



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The suitability of the accounting treatments contained in the unified
accounting system to deal with the requirements of special
procedures in light of epidemics and pandemics
An exploratory analytical study of the opinions of a sample of
academics and professionals**

Assist. Prof. Dr. Waheed M. Ramo
College of Administration and Economics
University of Mosul
dr.waheedramo@gmail.com

Researcher: Heba Salim Hussen
College of Administration and Economics
University of Mosul
heba2017_s26@yahoo.com

Abstract:

The research aims to determine the aspects of change required in the Iraqi unified accounting system in economic units to respond to the requirements of managing economic crises during epidemics and pandemics, and for the purpose of achieving the goal of the research, the researchers relied on the inductive approach using the descriptive method to collect information by relying on what is available from Arab sources. It also relied on the deductive approach by relying on the analytical method by analyzing the results of a questionnaire that was distributed to a sample of academics and professionals using one of the statistical programs, which is the SPSS program. The Iraqi unified accounting system to face epidemics and pandemics, and the researchers recommended that the Iraqi unified accounting system conduct a test for the depreciation of assets annually, and in the case of epidemics and pandemics, a test for the depreciation of assets outside the annual cycle, and the system should not be satisfied with applying the historical cost model.

Keywords: The Iraqi unified accounting system, epidemics and pandemics, the Covid-19 pandemic.

**مدى ملائمة المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد للتعامل مع
متطلبات الاجراءات الخاصة في ظل الأوبئة والجوائح
دراسة تحليلية استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين**

الباحثة: هبة سالم حسين
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

أ.م.د. وحيد محمود رمو
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

يهدف البحث إلى تحديد أوجه التغيير المطلوبة في النظام المحاسبي الموحد العراقي في
الوحدات الاقتصادية للاستجابة الى متطلبات إدارة الازمات الاقتصادية خلال الأوبئة والجوائح،

ولغرض تحقيق الهدف من البحث اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الوصفي لجمع المعلومات من خلال الاعتماد على ما هو متاح من مصادر عربية واجنبية، كما اعتمدت على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل نتائج استمارة استبانة تم توزيعها على عينة من الأكاديميين والمهنيين باستخدام احد البرامج الإحصائية وهو برنامج SPSS، وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات اهمها بأنه هناك قصور في الإجراءات المحاسبية الخاصة بالموجودات للنظام المحاسبي الموحد العراقي لمواجهة الأوبئة والجوائح، واوصى الباحثان بان يقوم النظام المحاسبي الموحد العراقي بإجراء اختبار لانخفاض قيمة الموجودات بشكل سنوي، وفي حالة الأوبئة والجوائح يجب إجراء اختبار لانخفاض قيمة الموجودات خارج الدورة السنوية، وعلى النظام عدم الاكتفاء بتطبيق نموذج الكلفة التاريخية **الكلمات المفتاحية:** النظام المحاسبي الموحد العراقي، الأوبئة والجوائح، جائحة كورونا (كوفيد-19).

المقدمة

لقد مضى على إصدار النظام المحاسبي الموحد أكثر من 35 عام، وكان آخر تحديث له في 2011 ولكنه مازال يحتفظ بهيكلة الخاص ولم تجري أي تعديلات جوهرية عليها، من جانب آخر مر العراق بتغيرات كبيرة في العقد الأول من القرن الواحد والعشرون متمثلة بالانفتاح الاقتصادي ودخول الاستثمارات الأجنبية وإصدار عدد من التشريعات الخاصة لعدد من الوحدات الحكومية، ولذلك يجب إجراء حزمة من التعديلات للنظام ليكون قادراً على مواكبة الأحداث والتطورات الحاصلة في البيئة المحيط به، فمثلاً قد كان للجوائح والأوبئة الأثر الكبير الذي يمتد إلى جميع مناحي الحياة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، مثل الجائحة الحالية (جائحة كوفيد-19)، إذ كان له اثر على عرقلة إعداد القوائم المالية ومراجعتها، بالإضافة إلى عدم القدرة على التنبؤ بمستقبل الوحدات بسبب حالة عدم التأكد التي اوجدها، وظهور العديد من الحالات الاستثنائية التي لم يغطيها النظام المحاسبي الموحد العراقي.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً. منهجية البحث:

١. **مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في الاتي: تدور مشكلة البحث حول تقييم قدرة النظام المحاسبي الموحد في العراق على استيعاب واعتماد معالجات محاسبية استثنائية في ظل الجائحة الحالية (جائحة كوفيد-19) من خلال طرح تساؤل هل يمتلك النظام المحاسبي الموحد العراقي القدرة على مواجهة التحديات التي فرضتها انتشار جائحة (كوفيد-19)؟
٢. **فرضية البحث:** يبنى البحث على فرضية مفادها: هل ان المعالجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الموحد العراقي كافية وملائمة لمواجهة الأزمات الاقتصادية الناشئة بسبب الاوبئة والجوائح كمتغير معنوي وما هي آراء الأكاديميين والمهنيين في ذلك.
٣. **اهمية البحث:** تكمن اهمية البحث بالوقوف على مكانم الضعف في المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد العراقي لمواجهة الاوبئة والجوائح وما ينتج عنها من مشاكل محاسبية استثنائية.
٤. **هدف البحث:** يهدف البحث الى: تحديد فيما إذا كانت المعالجات المحاسبية المطبقة من قبل النظام المحاسبي الموحد العراقي تلاءم واقع الأوبئة والجوائح التي خلفها كوفيد-19 أم لا، وذلك من خلال استطلاع عينة للآراء مجموعة من الأكاديميين والمهنيين.

تشخيص المعالجات المحاسبية التي تحتاج الى تعديل في النظام المحاسبي الموحد العراقي المطبق في الوحدات الاقتصادية للاستجابة الى متطلبات إدارة الازمات الاقتصادية خلال الأوبئة والجوائح والتأثيرات الاقتصادية والمالية التي تركتها الجائحة.

٥. **اسلوب البحث:** اعتمدت البحث على المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الوصفي من خلال الاعتماد على ما هو متاح من مصادر عربية واجنبية، كما اعتمد على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل نتائج استمارة استبانة تم توزيعها على عينة من الأكاديميين والمهنيين باستخدام برنامج SPSS.

٦. **مجتمع البحث:** تضمن مجتمع الدراسة مجموعة من الأكاديميين والمهنيين في العراق وبلغت عينة الدراسة 100 فرد من الأكاديميين والمهنيين (93 أكاديمي، 7 مهني).

٧. **ثانياً. دراسات سابقة:**

❖ **دراسات سابقة اجنبية:**

١. **(Alao & Lukman G, 2020):** هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أطر العمل الاساسية للتخفيف من آثار (كوفيد-19) وضمان الاستمرارية أثناء وبعد الوباء على التوالي، وصياغة إجراءات لإدارة التدفق النقدي للأعمال في أوقات عدم اليقين، وتقديم مخططات حول إعادة تقييم ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير والرقابة الداخلية للأعمال أثناء جائحة (كوفيد-19) وبعده من منظور المحاسبة وإدارة الأعمال.

توصلت الدراسة إلى:

أ. أن الإدارة السليمة لاستمرارية الأعمال والإدارة الفعالة للسيولة وتحديد أولويات سلامة الأفراد والمشاركة المستمرة لأصحاب المصلحة المعنيين خلال أوقات الأزمات، هي المفتاح لبناء مرونة في الأعمال استعداداً للوضع الطبيعي الجديد، لذلك يجب على الإدارة أن تنتظر بعناية في تأثير جائحة كورونا على المحاسبة وإعداد التقارير والرقابة الداخلية على العمليات التجارية.

ب. إن الافصاحات الهادفة في الوقت المناسب حول التأثير المحتمل على المركز المالي والأداء والقدرة على البقاء للشركة وكذلك التدابير المتخذة لإدارة المخاطر، مهمة لاستعادة الثقة.

❖ **دراسات سابقة عربية:**

١. **دراسة (السراج، ٢٠١٨):** هدفت هذه الدراسة إلى بيان موقف مراقب الحسابات من الالتزامات المحتملة وفق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية العراقية بالإضافة الى اقتراح معالجة محاسبية، وذلك باعتبار الالتزامات المحتملة من المفاهيم المهمة التي اخذت حيزاً كبيراً في مجال المحاسبة مما ادى الى زيادة اهتمام الباحثين بها، كما تناولت هذه الدراسة المعيار المحاسبي الدولي (37) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) لمعالجة الالتزامات المحتملة. وتوصلت الدراسة إلى:

أ. عدم وجود معايير محاسبية وتدقيقية تفصيلية محلية تساعد الكوادر المحاسبية على توضيح أسس الاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن الالتزامات المحتملة وهذا بدوره يسهم في ضعف معالجتها محاسبياً من قبل الوحدات الاقتصادية.

ب. إن هناك غموض ونقص في المعلومات من الوحدات الاقتصادية التي تفصح عن التزاماتها بصورة غير صحيحة، وعلى الباحثين زيادة الاهتمام بموضوع الالتزامات المحتملة وذلك لأهميته وكذلك ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بإنشاء مخصصات للالتزامات المحتملة وعلى وفق نوع الالتزام المحتمل وذلك لمواجهة الخسائر التي قد تنشأ مستقبلاً وضرورة تحديد نسب معينة لذلك باستشارة وخبرة الفنيين والمحامين والمحاسبين المتخصصين.

٢. دراسة (الطه والعبدي، ٢٠١٧): هدفت الدراسة إلى تقييم الإجراءات المحاسبية المحلية فيما يتعلق بالحسابات الناقصة (واجبة الاستحداث في الدليل)، واقتراح معالجات لتطويرها وتكييفها مع المتطلبات الدولية بالإضافة إلى إعداد الآلية لاحتساب قيمة الاضرار الناتجة عن الكوارث للعمل في البيئة المحلية، وإعادة تأهيل النظام المحاسبي الموحد للعمل في ظل الكوارث والحروب. توصلت الدراسة إلى:

أ. إن النظام المحاسبي الموحد يعد قاصراً عن تلبية متطلبات الإبلاغ المالي الدولي نتيجة عدم اعترافه بكثير من الإجراءات المحاسبية عند حدوث الكوارث.

ب. إن هناك ضرورة لتكييف الإجراءات 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 والمعيار الدولي الذي يستند إليه البند المستحدث.

المحور الثاني: موقف النظام المحاسبي الموحد العراقي من الأوبئة والجوائح

تمهيد:

من المعروف إن ما يحدث من أزمات اقتصادية ناتجة عن الأوبئة والجوائح يؤثر بشكل أو بآخر على المعالجات المحاسبية وينعكس هذا التأثير على قدرة النظام المحاسبي بشكل عام على طرح بدائل للمعالجة وبالتالي فإن النظام المحاسبي الموحد العراقي سيواجه ذات التأثير خاصة مع وجود تحديات في استحداث معالجات محاسبية تتوافق وما فرضته الجائحة الحالية، مما يستدعي تقييم لقدرة النظام المحاسبي الموحد العراقي على معالجات الحالات الطارئة وماهي مجالات القصور التي يمكن مواجهتها.

اولاً. نبذه عن النظام المحاسبي الموحد العراقي: لقد مضى على إصدار النظام المحاسبي الموحد أكثر من 35 عام، وكان ملتبساً لاحتياجات الوضع الاقتصادي والمحاسبي في مرحلة الثمانينيات والتسعينيات من القرن العشرين، من جانب آخر مر العراق بتغيرات كبيرة في العقد الأول من القرن الواحد والعشرون متمثلة بالانفتاح الاقتصادي ودخول الاستثمارات الأجنبية وإصدار عدد من التشريعات الخاصة لعدد من الوحدات الحكومية مثل (سوق الأوراق العراقي والمصارف وشركات التأمين والبنك المركزي) التي اوجبت تطبيق معايير المحاسبة الدولية، كل هذا الزم تحديث النظام المحاسبي الموحد ليُلبي الاحتياجات الحالية والمستقبلية (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٢).

حيث طبق النظام المحاسبي في العراق من قبل وزارة التجارة منذ عام 1971 ثم طبق في المؤسسة العامة لصناعات الغزل والنسيج والمنشآت التابعة لها اعتباراً من السنة المالية 1972 إذ جرى تعميمه على جميع المنشآت الصناعية الإنتاجية التابعة لوزارة الصناعة، واعتباراً من السنة المالية 1973 قامت المؤسسات النفطية بتطبيق دليل موحد للحسابات المالية يتناسب وطبيعة نشاط هذه المؤسسات ثم حذت وزارات أخرى حذوها، وبعدها قامت هذه الوزارات بإعداد نظام محاسبي موحد خاص بكل منها وتعميم تطبيقه على الوحدات التابعة لها، وتبعاً للخصوصيات التي تتمتع بها كل منها مما أدى إلى ظهور كثير من الاختلافات في المسميات والمعالجات القيدية والإجراءات الواردة في كل منها بالإضافة إلى تعدد الاجتهادات الأمر الذي أسفر عنه تطبيق عدة نظم محاسبية بدلا من نظام محاسبي موحد (حمدان، وفرحان، ٢٠١٤: ١٨٥-١٧٨)، لذلك ظهرت الحاجة إلى

إعداد نظام محاسبي موحد يؤمن احتياجات الإدارة وأجهزة الرقابة، لذلك وفيما بعد تم بتشكيل لجنة ضمت ممثلين عن ديوان الرقابة المالية وعدد من ذوي الخبر والاختصاص في هذا المجال، عقدت اللجنة أول اجتماع لها في 1979 وضعت من خلاله خطة عمل لإعداد النظام ضمن أسلوب علمي وعلمي فعال يؤمن مستلزمات النجاح، وبتاريخ 1981 تم إعداد الدليل للنظام المحاسبي الموحد بشكل نهائي، اقرت اللجنة النظام المحاسبي الموحد وقد تضمن النظام عشر فصول تتضمن دليل محاسبي وشرح لهذا الدليل وتتضمن أيضا المعالجات المحاسبية والحسابات الختامية والقوائم مالية ونسب الاندثار والمستندات والتكاليف والحسابات القومية والموازنات التخطيطية وأيضا الحسابات الالكترونية (النظام المحاسبي الموحد، ١٩٨٥: ١٣-١٧).

وتماشياً مع الهدف الرئيس لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) المتمثل بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار التقارير المالية الملائمة على المستوى الدولي سعى الديوان الى الحفاظ على استمرارية منحى التوحيد المحاسبي في العراق وذلك من خلال توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية المناسبة للمقارنة بين مؤسسات القطاع العام والمختلط والخاص، مع مراعاة التقارب مع معايير المحاسبة الدولية (IAS)، وللارتقاء بمستوى المحاسبة في العراق وخدمة للاقتصاد الوطني، ولجعل التقارير المالية تلبى احتياجات الوحدة الاقتصادية، ومستخدمي التقارير، والمحاسب القومي، والجهاز الضريبي، فضلاً عن تناول النظام المحاسبي الموحد مفاهيم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٢-٣).

ثانياً. مفهوم النظام المحاسبي الموحد: أن النظام المحاسبي الموحد هو أداة الحكومة المركزية للوصول الى العقلانية الاقتصادية للمجتمع والدولة، والرقابة على الالتزام والامتثال للمبادئ الاقتصادية الأساسية للحكومة المركزية وكذلك للتأكد من الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية من قبل مؤسسات الدولة المختلفة، كما إن النظام المحاسبي الموحد في العراق يوفر معلومات يمكن استخدامها للتخطيط والتنفيذ والرقابة ومن قبل الحكومة المركزية في كل مستوى من مستويات الوحدات الاقتصادية وكذلك يوفر امكانية الربط بين الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية التي يمكن من خلالها استخراج حسابات موحدة للدولة والتي تتضمن كذلك حسابات القيمة المضافة واي قوائم احصائية أخرى (خضير، ٢٠١٧: ١٩٦-١٧٨)، حيث إن الربط بين الحسابات القومية والحسابات المالية والموازن الاقتصادية والاحصائية تعد سمة أساسية من سمات النظام المحاسبي الموحد، لتوفر قاعدة واسعة من البيانات لاستخراج تلك الموازين التي هي من متطلبات التخطيط الاقتصادي السليم الأساسية ولترشيد القرارات، وبهذا يمثل النظام المحاسبي الموحد حلقة من حلقات تطور المحاسبة (المعموري، والسلامي، ٢٠١٩: ٤٦١-٤٨١)، ويعرف النظام المحاسبي الموحد بأنه عبارة عن مجموعة من المفاهيم والمصطلحات والأسس والمبادئ والقواعد والإجراءات اللازمة لتبويب وتسجيل وتشغيل العمليات المالية في مجموعة موحدة من السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدات الاقتصادية تبعا لنظرية القيد المزدوج وذلك لغرض بيان نتيجة أعمال هذه الوحدات ومراكزها المالية خلال فترة زمنية معينة (مشكور، ٢٠١٣: ١١)، كما يعرف النظام المحاسبي الموحد بأنه نظام أو خطة تتمثل بمجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة واعداد قوائم مالية وحسابات ختامية في إطار موحد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف والمعالجات الحسابية لخدمة أهداف معينة (السيد، وصالح، ٢٠١٦: ٤٦١-٤٨١).

ثالثاً. أهداف النظام المحاسبي الموحد: يلبي النظام المحاسبي الموحد الكثير من الاحتياجات الاقتصادية والمحاسبية، حيث يهدف الى تحقيق عدد من الأهداف الاساسية وكما يأتي: (عبد الحليم، وعبد الواحد، ٢٠١٨: ١٥١-١٧٥)، و (عبدالله، ومجيد، ٢٠١٧: ٤٧٣-٤٨٩):

١. توفير البيانات الضرورية للتخطيط والتنفيذ والرقابة على جميع المستويات لتوفير مجموعة من البيانات إضافة إلى الموازنات التخطيطية والحسابات الختامية التي تمثل جانباً مهماً من الإطارات الإحصائية اللازمة للتخطيط والرقابة.

٢. ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية لتكون حسابات الوحدة مصدراً يعتمد عليه المحاسب القومي في إعداد الحسابات القومية لتصحيح للبيانات المحاسبية دلالة إحصائية واقتصادية.

٣. توفير كافة البيانات اللازمة والضرورية لكافة أجهزة الوحدة في وقت واحد دون تكرار عن طريق تخزين وتجميع وتبويب كافة البيانات المحاسبية المختلفة للوحدة.

رابعاً. السمات الأساسية للنظام المحاسبي الموحد: يتضمن النظام المحاسبي الموحد العديد من السمات التي تساعد الجهات المعنية على تطبيقه ووضع موضع التطبيق العملي وذلك دون معوقات جوهرية، يمكن إجمال هذه السمات بما يأتي (صبار، ٢٠١٧: ١٨-٣٦)، (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٦-٧):

١. الشمولية:

أ. يشمل وحدات القطاع العام.

ب. يشمل كافة النفقات الاستثمارية والتشغيلية بغض النظر عن مصدر تمويلها.

ج. تبويب الحسابات بأسلوب يخدم متطلبات الحسابات المالية التقليدية ومتطلبات الحسابات الكفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة لأغراض الرقابة والتخطيط وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بمكونات القيمة المضافة حيث خصصت لها الحسابات المناسبة وهي:

ح/٣١ الرواتب والأجور.

ح/٣٦ الفوائد واستئجار الأراضي.

ح/٣٧ الاندثار.

ح/٣٨ المصروفات التحويلية.

هذا بالإضافة إلى ماورد في النظام من حسابات مخصصة للضرائب والرسوم (384) وحساب الإعانات (47) وحسابات مراقبة كفوية تسهم في توفير معلومات اللازمة لأغراض السياسة السعرية واعداد هيكل السعر بمكوناته الأساسية.

٢. البساطة والمرونة في التطبيق: يستهدف النظام المحاسبي الموحد تقليل العبء المحاسبي الملقى على عاتق الوحدات المطبقة للنظام مع بقاء قدرة تأمين جميع البيانات اللازمة لغرض المحاسب القومي والرقابة والتخطيط وذلك عن طريق اللجوء إلى:

أ. اعتماد مصادر أخرى للمعلومات خارج النظام لتأمين جزء من البيانات الإحصائية التي تحتاجها مختلف الجهات وفي مقدمتها بيانات الرسوم الجمركية المدفوعة.

ب. ولغرض تلبية متطلبات المحاسب القومي والرقابة والتخطيط وايضاً اتخاذ القرارات، يتم إعداد كشف احصائي ملحق.

خامساً. نطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد: يطبق النظام المحاسبي الموحد العراقي في الوحدات الاقتصادية الانتاجية بصورة عامة كما يطبق في القطاع الخاص وبعض الوحدات

الحكومية الخدمية، ويمكن تحديد الجهات التي عملت على تطبيق النظام المحاسبي الموحد بما يأتي (المعموري، والسلامي، ٢٠١٩: ٤٦١-٤٨١)، و (مشكور، ٢٠١٣: ١٤-١٦):

١. يطبق النظام على كافة الوحدات في القطاع العام وإدارات التمويل الذاتي التي تطبق أسس اقتصادية وتهدف إلى تغطية كلف إنتاجها أو أكثر بشكل عام بغض النظر عن ارتباطها الإداري مع مراعاة ما يلي:

- أ. يطبق النظام على الوحدات الإنتاجية وذلك باعتبار نفقاتها توزع على التشكيلات التابعة لها.
- ب. يطبق النظام على كافة مراكز التدريب التي تعمل لصالح الجهات الإنتاجية وذلك باعتبار نفقاتها توزع على الوحدات الإنتاجية المستفيدة منها.
- ج. كما يطبق النظام على دور الطباعة والنشر والتوزيع وبغض النظر عن كمية الدعم والإعانات التي تتلقاها من الدولة باعتبار أنها وحدات إنتاجية.
- د. تعد جميع مؤسسات ووحدات القطاع التي تقوم بإعمال التشييد والمراكز الاستشارية والمختبرية التابعة لها مشمولة بتطبيق النظام المحاسبي باعتبار أنها من الجهات التي يفترض بها التعامل على أسس اقتصادية.

هـ. يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع وحدات القطاع العام الخاصة بالسياحية باعتبار أنها من الوحدات الإنتاجية التي تتعامل وفق أسس اقتصادية.

٢. كما يطبق النظام على جميع الجمعيات التعاونية.

٣. يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع شركات القطاع المختلط.

٤. تستثنى من تطبيق النظام المحاسبي الموحد الجهات الآتية:

أ. الوزارات والدوائر التي تعتبر موازنتها جزء من موازنة الدولة الاعتيادية.

ب. المصارف.

ج. شركات التأمين.

سادساً. إمكانية النظام المحاسبي الموحد العراقي لمواجهة آثار جائحة كورونا: لقد اعتمد النظام المحاسبي الموحد العراقي الفروض والمبادئ وفق الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، وعلى الرغم من ذلك فإن النظام المحاسبي الموحد العراقي يختلف عن المعايير الدولية في عدة نقاط أهمها (علاوي وآخرون، ٢٠١٣: ٧٧-١٠١):

١. لم يشير النظام المحاسبي الموحد العراقي إلى إعادة التقييم لموجودات كما لم يقسم الموجودات إلى ملموسة وغير ملموسة وهو ما يخالف أحد أبرز معالم المعايير المحاسبية الدولية.
٢. لم يشير النظام المحاسبي الموحد العراقي بشكل مباشر للموجودات المتداولة والتي تعد مهمة في ظل اقتصاد السوق الذي تتبناه المعايير المحاسبية الدولية.
٣. الإبقاء على مصطلح مشروعات تحت التنفيذ ومعالجتها في النظام المحاسبي الموحد وهو مصطلح لم يتعارف عليه المحاسبين في ظل المعايير المحاسبية الدولية.
٤. لم يشير النظام المحاسبي الموحد إلى مفهوم القيمة العادلة في مجال الموجودات المالية أو غيرها وهو ما يعد اختلاف بارز عن المعايير الدولية التي تأخذ بالمفهوم وتطبيقاته بعداً واسعاً.
٥. لم يرد في النظام المحاسبي الموحد أي معالجات لمواجهة كل من الموجودات المحتملة والمطلوبات المحتملة.
٦. الإبقاء على تقويم المخزون بالتكلفة فقط.

٧. الإبقاء على مصطلح الموارد والاستخدامات بدل من استخدام مصطلح الإيرادات والمصروفات وما يترتب عليها من معالجات.
 ٨. إن تبويب كل من الموجودات والمطلوبات يلبي احتياجات المحاسب القومي دون التركيز على حاجات الأطراف المستفيدة الأخرى.
 ٩. استخدام النظام المحاسبي الموحد أسلوب الدمج بين البنود والحسابات الختامية.
 ١٠. الإبقاء على مصطلح الحساب على الرغم من إن الحسابات الختامية للنظام معدة وفق أسلوب القوائم والكشوفات.
 ١١. استخدام المصطلحات هو أقرب إلى المحلل القومي بما يضع القيود امام المستخدم العادي.
 ١٢. تحول القوائم المالية والحسابات الختامية إلى قوائم وحسابات إحصائية تعد بالاعتماد على مركز التكلفة دون اللجوء إلى القيود المحاسبية والتي هي أساس العمل المحاسبي.
- وبناءً على ما سبق ولغرض بيان مدى ملائمة المعالجات المحاسبية المعتمدة وفقاً لنظام المحاسبي الموحد العراقي لمواجهة التحدي الناتج عن انتشار جائحة كوفيد-19 سنستعرض المعالجات الملائمة لأبرز المشاكل المحاسبية التي واجهتها المعايير الدولية وقد وقع الاختيار على كل من الاستمرارية والمخزون وانخفاض الموجودات كونها الأكثر تأثراً وكما يلي:
- أ. **الاستمرارية:** لقد واجهت الوحدات الاقتصادية حالات عدم تأكد كبيرة بسبب انتشار جائحة كورونا وذلك لعدم القدرة على التنبؤ بالتأثير المحتمل لنفشي المرض والتي تثير شكوكاً جوهرية حول امكانية الوحدة الاقتصادية على العمل وفقاً لفرض الاستمرارية عند القيام بإعداد القوائم المالية وحسب ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم 1 IAS "عرض القوائم المالية".
- وحسب ما جاء في (EY): نظراً لعدم القدرة على التنبؤ بالتأثير المحتمل لنفشي المرض، فقد تكون هناك شكوك جوهرية تلقي بظلال من الشك على قدرة الوحدة الاقتصادية على العمل وفقاً لفرض الاستمرارية، وفي حالة كانت الوحدة الاقتصادية بالرغم من ذلك تعد القوائم المالية وفقاً لفرض الاستمرارية فإنه يلزم الإفصاح عن أوجه عدم اليقين الجوهرية في القوائم المالية من أجل التوضيح للقراء (مستخدمي القوائم) أن فرض الاستمرارية الذي تستخدمه الإدارة يخضع لمثل هذه الشكوك، وبطبيعة الحال فإن استمرارية الوحدة الاقتصادية هو فرض قائم ما لم يكن هناك نية لإدارتها أو إيقافها عن المتابعة أو تصفيتها، إذ يجب القيام بإجراء تقييم للاستمرارية لغاية تاريخ إصدار القوائم المالية (EY, 2020).
- كما يذكر الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد الجوهرية التي تثير شكاً جوهرياً حول قدرة الوحدة الاقتصادية على العمل وفقاً لفرض الاستمرارية في القوائم المالية، إذ أنه من المحتمل جداً أن يكون لدى العديد من الوحدات الاقتصادية الكبيرة والصغيرة وخاصة في قطاعات معينة مشكلات تتعلق بالوضع الحالي (نفشي جائحة كورونا) والتي يجب أن تنتظر فيها الإدارة حيث سيكون هناك مجموعة واسعة من العوامل التي سببتها جائحة (كوفيد-19)، يجب مراعاتها عند القيام بتقييم الاستمرارية والتخطيط المالي (منها حظر السفر والقيود عليه، والمساعدات الحكومية، والمصادر المحتملة للتمويل البديل، والصحة المالية للموردين والعملاء) وتأثيرها على الربحية المتوقعة ونسب الأداء المالي الرئيسية التي توفر معلومات تظهر ما إذا كان سيكون هناك سيولة كافية لمواصلة الوفاء بالالتزامات في موعد استحقاقها.

وبطبيعة الحال فإن فرض الاستمرارية في النظام المحاسبي الموحد لا يختلف عما جاء في المعيار الدولي وذلك لأن النظام المحاسبي الموحد العراقي اعتمد الفروض والمبادئ وفق الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

حيث ينص فرض الاستمرارية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد العراقي على "إن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أعمالها إلى أجل غير محدد وليس في النية تصفيتها أو الحد من أعمالها ولا يقصد بهذا الغرض الاستمرار إلى ما لا نهاية بل قد يكون لبعض المشاريع أهداف معينة تنتهي بتحقيق تلك الأهداف" (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٣).

لذا لن يختلف النظام المحاسبي الموحد عن المعيار الدولي IAS 1 من الناحية النظرية في مواجهة المشكلة المتمثلة في حالة عدم التأكد بسبب الجائحة والتي تثير شكوكاً جوهرية في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في العمل وفقاً لفرض الاستمرارية التي سببتها الجائحة.

وبناءً على ما سبق (فرض الاستمرارية في النظام المحاسبي الموحد لا يختلف عما جاء في المعيار المحاسبي الدولي) تقترح الباحثان بأنه على النظام اتباع نصائح وإرشادات المنظمات العالمية (الاتحاد الدولي، مجلس المعايير المحاسبية الدولية، والشركات الكبرى للتدقيق والمحاسبة) والتي سبق ذكرها في الفصل الثالث ضمن IAS 1 "عرض القوائم المالية" فيما يخص إعداد القوائم طبقاً لفرض الاستمرارية في ظل الظروف الحالية (انتشار جائحة كوفيد-19) وتبعاً لخصوصية النظام والوحدات.

ويرى الباحثان أنه ليس هناك مشكلة في تطبيق فرض الاستمرارية (إعداد القوائم وفق فرض الاستمرارية)، واعتبار الوحدة الاقتصادية كوحدة مستمرة إثناء الأوبئة والجوائح ولكن مع مراعاة النقاط الآتية:

❖ زيادة الإفصاحات في القوائم المالية.

❖ الإفصاح عن حالات عدم التأكد الجوهرية التي تثير شكاً في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار بوصفها وحدة مستمرة القوائم المالية.

ب. المخزون: كان لانتشار الجائحة أثر كبير على عناصر القوائم المالية للعديد من الوحدات الاقتصادية في العالم، ومن أبرز العناصر المتأثر كان المخزون، ولكن قبل التطرق لأثر الجائحة على المخزون سوف نعرض ما يمثل المخزون في الدليل للنظام المحاسبي الموحد العراقي.

حيث يمثل الحساب رقم 13 في الدليل للنظام المحاسبي الموحد العراقي حساب المخزون ويشمل هذا الحساب كلفة الأموال المادية المتداولة التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية سواء كانت مواد مشتراة أم بضاعة منتجة من قبل الوحدة الاقتصادية، ويشمل الاعتمادات المستندية المفتوحة لشراء المستلزمات السلعية بأنواعها ومخزون البضائع المشتراة بغرض البيع وموزعة حسب طبيعتها بحيث تتفق مع طبيعة أنشطة الوحدة الاقتصادية (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٦٣).

أما من ناحية إثر الجائحة فقد تعرض المخزون، وهو أحد الأصول غير النقدية للوحدة الاقتصادية لانخفاض في القيمة بسبب الانخفاض والركود في المبيعات وهذا ما حصل في العديد من القطاعات الصناعية بالتزامن مع انتشار جائحة (كوفيد-19)، فنلاحظ انخفاض قيمة المخزون مقارنة بتكلفة شرائه (Almasoodi et al., 2020: 158-166).

هذا ويخضع تقييم المخزون لمعيار المحاسبة الدولي IAS 2 "المخزون"، حيث يتم قياس المخزون على أساس تكلفته أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وقد تحتاج الوحدات

الاقتصادية إلى تخفيض المخزون بسبب انخفاض المبيعات لأنه يجب أن تنعكس خسائر انخفاض قيمة المخزون في الفترة الدورية التي حدثت فيها مع الاعتراف بالاسترداد اللاحقة كأرباح في الفترات المستقبلية (محمود، وحسين، ٢٠٢٠: ٢٤-١).

وفقاً IAS 2 "المخزون"، فإن تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق ينبغي أن تستند إلى أفضل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها والمتاحة في وقت إجراء التقديرات للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون، وتأخذ هذه التقديرات في الحسبان تقلبات السعر أو التكلفة التي تتعلق بشكل مباشر بالأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة وذلك بالقدر الذي تؤكد به تلك الأحداث الظروف القائمة في نهاية الفترة، (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠).

وفقاً للنظام المحاسبي الموحد يقيم مخزون البضاعة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد في نهاية السنة المالية بالكلفة التاريخية أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما أقل، وتتكون الكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة من سعر الشراء مطروحاً منه الخصم التجاري وأي تنزيلات أو إعانات أو منح أو ضرائب معادة متعلقة بالشراء، ومضافاً إليه كافة الرسوم والضرائب المتعلقة بالشراء واية مصاريف متعلقة بها لغاية ادخالها إلى مخزن الوحدة (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ١٤٤).

ويرى الباحثان انه يجب على النظام ولغرض مواجهة أثر الجائحة القيام بتخفيض قيمة المخزون لكي تنعكس خسائر انخفاض قيمة المخزون في الفترة الدورية.

إضافة إلى إن التقديرات (التقديرات للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون) سوف تستند على أدلة موضوعية في النظام المحاسبي الموحد كما في المعيار IAS 2 حيث يعد مبدأ الأدلة الموضوعية أحد المبادئ التي يقوم عليها النظام المحاسبي الموحد ويهدف هذا المبدأ إلى "التأكد من إن تجميع النفقات والإيرادات التي تقابلها تم على أساس سليم أي إن إعادة التقييم في السجلات المحاسبية يجب إن يكون مدعماً بدليل موضوعي وهذا الدليل يجب إن لا يكون مكلفاً كي لا ينتفي الغرض منه، لأنه يجب إن يؤخذ بنظر الاعتبار في اختيار الدليل عامل النفقة والوقت والمجهود اللازمين في الحصول على الدليل المادي المؤيد لصحة عملية الانفاق أو الإيراد بمعنى توفير كل ما يوثق تلك العمليات ويبعد أي شك في صحتها وسلامتها" (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٥).

وبناء على ما سبق يرى الباحثان بان النظام المحاسبي الموحد سوف يواجه نفس المشكلة (إثر الجائحة على المخزون) التي تتطلب معالجة مشابهة لما قدمته الجهات المحاسبية الدولية لمعالجة أثر الجائحة على المخزون في ظل IAS 2 "المخزون".

ويقترح الباحثان بأنه على النظام المحاسبي الموحد العراقي إعادة تقييم المخزون في إثناء انتشار الأوبئة والجوائح، والتركيز على كيفية احتساب القيمة التحصيلية الصافية واتباع إرشادات المعيار IAS 2 "المخزون" في احتسابها، فضلاً عن اتباع إرشادات المنظمات المحاسبية الدولية وبما يتلاءم وخصوصية النظام المحاسبي الموحد العراقي والوحدات.

ج. انخفاض قيمة الموجودات: يذكر الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه نظر لانتشار جائحة كوفيد-19 سيتعين على العديد من الشركات النظر في احتمال انخفاض قيمة الموجودات غير المالية، حيث يضمن IAS 36 "انخفاض قيمة الأصول" أن لا تزيد قيمة موجودات الشركة عن قيمتها القابلة للاسترداد (هي قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه أيهما أكبر)، ويتطلب من الوحدات الاقتصادية إجراء اختبارات انخفاض القيمة عندما يكون هناك مؤشر على انخفاض قيمة الموجود في تاريخ التقارير، وتشمل مؤشرات انخفاض القيمة التغييرات الهامة التي

لها تأثير سلبي على الوحدة الاقتصادية التي حدثت خلال فترة التقرير أو ستحدث قريباً في السوق أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها الشركة هذا ما جاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين عن اثر الجائحة على انخفاض قيمة الموجودات التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي IAS37 "انخفاض قيمة الموجودات".

أما في بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد العراقي وعلى الرغم من إن ابرز تحديثات النظام لعام 2011 كانت تخص الموجودات مثل الاعتراف بخسائر استبدال الموجودات الثابتة والاخذ بالمعالجات المحاسبية للموجودات الثابتة والمتداولة المتضررة والمفقودة نتيجة الحرب والظروف غير الطبيعية (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٤) إلا إن النظام المحاسبي الموحد العراقي لم يشير إلى إعادة التقييم للموجودات كما لم يقسم الموجودات إلى ملموسة وغير ملموسة وهو ما يخالف أحد أبرز معالم المعايير المحاسبية الدولية (علاوي، وآخرون، ٢٠١٣: ٧٧-١٠١). ويقترح الباحثان بان يقوم النظام بما يأتي:

١. بإجراء اختبار لانخفاض قيمة الموجودات بشكل سنوي.
٢. على النظام عدم الاكتفاء بتطبيق نموذج الكلفة التاريخية وعلى الرغم من كونه ذات دلالة موضوعية في القياس وغيرها من الخصائص المميزة، وذلك لما يتصف به هذا النموذج من قصور في جوانب جوهرية مثل: (العبيدي، ٢٠١٦: ٤٣)
- ❖ لا يظهر قيمة الموجودات غير الملموسة في القوائم المالية.
- ❖ ويتجاهل التغيرات في قيمة النقود مقارنة بسائر المناهج المحاسبية الأخرى.
- ❖ لا يعكس حقيقة القيمة الاقتصادية للوحدة في حالة حدوث تغيرات كبيرة في الاسعار الخاصة بعناصر المركز المالي التي تكون بعيدة عن احتياجات متخذي القرار وتقدير التدفقات النقدية.

المحور الثالث: الجانب العملي

أولاً. مجتمع الدراسة: يمثل الجانب العملي النتائج التي تم جمعها من استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة البحث، حيث تم توزيع استمارة استبانة على مجتمع الدراسة من الأكاديميين والمهنيين في العراق ومن مختلف الجامعات العراقية (جامعة الموصل، جامعة تكريت، جامعة صلاح الدين، جامعة جيهان، جامعة بيان، كلية الحدياء، جامعة المستنصرية، جامعة الحمدانية، جامعة المثنى، كلية الرافدين، جامعة الكوفة، جامعة ميسان، جامعة بابل، كلية المنصور) بالإضافة إلى ديوان الرقابة المالية، من حملة الشهادات العليا في مختلف اختصاصات المحاسبة. وبالرغم من سعة مجتمع العينة فن عدد الردود التي تم استلامها كان فقط 100 من اجمالي الاستمارات التي تم تعميمها على مجتمع الدراسة منها 93 استمارة من الجانب الأكاديمي و7 استمارات فقط للجانب المهني.

ثانياً. الاختبارات الإحصائية من خلال برنامج SPSS: لغرض استخراج النتائج من استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على مجتمع العينة، واختبار فرضيات الدراسة تم تحليل البيانات بواسطة البرنامج الإحصائي (SPSS)، باستخدام مقاييس رقمية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري وغيرهما في تحليل استمارة الاستبانة.

ولغرض اختبار مدى ثبات الإجابات تم استخدام معامل ثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة وكما مبين في الجدول (١)، حيث يمثل الثبات أحد المفاهيم التي تستخدم لتقييم جودة البحث العلمي،

ويشير إلى مدى اتساق طريقة ما في قياس شيء ما (مدى جودة الطريقة أو التقنية أو الاختبار في قياس شيء ما) وإذا كان من الممكن تحقيق نفس النتيجة باستمرار باستخدام نفس الطرق في ظل نفس الظروف، يعتبر القياس موثوقاً به أي أنه ثابت.

الجدول (١): معامل ثبات الفا كرونباخ

المحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا
النظام المحاسبي الموحد العراقي	7	0.858

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS يظهر الجدول (١) بأن معاملات الثبات عالية ويزيد الحد المقبول (0.60) مما يدل على ثبات أسئلة الاستبانة ومصدقيتها في الحصول على المعلومات ذاتها في حال تم تكرار العمل في ظروف مماثلة ولجميع المحاور بتفرعاتها. تم الإشارة الى أسئلة الاستبانة برمز (x) والجدول (٢) بين الرموز المستعملة في التعبير عن أسئلة الدراسة:

الجدول (٢): الرموز المستعملة في التعبير عن الأسئلة

الرمز	السؤال	الفقرة
X8	تستدعي الظروف السائدة في ظل انتشار جائحة كوفيد-19 إلى القيام بإعادة تقييم استمرارية الوحدات التي تعتمد النظام المحاسبي الموحد العراقي.	النظام المحاسبي الموحد العراقي
X9	أدى انتشار جائحة كوفيد-19 إلى ركود المبيعات في السوق العراقي مما يستدعي إعادة تقييم المخزون في الوحدات التي تعتمد النظام المحاسبي الموحد العراقي.	
X10	كان هناك إثر لجائحة كوفيد-19 على المعالجات المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي الموحد العراقي يستدعي القيام بتطوير النظام.	
X11	الإجراءات المحاسبية الخاصة بالمخزون التي يطبقها النظام المحاسبي الموحد غير كافية لمواجهة إثر جائحة كوفيد-19 على عنصر المخزون.	
X12	الإجراءات المحاسبية الخاصة بالموجودات التي يطبقها النظام المحاسبي الموحد غير كافية لمواجهة إثر جائحة كوفيد-19 على الموجودات.	
X13	يعاني النظام المحاسبي الموحد العراقي قصور في قياس اثار جائحة كوفيد-19.	
X14	يعاني النظام المحاسبي الموحد العراقي قصور في الافصاح عن اثار جائحة كوفيد-19.	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS. وعندما تم اجراء اختبار Independent Samples Test لتوضيح الفروق في اجابات المبحوثين من الجانبين المهني والأكاديمي كانت نتائج الاختبار كما في الجدول (٣):

الجدول (٣): نتيجة اختبار t للعينات المستقلة لفقرات النظام المحاسبي الموحد العراقي

Independent Samples Test				
	t-test for Equality of Means			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
X1	.094	98	.925	.028
X2	.692	98	.491	.178
X3	1.357	98	.178	.410
X4	2.290	98	.024	.707
X5	1.209	98	.230	.367
X6	.422	98	.674	.121
X7	.341	98	.734	.100

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

وفقا للجدول (٣) كانت نتيجة اختبار t للعينات المستقلة لفقرات النظام المحاسبي الموحد العراقي يدل على عدم وجود اختلاف في اجابات المبحوثين تبعاً لمتغير نوع المهنة (أكاديميين ومهنيين) باستثناء الفقرة الرابعة (الإجراءات المحاسبية الخاصة بالمخزون التي يطبقها النظام المحاسبي الموحد غير كافية لمواجهة إثر جائحة كوفيد-19 على عنصر المخزون) حيث كان مستوى المعنوية أقل من 0.05، في حين فاق مستوى المعنوية 0.05 لجميع الفقرات الاخرى.

ثالثاً. التحليل الكمي والكيفي للمتغيرات: يوضح الجدول (٤) إجابات المبحوثين حول (مدى ملائمة المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد العراقي في ظل كوفيد-19) ومنها نلاحظ:

١. يظهر الجدول (٤) أنَّ إجابات المبحوثين حول (مدى ملائمة المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد العراقي في ظل كوفيد-19) قد أعطت نسب موافقة منها من عدم الموافقة حيث كانت نسبيته الموافقة مساوية لـ (80%) في حين كانت نسبيته عدم الموافقة (5%) وهذا ما أيدته الاوساط الحسابية لجميع الاسئلة حيث كانت أعلى من (3)، وهذا ما انعكس على المتوسط العام لجميع الاسئلة والذي كان مساوياً لـ 3.76، مما يدل على النظرة الإيجابية للعيينة المبحوثة واقتناعها بالأفكار الواردة في الأسئلة.

٢. يظهر الجدول (٤) أنَّ إجابات المبحوثين حول (مدى ملائمة المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد العراقي في ظل كوفيد-19) قد كانت دالة معنوياً (أي أن إجابات المبحوثين مهمة وذات دلالات منطقية صحيحة ويُعتمدُ عليها في الاستنتاجات الخاصة بالمحور المدروس) وذلك من خلال قيم t المحسوبة والتي تزيد على القيمة الجدولية والمساوية لـ (1.984) (أي أنها تختلف عن الحيادية).

٣. يوضح الجدول (٤) وجود تجانس كبير في آراء المبحوثين وذلك من خلال قيم الانحرافات المعيارية الصغيرة (أقل من الواحد الصحيح أو قريبة من الصفر) ولجميع الاسئلة المطروحة، وهذا ما يعطي فكرة على أن الأفكار الواردة في أسئلة المحور مقنعة بمستوى متقارب جداً لمختلف فئات العينة المبحوثة.

الجدول (٤): إحصائيات التحليل الكمي والكيفي للمتغيرات

المتغير	الرمز	مقياس البحث					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t test	اتجاه العينة
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة				
		العدد %	العدد %	العدد %	العدد %	العدد %				
القسم الأول: النظام المحاسبي الموحد العراقي	X8	1	5	23	61	10	3.74	0.747	9.907	أوافق
	X9	0	4	16	68	12	3.88	0.656	13.421	أوافق
	X10	1	5	20	60	14	3.81	0.775	10.458	أوافق
	X11	1	7	17	61	14	3.8	0.804	9.950	أوافق
	X12	1	7	17	64	11	3.77	0.777	9.915	أوافق
	X13	0	5	13	62	20	3.97	0.731	13.268	أوافق
	X14	0	5	15	60	20	3.95	0.744	12.775	أوافق
المجموع		5		15	80	3.85				

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً. الاستنتاجات:

١. تتولد من الأزمات الصحية (الأوبئة والجوائح) مشاكل محاسبية استثنائية تستوجب معالجات محاسبية استثنائية تتلاءم وطبيعة الأزمات الصحية.
٢. يؤثر انتشار الأوبئة والجوائح على استمرارية الوحدات الاقتصادية التي تطبق النظام المحاسبي الموحد العراقي وذلك لما توجده من حالات عدم تؤكد تثير شكوكاً حول مدى صحة استخدام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية خلال انتشار الأوبئة والجوائح.
٣. تعد الإجراءات المحاسبية لعنصر المخزون في النظام المحاسبي الموحد العراقي غير كافية لمواجهة الأوبئة والجوائح مثل جائحة كوفيد-19.
٤. هناك قصور في الإجراءات المحاسبية الخاصة بالموجودات لنظام المحاسبي الموحد العراقي لمواجهة الأوبئة والجوائح.

ثانياً. التوصيات:

١. يجب إعادة النظر في بعض المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد العراقي لتتلاءم وطبيعة الأوبئة والجوائح أو كحد أدنى التركيز على توضيح المعالجات المحاسبية الواجب تطبيقها عند ظهور الازمات الصحية (الأوبئة والجوائح) وذلك لكونها (الأزمات الصحية) ذات تأثير فاعل على الوضع الاقتصادي.
٢. يجب القيام بإعادة تقييم استمرارية الوحدات الاقتصادية التي تطبق النظام المحاسبي الموحد العراقي ويرى الباحثان انه ليس هناك مشكلة في تطبيق فرض لاستمرارية (إعداد القوائم وفق فرض الاستمرارية)، واعتبار الوحدة الاقتصادية كوحدة مستمرة إثناء الأوبئة والجوائح ولكن مع مراعاة النقاط التالية:
- أ. زيادة الإفصاحات في القوائم المالية إثناء انتشار الأوبئة والجوائح.
- ب. الإفصاح عن حالات عدم التأكد الجوهرية التي تثير شكاً في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار كوحدة مستمرة القوائم المالية.
٣. يجب على الجهات الراعية للمهنة مع الجهات المصدرة للنظام المحاسبي الموحد العراقي بإجراء تعديلات حول القيام بإعادة تقييم المخزون إثناء انتشار الأوبئة والجوائح، والتركيز على كيفية

احتساب القيمة التحصيلية الصافية واتباع إرشادات المعيار IAS 2 "المخزون" في احتسابها، ويلى ذلك إلزام الوحدات المطبقة للنظام بالعمل بموجب هذه التعديلات

٤. يجب ان تعمل الجهات الراعية للمهنة مع الجهات المصدرة للنظام المحاسبي الموحد العراقي بإجراء تعديلات على النظام المحاسبي الموحد العراقي تتمحور حول إجراء اختبار لانخفاض قيمة الموجودات بشكل سنوي، وعلى النظام عدم الاكتفاء بتطبيق نموذج الكلفة التاريخية وعلى الرغم من كونه ذات دلالة موضوعية في القياس وغيرها من الخصائص المميزة، وذلك لما يتصف به هذا النموذج من قصور في جوانب جوهرية ويلى ذلك إلزام الوحدات المطبقة للنظام بالعمل بموجب هذه التعديلات.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الوثائق والنشرات الرسمية:

١. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠، أثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-١٩) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩.

ب. الرسائل والأطاريح:

١. السراج، زينب مؤيد سامي، ٢٠١٨، واقع المعالجة المحاسبية للالتزامات المحتملة وموقف مراقب الحسابات منها في ظل الكوارث والحروب بالتطبيق على مدينة الموصل ٢٠١٤-٢٠١٨، بحث دبلوم (غير منشور)، جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

٢. العبيدي، جعفر جواد جاسم، ٢٠١٦، آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة العراقية وفق المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

ج. الدوريات:

١. حمدان، خولة حسين، فرحان، عماد حسين، ٢٠١٤، مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١، العدد ١٣، العراق.

٢. خضير، ريم محسن، ٢٠١٧، تأثير البيئة الخارجية في تحويل النظام المحاسبي الموحد العراقي إلى معايير المحاسبية الدولية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد ٩، العدد ١، العراق.

٣. السيد، ناظم حسن عبد، صالح، جليل إبراهيم، ٢٠١٦، الإطار المقترح الإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١١، العدد ٤٣، العراق.

٤. صبار، ازهار عبد، ٢٠١٧، مكننة النظام المحاسبي المالي الموحد على المحاسبة الالكترونية وأثرها في الإبلاغ المالي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد ٩، العدد ٢، العراق.

٥. الطه، صفوان قصي عبد الحليم، العبيدي، جعفر جواد جاسم، ٢٠١٧، إطار مقترح لتفعيل الإجراءات المحاسبية الدولية عن تأثير الكوارث والحروب في البيئة المحلية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٣، العدد ٩٦، العراق.

٦. عبد الحليم، صفوان قصي، عبد الواحد، سمر منذر، ٢٠١٨، الآلية المقترحة لإعداد كشف التدفقات النقدية المتوقع عل وفق النظام المحاسبي الموحد، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٣، العراق.
٧. عبد الله، سلمان حسين، ومجيد، محمد زهير، ٢٠١٧، تحديث النظام المحاسبي الموحد في العراق بإطار معاملات البيع بالتقسيط، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٣، العدد ٩٨، العراق.
٨. علاوي، محمد حويش، وآخرون، ٢٠١٣، النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٣٢، البلد العراق.
٩. محمود، صدام محمد، حسين، علي إبراهيم، ٢٠٢٠، تداعيات الازمات والنوازل المجتمعية على الممارسات المحاسبية فايروس كورونا (coved-19) انموذجا دراسة نظرية تحليلية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٦، العدد ٤٩، العراق.
١٠. المعموري، علي محمد ثجيل، السلامي، ٢٠١٩، تباين المعالجات المحاسبية للتبرعات النقدية في العتبات المقدسة مع النظام المحاسبي الموحد، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية، مجلد ١١، عدد ٤، العراق.

د. الكتب:

١. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، العراق، ٢٠١١.
٢. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، ط١، الدار العربي للطباعة، العراق، ١٩٨٥.
٣. مشكور، سعود جايد، النظام المحاسبي الموحد (اطر نظرية وتطبيقات عملية)، ط١، مطبعة الميزان، العراق، ٢٠١٣.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Official Publication:

1. EY, 2020, COVID-19: Considerations for financial reporting in Pakistan.

B. Researches:

1. Alao, Bashir Babatunde, & Lukman, G., 2020, Coronavirus Pandemic and Business Disruption: The Consideration of Accounting Roles in Business Revival, International Journal of Academic Multidisciplinary Research (IJAMR) vol., 5, No., 4, p 108-115.
2. Al-Masoodi, H., & Al-Kawaz, S., & Abbas, A., 2020, Accounting Readings During the Time of Covid-19, International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding, vol., 7, No., 5, p 158-166.

ثالثاً. الانترنت:

1. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>