

تقويم الإجراءات المحاسبية والرقابية حول الحسابات الناقصة مابعد  
أحداث ٢٠٠٣

م.محمّد حميد سلامة

المعهد التقني/صويرة

م.د.بكر إبراهيم محمود

الجامعة المستنصرية/كلية الإدارة والاقتصاد

الملخص:

لقد حاول البحث تسليط الاضواء على الاجراءات المحاسبية والرقابية المتخذة في الوحدات الاقتصادية المتضررة بعد احداث ٢٠٠٣ في العراق. ثم محاولة تقويم تلك الاجراءات وهل كانت في المستوى المطلوب ام لا . وقد استعرض البحث في جانبه النظري ماهية الحسابات الناقصة واثر الاحداث على البيئة المحاسبية فضلاً عن تناوله في الجانب العملي عينة من البيانات المالية المعدة على اساس الحسابات الناقصة . وفي نهاية البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات فضلاً عن تقديم مجموعة من التوصيات.

**Abstract**

The research tried to spotlight for the accounting procedure and controlling which was taken in the economic units which effected after the events of ٢٠٠٣ in Iraq . And then attempt to evaluated these procedure and whether it was at the required level or not . Also the research show in its theoretical part the uncompleted accounts and the impact of the events on the environmental as well as dealt with its practical side which was show a sample of a financial data which was done for the basis of uncompleted accounts . At the end the research wad set a number of the conclusion as well as presented a number of recommendation .

## أولاً:- منهجية البحث

### ١- مشكلة البحث:-

بعد احداث عام ٢٠٠٣ في العراق وما نتج عنها من دمار وانهيار الكثير من المؤسسات الاقتصادية العاملة في البلد ومما ادى الى تلف او فقدان المجموعة الدفترية والمستندية التي يعتمد عليها المحاسب في اعداد الحسابات الختامية ومما شكل هذا ضغطاً وتهديداً للمحاسبة بوصفها جزءاً فاعلاً من نظام المعلومات الكلي في المؤسسة مما فرض على المحاسبة الاستجابة لهذه الحالة ومحاولة معالجتها وابتعاد الحلول المناسبة لها من خلال البحث عن مصادر بديلة واستكمال البيانات الناقصة وإعداد الحسابات الختامية. وكذلك يستوجب على مراقب الحسابات والمتمثل بديوان الرقابة المالية بالنسبة لمؤسسات الدولة بذل العناية المهنية اللازمة للتأكد من ان الاجراءات المتخذة بشأن الحسابات الناقصة كانت سليمة فضلاً عن امداد العون للإدارة لتجاوز الحالة واستكمال مصادر المعلومات والسجلات. لذلك تنطلق مشكلة البحث من تقويم الاجراءات المحاسبية والرقابية لمعالجة الحسابات الناقصة وهل كانت تلك الاجراءات بالمستوى المطلوب ام لا ويمكن صياغة مشكلة البحث وفق التساؤل الآتي:-

كيف كانت الاجراءات المحاسبية والرقابية المتخذة بشأن الحسابات الناقصة بعد احداث ٢٠٠٣؟

### ٢- اهمية البحث

تنطلق اهمية البحث من كون التركيز على معالجة الحسابات الناقصة وكيفية ايجاد الحلول لها وخصوصاً في ظل ظروف بلدنا الذي ما زال يعاني العديد من التفجيرات والاحداث التي تؤدي الى فقدان الكثير من المجموعة الدفترية

والمستندية. مما يستوجب ايجاد تطبيقات محاسبية ملائمة واجراءات رقابية مناسبة لمعالجة اثار هذه الاحداث.

### ٣- اهداف البحث

يمكن تلخيص اهداف البحث بما ياتي:-

أ-تسليط الاضواء حول الحسابات الناقصة وكيفية معالجتها.

ب-بيان الاجراءات المحاسبية والرقابية المتخذة بخصوص الحسابات الناقصة بعد احداث عام ٢٠٠٣.

ج-محاولة تقويم هذه الاجراءات المتخذة من اجل التركيز على الايجابيات وتجاوز السلبيات.

د-محاولة استنباط آلية مناسبة لمعالجة الحسابات الناقصة.

### ٤- فرضية البحث

ينطلق البحث من فرضية اساسية مفادها:

ان الاجراءات المحاسبية والرقابية المتخذة بشأن الحسابات الناقصة ما بعد احداث عام ٢٠٠٣ في العراق لم تكن في المستوى المطلوب.

ثانياً:-الجانب النظري

#### ١- اثر الاحداث الاقتصادية في بيئة المحاسبة

تعد المحاسبة احد العلوم الاجتماعية وانها وظيفة نابغة من حاجة المجتمع او البيئة التي وجدت فيها فهي تتأثر بالعوامل والمتغيرات التي تتضمنها تلك البيئة كما

انها تؤثر في بيئتها الى حد ما وان هذه العلاقة متبادلة التأثير بين المحاسبة والبيئة التي تخدمها وقد ولدت نوعا من التناغم والانسجام بين الاثنين.

ويذكر (العادي واخرون، ١٩٨٦: ٥٢) ان المحاسبة نظام يعتمد على الاحداث الاقتصادية بوصفها مدخلات للنظام وتقسم هذه الاحداث الى نوعين هما :-

١- الاحداث الاعتيادية التي قد تكون تبادلية مع الغير مثل شراء موجودات او داخل الوحدة الاقتصادية مثل نقص او زيادة استثمارات الاملاك . او قد تكون غير تبادلية مثل التبرع للغير او داخلية مثل الحصول على هبة اصدار اسهم مجانية.

٢- الاحداث غير الاعتيادية التي تكون عادة غير تبادلية ونتاجة من ظروف استثنائية خارجة عن سيطرة الوحدة الاقتصادية مثل الفيضانات وحدوث الحرائق والحروب والكوارث وغيرها.

فيما يخص الاحداث الاعتيادية فانه يتم معالجتها وفق الاجراءات الروتينية للدورة المحاسبية التي يقوم بها المحاسب وذلك لتوفر له كافة الوثائق والمستندات التي تؤيد حدوث تلك العمليات.

اما بخصوص الاحداث غير الاعتيادية فهنا تكمن المشكلة نتيجة فقدان الكثير من السجلات والوثائق والمستندات التي تمثل اللبنة الاولى لعمل المحاسب . ولمعالجة هكذا احداث تطلب من المحاسب بذل العناية الكافية وايجاد الطرق البديلة لاستكمال البيانات اللازمة لاتمام سير الدورة المحاسبية.

## ٢- ماهية الحسابات الناقصة

يظهر تأثير الاحداث غير الاعتيادية السابق ذكرها على الوحدة الاقتصادية من الناحية المحاسبية من خلال التلف والفقدان الكامل او الجزئي للمستندات

والمجموعة الدفترية التي تثبت حقوق الوحدة والتزاماتها مع غيرها فضلاً عن تحديد مصروفاتها وإيراداتها. وكذلك قد تؤدي تلك الأحداث إلى التدمير أو السرقة الكاملة أو الجزئية لموجوداتها الثابتة والمخزونة والنقدية. مما يؤدي ذلك إلى تعذر قيام المحاسب بمهامه وصعوبة اعداد القوائم المالية التي تبين نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية ويطلق على هذا النقص الحاصل في مصادر البيانات نتيجة تأثر الوحدة بأحداث خارجة عن نطاق سيطرتها بالمحاسبة الناقصة أو الحسابات الناقصة أو البيانات الناقصة أو محاسبة الكوارث والازمات وغيرها من التسميات الأخرى.

وهنا يبرز دور المحاسب في كيفية التكيف والعمل بمرونة في ضوء ما استجد من مشاكل في ظل ظروف ما يعد حدوث الكوارث والازمات واتباع اجراءات تتلاءم مع الظروف الجديدة ومحاولة استكمال البيانات الناقصة والافصاح عنها في القوائم المالية. ويبين(شريف،٢٠٠٧:٢٧) ان وظيفة المحاسبة الناقصة تتمثل بتحقيق هدفين هما:-

١- التسجيل والقياس المحاسبي بأساليب النظام المحاسبي المستجيبة للتغيرات البيئية الجديدة.

٢- تجميع العمليات المحاسبية وتوصيلها لمستعملي القوائم المالية . يتضح من اعلاه ان المحاسب في ظل المحاسبة الناقصة يقوم بعملية القياس لخصائص محددة في ضوء علاقة وحدة المحاسبة بالبيئة المحيطة بها ثم يقوم بنقل النتائج بشكل تقارير محاسبية الى مستعملي المعلومات المحاسبية. وهذا يعني بأن المحاسب سيقوم بعملية قياس الاضرار واطهارها في القوائم المالية على الرغم من وجود عوامل محددة ومؤثرة على خصائص المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي ومرحلة اعداد القوائم للوحدات المتضررة جراء الاحداث غير الاعتيادية. لذلك ينبغي ان تعد تلك القوائم ضمن اعتبارات معينة تتضمن

تحديد كمية ونوعية المعلومات التي يجب الافصاح عنها لتوضيح اثار تلك الاحداث على الوحدة الاقتصادية ذلك ان هنالك إحداثا تدميرية مباشرة في الموجودات ونظم المعلومات واحداث تدميرية غير مباشرة نتيجة توقف النشاط.

### ٣- الاجراءات المحاسبية اللازم اتخاذها لمعالجة الحسابات الناقصة

عندما تتعرض الوحدة الاقتصادية الى الاحداث غير الاعتيادية المشار اليها سابقاً يقع على عاتق الادارة بشكل عام والوحدة الحسابية بشكل خاص ان تسعى الى تثبيت الحالة التي آلت اليها واعداد كشوفات تتضمن تفصيلاً كاملاً بالاضرار في السجلات والمستندات والموجودات وقيمتها وجرد فعلي للموجودات المتبقية مبيناً فيه حالتها وتسبب الاضرار التي حصلت فيها وقيمتها كما انه ينبغي اتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لتثبيت هذه الاضرار والحصول على كشف بالاحداث مؤيداً من قبل السلطات القانونية المختصة.

وقد اشار البيان الصادر (١) من ديوان الرقابة المالية في العراق بالاجراءات التي يجب على المحاسب اتخاذها عند معالجته للحسابات الناقصة والتي تتمثل بما يأتي:-

١- يتوجب على المحاسب ان يبذل اقصى درجات العناية المهنية في اعداد الحسابات واستكمال مصادر المعلومات والسجلات في مثل هذه الظروف وان يسعى الى اعادة الحالة للوضع الطبيعي. ويعد مقصراً في اداء واجباته المهنية بعكس ذلك.

٢- يجب ان يسعى المحاسب للوصول الى افضل مصادر المعلومات التي تساعده في تثبيت واستكمال البيانات الناقصة في السجلات ومن اهم تلك المصادر:-

أ- البيانات والحسابات الختامية المصدقة للسنوات السابقة.

- ب- المعلومات المخزونة في الحاسبات لدى الفروع او اطراف اخرى.
- ج- النسخ الثانية من المستندات والسجلات والوثائق.
- د- كشوفات الجرد بعد الاحداث او قبلها.
- هـ- كشوفات الحسابات مع المصارف او الجهات الاخرى التي تتعامل معها.
- و- تأييدات الجهات ذات العلاقة التي تحمل الصفة القانونية او الرسمية كدوائر التسجيل العقاري والمرور وغيرها.
- ز- المراسلات مع الجهات ذات العلاقة.
- ح- الاستشهادات الشخصية.
- ط- المعلومات من المصادر الخارجية ذات النشاط المشابه.
- ي- وسائل التحليل المالي والمقارنة والربط بين المعلومات.
- ك- اية مصادر اخرى يمكن ان تعد كأدلة اثبات مقبولة.
- ٣- يجب على المحاسب ان يكون واعياً للاغراض التي يمكن ان تستعمل فيها البيانات المالية والحسابات الختامية . وان يطلب من الادارة كلما تطلب الامر ذلك ان تؤيد البيانات البديلة المعتمدة كمصدر للقيد في السجلات . وان يفصح عن اية حالات عدم تاكد او تقديرات اعتمدها في اعداد البيانات بما فيه الكفاية في متن البيانات المالية او في الهوامش او في كشف ملحق بها.

(١) بيان صادر من ديوان الرقابة المالية برقم ٣١٢٨ في ١٩٩٢/٦/٩ ومعمم الى كافة الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة بشأن اعداد الحسابات الختامية على اساس الحسابات الناقصة.

٤- يجب على المحاسب ان يقوم بإجراء مراجعة انتقادية عند اعداده للحسابات الختامية مستعملا مهاراته المهنية والمعلومات التي حصل عليها والمؤشرات المستقاة من البيئة التي تعمل فيها الوحدة . فضلا عن اعطاء اهتمام خاص للمقارنة مع الارقام الواردة في البيانات والحسابات الختامية للسنة السابقة.

فضلاً عن الاجراءات السابق ذكرها فقد اشار البيان ايضاً الى انه قد توجد بعض الفقرات التي ليس لها تفسير اما بسبب عدم وجود مصادر اخرى لاستكمال المعلومات المطلوبة او اي سبباً اخر . وفي مثل هذه الحالة اما ان تظهر هذه الفقرات بشكل اجمالي او يعتمد على التقدير للوصول الى قيمتها او يستعمل الحكم الشخصي لنسبتها الى حساب معين . وفي حالة تعذر ايجاد تفسير نهائي لها تبقى كفقرة معلقة في الحسابات الختامية وكذلك اعطى البيان الحرية للمحاسب اذا ما وجد ان هناك ما يدعو الى انشاء احتياطات او مخصصات لمعالجة الشكوك التي تكتنف بعض قيم الحسابات الظاهرة في قائمة المركز المالي وان يفصح عن هذه الحالة او الاسباب التي حالت دون ذلك .

اما عن متطلبات الافصاح المحاسبي التي يجب ان تتضمنها البيانات المالية المعدة على اساس المحاسبة الناقصة فهي تشمل المحاور الاتية :-



١- بيان طبيعة الظروف والاسباب التي ادت الى حصول النقص او التلف في السجلات والمستندات والوثائق الاخرى التي تشكل ادلة اثبات لصحة وشرعيتها البيانات المالية.

٢- تحديد انواع السجلات والمستندات والوثائق التي تلفت او تضررت او فقدت مع بيان مدى النقص المتعلق بكل فقرة من فقرات البيانات المالية .

٣- توضيح الاجراءات والادلة والقوانين التي جرى اعتمادها لاعادة انشاء او استكمال كل فقرة من فقرات البيانات المالية.

٤ - الاجراءات الرقابية اللازم اتخاذها لتدقيق الحسابات الناقصة

على الرغم من ان ادارة الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة بالدرجة الاساس عن استكمال المعلومات المالية التي تتكون منها القوائم المالية والافصاح عنها . الا ان المدقق يتحمل مسؤولية كبرى وينبغي عليه بذل العناية المهنية اللازمة عند تدقيقه لحسابات الوحدات التي تعرضت للاحداث وكذلك الاطلاع على الاجراءات التي قامت بها الادارة لتلافي الاضرار. وبالتالي ابداء رأيه الفني بشأن تلك البيانات. وقد حدد البيان الصادر من ديوان الرقابة المالية (المشار اليه سابقاً) مجموعة من الاجراءات التي يجب على المدقق وخصوصاً الخارجي اتباعها عند تدقيق البيانات المالية المعدة على اساس الحسابات الناقصة والتي تتمثل :-

١- يتوجب على المدقق بذل عناية مهنية اكبر في تدقيقه لحسابات الوحدات التي تعرضت الى الاحداث . ومن ذلك اجراء فحص وتقويم لنظام الرقابة الداخلية بعد الاحداث وتأشير نقاط الخلل المستجدة واية امكانية لحدوث التلاعب او الاختلاس او الافعال غير القانونية . وكذلك توسيع حجم العينة التي يدققها ومحاولة اختيارها اختياراً عقلانياً منطقياً يرتبط مع الظروف السائدة . فضلاً عن التأكد من استيفاء مصادر المعلومات البديلة الصفات التي تجعل عملية الاعتماد عليها للقيد في السجلات ممكنة ومقبولة كأدلة اثبات .

٢- يتوجب على المدقق أيضاً ان يسعى الى جمع اكبر ما يمكن من ادلة الاثبات التي تساعده في الاطمئنان على موثوقية البيانات والسجلات ودقتها. ومحاولة تعزيز الادلة المتوفرة التي تساورها الشكوك بأدلة اخرى مضافة واجراء تقويم موضوعي للادلة المجمعة للحكم عليها.

٣- يتوجب على المدقق ايضاً وكلما وجد ذلك ضرورياً الاتصال بالاطراف المهمة التي تربطهم علاقات ومصالح مالية مع الوحدة ومحاولة الحصول على تأييدات منهم او الاستفادة من معلوماتهم لأغراض انجاز عملية التدقيق.

٤- على المدقق ايضاً وبهدف تعزيز حالة الاطمئنان لديه ان يطلب من الادارة الحصول على كتاب تمثيل تؤيد فيه وفقاً لأفضل المعلومات المتوفرة لديها الامور الآتية:-

- أ- طبيعة الاحداث التي وقعت وكشف بآثارها.
- ب- اجراء عملية الجرد بعد وقوع الاحداث مباشرة.
- ج- اتخاذ الاجراءات الاحترازية الملائمة لتحجيم محاولات التلاعب والاختلاس والافعال غير القانونية.
- د- اية تقديرات في القيم للحسابات او البيانات المالية.
- هـ- اية شكوك بشأن اي من فقرات الحسابات او البيانات المالية.

٥- يجب على المدقق ايضاً ان يتحقق بشكل خاص من صحة الاجراءات القانونية المتخذة لتثبيت الحالة وكفائتها والحصول على تأييدات رسمية من الجهات القانونية المختصة.

٦- يقع على عاتق المدقق ايضاً بوصفة شخصاً مهنيّاً استشارياً ان يمد يد العون للإدارة في تجاوز الحالة واستكمال مصادر المعلومات والسجلات.

يتضح مما سبق ان على المدقق ان يقوم بإعداد برنامج تدقيقي للحسابات الناقصة اذ ان برنامج التدقيق يعد الخطوة الاخيرة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق. ويعرف برنامج التدقيق بأنه خطة عمل المدقق التي يتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحويها من بيانات. وتحتوي هذه الخطة على الاهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق تلك الاهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها . (امين, ٢٠٠٠:١٢٥).

وقد اكد معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) بموجب الفقرة العاشرة منه بأنه على مراقب الحسابات وضع وتوثيق برنامج تدقيق يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق المخططة المطلوبة لتنفيذ خطة التدقيق الشاملة. وكذلك اشارت الفقرة الحادية عشرة منه على مراقب الحسابات عند تهيئة برنامج التدقيق مراعاة التقديرات الخاصة للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة ولمستوى الثقة المطلوب توفيره بالإجراءات الاساسية.

اي ان الهدف العام لبرنامج التدقيق المتعلق بالحسابات الناقصة هو الحصول على ادلة اثبات كافية تؤيد صحة الارقام الظاهرة في البيانات المالية المعدة على اساس البيانات الناقصة والتأكد من التزام الوحدات التي تعرضت للأحداث من تطبيق الاجراءات الأساسية كافة والالتزام بها. فضلاً عن تقييم مدى كفاءة انظمة الرقابة الداخلية بعد الاحداث والاضرار التي نتجت عنها.

### ثالثاً: - الجانب العملي

#### ١- الاضرار الناتجة في مؤسسات الدولة بعد احداث ٢٠٠٣

يمكن القول ان الأضرار الناتجة بعد احداث عام ٢٠٠٣ التي تعرضت لها مرافق الدولة العامة تتطوي وفق اربع مجاميع هي:-

ا- وحدات اقتصادية تضررت بنسبة ١٠٠% للموجودات ونظم المعلومات.

ب- وحدات اقتصادية تضررت بنسبة ١٠٠% للموجودات وضرر جزئي لنظم المعلومات.

ج- وحدات اقتصادية تضررت بنسبة ١٠٠% لنظم المعلومات وجزئياً للموجودات.

د- وحدات اقتصادية تضررت جزئياً للموجودات ونظم المعلومات.

وقد اشارت (حميدي, ٢٠٠٥: ٦٧) الى نسب الأضرار في مختلف وزارات الدولة للموجودات ونظم المعلومات التي تنوعت بين ضرر كلي وضرر جزئي جراء الأحداث التي شهدها العراق عام ٢٠٠٣. التي بينها الجدول الآتي:-

جدول رقم (١) يبين نسب اضرار وزارات الدولة بعد احداث ٢٠٠٣

ت	نسبة الضرر اسم الوزارة	عدد المديرات العامة في الوزارة	لغاية ٢٠%	لغاية ٤٠%	لغاية ٦٠%	لغاية ٨٠%	لغاية ٩٠%	لغاية ١٠٠%	سرقا محددة	لم تضرر	نسبة ضرر مقر ديوان الوزارة

مجلة واسط للعلوم الإنسانية - العدد (١٩)

١	الزراعة	١٤	٤									٥	٤	١	%٢٥
٢	التشبيد والإسكان	١٩										١٦	٢	١	%١٠٠
٣	الثقافة	١٥	٢			٧	١	١				٣		١	%٦٥
٤	التربية	٢٨						٦				١١	١		%١٠٠
٥	المالية	١٦				٢	٦					١			%٨٠
٦	الخارجية	٢٠										٢٠			%١٠٠
٧	الصحة	٣٦					٥	٢				١٩	٦	٤	%١٠٠
٨	التعليم العالي	١٦٩				لم	تتو	فر	ببأ			نا	ت		%١٠٠
٩	الصناعة والمعادن	٥٦	١٠					١٢				١٨	٤	١٢	%١٠٠
١٠	الداخلية	١٩				٣	٢					١٣	١		%١٠٠
١١	الموارد المائية	٢٠				١		٤	١			١٤			%١٠٠
١٢	العدل	١٦						٦	٢			٨			%١٠٠
١٣	العمل والشؤون الاجتماعية	١٢					٣	٧				٢			%٨٠
١٤	النفط	١٩	٢			١	٦	١				٩			%٣٠
١٥	التجارة	١٤						٢	٢			١٠			%١٠٠
١٦	النقل	١٦						٣				٩	٤		%١٠٠

			٧	٣	١	١			١٢	التخطيط والتعاون الإنمائي	١٧
	محطة٢		١٢	١٣	٢	٢			٣١	الكهرباء	١٨
			٦	٣					٩	البلديات والاشغال	١٩
			٣	٢		١			٦	العلوم والتكنولوجيا	٢٠
			١٨		٤	١٥			٣٧	الشياب والرياضة	٢١
			٢		١				٣	الاتصالات	٢٢
			١						١	البيئة	٢٣
			ر	ر	ض	تت	م	ل		حقوق الانسان	٢٤
										المهجرين والمهاجرين	٢٥
	٢١	١٨	٢٠٥	٤٢	٦٣	٤٠	٦	١٤	٥٧٨	المجموع	

## ٢-الاحتياجات اللازمة لإعادة بناء مؤسسات الدولة المتضررة بعد أحداث

٢٠٠٣

بعد انهيار مؤسسات الدولة بعد أحداث ٢٠٠٣ تبنى المجتمع الدولي متمثلاً بالأمم المتحدة والبنك الدولي دراسة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية على حده وتحديد الاحتياجات التفصيلية وتقديرات الأضرار فيها لغرض البناء. اذ قام بعملية التقديرات من جهاز الإصلاح والتنمية الذي انشأه الأمين العام للأمم المتحدة

وكذلك البنك الدولي بما فيه مؤسسة التمويل الدولي وبالتنسيق مع الممثل الخاص للأمم العام للأمم المتحدة.

وقد تم الاتفاق في مؤتمر الدول والهيئات المانحة المنعقد للمدة من ٢٣-٢٤ تشرين الاول عام ٢٠٠٣ على تقدير احتياجات العراق وألويات اعادة البناء في كل قطاع مع التركيز على احتياجات سنة ٢٠٠٤ ومؤشرات احتياجات المدة من ٢٠٠٥-٢٠٠٧ وبالدولار الأمريكي وكما هو واضح في الجدول الآتي:-

جدول رقم (٢)

احتياجات العراق المقدره لأعادة البناء والاعمار لسنة ٢٠٠٤-٢٠٠٧ (المبالغ بملايين الدولارات)

ت	القطاع	٢٠٠٤	٢٠٠٥- ٢٠٠٧	الحجم
١	الادارة الحكومية وتطبيق القانون والمجتمع المدني والاعلام المنحلة	٩٩	٢٨٨	٣٨٧
٢	الصحة والتعلم وخلق فرص عمل الصحة	١٨٨٠	٥٣١٠	٧١٩٠
	التعليم العام والتعليم العالي	١٠٠٥	٣١٠٠	٤٨٠٥
	خلق فرص العمل والتشغيل	٣٧٥	٤١٠	٧٨٥
٣	البنية التحتية	٥٨٦٣	١٨٨٣٦	٢٤٢٠٤

٣٤٠٩	٢٣٦٦	١٠٤٣	المواصلات والاتصالات اللاسلكية	
٦٨٤٢	٤٩٦١	١٨٨١	المياه والصرف الصحي وإزالة المواد الصلبة	
١٢١٢٢	٩٧٤٥	٢٣٧٧	الكهرباء	
٤١٣	٣٠٣	١١٠	إدارة المناطق الحضرية	
١٤١٨	٩٩٣	٤٢٥	الإسكان وإدارة الأراضي	
٣٠٢٧	١٧٩٧	١٢٣٠	الزراعة وموارد المياه والأمن الغذائي	٤
٣٠٢٧	١٧٩٧	١٢٣٠	والاستثمار في الزراعة	
٧٧٧	٦٠١	١٧٦	نتيجة القطاع العام	٥
٢٠٠	٢٩٥	٦١	شركات القطاع العام	
٨١	١٠	٧١	القطاع المالي	
٣٤٠	٢٩٦	٤٤	مناخ الاستثمار	
٢٣٤	١٥٤	٨٠	نزع الألغام	٦
٣٥٨١٩	٢٦٥١٨	٩٣١٠	مجموع تقديرات الأمم المتحدة والبنك الدولي	

فضلاً عما سبق ذكره حول تقدير المجتمع الدولي للاحتياجات اللازمة لإعادة البناء. ففي نفس الوقت حدد تقرير الأمم المتحدة عدد من الإجراءات والقرارات



الواجب اتخاذها بشأن الإصلاح لما بعد الأحداث ومن اهم تلك الاجراءات:(تقرير الأمم المتحدة ٢٠٠٣ الفقرات ١-٥٧)

- ١- وضع قاعدة عريضة للدخل من الضرائب لدعم عمليات البناء والأعمار.
  - ٢- الاستمرار في تقديم المساعدة لدعم شركات القطاع العام التي يمكن ان تغلق خلال المدة القادمة نتيجة الأحداث مع ضرورة دفع تعويضات للعمالة فيها.
  - ٣- تجميد وترصيد المتبقي النقدي لدى الحكومة لأيداعه في حساب الخزينة لدى البنك المركزي العراقي.
  - ٤- المحافظة على استقرار الأسعار ومراقبة اثر التضخم وتطورات اسعار الصرف من خلال اتباع سياسة مرنة لسعر الصرف.
  - ٥- على البنك المركزي اتخاذ خطوات لتحسين الرقابة المصرفية في ظل اتاحة المجال للاستثمارات الأجنبية.
  - ٦- ضرورة تنويع مصادر الدخل والتحول من اقتصاد تقوده الدولة الى اقتصاد السوق.
  - ٧- رفع اسعار المنتجات النفطية والكهرباء.
  - ٨- رفع الدعم عن اسعار المدخلات الانتاجية في شركات القطاع العام.
- ٣- الواقع المحاسبي والرقابي في العراق بعد احداث ٢٠٠٣
- للتعرف على الإجراءات المحاسبية والرقابية المتخذة ما بعد الأحداث لمعالجة الحسابات الناقصة. حاول الباحثان الإطلاع على عينة من البيانات المالية المعدة على اساس الحسابات الناقصة. فلم نحصل الا على تقريرين فقط معدين من قبل ديوان الرقابة بأسلوب البيانات المالية الناقصة لشركتين من الشركات العامة المتضررتين جراء احداث ٢٠٠٣.

وتم اعطاء رمز X١ للشركة الاولى ورمز X٢ للشركة الثانية للمحافظة على سرية المعلومات.

وبعد فحص البيانات المالية المعدة من قبل الشركتين وتقرير ديوان الرقابة المالية المرفق معهما بهدف بيان مدى التزام الشركات عينة البحث بالإجراءات الواجب اتخاذها لمعالجة الحسابات الناقصة تبين:-

١- ان الإجراء المتعلق ببيان الظروف والأحداث والأسباب التي ادت الى حصول النقص او التلف في السجلات قد تم الالتزام به من قبل الشركتين. اذ تم التوضيح من قبل الشركتين للأسباب والأحداث التي ادت الى حصول النقص في البيانات المطلوبة. وكذلك التزمت كلتا الشركتين بتحديد السجلات والمستندات المفقودة جراء ذلك والمتمثلة بسجلات محاضر الأتماعات ومستندات الصرف والقيد والقبض.

٢- لم تلتزم كلتا الشركتين بالإجراءات الآتية:-  
أ- لم يتم توضيح الإجراءات والأدلة والقوانين التي جرى اعتمادها لإعادة انشاء او استكمال كل فقرة من فقرات البيانات المالية. حيث لم تقم كلا الشركتين بتقديم اية ايضاحات حول الإجراءات والأدلة والقوانين التي تم الاعتماد عليها في استكمال البيانات الناقصة.

ب- لم تقم كلتا الشركتين بتعزيز قوائمها المالية بالإيضاحات الملائمة ولكل فقرة من فقرات تلك القوائم. اذ لم تفصح كلتا الشركتين عن اية اجراءات او سياسات تم اتباعها للوصول الى كل مبلغ من المبالغ الظاهرة في قوائمها المالية.

ج- لم توضح كلتا الشركتين طبيعة نظام الرقابة الداخلية الجديد المعتمد بعد الاحداث

وما هي التعديلات التي تم اجراؤها على نظام الرقابة الداخلية القديم وكيف تمت وهل

نظام الرقابة الداخلية المعتمد كاف لتجاوز اية حالات اختلاس او نهب او سرقة ما بعد ذلك الاحداث.

د- لم تلتزم كلتا الشركتين بتقديم اية تأكيدات حول فتح اية سجلات جديدة بعد الاحداث وما هي طبيعة تلك السجلات الجديدة وما هي انواعها وهل تم اعتمادها ام لا وهل كانت تفي بالغرض الذي من اجله تم اعتمادها.  
هـ- لم تقدم كلتا الشركتين التقرير الاداري والمالي عن نشاطهما لسنة ٢٠٠٣ الذي عادة ما يرفق مع البيانات المالية ولا توجد اية توضيحات عن طبيعة وعمل نشاط الشركتين والتوجهات والمشاريع المستقبلية لهما.

اما فيما يخص الاجراءات الرقابية المتبعة من مراقب الحسابات (والممثل بديوان الرقابة المالية) والتحقق من مصادر البيانات المقدمة من الشركات المتضررة. فقد تبين بعد فحص تقرير ديوان الرقابة المالية المرفق مع البيانات المالية للشركتين عينة البحث الأمور الآتية:-

١- لم يفصح التقرير عن حجم الاضرار والفروقات الناتجة جراء ذلك ومدى تثبيتها ضمن القوائم المالية فضلاً عن عدم الاشارة الى مدى استكمال السجلات المحاسبية للمتطلبات القانونية ومسكها بطريقة نظامية وسلمية ودقيقة بعد الاحداث.

٢- افصح التقرير عن خطة العمل المتبعة في تدقيق البيانات المالية المقدمة من الشركتين. فضلاً عن الافصاح عن الاحداث اللاحقة بموجب الفقرة رقم (٥) من الملاحظات والتحفظات الواردة في التقدير.

٣- لم التقرير الى مدى رصانة نظام الرقابة الداخلية للشركتين قيد البحث ما بعد الاحداث. فضلاً عن عدم الافصاح عن الاساس الذي تم الاعتماد عليه في

تثبيت الارصدة الأفتتاحية. ولكن لم يبين التقرير عن نوع الاقرارات والتأييدات التي تم الحصول عليها عليها الجهات الاخرى التي تؤيد صحة الارصدة الظاهرة في البيانات.

٤- افصح التقرير من انه تم التحقق من النقدية الموجودة في الصندوق ولدى المصارف. فضلاً عن التحقق من الارصدة المدينة والدائنة.

٥- لم يفصح التقرير عن كيفية التحقق من الموجودات الثابتة والمخزنية. في حين اشار الى انواع السجلات التي تم الاعتماد عليها في اعداد الحسابات الختامية. اذ اشارت الملاحظة رقم (٣) الواردة في التقرير للشركة الاولى بأنه تم الاعتماد على سجل اليومية العامة وسجل الأستاذ العام المحتفظ بهم لدى المحاسب في اعداد الحسابات الختامية لسنة ٢٠٠٢ لفقدان الأوليات من مستندات القيد والصرف ودفاتر وصولات القبض ودفتر الصكوك وقوائم الأيداع وسجل محاضر الأتماعات.

٦- اشار التقرير الى عدم اظهار ارقام المقارنة في الحسابات الختامية لسنة ٢٠٠٢ بسبب فقدان الحسابات الختامية لسنة ٢٠٠١ الصادرة من ديوان الرقابة المالية في مقر دائرة تدقيق المنطقة الثانية. فضلاً عن ان القيد الافتتاحي الظاهر في سجل اليومية العامة هو من واقع الحسابات الختامية الصادرة من الديوان استناداً الى كتاب صادر من ادارة الشركتين.

#### ٤- نظرة تقويمية للإجراءات المتخذة

اذا ما تفحصنا الإجراءات المحاسبية والرقابية المتخذة بصدد معالجة الحسابات الناقصة ما بعد احداث عام ٢٠٠٣ التي تم استعراضها في الفقرات السابقة. يمكن ان نلاحظ الكثير من جوانب الخلل ونقاط الضعف التي تشوب تلك الإجراءات. ومن اهم الملاحظات التي يمكن تأشيرها عن تلك الإجراءات يمكن اجمالها بالآتي:-

١- ان البيانات المالية المتعلقة بالشركتين عينة البحث تم اصدارهما في سنة ٢٠٠٨ في حين انها تخص نتائج اعمال حسابات سنة ٢٠٠٢. وهذا يعني فقدان

الأهمية لتلك البيانات لأنها لم تقدم في الوقت المناسب فضلاً عن صعوبة تدقيقها بعد المدة الزمنية وصعوبة الحصول على الأوليات واستكمال البيانات من الأطراف الأخرى.

٢- لم تفصح البيانات المالية عن نشاط الشركتين عينة البحث للسنوات اللاحقة لسنة ٢٠٠٢ اي من سنة ٢٠٠٣-٢٠٠٨ سنة اصدار تلك البيانات ولو ان اصدار البيانات سنة ٢٠٠٨ قد يعني ضمناً ان نشاط الشركتين قد توقف خلال هذه المدة في حين لم يشر تقرير مراقب الحسابات الى ذلك.

٣- لم تكن هناك اية اشارة في البيانات المالية عن انواع السجلات التي تم استحداثها بعد الأحداث والمعالجات المحاسبية التي تمت عدا الاشارة الى بعض المعالجات البسيطة.

٤- تم الاعتماد على عمليات تقويم ومعالجة الأضرار وفقاً لأجراءات ميسرة جداً فضلاً عن استعمال اسس التقويم والمعالجة الموحدة للأضرار بصورة موحدة واجمالية لكافة الوحدات.

٥- لم تظهر البيانات المالية ارقام المقارنة بين الحسابات الختامية لسنة ٢٠٠٢ وسنة ٢٠٠١ وذلك بحجة فقدان الحسابات الختامية لسنة ٢٠٠١. في حين ظهر الرصيد الأفتتاحي بمبلغ اجمالي استناداً الى واقع الحسابات الختامية من ديوان الرقابة المالية في حينه.

٦- هناك بعض المعالجات تتسم بعدم ملاءمتها مثل استعمال الكلفة التاريخية في تقييم الموجودات في ظل حالة التضخم التي يعيشها البلد. فضلاً عن الاعتماد على التقدير الشخصي غير المستند على تقويم موضوعي مما يؤدي الى الإفصاح عن معلومات قد لا تكون ملائمة.

٧- عدم الجدية من ادارة الوحدات عينة البحث نحو السعي والعمل للحصول على المعلومات من الجهات والأطراف الخارجية ذات العلاقة بالوحدة لأستكمال بياناتها الناقصة وبما يوفر درجة من الموثوقية لتلك البيانات.

رابعاً:- الاستنتاجات والتوصيات

اولاً:- الاستنتاجات

من اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها:-

١- ان المحاسبة علم اجتماعي يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة لذلك على المحاسبة العمل بمرونة عالية في ظل ظروف بيئة ما بعد الحرب والظروف الاستثنائية التي قد تواجه الوحدة الاقتصادية وما قد ينتج عنها من فقدان للسجلات والبيانات. اي يتطلب التكيف والعمل بمرونة في ضوء ما استجد من مشاكل لغرض استيعابها واتباع اجراءات تتلاءم مع المتغيرات التي تحصل في بيئتها ومحيطها الخاص.

٢- ان المحاسبة الناقصة التي تعني عدم اكتمال السجلات والبيانات اللازمة لعمل المحاسب تمثل تحدياً كبيراً للمحاسبين في كيفية البحث عن مخارج بديلة لمعالجة هذا النقص في نظام المعلومات المحاسبي واستكمال المعلومات الواجب الإفصاح عنها لتوضيح اثر الأحداث على الوحدة الاقتصادية.

٣- ان المسؤولية تقع على عاتق ادارة الوحدة الاقتصادية في اعداد وعرض القوائم المالية فيما يتعلق بالحسابات الناقصة وتقديم الإفصاحات المناسبة والكافية عنها . بينما فيما تكمن مسؤولية مراقب الحسابات في تكوين رأيه المهني والمحايد حول تلك القوائم والتحقق من مدى سلامة الاجراءات المتخذة بخصوص انجاز تلك القوائم .

٤- لوحظ من خلال دراسة الاجراءات المتخذة بخصوص الحسابات الناقصة ما بعد احداث ٢٠٠٣ عدم الجدية في حصر اضرار الحرب ومعرفة ما فقده الاقتصاد العراقي من موارد حقيقية وما يعزز ذلك هو عدم صدور اي برنامج تدقيقي لحصر وجرد اضرار الحرب الا بعد مرور سنتين من تلك الاحداث اي في سنة ٢٠٠٥.

٥- اصدر ديوان الرقابة المالية تعليمات تتعلق بأعداد البيانات المالية على اساس الحسابات الناقصة ولكن لم يتهياً لهيئات الرقابة المالية تنفيذ تلك التعليمات لانه لم تقدم اي بيانات مالية من الجهات الخاضعة للرقابة معدة على اساس الحسابات الناقصة.

٦- عدم تساوي النتائج المتوصل اليها مع الاسس النظرية لعملية الافصاح والقياس المحاسبي وبالاخص الحالات التي لا تتوافر بيانات عنها فمن الصعب اتخاذ قرار بشأنها في وقت تتسارع فيها الاحداث مع التغير في القوانين.

٧- هناك الكثير من الشركات والوحدات الاقتصادية تضررت بعد احداث ٢٠٠٣ وبنسب مرتفعة قد تصل الى ١٠٠% ولكن لم تقم تلك الوحدات باعداد حساباتها الختامية على اساس الحسابات الناقصة.

### ثانياً :- التوصيات

من اهم التوصيات التي يمكن ان نوصي بها اعتماداً على الاستنتاجات :

١. ضرورة وضع تعليمات وضوابط تلزم الوحدة الاقتصادية المحافظة على سجلاتها وبياناتها وتجعلها اكثر امناً فضلاً عن اتخاذ اجراءات معينة مثل وضعها في اقراص على الحاسبة ولعدة نسخ وتحديثها بصورة مستمرة للحفاظ عليها من فقدان او التلف عند تعرض الوحدة الاقتصادية للاحداث الاستثنائية كالحروب وغيرها .

٢ العمل على تطوير مهارات المحاسبين والمدققين في مجال البيانات المعدة على اساس الحسابات الناقصة من خلال اقامة الدورات التدريبية وعقد المؤتمرات العلمية والاطلاع على اخر المستجدات في هذا المجال بهدف خلق كادر متخصص وكفوء قادر على التعامل مع الحسابات الناقصة بكفاءة وفاعلية.

٣ ضرورة ايجاد تطبيقات محاسبية ورقابية ملائمة لمعالجة اثار الاحداث التي تؤدي الى نقصان في البيانات والسجلات . ويجب ان تكون تلك التطبيقات واضحة ومرنة ويسهل فهمها وتطبيقها من قبل المحاسبين والمدققين .

٤ تحفيز وتوجيهها اهتمام ادارة الوحدات الاقتصادية المتضررة جراء الاحداث في البحث عن مصادر معلومات بديلة وموثوقة لاستكمال النقص الحاصل في تلك المعلومات بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل المحاسب في تحديد اقيام ومبالغ الحسابات الناقصة .

٥. ضرورة الافصاح الشامل عن جميع السياسات والوسائل التي استعملت في اعداد البيانات المالية المعدة على اساس الحسابات الناقصة والمتغيرات التي طرأت على اعدادها . والتي سيكون لها الاثر في توفير القناعة والفهم لدى الجهات المستفيدة من تلك البيانات.

٦. التقوي المستمر لنظم واجراءات الرقابة الداخلية وتشخيص نقاط الخلل والضعف التي من الممكن ان تستغل لاحقاً ووضع الضوابط والاجراءات اللازمة لتجاوزها.

٧. على المحاسبين والمدققين بذل العناية المهنية اللازمة عند تعاملهم مع الحسابات الناقصة ومحاولة جمع اكبر مايمكن جمعه من ادلة الاثبات سواء من داخل الوحدة ام من خارجها بهدف اضاء صفة الموثوقية والاطمئنان على القوائم المالية المعدة على اساس الحسابات الناقصة .

خامساً:- المصادر



- ١- البسام والعادي والعظمة ، صادق محمد ، يوسف عوض ، محمد احمد ، مقدمة في المحاسبة المالية، منشورات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، ١٩٨٦ .
- ٢- شريف، احمد يحيى، المشاكل المحاسبية في قياس الموجودات في ظل الحروب والازمات الاقتصادية ، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، ٢٠٠٧.
- ٣- بيان صادر من ديوان الرقابة المالية ،مجلس المعايير والقواعد المحاسبية ، بشأن اعداد الحسابات الختامية على اساس الحسابات الناقصة ، رقم ٣١٢٨ في ١٩٩٢/٦/٩ .
- ٤- امين ، خالد عبدالله ، الافصاح ودوره في تنشيط التداول في رأس المال العربية ، عمان ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، المجمع للمحاسبين القانونيين ، العدد ٩٢ ، ٢٠٠٠ .
- ٥- حميدي ، زينب عباس، تقويم المعالجات المحاسبية المتبعة في بعض الشركات المتضررة بسبب الحرب، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٥.
- ٦- الامم المتحدة، البنك الدولي، التقديرات المشتركة لاعادة البناء والاعمار في العراق ٢٠٠٣.
- ٧- جمهورية العراق- ديوان الرقابة المالية - دائرة الشؤون الفنية والادارية ، برنامج تدقيق خاص بأضرار الحرب ، كتاب رقم ١٨/١٠/٥/٢ بتاريخ ٢٠٠٥/٧/١٩ .
- ٨- جمهورية العراق - ديوان الرقابة المالية - دائرة الشؤون الفنية والادارية ، اجراءات معالجة اضرار الحرب ، كتاب رقم ١٨٧/٥/٢ بتاريخ ٢٠٠٣/٨/٣١ .
- ٩- جمهورية العراق- مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق- القاعدة المحاسبية رقم (٦) لسنة ١٩٩٥ .
- ١٠- جمهورية العراق- مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق ، القاعدة المحاسبية رقم (٥) ، المحاسبة عن الخزين وتقوية وعرضة في البيانات المالية ، ١٩٩٤ .
- ١١- جمهورية العراق- ديوان الرقابة المالية (١٩٨٥) ، النظام المحاسبي الموحد ، الدار العربية للطباعة والنشر ، بغداد .

