

## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلّية

أ.م.د. صفوان قصي عبد الحليم الطه / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد  
الباحث / جعفر جواد جاسم العبيدي

### المستخلص

تعتبر 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 أو الاضرار الذي تلحقه الكوارث في الممتلكات والبنى التحتية والفوقية ونظم المعلومات المحاسبية وغير مباشرة في نتائج الاعمال المستقبلية، وتأتي مشكلة البحث من خلال الاطلاع على المعالجات المحاسبية الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمعالجة الاضرار الناجمة عن الكوارث واعداد الحسابات المالية الناقصة، اتضح أن هناك إهمال في عدد من المواضيع التي نعتقد بضرورة مناقشتها واقتراح الآليات المناسبة لمعالجتها.

وتأتي أهمية البحث من حاجه متخذي القرارات وعلى جميع المستويات الى المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية حول قيمه الاضرار الناجمة نتيجة الكوارث التي تعرض لها العراق لأكثر من مرة خلال العقود الاخيرة، ووجود عدد من المواضيع المحاسبية الفاعلة والغائبة عن الاجراءات المحاسبية المحلية وما يتطلب ذلك من مراجعة وتحديث للمعالجات المحاسبية المعتمدة من ديوان الرقابة المالية لكي تستجيب لحاجة متخذي القرارات اولا ولكي تنسجم مع المتطلبات الدولية خاصة، واعتمد البحث على فرضية مفادها ان بناء نظام للمعلومات المحاسبية في ظل الكوارث يستجيب لحاجة متخذ القرار إذ يتطلب تحديث الاجراءات المحاسبية المحلية لكي تكون اكثر فاعلية في ظل التطبيقات الدولية.

وقد توصل الباحثان الى عدد من الاستنتاجات أهمها 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. وتوصل الباحثان الى مجموعة من التوصيات من اهمها ضرورة تكييف الاجراءات المحاسبية الدولية في ظل الكوارث والحروب في البيئة المحلية من خلال استحداث بنود جديدة في الدليل المحاسبي الموحد الذي يطبق في الشركات العراقية مع تخصيص رقم الدليل والقيود وشرح البنود والمعيان الدولي الذي يستند إليه البنود المستحدث.

**المصطلحات الرئيسية للبحث:** خسائر التشغيل المستقبلية، تكاليف رفع الانقراض، عقود المثقلة بالأعباء، القوة القاهرة، تكاليف اعادة الهيكلة، تصنيف كشف الدخل، تكاليف انهاء الخدمة.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 96 المجلد 23

الصفحات 384-413

\*البحث مستل من رسالة ماجستير



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

### المقدمة

لقد عانى المجتمع العراقي ولايزال العديد من الكوارث الطبيعية والازمات الاقتصادية والحروب المستمرة التي ما ان تنتهي الا وظهرت اخرى، هذه الكوارث ظهرت تأثيراتها على البيئة الطبيعية والاقتصادية والاجتماعية فغيرت كافة النظم البيئية القائمة فخلفت دمار وتلوث وخسائر اقتصادية لا تزال آثارها قائمة، مع تراجع اداء الوحدات الاقتصادية، وتدمير لنظم المعلومات المحاسبية، ولقد قدمت مهنة المحاسبة متمثلة بديوان الرقابة المالية (النظام المحاسبي الموحد ومجلس المعايير العراقية) عدد من الحلول لمعالجة اضرار هذه الكوارث، وعلى الرغم من ذلك جاءت هذه المعالجات مختلفة وقاصرة ومحدودة وغير ملائمة نتيجة اعتمادها على الكلفة التاريخية وابتعادها عن المعالجات المحاسبية الدولية وعدم اصدار دليل اجراءات محاسبية في ظل الكوارث والحروب، على الرغم من أن البيئة المحاسبية تتأثر بشكل مباشر بهذه الاحداث مما ادى الى تشويه الكشوفات المالية، وقصور في الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية، وظلت هذه الوحدات تعاني من عدم الثبات في الإبلاغ المالي، وبقيت هذه المعالجات معلقة ولم يجد لها معالجة، ولاسيما في الإبلاغ المالي عن فروع الوحدات التي بقيت في المحافظات التي سقطت تحت الارهاب الى وقت اعداد هذا البحث . وعلى الرغم من ظهور مشاكل محاسبية في معالجة آثار الكوارث والحروب فقد حاول عدد قليل من الباحثين في الجامعات العراقية في بداية العقد الماضي من معالجة وتقييم الاجراءات المحاسبية المحلية الا انها جاءت مشابهة مع اجراءات الديوان وغير متوافقة مع الاجراءات الدولية في ظل الكوارث والحروب ، واستنادا الى ذلك يهدف البحث الى تكييف الاجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب ليعمل في البيئة المحلية وبناء نظام المعلومات المحاسبية يستجيب لحاجة متخذي القرار وتحديث الاجراءات المحاسبية المحلية واقتراح نماذج للإبلاغ المالي في حالة الكوارث والحروب لكي تكون اكثر ملائمة للمستثمرين ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وبغرض تحقيق هدف البحث جرى تقسيمه الى ستة مباحث، إذ تناول المبحث الاول منهجية البحث والدراسات السابقة، والمبحث الثاني تناول مفهوم للكوارث واثارها، وركز المبحث الثالث على المعالجات المحلية والدولية للكوارث، واما المبحث الرابع فقد تناول تحليل السياسات والاجراءات المحاسبية المحلية والدولية واعداد اطار مقترح لتكييف النظام المحاسبي الموحد لملائمة احتساب اثار الكوارث والحروب، وفي المبحث الخامس تناول قياس انخفاض قيمة الوحدات الاقتصادية المتأثرة بالكوارث عن طريق تطبيق نموذج للإبلاغ المالي المقترح لقياس اثار الكوارث في الكشوفات المالية، اما المبحث السادس والاخير فقد خصص لاهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان ، واهم التوصيات التي من خلالها يأمل الباحثان ان يكون امام الجهات المهنية من اجل تطوير الاجراءات المحاسبية المحلية ونظام المعلومات المحاسبية في العراق .



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

### المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

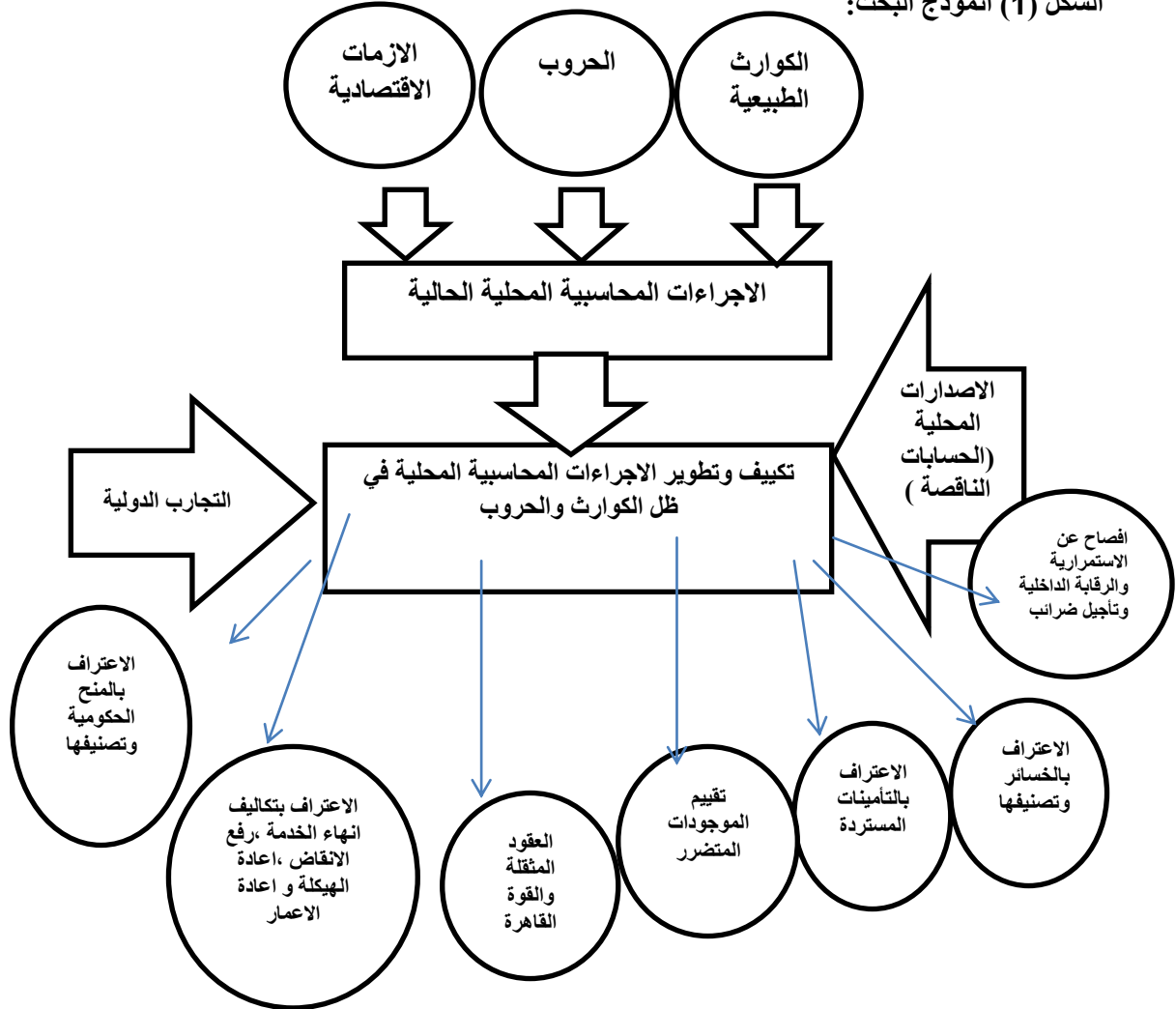
#### أولاً: منهجية البحث

- 1- **مشكلة البحث:** من خلال الاطلاع على المعالجات المحاسبية الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمعالجة الاضرار الناجمة عن الكوارث واعداد الحسابات المالية الناقصة اتضح لنا اهمال عدد من المواضيع التي نعتقد بضرورة مناقشتها واقتراح الاليات المناسبة لمعالجتها وهي كالآتي:
  - 1- احتساب الاضرار الناتجة عن الكوارث والحروب على اساس التكلفة التاريخية من دون الاشارة الي ضرورة توفير معلومات ملائمة تنسجم مع القيمة العادلة للأضرار ،وما يترتب على ذلك من المطالبات (دولية او محلية) لقيمة الاضرار بالتكلفة التاريخية بدلا من القيمة العادلة .
  - 2- هل تم التطرق الى موضوع العقود المثقل واطهار متطلبات القوى القاهرة بعد حدوثها .
  - 3- هل تم التطرق الى توقيت الاعتراف بالخسائر، وتكاليف انخفاض قيمة الموجودات المتعلقة بالكوارث .
  - 4- هل تم التطرق الى كيفية الابلاغ المالي، وتصنيف الخسائر في القوائم المالية .
  - 5- هل تم الإفصاح عن المعلومات الملائمة التي تبين الاثار الاقتصادية للكارثة في القوائم المالية ودورها في تلبية احتياجات متخذي القرارات.
  - 6- هل تم التطرق الى التأمينات المستردة ومعالجتها محاسبيا من حيث توقيت الاعتراف بها وكيفية تصنيفها في كشف العمليات التشغيلية .
  - 7- هل ميزت معالجة الديوان بين تقييم المخزون المتضرر كليا والمتضرر جزئيا واختلاف المعالجات المحاسبية في الحالتين عند تعرضها الى الكوارث .
- 2- **أهمية البحث:** تأتي أهمية البحث من حاجه متخذي القرارات وعلى جميع المستويات الى المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية حول قيمه الاضرار الناجمة نتيجة الكوارث التي تعرض لها العراق لأكثر من مرة خلال العقود الاخيرة، ووجود عدد من المواضيع المحاسبية الفاعلة والغائبة عن الاجراءات المحاسبية المحلية، وما يتطلب ذلك من مراجعة وتحديث للمعالجات المحاسبية المعتمدة من ديوان الرقابة المالية لكي تستجيب لحاجة متخذي القرارات اولا، ولكي تنسجم مع المتطلبات الدولية ولاسيما إذا فعل العراق موضوع المطالبة بتعويضات الاحتلال وما نجم عنه من اثار وغيرها من القرارات التي تتطلب اعادة صياغة للمعالجات المحاسبية وفقا لذلك .
- 3- **أهداف البحث :**
  - 1- تقييم الاجراءات المحاسبية المحلية فيما يتعلق بالحسابات الناقصة ، واقتراح معالجات لتطويرها وتكييفها مع المتطلبات الدولية .
  - 2- اعداد الآلية لاحتساب قيمة الاضرار الناتجة عن الكوارث للعمل في البيئة المحلية .
  - 3- اعادة تأهيل النظام المحاسبي الموحد للعمل في ظل الكوارث والحروب .
- 4- **فرضيات البحث:**

إن تطوير النظام المحاسبي الموحد للعمل في ظل ظروف الكوارث ووفقا للسياسات والمعالجات الدولية بعد تكييفها للبيئة العراقية سيساهم في تحسين جودة المعلومات .

انموذج البحث: يبين انموذج البحث تأثيرات الكوارث والحروب والازمات الاقتصادية على الاجراءات المحاسبية المحلية من خلال اصدارات ديوان الرقابة المالية للحسابات الناقصة، والاجراءات الدولية الصادرة من المنظمات الدولية التي يمكن تكييفها في البيئة المحلية :

الشكل (1) نموذج البحث:



المصدر : من اعداد الباحثان

### ثانيا: الدراسات السابقة:

#### 1- دراسة (الحميدي، زينب عباس 2005)

رسالة ماجستير بعنوان (تقويم المعالجات المحاسبية المتبعة في بعض الشركات المتضررة بسبب الحرب) تهدف الدراسة الى يهدف الدراسة الى تسليط الضوء على المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات العامة نتيجة الحرب عام 2003 وما اعقبها من الدمار وتقديم المقترحات عملية لمعالجة اضرار الحرب محاسبيا ، ابرز الاستنتاجات التي توصلت اليها الباحثة :

- 1- هناك بعض المعالجات تتسم بعدم الملائمة مثل الكلفة التاريخية والتقدير الشخصي .
- 2- اجراءات تقييم ومعالجة الاضرار غير موحدة على مستوى القطر .
- 3- آثار الحرب كبيرة وتحتاج الى اسلوب اقتصادي مدروس لمواجهةها واحتواءها بالاعتماد على تجارب دولية.



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

### 2- (دراسة ابراهيم وحميد ، بكر ، محمد )

وهي بحث بعنوان (تقويم الإجراءات المحاسبية والرقابية حول الحسابات الناقصة ما بعد احداث 2003) يهدف البحث الى تسليط الضوء حول الحسابات الناقصة وبيان وتقويم الإجراءات المحاسبية والرقابية بخصوصها ، ومحاولة تقويم هذه الاجراءات المتخذة من اجل التركيز على الايجابيات وتجاوز السلبيات ، اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة في ان المحاسبة علم اجتماعي يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة، وعلى المحاسب العمل بمرونة عالية لاسيما ما بعد الحرب التي دت تحديا كبيرا للمحاسبين .

( دراسة ) ( Deloitte .com, New York.US , 2012 )

### Financial Reporting Implication Of Disasters

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء الى بعض انعكاسات الابلاغ المالي للوحدات المتوافقة مع المبادي المحاسبية الامريكية المقبولة عموما GAAP وتعد دليل عملي تناول فيها ابرز القضايا المحاسبية التي ينبغي ان يعاد فيها النظر في الكوارث والحروب، وكان ابرز الاستنتاجات بأن الكوارث تأخذ عدد من الاشكال مثل اعصار ساندي في 11 آذار 2011 ، والهجمات الارهابية في 11 ايلول 2001 على برج التجارة العالمية في نيويورك فضلا عن الخسائر بالأرواح ويظهر دمار الممتلكات وبمختلف الدرجات توقف أنشطة الاعمال في المنطقة، وبعض الاعمال التي لها فروع اولها أنشطة من خلال علاقات الاعمال مع المزدوين الرئيسيين في المنطقة المتأثرة ، فضلا عن ذلك شركات التأمين من المتوقع ان تكون لها خسائر جوهريّة نتيجة الكارثة، ويتطلب افصاح اضافي في التقارير المالية التي تنشأ من آثار الكوارث ، وتشمل انخفاض قيمة الاصول، وتصنيف الخسائر في كشف الدخل ، واسترداد التأمينات ، والتزام الاصلاح البيئي .

### ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تأتي الدراسة الحالية مكملّة للدراسات السابقة ويوائم بين الدراسات العربية والاجنبية، وتتركز في كونها تقدم نموذج متكامل يكيف الإجراءات المحاسبية الدولية في ظل الكوارث والحروب في البيئة المحلية لأعداد الكشوفات مالية متوافقة مع تقارير الابلاغ المالي المعتمدة دوليا واقترح حسابات جديدة وضرورية في الدليل المحاسبي يمكن تطبيقها في البيئة المحلية بعد اعتمادها من قبل ديوان الرقابة المالية إذ من شأنها جعل التقارير المالية الصادرة من الوحدات الاقتصادية موحدة دوليا وعولمتها ويمكن اعتمادها من قبل هيئات ومنظمات دولية لأغراض المطالبات او لأغراض الاستثمارات الاجنبية .

### المبحث الثاني : مفهوم الكوارث واثارها

الكوارث **disasters** هي احداث مفاجئة كالزلازل والفيضانات تسبب قدر كبير من الضرر والدمار والمعاناة وقد لا تكون احداث مفاجئة كالمجاعة وقد تنجم الكوارث من خطر طبيعي او غير طبيعي والقاسم المشترك بينهما هو الخسائر البشرية والمادية والاقتصادية والبيئية وتتجاوز قدرة المجتمع على تحملها (صندوق النقد الدولي للتنمية الزراعية، 2011، 7) فالكارثة لا تكون كارثة الا بالنسبة لمحيطها لأننا نعيش في كوكب نشط يخضع لسنن كونية اوجدها الله سبحانه وتعالى والثبات فيه نسبي، والكارثة لا تقع الا عندما نغف في طريق الظاهرة الطبيعية وعندما تكون البنية التحتية اضعف من ان تحتوي اثار الظاهرة (القرني، 2006، 12) والكوارث تنتج نوعين من الآثار : (GFDRR, 2010,2)

الضرر : دمار كلي أو جزئي يلحق بالموجودات المادية الموجودة في المنطقة المتضررة ويحدث الضرر اثناء الكارثة وبعدها مباشرة ويقاس بوحدات مادية ويعبر عن قيمتها النقدية في صورة تكاليف الاستبدال وفقا للأسعار السائدة قبل وقوع الكارثة .

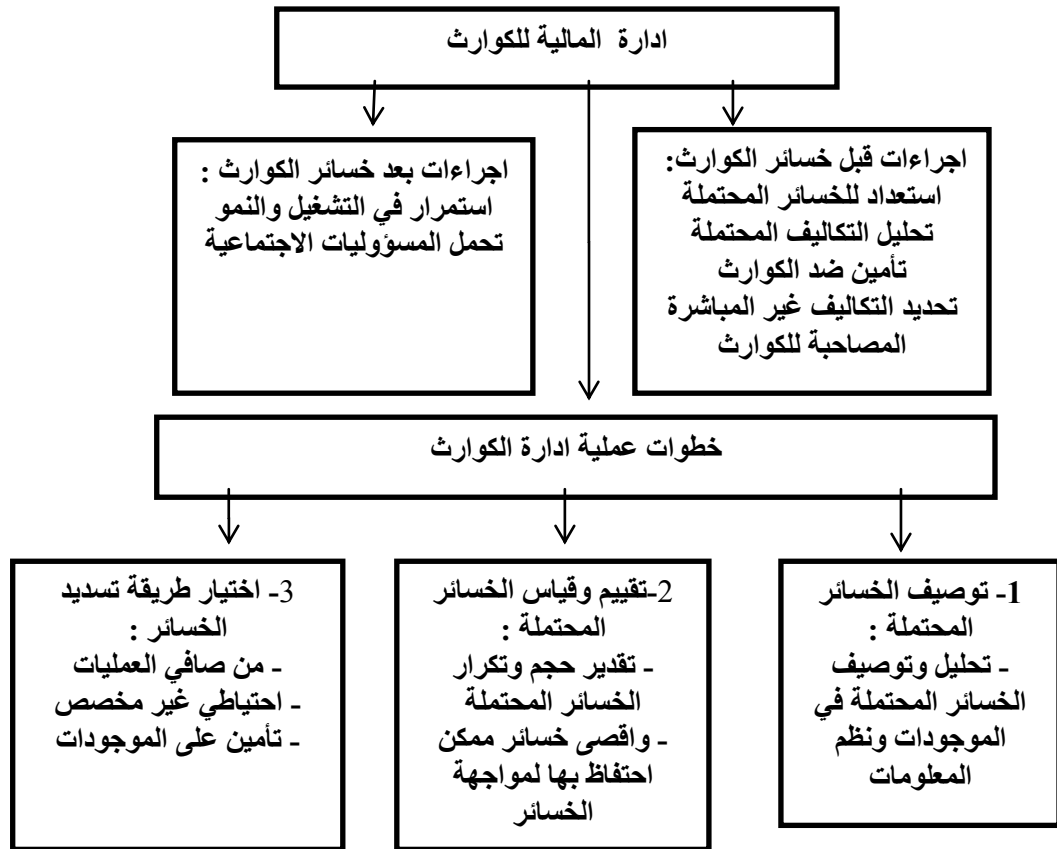
الخسائر : هي التغيرات الناجمة عن الكارثة التي تطرأ على التنمية الاقتصادية الى ان يتم التعافي الاقتصادي، وان اعادة الاعمار قد تستمر لبضع سنوات وتتضمن تراجعاً في المخرجات الانتاجية وانخفاض الإيرادات وارتفاع تكاليف الخدمات والنفقات غير المتوقعة لمواجهة الاحتياجات الانسانية خلال مرحلة الطوارئ بعد وقوع الكارثة ويعبر عن الخسائر بالقيم الحالية . وتستخدم قيم الاضرار لتقدير احتياجات اعادة الاعمار ، اما قيم ونوع الخسائر فتوفر وسائل لتقدير التأثير الاجتماعي والاقتصادي الشامل للكارثة واحتياجات التعافي الاقتصادي.



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

وان معنى ادارة الكوارث في الوحدات هي عملية لتعريف التعرض للخسارة التي تواجه الوحدة ، ولها اهداف قبل وبعد الخسارة ، الاهداف قبل الخسارة هي استعداد للخسائر المحتملة بطريقة اقتصادية يتضمن تحليل التكاليف المحتملة والتأمين ضد الكوارث والتكاليف غير المباشرة المصاحبة للكارثة ، والوفاء بالالتزامات البيئية ، وادارة هذه الاهداف . اما الاهداف بعد الخسارة فتتضمن الاستمرار في التشغيل والنمو وتحمل المسؤوليات الاجتماعية والقانونية على الموظفين واغلاق المصنع او الفرع المتضرر (ريجدا ، 2006 ، 84). والشكل (2) الاتي يوضح كيفية استعداد الوحدات الاقتصادية لخسائر الكوارث.

شكل (2) كيفية استعداد الوحدات الاقتصادية لخسائر الكوارث



المصدر: من اعداد الباحثان

### 2-2 : تأثير الكوارث في مستويات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

إن الهدف من المحاسبة هو توفير المعلومات المحاسبية التي نشأت من الاحداث الاقتصادية وتكون هذه المعلومات ملائمة ونافعة للمستخدمين فمسؤولية المحاسب توفير معلومات بشأن الاحداث ويترك للمستخدم مهمة تكييف هذه المعلومات لنماذج قراراتهم (ججاوي ، 2009 ، 120) وان المعلومات المبنية على القوائم المالية كمصدر للمعلومات عن اداء وظروف الوحدة يساعد المستخدمين لتقييم الوحدة من اجل اتخاذ افضل القرارات (Revsine,1999:14). وللمعلومات المحاسبية خصائص نوعية هذه الخصائص قد حددها بيان FASB .NO.2 باللائمة ( relevant ) والموثوقية (reliability) وعدها من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرار ولهما خصائص اولية (Kieso,2011,13thE,54).



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

Qualitative characteristics of useful financial information: 1-2-2

الخصائص النوعية للمعلومات المالية تكون مفيدة جدا للمستثمرين الحاليين والمرقبين والمقرضين والدائنين لصنع قراراتهم المبنية على الإبلاغ المالي للوحدة على أساس المعلومات الموجودة في التقارير المالية، والإبلاغ المالي (Financial Reports) يوفر معلومات حول الوحدة ومصادرها الاقتصادية و ما عليها من المطالبات، وتأثير المعاملات والأحداث التي تغير هذه المصادر والمطالبات ، وان بعض التقارير المالية توضح توقعات الإدارة واستراتيجياتها التي تفيد المستخدمين للمعلومات (IASB,2010, QC1-QC4)

### 1-1-2-2: الخصائص النوعية الجوهرية Fundamental qualitative characteristic

1- **Relevant**: تكون المعلومات المالية ملائمة عندما تكون قادرة على أحداث فرق في القرارات المتخذة من المستخدمين، والمعلومات المالية الملائمة لها قيمة تنبؤية (predictive value) عندما تكون قادرة على أحداث فرق في اتخاذ القرارات المستقبلية، وتكون المعلومات المالية لها قيمة تأكيدية (confirmatory value) إذا وفرت التغذية الراجعة حول التقييمات السابقة، فالقيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية تكون مترابطة معا، وان تكون المعلومات ذات أهمية نسبية (Materiality) إذا أهملت أو عبر عنها بشكل خطأ يمكن ان تؤثر في قرارات المستخدمين المبنية على أساس المعلومات المالية عن الوحدة. (IASB,2010, QC4-QC11) ويرى مارشال ان المعلومات تكون ملائمة اذا خفضت من حالة عدم التأكد، وحسنت قدرة متخذو القرار لاتخاذ القرار الصحيح، أو قدرتهم على التنبؤ (تنبؤيه)، أو اكدت قراراتهم (توكيدية) أو صححت من توقعاتهم السابقة (التغذية الراجعة) (Marshall,2006,28)

2- **Faithful Representation** التمثيل الصادق : ويقصد بها ان التقارير المالية تعبر عن الظواهر الاقتصادية في كلمات وارقام لتكون مفيدة للمستخدمين، والمعلومات المالية يجب ان لا تمثل فقط الظواهر الملائمة، ولكي تكون تمثيلا تاما وصادقا ينبغي ان يكون لها ثلاثة صور، التصور الكامل (Complete depiction) يشمل التصوير الكامل للأحداث وجميع المعلومات اللازمة من وصف وتفسير للمستخدم لفهم الظاهرة الاقتصادية، وتصوير غير المحايد (neutral depiction) ودون تمييز في اختيار أو عرض المعلومات المالية، وخالية من الأخطاء (free from error) ان التمثيل الصادق لا يعني الدقة التامة في جميع النواحي (الدقة المطلقة) وان تكون خالية من الأخطاء أو السهو في وصف الظاهرة أو العملية المستخدمة في إنتاج المعلومات (IASB,2010, QC11-QC15) .

### 2-1-2-2: تعزيز الخصائص النوعية Enhancing qualitative characteristics

وهي خصائص نوعية تعزز منفعة وفائدة المعلومات التي تكون ملائمة وصادقة في التمثيل وتعززها ايضا في اختيار وتفضيل اي من الخصائص يمكن ان تستخدم لتصوير الظاهرة اذا اعتبرت المعلومة صادقة وملائمة بالتساوي في نفس الوقت. وهي قابلية على المقارنة (Comparability) وهي احدى الخصائص التي تساعد المستخدمين لتحديد وفهم واختيار بين البدائل ، وقابلية على التحقق (verifiability) الذي يساعد مستخدموا المعلومات على ضمان ان المعلومات تمثل بشكل صادق للظواهر الاقتصادية وان كافة المطلعين قد يصلون الى التوافق في النتائج والآراء، و التوقيت المناسب (timeliness) يعني وجود معلومات متوفرة لصانع القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة للتأثير في قراراتهم ، واخيرا قابلية على الفهم (understandability) وهي تصنيف وتوصيف وتقديم المعلومات بشكل واضح وبإيجاز بحيث يجعلها مفهومة .

### 3-1-2-2: قيد الكلفة على الإبلاغ المالي المفيد The cost constraint on useful financial reporting

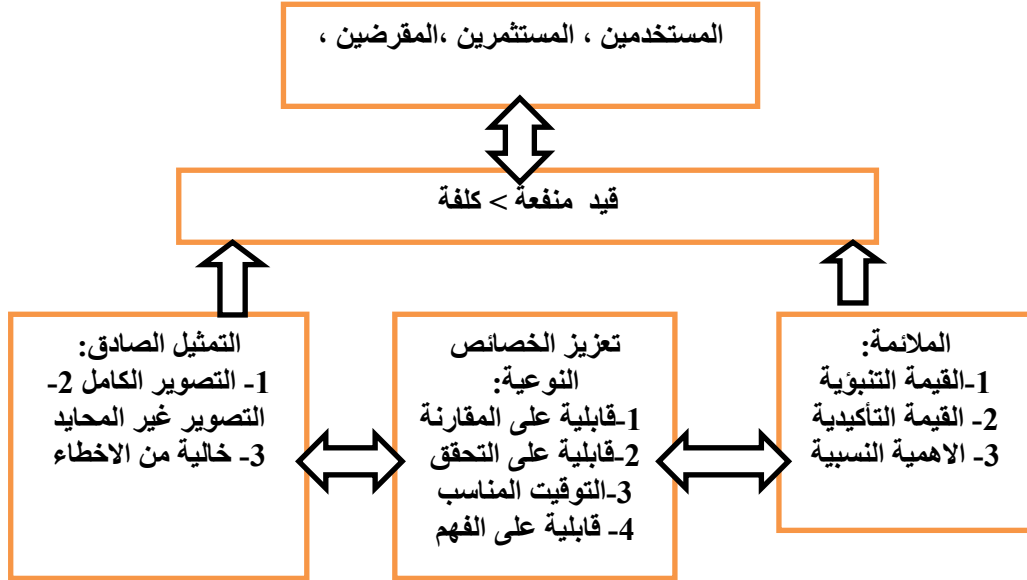
**reporting** : ان اعداد التقارير المالية تفرض الإبلاغ عن المعلومات المالية وان تكاليف اعداد التقارير المالية تبرز الفوائد الناتجة عنها في تخفيض تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة الى المستخدمين فقد يقوم المستخدم بتكبد تكاليف اضافية للحصول على المعلومات في مكان اخر ، لذلك معلومات الإبلاغ المالي التي تكون ملائمة وصادقة في التمثيل يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات بثقة عالية (more confidence) ، وهذا يؤدي الى اداء اكثر كفاءة للأسواق المالية و اقل تكلفة للاقتصاد ، وتكون قرارات المستخدمين اكثر وعيا. (IASB,2010, QC16-QC37) . والشكل الاتي يوضح العلاقة بين هذه الخصائص:





## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

الشكل (3) الخصائص النوعية المفيدة للمعلومات المالية



المصدر: من اعداد الباحثان

ومن هنا نستنتج ان تعزيز امكانية فهم المعلومات المحاسبية يعد هدف اساسي لعملية الإبلاغ المالي عن الكوارث حيث تعمل المعلومات المالية عن خسائر الكوارث على تسهيل عملية فهم هذه الخسائر من خلال تقدير معلومات تفصيلية عن الخسائر(انظر ص23) التي تكون على درجة عالية من التعقيد وتتباين درجة الاضرار الناتجة عنها ويتيح فهم الخسائر في تحليل وفهم قيمة الشركة ، والهدف منها تقديم معلومات مفيدة الى المستخدمين ، ونلاحظ مدى اهمية تفضيل الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية كالملائمة عند حدوث الكوارث ومدى تأثير الآثار غير المباشرة للكوارث على جودة المعلومات المحاسبية التي تؤثر في قرارات المستثمرين في سوق الاوراق المالية ويتبين ذلك من خلال قياس قيمة الوحدة بالاعتماد على النموذج المقترح للقياس وعند توفر المؤشرات الجديدة والمقترحة لسوق الاوراق المالية (انظر ص28 من البحث) .

### 3-2: الإبلاغ المالي عند حدوث الكوارث Financial Reporting affected by disasters

الترجمة الحرفية لمفهوم الإبلاغ المالي (Financial Reporting) تعني اعداد التقارير المالية وبالتالي هو اوسع من ان يختزل في الإبلاغ الخارجي او التقارير المالية ذات الغرض العام و ان الإبلاغ المالي يجمع بين وظيفتي القياس والافصاح وهما جزءا من المحاسبة وليس المحاسبة ككل لذلك الإبلاغ المالي لا يمثل فقط الافصاح المحاسبي فالإبلاغ المالي من وجهة نظره يمثل عملية قياس للبيانات المالية المتعلقة بالشركة والافصاح عنها في الكشوفات المالية الاساسية والتقارير المرحلية او اية وسائل اخرى بغرض ابصالها الى الادارة واصحاب المصالح والمهتمين لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم (جابر، 2014: 47) .

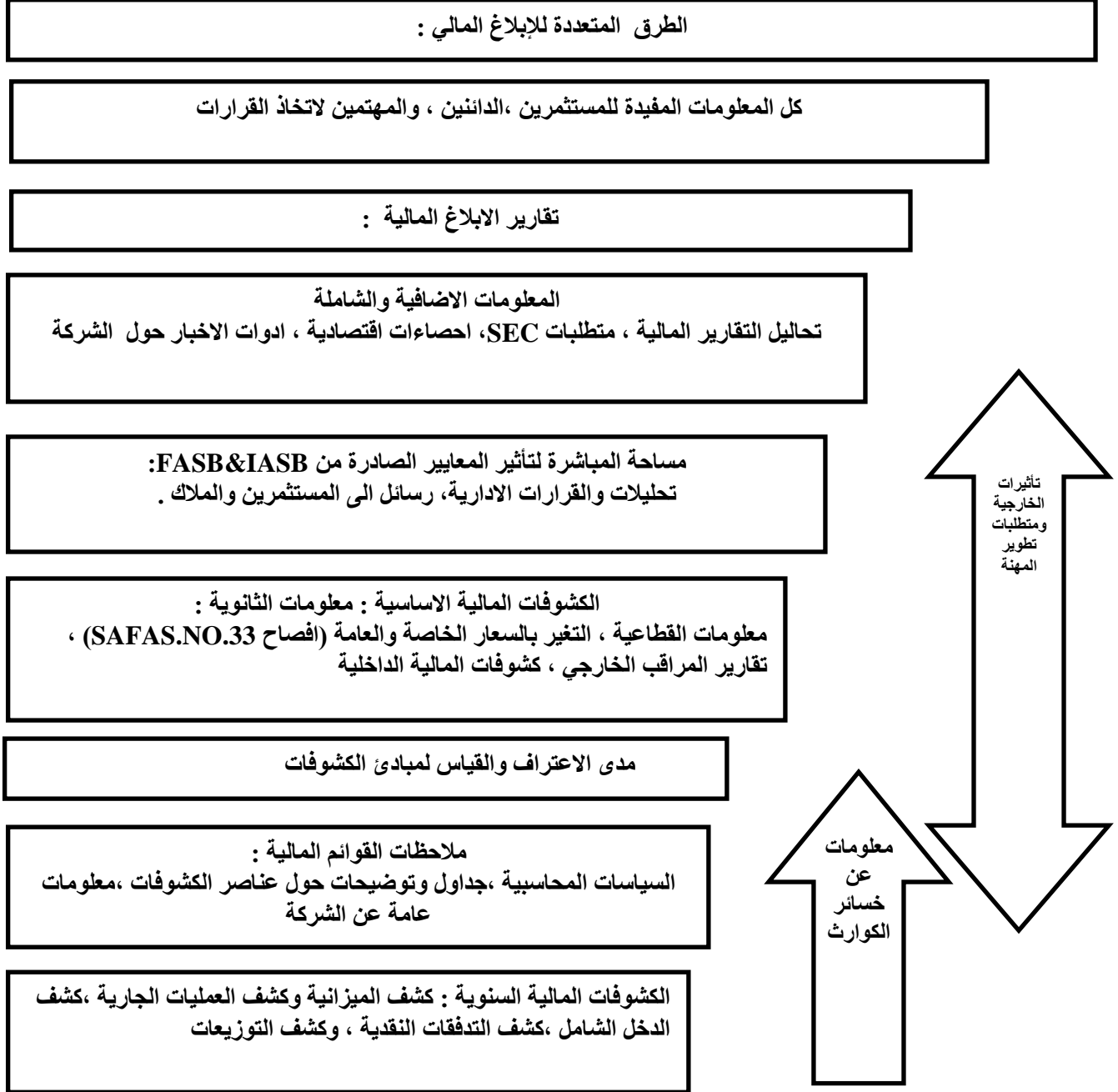
نلاحظ في الشكل التوضيحي ( 4 ) ان الإبلاغ المالي له مفهوم واسع فهو يشمل البيانات المالية كالكشوفات المالية وبيانات غير المالية كالمعلومات عن الوحدة تهم الاطراف المستفيدة لدعم قراراتهم وبالتالي كلما توفرت معلومات تفصيلية عن خسائر الكوارث كانت المعلومة المحاسبية ذات منفعة للقرار وجودة عالية للإبلاغ المالي .





## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

الشكل (4) توضيح العلاقات المتعددة لطرق الإبلاغ المالي حسب SFAC.NO.5 :



من اعداد الباحثان بتصرف عن: ( Schroeder , Cathey ,Financial Accounting Theory & Analysis ,ninth Edition,2009,p571)



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

إن مستخدمي التقارير المالية يحتاجون الى التمييز الواضح ما بين الارقام الموضوعية وغير الموضوعية التي تعتمد على التقدير الشخصي لذلك لا بد من وجود معايير واضحة للتقارير المالية لضمان عدم تضليل المستخدمين عن حقائق والظواهر الاقتصادية الحقيقية التي حدثت فعلا ، ولاشك ان المعلومات المحاسبية لها خصائص نوعية لا بد ان تكون متوفرة لتحقيق اغراض الجودة ولتحقيق مصداقية لنتيجة الاعمال لكي تكون معتمدة من المستخدمين ولاسيما ان قياس الدخل في ظل المعايير المحاسبية يعتمد على القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية للإفصاح عن القيم الواقعية للموجودات في ظل التضخم. (الحمداوي، 2013: 26)

ومن هنا نلاحظ اهمية تقارير الإبلاغ المالي التي تعتمد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الظروف الاستثنائية والتي قد يتم تفضيل احدى الخصائص على الاخرى من اجل إيصال المعلومات المفيدة والملائمة وفي الوقت المناسب الى المستخدمين، ونلاحظ ان هناك قصور في الإبلاغ المالي عن فروع الشركات التي لا يمكن الوصول اليها بسبب الاحداث الارهابية لعدم وجود الى حد هذه اللحظة اية تعليمات من الديوان حول تقرير عن مصير هذه الفروع، مما يؤدي الى قصور في الإبلاغ المالي وعدم قدرة في اتخاذ القرارات بسبب تشويه المعلومات المالية التي ينبغي ان تتصف بخصائص نوعية وتعزيزية فضلا عن أن تكون المعلومات المالية عن خسائر الكوارث اكثر تفصيلاً.

### المبحث الثالث: الإجراءات المحاسبية المحلية والدولية عند حدوث الكوارث

#### 1-3 : الحسابات الناقصة

1- أصدر ديوان الرقابة المالية الكتاب المرقم 16-6-3128 في 9-8-1992 الى الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة يتضمن ارشادات لكلا من المحاسب والمحقق، في اعداد الحسابات الختامية في ظل احداث كالاضطرابات المدنية والنهب والعصيان والكوارث الطبيعية والحريق وغيرها، وإعادة إنشاء مصادر للمعلومات، وتدقيق البيانات المالية، وابداء الرأي بشأنها، ويستند رأي الديوان الى المبادئ، والفرضيات، والقواعد العامة، والاجراءات الاحترازية عندما تتعرض الوحدة الى احداث الكوارث والحروب.

2- اصدر ديوان الرقابة المالية اجراءات محاسبية محلية لأحداث 4/9 /2003، بعد احداث الدمار للممتلكات والبنى التحتية والفوقية عديد من الكتب للمعالجة المحاسبية لأضرار الحرب ومنها كتاب المرقم 80 في 11-10-2003، للمعالجة المحاسبية للموجودات المفقودة من السجلات، وادك هذا الكتاب على أن الموجودات المشطوبة يجب تنزيلها من الاحتياطات بالقيمة الدفترية وليس بالقيمة الجارية، او الاستبدال، او بكلفة الاقتناء، وفي حالة عدم كفاية الاحتياطات الرأسمالية تنزل الخسائر الرأسمالية من ارباح الوحدات المتضررة والمستمر في اداء نشاطها بنسبة 25% من الارباح الصافية قبل توزيعها لإطفاء الخسائر الرأسمالية للسنوات السابقة، اما الوحدات غير اقدرة على الاستمرارية، فينزل المتبقي من الخسائر الرأسمالية من حساب راس المال (ولمزيد من المعلومات راجع الحسابات الناقصة)

#### 2-3 :- اجراءات المحاسبية الدولية الرئيسية عند حدوث الكوارث:

يتناول هذا الجزء اهم الاجراءات المحاسبية للقياس والافصاح عن الخسائر المباشرة التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية عند حدوث الكوارث من خلال الإبلاغ المالي عن الموجودات الثابتة والمتداولة، وكيفية استرداد التأمينات عن الموجودات المتضررة، ومعالجة انواع المنح والمساهمات المقدمة والخدمات التطوعية، ويهدف البحث من وراء ذلك الاطلاع على هذه الاجراءات الدولية ، ومدى امكانية عكس هذه الإجراءات في البيئة المحلية لتقديم معلومات مالية مفيدة الى المستخدمين .

#### 3-2-1: قياس والإبلاغ عن قيمة الموجودات المادية غير المتداولة (الممتلكات المصانع والتجهيزات) المتضررة أو المدمرة من أثر الكوارث:

الوحدات الاقتصادية المتضررة من الكوارث يجب تقييم موجوداتها المادية غير المتداولة والموجودات غير المادية فيما إذا كانت متضررة وتحتاج إلى إعادة بناء أو الإصلاح وبين الموجودات المدمرة والتي لا يتوقع لها منافع اقتصادية مستقبلية، فأما يتم إعادة تقييمها واختبار انخفاض القيمة لها وأما أن يتم شطبها من السجلات وإعادة شراء أو بيعها.



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

وهناك مؤشرات بخصوص انخفاض قيمة الموجودات المتضررة وعدم قدرتها على تقديم الخدمات للوحدة الاقتصادية و على ادارة الوحدات الاستفادة من هذه المؤشرات لإجراء اختبار انخفاض القيمة والاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها في الكشوفات المالية ويتم ذلك وفق المعيار الدولي (36) انخفاض القيمة، أما الوحدات الاقتصادية التي يتم تغطيتها بعقود التأمين ومن المحتمل أن يتم تعويضها لتلف موجوداتها، أو تكاليف نتيجة إعادة الاعمار، أو تصليح، فتكون عبر المطالبات لاسترداد التأمينات، وعندما يكون مبالغ التعويض قابلة للاستلام (مؤكد فعلاً) (RSM Bird CAMERON, 2011,2).

### 2-2-3: تكاليف إعادة الإعمار واستبدال الموجودات الثابتة المتضررة والمدمرة نتيجة الكوارث

تظهر تكاليف على الموجودات الثابتة بعد تعرضها إلى الكارثة وعلى اللجان المشكلة لجرد أضرار الكارثة مراعاة الدقة والعدالة في تصنيف تكاليف الموجودات المتضررة والتي تحتاج إلى نفقات الصيانة والتصليلات وإعادة البناء والاستبدال، وإذا ظهرت أعمال التصليح أو إعادة البناء بعد الكارثة و خلال السنة المالية على الوحدة اعتبار هذه الاعمال مصاريف تظهر في قائمة الدخل أو تكاليف رأسمالية تضاف الى القيمة الدفترية، وهذا يتطلب العدالة والاجتهاد في تقييم الاضرار على الموجودات، فإذا كانت الاضرار صغيرة لا يؤثر على التدفقات النقدية للموجود المتضرر فيعتبر هذه التصليلات أو الترميمات مصاريف، وإذا اعتبرت هذه التصليلات تحسين رأسمالي فتضاف الى القيمة الدفترية للموجود، وإذا كان الموجود قد انخفضت قيمته نتيجة الكارثة فالتكاليف التي تضاف لها كتصليلات في الفترة القادمة لإرجاعها الى حالتها السابقة ينبغي اعتبارها تكاليف رأسمالية، وأهم المعايير التي تناولت موضوع استبدال أو تصليح أو إعادة البناء المعيار المحاسبي الدولي IAS16 الممتلكات المصانع والتجهيزات يصف متطلبات محاسبة تكاليف استبدال وتصليح وإعادة بناء للموجودات المادية غير المتداولة محددة العمر (P.P&E) في الكشوفات المالية (Queensland Government, 2011,3).

### 3-2-3: الإبلاغ المالي عن الأضرار المادية للمخزون عند حدوث الكوارث

عند حدوث الكوارث المباشرة وغير المباشرة تظهر خسائر في المخزون المتضرر وعلى الوحدة إظهار الخسائر وتسوية القيمة المسجلة للمخزون في سجلات الوحدة وبالرصيد الجديد ، وهناك إجراءات محاسبية تحتاجها الوحدة لتقييم قيمة المخزون المتضرر والاعتراف بها في الكشوفات المالية ، طبقاً إلى المعيار الدولي (IAS2) الأضرار التي تصيب المخزون من أثر الكوارث يجب أن تقاس بالكلفة أو السوق أيهما أقل، وأية متطلبات التأمين لأضرار المخزون يجب أن يعترف بها بشكل مستقل عن الانخفاض في قيمة المخزون. (K.P.MG, 2011,3)

### 3-3: (EAPRD) الإجراءات المحاسبية الطارئة المتعلقة بالكوارث Emergency accounting proceeding related for disasters

يسلط هذا الجزء من البحث الضوء على بعض الاعتبارات للإبلاغ المالي المتعلقة بالكوارث وهي على النحو الآتي:-

Future operating Losses	1. خسائر التشغيل المستقبلية
Clean- up costs(rubble cost)	2. تكاليف التنظيف(تكاليف رفع الانقاض)
Onerous contracts	3. عقود المجهدة
Force majeure	4. القوة القاهرة
Restructuring processes	5. عمليات إعادة الهيكلة
Going Concern Assumption test	6. اختبار فرضية الاستمرارية
Income statement classification	7. تصنيف كشف الدخل
Subsequent events	8. الاحداث اللاحقة
Exit or disposal obligations	9. التزامات إنهاء الخدمة
Investment	10. الاستثمارات
Income Taxes	11. ضرائب الدخل
Internal control implications	12. انعكاسات الرقابة الداخلية



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

### 3-3-1: خسائر التشغيل المستقبلية **Future operating Losses** :

قد تتوقع الوحدة ان تتكبد خسائر تشغيل مستقبلية بعد الكارثة الطبيعية فمثلاً الوحدة تكون لها تكاليف تصليح ما وفقدان الإيرادات الناشئة من اقفال المصنع ،او الخسائر الناشئة من انخفاض في عموم الاقتصاد، خسائر التشغيل المستقبلية لا تقابل تعريف المطلوبات لذلك لا يجب الاعتراف بها لحين تكبدها . ERNST&YONG . (com ,Technical Line ,2012) .

### 3-3-2: تكاليف التنظيف **(rubble cost) Clean-up Cost** :

تعد تكاليف رفع الانقاض (التنظيفات بعد الكارثة) تكاليف مستقبلية تظهر بعد زوال الكارثة الطبيعية على سبيل المثال الانقاض التي تخلفها الكوارث الطبيعية كالحطام ،والطين ،وتغيير معالم المنطقة ، تخصيص تكاليف رفع الانقاض بعد التعرض للكارثة الطبيعية يمكن الاعتراف بها عندما يلتقي مع اية من الشروط الثلاثة في الفقرة 14 من المعيار الدولي 37 التخصيصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وهي وجود التزام حالي ومن المحتمل تدفق الموارد الاقتصادية المتجسدة بالمنافع الاقتصادية لسداد الالتزام ويمكن تقديرها بشكل موثوق (pwc.com/IFRS,2011,3) .

### 3-3-3: عقود المثقلة بالأعباء **onerous contracts** :

هي تلك العقود غير قابلة لتجنب تكاليفها لمقابلتها الالتزامات بموجب عقد يزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة منه ليكون مستلماً ، وهي تكاليف غير قابلة للتجنب في العقد على الأقل كلفه الصافية للخروج من العقد (تكون أقل كلفة للخروج من العقد او كلفة الوفاء بها)، مثال هذه العقود في ايجارات طويلة الاجل للممتلكات التي تحطمت نتيجة الكارثة او عقود التجهيز بان الوحدة غير قادرة على الوفاء بها بسبب الكارثة، (KPMG, 2011 ,p2) والعقد المثقل بالأعباء يعد العقد الذي تزيد فيه التكاليف الحتمية للوفاء بالالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة للحصول عليها بموجبه، فنتيجة لذلك اذا كان لدى الوحدة عقد مكلف بالأعباء فأنها تعترف بالالتزام الحالي بموجب العقد وتقيسه كمخصص، ويجب وضع مخصص لأي صافي خسائر حتمية من العقد بحيث يعكس ذلك أقل تكلفة صافية للخروج من العقد والتي تمثل واحد مما يأتي: تكلفة الوفاء بالعقد او العقوبات الناشئة من عدم الوفاء بالعقد. (مؤسسة المعايير الدولية 2-21، 2009 :32)

### 3-3-4: القوة القاهرة **Force Majeure** :

القوة القاهرة كما جاء في القانون الليبي هو حدث أو ظرف غير عادي ومن الضروري توفر الشروط الأربعة الاتية (ابجودة، 2014 :5):

- أ - خارجة عن سيطرة أحد أطراف العقد.
- ب - لا يكون للطرف استطاعة بدرجة معقولة أن يتحرز منها قبل إبرام العقد.
- ج - وبعد نشونها لا يكون لهذا الطرف القدرة " بدرجة معقولة " على تجنبها أو تفاديها.
- د - والتي لا يمكن نسبتها أساساً إلى الطرف الآخر.

ومما يمكن ملاحظته هنا عدم ورود الشرط المتعلق باستحالة تنفيذ الالتزام جراء هذه الظروف والذي تم إغفاله في هذا الموضوع لأن ما يمكن عده ظرفاً مكوناً للقوة القاهرة هو ما يحول بين المتعاقد وتنفيذ التزامه فهو ركن من أركان تحقق القوة القاهرة ، وعدم وروده هنا قد يجعل التمييز بين القوة القاهرة والظروف الطارئة غير واضح وقد يساوي بينهما، ذلك أن الفارق المميز بينهما هو أن القوة القاهرة تجعل تنفيذ الالتزام مستحيلًا بشكل مطلق أو نسبي بينما الظروف الطارئة تجعل من تنفيذ الالتزام مرهقاً مالياً للمتعاقد وفي غير ذلك يتساويان (المصدر السابق، 2014 :5) . وان أدارج شروط بين الاطراف المتعاقدة يتمكنون بمقتضاها من مراجعة التزاماتهم العقدية وتعديلها من خلال مرحلة من المفاوضات قد تطول او تقصر وبما يسمح لهم باستئناف التنفيذ مرة اخرى بغض النظر عن استمرار حالة القوة القاهرة او زوالها.(العيساوي ،2005 :1) والتخصيصات تؤخذ بالحسبان فيما اذا كانت القوة القاهرة مبرراً للتواصل التعاقدى مع الأطراف المتعاقدة من شأن ذلك ان يساعد في تخفيض قضايا القانونية المكلفة والمتوقعة (Grant Thornton, 2011: 9) .



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

### 3-3-5: عمليات إعادة الهيكلة Restructuring presses

كنتيجة الكوارث الوحدة لربما تقرر بيع موجود رئيسي أو تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ، والالتزامات لإعادة الهيكلة وفق المعيار الدولي IAS 37 يتطلب على الوحدة: ان تكون لها خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي: العمل المعني أو جزء منه والمواقع الرئيسية التي تأثرت بالكارثة وموقع وعمل الموظفين وعددهم التقريبي الذي سيتم تعويضهم على انهاء خدماتهم والمصروفات التي سيتم اجراءها وتوقيت تنفيذ الخطة ، وعندما تختلق الوحدة توقع صحيح لدى اولئك الذين يتأثرون بها بان الوحدة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة أو بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الاعلان عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها . (IAS 37,2009, par 70) .

### 3-3-6: تصنيف كشف الدخل : income statement classification

ان قائمة الدخل وفقاً للدخل الشامل Inclusive Income تتكون من البنود العادية وغير المتكررة Extraordinary item لتحديد صافي الدخل، والبنود غير العادية تنشأ من احداث او عمليات يمكن تمييزها بوضوح عن الأنشطة العادية ، فلا يتوقع حدوثها بشكل منتظم ومتكرر، ويجب ان تتوفر فيه الشروط الثلاث مجتمعة وهي ان لا تكون ضمن نشاط الوحدة وان لا يتكرر في الظهور وان يتصف بخاصية الاهمية النسبية من زاوية حجمه الى حجم باقي بنود قائمة الدخل (مطر ، 2004: 193) . ولقد عبر AICPA عن وجهة نظره في الدليل العملي (TPA) 54000005 وهو دليل متعلق بالمحاسبة والافصاح عن خسائر للوحدات غير الحكومية لأحداث 11 سبتمبر 2001 الذي يشير بان الكوارث المتوقع ظهورها لا يقابل شروط لتصنيفها كالبنود الغير العادية وغير المتكررة Extraordinary item وذلك على الرغم من الخسائر الكبيرة الهائلة للكوارث الذي تعد غير اعتيادية في طبيعتها ولكن من الممكن ان تتكرر في السنة المقبلة أو تتكرر كل سنة ، طبقاً الى ذلك الكوارث الطبيعية غالباً لا يقابل مع الشروط اعلاه لتكون مصنفة كبنود غير العادية وغير المتكررة في كشف الدخل. ولم يعد الدليل تأثيرات الهجومات الارهابي في 11/9/2001 من خسائر البنود غير العادية كونها ذات تأثير شامل في عموم الاقتصاد .(ERNST&YOUNG. 2012, 13) وينبغي ان تتصف التقارير المحاسبية بالثبات والمقارنة بحيث لا يكون هناك ترويج Promotional للبنود غير العادية وغير المتكررة لأنه ستؤثر في ثقة المستخدمين في كشف الدخل ، وان اغلب المستخدمين يدافعون advocate على مدخل الاداء التشغيلي الجاري في التقارير المالية لان البنود غير العادية irregular items لا تعكس قوة الايرادات المستقبلية للوحدة وان الدخل التشغيلي انصب تمثيل لما سيحدث للوحدة في المستقبل. (Kieso, Weygandt, 2010, 140) ومن الغير الممكن اعتبار التكاليف المباشرة الثانوية موثوقة وصادقة (فقدان ايرادات نتيجة التوقف بسبب الكارثة) لان بعض التكاليف مغطاة بالتأمين فمن الممكن استرداد التأمينات او المساعدات الحكومية المقدمة، لذلك لخص FASB ان كل التكاليف الناتجة من احداث كارثة 11 سبتمبر يكون مصنفة كجزء من العمليات المستمرة في قائمة الدخل مع اية مساعدات حكومية كبنود منفصل لذلك لا يصنف احداث الكوارث كبنود غير العادية وغير المتكررة وهذا يتفق مع رأي (Patricia O .Malley) العضو البارز في المحاسبة الكندية والعضو في لجنة المعايير المحاسبية الدولية الذي قال : (William R.Scott,2009,164) (معطيات العالم الذي نعيش فيه من الصعب علينا ان ندعوه بانه غير عادي Given the world we live in, it would be hard to call them extraordinary ) .

ومن هنا نرى ان احداث الحرب 2003/4/9 والاحداث الارهابية 2014/6/9 والفيضانات التي لحقت اضرار في الاقتصاد والزراعة بشكل كبير في 2013/12/28 لا يمكن عددهم من البنود غير العادية وغير المتكررة لكثير من الاسباب :

- خسائر هائلة في جميع قطاعات الاقتصاد بحيث من غير استطاعة الوحدات المتضررة تحمل هذه الخسارة .
- مفهوم الكوارث الطبيعية والحروب لا يلتقي مع تعريف البنود غير العادية وغير المتكررة التي ينبغي على الوحدة تصنيفها كخسائر في كشف الدخل لان خسائر الكارثة شاملة لا تخص وحدة معينة .
- احداث الحرب في كلاهما كانت متوقعة الحدوث وهذا لا يلتقي مع المعيار الذي يؤكد كونها غير متكررة infrequently ودرجة عالية من الشذوذ Extraordinary item وهذا لا يتوافق مع وضع البلد المعرض باستمرار للكوارث .
- صعوبات احتساب الاضرار غير المباشرة التي تعقب الكوارث منها فقدان الارباح وخسائر التوقف .





## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

هـ- معطيات الحياة التي نعيش فيها والكوارث التي نراها ، من الصعوبة اعتبارها غير عادية وغير متكررة .

### **3-3-7: فرضية الاستمرارية Going concern Assumption**

تؤثر الكوارث على عديد من اجزاء الوحدة وعلى القدرة بالوفاء بالتزاماتها، في هذه الحالة على الادارة ان تقيم ملائمة فرضية الاستمرارية اخذاً بالحسبان عدد من العوامل المؤثرة بشكل عام في أنشطة الوحدة وأنشطة التدفق النقدي والتنبيؤ بالقابلية على الربح، على الوحدات التي لها عدم تأكد جوهري للقدرة على الاستمرار عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة والتخفيض من عدم التأكد (Grant thornton,2011: 7). ويعتقد الباحثان بأن الإجراءات المحاسبية بنيت على 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 والمدمرة، والتي لا تستطيع مواصلة انشطتها ، وبعد هذا التاريخ يتم فتح حسابات جديدة في الكشوفات المالية بالأرصدة الجديدة وتقدير العمر الانتاجي الجديد وكذلك الاستهلاك الجديد والانطلاق من خط شروع جديد، وهذا لا يعني عملية تصفية الشركة اما الوحدات المتأثرة بالكارثة ولم تتوقف انشطتها وظلت مستمرة فعليها تقييم بنود الموجودات حسب المعايير المحاسبية الدولية وانشاء مخصصات للطوارئ والالتزامات المتوقع نشوؤها من أثر الكارثة (انظر ص23 من البحث).

### **3-3-8: الاحداث اللاحقة Subsequent events**

في نهاية المدة المالية على الوحدات اظهار تأثير الكوارث التي قد تظهر خلال مدة الربع السنوي او النصف السنوي، ستحتاج الوحدات الى النظر بحذر للأحداث اللاحقة عند تحضيرها الكشوفات المالية للمعلومات فقد تصبح متاحة بعد نهاية مدة التقرير المالي، إذ تزود بدليل اضافي بشأن الشروط والتقديرية كاملة في اجراءات لتحضير الكشوفات المالية كانهخفاض الموجودات واسترداد التأمينات هذه المواقف قد تحتاج الى تسوية للاعتراف بالتأثيرات عن المعلومات اللاحقة إذ تكون المعلومة متاحة ومتوقعة فيها شروط بعد تأريخ الميزانية والإفصاح عن الحدث قد لا يزال ممكن تمييزها بين الاعتراف وعدم الاعتراف بالحدث وقد لا يكون صريحاً دائماً او دقيقاً وسوف يتطلب العدالة في الحكم عليها (Pwc,2012,10) .

### **3-3-9: التزامات إنهاء الخدمة (تفكيك وإزالة)**

ينشأ التزام إنهاء الخدمة عندما يكون على الوحدة متطلب تفكيك أو إزالة أو تحريك الموجود في نهاية العمر المفيد، وإعادتها كما كانت في حالتها السابقة، فالكارثة يمكن ان يغير جوهرياً الوقت والمبلغ المقدر للتدفقات النقدية المطلوبة لتسوية إنهاء الخدمة أو اعادة البناء أو اية مطلوبات مماثلة، والتسوية او تعديلات للمطلوبات يعترف بها في القيمة المحملة (الدفترية) للموجود مقاس بالكلفة أو اعادة التقييم (IFRS- Japan ,p6) .

### **3-3-10: الاستثمارات (الادوات المالية) Investment financial instruments**

تسجل الاستثمارات وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية بالقيمة العادلة أو بكلفة، حيث تحتاج الوحدات الى إعادة النظر في قيمة استثماراتها الذي سيتغير بعد الكوارث وتسجيل انخفاض القيمة لها. (Grant Thornton ,2011,p9)

### **3-3-11: إعادة تصنيف المدينون. Reclassification of dept.**

عندما تخرق الوحدة اتفاقيات القروض كفشل في جدولة دفع الديون أو مخالفة الاتفاقيات مع المقرضين التي تم التسجيل والعمل عليها كنتيجة اثار الكوارث، يمكن ان يقدم التسهيلات للديون إذ يتم تصنيف الديون الطويلة الاجل الى ديون قصيرة الاجل، وذلك لاعتبارات استمرارية الوحدة. (Grant Thornton ,2011,p9)

### **3-3-12: ضرائب الدخل Income Taxes**

احداث جوهريه مثل الكارثة، ربما يسبب للوحدة اعادة تقييم وانها تحتاج الى تأجيل ضريبة الموجودات **DTA deferred tax assets** وهو تخفيض بدل التقييم ، لذا تكون على اساس وزن الادلة الايجابية والسلبية المتاحة وهو اكثر ترجيحاً من عدم التأجيل للضرائب على الموجودات الكلي ويكون متحقق وفقاً للمعيار الأمريكي (ASC,740) الذي ينص بان يكون هناك دليل ايجابي ليدعم الاستخدام المستقبلي لـ **DTA** وان احد اشكال الدليل الايجابي قد يكون وجود ضريبة الالتزامات المؤجلة **DTL** التي تؤدي الى ان يخضع لضريبة الدخل في المستقبل وبشكل عام الانشطة التشغيلية غير المستمرة والاثار التراكمية للتغيرات المحاسبية والبنود غير العادية وغير المتكررة ومن ضمنها الكوارث ليست مؤشر على قدرة الوحدة على توليد الدخل الخاضع للضريبة لذلك يتطلب الايضاحات عند اعداد الكشوفات المالية (Deloitte, 2012,17) .



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

### 13-3-3: انعكاسات الرقابة الداخلية internal control implications

قد تحتاج الوحدة الى تصميم وتنفيذ ضوابط جديدة او تعديل التقارير المالية مثل **internal over financial reporting (IOFR)** على سبيل المثال الوحدة تحتاج الى تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الجديدة او ضوابط جديدة او تعديل الضوابط الحالية مثل هذه الضوابط قد تصل لاختيار وتطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) للقضايا الناشئة كنتيجة الكوارث، وان الية تغييرات لها تأثيرات مادية او جوهرية او هي في حدود المعقول للرقابة الداخلية للتقارير المالية للوحدة ويجب ان تفصح عنها في الكشوفات المالية الفصلية او السنوية (Jennifer, CPA, 2011).

### المبحث الرابع : تحليل السياسات والإجراءات المحاسبية المحلية والدولية

1-4 : وبعد ان تم استعراض إجراءات الديوان والإجراءات الدولية يقوم الباحثان بمقارنة الإجراءات المحلية مع الإجراءات الدولية الهدف منها الحصول على أفضل إجراء من خلال جدول (1) مقارنة السياسات والمعالجات المحاسبية المحلية والدولية بعد حدوث الكارثة حيث يوضح فيها مقارنة بين معالجات الديوان وبين المعالجات الدولية في حالة التعرض الى الكوارث والحروب واختيار الاجراء المناسب حيث يتم حساب درجة المقارنة ، حيث تم اختبار ذلك من خلال التماثل التام اذا المعالجة المحلية متشابهة مع الدولية، التماثل النسبي اذا كانت المعالجة المحلية فيها تشابه قليل ، واتساق عندما تكون المعالجة المحلية تتصف بالثبات مع الدولية، والقصور اذا لم يكن هناك اجراء محلي وكان غير متطابق مع الدولي، او تعد متطلبات محلية اذا كان هناك اختلاف مع الاجراء الدولي لأغراض احكام السيطرة والرقابة :

#### جدول (1) مقارنات للسياسات والمعالجات المحاسبية

نوع الحدث	المعالجة الخاصة بديوان الرقابة المالية	المعالجة وفقاً للمعايير الدولية	تماثل تام	تماثل نسبي	اتساق	قصور	متطلبات محلية
1-الموجودات الثابتة المتضررة	من/ مخزن مخلفات والمستهلكات من /مخصص الانذار الى/الموجود المتضرر (كلية او جزئياً)	من/خسائر انخفاض القيمة الى/مخصص خسائر انخفاض القيمة من/مخصص خسائر الانخفاض من/مخصص اندثار المتراكم الى/ الموجود المتضرر	-	-	-	نعم	نعم
2- الموجود المدمر كلية	من/ مخزن مخلفات والمستهلكات من /مخصص الانذار الى/الموجود المتضرر (كلية او جزئياً)	من/مخصص اندثار المتراكم الى/الموجود الثابت المدمر	-	-	-	نعم	نعم
3-الموجودات الثابتة المفقودة	من/ فروقات نقدية ومخزنية لظروف غير طبيعية من/مخصص الانذار الى/ الموجود الثابت	من/مخصص اندثار المتراكم الى/الموجود الثابت	-	-	-	نعم	نعم
4-المخزون المفقود	من/ فروقات نقدية ومخزنية لظروف غير طبيعية الى /مخزون	من/كلفة البضاعة المباعة الى/ المخزون	-	-	-	نعم	نعم
5-المخزون المتضرر	من/ فروقات نقدية ومخزنية لظروف غير طبيعية الى /مخزون	من/خسائر انخفاض قيمة المخزون الى / المخزون	-	-	-	نعم	نعم
6-بيع الموجود المتضرر	من/النقدية الى/مخزن مخلفات والمستهلكات	من/النقدية من/المخصص الانذار من/مخصص انخفاض القيمة الى/ الموجود	-	-	-	نعم	نعم





## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

7- إعادة اعمار والتصليح للموجودات المتضررة	من/مشروعات تحت التنفيذ الى/مخزن مخلفات والمستهلكات لظروف غير طبيعية	من/تكاليف اعادة الاعمار او التصليح للموجودات المتضررة الى/مخصص تكاليف اعادة الاعمار او التصليح ..... من/مخصص اعادة الاعمار من/تكاليف اعادة الاعمار الى/ النقدية اذا كان المخصص غير كافي ..... من/الموجود الثابت بعد الاعمار الى/تكاليف اعادة الاعمار او التصليح	-	-	-	نعم	نعم
8- معالجة خسائر الناجمة عن اضرار الحرب	من/الاحتياطيات الى/مخزن مخلفات والمستهلكات الى/فروقات نقدية ومخزنيه ..... في حالة عم كفاية الاحتياطيات من/العمليات الجارية الى/مخزن مخلفات والمستهلكات الى/فروقات نقدية ومخزنيه ..... في حالة عدم القدرة على الاستمرارية  من/ راس المال ال/مخزن مخلفات والمستهلكات الى/فروقات نقدية ومخزنيه	ان تنزيل الخسائر من حساب الاحتياطيات سيؤدي الى الحد من امكانياتها في التوسيع طاقتها الانتاجية، واما تنزيلها من حساب البنود الغير العادية وغير المتكرر وحسب رأي لجنة (EITF) المشكلة بواسطة FASB من الممكن ان يؤسس مدخل للشركات بتنزيل خسائرها المتحققة قبل الكارثة في حساب البنود الغير العادية والغير المتكررة.	-	-	-	نعم	نعم
9-تعويضات عن الموجود المتضرر	لا يوجد معالجة	عند استلام الموافقة على المطالبات من/المدينون الى/تعويضات التأمين وعند استلام مبلغ التعويض من/الموجود او النقدية الى / المدينون	-	-	-	نعم	-
10-العقود المثقلة بالأعباء	لا يوجد معالجة	من/ خسائر العقود المثقلة بالأعباء الى/مخصص خسائر العقود المثقلة	-	-	-	نعم	-
11-تكاليف رفع الانقراض	لا يوجد معالجة	من/تكاليف رفع الانقراض الى/مخصص تكاليف رفع الانقراض	-	-	-	نعم	-
12-تعديل ايجار طويل الاجل	لا يوجد معالجة	من/خسائر الاجار الباطن الى/ايجار التشغيلي	-	-	-	نعم	-
13-خدمات التطوعية نتيجة الكوارث	لا يوجد معالجة	من/منافع اعمال التنظيف (بالقيمة العادلة) (ايراد) الى/خدمات تنظيف مجانية	-	-	-	نعم	-
14-تكاليف اعادة الهيكلية	لا يوجد معالجة	من/تكاليف اعادة الهيكلية الى/مخصص تكاليف اعادة الهيكلية	-	-	-	نعم	-
15-انخفاض قيمة الاستثمارات	لا يوجد معالجة	من/خسائر انخفاض الاستثمارات الى/مخصص انخفاض قيمة الاستثمارات	-	-	-	نعم	-



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

-	نعم	-	-	-	من/خسائر التزام إنهاء الخدمة الى/مخصص التزام إنهاء الخدمة	لا يوجد معالجة	16-التزام إنهاء خدمة الموجود الثابت (تكفيك وإزالة)
-	نعم	-	-	-	من/تكاليف إنهاء خدمة العاملين الى/مخصص إنهاء خدمة العاملين	لا يوجد معالجة	17-تكاليف إنهاء خدمة العاملين
-	نعم	-	-	-	البنود الغير العادية وغير المتكرر وحسب رأي لجنة (EITF) المشكلة بواسطة FASB من الممكن ان يؤسس مدخل للشركات بنتزيل خسائرها المتحققة قيل الكارثة في حساب البنود الغير العادية والغير المتكررة، لهذا الخسائر المتكبدة نتيجة الكوارث يعترف بها ضمن مكونات العمليات المستمرة في قائمة الدخل وان بنود الغير العادية لا يقابل تعريف الكوارث والحروب .	لا يوجد افصاح	18-تصنيف كشف الخلل
-	نعم	-	-	-	مسؤولية التقييم تقع على عاتق المدققون الذين يكون لديهم الشك بقدره الوحدة المستمرة في الاستمرارية لفترة معقولة لايتجاوز سنة واحدة بعد تاريخ القوائم المالية التي تكون مدققة، ولوجود عدم التأكد المادي في قدرة الوحدة على الاستمرارية يجب على الوحدة الافصاح عنها في الكشوفات المالية عند اعدادها، وان الوحدة تحتاج الى اعادة النظر لاستمرارية الاعمال واستراتيجيات ادارة الازمات فاستخدام اختبار الربحية فعالة لتسليط الضوء على الاستمرارية.	لا يوجد افصاح	20-فرضية الاستمرارية
-	نعم	-	-	-	عندما تخرق الوحدة اتفاقيات القروض (أي فشلت في جدولة دفع الديون او مخالفة الاتفاقيات مع المقرضين التي تم التسجيل والعمل عليها كنتيجة أثار الكوارث، يمكن ان يقدم التسهيلات للديون بحيث يتم تصنيف الديون الطويلة الاجل الى ديون قصيرة الاجل، وذلك لاعتبارات الاستمرارية للوحدة.	لا يوجد افصاح	19-اعادة تصنيف المدينون
-	نعم	-	-	-	احداث الجوهرية مثل الكارثة ربما يسبب للوحدة اعادة تقييم وتأجيل ضريبة دخل الموجودات وفقا لوزن الدليل الايجابي او السلبي الذي يدعم استخدام ضريبة التزامات المؤجلة الذي يؤدي الى ان يخضع لضريبة الدخل في المستقبل وبشكل عام الانشطة التشغيلية الغير المستمرة بسبب أثار الكارثة ليست مؤشر على قدرة الوحدة على توليد الدخل الخاضع للضريبة لذلك يتطلب ايضاحات عند اعداد القوائم المالية .	لا يوجد افصاح	21-تأجيل ضريبة الدخل



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلّية

-	نعم	-	-	-	يجب على الوحدة ان تقيم اوجه القصور في الرقابة الداخلية المتعلقة بتغيرات على تصميم ضوابط جديدة او تعديل التقارير المالية وتطبيق اجراءات المحاسبية للقضايا الناشئة كنتيجة للكوارث المتعلقة بالمعاملات المحاسبية الغير المتكررة مثل انخفاض القيمة واسترداد التأمينات باعداد الكشوفات المالية في الوقت المحدد وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية وعلى الوحدة ان تفصح عن هذه التعديلات الرقابية	لا يوجد معالجة	22- انعكاسات الكارثة على الرقابة الداخلية
---	-----	---	---	---	---	----------------	---

المصدر : من اعداد الباحثان

من هنا نلاحظ وحسب جدول المقارنة اعلاه :

- 1- إن سبب التباين بين معالجات ديوان الرقابة المالية وبين المعايير الدولية هو الرغبة في السيطرة على الموجودات الثابتة واحكام السيطرة عليها ، ونرى أن تسجيل الموجودات الثابتة كالممتلكات والابنية لا يتناسب مع حساب مخزن المخلفات والمستهلكات وينبغي التمييز بين بنود الموجودات كالممتلكات والآلات والتجهيزات .
- 2- لم يميز الديوان بين الموجودات المدمرة كليا وبين الموجودات المتضررة والتي يتوقع ان يكون لها منافع مستقبلية فكلما منها لها اجراءات محاسبية مختلفة .
- 3- ينبغي التمييز بين الموجودات المدمرة كليا و التي لا يتوقع منها منافع مستقبلية فيتم شطبها مباشرة دون ادخالها الى مخزن المخلفات والمستهلكات، لان الحساب سيبقى لسنوات قادمة الى ان يتم تسويتها مع تعويضات الحرب، هذا من جهة ومن جهة اخرى عدم وجود جدوى اقتصادية لمخزن المخلفات والمستهلكات فهي من ناحية سيؤدي الى اعباء مالية من جراء الخزن ومن ناحية اخرى عدم استثمار لموارد الوحدة بشكل امثل.
- 4- ويقترح الباحثان الغاء حساب مخزن مخلفات والمستهلكات وبدلا من ذلك انشاء مخصص لتكاليف رفع الانقراض ، او مخصص لالتزامات تكاليف الازالة او التفكيك (انهاء خدمة الموجود ) الذي يشبه متطلبات معيار الدولي (IAS 16 P.P.&E) بان التكاليف الاساسية الاولية لكل فقرة من الفقرات P.P.&E في الوحدة يتضمن تقديرات لمبلغ تكاليف الازالة او تفكيك .
- 5- على الوحدة ان تحدد ما تبقى من العمر الانتاجي للموجود اذا تعرض الى اضرار من اثر كارثة إذ يتم تخفيض عمر الموجود ومن ثم القيمة الحالية للالتزام التفكيك او الازالة او انتهاء الخدمة يزداد بسبب قصر فترة الموجود الذي تضرر لمدى الذي يتم خصم التدفقات النقدية ، إذ تضاف هذه الزيادة الى القيمة الدفترية للموجود سواء أكان الموجود مقاس بالكلفة او اعادة التقييم ، والذي يتم اختبار انخفاض القيمة لها ويتم استهلاك القيمة الدفترية المتبقية باثر رجعي .
- 6- واما الموجودات الثابتة المتضررة جزئيا ومن المتوقع ان تكون لها منافع اقتصادية مستقبلية او من الممكن تصليحها واعادة اعمارها فيتم اختبار انخفاض القيمة لها حسب معيار الدولي (IAS 36) انخفاض قيمة الموجودات ويتم جمع مخصص خسائر الانخفاض مع مخصص الاندثار المتراكم ومقابلتها مع القيمة الدفترية للموجود وتعديل القيمة الدفترية الى القيمة القابلة للاسترداد للموجود ويتم استهلاك قيمة المعدلة للموجود وعلى مدى عمره النافع وعلى اساس منتظم في نهاية فترة اعداد القوائم المالية . ونرى صعوبة تطبيق معيار الدولي (36) في البيئة المحلّية الا اذا توفرت عدد من شروطها لان تحقق خسائر الانخفاض مرهونة بانخفاض القيمة الاستردادية عن القيمة الدفترية ، ولا يتحقق هذا الشرط في الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي بسببين الاول وصول قيمة الدفترية لأغلب الموجودات الثابتة الى دينار واحد ، وثانيا عدم وجود ليات لتقييم الموجودات ، وعدم وجود ليات لاحتساب تدفقات النقدية لكل موجود بسبب عدم تبني المعيار الدولي (36) من ديوان الرقابة المالية .



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

7- يعتقد الباحثان بان فقدان الموجودات الثابتة لأسباب الكوارث والحروب يتم شطبها مباشرة، بدون توسط حساب فروقات نقدية ومخزنيه لظروف غير عادية لان الاعتراف بفقدان الموجود دليل على انتهاء الاعتراف بها (شطبها) من السجلات ، وان توسط حساب الفروقات والذي يعد حساب مدينون لا يتناسب وحجم خسائر الكوارث حيث لا يوجد جهة تتبنى تحمل كافة خسائر في عموم البلد لكي تعوض كافة الشركات وشرايح المجتمع .

8- لم يميز الديوان بين المخزون المفقود او المتحطم وبين المخزون المتضرر من اثر الكوارث فكل منها معالجة محاسبية مختلفة وان الاجراء المحاسبى للمخزون المفقود والمتحطم غير القابل للبيع ان يتم الغاء الاعتراف بها (شطبها) وعلى الوحدة توثيق ذلك لأغراض الضريبة او مطالبات التأمين .

9- اما المخزون المتضرر من اثر الكوارث ومن المتوقع ان يكون له منافع مستقبلية يجب ان يقاس بالكلفة اوصافي القيمة القابلة للتحقق **net realizable value** ايها اقل واية مطالبات التأمين يجب الاعتراف بها بشكل مستقل عن انخفاض المخزون وحسب معيار الدولي (IAS 2).

10- يتم تقييم المخزون فيما يتعلق بانخفاض القيمة في كل تاريخ لأعداد التقارير المالية ، بخلاف الموجودات الثابتة عندما يوجد مؤشرات على انخفاض القيمة ، وفي نهاية كل دورة محاسبية يجب على الوحدة احتساب قيمة الأضرار المخزون التي يمكن شطبها لعدم قابليتها للبيع ويعد خسائر لذلك لا يمكن تقييم المخزون بسعر شراءها (قيمتها الدفترية) لهذا أضرار المخزون يقيم حسب قاعدة الكلفة أو القيمة السوقية العادلة أيهما أقل، والقيمة السوقية العادلة أو الكلفة الاستبدالية هي سعر الشراء الجاري لنفس المخزون، هذا المبلغ ربما يكون أقل من قيمتها الدفترية (قيمة الشراء الأصلية) في هذه الحالة يجب أن يقيم المخزون المتضرر بالقيمة السوقية العادلة وهي كلفة السوق الأقل بدلاً من القيمة الشراء الأصلية العالية، ففي نهاية الفترة المالية يشطب المخزون المتضرر بجعله مديناً بكلفة بضاعة المبيعة ودائناً بمبلغ المخزون، ويتم الإفصاح عن شطب المخزون المتضرر في كشف الدخل.

11- يعتمد حساب خسارة انخفاض القيمة على المقارنة بين مبلغ القيمة الدفترية لبند المخزون وبين سعر بيعه المقدر ناقص تكاليف إكمال البيع المقدره وإذا كانت القيمة الدفترية أكبر من (سعر البيع - تكاليف البيع) يعني انخفاض في قيمة المخزون.

القيمة الدفترية < من القيمة المتوقعة (سعر البيع-تكاليف البيع) = خسارة الانخفاض القيمة  
فيتم الاعتراف بخسارة الانخفاض القيمة في 31/ ولا تعد المقارنة بين سعر البيع المتوقع في وقت الشراء المخزون وبين سعر البيع المقدر المقاس في نهاية إعداد التقرير المالي ذات صلة ويمكن أن تكون معلومات يستفاد منها المدراء عند تقديم أداء موظفي المبيعات وظروف السوق.

12- رأي الديوان في حالة اتخاذ القرار ببيع الموجودات المتضررة او انقاضها، بعد اتخاذ الاجراءات الاصولية بشأن تشكيل لجان التثمين، والاعلان، والبيع، تسجل المبالغ المقبوضة عن بيع هذه الموجودات لحساب مخزن مخلفات والمستهلكات، فعندما يتم شطب الموجودات المفقودة والمتحطمة بسبب عدم وجود منافع اقتصادية منها سواء بيعها او اعادة اعمارها بسبب تكاليف العالية للخرن ورفع المخلفات او تكاليف الاعمار التي لا تكون ذات جدوى اقتصادي ،اي ان القيد اعلاه لا يكون منطقيا او عمليا ولا يتناسب مع عملية الشطب وهي يتفق مع نظرية الشك ولا يتفق مع محدد الحيطة والحذر، لان توسط حساب مخزن مخلفات والمستهلكات بدلا من الموجود المتضرر غير منطقي لعدم وجود جدوى اقتصادي من تصليح المخلفات لان الأمر متناقض فتارة يعد الموجود المتضرر مخلفات وتارة اخرى يعد لها منافع اقتصادية وقابلة للإعادة الاعمار .

14- تتحمل الوحدات مصاريف من جراء الكارثة لتصليح وإعادة أعمارها واستبدالها، وهذه التكاليف يجب تصنيفها إلى تكاليف رأسمالية تضاف على قيمة الدفترية للموجود أو مصروف مباشر في كشف الدخل فالتكاليف الرأسمالية يطيل عمر الموجود بإضافة جزء جديد، وهذه التحديدات (التصنيفات) ذات أثر كبير في نتائج الأعمال، ويجب على الإدارة توخي الدقة والحذر في هذه الاعتبارات .

15- تظهر تكاليف على الموجودات الثابتة بعد تعرضها إلى الكارثة وعلى اللجان المشكلة لجرد أضرار الكارثة مراعاة الدقة في تصنيف تكاليف الموجودات المتضررة والتي تحتاج إلى نفقات الصيانة والتصليحات وإعادة البناء والاستبدال .



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

ويتطلب في بعض الأجزاء الرئيسية من بنود الممتلكات أو التجهيزات أو المعدات استبدال بشكل فوري خلال العمر الإنتاجي مثل محرك في السيارة ، وتتم المحاسبة عن هذه الأجزاء كموجودات منفصلة لأن لها عمر إنتاجي يختلف عن عمر الموجود الرئيسي. وعليه يحاسب عن نفقات الاستبدال وتبديل الأجزاء كامتلاك موجود منفصل ويشطب الموجود المستبدل (المتضرر من الكارثة) مثل تصليح وصيانة التي يساعد على زيادة العمر الإنتاجي (المفيد) أو يحسن أداء الموجود ويزيد من كفاءته الإنتاجية.

16- قبل 12/31 الموجودات المتضررة نتيجة الكارثة إذا تم تصليحها وعادت إلى وضعها السابق قبل الكارثة فلا يوجد انخفاض قيمة للموجود في تاريخ الميزانية وكلفة التصليح يتم إقفالها في حساب الأرباح أو الخسائر خلال الفترة كمصاريف.

وبعد 12/31 الموجودات المتضررة نتيجة الكارثة إذا تم تصليحها يتطلب انخفاض القيمة للموجود في 12/31 طبقاً لمعيار الدولي (IAS36).

17- الفقرة (17) في جدول المقارنة اعلاه و لعدم وجود معالجة دولية خاصة بتصنيف الخسائر الكوارث فيمكن الاستفادة من اصدار EITF .NO. 01-10 والمشكلة من قبل FASB ( المحاسبة عن تأثيرات 11,September,2001) ولمزيد من المعلومات بهذا الخصوص انظر الصفحة (13).

اما الفقرة (6) في الجدول ينبغي توسط حساب المدينون العمليات الجارية لان الاساس المعتمد في الدليل المحاسبي الموحد هو اساس الاستحقاق وليس الاساس النقدي لكل من المعالجتين الديوان والدولي .

18- ان رأي الديوان في معالجة الخسائر و فقدان الموجودات، وبعد استكمال اجراءات الشطب وفق الصلاحيات القانونية بتنزيلها من الاحتياطات وفي حالة عدم كفايتها تنزل من حساب الراس المال يترتب على هذا الاجراء الاتي :

أ - ان تنزيل خسائر الكوارث والحروب من حساب الاحتياطات لها اثار سلبية مستقبلية بالرغم من ان اغلب شركات وزارة الصناعة والتجارة قد قامت بأغلاق الخسائر الناجمة من احداث الحرب 2003 في حساب الاحتياطات حسب تعليمات الدليل المحاسبي وديوان الرقابة ، ويرجع السبب الى الاتي :  
- ان تنزيل الخسائر من الاحتياطات سيؤثر في النشاط التشغيلي للشركة في المستقبل .  
- أن مبلغ الخسارة التي تكبدها كثير من الوحدات كانت كبيرة جدا ، ولم يكن لديها الاحتياطي الكافي لتحمل هذه الخسارة .

ب - ان تنزيل خسائر الكوارث من حساب رأس المال يحتاج الى الاقرار والاعتراف من قبل مراقب الحسابات بان الوحدة غير قادرة على الاستمرارية لإداء نشاطها والوحدة ستكون في حالة تصفية لذلك يجب تنزيل الخسائر من راس المال ، والحقيقة ان الوحدات الاقتصادية توقفت لمدة قليلة نتيجة الصدمة الكبيرة والخسائر المباشرة وغير المباشرة التي لحقت الى جميع القطاعات الدولة وكانت الوحدات الاقتصادية محتفظة بكيانها وهيكلها الاداري بالرغم من تغييرات في مكان الادارة .

ج - إن مبلغ رأس المال ( صافي الموجودات 212) لا يمثل القيمة الحقيقية للموجودات كونها مقيمة بالقيمة التاريخية الذي لا يعكس قيمتها الحقيقية نتيجة تقييم الموجودات الوحدة الاقتصادية القائمة وان الخسائر المتكبدة من جراء الكارثة يتجاوز رأس المال الشركات ، يقترح الباحث تقييم رأس المال بالكلفة الجارية للمحافظة على التناسق وفق الانموذج المقترح(انظر ص28).

19- إن تبني الحسابات المستحدثة يعزز ويسرع في احتساب قيمة الاضرار ويلانم احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية ويعزز خصائص النوعية المعلومات المحاسبية وهذا يتطلب من الديوان استحداث الحسابات التالية ( لمزيد من التفاصيل انظر الى الصفحة 23 ) .

20- ان غياب دليل اجراءات لاحتساب الاضرار ادى الى صعوبة احتساب قيمة الاضرار في التوقيت المناسب ونرى ان تبني الاجراءات احتساب الاضرار من شأنه ان يستجيب الى احتياجات الوحدة في التقرير عن حجم الاضرار المتكبدة من جراء الكارثة .



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

ومن هنا نعتقد وفقا للملاحظات والمقارنات والآراء اعلاه بين ما اصدره ديوان الرقابة المالية وهو الجهة المعنية في اصدار المعايير والآراء المحاسبية وبين المعايير الدولية والتجارب العالمية في معالجة اثار الكوارث والحروب، وما تم ملاحظته من قصور في معالجات الديوان، وعدم وجود تماثل تام او تماثل نسبي او ثبات ووجود قصور في كل المعالجات المحاسبية للديوان عند مقارنته مع اجراءات الدولية فلم تكن معالجات الديوان متوافقة ولا متكيفة مع اجراءات المعايير الدولية، ويتطلب تكييف الاجراءات المحاسبية الدولية في البيئة العراقية واستحداث كثير من الحسابات لكي تكون نظام المعلومات المحاسبية في ظل الكوارث والحروب ملائمة، واكثر فاعلية و مستجيبة لحاجة متخذي القرار وتكون هذه المعالجات موضوعية ويتوافق مع المعايير الدولية وبذلك فان فرضية البحث يتم قبولها .

### 4-2: اعداد هيكل لاطار مقترح لتكييف النظام المحاسبي الموحد لملائمة احتساب اثار الكوارث والحروب

بالنظر لوجود قصور في المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد بسبب عدم التوافق مع المعايير الدولية من حيث المعالجات المحاسبية، والذي يحتاج الى استحداث حسابات وفق ما هو متبع دوليا اذا ما اخذنا في الحسبان الى ان العالم متجه الى توحيد لأغلب اجراءاتها المحاسبية من جهة وما تحتاجه البلاد من اعادة اعمار البيئة التحتية والرغبة الكبيرة للحكومة في استقطاب الشركات العالمية المستثمرة وما تحتاجه هذه الى توحيد الاجراءات المحاسبية المحلية وتكييفها لكي تتفق مع المعايير الدولية، وبالنظر لهذه الحاجة الملحة يقترح الباحث الى استحداث حسابات في الدليل المحاسبي الموحد وارقامها ونبذة عن الحساب والمعيار الدولي الذي يستند اليها لتكون ذات موثوقية يتفق ما معمول به في دول العالم طبقا للمعايير الدولية .

### 1- جدول (2) أرقام الحسابات المستحدثة :

ت	اسم الحساب المستحدث في الدليل المحاسبي	رقم الحساب	استنادا الى معيار الدولي
1-	خسائر انخفاض قيمة الموجود	3981	معيار الدولي 36
2-	مخصص خسائر انخفاض القيمة	2391	معيار الدولي 36
3-	تكاليف اعادة الاعمار	3995	معيار الدولي 16
4-	مخصص تكاليف اعادة الاعمار	2392	معيار الدولي 16
5-	خسائر اعادة تقييم الموجودات	3983	معيار الدولي 16
6-	ايراد عكس خسائر الانخفاض	4931	معيار الدولي 16
7-	تعويضات التأمين (استرداد التأمينات)	483211	معيار الدولي 16
8-	خسائر انخفاض قيمة المخزون	3982	معيار الدولي 2
9-	منح المستلمة غير مشروطة (غير متبادلة)	4932	معيار الدولي 20
10-	منح المشروطة (متبادلة)	26621	معيار الدولي 20
11-	تكاليف رفع الانقاض	3992	معيار الدولي 37
12-	مخصص تكاليف رفع الانقاض	2393	معيار الدولي 37
13-	خسائر عقود المثقلة بالأعباء	3984	معيار الدولي 37
14-	مخصص عقود المثقلة بالأعباء	2394	معيار الدولي 37
15-	خسائر ايجار بالباطن	3985	معيار الدولي 17
16-	خسائر القوة القاهرة	3986	معيار الدولي 37
17-	مخصص القوة القاهرة	2395	معيار الدولي 37
18-	تكاليف اعادة الهيكلة	3993	معيار الدولي 37
19-	مخصص تكاليف اعادة الهيكلة	2396	معيار الدولي 37
20-	خسائر انخفاض قيمة القروض	3987	معيار الدولي 23
21-	مخصص انخفاض قيمة القروض	2397	معيار الدولي 37
22-	خسائر انخفاض الاستثمارات	3988	معيار الدولي 25
33-	مخصص انخفاض قيمة الاستثمارات	2398	معيار الدولي 37
24-	خسائر التزامات انتهاء الخدمة (تفكيك وازالة)	3989	معيار الدولي 37
25	مخصص التزام انتهاء الخدمة	2399	معيار الدولي 37
26-	تكاليف انتهاء الخدمة الموظفين	3994	معيار الدولي 19
27-	مخصص تكاليف انتهاء خدمة الموظفين	23991	معيار الدولي 37
28-	مخصص استرداد التأمينات	23992	معيار الدولي 37

المصدر : من اعداد الباحثان





## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلّية

الجدول (3) الآتي يوضح الإجراءات المحاسبية التي تحتاج الى الإفصاح من آثار الكوارث والحروب في الكشوفات المالية.

جدول (3) الإجراءات والسياسات المستحدثة من اثر الكوارث

ت	اجراءات وسياسات المحاسبية المستحدثة	استنادا الى المعيار الدولي
1-	تعديل جدول المدفوعات واعداد تصنيف القروض	معيار الدولي 23
2-	تصنيف البنود الغير العادية	معيار الدولي 1
3-	القدرة على الاستمرارية	معيار الدولي 1
4-	تأجيل ضريبة الدخل	معيار الدولي 12
5-	تغييرات في الرقابة الداخلية	-
6-	الاحداث اللاحقة	معيار الدولي 10

المصدر : من اعداد الباحثان

ان استحداث الحسابات السابقة من شأنه ان يوفر عدد من المزايا وهي كالآتي :

- 1- يوفر متطلبات الإفصاح والشفافية عن المعلومات على وفق المعايير المحاسبية ، وعدم اعطاء مجال للاجتهاد الشخصي من خلال تفصيل الحسابات والمعالجات والسياسات المحاسبية ، فضلا عن توحيد الإجراءات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية المعرضة الى الكوارث والحروب .
- 2- تكييف النظام المحاسبي الموحد لغرض استيعاب مناهج البديلة للمنهج التكلفة التاريخية في قياس الموجودات والمطلوبات .
- 3- يعزز خاصية الرئيسية للمعلومات المحاسبية وهي خاصية الملازمة للمستخدمين ، من خلال القيمة التنبؤية والتوقيت المناسب .

### المبحث الخامس / قياس انخفاض قيمة الوحدات الاقتصادية المتأثرة بالكوارث

للإبلاغ المالي عن الخسائر الناجمة عن احداث 9 حزيران 2014 فقد قام الباحثان بأخذ حالات دراسية للشركات التي تعرضت بشكل غير مباشر لأحداث الإرهابية التي ادت الى خسائر كبيرة على الشركات المساهمة في سوق العراق للأوراق المالية من خلال قيام الباحثان بابتكار مؤشرات داخلية نتجت من تأثيرات الاحداث الإرهابية الخارجية وهي مؤشر انخفاض قيمة اسعار الاسهم ومؤشر انخفاض الإيرادات ومؤشر انخفاض القيمة السوقية للشركات ، وقام الباحثان باقتراح نموذج للإبلاغ المالي وباستخدام هذه المؤشرات لقياس والإفصاح المالي لتأثير الكوارث ومدى الخسائر التي نجمت عنها على الوحدات الاقتصادية بشكل خاص والاقتصاد بشكل عام ، وهذه الشركات هي في قطاعي الصناعة والمصارف كونهما من القطاعات المؤثرة في الاقتصاد العراقي من جهة وفي سوق الأوراق المالية لعدد كبير من شركاتها المساهمة في السوق العراقي للأوراق المالية من جهة أخرى .

#### 1-5: آثار الاعتداءات الإرهابية في 9 حزيران 2014 لمؤشرات التداول في سوق الأوراق المالية:

كانت اهم مؤشرات عام 2014 تداول اسهم 78 شركة مساهمة من اصل 83 بسبب عدم الالتزام بتقديم الإفصاح السنوي وتوقف القسم الاخر منها ، وفي مقارنة بين مؤشرات عام 2014 مع مؤشرات عام 2013 ، نجد ان عدد الاسهم المتداولة قد بلغت ( 746 ) مليار سهم بقيمة (901) مليار دينار بنسبة انخفاض قدره (14,8%) ، اما القيمة السوقية المدرجة في السوق قد بلغت ( 9,546 ) ترليون دينار بنسبة انخفاض قدره (16,8%) عن عام 2013 وانخفض مؤشر البورصة المنوي (نقطة ) بنسبة 18% ، بالرغم من ارتفاع عدد الاسهم المرجة جراء زيادة رؤوس اموال الشركات بنسبة 22% (التقرير السنوي لسوق الاوراق المالية 2013-2014) .





## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

ومن هنا نلاحظ :

1- ان انخفاض قيمة مؤشرات سوق العراق عام 2014 يرجع الى اثار الاعتداءات الارهابية من عصابات الارهابية على حرمة العراق وتأثيرها على نشاط التداول في السوق وعلى مجمل النشاط الاقتصادي للبلد حيث تراجع المؤشرات نهاية الربع الثاني فترة الاعتداء (شهر حزيران وتموز) واستمرار تأثيرها بداية الربع الثالث (شهر اب وايلول) ، لكنها عاودت الارتفاع في الربع الثالث حتى ارتفع المؤشر ليصل الى 100 نقطة منتصف الربع الرابع الذي يعتبر فترة التعافي من الكارثة .

2- ويقترح الباحثان من خلال مؤشرات السوق العراق للأوراق المالية ان الكوارث والحروب تترك اثرا سلبيا على الاقتصاد والوحدات الاقتصادية العاملة في السوق ، وذلك من خلال انخفاض مؤشر اسعار الاسهم ومؤشر تغير حجم الإيرادات ومؤشر القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية، لذلك يمكن استخراج نسبة انخفاض لكل قطاع من القطاعات (انخفاض اسعار الاسهم وانخفاض لحجم الإيرادات) واستخدام هذا المؤشر الجديد لاختبار نسبة الخسارة التي تعرض لها كل وحدة من الوحدات الاقتصادية وحسب كل قطاع من قطاعات الاقتصاد لتعديل الكشوفات المالية وفقا لهذه الآلية الجديدة .

3- ويعد استخدام مؤشر تغير الإيرادات (لأنها تعكس القيمة السوقية الجارية) لمقارنة بين السنوات كمؤشر مهم للمستثمرين لاتخاذ القرارات الصحيحة وذلك لعدم وجود مثل هذا المؤشر ضمن المؤشرات في سوق العراق للأوراق المالية ،

4 - ان استخدام هذه الآلية الجديدة لاحتساب قيمة الخسارة التي تكبدها الوحدات الاقتصادية يعتبرها الباحثان اجراءات سريعة لتقدير قيمة الاضرار والخسائر التي لحقت بالاقتصاد لغرض تقدير حجم التمويل اللازم لأعداد خطط الطوارئ للكوارث وتقدير المخصصات للالتزامات المحتملة للوحدات الاقتصادية والحكومة الاتحادية والتمويل الخارجي اللازم للاستعداد والتعافي من الكارثة ومن جهة اخرى تقدير نسبة تخفيض الضرائب على الشركات نتيجة توقفها.

مؤشرات المالية لسوق الاوراق المالية :

1- سعر الاغلاق : هو اخر سعر تداول نفذ على سهم الشركة خلال يوم او اسبوع او شهر.

2- القيمة السوقية للسهم الشركة : حاصل ضرب راس المال الشركة (عدد الاسهم) X سعر اغلاق السهم .  
ويقترح الباحثان اضافة مؤشرات الاتية :

1- نسبة تغير الإيرادات الجارية: إيرادات السنة الحالية - إيرادات السنة السابقة/ إيرادات السنة السابقة.

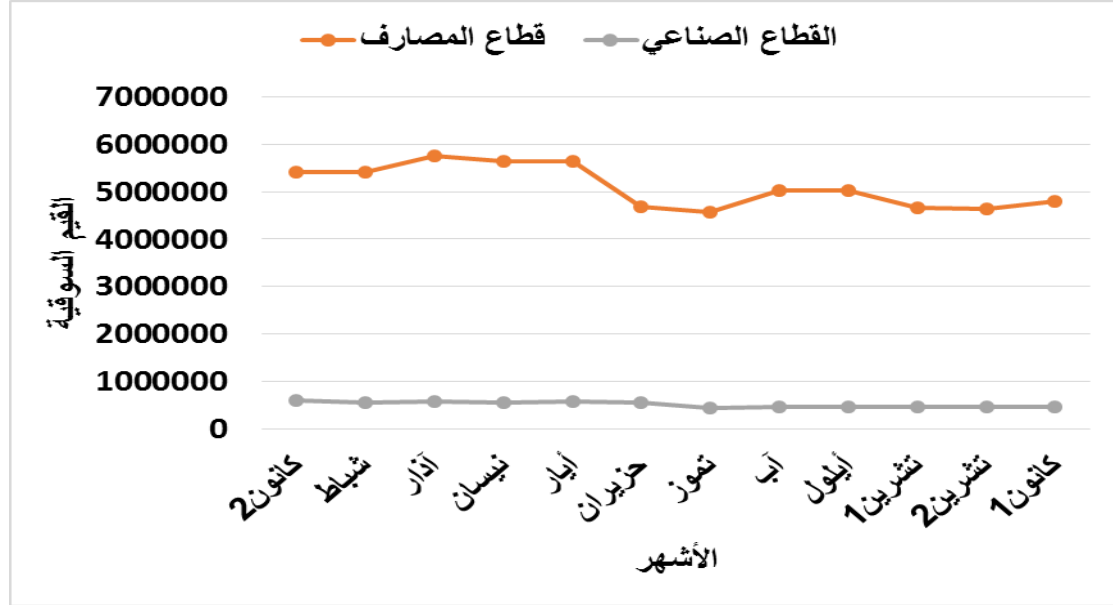
2- نسبة تغير سعر السهم خلال الشهر : سعر السهم للشهر الحالي - سعر السهم للشهر السابق / سعر السهم للشهر السابق .

يرى الباحثان ان نسبة الخسارة سواء كان في سعر السهم او في الإيرادات الجارية او في القيمة السوقية للشركة يؤثر بشكل غير مباشر على الوحدة بأكملها ، فمثلا الخسائر التي تصيب قطاع الزراعة نتيجة الكوارث الطبيعية يؤثر مباشرة في قطاع الزراعة وفي المدى القريب على الصناعة وفي المدى البعيد يؤثر على الرفاهية الاجتماعية والصحة والتعليم وباقي القطاعات ، واذا استخدمنا القياس في ذلك نجد ان تأثير الكوارث والحروب على انخفاض سعر السهم يؤثر على باقي نشاطات الوحدة الاقتصادية كالإنتاج والحوافز الإيرادات نتيجة تداخل الانشطة ضمن نظام الوحدة . نستنتج من ذلك ان انعكاس نسبة انخفاض في المؤشرات السوق ملائم لقياس خسائر الوحدة من اثار الكارثة ، والشكل رقم (5) يوضح رسم البياني لانخفاض القيمة السوقية للشركات العراقية في قطاع المصارف والصناعة نتيجة الاعتداءات الارهابية:



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

الشكل (5) انخفاض القيمة السوقية للشركات العراقية في قطاع المصارف والصناعة نتيجة الاعتداءات الارهابية في 9-6-2014 .



المصدر : من اعداد الباحثان

سيقوم الباحثان بعد استخراج مؤشرات الجديدة من خلال الجداول وبالاعتماد على البيانات للشركات المشتركة في سوق العراق للأوراق المالية ، الهدف منها ادخال هذه النتائج في الانموذج المقترح وذلك لاحساب قيمة انخفاض لهذه الشركات، وبعد احتساب مؤشرات الانخفاض يتم الانتقال الى الخطوة الثانية وهي تطبيق انموذج المقترح في شركة الاصباغ الحديثة الهدف من ذلك هو الإبلاغ المالي عن قيمة الانخفاض للشركة بعد احداث 2014/6/9.

2-5: تطبيق انموذج الإبلاغ المالي المقترح لمؤشرات اسعار الاسهم في الكشوفات المالية لعينة من

### الشركات المحلية .

#### نبذة عن الانموذج المقترح

يهدف انموذج المقترح الى القياس والافصاح المالي عن انخفاض قيمة الشركات المساهمة في سوق الاوراق المالية عندما تتعرض الى الكوارث والحروب ، وقبل استخدام هذا الانموذج لم يكن بمقدور الإبلاغ المالي عن اثار احداث الكوارث في الوحدات الاقتصادية ، حيث يظهر هذه الوحدات انها غير متأثرة بالأحداث المباشرة مما يجعل هذه القوائم المالية مشوهة وتفقد خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و تكون غير ملائمة وغير موثوقة ويؤثر سلبا على قرارات المستثمرين لعدم ظهور القيمة الحقيقية للشركات في الكشوفات المالية مما يخلق تشويها للبيانات المالية ، ويأمل الباحث عند استخدام هذا الانموذج مساعدة المستثمرين في اتخاذ القرار الصحيح ، من خلال القياس والافصاح عن القيمة الصحيحة للشركات المتأثرة بالكوارث والحروب ، ويوضح الخطوات الاتية آلية المتبعة لبناء الانموذج المقترح والاسس المحاسبية التي تستند عليها وتحليل النتائج التي يتم التوصل اليها .

1-2-5 : خطوات تطبيق انموذج الإبلاغ المالي عن انخفاض قيمة الشركات المتأثرة بأحداث 9 حزيران 2014:

أ- قياس نسبة التغير في اغلاق أسعار الاسهم للشركات المساهمة في سوق الاوراق المالية قبل الاحداث وبعدها وحسب كل قطاع ، وتم اخذ سعر اغلاق اسهم شهر ايار وتموز الذي انخفض فيها اسعار الاسهم بشكل مؤثر .



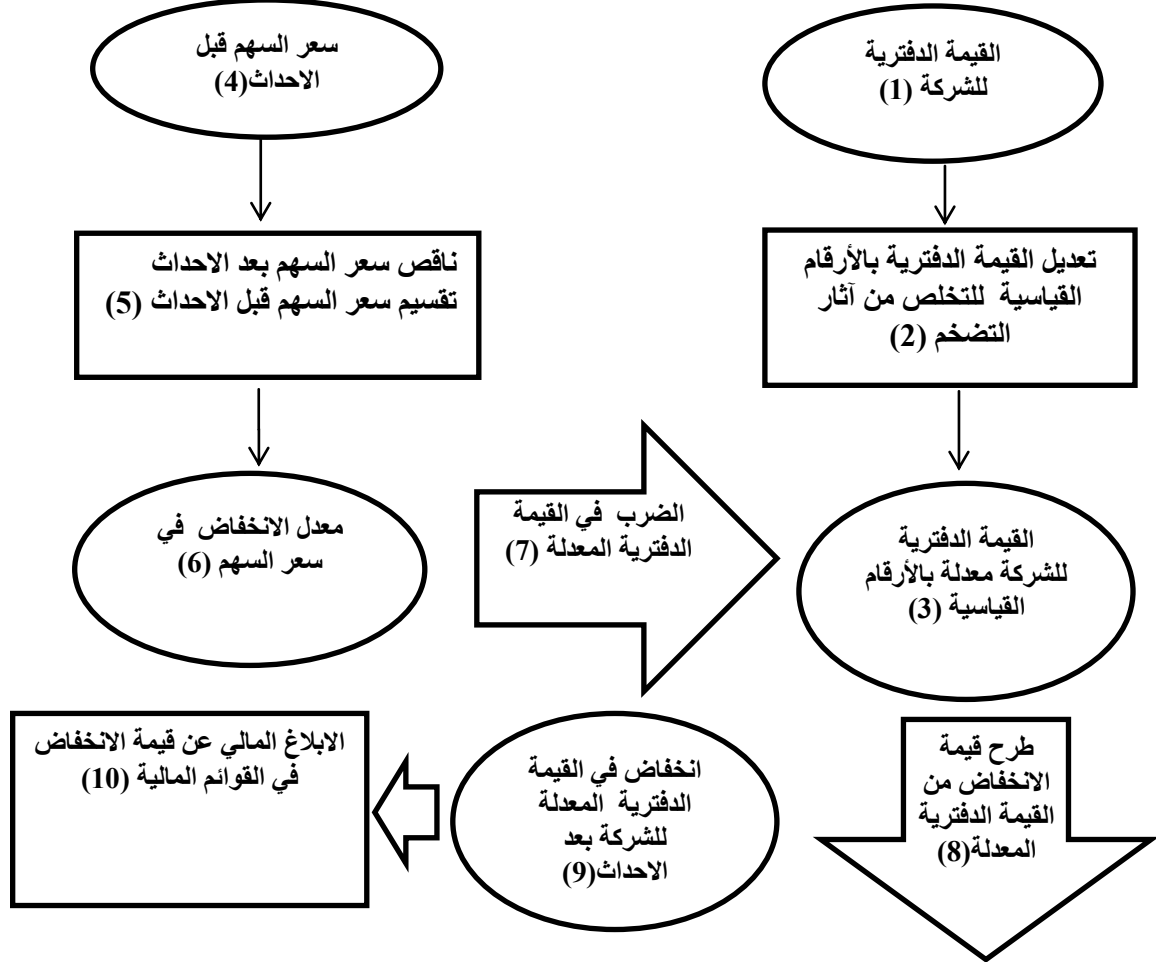
## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

- ب - تعديل القيمة الدفترية لصافي موجودات الشركة بالقيمة العادلة لان بيانات الكلفة التاريخية تكون غير حقيقية ومشوهة ويتم باستخدام الرقم القياسي العام في الاسعار وذلك لإزالة اثار التضخم على الارقام البيانات التاريخية ، وفق الخطوات الاتية :
- 1- الحصول على قوائم الجرد للموجودات الثابتة واندثارها.
  - 2- الحصول على تواريخ اصدار الاسهم .
  - 3- الحصول على الرقم القياسي العام في الاسعار لسنوات الشراء الموجودات و اصدار الاسهم ، ويتم استعمال الرقم القياسي العام في نهاية سنة 2014 على الرقم القياسي في تاريخ الشراء او الاصدار .
  - 4- احتساب القيمة العادلة لصافي الموجودات وراس المال (حقوق الملكية) باستخدام قانون الرقم القياسي العام:
- القيمة العادلة للموجودات = التكلفة التاريخية للموجود X الرقم القياسي العام في نهاية 2014 / الرقم القياسي العام في تاريخ الاقتناء
- 5-الموجودات النقدية لا يتم تعديلها لأنها تكون بالقيمة الجارية .
  - 6- الاحتياطات يعتبر متمم حسابي لا يتم تعديلها بل يتم احتسابه بالفرق بين مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل وراس المال .
  - ج- بعد تعديل القيمة الدفترية لصافي اصول الشركة بالأرقام القياسية يضرب في نسبة التغير لانخفاض في اسعار الاسهم الخطوة (أ) اعلاه .
  - ح- طرح قيمة الانخفاض من قيمة الدفترية المعدلة لاستخراج صافي القيمة الدفترية للشركة بعد الاحداث .
  - خ- مقارنة القيمة العادلة للشركة قبل تطبيق الانموذج المقترح مع القيمة العادلة بعد تطبيق الانموذج المقترح والافصاح عن قيمة الانخفاض في القوائم المالية .
  - ك- تم الاعتماد على مؤشر اغلاق اسعار الاسهم لشهر ايار قبل الاحداث لوجود حالة من الاستقرار النسبي لدى المستثمرين وكانت حركة السوق طبيعية .
  - ل- تم الاعتماد على مؤشر اغلاق اسعار الاسهم لشهر تموز بعد الاحداث لتعافي السوق النسبي من الصدمة .
  - م- تم اعتماد المعدل لمؤشر انخفاض اغلاق اسعار الاسهم في قطاع الصناعة والمصارف ولم يتم الاعتماد على مؤشر انخفاض اغلاق اسعار الاسهم الشركات وذلك لإزالة تأثير تذبذب في اسعار اسهم الشركات .
- ويأمل الباحث من هذا الانموذج امكانية تطبيقه على باقي الشركات المشتركة في سوق العراق للأوراق المالية ، والاتي مخطط لإجراءات تطبيق الانموذج المقترح .



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

الشكل (6) انموذج للإبلاغ المالي المقترح عن تأثيرات الكارثة في الكشوفات المالية



المصدر: من اعداد الباحثان

### 3-5: تطبيق الانموذج المقترح في شركة الاصباغ الحديثة مساهمة مختلطة :

والخطوات الاتية توضح الية تطبيق الانموذج المقترح لتعديل الميزانية العامة لشركة اصباغ الحديثة في قطاع الصناعة .  
جدول (3) القيمة الدفترية المعدلة للشركة بعد الأحداث وقيل تطبيق مؤشر انخفاض اسعار الاسهم المصدر: من

اسم الشركة	صافي الموجودات المعدلة بعد الأحداث (1)	قيمة المطلوبات بعد الأحداث (2)	القيمة الدفترية المعدلة بعد الأحداث (3)=(2)-(1)
الاصباغ الحديثة	12761445134	4970659866	7790785268

اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

جدول (4) القيمة الدفترية المعدلة للشركات بعد الاحداث وبعد تطبيق مؤشر الانخفاض:

اسم الشركة	صافي الموجودات المعدلة بعد الاحداث (1)	قيمة المطلوبات بعد الاحداث (2)	القيمة الدفترية المعدلة الاحداث (3)=(2)-(1)
الاصباغ الحديثة	9766222272	4324474084	5441748188

المصدر : من اعداد الباحثان

جدول (5) مؤشر نسبة التغير القيمة الدفترية المعدلة للشركات بعد احداث 9حزيران

اسم الشركة	القيمة الدفترية قبل تطبيق مؤشر الانخفاض (1)	قيمة الدفترية بعد تطبيق مؤشر الانخفاض (2)	قيمة الانخفاض (3)=(1)-(2)	نسبة التغير (4)=(1)/(3)	نسبة القيمة الدفترية قبل وبعد تطبيق مؤشر الانخفاض (5)=(1)/(2)
اصباغ الحديثة	7790785268	5441748188	(2349127080)	%30	%30

المصدر : من اعداد الباحثان

ملاحظات على النتائج :

- 1- يتضح من النتائج التي اظهرتها البيانات المالي والتي تم التوصل اليها من خلال تطبيق الانموذج المقترح ان هناك انخفاض في القيمة الدفترية للشركات بنسبة 30% بعد الاحداث ولم تظهرها البيانات المالية المستخدمة من قبل الشركات التي تطبق النظام المحاسبي الموحد والتي تؤدي الى تشويه وقصور للقوائم المالية بسبب فقدان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من حيث الملائمة والقيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية التي تؤثر سلبا في قرارات المستثمرين.
- 2- بحسب تفسير FASB رقم (14) بيان رقم (5) الخسائر المحتملة يمكن تقديرها اذا تحقق شرطين: الاول وجود مؤشرات سابقة في الميزانية بان هناك احتمال وجود انخفاض القيمة في الموجودات او المطلوبات مستحق الدفع يمكن ان تتكبدها الوحدة عند اعداد كشف الميزانية الحالية . ثانيا : مبلغ الخسارة يمكن تقديرها بشكل معقول . وان الغرض من الشرطين السابقين هو تسجيل الخسائر المقدرة المتعلقة بالفترة الحالية او السابقة ، ( FASB Interpretation NO.14 ) واستنادا الى هذا التفسير ان مدى الخسائر التي تكبدها شركة الاصباغ الحديثة بين 0,13 الى 0,30 اي ان تقدير العادل للخسائر لا يقل عن 0,13 ولايزيد عن 0,30 وبينهما ليس هناك تقدير افضل للخسائر ، فيتم الاعتراف بنسبة خسارة 0,13 في الميزانية 2014/12/31 ويفصح عن المبلغ الاضافي للخسارة البالغة 0,17 ضمن الملاحظات .
- 3- عند مقارنة القيمة الدفترية للشركة قبل استخدام الانموذج المقترح ان هناك تفاوت كبير لم تظهرها القوائم المالية للشركة بسبب استخدام نموذج الكلفة التاريخية التي تشوه القيمة الحقيقية للشركة وتجعل المعلومات المحاسبية غير ملائمة للمستخدمين حيث لم تظهر هذه البيانات اي تأثير لمؤشرات انخفاض قيمة الشركة نتيجة احداث الارهابية الذي ادى الى انخفاض قيمة اسعار الاسهم .
- 4- من الواضح ان استخدام الانموذج المقترح يكون ملائما للمستخدمين المعلومات المحاسبية فهي تظهر اثر الكوارث والحروب كمؤشرات خارجية على انخفاض قيمة الشركات مما يتطلب ان تكون انموذج مقبول وملائم للابلاغ المالي في البيئة المحلية ويزيد من منفعة المعلومة المحاسبية .
- 5- ان البيانات المحاسبية التي تعكس حقيقة تأثير احداث الكارثية على الوحدات الاقتصادية كمؤشرات خارجية لانخفاض القيمة فتعتبر بيانات ملائمة في يمكن استخدامها في مجالات عديدة كمعرفة الخسائر الاقتصادية من اثر الكوارث في القطاعات الاقتصادية الذي بدوره يساعد المختصين في مجال اعادة الاعمار والتخطيط لرصد التمويل الضروري وحسب القطاع الاكثر تضررا من اثر الكارثة ، وكذلك يستفاد منها المستثمرين حيث يعكس صورة حقيقية للقوائم المالية .



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

### المبحث السادس / الاستنتاجات والتوصيات

#### 1-6: الاستنتاجات Conclusion

في ضوء ما تم عرضه ومناقشته في جانبين النظري والعملي للبحث يمكن تحديد اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها الباحثان وكما يأتي :

- 1- هناك صعوبات في توفير البيانات الخاصة عن الخسائر الاقتصادية حول الكوارث الطبيعية فيما يتعلق بالتكاليف المباشرة وغير المباشرة ، وكذلك هناك صعوبة في التنبؤ بنتائج الكوارث وقياسها.
- 2- هناك تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند حدوث الكوارث.
- 2- ان كثير من المبادئ والاعراف المحاسبية المعترف بها حاليا والتي تعتمد على فرضية الاستمرارية غير نافعة للمستخدمين ومنتخذي القرارات لعدم توافقها مع مبدا استمرارية الوحدة ، لان بناء النظرية المحاسبية التي تقوم على افتراض استمرارية الوحدة في الحالات الطبيعية وليس في الحالات الاستثنائية كالكوارث والحروب .
- 4- يعد نظام المحاسبي الموحد قاصرا عن تلبية متطلبات الإبلاغ المالي الدولي نتيجة عدم اعترافه بكثير من الاجراءات المحاسبية عند حدوث الكوارث ومن هذه الاجراءات : (انظر الى صفحة 23 من البحث )
- 5- ان تباين المعالجات المحاسبية الصادرة من الديوان عن المعالجات الدولية ادى الى اختلاف في التقارير المالية الصادر من الشركات المتضررة و ادى الى ان تكون المعلومات المحاسبية قليلة الملائمة وصعبة على المقارنة .
- 6- احداث الحرب 2003/4/9 واحداث الارهابية 2014/6/9 وفيضانات التي لحقت اضرار في الاقتصاد والزراعة بشكل كبير في 2013/12/28 لا يمكن اعتبارهم من البنود غير العادية وغير المتكررة لعدد من الاسباب (انظر الى ص 13 من البحث)

#### 2-6: التوصيات Recommendations

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يقترح الباحثان عدد من التوصيات التي يأمل منها ان تساهم في تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الموحد وان تكون دليل ارشادي للشركات عند تعرضها الى الكوارث لتكون المعلومات المحاسبية اكثر ملائمة للمستخدمين ، ويأمل الباحث ان يأخذ هذا البحث اهتمام المسؤولين لتطوير النظام المحاسبي وتطوير الاجراءات المحاسبية .

- 1 - ضرورة تكييف الاجراءات المحاسبية الدولية في ظل الكوارث والحروب في البيئة المحلية من خلال استحداث بنود جديدة في الدليل المحاسبي الموحد الذي يطبق في الشركات العراقية مع تخصيص رقم الدليل والقيود وشرح البند والمعيير الدولي الذي يستند عليه البند المستحدث (انظر صفحة 23 )
- 2- ضرورة تصنيف الخسائر الناجمة من الكوارث في قائمة الدخل ضمن العمليات المستمرة الى عدد من الخسائر بشكل مفصل وعدم وضعها تحت بند واحد.
- 3- ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية (36)، (16)، (37) و(2) كما هي للمعالجة المحاسبية للكوارث .
- 4- الموجودات التي لا يمكن الوصول اليها او وتقديرها لوقوعها تحت الارهاب وتعرضها الى الكوارث يستفاد من تجربة تقييم موجود اخر مشابه لها ويستخدم كدليل لتقدير الخسائر ويتم الافصاح عنها في الكشوفات المالية وعدم ابقائها او تحفظ في الافصاح عنها .
- 5- فروع الشركات التي لا يمكن التقرير عنها بسبب الاحداث يعتبر متوقفة وينبغي الاعتراف بخسارة الفرع في الكشوفات المالية وعدم اعتبارها مستمرة لان الاستمرارية مبني على معلومات المتوفرة في الحاضر وليس في المستقبل.

#### المصادر والمراجع العربية: اولا : الكتب والوثائق الرسمية

- 1- ديوان الرقابة المالية ،النظام المحاسبي الموحد ،الطبعة الثانية ،دار الكتب والوثائق ،بغداد ،2011
- 2- ديوان الرقابة المالية ، بيان اعداد الحسابات الناقصة ، العدد 1296/5/2 في 1992.



## إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة المحلية

### ثانيا : الكتب

- 1- مطر ، محمد ، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح ، دار وائل ، ط1 ، 2004.
- 2- ميجس، فالتر ، ميجس ، روبرت ، تعريب ابو المكارم ، وصفي عبد الفتاح ، واخرون ، المحاسبة المالية ، دار المريخ للنشر ، السعودية، 2009 .
- 3 - رجيدا ، جورج ، ترجمة البلقيني، ومهدي ، مباديء ادارة الخطر والتأمين ، دار المريخ ، السعودية ، 2006.

### ثالثا : الأطاريح والرسائل الجامعية والدراسات:

- 1- جابر، عبد الرضا حسن سعود ، صياغة نموذج للإبلاغ المالي عن الاصول غير الملموسة ، بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، بغداد ، 2010.
- 2- حميدي ، زينب عباس، تقويم الاجراءات المحاسبية المتبعة في بعض الشركات المتضررة بسبب الحرب ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، 2005 .
- 3- القرني ، علي محمود ، التنبؤ بالكوارث والتقنيات الحديثة ، جامعة نايف للعلوم ، 2006 .
- 4- الصندوق الدولي للتنمية الزراعية ، المبادئ التوجيهية للصندوق الانعاش المبكر من الكوارث، 2011 .
- 5- البنك الدولي للانشاء والتعمير والصندوق العالمي للحد من الكوارث والتعافي منها (GFDRR) ، دليل تقييم الاضرار والخسائر والاحتياجات (DALA) بعد وقوع الكارثة ملاحظات ارشادية الجزء الثاني ، 2010 .
- 6- اجبودة ، حبيب خليفة، القوة القاهرة بين القانون المدني الليبي وعقود FIDIC، المجلد الجامعة ، العدد السادس عشر، المجلد الثاني ، ليبيا، 2014 .

### رابعا : الكتب الاجنبية والنشرات

- 1- Kieso , Donald E & Weygandt , Jerry J & Warfield , Terry D , Intermediate Accounting , thirteenth edition , 2010 .
- 2- Scott ,William .R ,Financial Accounting Theory, fifth edition, 2009 .
- 3- Schroeder , Cathey ,Financial Accounting Theory & Analysis ,ninth Edition,2009.

### خامسا :البحوث والدراسات والدوريات الاجنبية

- 1-CPA Australian Ltd , Natural disasters and their accounting implications, 2011.
- 2- Deloitte .com, Audit and Enterprise Risk services , Financial Reporting implications of Disasters practical Guide, 2012.
- 3- Ernst & Young , Accounting for the effects of Natural disasters , Hurricane sundy,2012.
- 4- Grant Thornton ,Thailand flood disaster recovery guide,2011.
- 5- Joseph Montero ,CPA, GRASSI&CO. Hurricane Sandy's Aftermath,2013.
- 6-KPMG, FASB Proposes Model for Recognizing Credit Losses on Financial Assets,2013.

### النشرات والدوريات:

- 1-FASB ,EITF ,accounting for the impact of the terrorist attacks of September 11,2001,issue no.01-10.
- 2-FASB Interpretation NO.14,Reasonable Estimation of a Loss an interpretation of FASB Statement NO.5.
- 3- IASB ,Conceptual Framework for Financial Reporting 2010.
- 4- Queensland Government ,Bulletins, Accounting for infrastructure damaged by natural disasters,2015.





## Proposal framework to activate the international accounting procedures for disasters and wars effects in the local environment

### Abstract

natural and non-natural disasters, is an environmental challenges the society and the economy as well as a direct and indirect economic affect, and the units are part of the system overlapping among themselves and thus affected by external indicators, directly or indirectly, these direct effects appear in the destruction or damage inflicted by disasters in property , infrastructure , superstructure , accounting information systems and indirectly in the outcome of future business, comes research problem through access to accounting treatments issued by the Federal Office of financial supervision to address the damage caused by the disasters and prepare the missing financial accounts it turns out us that there is negligence of a number of issues that we believe need to be discussed and to propose appropriate mechanisms to address them. The importance of research is needed for decision-makers at all levels to a high-quality accounting information about the value of the damage caused as a result of disasters suffered by Iraq for more than once in recent decades, and the presence of a number of accounting topics actors and absent from the local accounting procedures and requires the review and update accounting treatments approved by the Board of Supreme Audit to respond to the needs of decision makers first and to blend in with a private international requirements. This research depended on main hypothesis which refers to:(that building a system of accounting information in light of disasters responds to the need of the decision-maker requires renovation local accounting procedures in order to be more effective in the light of international applications .

The research has reached a number of conclusions including integrated accounting system is short of meeting the international financial reporting requirements as a result of not admitting much of the accounting procedures when disasters occur distorts the financial statements as they relate to the value of the losses incurred from the impact of disasters.

The researcher found a set of recommendations including , The need to adapt international accounting procedures in light of disasters and wars in the local environment through the introduction of new items in the consolidated accounting manual, which applies in the Iraqi companies with customizable directory number and restrictions and to explain the item and the international standard which is based on the newly created item.

**key Words:** Future operating Losses, Clean- up costs(rubble cost), Onerous contracts, Force majeure, Restructuring presses, Income statement classification, Exit or disposal obligations.