



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بغداد
كلية الإدارة والاقتصاد

آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة - الممتلكات
والمصانع والمعدات- في الوحدات الحكومية العراقية وفقاً للمعيار
الدولي 17 – قطاع عام لتعزيز المساءلة وإتخاذ القرارات

أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة

للباحثة

ندى سلمان حبيب

بإشراف

الأستاذ الدكتور

بشرى نجم عبد الله المشهداني

2016 م

بغداد

1437 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ
أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ
خَبِيرٌ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(المجادلة: الآية 11)

تعهد

أتعهد بأن هذه الأطروحة هي نتيجة تحرياتي وتحقيقاتي ولا تحتوي على أية مواد سبق وأن نشرت أو كتبت من قبل شخص آخر ما عدا الإقتباسات والإستشهادات التي وثقت بالمصادر بشكل واضح وصريح , وبعبسه أتحمل كافة المسؤوليات القانونية والإعتبارية المترتبة على ذلك.

ندى سلمان حبيب

إقرار المشرف

أقر أن إعداد هذه الأطروحة المعنونة " آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة - الممتلكات والمصانع والمعدات - في الوحدات الحكومية العراقية وفقاً للمعيار الدولي 17 - قطاع عام لتعزيز المساءلة وإتخاذ القرارات " المقدمة من الباحثة (ندى سلمان حبيب) جرت تحت إشرافي في كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة بغداد, وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة .

المشرف

أ.د. بشرى نجم عبد الله المشهداني

جامعة بغداد / كلية الإدارة والإقتصاد/قسم المحاسبة

2016 / /

توصية السيد رئيس قسم المحاسبة

بناءً على إقرار الأستاذ المشرف , أرشح هذه الأطروحة للمناقشة

أ . د . عامر محمد سلمان

رئيس قسم المحاسبة

2016 / /

إقرار المقوم اللغوي

أقر أن إعداد الأطروحة المعنونة بـ " آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة - الممتلكات والمصانع والمعدات- في الوحدات الحكومية العراقية وفقاً للمعيار الدولي 17 - قطاع عام لتعزيز المساءلة وإتخاذ القرارات " التي قدمتها الباحثة ندى سلمان حبيب قد جرى تقويمها لغوياً , وأصبح أسلوبها سليم من الأخطاء اللغوية والطباعية والركاكة الأسلوبية ولأجله وقعت .

م. أحمد فليح حسن

كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد

اقرار لجنة المناقشة

نحن رئيس وأعضاء لجنة المناقشة المشكلة بموجب الأمر الإداري ذي العدد د.ع/ 2794 في 25 / 8 / 2016/ نقر بأننا إطلعنا على منهجية ومتضمنات الأطروحة المعنونة "آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة – الممتلكات والمصانع والمعدات – في الوحدات الحكومية العراقية وفقاً للمعيار الدولي 17 – قطاع عام لتعزيز المساءلة وإتخاذ القرارات " وناقشنا الباحثة (ندى سلمان حبيب) في منهجية ومتضمنات بحثها فيما له علاقة بها , ووجدنا أنها جديرة بنيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة.

الأستاذ المساعد الدكتور سلمان حسين عبد الله
عضواً
كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد
التاريخ

الأستاذ الدكتورة بشرى نجم عبد الله
مشرفاً
كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد
التاريخ

الأستاذ المساعد الدكتور إبراهيم عبد موسى
عضواً
جامعة الفرات الأوسط التقنية
التاريخ

الأستاذ المساعد الدكتور صلاح صاحب شاكر
عضواً
كلية التراث الجامعة
التاريخ

الأستاذ الدكتورة كريمة علي كاظم
رئيساً
كلية الإدارة والإقتصاد / الجامعة المستنصرية
التاريخ

الأستاذ الدكتور صفاء أحمد محمد
عضواً
كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد
التاريخ

مصادقة مجلس كلية الإدارة والإقتصاد

صادق مجلس كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد على قرار لجنة المناقشة

الدكتور جعفر باقر الدجيلي

رئيس مجلس كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد

التاريخ

إهداء

إلى من كلله الله بالهبة والوقار .. إلى من أحمل أسمه بكل إفتخار
.. إلى من شجعتني على المضي في طريق العلم بكل إصرار

والدي الغالي

إلى معلمتي الأولى وقدوتي وينبوع الحب والحنان والعطاء

أمي الغالية (رحمها الله تعالى)

إلى ربان سفينتي وشراعتها من شدّ أزرني وسهر معي وشاركني
حزني وفرحي

زوجي الغالي

إلى من كانوا لي سنداً وعوناً في السراء والضراء

أخوتي

إلى النجوم التي أضاءت سمائي وهوّنت علي ظلمة ليلي

بناتي و أبنائي وحفيدي

أهدي جهدي المتواضع هذا

الشكر والإمتنان

الحمد لله, ولا إله إلا الله الملك الحق المبين, على كل نعمه, الذي الهمني الصبر والجد ومنّ عليّ بالعون , فله الحمد من قبل ومن بعد , والشكر له أولاً وأخيراً, والصلاة والسلام على سيد المرسلين , وأشرف الخلق سيدنا ومعلمنا وسندنا محمدً (ص) نبي الرحمة وكلمة النور, وعلى آله الطيبين الأطهار , وأصحابه الغر الميامين .

يدعوني واجب الإعتراف بالفضل والعرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر الجزيل والإمتنان الكبير إلى أستاذتي الفاضلة المشرفة أ.د بشرى نجم عبد الله المشهداني لقبولها الإشراف على أطروحتي, والتي غمرتني برعايتها الكريمة وفيض علمها وسمو خلقها النبيل في إسداء ملاحظاتها وتوجيهاتها القيمة مما كان له الأثر البالغ في إنجازها , فجزاها الله عني خير الجزاء وأسأل الله أن يوفقها ويلبسها ثوب العافية.

كما أتقدم بالشكر والإمتنان إلى أستاذتي الأفاضل الذين تحملو عبء تدريسينا في المرحلة التحضيرية وهم أ.د عامر الجنابي, أ.د منال جبار سرور, أ.د نصيف الجبوري, أ.د علي الدوغجي, أ.د عباس التميمي, أ.م.د سلمان حسين, أ.م.د حالوب الزبيدي, أ.د سعد العبدلي , أ.د عبد السلام لفتة, أ.م.د إنتصار عريبي , فلهم مني كل الإمتنان وجزاهم الله خير الجزاء.

وأتقدم بالشكر والإمتنان الى السادة خبراء التحكيم من أستاذتي في جامعة بغداد / كلية الإدارة والإقتصاد / قسم المحاسبة وكذلك كلاً من أ.د كريمة علي جوهر, أ.د شاكر عبد الكريم البلداوي, أ.د محمد حويش علاوي, أ.م.د سيروان كريم عيسى, أ.م.د صلاح صاحب شاكر, أ.م.د علي محمد ثجيل, أ.م.د حيدر علوان كاظم, أ.م.د أبراهيم عبد موسى السعبري, الذين لم يبخلوا عليّ بملاحظاتهم القيمة التي كان لها التأثير الكبير في تقويم أطروحتي, فلهم مني كل الإمتنان وجزاهم الله خير الجزاء.

وأتقدم بالشكر والإحترام إلى أستاذتي الأفاضل رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة الأطروحة والأستاذ الفاضل المقوم العلمي والأستاذ الفاضل المقوم اللغوي.

ولايسعني إلا أن أتقدم بخالص الشكر والإمتنان لكل من قدم لي العون ومد لي يد المساعدة لإتمام هذا البحث وأخص بالذكر المحاسب القانوني الدكتور صلاح نوري خلف رئيس ديوان الرقابة المالية

الإتحادي, أ.د صفاء العاني, المحاسب القانوني الدكتور سالم الزويعي, أ.م. د صفوان قصي , م.د. بشرى فاضل , أ.م.د. بشرى عبد الوهاب, أ.م.د. أسامة العكلي, د. صلاح الخالدي, د. رافد إسماعيل, د. منى كامل, م.م سناء جاسم , والمهندس أحمد أديب, والمهندس ماهر زينل , الست فاتن حامد, والست نادية إبراهيم.

وعرفاناً بالجميل أتقدم بالشكر والإمتنان الى جميع كوادر وزارة الموارد المائية وأخص بالذكر كوادر كلاً من مقر الوزارة والهيئة العامة لصيانة مشاريع الري والبزل والهيئة العامة لمشاريع الري والإستصلاح والهيئة العامة لتشغيل مشاريع الري والبزل ومديرية الموارد المائية بغداد ومديرية .

كما أقدم شكري وإمتناني إلى جميع زملائي وزميلاتي في الدراسة(حكمت, صهباء, سعاد, حسنين, وسن, فاطمة, سطم , سهير , أحمد, إلهام) فضلاً عن زملائي وزميلاتي في قسم الإقتصاد الزراعي وشعبة الحسابات في كلية الزراعة / جامعة بغداد لتعاونهم معي طيلة مدة الدراسة ولما قدموه لي من دعم وعون خلالها.

وختاماً أتقدم بعميق شكري وتقديري إلى كل من أسهم في تقديم المساعدة ورفع يديه دعاءً لي, وألتمس العذر لمن فاتني أن أشكرهم وأسأل الله أن يجزيهم عني خير الجزاء.

الباحثة

ثبت المختصرات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية	مختصر المصطلح
المجلس الأسترالي لمدققي الحسابات العام	Australasian Council of Auditors-General	ACAG
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
مكتب التدقيق الوطني الأسترالي	Australian National Audit Office	ANAO
التقرير المالي السنوي الشامل	Comprehensive Annual Financial Report	CAFR
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB
الاتحاد الأوروبي للمحاسبين	Federation des Experts Comp tables Europeans	FEE
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً	Generally Accepted Accounting Principles	GAAP
مجلس معايير المحاسبة الحكومية	Governmental Accounting Standards Board	GASB
نظام معلومات الإدارة المالية الحكومية	Government Financial Management Information System	GFMS
احصائيات مالية الحكومة	Government Finance Statistics	GFS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
مكتب العمل الدولي	International labor Office	ILO
صندوق النقد الدولي	International Monetary Fund	IMF
المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في القطاع العام	International Public Sector Accounting Standards Board	IPSASB
المعايير المحاسبية للقطاع العام الدولية	International Public Sector Accounting Standards	IPSASs
الإدارة العامة الجديدة	New Public Management	NPM
المجلس الوطني لتحسين الأشغال العامة	National Council on Public Works Improvement	NCPWI
مكتب المدقق العام الكندي	Office of the Auditor General of Canada	OAGC
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organization for economic co-operation and development	OECD
مجلس معايير محاسبة القطاع العام	Public Sector Accounting Standards Board	PSAB

الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for the Social Sciences	SPSS
نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات	Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats	SWOT
الأمم المتحدة	United Nations	UN
برنامج الأمم المتحدة الإنمائي	United Nations Development Programme	UNDP

المستخلص

يهدف البحث الى عرض ومناقشة مفهوم الأصول (*) بشكل عام ومفهوم الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل خاص مع بيان أهمية المحاسبة عنها وفقاً لأساس الإستحقاق وتوفير المعلومات المحاسبية في مجال المساءلة وتطوير الأصول ولا سيما أصول البنى التحتية , وعرض وتحليل متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" وتحديد مجالات القصور في الممارسات المحاسبية ذات الصلة في الوحدات الحكومية العراقية المستندة إلى الأساس النقدي, فضلاً عن تقديم آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية توفر معلومات مفيدة تعزز من إمكانية المساءلة وإتخاذ القرارات الإقتصادية بشأن المحافظة على تلك الأصول وتطويرها ولا سيما أصول البنى التحتية مع تطبيق الآلية المقترحة في أحدى الوحدات الحكومية العراقية المختارة (عينة البحث) .

وقد تم التوصل الى مجموعة من الإستنتاجات أهمها أن هناك إختلاف كبير بين المعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17 والنظام المحاسبي الحكومي في العراق, ويرجع هذا الإختلاف في المعالجات بشكل رئيس الى إختلاف الأساس المحاسبي المعتمد من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17 ألا وهو أساس الإستحقاق في حين يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في العراق الأساس النقدي.

قدم البحث جملة من التوصيات تمثلت أهمها بإصدار التشريعات والقوانين التي تسمح بالتحول في المحاسبة عن أصول الوحدات الحكومية العراقية من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS 17 , مع تعديل النظام المحاسبي العراقي ليعكس المعالجات المحاسبية على وفق أساس الإستحقاق , وتعديل كلاً من تصنيفات بنود الموازنة والدليل المحاسبي والمالي ليشمل الحسابات الجديدة التي يتطلبها إعتداد أساس الإستحقاق مع التخطيط المسبق والدقيق لعملية التحول متمثلة بوضع إستراتيجية تنفيذ مدروسة تغطي جميع مراحل العملية في ظل إطار زمني

(*) تم إستعمال مصطلح الأصول في هذا البحث لترجمة المصطلح الأجنبي Assets كون هذا المصطلح (أي الأصول) شائع الإستعمال في الأدبيات المحاسبية , فضلاً عن إستعماله في ترجمة معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS .

وتتمثل الأصول لأغراض هذا البحث بالممتلكات والمصانع والمعدات التابعة للوحدات الحكومية بما فيها البنى التحتية وبحسب ما ورد في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات".

محدد مع إعتقاد الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية على وفق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS " الممتلكات والمصانع والمعدات " , وضرورة توافر المتطلبات اللازمة للتطبيق ومن أهم هذه المتطلبات توافر الملاكات المؤهلة للعمل على وفق أساس الإستحقاق, فضلاً عن التحول نحو العمل المحاسبي الإلكتروني.

ثبت المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
-	الآية القرآنية
-	تعهد
-	إقرار المشرف
-	إقرار الخبير اللغوي
-	إقرار لجنة المناقشة
أ	الإهداء
ب - ت	الشكر والإمتنان
ث - ج	ثبت المختصرات
ح - خ	المستخلص
د - ذ	ثبت المحتويات
ر - ز	ثبت الجداول
س	ثبت الأشكال
ش	ثبت الأشكال البيانية
ص	ثبت الكشوفات المرفقة مع الآلية المقترحة
ض	ثبت الملاحق
1	المقدمة
32-3	الفصل الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة
17-4	المبحث الأول: منهجية البحث
32-18	المبحث الثاني: دراسات سابقة والإسهامة التي قدمها البحث الحالي
67-33	الفصل الثاني : متطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول ودوره في تعزيز المساءلة في الوحدات الحكومية وإتخاذ القرارات
52-34	المبحث الأول: متطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول مع التركيز على الممتلكات والمصانع والمعدات
67-53	المبحث الثاني: دور الإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات في المساءلة وإتخاذ القرارات لتطوير البنى التحتية
95-68	الفصل الثالث: أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية والمتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS

80-69	المبحث الأول: مفهوم أساس الإستحقاق ومتطلبات تطبيقه في المحاسبة عن أصول الوحدات الحكومية
95-81	المبحث الثاني : المتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 ومدى التوافق مع المعالجات المحاسبية المحلية
135-96	الفصل الرابع: عرض وتحليل نتائج الإستبانة وتطبيق الآلية المقترحة في الوحدة الحكومية عينة البحث
111 - 97	المبحث الأول: الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية
123-112	المبحث الثاني: تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في الوحدة الحكومية عينة البحث
135 - 124	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الإستبانة وإختبار الفرضيات
142 - 136	الفصل الخامس : الإستنتاجات والتوصيات
139-137	المبحث الأول: الإستنتاجات
142-140	المبحث الثاني: التوصيات
156 - 143	المصادر
	الملاحق

ثبت الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9	الصفات الشخصية لعينة البحث الثانية	1
13	أسماء وتخصصات وأماكن عمل السادة خبراء التحكيم	2
14	معاملات الإرتباط بين فقرات المحور الأول والفقرة العاشرة من المحور الثاني	3
15	معاملات الإرتباط بين فقرات المحور الأول والفقرة الحادية عشر من المحور الثاني	4
58	فئات مرافق البنى التحتية	5
75	الإبلاغ عن المعاملات والأحداث المتعلقة بالأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) وفقاً للأساس النقدي وأساس الإستحقاق	6
90	تبويب حساب النفقات الرأسمالية على وفق النظام المحاسبي الحكومي في العراق	7
91	الحسابات الفرعية لحساب الموجودات الثابتة على وفق النظام المحاسبي الحكومي في العراق	8
91	الحسابات الفرعية لحساب مقابل الموجودات الثابتة على وفق النظام المحاسبي الحكومي في العراق	9
95	أهم نقاط الإختلاف بين المعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17 والنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق	10
103	مؤشرات القيمة العادلة لفئات الأصول على وفق الآلية المقترحة	11
105	التقديرات التقريبية لأعمار ونسب الإندثار لفئات الأصول الرئيسية على وفق الآلية المقترحة	12
106	إرشادات رسملة التكاليف اللاحقة على وفق الآلية المقترحة	13
116	الفئات الرئيسية للأصول لمديرية الموارد المائية - بغداد	14
118	كشف تحليلي لأقيام الأصول التابعة لمديرية الموارد المائية بغداد بحسب الفئات الرئيسية كما في 2016 /1/1	15
119 - 120	كشف تحليلي لأقيام الأصول التابعة لمديرية الموارد المائية بغداد	16

	بحسب الفئات الفرعية كما في 2016 /1/1	
120- 121	كشف تحليلي لأقيام أصول البنى التحتية التابعة لمديرية الموارد المائية بغداد كما في 2016 /1/1	17
122	نفقات الإندثار المخططة والفعلية لفئات الأصول لمديرية الموارد المائية بغداد	18
122	مصاريف الصيانة والتصليح المخططة لكل فئة من فئات الأصول لمديرية الموارد المائية بغداد لسنة 2016	19
123	أقيام الحالات الخاصة من الأصول بحسب الفئات الرئيسة لمديرية الموارد المائية بغداد كما في 2016 /1/1	20
133	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى على وفق أسلوب ANOVA	21
134	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية على وفق أسلوب ANOVA	22

ثبت الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة لفرضية البحث	1
17	ملامح الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في الوحدات الحكومية العراقية	2
36	الخصائص الرئيسية للأصول وفقاً للتعريف المقترح من (IASB & FASB) سنة 2006	3
63	خطوات إتخاذ القرار	4
63	تصنيفات المعلومات وعلاقتها بعملية إتخاذ القرار	5
74	مراحل حياة الأصول طويلة الأجل (الممتلكات والمصانع والمعدات)	6
83	متطلبات الإعراف بالكلف الأولية والكلف اللاحقة ضمن فقرة الممتلكات والمصانع والمعدات على وفق متطلبات IPSAS 17	7
84	تحديد كلفة الأصل المكتسب عن طريق التبادل على وفق متطلبات IPSAS 17	8
100	الفئات الرئيسية والفرعية للأصول بحسب التوبوب المقترح	9
114	الهيكل التنظيمي لشعبة الحسابات في مديرية الموارد المائية - بغداد	10
115	أجهزة الرقابية المالية التي تخضع لها الوحدة الحسابية في مديرية الموارد المائية - بغداد	11

ثبت الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	التحصيل الدراسي لأفراد العينة	1
11	التخصص لأفراد العينة	2
11	المنصب أو نوع المسؤولية لأفراد العينة	3
12	سنوات الخدمة (الخبرة العملية) لأفراد العينة	4

ثبت الكشوفات المرفقة مع الآلية المقترحة

رقم الصفحة	عنوان الكشف	رقم الكشف
107	صافي القيمة الدفترية المخططة والفعلية لكل فئة من فئات الأصول للسنة الحالية والسنة السابقة	1
108	تفاصيل صافي القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الأصول للسنة الحالية والسنة السابقة	2
109	تفاصيل عملية إعادة التقييم لعناصر فئات الأصول	3
109	مقارنة بين نفقات الإندثار المخططة والفعلية لكل من السنة الحالية والسنة السابقة ولكل فئة من فئات الأصول	4
110	مصاريف الصيانة والتصلح المخططة والفعلية لكل فئة من فئات الأصول للسنة الحالية والسنة السابقة	5
110	أنواع القيود والإلتزامات المفروضة على عناصر فئات الأصول	6
111	مبالغ الحالات الخاصة لفئات الأصول	7

ثبت الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
1	جدول تفصيلي لنسب الإندثار لفئات الأصول الرئيسية	1
11 - 1	الإستبانة المعدة لبيان آراء السادة عينة البحث بشأن الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن موجودات الوحدات الحكومية العراقية على وفق IPSAS 17 لتعزيز المساءلة وتطوير البنى التحتية	2
16-1	نتائج الإستبانة لعينة البحث	3

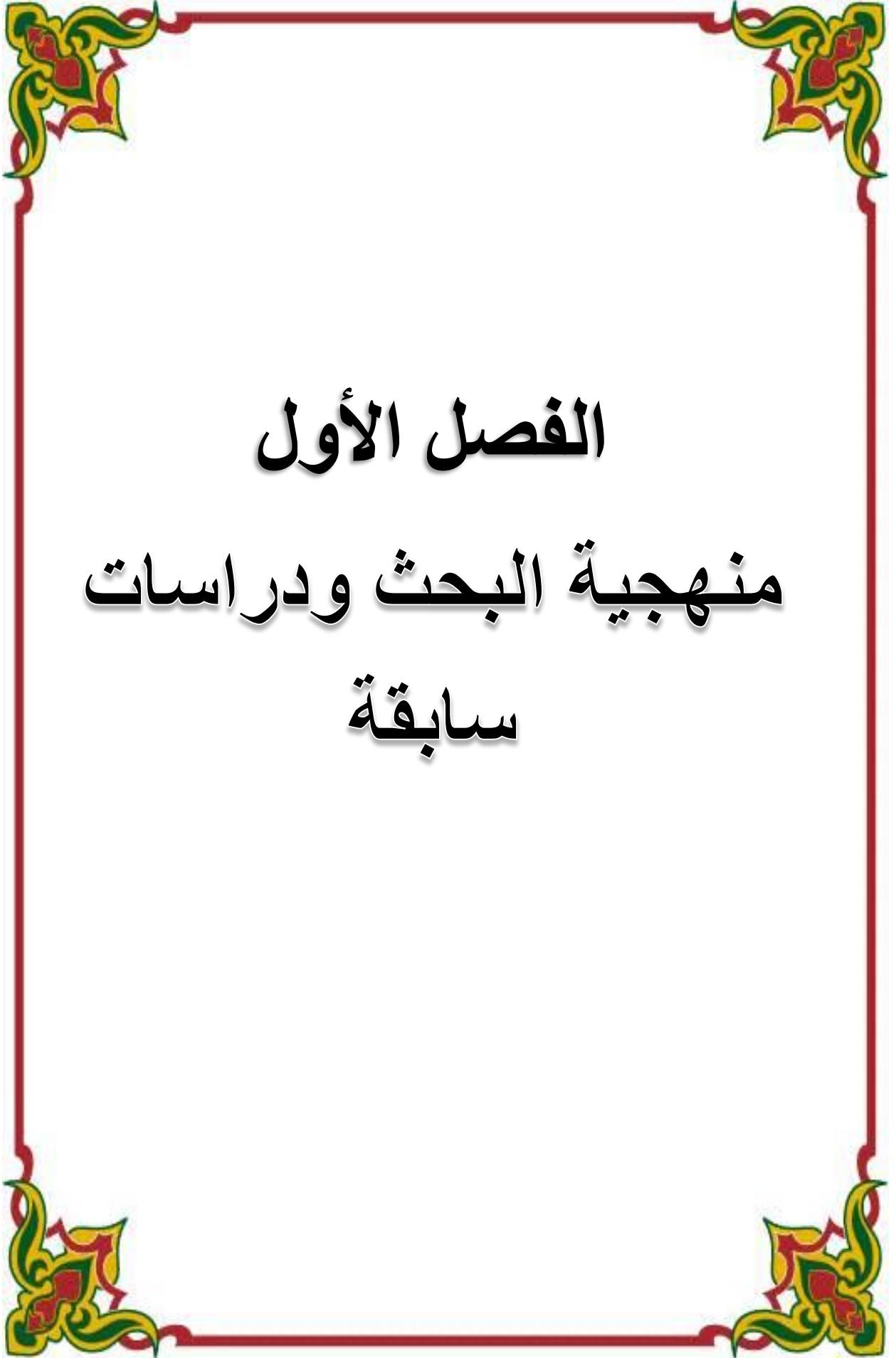
المقدمة

تستثمر الوحدات الحكومية العراقية مبالغ ضخمة في الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" بهدف تعزيز قدرة تلك الوحدات على القيام بأنشطتها في تقديم الخدمات للمواطنين ومواكبة النمو السكاني وتحسين الظروف البيئية إذ تساهم تلك الأصول في زيادة ثروة المجتمع ورفع مستوى معيشته، الأمر الذي يتطلب من الوحدات الحكومية صيانتها وتجديدها وإستبدالها لضمان إستمرارية تقديم خدماتها، وقد أنفقت الحكومة العراقية مبالغ طائلة على مدى السنوات السابقة لتمويل نشاطات صيانة وتجديد وإستبدال الأصول المتقادمة، إلا أن مستوى وجودة الخدمات المترامنة لم يكن منسجماً مع حجم هذا الإنفاق، بل على العكس فقد تراجع مستوى وجودة الخدمات التي تقدمها الحكومة في العديد من المجالات، وقد يكون هذا مؤشراً على أن صناع القرار لم يستندوا إلى معلومات كافية لفهم وتقييم الآثار المالية لقرارات التمويل الماضية عن حالة الأصول القائمة وتكلفة إستخدامها لتقديم الخدمات المطلوبة، فضلاً عن عدم وجود معلومات كافية تعزز من مساعلة الحكومة عن مدى تحقيق أهدافها في الإنفاق من خلال الحفاظ على الأصول وتطويرها، لاسيما أصول البنى التحتية .

وللتنوع الكبير في الممارسات المحاسبية الحكومية (محاسبة القطاع العام) حول العالم ولكثرة الإنتقادات الموجهة إليها لعدم مواكبتها التطورات الحالية من عولمة وتوسع نطاق مسؤوليات الحكومة والخدمات التي تقدمها بتوفير إبلاغ مالي يتلائم مع هذه التطورات، إزداد إهتمام الهيئات المهنية لتنظيم وتوافق الممارسات المحاسبية في القطاع العام حول العالم بإصدار معايير محاسبية دولية للقطاع العام IPSASS مستندة الى معايير المحاسبة الدولية IAS مع الأخذ في الحسبان خصوصية القطاع العام وتمييزه، وهي معايير عالية الجودة لإعداد القوائم المالية يتم تطبيقها في وحدات القطاع العام بهدف تحقق المصداقية والمساعدة في صنع القرارات الاقتصادية والمالية وتعزيز ثقة المجتمع الدولي بالكشوفات المالية وتطوير الإبلاغ المالي والحفاظ على المال العام من الهدر والسرقة والضياع.

وبناءً على ما سبق يتركز هدف البحث على عرض ومناقشة مفهوم الأصول بشكل عام ومفهوم الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل خاص مع بيان أهمية المحاسبة عنها وفقاً لأساس الإستحقاق وتوفير المعلومات المحاسبية في مجال المساءلة وإتخاذ القرارات لتطوير الأصول ولا سيما أصول البنى التحتية، ومن ثم عرض وتحليل متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات " وتحديد مجالات القصور في الممارسات المحاسبية ذات الصلة في الوحدات الحكومية العراقية المستندة إلى الأساس النقدي، فضلاً عن تقديم آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول

"الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية تعزز من المساءلة وإِتخاذ القرارات للتطوير والمحافظة على البنى التحتية مع تطبيق الآلية المقترحة في إحدى الوحدات الحكومية العراقية. ولغرض تحقيق هدف البحث تم تقسيمه إلى خمسة فصول, خصص الفصل الأول للمنهجية ودراسات سابقة وفي مبحثين تناول الأول منهجية البحث في حين تناول المبحث الثاني دراسات سابقة والإسهامة التي قدمتها الأطروحة, وكرس الفصل الثاني لمتطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول ودوره في تعزيز المساءلة في الوحدات الحكومية وإِتخاذ القرارات عبر مبحثين تناول الأول متطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول مع التركيز على الممتلكات والمصانع والمعدات, في حين تناول المبحث الثاني دور الإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات في المساءلة وإِتخاذ القرارات لتطوير البنى التحتية, أما الفصل الثالث خصص لعرض أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية والمتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS من خلال مبحثين تضمن المبحث الأول مفهوم أساس الإستحقاق ومتطلبات تطبيقه في المحاسبة عن أصول الوحدات الحكومية وتناول المبحث الثاني المتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS ومدى التوافق مع المعالجات المحاسبية المحلية. وتضمن الفصل الرابع الجانب التطبيقي من البحث الذي ركز على عرض وتطبيق الآلية المقترحة في المديرية عينة البحث وتحليل نتائج الإستبانة من خلال ثلاث مباحث قدم المبحث الأول الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في الوحدات الحكومية العراقية في حين عرض المبحث الثاني تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في الوحدة الحكومية عينة البحث, وتناول المبحث الثالث عرض وتحليل نتائج الإستبانة وإختبار الفرضيات, فيما ركز الفصل الخامس على عرض الإستنتاجات التي توصل إليها البحث في جوانبه النظري والتطبيقي وكذلك التوصيات التي إرتأت الباحثة وضعها أمام السادة المختصين بهدف تحسين الإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية للتعزيز من المساءلة وإِتخاذ القرارات لتطوير البنى التحتية.



الفصل الأول

منهجية البحث ودراسات

سابقة

تمهيد

يناقش هذا الفصل كلاً من منهجية البحث ودراسات سابقة فضلاً عن الإسهامة التي قدمتها الأطروحة الحالي، إذ تمت مناقشة منهجية البحث التي تمثل المسار الميداني، والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الإختبار الموضوعي لفرضياتها وتحقيق أهدافها، وحاولت الباحثة أن تعرض أهم ما تسنى جمعه من دراسات وبحوث وتقارير أجنبية وعربية تتصل بموضوع إصلاح النظام المحاسبي الحكومي (القطاع العام) وكذلك كلاً من أساس الإستحقاق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASS) ذات الصلة لما كان لتلك الدراسات والبحوث والتقارير من دور كبير في إثراء الجانب النظري والتحليلي من جهة، وإعترافاً منها بالسبق للباحثين الآخرين في تلك المجالات، وبياناً لما يتميز به هذا الجهد بالمقارنة مع ما قدمه أولئك الباحثون من جهة أخرى .

وعلى ضوء ما سبق تناول الفصل الأول المبحثين الآتيين :

المبحث الأول : منهجية البحث

المبحث الثاني : دراسات سابقة والإسهامة التي قدمها البحث الحالي

المبحث الأول

منهجية البحث

1-1-1 مشكلة البحث

تمثل الأصول بما فيها البنى التحتية التي تتولى الوحدات الحكومية مسؤولية إدارتها المكونات المادية للأنظمة المترابطة التي توفر السلع والخدمات الضرورية اللازمة لتمكين أو استدامة وتحسين ظروف الحياة المجتمعية , عليه يتعين على الوحدات الحكومية صيانتها بهدف الحفاظ عليها وتحسينها أو إستبدالها كلما برزت احتياجات وتكنولوجيا جديدة , ويتطلب ذلك توافر معلومات مالية تكون مفيدة ومتاحة لإصحاب القرار في الوقت المناسب. وبقدر تعلق الأمر بالممارسات المحاسبية في هذا المجال فقد صدرت عن الجهات المهنية المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة على المستوى العالمي والدولي معايير كثيرة ذات صلة بالمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات في الوحدات التابعة للقطاع العام كان من بينها معيار المحاسبة الدولي 17 IPSAS الذي صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB وتطلب المحاسبة عن تلك الأصول وفقاً لأساس الإستحقاق, حيث أن الأساس النقدي الذي لا زال العمل به مستمراً في العديد من الدول ومن بينها العراق لا يوفر معلومات مفيدة وملاءمة عن تلك الأصول الأمر الذي يضعف من إمكانية المساءلة وإتخاذ القرارات الاقتصادية بشأن المحافظة عليها وتطويرها ولاسيما أصول البنى التحتية.

ووفقاً لما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

هل أن عدم وجود إبلاغ مالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات في الوحدات الحكومية العراقية يؤدي إلى نشوء المشاكل الآتية :

1. عدم توافر معلومات تمكّن الحكومة من مساءلة الوحدات الحكومية عن الأصول الموكلة إليها.
2. عدم توافر سياق عام لمناقشة وإتخاذ قرارات صيانة وتجديد وإستبدال وتمويل الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) .
3. عدم توافر معلومات عن تقييم حالة الأصول في أعلاه وعلى أساس منتظم يسلط الضوء على التغيرات الحاصلة في حالتها مع مرور الوقت (إندثار الأصول وإنخفاض قيمتها) .

1-1-2 أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. عرض ومناقشة مفهوم الأصول بشكل عام ومفهوم الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل خاص مع بيان أهمية المحاسبة عنها وفقاً لأساس الإستحقاق وتوفير المعلومات المحاسبية في مجال المساءلة وتطوير الأصول ولا سيما أصول البنى التحتية .
2. عرض وتحليل متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS "الممتلكات والمصانع والمعدات " وتحديد مجالات القصور في الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالممتلكات والمصانع والمعدات في الوحدات الحكومية العراقية المستندة إلى الأساس النقدي.
3. تقديم آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية تعزز من المساءلة وإتخاذ القرارات للمحافظة ولتطوير أصول البنى التحتية مع تطبيق الآلية المقترحة في إحدى الوحدات الحكومية العراقية المختارة (عينة البحث) .

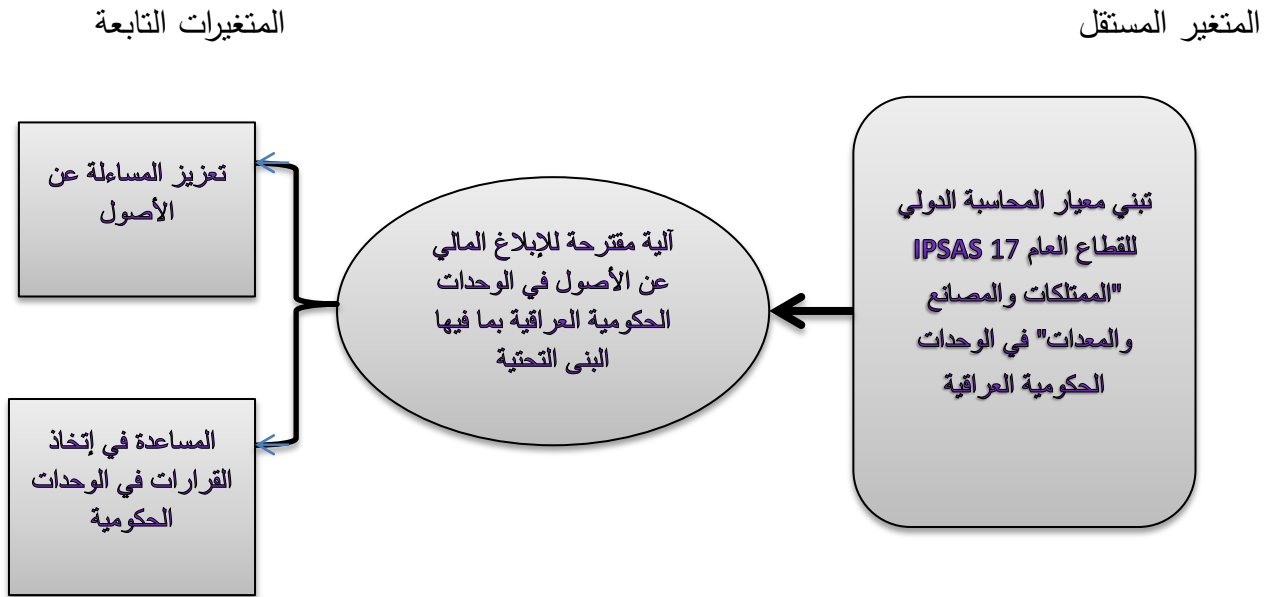
1-1-3 فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية مفادها " يسهم توافر آلية للإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS "الممتلكات والمصانع والمعدات" في تعزيز المساءلة وإتخاذ القرارات في الوحدات الحكومية العراقية , وتنفرع من الفرضية الرئيسة فرضيتين فرعيتين وكما يأتي :

1. يسهم توافر آلية للإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS "الممتلكات والمصانع والمعدات" في تعزيز المساءلة عن الأصول في الوحدات الحكومية العراقية.
 2. يسهم توافر آلية للإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS "الممتلكات والمصانع والمعدات" في المساعدة في إتخاذ القرارات في الوحدات الحكومية العراقية.
- وبين الشكل (1) المتغيرات المستقلة والتابعة لفرضية البحث :

الشكل (1)

المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة لفرضية البحث



1-1-4 أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية الأصول إذ تستثمر الوحدات الحكومية العراقية مبالغ ضخمة في الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" بهدف تعزيز قدرة تلك الوحدات على القيام بأنشطتها في تقديم الخدمات للمواطنين ومواكبة النمو السكاني وتحسين الظروف البيئية، وتعد تلك الأصول ملك للمجتمع وهي تساهم في زيادة ثروته ورفع مستوى معيشته، الأمر الذي يتطلب من الوحدات الحكومية صيانتها وتجديدها وإستبدالها لضمان إستمرارية تقديم خدماتها إستناداً إلى قاعدة بيانات تتضمن معلومات مالية، لذا فإن توافر إبلاغ مالي عن كلف تلك الأصول وسنوات إستخدامها وقدرتها على الإستمرار في تقديم المنافع الاقتصادية يحقق أحد أهم أهداف المحاسبة الحكومية الا وهو حماية الأصول والمحافظة عليها.

1-1-5 منهج البحث ووسائل جمع البيانات والمعلومات

1. منهج البحث

إعتمد البحث كلاً من المنهجين الإستنباطي والإستقرائي، إذ تم وفقاً للمنهج الإستنباطي تسليط الضوء على مفهوم الأصول بشكل عام مع التركيز على الممتلكات والمصانع والمعدات بما فيها البنى

التحتية ومن ثم الإنتقال إلى عرض ومناقشة المتطلبات الأساسية للإبلاغ المالي عن تلك الأصول وأهميته في تعزيز المساءلة وصنع القرارات الإقتصادية ذات العلاقة , وكذلك تم عرض ومناقشة أهم الأسس المحاسبية لقياس نتائج نشاط الوحدات الحكومية , ومن ثم إقتراح آلية للإبلاغ المالي عن الأصول على وفق معيار المحاسبة الدولي للقطاع IPSAS17 يمكن تطبيقها في الوحدات الحكومية العراقية , في حين تم وفقاً للمنهج الإستقرائي تشخيص مشكلة ضعف الإبلاغ المالي عن الأصول ولاسيما البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية وضرورة الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

2. وسائل جمع البيانات والمعلومات

تمثلت وسائل جمع البيانات والمعلومات لإنجاز البحث بجانبه النظري والتطبيقي بما يأتي :

أ. الجانب النظري , إذ إعتمدت الباحثة في هذا الجانب على ما توفر من المراجع والأدبيات الأجنبية والعربية من كتب ودوريات وبحوث منشورة وغير منشورة والإصدارات المهنية العالمية والدولية والمحلية ذات الصلة بموضوع البحث الحالي.

ب. الجانب التطبيقي , إذ إعتمدت الباحثة في هذا الجانب على وسائل عدة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة والتي أهمها :

- القوانين والتعليمات والتوجيهات الصادرة عن وزارة المالية والمتعلقة بموضوع البحث.
- المستندات والسجلات والكشوفات المحاسبية والإحصائية والمخزنية للوحدة عينة البحث .
- المقابلات الشخصية مع السادة المسؤولين العاملين في ديوان الرقابة المالية الإتحادي ووزارة المالية ووزارة الموارد المائية والوحدات التابعة لها .
- تنظيم إستمارة إستبانة تضمنت ثلاث محاور رئيسية , أنصب المحور الأول على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 الذي يستند إلى أساس الإستحقاق عند المحاسبة عن الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية , في حين تناول المحور الثاني الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن "الممتلكات والمصانع والمعدات" ودورها في تعزيز المسائلة وصنع القرارات المتعلقة بتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية , وأخيراً تركز المحور الثالث على متطلبات تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية .

1-1-6 حدود البحث

1. الحدود المكانية للبحث : يشغل نطاق البحث الحدود المكانية المتمثلة بالوحدات الحكومية العراقية الخدمية غير الهادفة إلى الربح .
2. الحدود الزمانية : وتتمثل في البيانات المالية والإحصائية لمديرية الموارد المائية - بغداد للمدة (2011-2015) .

1-1-7 مجتمع وعينة البحث

1. مجتمع البحث : تمثل مجتمع البحث بالوحدات الحكومية العراقية غير الهادفة إلى الربح والمتمثلة بالوزارات والوحدات التابعة لها, فضلاً عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي والجهات الرقابية المتمثلة بديوان الرقابة المالي الإتحادي وهيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين في مقرات الوزارات.
 2. عينة البحث , وتضمنت :
 - أ. مديرية الموارد المائية - بغداد التابعة لوزارة الموارد المائية والتي تم فيها دراسة وتحليل واقع المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأصول "الممتلكات والمصانع والآلات" كونها إحدى الوحدات الحكومية العراقية الخدمية غير الهادفة إلى الربح , كما تم فيها تطبيق الآلية المقترحة .
 - ب. العينة التي تم إستبائها والمتمثلة بالوزارات الخدمية وهي وزارة المالية ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي ووزارة التربية ووزارة الداخلية ووزارة الدفاع ووزارة الصحة ووزارة الشباب والرياضة ووزارة العدل وكذلك وزارتي الموارد المائية والزراعة فضلاً عن ديوان الرقابة المالية الإتحادي ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية وهيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين في مقرات الوزارات, وقد تم تقسيم هذه العينة إلى ثلاثة فئات وكما يأتي :
 - الفئة الأولى والمتمثلة بواضعي المعايير المحاسبية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي) والجهات الرقابية (ديوان الرقابة المالية الإتحادي وهيئة النزاهة ومكتب المفتش العام في مقر الوزارات فضلاً عن أقسام التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية) .
 - الفئة الثانية والمتمثلة بمستخدمي القوائم المالية في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح التابعة للوزارات سابقة الذكر .
 - الفئة الثالثة والمتمثلة بمعدي القوائم المالية في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح التابعة للوزارات سابقة الذكر .
- وبيين الجدول (1) الصفات الشخصية لعينة البحث الثانية :

الجدول (1)

الصفات الشخصية لعينة البحث الثانية

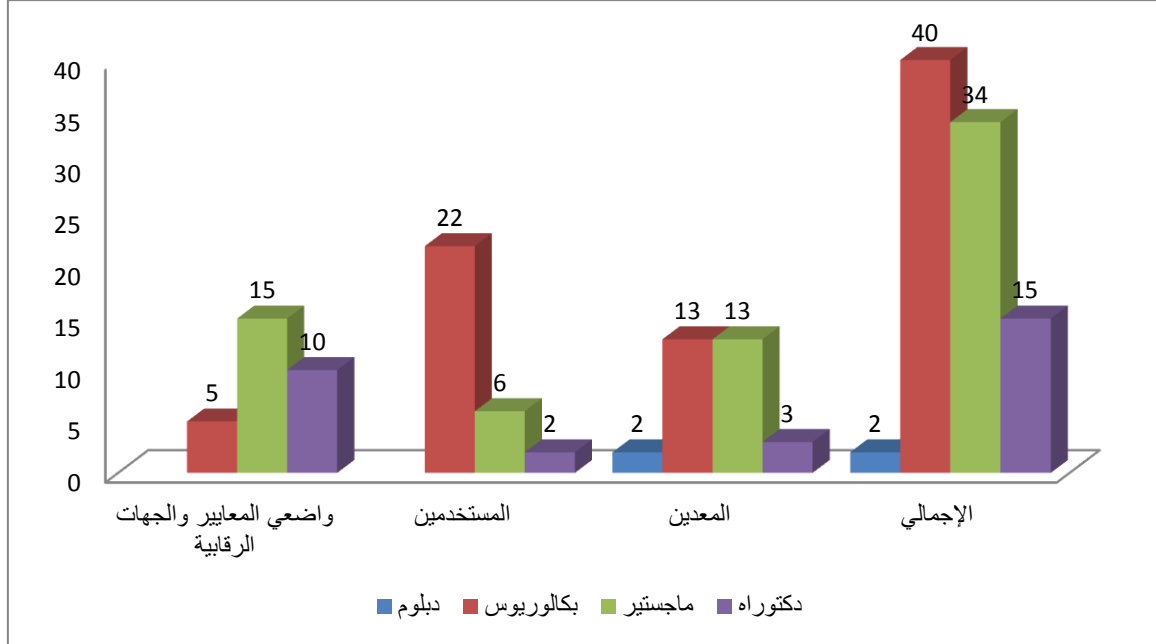
الإجمالي		معدّي القوائم المالية		مستخدمي القوائم المالية		واضعي المعايير والجهات الرقابية		عينة البحث
%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
								الصفات الشخصية
								التحصيل الدراسي :
2.20	2	6.45	2	--	--	--	--	دبلوم
43.96	40	41.94	13	73.3	22	17	5	بكالوريوس
37.36	34	41.94	13	20	6	50	15	ماجستير أو ما يعادلها
16.48	15	9.67	3	6.7	2	33	10	دكتوراه أو ما يعادلها
100	91	100	31	100	30	100	30	المجموع
								التخصص :
58.24	53	77.42	24	6.7	2	90	27	محاسبة
6.59	6	--	--	20	6	--	--	إدارة
6.59	6	6.45	2	13.3	4	--	--	إقتصاد
13.19	12	16.13	5	13.3	4	10	3	مالية ومصرفية
15.39	14	--	--	46.7	14	--	--	أخرى
100	91	100	31	100	30	100	30	المجموع
								المنصب أو نوع المسؤولية :
18.68	17	22.58	7	13.3	4	20	6	مسؤول وحدة
28.57	26	45.16	14	26.7	8	13.3	4	مدير شعبة
5.27	23	22.58	7	36.7	11	16.7	5	مدير قسم
17.58	16	6.45	2	20	6	26.7	8	معاون مدير عام
8.79	8	3.23	1	3.3	1	20	6	مدير عام
1.11	1	--	--	--	--	3.3	1	وزير
100	91	100	31	100	30	100	30	المجموع
								سنوات الخدمة (الخبرة) :
2.20	2	3.23	1	3.3	1	--	--	أقل من 5 سنوات
18.68	17	29.03	9	13.3	4	13.3	4	5 - 10 سنوات
13.19	12	16.13	5	10	3	13.3	4	11 - 15 سنة
9.89	9	9.67	3	6.7	2	13.3	4	16 - 20 سنة
56.04	51	41.94	13	67	20	60	18	أكثر من 20 سنة
100	91	100	31	100	30	100	30	المجموع

الجدول : إعداد الباحثة

وفيما يأتي الأشكال البيانية التي تبين الصفات الشخصية للأفراد عينة البحث: (*)

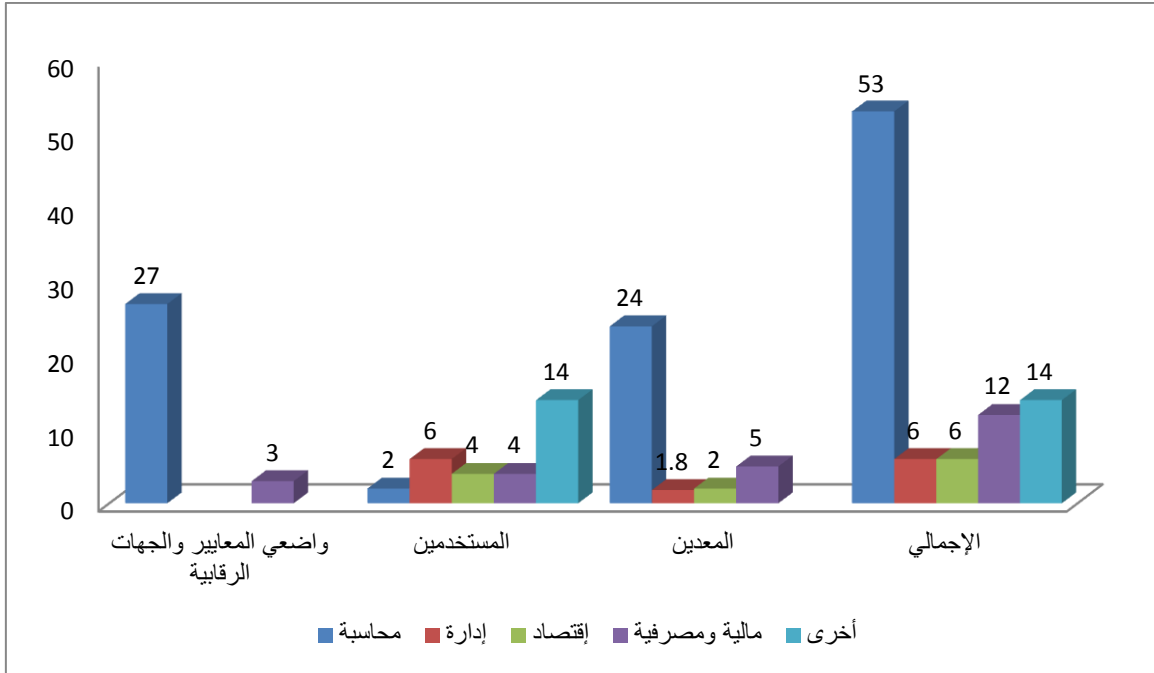
الشكل البياني (1)

التحصيل الدراسي لأفراد العينة

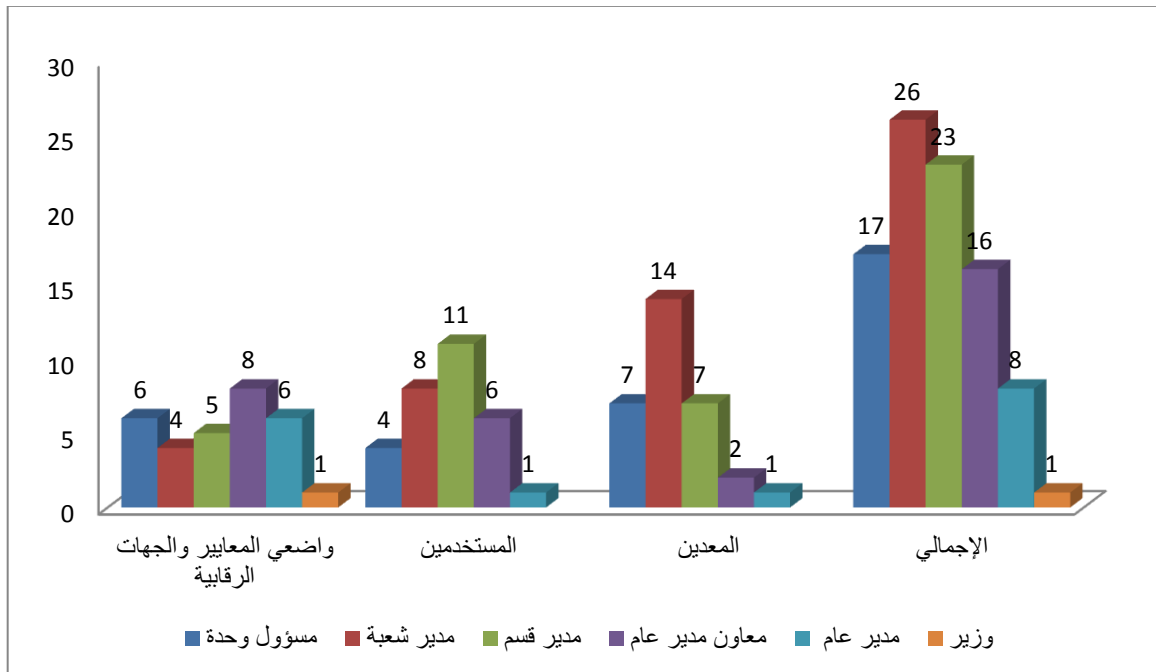


(*) الأشكال البيانية : إعداد الباحثة

الشكل البياني (2) التخصص لأفراد العينة

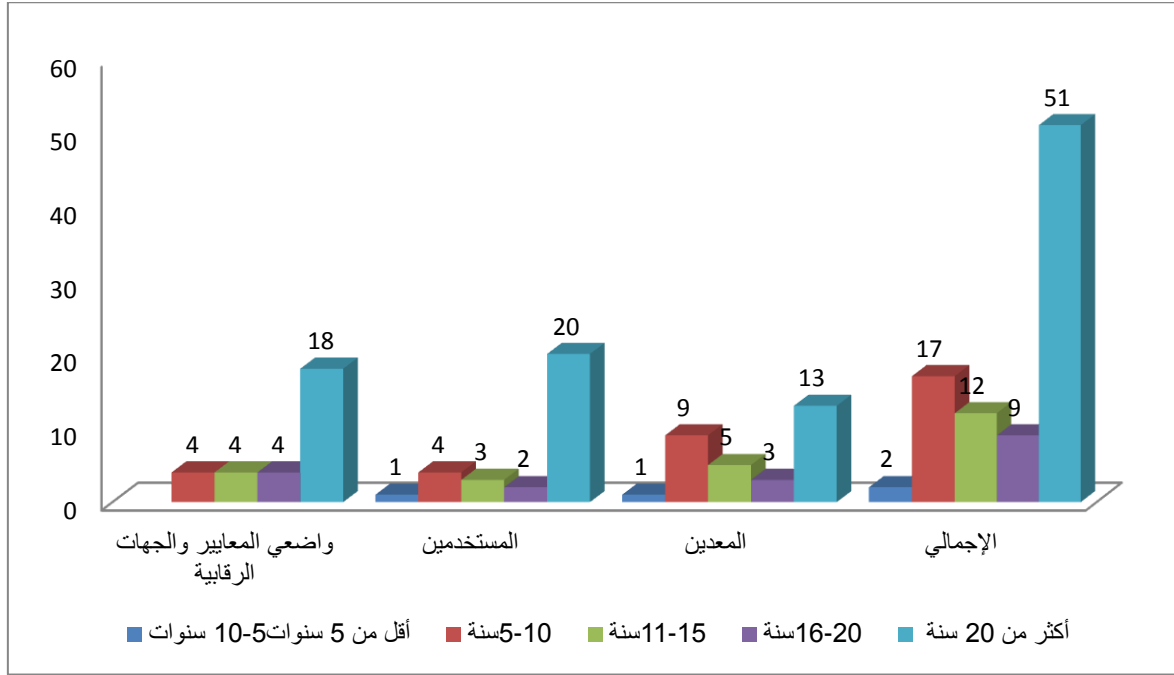


الشكل البياني (3) المنصب أو نوع المسؤولية لأفراد العينة



الشكل البياني (4)

سنوات الخدمة (الخبرة العملية) لأفراد العينة



ويتضح من الجدول (1) والأشكال البيانية (1)، (2)، (3)، (4) في أعلاه بأن نسبة (44%) من أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس و(37%) من حملة شهادة الماجستير أو ما يعادلها و(16%) من حملة شهادة الدكتوراه أو ما يعادلها، وإن نسبة (58%) من أفراد العينة من المحاسبين، ويمثل مسؤولي الوحدات ما يقارب 19% من أفراد العينة أما مديري الشعب ومديري الأقسام والمديرين العاميين فيمثلون على التوالي 29%، 25%، 18% من أفراد العينة، في حين أن 56% من أفراد العينة هم ممن لديهم سنوات الخدمة (الخبرة العملية) التي تزيد عن 20 سنة.

1-1-8 اختبار صدق وثبات الإستبانة

أولاً : اختبار صدق الإستبانة

إعتمدت الباحثة في مجال اختبار صدق الإستبانة على اختبار الصدق الظاهري والذي يستند إلى آراء الخبراء المختصين في الحكم على مواصفات الإستبانة ومدى تعبير الأسئلة الواردة فيها عن مشكلة البحث وأهدافه وملاءمتها لإختبار فرضياته , تمهيداً لتوزيعها على عينة البحث بعد تعديلها بالملاحظات التي قدمها السادة الخبراء والموضحة معلوماتهم الشخصية في الجدول (2):

الجدول (2)

أسماء وتخصصات وأماكن عمل السادة خبراء التحكيم

ت	الإسم	التخصص	مكان العمل
1	أ.د. عامر محمد سلمان	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد
2	أ.د. كريمة علي جوهر	تدقيق	كلية الإدارة والإقتصاد / الجامعة المستنصرية
3	أ.د. صفاء أحمد محمد	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد
4	أ.د. شاكر عبد الكريم البلداوي	محاسبة كلفة وإدارية	كلية الإدارة والإقتصاد / الجامعة المستنصرية
5	أ.د. محمد حويش علاوي	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد / الجامعة العراقية
6	أ.م.د. صلاح صاحب شاكر	محاسبة حكومية	كلية التراث الجامعة
7	أ.م.د. سيروان كريم عيسى	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة صلاح الدين
8	أ.م.د. إبراهيم عبد موسى السعبري	محاسبة مالية	جامعة الفرات الأوسط التقنية
9	أ.م.د. علي محمد ثجيل	محاسبة مالية	المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية
10	أ.م.د. حيدر علوان كاظم	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة واسط
11	أ.م.د. سلمان حسين عبد الله	نظم معلومات محاسبية	كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد

ثانياً : إختبار ثبات الإستبانة

وفي مجال إختبارات الثبات التي تقيس مدى ثبات إجابات عينة البحث فيما إذا أعيد توزيع الإستبانة على العينة نفسها وفي ظروف مشابهة , فقد إعتمدت الباحثة على طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة , وكان معامل ألفا كرونباخ لإجابات عينة البحث 0.927 وهي نسبة جيدة لأنها أعلى من النسبة المقبولة البالغة 0.6 .

ثالثاً : إختبار إتساق البناء الداخلي للإستبانة

إذ يبين الجدولين (3) , (4) في أدناه معاملات الإرتباط بين فقرات المحور الأول والمحور الثاني من الإستبانة :

الجدول (3)

معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول والفقرة العاشرة من المحور الثاني

المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة مفيدة في مجال مساءلة الوحدات الحكومية عن كيفية إستخدام وإدارة الأصول (لا سيما البنى التحتية) التي بعهدتها				المحور الأول	المحور الثاني
الإجمالي	الفئة الثالثة	الفئة الثاني	الفئة الأولى		
0.40	0.60	0,42	0.40	أهمية الإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن أصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها.	
0.65	0.51	0.47	0.53	أن الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) وإدارتها وتطويرها.	
0.60	0.70	0.60	0.59	أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عن الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) وإدارتها وتطويرها.	
0.26	0.57	0.30	0.44	أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن أصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية.	
0.26	0.53	0.46	0.44	أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن أصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية.	

الجدول : إعداد الباحثة

ويتضح من الجدول (3) في أعلاه أن هناك إرتباط بين فقرات المحور الأول والفقرة العاشرة من المحور الثاني إذ أن معامل الارتباط يتراوح بين (0.26 - 0.7) وهو موجب ويقع ضمن الحد الأدنى والحد الأعلى المقبول (0.00-0.89) .

الجدول (4)

معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول والفقرة الحادية عشر من المحور الثاني

المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة مفيدة في مجال تحديد متطلبات صيانة الأصول (لاسيما البنى التحتية) وإستبدالها أو تطويرها				المحور الثاني	المحور الأول
الإجمالي	الفئة الثالثة	الفئة الثانية	الفئة الأولى		
0.40	0.42	0.32	0.47	أهمية الإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن أصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها.	
0.40	0.47	0.26	0.46	أن الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) وإدارتها وتطويرها.	
0.53	0.40	0.44	0.68	أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عن الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) وإدارتها وتطويرها.	
0.54	0.60	0.40	0.60	أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن أصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية.	
0.45	0.35	0.52	0.53	أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن أصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية.	

الجدول : إعداد الباحثة

ويتضح من الجدول (4) أن هناك ارتباط بين فقرات المحور الأول والفقرة الحادية عشر من المحور الثاني إذ أن معامل الارتباط يتراوح بين (0.26 – 0.68) وهو موجب ويقع ضمن الحد الأدنى والحد الأعلى المقبول (0.00-0.89) .

9-1-1 الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

لغرض تحليل نتائج الإستبانة وإختبار فرضيات البحث تم الإستعانة بمجموعة من الأساليب والإختبارات الإحصائية تمثلت بالآتي:

1. التكرارات والنسبة المئوية
2. الوسط الحسابي البسيط لوصف طبيعة المجاميع الإحصائية .
3. الإنحراف المعياري لقياس تشتت القيم عن وسطها الحسابي الحقيقي .
4. إحتساب معامل إرتباط الرتب سبيرمان لدراسة الإرتباط بين البيانات النوعية
5. إختبار تحليل التباين ANOVA لتحليل التباين بين فئات العينة
6. إختبار T لإختبار فرضيات البحث
7. مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

10-1-1 ملامح الآلية المقترحة

هدفت الآلية المقترحة إلى تحديد وتنفيذ متطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية في العراق على وفق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 17 لمعالجة محدودية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي الحالي ويوضح الشكل (2) ملامح الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية :

الشكل (2) ملامح الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في الوحدات الحكومية العراقية *



الشكل : إعداد الباحثة

* سيتم توضيح ملامح الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الموجودات الثابتة في الفصل الرابع / الجانب التطبيقي / المبحث الأول

المبحث الثاني

دراسات سابقة والإسهامة التي قدمها البحث الحالي

1-2-1 عرض مختصر لمضمون بعض الدراسات السابقة

يتضمن هذا الجانب عرضاً موجزاً لمضمون بعض الدراسات السابقة ونتائجها التي تمكنت الباحثة من جمعها والإطلاع عليها ، والتي تناولت جوانب ومجالات مختلفة ذات صلة بموضوع البحث الحالي وكان لها التأثير الكبير في إغناء جانبه النظري والتطبيقي ، وقد قامت الباحثة بتبويب تلك الدراسات حسب نوع الدراسة والتسلسل الزمني لإجرائها وفقاً للآتي :

أولاً: دراسات عربية

1. دراسة (مفضل: 2008)

وهي أطروحة دكتوراه بعنوان "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية"

هدفت الدراسة إلى مناقشة مجالات الإستفادة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) في تطوير وإصلاح المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي في اليمن ، وأتبعته الدراسة أسلوب التحليل القياسي المقارن (Benchmarking) من خلال وضع الأهداف والخصائص النوعية للمعلومات المالية المعتمدة لدى (IPSASB) كمفاهيم قياسية لمقارنتها بالوضع الراهن لتقارير النظام المحاسبي الحكومي في اليمن ، وفي ضوء نتائج تحليل وتقييم النظام تم تنفيذ دراسة ميدانية عبر استطلاع آراء عينة من المهتمين بالمحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي في اليمن للتحقق من صحة نتائج تحليل وتقييم النظام المحاسبي الحكومي الراهن ، فضلاً عن الإطلاع على آرائهم بشأن أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) في إنتاج معلومات تلبي إحتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية ، وتوصلت الدراسة إلى أن المعالجات المحاسبية التي يتم إجرائها لإدارة بيانات النظام المحاسبي الحكومي في اليمن لا تعدو كونها مجرد دفتر نقدية لتسجيل ومراقبة النقد الداخل والخارج من الصندوق أو البنك وأن التقارير المالية التي ينتجها النظام في ظل القواعد والممارسات المحاسبية الحكومية الحالية لا تلبي

سوى جزء صغير من احتياجات وأهداف مستخدمي تلك التقارير، مقارنةً بالإحتياجات اللازمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة، وأوصت الدراسة بضرورة إدخال إصلاحات جذرية في الممارسات المحاسبية الحكومية التقليدية ويأتي في مقدمتها ضرورة إعادة النظر في الأساليب والقواعد والممارسات المحاسبية الراهنة ولا سيما التحول بشكل تدريجي من المحاسبة على وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق وصولاً إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) المستندة لأساس الإستحقاق الكامل.

2. دراسة (وشاح 2008)

وهي رسالة ماجستير بعنوان "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني - دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى تقويم النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات الفلسطينية واقتراح الإستراتيجيات اللازمة لتطويره ودعم جودة مخرجاته، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف وتحليل واقع النظام المحاسبي المطبق في الوزارات الفلسطينية وتوزيع الإستبانة التي صممت لجمع البيانات اللازمة من العاملين في الإدارات المالية والرقابية، وتمثل أهم ما وصلت إليه الدراسة في عدم ملائمة الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات وجود نظام محاسبي سليم ومتطور قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على دور الدولة وتحقيق الأهداف المناطة به، لذا أوصت الدراسة بالعمل على استكمال المقومات والأسس الملائمة لتطوير النظام المحاسبي ليتمكن من تحقيق أهدافه وذلك من خلال توفير مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر والتقارير المالية، والعمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء واعتماد أساس الإستحقاق وتبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام ودليل إحصاءات مالية الحكومة، والاهتمام بالكوادر البشرية ونشر الوعي بين المسؤولين بأهمية تطوير النظام المحاسبي والاعتماد على مخرجاته في عمليات اتخاذ القرار.

3 ,دراسة (الجزراوي وصالح : 2012)

وهي بحث بعنوان " معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق "

هدفت البحث إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASS في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق , فضلاً عن مناقشة المعايير المحاسبية بإطارها العام والتركيز على معايير المحاسبة الحكومية الدولية من حيث تطورها وأهدافها وأهميتها والمنهجية المتبعة في وضعها ومن أهم الإستنتاجات التي توصل إليها البحث هو أن إتباع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وإعداد القوائم المالية بموجبها تحقق المصداقية وتساعد صانع القرار الإقتصادي والمالي وتعزز ثقة المجتمع الدولي بالمعلومات المالية . ومن أهم ما أوصى به البحث هو ضرورة إتساق المحاسبة الحكومية مع نصوص القوانين , فضلاً عن الإستجابة للتطورات في الفكر المحاسبي من خلال إعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASS وكذلك أوصى البحث بضرورة التحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الإستحقاق من خلال نهج تدريجي يبدأ بدراسة الوضع الحالي للنظام المحاسبي الحكومي وتحديد وحدة الإبلاغ الحكومي وكذلك تحديد نقاط القوة والضعف فيه بما يُمكن من وضع خطة لتطوير النظام المحاسبي بما يتواءم مع أهداف وبرامج الحكومة .

4 دراسة (جيلي : 2013)

وهي رسالة ماجستير بعنوان " القياس والإفصاح المحاسبين في القطاع العام - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية في مدينة ورقلة"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات العامة ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف ومتطلبات القطاع العام في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASS وإعتمدت الدراسة المنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك بإعداد إستبانة وزعت على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية لإقليم ولاية ورقلة, وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات العمومية تهتم بشكل كبير بعملية القياس والإفصاح المحاسبي وإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والإرتقاء بمستوى التقارير والقوائم المالية مما سيعزز من عملية الإفصاح والقياس في القطاع العام وتخصيص الموارد فيه بشكل أمثل لذا أوصت الدراسة إلى تغيير جذري في المحاسبة العمومية في الجزائر لتمكينها من توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS .

5 دراسة (هاشم : 2014)

وهي رسالة ماجستير بعنوان " المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية وأثرها في الموازنة الاتحادية"

هدفت الدراسة إلى تطوير المعالجات المحاسبية للأصول الثابتة في الوحدات الحكومية في العراق وإحتساب المندثر منها وبيان مدى تأثير هذه المعالجة في الموازنة الاتحادية في مرحلتي الإعداد والتنفيذ , وتوصلت الدراسة إلى إستنتاج أن عدم معالجة الأصول الثابتة محاسبياً يؤثر في إعداد الموازنات التخطيطية والتي تقوم على الربط بين التكاليف والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية المختلفة وبالتالي سيؤثر في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة , وأوصت الدراسة بتطوير الأسلوب المحاسبي المتبع لمعالجة الأصول الثابتة لتوفير معلومات عن أرصدها مما يُمكن من تتبع إستخدامها في المددة المختلفة ومتابعة الإجراءات الخاصة بإحكام الرقابة عليها من الهدر والضياع .

6 دراسة (زهير : 2014)

وهي إطرحة دكتوراه بعنوان (آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة)

هدفت الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة القصور، فضلاً عن عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات. ومن أهم الإستنتاجات التي توصلت لها الدراسة هي أن المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، وتحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقييم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجات فئات مستخدمي المعلومات المالية الحكومية , لذا أوصت الدراسة اعتماد المنهج المرهلي في تنفيذ الإصلاحات، عن طريق تبني الانتقال التدريجي من تطبيق الأساس النقدي نحو تطبيق أساس الإستحقاق الكامل لنظام المحاسبة الحكومية في الجزائر .

7 دراسة (بن صالح 2014)

وهي بحث بعنوان (مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة والانتقال لتطبيق اساس الإستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر)

هدفت البحث إلى التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs ومن ثم إجراء دراسة تقييمية لمشروع تحديث نظام الموازنة العامة في الجزائر ودراسة واقع الإطار المحاسبي للقطاع العام الجزائري لتحديد متطلبات الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق . ومن أهم الإستنتاجات التي توصل إليها البحث هو أن الإطار المحاسبي الجديد غير تماماً التقييد المحاسبي لنفقات الدولة , فضلاً عن أنه منح إمكانية تقييد إيرادات الدولة محاسبياً , ويتجسد هذا من خلال التركيز على تقييد الحقوق المثبتة للدولة , الأمر الذي يسمح للمحاسب المركزي للخزينة العمومية من التعرف في أي لحظة على قيمة ممتلكات وإيرادات الدولة محاسبياً , بعدما كان جمع هذه الأرقام في السابق يمر عبر سلسلة مراسلات تستغرق وقتاً ليس بقليل , وهي معلومات وأرقام كثيراً ما كانت غير حقيقية , وقد أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الأساليب والقواعد والممارسات المحاسبية الراهنة والتحول بشكل تدريجي من المحاسبة على وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs .

ثانياً : دراسات أجنبية

1. دراسة (Näsi et al: 2002) وهي بحث بعنوان :

"Off Balance Sheet Assets in Central Governments are They Unique or are They Really Assets?"

" الأصول خارج الميزانية للحكومات المركزية هل هي فريدة من نوعها أو هل هي حقاً أصول؟"

هدفت الدراسة إلى عرض التعريفات المتنوعة للأصول الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والولايات المتحدة الأمريكية وفلندا ومناقشة طبيعة الأصول المستبعدة من الميزانية في بعض الدول التي تعتمد أساس الإستحقاق والتي تشمل بعض الأصول الملموسة وغير الملموسة والبنى التحتية ومبررات وضعها خارج الميزانية ومدى ملاءمة هذه السياسة المحاسبية وإعداد الميزانية الشاملة , وخلصت الدراسة إلى أن بعض الأصول على الرغم من تلبيتها لتعريف وخصائص الأصول لم يتم إدراجها ضمن الميزانية بسبب وجود مشاكل مع موثوقية التقييم وأهميتها النسبية, وأوصت الدراسة بأن يكون أساس سياسة إدراج أو إستبعاد بعض الأصول عن الميزانيات الحكومية الوطنية هو مدى فائدة

وأهمية المعلومات بشأن هذه الأصول لأصحاب المصلحة سواء كانت تشريعية أو إدارية أو المعرفة العامة , وأن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق تكون مفيدة لصنع القرارات في حال كون مخرجاتها تتسم بالموثوقية والملاءمة والاتساق وتُفهم بوضوح ومألوفة من المستخدمين.

2. دراسة (Khan & Mayes:2009) وهي بحث بعنوان :

"Transition to Accrual Accounting"

"الانتقال إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق"

هدفت الدراسة إلى الإجابة عن تساؤلات رئيسة تمثلت بماهية المحاسبة على أساس الإستحقاق وأسباب الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في المحاسبة وتأثير ذلك على قائمة الميزانية , فضلاً عن الخطوات الأساسية التي ينبغي اتخاذها عند الانتقال من المحاسبة على وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق والشروط المسبقة لإدخال المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق وكيف ينبغي أن تكون متسلسلة الانتقال وإدارتها فيما يتعلق بجدول أعمال الحكومة الشامل للإصلاح الإداري العام . وتمثلت أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة في أن إدخال نظام المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق سيكون مفيداً لجميع البلدان حيث أنه سيوفر مقياساً أكثر شمولاً للإستدامة المالية ومعلومات حول الآثار المترتبة على كامل الموارد وتعزيز الشفافية وقد أوصت الدراسة أن يتم تنفيذ هذه العملية بشكل تدريجي والأخذ بالدروس والخبرة الدولية التي يمكن الأخذ بها لتوجيه الدول على طول مسار المرحلة الإنتقالية .

3. دراسة (Grubisic et al:2009) وهي بحث بعنوان :

"Towards Efficient Public Sector Asset Management"

" نحو إدارة كفؤة لأصول القطاع العام "

تناول هذا البحث واحدة من التحديات المالية الهامة في كرواتيا الا وهي إدارة أصول القطاع العام بكفاءة , وهدف البحث إلى تكوين فهم أفضل لإدارة الأصول العامة بعدّها جزءاً لا يتجزأ من الإصلاحات في القطاع العام وإفترض البحث أن عدم وجود معلومات موثوقة عن الأصول العامة في المقام الأول يحول دون تحديد قيمة الأصول ووضع الموازنات لأنشطة إدارة الأصول وتقييم أداء مجموعة الأصول العامة ونتيجة لذلك تدار هذه الأصول من دون تخطيط , وإقترحت الدراسة الشروط المسبقة اللازمة للبدء بممارسة سليمة لإدارة الأصول العامة في كرواتيا.

4. دراسة (Trang: 2012) وهي رسالة ماجستير بعنوان :

"Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements"

" تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاسبة الحكومة الفيتنامية والقوائم المالية"

هدفت الدراسة إلى تقييم شامل لفائدة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs والجدوى الاقتصادية منها للمحاسبة الحكومية والقوائم المالية الفيتنامية , وتوصلت الدراسة إلى أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs على وفق أساس الإستحقاق لها تأثيرات إيجابية على المحاسبة الحكومية, ومع ذلك فإنه ليس من السهل على الحكومات في الوقت الراهن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs على وفق أساس الإستحقاق الكامل, وإن تنفيذ تلك المعايير يمكن أن يختلف بين البلدان بسبب الدرجات المتفاوتة من تطور نظم المعلومات المحاسبية وتقنيات القياس والأسواق والتدريب وثقافة مستخدمي المعلومات المالية, وتمثلت أهم توصيات الدراسة بأن تختار الحكومة الفيتنامية مستوى مناسب لإعتماد أساس الإستحقاق حيث أن هناك العديد من الطرق المختلفة يمكن من خلالها الإبلاغ عن المعلومات المالية على وفق أساس الإستحقاق في القوائم المالية التي تتراوح بين قائمة بسيطة للأصول والمطلوبات والإيرادات والنفقات وبين تلك التي تظهر المركز المالي والتغيرات في هذا المركز والنتائج التشغيلية والتدفقات النقدية , كما أوصت الدراسة بضرورة الإصلاحات لإدارة القطاع بشكل واسع حيث أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على وفق أساس الإستحقاق ربما يكون مفيداً فقط في سياق إعتماد إصلاحات إدارة القطاع العام وكذلك أكدت الدراسة على ضرورة التطبيق التدريجي حيث لا يمكن إعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وفق أساس الإستحقاق الكامل دفعةً واحدة.

5. دراسة (PWC: 2013) وهي بحث بعنوان :

"Towards a New Era in Government Accounting and Reporting"**" نحو حقبة جديدة من المحاسبة الحكومية والإبلاغ"**

هدفت الدراسة إلى إجراء مسح عالمي لـ 140 دولة حول المحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية وقد غطى المسح ثلاثة محاور رئيسية , تناول المحور الأول : المحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية - الإتجاه الديناميكي للمحاسبة على وفق أساس الإستحقاق , وتناول المحور الثاني : إجراءات الإنتقال إلى محاسبة الإستحقاق - الفوائد والتحديات , وأخيراً تناول المحور الثالث : مستقبل وظيفة مالية الحكومة . ومن أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هي أن هنالك تنوع كبير في الأسس المحاسبية ولكن

الإتجاه نحو المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق واضح , فمن المتوقع أن يحصل تحولاً كبيراً نحو المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في البلدان النامية مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs التي تعد بمثابة نقطة مرجعية مشتركة يعزز تطبيقها من مصداقية القوائم المالية الحكومية ويسهل المقارنة على مستوى القطاع العام العالمي كما أن التحول إلى تلك المعايير يعد مفيداً لأصحاب المصلحة الحكومية , فهي تؤدي إلى مزيد من الشفافية والمساءلة والحصر الشامل للأصول والالتزامات وتقييم الأداء.

6. دراسة (Sousa et al: 2013) وهي بحث بعنوان :

"Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information"

" المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام البرازيلي: بحث تجريبي بشأن فائدة المعلومات المحاسبية "

هدفت الدراسة إلى البحث في تصورات المستخدمين الداخليين والخارجيين ومعدّي المعلومات المحاسبية في القطاع العام البرازيلي بخصوص التغيير إلى النظام المحاسبي على وفق أساس الإستحقاق , وإحتمالية أن يوفر هذا النظام معلومات مفيدة لصانعي القرار , وقد أشارت نتائج مسح العينة إلى أن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق لها قدرة على توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات , وإن واضعي المعايير المحاسبية البرازيلية المطبقة في القطاع العام يسعون إلى تحسين نشر المعلومات وتنفيذ برامج تدريبية ربما تأتي ثمارها بسبب أن المستخدمين الخارجيين والداخليين ينظرون إلى أساس الإستحقاق بأنه ذو إمكانيات عالية لتوليد المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الاقتصادية .

7. دراسة (Dănesc & Rus:2013) وهي بحث بعنوان :

Comparative Study on Accounting Models "Cash" and "Accrual"

"دراسة مقارنة لنموذجي المحاسبة النقدي والإستحقاق"

هدفت الدراسة إلى المقارنة بين الأساس النقدي وأساس الإستحقاق للتوصل إلى الحجج الداعمة لإستخدام أحد الأساسين في الوحدات الحكومية الرومانية, وإعتمد البحث كلاً من المنهج الوصفي للتعريف بكل من الأساس النقدي وأساس الإستحقاق والمعلومات الواجب توافرها , والمنهج المقارن لتحديد نقاط الاختلاف والتشابه في استخدام الأساسين المحاسبين , وتسليط الضوء على نقاط القوة ونقاط الضعف لكليهما بإستخدام تحليل SWOT . وتوصلت الدراسة إلى كون أساس الإستحقاق يوفر

المعلومات حول النقدية الحالية والمستقبلية للوحدة من الأنشطة الاقتصادية المتنوعة لذا فهو يعد أساس لكثير من القرارات ذات الصلة بالنشاط المستقبلي وفيما يتعلق باستخدام الموارد المحتفظ بها ولا يهمل التدفق النقدي حيث تُعد الوحدة الحكومية الكشوفات المالية السنوية وبضمنها كشف التدفقات النقدية.

8. دراسة (Hassan: 2013) وهي بحث بعنوان :

"Debates on Accrual Accounting in the Public Sector: A Discrepancy between Practitioners and Academicians"

" مناقشات حول المحاسبة وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام : التباين بين الممارسين والأكاديميين "

هدفت الدراسة إلى إعادة النظر في النقاش بشأن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام وعرض الآراء المختلفة (الداعمة وغير الداعمة) للمساهمين في الأدب المحاسبي, حيث أُجريت هذه الدراسة من خلال الإطلاع على الأدبيات المتعلقة بإعتماد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام من خلال جمع 224 مقالة من تأليف كل من الممارسين والأكاديميين خلال الفترة التي قادت فيها الإدارة العامة الجديدة NPM التغيير نحو المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق منذ عام 1980 حتى عام 2012 وتم تفحصها وتصنيفها بناءً على وجهات النظر بشأن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام , وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الممارسين يدعمون المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في حين أن معظم الأكاديميين لا يدعمون ذلك, وتشير هذه النتيجة أن هناك حلقة مفقودة بين البحث الأكاديمي المحاسبي والممارسة المهنية في القطاع العام, ومن وجهات النظر المختلفة إستنتجت الدراسة أن البحوث الأكاديمية والممارسات المحاسبية في القطاع العام تعمل إلى حد كبير في عالمين متباعدين منفصلين, وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء تواصل وتنسيق بين الممارسات المحاسبية والأكاديمية لوضع معايير محاسبية على وفق أساس الإستحقاق , فضلاً عن إعداد الأبحاث بشأن التحول نحو أساس الإستحقاق المحاسبي .

9. دراسة (Alshujairi:2014) وهي بحث بعنوان :

"Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq"

"إصلاح نظام المحاسبة الحكومية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في العراق"

هدفت الدراسة إلى المساهمة في تطوير المحاسبة في القطاع العام في العراق وإجراء تقييم شامل لفائدة وجدوى وقدرات اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs ووفقاً لأساس الإستحقاق، وإعتمد البحث على أسلوب الإستبيان للإطلاع على آراء عينة البحث والمتمثلة بالمحاسبين في وزارة المالية ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الإتحادي والتدريسيين في الجامعات العراقية المختصين في مجال المحاسبة الحكومية للحصول على بيانات حول الأسباب والمتطلبات والتحديات والعوامل المؤدية إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs في العراق، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو الحاجة الماسة إلى إصلاح النظام المحاسبي الحكومي من خلال اعتماد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs ، وأوصت الدراسة الحكومة العراقية على تنفيذ المزيد من الإصلاحات في إدارة القطاع العام وأن تقوم الإدارة المالية العامة بتدريب المحاسبين المؤهلين وبناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبية جنباً إلى جنب مع تكنولوجيا المعلومات التطبيقية.

10. دراسة (Ofoegbu: 2014) وهي بحث بعنوان :

"New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in the Nigerian Public Sector"

" الإدارة العامة الجديدة وأساس الإستحقاق المحاسبي للشفافية والمساءلة في القطاع العام النيجيري "

هدفت الدراسة إلى التأكد ما إذا كان اعتماد وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs على وفق أساس الإستحقاق المحاسبي يحسن من المساءلة والشفافية ويساعد على تعزيز جودة المعلومات المحاسبية للقطاع العام النيجيري، وتم جمع البيانات من خلال استبيان أعد على مقياس خماسي تم فيه إستطلاع آراء المستبائين المتمثلين بمدققي الحسابات والمحاسبين في القطاع العام والأكاديميين في الشرق الجنوبي من نيجيريا الذين يملكون المعرفة الكافية لكلا من الأساس النقدي وأساس الإستحقاق وعلى الرغم من أن إجابات أفراد العينة أشارت إلى أن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام النيجيري من شأنه أن يحسن بشكل كبير من الشفافية إلا أن أفراد العينة أشاروا أيضاً

إلى التحديات التي قد تعيق تنفيذ وتحقيق الهدف والمتمثلة بعدم إخلاص موظفي الحكومة ونقص المتخصصين في هذا المجال وعدم كفاية تدريب موظفي الحكومة والتكاليف الضخمة للتنفيذ , لذا تمثل أهم ما أوصت به الدراسة في توفير الإطار القانوني للتنفيذ السليم والفعال لهذه المعايير على وفق أساس الإستحقاق المحاسبي في نيجيريا وتعديل الدستور النيجيري الاتحادي لضمان الامتثال الصارم لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

11. دراسة (Pham & Donleavy: 2014) وهي بحث بعنوان :

"Preparer Perspectives of Infrastructure Reporting by Australian Local Governments"

" وجهة نظر معدي الإبلاغ عن البنى التحتية من قبل الحكومة المحلية الأسترالية "

تبحث هذه الدراسة آراء معدي التقارير السنوية لمجالس الحكم المحلية حول تأثير العوامل المختلفة في محتويات تقارير البنى التحتية، وكفاية وفاعلية الإفصاح الحالي، وأهم المعايير بشأن إفصاح المجالس عن الأصول، وتم إستبيان 304 من كبار المحاسبين والمهندسين في 152 مجلس من مجالس ولاية نيو ساوث ويلز الأسترالية، وبينت النتائج أن المبادئ التوجيهية والمتطلبات التشريعية والمحاسبية لإعداد التقارير هي أقوى العوامل المحددة للإبلاغ عن الأصول العامة في مجالس نيو ساوث ويلز , في حين يتم تصنيف أفراد المجتمع وآلية الرصد الإدارية للأعضاء المنتخبين بأنها أقل تأثيراً , ويرى معدي التقارير في نيو ساوث ويلز أن هناك في الوقت الراهن فجوة بين ممارسة الإفصاح الحالية وتلبية الاحتياجات من المعلومات للمجتمعات المحلية، لذلك هناك حاجة لتحسين أسلوب تقديم التقارير , وقدمت الدراسة قائمة من التحسينات الهامة المطلوبة في التقارير السنوية لمجالس نيو ساوث ويلز تشير إلى التوازن بين المعلومات المالية وغير المالية التقليدية للإبلاغ عن الأصول مع زيادة التركيز على المعلومات غير المالية وضرورة الإفصاح علناً عن حالة أصول البنى التحتية.

1-2-2 تحليل الدراسات السابقة والإسهامة التي قدمها البحث الحالي

من خلال تحليل مضامين الدراسات السابقة والنتائج التي توصلت إليها يمكن تحديد ثلاث اتجاهات رئيسة لتلك الدراسات وكما يأتي :

1. الدراسات التي تناولت تحول النظم المحاسبية الحكومية من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي مثل دراسة (وشاح 2008) التي عرضت عجز الأساس النقدي في تحقيق التطوير المنشود للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مما يتطلب ضرورة الإسراع في وضع كافة الترتيبات اللازمة للإتجاه نحو تطبيق أساس الإستحقاق كونه يوفر مناخاً صالحاً لإجراء التطوير المنشود للنظام المحاسبي ليصبح نظاماً متكاملأ يعطي صورة شاملة لنتائج تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية, ودراسة (Khan & Mayes:2009) التي تناولت أهمية وأسباب خطوات الإنتقال نحو أساس الإستحقاق في القطاع العام وربطت إعداد القوائم المالية على وفق أساس الإستحقاق بإعداد الموازنة على وفق أساس الإستحقاق, في حين تميزت دراسة (PWC: 2013) , في كونها عرضت نتائج تطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي في 140 دولة وحددت أهم الثمار التي جنتها هذه الدول من تطبيق أساس إستحقاق والمتمثلة بتوفير المعلومات المفيدة لكل من محاسبة التكاليف وإدارة الأداء وإدارة الأصول الثابتة والتخطيط على المدى الطويل والتنبؤ, وفي نفس السياق قيّمت دراسة (Sousa et al: 2013) تجربة البرازيل في تبني الحكومة لأساس الإستحقاق المحاسبي من خلال دراسة إستطلاعية لتصورات المستخدمين ومعدّي المعلومات المحاسبية في القطاع العام البرازيلي حول تغيير النظم المحاسبية بإعتماد أساس الإستحقاق , أما دراسة (Dănesc & Rus:2013) فقد فاضلت بين كل من الأساس النقدي وأساس الإستحقاق من حيث مستوى الملائمة للوحدات الإقتصادية الرومانية , في حين فاضلت دراسة (Hassan: 2013) بين كل من الأساس النقدي وأساس الإستحقاق ولكن من الناحية النظرية بالإعتماد على تصنف وتحليل الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع للمدة من 1980 - 2012 , وتوصلت دراسة (زهير :2014) إلى أن نظام محاسبة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية الذي تم تصميمه على وفق الأساس النقدي لا يسمح بتوفير كافة البيانات المالية عن تقييم وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة وإقتراح الانتقال من تطبيق الأساس النقدي نحو تطبيق أساس الإستحقاق الكامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

2. الدراسات التي تناولت تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (الحكومية) IPSASSs مثل دراسة (مفضل: 2008) التي إعتمدت المفاهيم والأهداف والخصائص النوعية للمعلومات المالية المعتمدة لدى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASSs) في تقييم التقارير المالية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن , والتي دعت لإدخال إصلاحات جذرية في الممارسات المحاسبية الحكومية التقليدية ببنية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASSs) المستندة لأساس الإستحقاق الكامل, ودراسة (الجزراوي وصالح : 2012) التي بينت أن الأخذ بما يلائم بيئة الوحدات الحكومية في العراق من متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (الحكومية) (IPSASSs) يمثل نقطة البداية لمتطلبات هذه المعايير على وفق أساس الإستحقاق والتي ستؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومن ثم رفع كفاءته وفاعليته في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس تكلفة خدماتها , أما دراسة (Trang: 2012) فقد دعت إلى تحسين المحاسبة الحكومية الفيتنامية وإعتماد أساس الإستحقاق من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام(IPSASSs) حيث إن هذه المعايير توفر العديد من المزايا للمحاسبة الحكومة بما في ذلك تقديم المركز المالي ونتائج أداء الحكومة , فضلاً عن الإستجابة لمتطلبات المنظمات المالية الدولية أو الجهات الراعية مثل البنك الدولي وبنك التنمية الآسيوي في توفير معلومات مالية قابلة للمقارنة مع الدول الأخرى, كما دعت دراسة (جيلي : 2013) إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASSs) وعدت ذلك من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وذلك من خلال تقليل الفساد وهدر المال العام بهدف تحقيق أهداف الموازنة العامة , وفي نفس السياق عرضت دراسة (Alshujairi: 2014) أسباب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASSs في العراق والكشف عن التحديات التي قد تواجه الإدارة المالية العامة هناك ومناقشة العوامل التي تساعدها لإعتماد أساس الإستحقاق وفق هذه المعايير, أما دراسة (Ofoegbu: 2014) فتناولت التجربة النيجيريا في الإصلاحات المالية للقطاع العام والتي كان أحد أركانها الأساسية هو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASSs على وفق الأساس النقدي كأساس للانتقال إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق المحاسبي .

3. الدراسات التي تناولت المحاسبة عن الأصول في الوحدات الحكومية ولاسيما (البنى التحتية) , مثل دراسة (هاشم : 2014) التي أوضحت أن معالجة الأصول محاسبياً وعرض المراحل التي تمر بها يزيد من فاعلية تطوير الموازنة الإتحادية في ظل طرائق إعداد وتنفيذ الموازنات الحديثة , ودراسة (Näsi et al: 2002) التي ناقشت كلاً من إمكانية الإعراف ببعض الأصول التي يمتاز بها القطاع العام (الحكومي) والمعالجة المحاسبية البديلة التي تتلائم مع الخصائص النوعية لهذه الأصول, ودراسة (Grubisic et al:2009) التي تناولت ضعف إدارة الأصول في القطاع العام

الكرواتي الناتج عن نقص المعلومات المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي هناك، وإقترحت الدراسة نموذج لإدارة أصول القطاع العام يعتمد على المعلومات المحاسبية وفقاً لأساس الإستحقاق، وفي نفس السياق بحثت دراسة (Pham & Donleavy: 2014) تأثير العوامل المختلفة على محتويات تقارير البنى التحتية وكفاية وفاعلية الإفصاح الحالي عنها في أستراليا مع التأكيد على أهمية الإفصاح العلني عن حالة أصول البنى التحتية.

وتتفق الأطروحة الحالية مع الدراسات السابقة في وجود ضعف واضح في الإبلاغ المالي الحكومي نتيجة لإعتماد النظم المحاسبية الحكومية التقليدية على الأساس النقدي ومن ضمنها النظام المحاسبي الحكومي في العراق وضرورة التحول إلى اعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs، وتميّزت الدراسة الحالية بتركيزها على الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) الحكومية التي يمثل الإبلاغ عنها أهم نقاط الضعف التي يعاني منها الإبلاغ المالي الحكومي الحالي وفي نفس الوقت يمثل أهم التحديات والصعوبات نحو التحول لإعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي، وأسهمت الدراسة الحالية وبعد إستبيان آراء العديد من الجهات ذات الصلة في إقتراح آلية للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية على وفق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" سعياً لمعالجة ذلك الضعف وتذليل تلك الصعوبات التي من المتوقع أن تواجه عملية التحول نحو أساس الإستحقاق المحاسبي، وتعرّز في ذات الوقت من المساءلة وتطوير البنى التحتية التي يغفل النظام المحاسبي الحكومي في العراق الإبلاغ عنها بشكل تام رغم الدور الهام الذي تلعبه تلك الأصول من الناحية الإقتصادية والإجتماعية، كما أسهمت الدراسة في تنفيذ الخطوات الأولية للآلية المقترحة في الوحدات الحكومية العراقية من خلال إختيار مديرية الموارد المائية - بغداد كعينة للبحث، إذ تم ومن خلال الرجوع إلى البيانات والمعلومات ذات الصلة حصر الأصول التي بعهددة المديرية وتوزيعها على الفئات الرئيسة وكذلك تحديد أقيامها وتحديد متطلبات الحفاظ عليها من خلال الصيانة والتصليح وكذلك تحديد المستغل فعلاً من هذه الأصول في نشاط المديرية من خلال الإفصاح عن الأصول العاطلة عن العمل ومن ثم تقديم مجموعة من الكشوفات المالية بهدف الإبلاغ عن أصول المديرية بما يوفر المعلومات المحاسبية المفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات لتطوير البنى التحتية.

الفصل الثاني

متطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول
ودوره في تعزيز المساءلة في الوحدات
الحكومية وإتخاذ القرارات

تمهيد

تحتل الأصول أهمية كبيرة كونها الأساس الذي يقوم عليه أي نشاط والوسيلة التي يستعملها لتحقيق أهدافه, إذ أن لدراسة الأصول أهمية لإيجاد التناسق بين الإمكانيات المتاحة والإستعمالات لهذه الإمكانيات وصولاً إلى الإستعمال الأمثل الذي يحقق أعلى جودة بأقل تكلفة, ونظراً لأهمية الأصول فقد تم دراستها وتحديد مفهومها من العديد من الكتاب والباحثين والهيئات المهنية.

وتتميز الوحدات الحكومية بإدارتها لأنواع مهمة من الأصول ألا وهي البنى التحتية ذات الأهمية الإقتصادية والإجتماعية والثقافية والسياسية الكبيرة التي تعود بالنفع على كافة أفراد المجتمع وعلى جميع القطاعات الاقتصادية وأن جودة البنى التحتية لأي دولة تُعد مؤشر بالغ الأهمية للحيوية الاقتصادية وفي المقابل فإن أي قصور في أداء هذه الأصول سينعكس على كافة الخدمات المقدمة لأفراد المجتمع وعلى جميع القطاعات الاقتصادية وينشأ عقبة أمام النمو الإقتصادي .

وعليه يتناول الفصل الثاني المبحثين الآتيين :

المبحث الأول : متطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول مع التركيز على الممتلكات والمصانع والمعدات .
المبحث الثاني : دور الإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات في المساءلة وإتخاذ القرارات لتطوير البنى التحتية

المبحث الأول

متطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول

مع التركيز على الممتلكات والمصانع والمعدات

2-1-1 مفهوم الأصول وتصنيفاتها

حدد (Belkaoui) ثلاثة مفاهيم للأصول , الأول أن الأصول تعد موارد إقتصادية للوحدة إستناداً إلى مدخل الأصل - الإلتزام , والثاني أنها لا تقتصر على كونها موارد إقتصادية وإنما تتضمن أيضاً بنوداً أخرى مطلوبة لأغراض المقابلة والقياس السليمين للدخل إستناداً إلى مدخل الإيراد- المصروف , والثالث أن الأصول تمثل في حقيقة الأمر التركيبة الحالية لرأس المال المستثمر والتي تتمثل مصادرها بالمطلوبات وحقوق الملكية (Belkaoui,2004:176-177) .

ومثلها كل من (Barrett & Reardon) بأنها مخزون مباشر أو غير مباشر للعوامل الإنتاجية التي تنتج التدفق النقدي أو العوائد (Chowa,2008:9).

وقد قُدمت العديد من التعاريف للأصول ولا سيما تلك التي قدمتها الجهات المهنية على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية وعلى المستوى الدولي إذ قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في سنة (1985) تعريفاً للأصول في البيان (6) على أنها " منافع إقتصادية مستقبلية محتملة تم الحصول عليها أو السيطرة عليها من الوحدة الإقتصادية نتيجة لأحداث أو عمليات سابقة "(FASB,1985,SAFC 6 :par.25) . والجدير بالذكر أن التعريف أعلاه أنتقد من العديد من الباحثين ومن بينهم (Chambers & Dean) إذ أن أي شيء محتمل الوقوع في المستقبل لا يمكن وصفه في الوقت الحالي بكونه أصل في القوائم المالية التي ينبغي أن تمثل بأمانة أو إلى حد ما الوضع أو المركز المالي في ذلك التاريخ (Chambers & Dean,2000:128) .

كما قدم مجلس المعايير المحاسبية الدولي (IASB) هو الآخر تعريفاً للأصول في إطار إعداد وعرض القوائم المالية في الفقرة (53) على أنها " موارد تسيطر عليها الوحدة الإقتصادية نتيجة لأحداث سابقة , ومن المتوقع أن تتدفق إلى الوحدة الإقتصادية من هذه الموارد منافع إقتصادية مستقبلية " (IASB ,2001, para.53).

ويحدد هذا التعريف مجموعة معايير لتحديد ما إذا كان العنصر يمثل أصلاً أم لا , وتتمثل هذه المعايير على حد تعبير (Scott, 2012:26) وبتصرف بما يأتي :

1. السيطرة , وتتم عندما يكون للوحدة الاقتصادية حق توجيه إستخدام الأصل ومنع الآخرين من إستخدامه .
2. نتيجة لأحداث سابقة , إذ تتطلب السيطرة على أصل ما توقيع عقد نقل أو منح حق إستخدام هذا الأصل إلى المالك الحالي ودفع مبلغ للأطراف الأخرى في مقابل نقل أو منح حق إستخدامه .
3. المنافع الإقتصادية المستقبلية, والتي تنشأ من إستخدام الأصل ضمن الأعمال لتوليد النقد والربح من بيع السلع والخدمات لأشخاص آخرين .

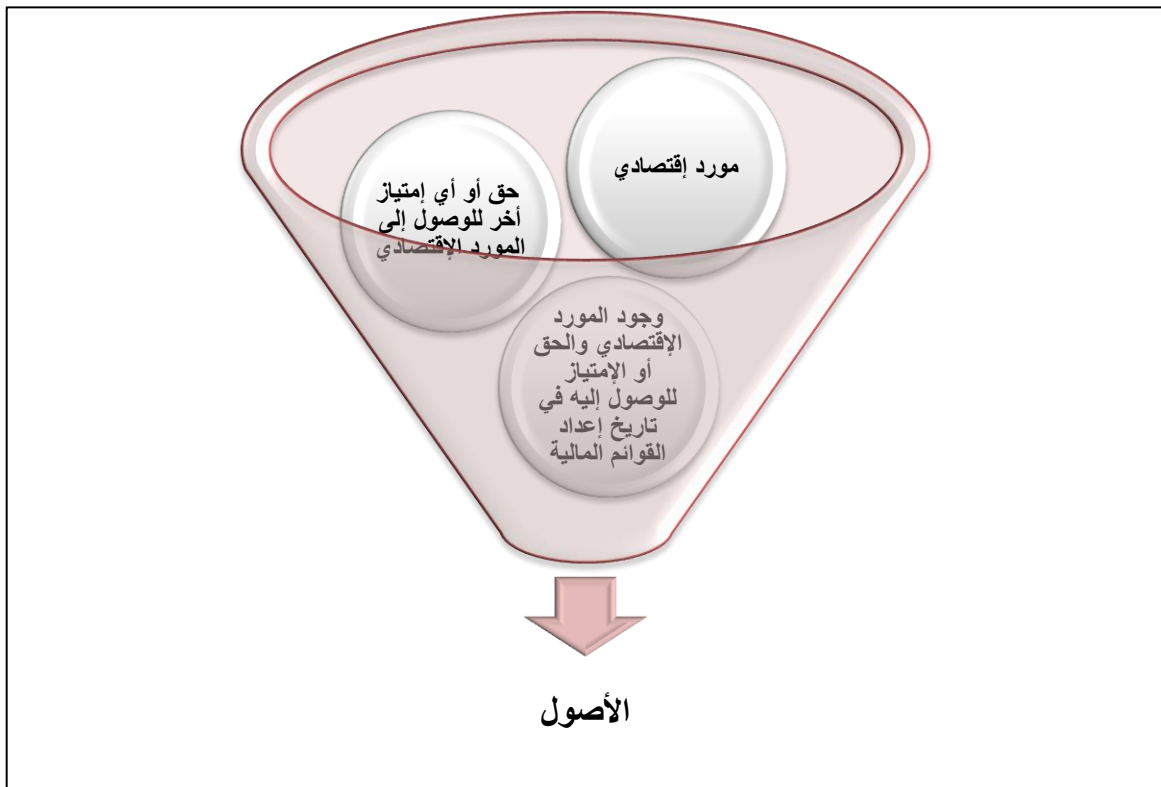
وتم في الاجتماع الدولي لوضعي المعايير الذي عقد في لندن عام (2006) وبصدد مناقشة مشروع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية من كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) تم وعلى وجه الخصوص التركيز على تقديم تعريف مقترح للأصول وتم الإتفاق على أن تعريفات الأصول ضمن الأطر المفاهيمية الحالية يشوبها القصور للأسباب الآتية (IASB ,2006.par7:a,b,c,d) :

1. يُسبب بعض المستخدمين تفسير مصطلحي المتوقع والمحمّل , إذ يشير المصطلحان أحياناً إلى الإحتمالية والذي قد يفسر وجوب أن يكون هناك إحتمالية كبيرة للمنافع الإقتصادية المستقبلية التي يتعين توافرها في تعريف الأصول وهكذا يعتقد البعض أنه عندما تكون هناك إحتمالية منخفضة للمنافع الإقتصادية المستقبلية فلا يتحقق تعريف الأصول على الرغم من أن تضمين مصطلحي المتوقع والمحمّل في التعريف هي لتوضيح أنه لا يشترط أن يكون عنصراً ما مؤكداً من أجل أن يكون مؤهلاً للإعتراف به كأصل .
 2. تضع هذه التعاريف الكثير من التركيز على تحديد التدفق المستقبلي للمنافع الاقتصادية بدلاً من التركيز على وجود البند في الوقت الحاضر كمورداً اقتصادياً.
 3. يُسبب بعض المستخدمين تفسير مصطلح "السيطرة" واستخدامها في نفس المعنى الذي يستخدم لأغراض إعداد القوائم المالية الموحدة , الأمر الذي يؤدي إلى الإعتقاد بأن التركيز ينبغي أن يكون على السلطة للحصول على المنافع , في حين أنه يكفي الوحدة الإقتصادية أن تحصل على التدفقات النقدية الداخلة أو تحد من التدفقات النقدية الخارجة من إستعمال هذا البند .
- وعليه تم تقديم تعريف مقترح للأصول على أنها " مورد إقتصادي حالي لوحدة اقتصادية تمتلك الحق أو إذن الوصول إليه والذي لا يملكه الآخرون " (IASB ,2006.par 9).
- وتم إستخدام مصطلح (الحالي) في التعريف ليُدل على وجود الأصل وحق وحرية الوصول إليه والذي لا يملكه الآخرون, أما مصطلح (المورد الإقتصادي) فيدل على شئ نادر وله القدرة على تعزيز التدفقات النقدية الداخلة أو خفض التدفقات النقدية الخارجة , بشكل مباشر أو غير مباشر بذاته أو مع

الموارد الاقتصادية الأخرى في حين يشير مفهوم (حق أو إمتياز الوصول إلى الأصل والذي لا يملكه الآخرون) إلى تمكين الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل في حين يمنع استخدامه من الآخرين أو يكون استخدامه محدوداً , والذي هو واجب النفاذ بالوسائل القانونية أو مايعادلها، بحسب ما جاء في موقع مجلس المعايير المحاسبية المالية (www.fasb.org/project). وعليه تتمثل الخصائص الرئيسية للإعتراف بالأصل بما يمثله الشكل (3):

الشكل (3)

الخصائص الرئيسية للأصول وفقاً للتعريف المقترح من (IASB & FASB) سنة 2006



الشكل : إعداد الباحثة

وبذلك إستبعد التعريف المقترح المصطلحات (المتوقعة , المحتملة,المستقبلية ,السيطرة) التي كان يشوب تفسيرها الكثير من الغموض إذ ركز على الوجود الحالي للمورد الاقتصادي في تاريخ إعداد القوائم المالية وليس المنافع المستقبلية المحتملة أو المتوقعة , ولم يشترط التملك أو السيطرة وإنما إكتفى بحق الوصول إلى المورد الذي لايمتلكه الآخرون ولم يربط هذا الحق بالأحداث السابقة وإنما إشرط وجوده أيضاً في تاريخ إعداد القوائم المالية . إلا أن تعريف الأصول عاد مرة أخرى ليركز على نفس الخصائص الواردة في التعريفات السابقة للتعريف المقترح, إذ تم تعريف الأصول وفقاً للإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن المشروع المشترك سنة 2010 لكل من (IASB & FASB) "بأنها الموارد المسيطر

عليها من الوحدة الاقتصادية نتيجة لإحداث سابقة والتي يتم نتيجةً لإستخدامها تدفق منافع متوقعة للوحدة الاقتصادية " (Kieso et.al, 2014:37) .

هذا ويتم تصنيف الأصول إستناداً إلى طبيعتها وإستخداماتها إلى كل من الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة , مع أن هذا التصنيف غير متفقاً عليه كلياً من بعض الكتاب والباحثين , فهناك من يصنفها إلى أصول متداولة وأخرى ثابتة أو رأسمالية أو طويلة الأجل, ويقدر تعلق الأمر بموضوع البحث الحالي , سوف يتم التركيز على الأصول غير المتداولة ولا سيما الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant & Equipment كما وردت تسميتها في معيار المحاسبة الدولي 16 IAS ومعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS .

ويشير مصطلح الأصول غير المتداولة على حد تعبير Scott إلى الأصول التي ليست لها القابلية على التحول إلى نقد, أو من غير المتوقع أن يتم تحويلها إلى نقد خلال سنة مالية أو دورة تشغيلية أيهما أطول , فلا يتم إكتساب هذه الأصول لإعادة بيعها في السياق الطبيعي للنشاط , بل يتم الإحتفاظ بها للعمل لمدة تزيد عن سنة مالية واحدة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات للوحدة الإقتصادية (Scott, 2012:29).

وهناك مصطلحات أخرى يمكن إستخدامها للدلالة على الأصول غير المتداولة Non-Current Assets وعلى حد تعبير كل من Fitzgerald & Schumer " بأنه من الواضح أن هناك نقص خطير في التوحيد في كل من الفكر المحاسبي والممارسة العملية في أساس المقارنة بين الثابت والمتداول عند تصنيف الأصول " (Henderson et al, 2014 : 150), في حين يرى (Gupta) بأن المصطلح الأكثر شيوعاً هو الأصول الثابتة Fixed Assets وهي الأصول التي تحتفظ بها الوحدة الاقتصادية بنية إستخدامها لغرض إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات وليس بنية بيعها في السياق الطبيعي للأعمال , ومن ثم فهذه الأصول توفر البنى التحتية (Infrastructure) للوحدة الإقتصادية للإستمرار في الأنشطة المدرة للإيرادات (Gupta,2005:273).

وقد يستخدم مصطلح الأصول الرأسمالية Capital Assets ليُدلّ هو الآخر على الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة المكتسبة بهدف إستخدامها في العمليات التشغيلية والإستفادة منها لأكثر من سنة مالية واحدة أو دورة تشغيلية أيهما أطول, ومن أمثلة ذلك الأرض والتسهيلات وحقوق المياه والمباني وتحسينات المباني والمركبات والمصانع والمعدات والأعمال الفنية والكنوز التاريخية، والبنى التحتية (4: CAFR Group,2012) .

أما دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) فقد استخدم مصطلح الأصول غير المالية للدلالة على جميع الأصول الاقتصادية عدا الأصول المالية , وهي لا تمثل ضمناً مطالبات على وحدات أخرى وإنما تعد مستودعات للقيمة , إذ توفر معظم هذه الأصول منافع أما من خلال استخدامها في إنتاج سلع وخدمات أو في شكل دخل أو ممتلكات (GFS,2001:113) .

ومن الأنواع الشائعة من الأصول غير المتداولة على حد تعبير Rich et al الإستثمارات طويلة الأجل , والممتلكات والمصانع والمعدات , والأصول غير الملموسة , والأصول غير المتداولة الأخرى (Rich et al, 2014:13), ولأغراض هذا البحث كما مر ذكره سيتم التركيز على أحد أنواع الأصول غير المتداولة وهي الممتلكات والمصانع والمعدات والذي يدل على موارد ذات كيان مادي ملموس تستخدم في العمليات التشغيلية للوحدات الاقتصادية (وتحديداً الوحدات الحكومية) التي تتجاوز سنة مالية أو دورة تشغيلية أيهما أطول , تعد الممتلكات والمصانع والمعدات على حد تعبير Kieso et al ذات طبيعة مستمرة تستخدم في العمليات المنتظمة للوحدة الاقتصادية (Kieso et al,2013:221) . وقد عرفها Rich بأنها أصول تشغيلية ملموسة تستخدم في العمليات الاعتيادية للوحدة الاقتصادية, وهي تتضمن الأراضي وتحسينات الأراضي والمباني والمعدات (Rich et al, 2012:331) , أما Graham فقد أكد أيضاً على أن الممتلكات والمصانع والمعدات تعد أصول غير متداولة واستثنى من ذلك الأصول غير الملموسة والإستثمارات في أسهم الشركات التابعة (Graham,2009:127) .

وقد ورد مصطلح الممتلكات والمصانع والمعدات في المعيار المحاسبي الدولي 16 "الممتلكات والمصانع والمعدات " ليمثل الأصول الملموسة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية بقصد استخدامها في إنتاج السلع والخدمات أو بقصد تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية والمتوقع استخدامها خلال أكثر من سنة مالية واحدة وتتضمن على سبيل المثال الأراضي والمباني والمكائن والسفن والطائرات والسيارات والأثاث والتجهيزات (IASB,1998,IAS16, par6). ويهدف هذا المصطلح لتمييز الأصول الملموسة عن الأصول غير الملموسة التي تمتلك حياة طويلة وليس لها وجود مادي , كما أنه لا يشتمل على الأصول البيولوجية ذات الصلة بالنشاط الزراعي أو حقوق التعدين والإحتياطات المعدنية (Epstein& Jermakowicz, 2010: 309).

ويمكن تحديد خصائص عدة تمتاز بها الممتلكات والمصانع والمعدات عن غيرها من الأصول والمتمثلة بما يأتي :

1. يتم إقتناء هذه الأصول بغرض استخدامها في التشغيل وليس بغرض إعادة بيعها , الأمر الذي يعني أن هذه الأصول تستمد قيمتها من الخدمات التي تقدمها وليس من قيمتها البيعية المتوقعة كما يعني هذا أيضاً أنه إذا كانت هذه الأصول غير مستخدمة في التشغيل مثل الأراضي والعقارات التي يتم

- شراؤها بغرض إعادة بيعها مستقبلاً عند ارتفاع قيمتها السوقية, فلا ينبغي عدّها من ضمن هذه الأصول وإنما يتم تصنيفها ضمن الإستثمارات طويلة الأجل (راضي , 2011 : 413).
2. ينبغي أن يتجاوز عمرها المتوقع سنة واحدة, وهذه الأصول تمثل مجموعة من الخدمات المستقبلية التي سوف تحصل عليها الوحدة الاقتصادية على مدى حياتها الإنتاجية, فالأصول التي تندرج ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات ينبغي أن تكون لها منافع تمتد لأكثر من سنة مالية واحدة أو دورة تشغيلية عادية واحدة أيهما أطول, (Nikolai et al, 2010:470) ويتم توزيع الإستثمارات في هذه الأصول على المدد المستقبلية عن طريق أعباء الإندثار الدورية, بإستثناء الأراضي إلا إذا حدث لها إنخفاض جوهري في القيمة, مثل فقدان الخصوبة في الأراضي الزراعية بسبب الجفاف أو تآكل التربة (Kieso et al, 2013:538) .
3. تمتلك الممتلكات والمصانع والمعدات كيان مادي ملموس, وهي بذلك تختلف عن الأصول غير الملموسة مثل براءة الإختراع وشهرة المحل التي لا تمتلك الكيان المادي الملموس كما أن الممتلكات والمصانع والمعدات وعلى عكس المواد الخام لا تعد جزءاً من المنتج المعد للبيع (Kieso et al, 2013:538) .

2 - 1 - 2 طبيعة الأصول في الوحدات الحكومية (القطاع العام)

تحتفظ الوحدات الحكومية (القطاع العام) بأنواع مختلفة من الأصول فمنها ماهو مماثل لأصول القطاع الخاص مثل الأثاث والسيارات والمباني والمكائن , ومنها ماهو غير شائع في القطاع الخاص مثل الأصول الأثرية والثقافية والبنى التحتية , فالبنود المماثلة لأصول القطاع الخاص لا يمثل الإعتراف بها كأصول نقطة خلاف بين الأوساط الأدبية المحاسبية , ولكن نقطة الخلاف تنبثق من إمكانية الإعتراف ببند الأصول المستخدمة من القطاع العام وغير شائعة الإستخدام في القطاع الخاص , فيرى (Mautz R. K.) أن هذه البنود لا ينبغي عدّها أصول وهي ينبغي أن تبقى خارج ميزانية الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح (Nudds & Pettittm1997:172) , معللاً رأيه هذا بأن النصب التذكارية على سبيل المثال والعديد من المباني العامة والمتنزهات الوطنية والطرق السريعة والمدارس العامة والجامعات والكليات ومراكز الشرطة المحلية والمحطات والسجون والمعتقلات في مضمونها تعد مرافق (Facilities) تتطلب بعض الإنفاق عليها من الضرائب أو التبرعات لتستمر في أداء الغرض منها, فهي ليست من الناحية المالية أصول ولكنها تمثل في حقيقة الأمر إلتزامات (Landriani & Pozzoli, 2014:44) . وعرف Mautz المرافق على "أنها ممتلكات ضرورية لأغراض الوحدات غير الهادفة للربح والتي يتم حيازتها لتسهيل التدفق الخارج للموارد وإذا ما قررت

الوحدة بيع أحد الممتلكات عندها لم يعد لديه صفة المرفق ويصبح أحد الأصول" ، ويمثل المرفق إلتزاماً Commitment وهذا الإلتزام لا يعطي أي طرف أي حق معترف به قانوناً ليحصل على دفعة في تاريخ محدد كما يحدث في حالة وجود المطلوبات (García, 2014: 354) .

وقد ميزت Pallot بين مجموعتين متباينتين من الأصول في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ، وهي الأصول المجتمعية Community Assets والأصول العادية Ordinary Assets وحددت الصفات الرئيسية التي تتميز بها الأصول المجتمعية عن الأصول العادية بالآتي (Pallot,2006:133):

1. لها غرض إجتماعي وليس تجاري دون آفاق لتوليد صافي التدفقات النقدية الإيجابية.
 2. متاحة للإستخدام المباشر من المجتمع ككل في حين أن أثاث المكاتب والسيارات والمعدات المحتفظ بها في الوحدات الحكومية ليست من أصول المجتمع كما من المفترض أن يتم استخدامها من قبل الإدارة فقط وليس الجمهور ككل.
 3. ليست قابلة للبيع إما لأنه لا يوجد سوق لها أو لأن ليس من صلاحية الإدارة بيعها.
- أما دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) فحدد الأصول التي تمتلكها الوحدات الحكومية بالآتي (GFS,2001:112)

1. الأصول ذات الأغراض العامة : وهي الأصول التي يرجح أن تمتلكها وحدات أخرى وتستخدمها بطرائق مماثلة مثل المدارس ومعدات بناء الطرق والمباني الإدارية والأثاث وأجهزة الكمبيوتر .
2. أصول البنى التحتية : وهي أصول غير مالية غير منقولة لا يكون لها عموماً إستخدامات بديلة وتعود منافعها على المجتمع بأسره ، ومن أمثلة هذه الأصول الشوارع والطرق السريعة وشبكات الإنارة والجسور وشبكات الإتصالات والقنوات والحوجز .
3. الأصول التراثية : وهي أصول تنوي الحكومة المحافظة عليها إلى ما لا نهاية بسبب أهميتها التاريخية أو الثقافية أو التعليمية أو الجمالية أو المعمارية الفريدة .

ويشير Stanton & Stanton إلى كون أن الكثير من بنود الأصول الحكومية غير قادرة على تلبية معايير الإعتراف بموثوقية بسبب القيمة الإجتماعية على سبيل المثال للأصول التراثية وكذلك القيود المفروضة على بيع الأصول الحكومية أوعدم قدرة تلك الأصول على التعهد كضمان (Näsi et al, 2002:3) وبتصرف . وفي نفس السياق يؤكد Ruppel على أهم نقاط الجدل ذات الصلة بالإعتراف بأصول القطاع العام ولا سيما البنى التحتية وهي الإندثار ، إذ أن هناك إثنين من وجهات النظر في الفكر المحاسبي بشأن ما إذا كان من المنطقي المحاسبة عن إندثار أصول البنى التحتية من عدمه (Ruppel, 2010:194-197) :

1. وجهة النظر الأولى ترى أن هذه الأصول متماثلة مع الأصول الثابتة الأخرى وينبغي أن تخصص تكاليفها إلى المدد الزمنية التي يتم فيها استخدامها عن طريق الإندثار وبنفس الطريقة المتبعة للأصول الثابتة الأخرى .

2. وجهة النظر الثانية ترى أن أصول البنى التحتية ليست مماثلة للأصول الثابتة الأخرى ، وأن قيمتها لا تنخفض مع مرور الوقت لأن الحكومات تتفق عليها المبالغ اللازمة لصيانتها بطريقة لتحافظ عليها في حالة عمل جيدة وتمثل هذه النفقات التكلفة الحقيقية لأصول البنى التحتية ، ومن ثم فإن هذه النفقات وليس الإندثار من ينبغي تحميلها على المدة التي تحققت خلالها تلك النفقات .

وقد سمح مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) للوحدات باستخدام المنهج المعدل بدلاً من مصروف الإندثار لأصول البنى التحتية إذا توفر الشرطين الأتيين (Engstrom & Copley,2004:243) :

1. يتم إدارة أصول البنى التحتية المؤهلة باستخدام نظام إدارة الأصول الذي يحتوي على الخصائص الآتية :

أ. إجراء جرد دوري وتحديثه بصورة مستمرة لأصول البنى التحتية المؤهلة .
ب. تقييم حالة وصلاحيّة أصول البنى التحتية باستخدام أداة قياس مناسبة وتلخيص نتائج ذلك .
ت. تقدير المبلغ السنوي اللازم لصيانة والحفاظ على أصول البنى التحتية بالحالة اللازمة لأداء الغرض منها والمفصح عنها بواسطة الوحدة الحكومية .

2. توثيق الحفاظ على أصول البنى التحتية المؤهلة وصيانتها ضمن المستوى الملائم أو أعلى من المستوى المقرر والمفصح عنه من الوحدات الحكومية .

وأخيراً حدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 IPSAS " الممتلكات والمصانع والمعدات" أصول الوحدات الحكومية (القطاع العام) لتتضمن الأصول الثابتة وبشكل يماثل ما متعارف عليه في الوحدات الإقتصادية الهادفة إلى الربح ، فضلاً عن الآثار والبنى التحتية والمعدات العسكرية ، كما نظم المعيار المعالجة المحاسبية لتلك الأصول وطريقة عرضها ضمن مصطلح الممتلكات والمصانع والمعدات في قوائم المركز المالي لهذه الوحدات .

(IPSASB, 2006, IPSAS 17, par.2-5)

2-1-3 متطلبات الإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات

أولاً : الإبلاغ المالي عن كلفة الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الاكتساب

يتم إثبات الأصول التي تصنف على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات بشكل أولي بكلفة إكتسابها (والتي تعكس الكلفة التاريخية أو الكلفة الأصلية) والتي تشتمل على جميع الكلف المنطقية (Reasonable) والضرورية لإكتساب الأصل وتهيئته في المكان والغرض المقصود منه وعلى المحاسبين أن يكونوا حذرين في أحكامهم وإجتهاداتهم بشأن كلفة الإكتساب إذ ينبغي أن لا تتضمن الكلفة أية نفقات ليس لها علاقة بالإكتساب أو الكلفة التي يتم تكبدها بعد إكتساب الأصل وبدء إستخدامه (Needles & Powers,2013 :372) .

ويتم إكتساب بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بطرائق مختلفة , ومن أهم هذه الطرائق هو طريقة الشراء النقدي وشراء المجموعة والشراء مقابل إصدار أسهم والشراء بالدفع الأجل والمبادلة بأصول أخرى والتشييد (البناء) الذاتي والتبرعات , وفيما يأتي وصفاً مختصراً لأبرز المتطلبات ذات الصلة بتحديد كلفة الإكتساب في كل نوع من أنواع الشراء :

1. الشراء النقدي

وتشتمل كلفة الشراء على سعر الشراء فضلاً عن جميع الكلف التي يتم تكبدها لجعل الأصل جاهز للإستخدام المقصود, ومن أمثلة التكاليف الأخرى هي كلفة الشحن والتكيب والضرائب (Albrecht et al,2008: 393). وفيما يأتي عرضاً موجزاً لأنواع التكاليف التي يتم إثباتها عند إكتساب الممتلكات والمصانع والمعدات :

أ. الأراضي وتحسينات الأراضي

ويقصد بالأراضي تلك التي يتم شراءها لإستخدامها في تنفيذ عمليات الوحدة الإقتصادية , أما الأراضي التي يتم شراءها بهدف تطويرها ثم بيعها فهي تصنف على أنها مخزون, كما أن الأراضي التي يتم شراءها كأستثمار تصنف ضمن الإستثمارات (Englard,2011:216) , وتتضمن تكلفة الأرض كل من تكلفة الإكتساب وتشمل التثمين والتسجيل والحصول على سند التملك, فضلاً عن التكاليف المبدئية لصنع تغييرات على الأرض بحيث يمكن إستخدامها للغرض المقصود, مثل تكلفة إزالة المباني القديمة والتسوية وربما تنظيف أية مخلفات (Porter & Norton ,2014: 367) , وكذلك عمولة الدالية, والرسوم القانونية, ورسوم الضمان والمسح وكلف المقاصة والتصنيف (Albrecht et al ,2008: 393) , علماً أن كلفة الأرض تعامل محاسبياً كوحدة منفصلة عن المباني التي تقام عليها . أما

تحسينات الأراضي مثل الطرق ومواقف السيارات والأسوار والتي يكون لها عمر محدد ومن ثم فهي تخضع للإندثار، وينبغي أن يتم تحديد تكلفة تلك التحسينات وإثباتها في حساب تحسينات الأراضي (Needles & Powers, 2013:373)، وفصلها بعيداً عن تكلفة إكتساب الأرض لأن الأرض لها حياة غير محدودة وهي غير خاضعة للإندثار أما تحسينات الأراضي التي ليس لها عمر محدد فهي بذلك مشابهة لطبيعة الأرض فيمكن وضعها ضمن حساب الأرض (Kieso, 2013:539).

ب. المباني

وتتضمن كلفة المباني سعر الشراء وجميع التكاليف المطلوبة لجعل المبنى في وضع قابل للإستخدام وعندما تستخدم الشركة مقاول لتشييد المبنى، فإن الكلفة تتضمن صافي قيمة العقد مضافاً إليه النفقات الأخرى الضرورية لجعل المبنى في وضع قابل للإستخدام (Needles & Powers, 2013:373)، وتتضمن كلفة إكتساب المباني سعر الشراء، وعمولة الدلالية، وتكلفة الترميم (Albrecht et al, 2008:393) وتتمثل المشكلات المحاسبية ذات الصلة بتحديد كلفة المباني في إختيار المعالجة المحاسبية لتكاليف إزالة المبنى القديم أن وجد فإذا تم شراء الأرض بهدف تشييد المبنى الجديد تعد تكاليف إزالة المبنى القديم جزء من تكلفة إعداد الأرض للإستخدام المحدد لها، أي تحمل كلفة الإزالة مطروحاً منها قيمة الأنقاض إن وجدت على حساب الأرض وليس على حساب المبنى (Weil et al, 2014:402). في المقابل عندما تهدم الوحدة الإقتصادية مبنى قديم على أرض تملكها بالفعل لإقامة مبنى جديد هنا ترتبط التكلفة مع الفوائد المتحققة سابقاً من المبنى القديم لذلك يتم تضمين التكلفة الناتجة عن التخلص من المبنى القديم في حساب الأرباح والخسائر (Wahlen et al, 2015:10-7). وترى الباحثة إمكانية معالجة كلفة الإزالة بعد طرح قيمة الأنقاض إن وجدت على أنها جزءاً من كلفة المبنى الجديد، بعدها أحد الخطوات الضرورية لإتمام عملية البناء الجديد فضلاً عن ضرورة التعامل مع القيمة الدفترية للمبنى القديم على أنها خسائر إستبعاد لأصل ثابت ينبغي تحميلها على تكلفة المبنى الجديد أيضاً، إذ أن هذه المعالجة قد تعطي صورة أوضح لنتائج قرار إستبدال المبنى القديم بمبنى جديد، وتوفر معلومات أكثر ملاءمة للمساءلة.

ت. شراء المعدات والمصانع والمكائن

وتشتمل كلفة المعدات والمصانع والمكائن على جميع النفقات المرتبطة بالشراء وبعض المبالغ التي يتم إنفاقها لجعل الأصل جاهز للإستخدام المقصود منه ومنها تكاليف الإعداد والتهيئة والإختبار (Albrecht et al, 2008:393)، كما يشتمل سعر شراء المعدات والمصانع والمكائن على رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير القابلة للإسترداد وأية تكاليف تعزى مباشرة إلى تجهيز الأصل على أن يتم تخفيض أي خصومات تجارية وسماحات في الأسعار من سعر الشراء وكذلك تدخل من ضمن تكاليف المعدات

والمصانع والمكائن تكاليف الشحن والتركيب، والتأمين أثناء النقل (علماً أن تلك التكاليف ينبغي أن لاتتضمن تكاليف النقل من موقع إلى موقع آخر ضمن المصنع) . (Bhattacharyya & Dearden, 2009:241)

2. الشراء في مجموعات

يمكن للوحدة الاقتصادية الحصول على أصول عدة في صفقة واحدة، وتدفع بالمقابل سعر شراء إجمالي للصفقة على أن يتم تخصيص سعر الشراء على الأصول المنفردة التي تم شراؤها، وهذا التخصيص ضروري لأن بعض الأصول قد تكون قابلة للإنذار والبعض الآخر لا تكون كذلك، وقد يكون للأصول المشتراة حياة اقتصادية مختلفة، وقد تندثر هذه الأصول بأساليب مختلفة (Nikolai et al, 2010: 473)، وهذا شائع عند شراء الوحدة الاقتصادية الأرض مع المباني المقامة عليها وتقوم بدفع مبلغ إجمالي للثنتين، إذ من المهم هنا قياس كلفة الإكتساب لكل من الأرض والمباني بشكل منفصل، لذا فإن سعر الشراء ينبغي أن يوزع بين الأرض والمباني وفق أساس نسبة القيمة العادلة لكل منهما (Porter & Norton, 2015: 383). وهناك طريقتان يستخدمهما المحاسبون في التوزيع وهما الطريقة التناسبية والطريقة التفاضلية، وتستخدم الطريقة التناسبية إذا كانت القيمة العادلة أو أي أساس آخر دقيق متاح لتحديد القيمة النسبية لكل نوع من الأصول المشتراة أما في حالة عدم توفر القابلية لتحديد القيمة العادلة لجميع الأصول فقد تستخدم الطريقة التفاضلية، إذ تستخدم القيمة العادلة لأحد الأصول كأساس للتخصيص على هذا الأصل ويوزع باقي المبلغ الإجمالي على الأصل الآخر الذي لاتعرف قيمته العادلة، وإذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة العادلة لأي أصل فيمكن توزيع المبلغ الإجمالي بصورة إجتهادية (Kieso et al, 2013 ;827).

3 . الشراء مقابل إصدار الأسهم

ينبغي على الوحدة الاقتصادية عند إكتسابها أصول بإصدار الأوراق المالية مثل الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة تحديد القيمة العادلة لهذه الصفقة وفي كثير من الحالات هناك قياسين متاحين للقيمة العادلة ألا وهي القيمة العادلة للأصول المكتسبة أو القيمة العادلة للأوراق المالية المصدرة، والقاعدة العامة هي أن يسجل التبادل في القيمة العادلة للأصول المكتسبة أو الأسهم المصدرة أيهما أكثر موثوقية، وعادة القيمتين تكون متشابهة جداً ولكن إذا كان هناك إختلاف جوهري فمن الضروري إختيار واحدة منهما، إذ أن في بعض الحالات واحدة من القيم يمكن أن تعتبر أكثر موثوقية وعلى سبيل المثال إذا تم تداول الأوراق المالية بنشاط في سوق الأوراق المالية والأصول التي يتم إكتسابها هي متخصصة جداً، ستكون قيمة الأوراق المالية الخيار المفضل (Nikolai et al, 2010: 474) إذ أن القيمة السوقية للأسهم المصدرة تعطي مؤشراً عادلاً لتكلفة إكتساب الأصل لأن السهم في هذه الحالة يمثل مقياس جيد

لسعر المعادل النقدي الجاري (Kieso et al , 2011 ;267), بدلا من ذلك إذا لم يتم تداول الأوراق المالية في سوق نشط ولكن الأصول هي التي لها سوق نشط ستكون قيمة الأصول الخيار الأفضل وعلى سبيل المثال فأن الشركة التي لا يتم التداول في أسهمها فمن الناحية النظرية يفضل قيمة الأصول على قيمة الأسهم لأن قيمة الأصول المكتسبة تعد مستقلة عن قيمة السهم, ومع ذلك فإن قيمة السهم ليست مستقلة عن الأصول التي يجري الحصول عليها, لأن زيادة قيمة الأصول تزيد من قيمة السهم (Nikolai et al ,2010: 475).

4 . عقود الدفع الأجلة

يتم شراء الممتلكات والمصانع والمعدات في كثير من الأحيان بموجب عقود دفع مؤجلة, وهذا يعني أنه بدلاً من دفع السعر الإجمالي في وقت الشراء, يُصدّر المشتري ورقة دفع عن المبلغ المستحق أو سندات أو رهن عقاري, ويتم تسجيل الأصل بقيمته العادلة أو القيمة العادلة للمطلوبات في تاريخ الصفقة أيهما أكثر وضوحاً (Nikolai & et al,2010 :474), وإذا كانت الورقة تحمل سعر فائدة معقول فلا تنشأ أي مشكلة محاسبية ولكن تنشأ المشكلة إذا كانت ورقة الدفع غير محملة بفائدة, عليه ينبغي تحديد أو معرفة القيمة العادلة أو القيمة الحالية للورقة إذ يمثل الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة العادلة (القيمة الحالية) مقدار الفائدة الضمنية (Englard , 2011 :220) , وأن أعباء الدين ينبغي عدم تحميلها على تكلفة الأصل (راضي, 2011: 433) .

5 .مبادلة الأصول غير النقدية

تكتسب الوحدة الإقتصادية أحياناً الأصول من خلال التبادل غير النقدي فعلى سبيل المثال يتم التبادل بأصول أخرى غير نقدية أو بإصدار الأسهم أو أدوات الدين , وفي هذه الحالات تمثل تكلفة الشراء إما القيمة العادلة للأصل المتخلى عنه أو القيمة العادلة للأصل المستلم أيهما أكثر وضوحاً (Weil et al , 2014:380) . ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن عملية التبادل بحسب ظروف وطبيعة عملية المبادلة وكما يأتي (Wahlen et al,2015:10-12):

أ. يتم تحديد كلفة الأصل المكتسب من خلال تحديد القيمة العادلة للأصل الذي تم التخلي عنه مع الأخذ في الحسبان مقدار النقد المدفوع أو المستلم .

ب. يتم تحديد الخسائر الناتجة عن عملية التبادل على أساس الفرق بين القيمة العادلة للأصل المتخلى عنه وبين القيمة الدفترية لنفس الأصل .

وأوضح Kieso et al أن هناك من يعتقد في ضرورة المحاسبة عن التبادل غير النقدي للأصول بناءً على المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) للأصل الذي تم التخلي عنه , وعدم الاعتراف بأي

أرباح أو خسائر، في حين يرى البعض الآخر ضرورة الأخذ في الحسبان الخسائر في جميع الأحوال، ولكن يتم تأجيل الإعراف بالأرباح إلى حالات خاصة، وعموماً تتحاسب الوحدات الإقتصادية عن تبادل الأصول غير النقدية على وفق أساس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتخلى عنه أيهما أكثر وضوحاً مستنديين بذلك إلى أن معظم معاملات التبادل لها مضمون تجاري ومن ثم فإن الأرباح والخسائر ينبغي الإعراف بها فوراً (Kieso et al,2013:550) ، وتتفق الباحثة مع الإعراف الفوري بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية التبادل وذلك لضمان تسجيل الأصل المكتسب بقيمة لاتزيد ولا تقل عن قيمته العادلة ومن ثم التوزيع الموضوعي لكلفة الأصل على مدى عمره الإنتاجي ومن ثم توفير مقابلة أفضل بين الإيرادات والنفقات .

6 . البناء الذاتي (داخلياً)

تقوم الوحدة الإقتصادية أحياناً بإنتاج أو تشييد أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات داخلياً باستخدام الموارد المتاحة لديها لتحقيق وفورات أو للتأكد من وجود جودة ومواصفات معينة وتشمل تكاليف التشييد جميع التكاليف التي يتم تكبدها إلى نهاية مدة التشييد والتي تتعلق مباشرة بأصل محدد أو التي تعزى إلى نشاط البناء بشكل عام ويمكن تخصيصها إلى أصل معين (Bhattacharyya & Dearden,2009 :241) ، وتثير عملية البناء أو التشييد الذاتي للأصول مشكلتين أحدهما تتعلق بالتكاليف الصناعية غير المباشرة وإمكانية أو شروط تحميلها على حساب الأصل ، في حين تتعلق الأخرى بإمكانية أو شروط تحميل أو رسملة الفائدة المترتبة على الإقتراض لتمويل عملية البناء أو التشييد الذاتي للأصل ويشير Kieso et al في هذا السياق إلى ما يأتي : (Kieso et al,2013:540-541) أ. يتم المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة بثلاث طرائق أولها عدم تخصيص أية تكاليف إضافية ثابتة على تكلفة الأصول الذي تم بناءه ذاتياً ، في حين أن التكاليف الإضافية المتغيرة التي تزداد نتيجة لعملية بناء الأصل إن وجدت فينبغي تحميلها على تكلفة الأصل ، وتتطلب الطريقة الثانية تخصيص جزء من التكاليف الإضافية الكلية على كلفة الأصل الذي تم بناءه ذاتياً ، وتستند وجهة النظر هذه إلى أن عدم توزيع التكاليف الإضافية بالكامل يؤدي إلى تحديد التكلفة المبدئية للأصل بأقل من اللازم بما يؤدي إلى عملية توزيع غير صحيحة لها في المستقبل ، في حين يتم بموجب الطريقة الثالثة التوزيع على أساس الإنتاج المفقود ، أي أن تُوزع على عملية البناء الذاتي تكلفة أي تخفيض يحدث في الإنتاج الإعتيادي للوحدة الإقتصادية بسبب بناء الأصل ذاتياً بدلاً من شراؤه ، وتستند وجهة النظر هذه إلى مفهوم تكلفة الفرصة البديلة . وترى الباحثة إن تحديد كلفة

الأصل المبدئية بالكلفة السوقية العادلة يوفر توزيع مستقبلي صحيح لكلفة الأصل فضلاً عن إمكانية الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن قرار البناء الذاتي بدلاً من الشراء من خلال مقارنة كلفة الأصل الذي تم بناءه ذاتياً مع كلفة الحصول عليه عن طريق الشراء من الغير في تاريخ إنتهاء بناءه بدلاً من إرجاء هذا الإعتراف إلى مدد اخرى (عند إعادة التقييم أو عند التخلص من الأصل) وبذلك تحقق مقابلة أفضل بين الإيرادات والتكاليف وتوفر المعلومات الملائمة للمساءلة .

ب. يتم المحاسبة عن الفائدة المترتبة على الإقتراض لتمويل عملية البناء أو التشييد الذاتي للأصل على وفق ثلاثة طرائق أولهما عدم رسملة أية أعباء للفائدة خلال مدة الإنشاء , حيث أن الفائدة تعد من ضمن تكاليف التمويل وليست تكاليف لعملية البناء الذاتي , في حين تتطلب الطريقة الثانية رسملة تكاليف الفائدة الفعلية التي تتحملها الوحدة الإقتصادية خلال مدة الإنشاء فقط , وأخيراً تتطلب الطريقة الثالثة تحميل عملية البناء الذاتي بكل تكاليف الأموال المستخدمة سواء كانت ظاهرة أو ضمنية (Kieso et al,2013:542) . وتتفق الباحثة مع ضرورة رسملة تكاليف الإقتراض بعدها من ضمن التكاليف الضرورية لإكتساب الأصل وجعله جاهز للإستخدام إذ أن بدون الإقتراض لا يمكن إتمام بناء الأصل, وبمجرد إكمال البناء ويصبح الأصل جاهز للإستعمال المقصود منه عندها تعد فائدة الإقتراض مصروفاً , إذ إن رسملة تكاليف الإقتراض تؤدي إلى تحديد أكثر موضوعية لكلفة الإكتساب المبدئية ومقابلة أفضل بين المصروفات والإيرادات وبذلك توفر معلومات ملائمة للمساءلة .

7 . تحسينات الممتلكات المستأجرة

وهي التحسينات التي يقدمها المستأجر للعقار المؤجر , والتي تعود إلى المؤجر في نهاية عقد الإيجار (مالم يكن هناك إستثناء محدد في إتفاق التأجير) , وعليه يقوم المستأجر برسملة تكلفة التحسينات المستأجرة (Nikolai et al ,2010: 473) , فتظهر تكلفة تحسينات الأصول المؤجرة في دفاتر المستأجر ومن ثم تصبح ملكاً للمؤجر (مالك الأصل) في نهاية عقد الإيجار, وأوضح (Needles et al) أن هذه التحسينات قد تشمل تجهيزات الإضاءة والسجاد أو الجدران, وعادة ما يتم إحتساب إندثار على تكلفة تحسينات الممتلكات المستأجرة على مدى المدة المتبقية من مدة عقد الإيجار أو العمر الإنتاجي للتحسينات , أيهما أقصر (Needles & Powers, 2013: 373) .

ثانياً : الإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات بعد تاريخ الإكتساب

1. النفقات اللاحقة

تتحملها الوحدة الإقتصادية الكثير من النفقات التي تتعلق بالممتلكات والمصانع والمعدات بعد البدء في إستخدام هذه الأصول , وهي تتراوح بين الصيانة الدورية والإضافات والتوسعات الجوهرية وتنشأ نتيجة لذلك مشكلة تخصيص هذه النفقات على المدد المحاسبية , وللتغلب على هذه المشكلة يسترشد المحاسبون بمعيار الغرض الذي من أجله تم الإنفاق , فإذا كانت هذه النفقات تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصل عندها يتم رسملة تلك النفقات بينما إذا كان الغرض من هذه النفقات المحافظة على مستوى الخدمة المقدمة من الأصل ينبغي عدّها من ضمن المصاريف الإيرادية (راضي , 2011: 449) , وبذلك فإن النفقات التي يتم تكبدها بعد إكتساب الأصول , مثل الإضافات والتحسينات والإستبدال , تضاف إلى قاعدة تكاليف الأصل القابلة للإندثار إذا كانت توفر إحتمال الخدمة في المستقبل أو تمد من العمر الإنتاجي للأصل أو تزيد من كمية أو نوعية الخدمة التي يقدمها الأصل وخلاف ذلك تقيد كمصروفات على الفور , فالوحدة الإقتصادية لا تعترف بالقيمة الدفترية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بنفقات الصيانة والإصلاح الدورية التي تنفق للمحافظة على الأصل وليس لزيادة منافعه (Stolowy & Lebas ,2006:257).

2. الإندثار

يمثل إستخدام بند الممتلكات والمصانع والمعدات إستهلاك Consumption للمنافع الكامنة في ذلك البند (Kolitz et al,2009 :271) . إذ تنخفض منافع الممتلكات والمصانع والمعدات (بإستثناء الأرض لأن لها حياة غير محدودة) على مر الوقت وتتطلب المحاسبة وفقاً لأساس الإستحقاق المقابلة للملاءمة بين المصاريف والإيرادات لقياس الدخل بموضوعية لذا ينبغي على المحاسب أن يدرك إنخفاض منافع الأصول التشغيلية وتخصيص كلفة الإكتساب وفق أسلوب يتناسب مع إنخفاضها (Porter & Norton,2015:384) , إذ يتمثل الإندثار تخصيص دوري لكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات (بإستثناء الأرض) على مدى العمر الإنتاجي المقدر لها , وعند المحاسبة عن الإندثار من المهم الأخذ في الحسبان النقاط الآتية (Needles & Powers, 2013:374) :

أ. أن جميع الأصول بإستثناء الأرض لها عمر أنتاجي محدود , وأن كلفة هذه الأصول ينبغي أن توزع على مدى العمر الإنتاجي لهذه الأصول .

ب. يعكس الإندثار توزيع كلفة الأصل على المدد التي تنتفع من إستخدام الأصل خلالها, وليس الإندثار المادي للأصل أو إنخفاض قيمته السوقية , فهو أي الإندثار يصف التحول التدريجي لكلفة الأصول إلى مصاريف .

ت. لا يُعد الإندثار عملية تقييم كما أن السجلات المحاسبية لا تُعد مؤشرات لتغير مستويات الأسعار, إذ أن قيمة الأصل قد تزداد نظراً لأسعار الشراء المواتية وظروف السوق إلا أنه يتم الإستمرار بإحتساب الإندثار لكونه عملية تخصيص وليس تقييم.

وجدير بالذكر إن الخدمة المحتملة للأصول يفترض أنها تتراجع مع كل مدة إستخدام , ولكن نمط التراجع ليس واحد لجميع الأصول , فبعض الأصول تتخضع منافعها بشكل متساوي على جميع سنوات عمرها , في حين أن أصول أخرى تتخضع منافعها بشكل حاد في السنوات الأولى من عمرها ثم تصبح أكثر تدرجاً مع مرور الوقت , أما بالنسبة للأصول الأخرى فإن نمط تراجع منافعها يعتمد على مقدار إستخدامها (Rich et al,2012:337) لذا على الوحدة الإقتصادية إختيار طريقة الإندثار التي تعكس النمط المتوقع لإنخفاض المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل لتخصيص الكلفة الأصلية على المدد المنتفعة بحيث تتحقق المقابلة السليمة للمصاريف والإيرادات التي يولدها ذلك الأصل , وهناك عدة طرائق لإحتساب الإندثار إلا أن الطرائق الأكثر شيوعاً هي طريقة القسط الثابت وطريقة عدد الوحدات المنتجة وطريقة القسط المتناقص (Kolitz,2009:274).

3. القياس بعد الإعتراف

يمكن للوحدة الاقتصادية تبني السياسة المحاسبية المناسبة والإختيار بين إنموذج الكلفة التاريخية وإنموذج إعادة التقييم (Dagwell et al ,2012:153) , إذ يتطلب إنموذج الكلفة التاريخية أن تدرج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بالكلفة التاريخية مخصوماً منها الإندثار المتراكم وأي خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة , في حين يتطلب إنموذج إعادة التقييم أن تدرج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم والمتمثل بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخصوماً منها الإندثار المتراكم اللاحق وأي خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة (Taylor & White,2008: 207), هذا وينبغي أن يطبق إنموذج التقييم المختار على فئة كاملة (*) من الممتلكات والمصانع والمعدات على الرغم من أنه يمكن إعتداد سياسات بديلة لفئات بديلة , وبشكل عام فإن أي تغيير في السياسة بين إنموذج الكلفة التاريخية وإنموذج إعادة التقييم يتطلب النظر في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويعتمد ذلك على الطبيعة الدقيقة للفئات المنفردة من الممتلكات والمصانع والمعدات , وغالباً ما يجادل البعض في أن أساس الكلفة التاريخية يوفر معلومات تميل إلى أن تكون أكثر موضوعية ولكنها أقل ملائمة , في حين أن نتائج إعادة التقييم بالقيمة العادلة تميل إلى أن تكون أكثر ملائمة ولكنها أقل موثوقية , وإن موثوقية القيمة

(*) فئات الممتلكات والمصانع والمعدات هي مجموعات من الأصول المتشابهة في طبيعتها , وتستخدم في العمليات التشغيلية للوحدة الإقتصادية. ومن أمثلة الفئات المنفردة من الأصول : الأراضي , المباني , المكائن , السفن , الطائرات , السيارات , الأثاث والتركيبات , المعدات المكتبية .

العادلة عادة هي ليست بمشكلة بالنسبة للأصول التي يتم التداول بها في أسواق نشطة مثل الأراضي والمباني والسيارات ، ومع ذلك فإن موثوقية المستندات لها تأثير أكبر، إذ أن تقدير القيمة العادلة يخضع لحكم شخصي كبير كما هو الحال في حالة الأصول الفريدة (Dagwell, 2012:154).

ومما سبق يمكن القول أن إختيار إنموذج القياس بعد الإعتراف بالأصل له نتائج تؤثر في الميزانية لا يستهان بها ، ولا سيما في حالة إختيار إنموذج إعادة التقييم المصحوب بمخاطر الإحتيال نتيجة لعدم وجود المستندات الثبوتية ، لذا ينبغي التأكد من أن الإنموذج المختار يحقق فهم أفضل للوضع الإقتصادي للوحدة الإقتصادية ويتلائم مع فئة الممتلكات والمصانع والمعدات قيد القياس ويوازن بين كل من متطلبات الموثوقية والملاءمة .

4. إنخفاض القيمة

تقوم الوحدة الإقتصادية في نهاية كل مدة إبلاغ (سنة مالية في العموم) بتقييم ما إذا كانت هناك مؤشرات على إنخفاض قيمة الأصل وإذا لم يكن هناك ما يدل على إنخفاض القيمة، فإن الأصول لا يتم إخضاعها لإختبار إنخفاض القيمة أما إذا كان هناك مؤشرات على إنخفاض القيمة مثل وجود دليل على التقادم أو إنخفاض الطلب على المنتجات أو التقادم التكنولوجي، ينبغي عندها قياس قيمة الأصل القابلة للإسترداد وذلك لإختبار إنخفاض القيمة، ويتم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة للممتلكات والمصانع والمعدات في حالة كون القيمة الدفترية للأصول لا يمكن إستردادها، أي أن القيمة الدفترية هي أكبر من المبلغ القابل للإسترداد، ويحدث هذا الإنخفاض عندما تزيد القيمة الدفترية عن مجموع التدفقات النقدية غير المخصومة والمتوقع أن تتجم عن إستخدام الأصل على مدى عمره الإنتاجي المتبقي والتصرف النهائي في الأصل (Robinson et al, 2015:454), وتعتمد آلية تسجيل خسائر إنخفاض القيمة على ما إذا كانت الوحدة الإقتصادية تتحاسب عن الممتلكات والمصانع والمعدات بالكلفة التاريخية أو على أساس إعادة التقييم، فإنخفاض القيمة المحتسب للأصول المحملة بالكلفة التاريخية يعامل كمصروف ويظهر في كشف الدخل أو في كشف الدخل الشامل، أما إذا كانت الوحدة الإقتصادية تستخدم أسلوب إعادة التقييم للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات، فإن إنخفاض القيمة سيعامل كإنعكاس لإعادة التقييم التصاعدي السابق للأصل (Epstein&Jermakowicz, 2010:333-334). أي أن خسائر الإنخفاض في قيمة أصل قد أعيد تقييمه يخفض بها فائض إعادة التقييم لذلك الأصل، ويتطلب الإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة تعديل قسط الإندثار للفترات المستقبلية، وسوف تقلل خسارة الإنخفاض من قيمة الأصل القابلة للإندثار وتخصص على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي (علي، 2014: 86).

ثالثاً : إستبعاد الممتلكات والمصانع والمعدات

يحدث الإستبعاد عندما لا يتم تضمين أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في قائمة المركز المالي نتيجة للتصرف بهذه البنود من خلال الشطب (التخريد) والبيع والإستبدال والتبرع , ويحدث الإستبعاد لأحد البنود أيضاً إذا تم تدميره بالكامل , كأن يحترق المبنى أو أن تدمر السيارة في حادث (Dagwell , 2012 :164) . ومن الناحية المثالية فإن الإندثار المتراكم إلى وقت التصرف بالأصل يخفض من القيمة الدفترية وصولاً إلى قيمة التصرف بالأصل , ولكن هذا لا يحدث عادة لأن الوحدة الإقتصادية في الأغلب تعترف بأرباح أو خسائر التصرف بالأصول والتي بمثابة تصحيح للدخل الذي تم تسجيله في سنوات إمتلاك الأصل (إشارة إلى عدم صحة مبلغ الإندثار), ومع ذلك فإن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP تتطلب من الوحدة الإقتصادية أن تسجل الربح أو الخسارة في الدخل العادي , و يمكن أيضاً عدّها ضمن البنود غير العادية (Nikolai et al ,2010 :487) .

وقد أوصى (IASB) بالإعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إنهاء خدمة أو التصرف ببند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في كشف الدخل , وإن هذه الأرباح أو الخسائر يتم تحديدها على أساس الفرق بين صافي متحصلات التصرف والقيمة الدفترية للأصل, وقبل تسجيل عملية التصرف ينبغي الإعتراف بالإندثار للسنة الحالية الذي يصل إلى تاريخ التصرف بالأصل وفقاً لسياسة الوحدة الإقتصادية في إحتساب أجزاء الإندثار خلال العام (Bailey et al, 2003:90) .

ومما تقدم يتضح أن التصرف بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات يتم نتيجة لإنهاء خدماته أو إنتهاء الحاجة إليه , وإن عملية التصرف قد تكون بدون مقابل نقدي أو بمقابل نقدي يؤدي إلى الإعتراف بأرباح أو خسائر , ولكن ماذا عن الأصول التي يتم إستبعادها نتيجة لإنهاء عمرها الإنتاجي المقدر على الرغم من إنها مازال قيد الإستخدام من الوحدة الإقتصادية ؟ ترى الباحثة أنه في حالة تبني الوحدة الإقتصادية إنموذج إعادة التقييم كسياسة للقياس بعد الإعتراف الأولي للأصل فلا توجد مشكلة , وإن إعادة التقييم يعالج هذه الحالة أولاً بأول ولا يسمح بشطب أي أصل مازال لديه القدرة على تكوين التدفقات النقدية المستقبلية , ولكن هذه المشكلة قد تظهر بشكل جلي عند تبني الوحدة الإقتصادية إنموذج التكلفة , إذ أن القيمة الدفترية لاتمثل القيمة العادلة للأصل, فقد تكون القيمة الدفترية لأحد الأصول صفر في حين أن القيمة العادلة هي أكبر من الصفر ففي هذه الحالة يمكن الإفصاح عن هذه الأصول بقيمتها العادلة ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية كمعالجة متواضعة لهذه المشكلة .

المبحث الثاني

دور الإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات في

المساءلة واتخاذ القرارات لتطوير البنى التحتية

2-2-1 مفهوم المساءلة وأهدافها وأبعادها

يركز جوهر مفهوم المساءلة بشكل عام من وجهة نظر البعض على محاسبة الأشخاص بموجب عملهم والسلطة الممنوحة لهم (قرداغي, 2011: 5), فالمساءلة عن الإجراءات المتخذة تعني الإلتزام على حد سواء بتقديم التقارير عن تلك الإجراءات وقبول المسؤولية عن تنفيذها , فضلاً عن عواقبها (Neale & Anderson, 2000:94) .

وتنبثق المساءلة من الحاجة العملية لتفويض بعض المهام إلى الآخرين, وذلك لتوزيع أعباء العمل الكبيرة والمعقدة بشكل سليم, وفي المقابل ينبغي الطلب من أولئك الذين يُكَلَّفون بتفويض الواجبات تقديم تفسير لأفعالهم بعد وقوعها (Hedger & Blick, 2008:3), بمعنى أن المساءلة هي الإلتزام بتقديم تقرير عن تفويض الصلاحية, ويفترض وجود طرفين في هذه المعادلة على الأقل , يتمثل الطرف الأول في من يخصص المسؤولية, في حين يتمثل الطرف الآخر في من يقبل بها مع تعهد الأخير بتقديم تقرير عن الطريقة التي تم التصرف بها (9 :1975, OAGC) .

ويتجسد مصطلح المساءلة في القدرة التي تضطلع بها الأجهزة العليا للرقابة على مساءلة المسؤولين على اختلاف مستوياتهم ثواباً وعقاباً من دون اي تمييز لتشكل ركيزة اساسية لتفعيل الرقابة, إذ لا رقابة بدون مساءلة, فهي بذلك تسهم بشكلٍ فاعل في مكافحة الغش والفساد وتدعيم الشفافية, لتكون العلاقة بين مفهومي الشفافية والمساءلة تبادلية طردية فكما زاد معدل الشفافية زاد مستوى المساءلة والعكس صحيح, وتؤدي المساءلة دوراً مهماً في الإدارة المالية العامة كونها أداة فاعلة للحد من ظاهرة التجاوز على المال العام وتفعيلها في المجتمع عموماً والأجهزة الحكومية خصوصاً لكي يمكن التصدي لعمليتي هدر الأموال العامة وسرقتها ومن ثم انعكاساتها السلبية على تحقيق الأهداف المخططة سواء كانت اقتصادية أم إجتماعية, وبما يعزز ثقة المواطن وتفاعله وإسهامه للتصدي لإشكال الفساد ومكافحته (إصدارات ديوان الرقابة المالية, 2012: 4-5) .

وتهدف المساءلة كما حدد المجلس الأسترالي لمدققي الحسابات العامة (ACAG) إلى جعل الموظفين العموميين مسؤولين عن سلوكهم ومستجيبين للجهة التي تمنحهم السلطة, إذ تضع المساءلة معايير لقياس أداء الموظفين, فضلاً عن وضع آليات رقابة لضمان إستيفاء هذه المعايير (ACAG, 1997, par 2-3), فالمساءلة قد تؤدي إلى الثناء أو اللوم (Hedger & Blick, 2008:3) , ولا يمكن القول أن المساءلة موجودة في الحالات التي لاتنفذ فيها الحكم أو العقوبة فتطبيق العقوبات على

أفراد السلطة التنفيذية يعد جزءاً من الشروط الأساسية للمساءلة (ACAG,1997, par2-6) . وإنعدام الشفافية والمساءلة في الحكومة يميل للحث على الفساد في الإدارة العامة، وتآكل كارثي للأداء والسلوك الأخلاقي في القطاع العام

(Funnell et al ,2012 :43)

وعلى الرغم من إختلاف الهدف النهائي للمساءلة من بلدٍ إلى آخر، فإن تحديد المخالفات المالية والتجاوزات ومعاينة الأفراد المسؤولين عنها تعدّ أهم نتيجة لعملية المساءلة على المدى القصير في جميع السياقات، لذا فإن الهدف الأساسي أو حتى الوحيد لمعظم بلدان العالم لتحسين المساءلة هو تحديد ومعاينة وتصحيح أي فعل خاطئ (Hedger & Blick , 2008:3) .

وفي نفس السياق ترى الجوهر وأخرون أن المساءلة هي آلية من آليات الحوكمة لمحاسبة المسؤولين على أعمالهم وفحص وتدقيق قراراتهم وإتاحة الفرصة أمامهم لإيضاح أية نقاط غامضة أو تُهم تُوجّه إليهم سواء كانوا منتخبيين أو مُعينين، وإن التزم المنظمات والدوائر العامة بتقديم حساب عن طبيعة ممارساتها للواجبات المنوطة بها يهدف إلى رفع كفاءة وفاعلية هذه المنظمات، وتُعدّ المساءلة آلية مهمة من آليات مكافحة الفساد الإداري، فهي معيار ضابط لأداء المنظمات وتقييم هذا الأداء من خلال المحاسبة التي تخضع لها، على يد السلطات التشريعية أو القضائية أو الجهات المختصة لمكافحة الفساد (الجوهر وأخرون،2013 : 4-5).

كما تهدف المساءلة الى معرفة الجهة المسؤولة ونوع المسؤولية وطبيعة السلوك الذي يعد غير قانوني والمحافظة على حقوق المواطنين في مواجهة تعسفات الإدارة وتمكينهم من مساءلة المسؤولين في مختلف مواقعهم، وبهذا اتسع مجال المساءلة المفاهيمي عما كان عليه من قبل فلم يعد أداة للعقاب فحسب بل أصبح يسعى إلى تحقيق المشاركة الفعالة والايجابية بين المساعل والمسائل، وللمساءلة أهمية بالغة بعدها عاملا محوريا في تحديد قدرة الإدارة على تنفيذ البرامج العامة بكفاءة وفاعلية مع بيان مدى استجابتها لإحتياجات المواطنين ، وتبدأ المساءلة في الإدارة من الاهتمام بالمدخلات وتنتهي بالمخرجات مروراً بمساءلة البرامج التي تتناول الأنشطة والعمليات التي يتم من خلالها تحويل المدخلات إلى مخرجات (رياض وأعمار , 2010 : 10)

ويعزي تقرير الأمم المتحدة " الشفافية والمساءلة في القطاع العام للمنطقة العربية " التركيز الحالي على المساءلة إلى عوامل عدة، أهمها مساهمة الإضطرابات المالية لعقدين من الزمن بتآكل كبير لمصدقية الآليات المالية الحكومية، وإنعدام الثقة المتزايد بالحكومات، وانتشار العولمة التدريجي، وتباين المعلومات الذي جعل المهام الهائلة لواضعي السياسات أكثر تعقيداً وصعوبة على الحل في ظل غياب المعلومات الحاسمة، وبالتالي إزدیاد المخاطر التي تواجه صانعي السياسة بشكل ملحوظ، إذ إن توسع نطاق المساءلة المالية بسرعة وبشكل ملحوظ يعد إنعكاس لتغير المهام والتوقعات والتركيز على " إدارة الإقتصاد الكلي الحكيمة"، هذه المساءلة المحسنة تتطلب من الحكومات أن تكون مسؤولة عن التأكد من

أن هناك أنظمة كافية لتأمين وتحسين النتائج والحفاظ على الوضع المالي للدولة (الإستدامة المالية والمرونة في إستخدام الموارد وتخفيض الضعف المالي) فضلاً عن أن على الحكومات أن تثبت أن البرامج المختارة هي جزء من الوظائف المشروعة للحكومة وإن المجتمع يمكنه تحملها.

(UN ,2004, RAB/01/006:2 – 3)

ويمكن تحديد أربعة أنواع لآليات المساءلة (رياض وأعمار , 2010: 12) :

1. آليات المساءلة الخارجية الرسمية : المساءلة التشريعية والتنفيذية والقضائية.
2. آليات المساءلة الخارجية غير الرسمية : مساءلة الجماعات الضاغطة (جمعيات المجتمع المدني وسائل الإعلام والاتصال) .
3. آليات المساءلة الداخلية الرسمية : قواعد السلوك (الأنظمة المرتبطة بالمسؤولية) وأجهزة المراقبة الإدارية.
4. آليات المساءلة الداخلية غير الرسمية : مختلف أساليب الثقافة التنظيمية (أخلاقيات المهنة) وضغط الزملاء .

ومن وجهة نظر برنامج الأمم المتحدة الإنمائي هناك أربعة أبعاد مهمة هي الأساس في المساءلة للخدمة العامة تتمثل في المساءلة المالية والمساءلة الإدارية ومساءلة البرامج والمساءلة الفردية, إذ تنصب المساءلة المالية على المجالات ذات الصلة بالنقد بالقوانين واللوائح المعمول بها, والإتساق مع مبادئ المحاسبة والتقاليد الملائمة, ودقة ونزاهة التقارير, والشرعية الكاملة للإنفاق , والمساءلة الإدارية وتهتم بالمعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات والحاجة إلى الاقتصاد والكفاءة وفاعلية العمليات, في حين تهتم مساءلة البرامج على نطاق واسع بالتقييم الشامل لتأثيرات البرامج ومدى تحقق الأهداف والطموحات المقصودة , وترتبط المساءلة الفردية بالصفات الشخصية والسلوك الذي أبداه رجال المساءلة , وتنطوي على مجموعة من السمات مثل الإلتزام والصدق والثقة والإستقامة والنزاهة (UNDP, 1996:5).

وينظر الجمهور في المقام الأول إلى المساءلة المالية للوحدات الحكومية من منظورين , يتجسد المنظور الأول في كونه مقدم للموارد , في حين يتجسد المنظور الثاني كونه متلقي للخدمة أو كليهما معاً (PSAB, Consultation Paper 2, 2012:11-12) :

1. منظور تقديم الموارد : ينطوي هذا المنظور على النظر في الشؤون المالية للوحدات الحكومية من زاوية تقديم الموارد غير الطوعي (مثل دافع الضرائب) أو من منظور تقديم الموارد الطوعي (مثل المقرضين والمستثمرين والجهات المانحة ورسوم مقابل الخدمة).
2. منظور تلقي الخدمة : ينطوي هذا المنظور على النظر في الشؤون المالية للوحدات الحكومية من زاوية المكلفين بدفع الضرائب وغيرهم من أفراد المجتمع المستفيدين من الخدمات المقدمة من الوحدات الحكومية , سواء كان ذلك نتيجة لعمليات متبادلة أو غير متبادلة.

وفي نفس السياق يرى العواد أن المساءلة للقطاع العام تستند الى أن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة هي أموال عامة تعود للشعب ولذا فمن حق الشعب معرفة مقدار تلك الموارد وكيفية إنفاقها (العواد, 2012: 14)

2-2-2 مفهوم وأهمية وخصائص البنى التحتية

برز مصطلح " البنى التحتية " خلال الحرب العالمية الثانية من الإستراتيجيين العسكريين ليشير إلى العناصر واسعة النطاق أو الخدمات اللوجستية , وبعد ذلك قدم خبراء الإقتصاد المصطلح في أدبيات إقتصاديات التنمية لإستخدامها بالتبادل مع " النفقات العامة الرأسمالية " , وأصبح في وقت قريب مصطلحاً شائعاً وغالباً ما يستخدم بشكل فضفاض ومتفرع , مثل البنى التحتية الاجتماعية والبنى التحتية الاقتصادية والبنى التحتية الصلبة والبنى التحتية الناعمة والبنى التحتية المادية والبنى التحتية المؤسسية (Ahmed & Donovan,1992:2). وهناك صلة وثيقة بين الإستثمار العام ورأس المال من البنى التحتية ذلك أن عنصراً كبيراً في مخزون رأس المال العام في معظم البلدان يتكون من بنى تحتية، وقد كان القطاع العام ولازال هو المقدم الأساسي للبنى التحتية (صندوق النقد الدولي , 2014 : 76) وتعد البنى التحتية من وجهة نظر Weber & Alfen العمود الفقري التنظيمي اللازم للاقتصاد, وهي لا تقتصر بتركيزها على الجانب الاقتصادي فحسب وإنما تركز أيضاً على الجوانب الاجتماعية والثقافية (Weber & Alfen, 2010:27) .

وعرّف البنك الدولي البنى التحتية بأنها " تلك المشروعات المتضمنة في مجموعة المنشآت والشبكات والخدمات التي ينبغي أن تتوافر في المدن والمناطق الحضرية والتي لا يمكن دون وجودها ممارسة النشاط الاقتصادي والاجتماعي بكفاءة، وتشكل منتجاتها سلعاً وخدمات وفي بعض الأحيان تكون ذات طبيعة احتكارية تقدمها الحكومة" (الكرخي, 2015: 9) , فالبنى التحتية تتضمن تحسينات الأراضي طويلة الأمد (من غير المباني) والتي تضيف قيمة للأراضي مثل الجسور والشوارع والمجاري والأنفاق والسدود (Freeman et al,2009 :356) .

وحدد مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي مفهوم أصول البنى التحتية بأنها "الأصول الرأسمالية طويلة الأجل التي عادة ما تكون ثابتة (Stationary) في طبيعتها والتي عادة ما يُمكن الحفاظ عليها لعدد أكبر من السنوات مقارنةً بالموجودات الرأسمالية الأخرى" (GASB,1999 Statement 34, par 19)

وهي تنقسم بحسب الكرخي إلى بنية أساسية اقتصادية (مادية) وتشمل الهياكل الهندسية والمعدات والمرافق العامة الطويلة الأجل مثل (القوى الكهربائية وأنابيب نقل الغاز والاتصالات السلكية واللاسلكية وإمدادات المياه والصرف الصحي وتجمع النفايات الصلبة والتخلص منها) والإشغال العامة مثل (السدود

وإشغال القنوات اللازمة لأغراض الري والطرق) وقطاعات النقل الأخرى (السكك الحديدية والنقل في المدن والموانئ والمطارات) وعلى الخدمات التي توفرها والتي تُستعمل في الإنتاج الاقتصادي من جانب المجتمع , فضلاً عن بنية أساسية اجتماعية وهي تضم في كثير من الأحيان خدمات التعليم والصحة (الكرخي , 2015 :9).

كما قدم الفحام تقسيماً أكثر وضوحاً لمشاريع البنى التحتية , فقسمها إلى ثلاثة أنواع وهي (الفحام , 1978 : 310) :

1. المشاريع الهيكلية مثل مشاريع الطرق، الجسور، السدود، الترعة وغيرها .
 2. المشاريع الإنتاجية مثل مشاريع مصافي النفط ومحطات توليد الطاقة والمصانع وغيرها .
 3. المشاريع الخدمية مثل المدارس والمستشفيات ومحطات تعبئة الوقود وغيرها.
- أما Uddin et al فقد قدموا تصنيفاً أكثر تفصيلاً للبنى التحتية يتكون من سبع مجموعات على أساس الوظائف والخدمات الأساسية وهي موضحة في الجدول (5):

الجدول (5)

فئات مرافق البنى التحتية

<p>النقل البري (الطرق والجسور والأنفاق والسكك الحديدية) . النقل الجوي (المطارات ، والطائرات والمرافق الأرضية والجوية وأبراج المراقبة). الممرات المائية والموانئ (الممرات المائية الداخلية وقنوات الشحن والمحطات والأحواض الجافة والموانئ) . النقل الجماعي (مترو الأنفاق وحافلة النقل والمحطات) . خطوط الأنابيب (الغاز الطبيعي والنفط الخام) .</p>	النقل
<p>إمدادات المياه (محطات الضخ ومحطات المعالجة وخطوط المياه الرئيسي والآبار والمعدات الميكانيكية / الكهربائية) . الهيكل (السدود والتحويلات، الحواجز والأنفاق والقنوات) . توزيع المياه الزراعية (القنوات والأنهار، والبوابات، والسدود) . شبكات الصرف الصحي (خطوط الصرف الصحي الرئيسية، خزانات الصرف الصحي ومحطات المعالجة) . تصريف مياه الأمطار (المزاريب على جوانب الطرق والخنادق) .</p>	المياه والصرف الصحي
<p>النفائيات الصلبة (النقل، ومدافن النفائيات ومحطات المعالجة ومرافق التدوير) . النفائيات الخطرة (وسائل النقل ومرافق التخزين ومحطات المعالجة). النفائيات النووية (النقل ومرافق التخزين، والأمن) .</p>	إدارة النفائيات
<p>إنتاج الطاقة على الوقود الأحفوري . شبكات توزيع الطاقة الكهربائية . خطوط أنابيب الغاز . محطات الطاقة النووية . إنتاج الطاقة المتجددة (الشمسية ، الرياح ، الكهرومائية) .</p>	إنتاج وتوزيع الطاقة

المباني العامة (مثل المدارس والمستشفيات والمكاتب الحكومية) . المباني السكنية في القطاع العام . المباني الصناعية .	المباني
الحدائق والملاعب وكذلك البحيرات . مدينة الملاهي والكارينوهات .	المرافق الترفيهية
شبكات الإتصال السلكية واللاسلكية . شبكات التلفزيون . شبكات الأقمار الصناعية . شبكات تكنولوجيا المعلومات .	الإتصالات وأصول تقنيات المعلومات

المصدر: إعداد الباحثة بالإستناد إلى

(Uddin, Waheed et al, Public Infrastructure Asset Management, Second Edition, McGraw-Hill Education, 2013:15-17)

وبعد مفهوم البنى التحتية ذي مرونة عالية , إعتماًداً على درجة التركيز في تطوير إستراتيجية بلد ما بين الزراعة والصناعة , فيتم التركيز على العناصر الأكثر أهمية سواء في الريف أو في التنمية الحضرية , ولكن أياً كان التركيز في الأبعاد المكانية , فإن طبيعة عناصر البنى التحتية هي من النوع الذي يتطلب مبادرات الحكومة لإنشاءه , وهي توفر البيئة الأساسية للأنشطة الإنتاجية للأفراد والجماعات في المجتمع (Ahmed& Donovan ,1992:3) .

هذا ولا تقام مشاريع البنى التحتية بالدرجة الأولى لتحقيق أو تعظيم الإيرادات , فقد يكون لتلك المشاريع عائد اجتماعي كبير إلا أن التكاليف يمكن أن لا تسترد من خلال الرسوم والأسعار التي يدفعها المستخدمون أو من خلال زيادة الإيراد الضريبي من زيادة النشاط , وتولد تلك الحالات مفاضلة بين المنافع الاجتماعية الإيجابية في جانب , والتأثيرات السلبية على المالية العامة في الجانب الآخر (صندوق النقد الدولي, 2014 : 78) .

وتتجلى أهمية البنى التحتية كونها مدخلاً لاغنى عنه في الإنتاج في أي إقتصاد, وهو مدخل يكمل بدرجة كبيرة المدخلات الأخرى ذات الطابع التقليدي الأكبر مثل العمالة ورأس المال غير المتصلة بالبنى التحتية, وفعالياً يصعب تصور أي عملية إنتاج في أي قطاع في الإقتصاد لا تعتمد على البنى التحتية, وفي المقابل تكون أوجه القصور في البنى التحتية محسوسة بسرعة, إذ يؤثر إنقطاع الكهرباء وعدم كفاية إمدادات المياه ووعورة الطرق أو إنعدامها تأثيراً سلبياً على نوعية حياة الأشخاص, كما أنه يمثل حواجز كبيرة أمام عمل الشركات (صندوق النقد الدولي , 2014 : 78) حيث أن جودة البنى التحتية لأي دولة تعد مؤشر بالغ الأهمية للحيوية الاقتصادية, والتي تمثل العناصر الأساسية لمجتمع متحضر وإقتصاد منتج , وغياها أو إخفاقها ينشئ عقبة رئيسة أمام النمو والقدرة التنافسية (NCPWI, 1988:1) , فضلاً عن إن أصول البنى التحتية تلبي متطلبات الخدمة العامة الرئيسة في الحياة اليومية, مثل توفير المياه, والطاقة, والتنقل, والاتصالات, والتعليم, والأمن, والثقافة, والرعاية الصحية, مما يجعلها شرطاً أساسياً

لتحقيق النمو والازدهار الاقتصادي والمعيشي (Weber & Alfen,2010:27) , فنجاح وتقديم المجتمع يعتمد على البنى التحتية لتوزيع الموارد والخدمات الأساسية لجمهور, وجودة وكفاءة هذه البنى التحتية تؤثر على نوعية الحياة, وصحة النظام الإقتصادي والاجتماعي والاقتصادي فيه (3: Uddin et al, 2013) .

وكما عبر Uddin et al يرتبط إزدهار الحضارات أو سقوطها بقدرتها على إطعام وإيواء شعبها والدفاع عن نفسها , وهذه القدرات تعتمد على بنيتها التحتية , والتي تعدّ في كثير من الأحيان الأساس الخفي لثروة المجتمع ونوعية الحياة فيه (9: Uddin et al, 2013) .

وبعد تحديد مفهوم وأهمية البنى التحتية للإقتصاد والمجتمع ككل , يمكن ملاحظة تميّز البنى التحتية بوضع خصائص أساسية تتأطر من وجهة نظر صندوق النقد الدولي بما يأتي (صندوق النقد الدولي 2014 : 78) :

1. غالباً ما تمثل الإستثمارات في البنى التحتية مشاريع كبيرة كثيفة الإستخدام لرأس المال, يغلب عليها طابع "الإحتكار الطبيعي" إذ يتولى غالباً تقديم الخدمات كيان واحد فقط .

2. عادةً ما تكون التكاليف المطلوبة في بداية المشاريع كبيرة, إلا أن المنافع أو العوائد تظل تتحقق على مدى مدة طويلة من الوقت (لعقود طويلة في الغالب) ويمكن أن يفرض طول عمرها هذا تحدياً أمام قيام القطاع الخاص بتقديم التمويل أو إمداد البنى التحتية .

3. بإمكان إستثمارات البنى التحتية توليد عوامل خارجية إيجابية, بحيث يمكن أن يتجاوز العائد الاجتماعي لمشروع ما العائد الخاص الذي يمكن أن يتولد لمشغل المشروع, ويمكن أن يؤدي ذلك إلى قصور في توفير الإستثمارات المطلوبة, ولهذه الأسباب كانت خدمات البنى التحتية تقدم تاريخياً من القطاع العام غالباً .

وتمتاز البنى التحتية بخصائص أخرى مثل, مرونة الطلب المنخفضة بسبب وظائفها الأساسية (Weber & Alfen,2010:27), كما أنها ذات أهمية كبيرة للتنمية الاقتصادية في المجتمعات المختلفة, فلا يمكن أن يتصور حدوث تنمية إقتصادية أو إجتماعية في أي مجتمع دون وجود بنى تحتية متقدمة فيه (الحسيني , 2005 : 12) .

ومما سبق يمكن القول أن وجود البنى التحتية والسعي للمحافظة عليها وتطويرها أمر يهم الجميع (الأفراد والشركات والحكومة) , فأى مجتمع سواء كان ريفي أو متمدن لايمكن أن يعمل وينمو دون البنى التحتية, وأن البنى التحتية تلعب دوراً في قدرة المجتمع على النمو والتوسع وتحسين الظروف الاقتصادية والإجتماعية والبيئية, ونظراً لهذه الأهمية الكبيرة لأصول البنى التحتية ولصعوبة معالجة التأثيرات السلبية والتي تمتد لسنوات عديدة الناتجة عن إتخاذ القرارات الخاطئة في إدارة وتطوير هذه الأصول فمن الضروري توجيه العناية الكافية وتوفير جميع المتطلبات اللازمة لعملية إتخاذ القرارات السليمة.

2-2-3 حاجة المساءلة وإتخاذ القرارات في الوحدات الحكومية الى الإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات

تتطلب مساءلة الوحدات الحكومية وتطوير بنيتها التحتية إبلاغاً متعدد الأوجه وذلك بسبب الطبيعة المعقدة لتلك الوحدات والعدد الكبير من الأهداف التي ترمى إلى تحقيقها، إذ ينبغي أن يعكس الإبلاغ عن الأداء المالي في الوحدات الحكومية وجهات نظر متعددة، عليه ينبغي فهم خصائص الوحدات الحكومية بعدّه أمر بالغ الأهمية في تفسير الأداء المالي لهذه الوحدات، وطالما أن محور إهتمام الوحدات الحكومية يتجسد في خدمة الجمهور من خلال توفير الخدمات وأداء المسؤوليات المالية والاقتصادية والاجتماعية التي أوكلت لها، عليه ينبغي توفير المعلومات الملائمة والإبلاغ عن كل ما هو مادي ومؤثر بهدف تعزيز مساءلة تلك الوحدات عن كيفية إستغلال الموارد التي بعهدتها ومستوى الخدمات التي تقدمها إلى أصحاب المصلحة فيها بما فيهم الجمهور، فضلاً عن توفير المعلومات الملائمة التي تخدم إتخاذ القرارات في مجال تطوير بنيتها التحتية، وحيث أن الهدف الأساسي من التقارير المالية هو توفير معلومات مفيدة في إتخاذ القرارات الاقتصادية فيمكن تمييز ثلاثة أنواع من التوجهات للمحاسبة الحكومية (Näsi et al, 2002: 13) :

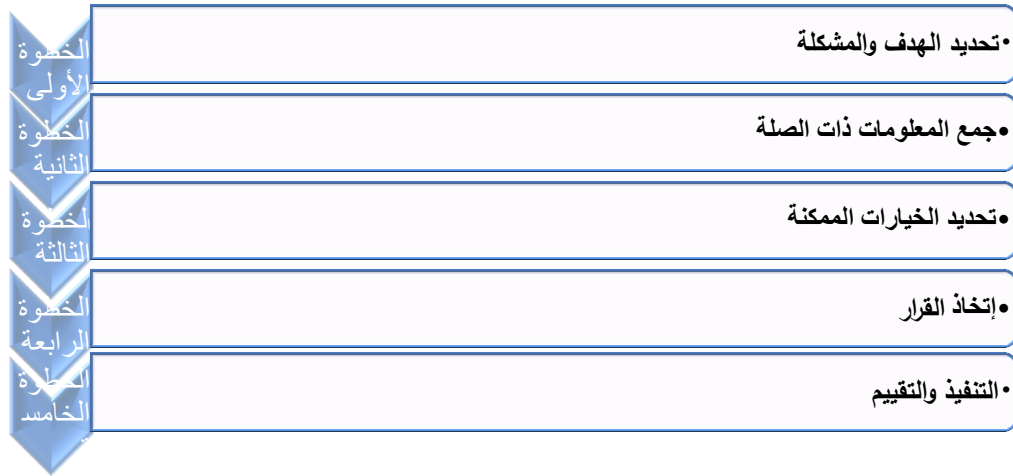
1. تقليدياً استجابت نظم المحاسبة الحكومية في المقام الأول إلى السيطرة واحتياجات المجلس التشريعي من المعلومات، وقد كان تركيز المحاسبة والإبلاغ وفق هذا التوجه نحو إثبات الإمتثال بسلطات الإنفاق الممنوحة وفق التشريع، إذ عدّ الإمتثال للموازنة الهدف الأساسي للمحاسبة الحكومية الوطنية .
 2. أما التوجه الثاني فعّد المحاسبة وسيلة أيضاً لتزويد الجمهور بمعلومات موثوقة عن الوضع المالي العام للحكومة .
 3. تمثل التوجه الثالث بالتوجه نحو الإدارة وعدّ المحاسبة وسيلة لإدارة العمليات الحكومية، فركزت المحاسبة والإبلاغ على تشجيع وإظهار إدارة فعالة وكفؤة لموارد الوحدات الحكومية .
- وترى الباحثة أن كلاً من التوجه الثاني والتوجه الثالث يعد خطوة متقدمة لتطوير الإبلاغ المالي الحكومي، إذ أن التوجه الثاني بتأكيد على ضرورة تزويد الجمهور بمعلومات موثوقة عن الوضع المالي العام للحكومة يسهم في تعزيز المساءلة، أما التوجه الثالث الذي يسعى الى توفير المعلومات الملائمة لإدارة العمليات الحكومية فهو يسهم بشكل كبير في عملية إتخاذ القرارات الصائبة في إدارة موارد الوحدات الحكومية بكفاءة وفاعلية.
- وتزداد أهمية وخطورة القرارات كلما كبر حجم الوحدة الاقتصادية وتشعبت أنشطتها، وتزداد درجة تعقيد القرار في ظل ثورة الاتصالات والمعلومات وكذلك العولمة التي أدت إلى المنافسة الشديدة والتغير البيئي المتسارع، فكل هذه التحديات جعلت عملية صنع القرارات أكثر تعقيداً وأهمية من أي وقت مضى (حريم،

2004 :225). وعدم توفر المعلومات الكافية والصحيحة التي يُعتمد عليها يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الإدارية والقصور في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وتحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطها إلى المعلومات، إذ يطلب متخذو القرار معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات (جمعة، وآخرون، 2003 :9-10). ومما لا شك فيه أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية يكون من شأنها زيادة المعرفة العلمية والعملية لمتخذي القرارات وتوجيه سلوكهم لاتخاذ القرار المناسب (المجهلي، 2009 :111). وعلى الرغم من حصول متخذ القرار على المعلومات اللازمة لقراراته من مصادر مختلفة، ولكن يؤكد البدوي أن المعلومات المحاسبية تتميز عن غيرها من المعلومات الوظيفية بأنها كمية وقابلة للتحقق من صحتها لذلك فإنها تعد أكثر فاعلية في مساعدة متخذي القرارات في الوصول إلى الحلول المناسبة (البدوي، 1987 :53)

وقد حدد Adair خمس خطوات تقليدية يمر بها متخذو القرار للوصول إلى الحل الأنسب وكما موضحة في الشكل (4) :

الشكل (4)

خطوات إتخاذ القرار



Adair, J., (2007), "**Decision Making & Problem Solving Strategies**", 3rd ed., London: Kogan Page, p: 23

وتمثل الخطوة الثانية لمراحل إتخاذ القرار بجمع وتمحيص المعلومات ذات العلاقة بالمشكلة، إذ أن بعض تلك المعلومات تكون متوفرة بوضوح والبعض الآخر ربما يكون مفقود، فمن الضروري التمييز بين المعلومات المطلوبة والمعلومات المتاحة، ومن الخطأ النظر إلى القرار بالرجوع إلى المعلومات المتوفرة دون النظر هل أن هذه المعلومات هي المطلوبة، فهناك خلط بين التصنيفين كما هو مبين بالشكل (5)

الشكل (5)

تصنيفات المعلومات وعلاقتها بعملية إتخاذ القرار



Adair, J., (2007), "**Decision Making & Problem Solving Strategies**", 3rd ed., London: Kogan Page, p: 26

وتعتبر غالباً كميات البيانات المقدمة مجرد إضافة للحجم إذا لم يعرف متخذ القرار المعلومات المطلوبة بالتحديد ويلاحظ من الشكل السابق أن متخذ القرار بحاجة الى المعلومات لتقليل درجة عدم التأكد وبالتالي تقليل مخاطر اتخاذ القرار، ولكنه يواجه قيد عدم توفر كل المعلومات المطلوبة، فليس كل ما هو

مطلوب متوفر غير أن هناك مساحة مشتركة تتقاطع عندها المعلومات المطلوبة والمتوفرة فكلما اتسعت هذه المساحة قلت درجة عدم التأكد

(Adair, 2007: 26)

هذا وتمثل التقارير المالية مصدراً مهماً للمعلومات من وجهة نظر أصحاب المصلحة في الوحدات الحكومية الذين يستخدمونها لإتخاذ قرارات الإستثمار والقرارات التنظيمية , إذ يمكن أن تؤدي التقارير المالية ذات الجودة المنخفضة إلى إتخاذ قرارات دون مستوى الطموح الأمر الذي من المحتمل أن يؤدي إلى سوء توزيع الموارد (Granof et al,2016:435) .

وتهدف التقارير المالية للوحدات الحكومية في الغالب إلى توصيل المعلومات الملائمة والموثوقة لحاجات المستخدمين لتمكينهم من إتخاذ القرارات وتلبية قضايا المساءلة (IFAC, 1995:1) , إذ أن من أبرز الأهداف التي تسعى المحاسبة الحكومية الى تحقيقها هو توفير المعلومات اللازمة للمساءلة (أحمرو , 2003 : 37) , وتمثل إحتياجات المستخدمين لمعلومات التقارير المالية بمثابة العدسة التي يتم من خلالها إتخاذ القرارات للعديد من الأغراض من بينها تقييم الأداء المالي, وإحتياجات المستخدمين تمثل عادةً القوة الدافعة وراء السعي نحو تحقيق أهداف التقارير المالية, وعادةً ما ينصب التركيز في القطاع العام والوحدات التابعة له على مساءلة الجمهور الذي يشتمل على مجموعة واسعة من مستخدمي التقارير المالية التي تطبق المساءلة على تلك الوحدات وبوجهات نظر متعددة تبعاً لتعدد أهدافها , ويتمثل المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية للقطاع العام بأفراد من الجمهور قد يكونوا أقل ثقافةً من الناحية المالية من مستخدمي أنواع أخرى من التقارير المالية, فهم على الأرجح أقل قدرةً على الوصول إلى الوسطاء مثل المحللين ليفسروا التقارير المالية لهم, لذا ينبغي إعداد التقارير المالية للوحدات الحكومية بعد الأخذ في الحسبان ما يأتي (PSAB,2012:10) :

1. أعداد التقارير المالية بالصيغة التي تساعد المستخدمين على فهم المعلومات الواردة فيها , إذ ليس من المفيد للتقارير أن تستبعد أو أن تبسط المعلومات المعقدة , لأن مثل ذلك يجعلها تحتوي على مضمون مضلل .
2. ينبغي إفتراض أن مستخدمي التقارير المالية لديهم فهم معقول للأنشطة الاقتصادية والمحاسبية جنباً إلى جنب مع الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية .
3. أن تلبية إحتياجات الجمهور وممثلهم المنتخبين لغرض المساءلة هو أحد أغراض إعداد التقارير المالية, عليه يمكن أن توفر تلك التقارير معلومات مفيدة لمستخدمين آخرين ولأغراض أخرى, على سبيل المثال الإحصائيين الحكوميين والمحللين ووسائل الإعلام والمستشارين الماليين وجماعات كسب التأييد .
4. يملك بعض المستخدمين ومن بينهم الهيئات التنظيمية والرقابية واللجان الفرعية للمجلس التشريعي ومؤسسات الإقراض ومقدمي التنمية والمساعدات السلطة لطلب إعداد تقارير مالية مصممة

خصيصاً لتلبية إحتياجاتهم لمعلومات محددة , ويمكنهم أيضاً إستخدام المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام.

لقد أزداد الطلب في الآونة الأخيرة على الخدمات الحكومية مع زيادة النمو السكاني وارتفاع مستويات المعيشة, والذي صاحبه سيطرة الحكومات على المزيد من الأصول وزيادة التنافس على الموارد وعلى مستوى الإهتمام الحكومي, ونتيجة لما سبق تتعرض الحكومات لضغوطات كبيرة بشأن تقويم قدرتها على إدارة الأصول بكفاءة وفاعلية من خلال زيادة الطلب على المساءلة عن إستخدام الحكومة لتلك الأصول, عليه ينبغي أن تثبت كفاءة وفاعلية إدارة تلك الأصول في الوحدات الحكومية من خلال التقارير المالية التي يتم الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات بشكل أفضل وتوزيع أفضل للأصول وتطويرها (IFAC, 1995:11).

وتعد المساءلة هي السمة الرئيسية للقطاع العام, فمعظم السياسات والبرامج الحكومية تحتوي على برامج سيطرة عديدة وعلى درجة عالية من المساءلة, وإن إدارة الأصول ولا سيما الثابتة منها ليست مستثناة وأن الهدف الأساسي لإدارة تلك الأصول هو ضمان المساءلة عن الإستثمارات الكبيرة فيها والتي هي بعهدة مسؤولي الوحدات الحكومية (Brady, 2001:4).

وتطالب حكومات اليوم كما يرى Neale & Anderson بأن تولي الإلتباه إلى الآثار المترتبة على المدى الطويل لقرارات الإنفاق على الأصول ومن بينها الممتلكات والمصانع والمعدات ومستويات الخدمة المتفق عليها, ولكن لايزال الإبلاغ المالي عن هذه المعلومات بحاجة إلى تطوير إذا ما تم الأخذ في الحسبان أهمية التركيز على التخطيط وإدارة الأصول وتحديد التأثيرات الطويلة الأجل لقرارات مستوى الخدمة والنفقات (Neale& Anderson,2000:105) وبتصرف.

كما يعتقد الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أنه ينبغي على الحكومات في جميع أنحاء العالم أن تنفذ الترتيبات المؤسسية اللازمة لحماية الجمهور, ومعالجة أبرز المشكلات المتمثلة بضعف الإدارة المالية العامة, والإبلاغ المالي للقطاع العام, وإنعدام المساءلة الحكومية وتطوير البنى التحتية , مما يتطلب توفير معلومات واضحة وشاملة بشأن التأثيرات المالية لقرارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية, إذ ينبغي على الحكومات تنفيذ الترتيبات المؤسسية الضرورية اللازمة لتعزيز المساءلة للإدارة المالية للقطاع العام, وإستخدام أساس الإستحقاق المحاسبي من خلال إعتماد وتنفيذ الدولة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASS) والذي يشجع على المزيد من الشفافية والمساءلة من خلال السماح بتسجيل الأصول والمطلوبات الحكومية والإبلاغ عنها بشكل مناسب يُمكن من رصدها على نحو فعال ويعزز من المساءلة عن كيفية إستغلالها وتطويرها (IFAC, 2012, Policy Position 4:1) وبتصرف .

وفي نفس السياق يؤكد (Henderson , et al) على أن إستخدام الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية (المحاسبة في القطاع العام), لايميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات التشغيلية , وينظر إلى

الأصول على أنها بند من بنود الموازنة، فهي مجرد نفقات، ولا توجد إستمرارية للإعتراف بها فلا وجود للأصول بالمعنى المحاسبي، وبالتالي لاوجود للإندثار وتوزيع لكلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي، بمعنى عدم وجود سجلات محاسبية لتلك الأصول، وإن كانت الوحدات الحكومية لديها قوائم للأصول التي تمتلكها، فهذه القوائم هي خارج نظام المعلومات المحاسبي، عليه لا يوفر النظام المحاسبي الحالي طريقة للسيطرة على الإستثمارات العامة الكبيرة في الأصول غير المتداولة ومن بينها الممتلكات والمصانع والمعدات، أو أصول البنى التحتية مثل الطرق والموانئ والجسور والسدود (Henderson , et al, 2014 :827-828)

وتقتصر المساءلة في الأنظمة المحاسبية الحكومية التقليدية على المساءلة المالية عن الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية المختلفة ومدى إنتظام السجلات المحاسبية وسلامة التقارير المالية (العواد ,2012 : 14) والتأكد من أن الإنفاق قد تم في حدود الإعتمادات المقررة (أحمرو , 2003 : 37).

ولا يختلف النظام المحاسبي الحكومي في العراق عن الأنظمة التقليدية سابقة الذكر حيث يعاني من نقاط ضعف تتمثل بعدم الإبلاغ عن الأصول الثابتة بكافة أنواعها (أراضي، مباني، آلات ومعدات، أصول تراثية ، وغيرها من الأصول الثابتة) نتيجة لإتباع الأساس النقدي المعدل والذي لا يميز بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية مما يؤدي الى عدم إظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة والصعوبة في تحقيق الرقابة المحاسبية على الأصول الثابتة وعدم تقديم المعلومات المفيدة للمساعدة في إتخاذ القرارات المتعلقة بإنشائها أو تملكها أو صيانتها فضلاً عن صعوبة تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية وصعوبة تقييم مدى كفاءة وفاعلية الأداء المالي الحكومي (السعبري والسعدي, 2012 : 234)

وعليه يرى (Fawcett) أن هناك حاجة ماسة لبناء القدرات المالية والخبرات في القطاع العام من أجل ضمان الإنفتاح والثقة والمساءلة لشؤونه المالية (Fawcett 2013:1)، فضلاً عن التخلي عن الأساس النقدي وإعتماد أساس الإستحقاق في المحاسبة ووضع الموازنة، لما له من فوائد حقيقية كما يعتقد ANAO تتجسد في توفير معلومات شاملة على المستوى التنظيمي، بحيث تساهم هذه التطورات في خيارات سياسية أكثر إستتارة، وأداء أقوى وأساس أكثر شمولاً للمساءلة، فلا ينبغي التغاضي عن أن التغييرات في المحاسبة وإعداد الموازنة ما هي إلا جزء من حركة أوسع بكثير لتحسين الكفاءة والفاعلية والمساءلة في القطاع العام (10 : ANAO,2006).

وترى الباحثة من خلال ما سبق بأن إعداد التقارير المالية الحكومية في وضعها الحالي (من خلال تبني الأساس النقدي) قد تعرض ومازالت تتعرض إلى أكبر قدر من الإنتقادات فيما يتعلق بمحتواها من المعلومات وقدرتها على تعزيز المساءلة عن الكيفية التي يتم من خلالها إستغلال الموارد ومن بينها الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي سيتم تناولها بشئ من التفصيل في المباحث القادمة من الفصل

القادم, فضلاً عن أن عدم الإبلاغ عن تكاليف تلك الموارد يُصعّب من إمكانية أن تؤخذ تلك التكاليف في الحسبان عند التخطيط لتطويرها هذا من ناحية, ومن ناحية أخرى لا يمكن للحكومات أن تمارس على نحو كفوء مسؤوليات الإدارة الموكلة إليها, ومن دون فهم متطلبات الصيانة وتكاليف الاستبدال للبنى التحتية على سبيل المثال, يصعب على الحكومات تقويم إمكانية الحفاظ عليها أو تطويرها, عليه ينبغي الإبلاغ عن الممتلكات والمصانع والمعدات أو البنى التحتية كأصل ضمن القوائم المالية للوحدات الحكومية واتباع أساس الاستحقاق المحاسبي, وعرض تكاليف استعمالها وكذلك القياس اللاحق لقيمتها, وفي المقابل فإن تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (الحكومي) وبالتحديد المعيار (17) "الممتلكات والمصانع والمعدات" والذي سيتم تناوله بشئ من التفصيل في الفصل القادم, سوف يساعد على إمكانية توفر إبلاغ مالي يلبي الحاجة إلى المعلومات حول المسألة عن إكتساب وإدارة وتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية .

الفصل الثالث

أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في

الوحدات الحكومية والمتطلبات

الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي

للقطاع العام 17 IPSAS

تمهيد

إن إعتداد أساس الإستحقاق يعد خطوة متقدمة لتحقيق إدارة مالية عامة ناجحة تسهم في تعزيز الإستقرار المالي والإقتصادي وتحقيق رفاه المواطنين فضلاً عن أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على وفق أساس الإستحقاق يؤدي الى تحسين جودة الإبلاغ المالي وزيادة الشفافية في الممارسات المحاسبية الحكومية، ويسهل عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب ضماناً للاستخدام الكفوء والفعال للموارد المالية، ويعزز المساءلة العامة. لذا سيتناول هذا الفصل مفهوم أساس الإستحقاق وأهميته ومتطلبات تطبيقه في الوحدات الحكومية مع التركيز على دوره في المحاسبة عن أصول تلك الوحدات، كما سيعرض الفصل متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 والتعرف على أهم نقاط الإختلاف بينه وبين النظام المحاسبي الحكومي العراقي.

سيتناول هذا الفصل مبحثين :

المبحث الأول : مفهوم أساس الإستحقاق ومتطلبات تطبيقه في المحاسبة عن أصول الوحدات الحكومية.

المبحث الثاني : المتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 ومدى التوافق مع المعالجات المحاسبية المحلية

المبحث الأول

مفهوم أساس الإستحقاق ومتطلبات تطبيقه في المحاسبة

عن أصول الوحدات الحكومية

3-1-1 مفهوم أساس الإستحقاق وأهمية تطبيقه في الوحدات الحكومية

يمكن تحديد إثنين من الإتجاهات الفكرية في مجال دعم الأسس المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية , الأول الإتجاه التقليدي الذي يدعم المحاسبة على وفق الأساس النقدي والثاني الإتجاه الحديث الذي يدعم المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق , الأمر الذي يثير تساؤلاً على حد تعبير Tudor & Mutiu بشأن أي من الأساسين هو الأنسب من حيث الإعتبارات النظرية والعملية ؟ فمن وجهة نظر الإتجاه الفكري التقليدي , تعد المحاسبة على وفق الأساس النقدي بصورة مبدئية أكثر ملاءمةً للوحدات الحكومية , إذ التركيز على الإمتثال للقواعد واللوائح وإنتاج تقرير نتائج تنفيذ الموازنة (-Budget out) turn report الذي يعد جزءاً أساسياً من التقارير المالية المتعارف عليها في هذا السياق (Tudor & Mutiu,2007:2) , وكذلك يُعد الأساس النقدي هو الأسهل من ناحية التطبيق لعدم وجود الحاجة إلى أي تسويات قيادية في نهاية المدة المحاسبية (سلوم, 2001: 388) , وتنعكس بشكل كبير فائدة هذا الأساس في إثبات الإمتثال لحدود الإنفاق النقدي (OCDE-GD,1993:7) , إلا أنه ومن ناحية أخرى لا يتم على وفق الأساس النقدي مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي تولدها , وهذا يعني أن كشف الدخل والميزانية قد لا يقدمان صورة عادلة وصادقة للنشاط الحالي وظروفه , فالمحاسبة على وفق الأساس النقدي كما أكد Tudor & Mutiu يمكن أن تشوه العمليات الحقيقية للنشاط وتعكس الدخل بشكل غير صحيح (Tudor & Mutiu,2007:2), ناهيك عن أن المحاسبة على وفق الأساس النقدي توفر القليل من المعلومات عن الأصول والإلتزامات في المستقبل (Sousa et al ,2013:221) , إذ أنها تقدم إشارات ضئيلة ولربما معدومة عن الإلتزامات التي تحتاج الوحدة الوفاء بها في المستقبل , كما إنها لا تعترف بالمنافع المتولدة في المستقبل من إستخدام الأصول التي تم إكتسابها فعلاً (FEE,2007:9), ففي ظل الأساس النقدي يتم تسجيل جميع النفقات التي دفعتها الوحدة الحكومية سواء كانت جارية أو رأسمالية وعلى أساس أنها تخص المدة التي دفعت فيها , وبذلك تقفل جميع النفقات في نهاية المدة التي دفعت فيها بما فيها الأصول الثابتة إن صح التعبير , وعليه سوف لن تظهر تلك الأصول في السجلات ولن يتم احتساب الإندثار لها نظراً لأن الإندثار لا ينطوي على عمليات دفع نقدي من جهة , ولإعتبار أن الأصل قد أُستهلك بالكامل في نفس المدة التي فيها دفع ثمنه من جهة أخرى (نعيم ودنيا , 1980: 112) , كما تتجاهل المحاسبة على وفق الأساس النقدي الرصيد المتبقي لإعتمادات الموازنة الجارية في نهاية المدة والذي لا يمكن ترحيله إلى المدة القادمة , لذلك ولتجنب

خفض الموازنة للمدة القادمة فقد تسارع الوحدات إلى إنفاق تلك الإعتمادات قبل نهاية السنة المالية وهذا يمكن أن يؤدي إلى نفقات غير ضرورية (Wan, 2005: 51).

وبشكل مغاير لما جاء في أعلاه تنصب وجهة نظر الإتجاه الفكري الحديث في التركيز على الكفاءة , إذ أن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق يمكن أن تحقق أقصى قدر من الأثار المترتبة على عملية تمكين الوحدات الحكومية من المنافسة وتعزيز كفاءة أدائها وصولاً إلى الحد الأدنى من التكاليف التي يتحملها المجتمع (Tudor & Mutiu, 2007:2) .

وقد ألهم النقاش حول المنافسة بين أساس الإستحقاق والأساس النقدي في الوحدات الحكومية العديد من الأكاديميين والمهنيين منذ أوائل التسعينات من القرن الماضي وإلى يومنا هذا الكثير من الأفكار التي قدمت الحجج المؤيدة والمعارضة للمحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية أو لربما بتعبير أدق القطاع العام , فقد حدد كل من Khan & Mayes في هذا السياق أهم مبررات الإنتقال إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق والتي يمكن تلخيصها بما يأتي-3 (Khan & Mayes,2009: 5):

1. تبرز على الصعيد المالي الكلي أهمية المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق لسياسة الإقتصاد الكلي الناشئة من حقيقة أنها تقيس الأصول والإلتزامات التي لها صلة بالموقف العام للسياسة والإستدامة المالية , والتي لا يمكن قياسها بواسطة المحاسبة على وفق الأساس النقدي , فبينما تنصب مقاييس المحاسبة النقدية على الدين التقليدي فإن مقاييس المحاسبة على أساس الإستحقاق تنصب على الإلتزامات الأخرى (مثل المستحقات التقاعدية للخدمة المدنية) .
2. تحدد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق التكلفة الكلية لأنشطة الحكومة , التي تعد معلوماتها أمر ضروري لتقييم كفاءة أداء الخدمات الحكومية , وبشكل أكثر تحديداً يمكن أن تكون المعلومات حول التكلفة الكلية للخدمات الحكومية حاسمة عند النظر في خيارات تقديم الخدمة البديلة بما في ذلك الإستعانة بمصادر خارجية وإسترداد الكلفة وكذلك لأغراض المقارنة الدولية كما هو الحال عند مقارنة تكاليف الخدمات الصحية أو التعليم .
3. قد تساعد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق على توليد التغييرات السلوكية لدى المشرعين والتنفيذيين, فعندما يحصل المشرعون على معلومات إضافية قد تدفعهم إلى مساءلة الوزراء التي لا يمكن إجراؤها بخلاف ذلك, ومثل هذه المساءلة قد تهتم على سبيل المثال بحالة ودور السياسة المالية أو إستخدام الموارد العامة بما في ذلك الأصول الرأسمالية بالشكل الذي يسهل من إجراء التغييرات في مواقف وسلوك الوزراء وموظفي الخدمة المدنية ومن ثم تغيير السياسة الحكومية التي تعود بالنفع على المواطنين.

4. فضلاً عن ما جاء في أعلاه يؤكد Tudor & Mutiu على أنه وفقاً لأساس الإستحقاق , يتم قياس الدخل بدقة أكثر من الأساس النقدي وتعتبر الميزانية بدقة أكثر عن المركز المالي وتلك المعلومات

الدقيقة والحالية تجعل من السهل التنبؤ بالدخل المستقبلي ، في مقابل صعوبة فهم معلومات أساس الإستحقاق والإرباك الذي قد سببه لمستخدميها لأن صافي الدخل لمدة ما لا يساوي أحياناً التغير في النقد لتلك المدة (Tudor & Mutiu, 2007:2).

ولخصت Madya Mohamed مزايا تبني أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية بالآتي:
(Mohamed, 2012:5-6)

1. يسمح تطبيق أساس الإستحقاق للمستخدمين بتقييم قدرة إستمرارية الحكومة على تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها وتعهداتها.
2. يُظهر الوضع المالي للحكومة والتغيرات الحاصلة فيه.
3. يوفر للحكومة فرصة إثبات الإدارة الناجحة للموارد.
4. يفيد في تقييم أداء الحكومة من حيث تكاليف خدماتها والكفاءة والإنجاز.

وفي نفس السياق أوضحت (Vinnari & N'asi) أهم الحجج الداعمة لتطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية والمتمثلة بالآتي (Vinnari & N'asi, 2008:99) :

1. تعزيز الشفافية الداخلية والخارجية.
 2. تحقيق أداء تنظيمي أفضل من خلال تحسين تخصيص الموارد.
 3. تقديم المزيد من المعلومات عن الكلفة الكلية للعمليات مما يؤدي إلى تعزيز الكفاءة.
- كما قدمت منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي (OECD) عام 1993 دراسة عن تطبيق المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية ، وأشارت إلى الفوائد التي يمكن أن تنتج من ذلك التطبيق بما في ذلك القدرة على (CPA Australia,2006:3) :
1. تدعيم الأهداف من خلال تعزيز التنافس ونشوء إدارة أكثر كفاءة وفاعلية للموارد.
 2. تحسين المساءلة من خلال توسيع مفهوم الأداء على المدى البعيد وبيان تأثيره في القرارات الحكومية.
 3. وفي نفس السياق أكد إتحاد المحاسبين الأوربيين (FEE) على أن تطبيق أساس الإستحقاق في القطاع العام يسمح بإجراء مقارنات أكثر فاعلية في بعض جوانب الأداء المالي بين الإدارات والوحدات الحكومية المختلفة وكذلك المقارنات الدولية (FEE,2007:4) .

وتعتقد الباحثة وفقاً لما تقدم أن أساس الإستحقاق من الناحية النظرية أكثر تفوقاً من الأساس النقدي إذ يوفر أساس الإستحقاق مقياس أوسع لعبء الإلتزامات المالية الحكومية ويركز بشكل كبير على تسجيل الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) ويحدد الكلفة الكلية لأنشطة الحكومة ويساعد على القياس والتنبؤ الأكثر دقة لكل من المركز والأداء المالي الحالي والمستقبلي ، كما أنه يوفر فهم أكثر

إستتارة للمعاملات والأحداث المالية ويعزز من الشفافية والمساءلة , أما من الناحية العملية فمن الصعوبة الجزم بملائمة أساس الإستحقاق للوحدات الحكومية, إذ ماتزال التجارب في هذا المجال محدودة وحديثة ولا يمكن قياس نتائجها على المدى البعيد, ومع هذا لا يمكن الإقرار بالمنافع المحتملة لأي أساس محاسبي ما لم يتم إستخدام المعلومات التي يولدها هذا الأساس في الواقع العملي .

ومع ذلك يتزايد يوماً بعد آخر الطلب على الإنتقال إلى أساس الإستحقاق لضمان قدر أكبر من الشفافية والمساءلة في تمويل الوحدات الحكومية , فضلاً عن رصد أفضل للديون والإلتزامات المترتبة عليها (IFAC,2014:2) , وتكمن ضرورة الإنتقال إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق على حد تعبير Mohamed لما يوفره من إبلاغ مالي يسمح للمستخدمين بأداء المساءلة عن جميع الموارد وأسس توزيعها وتقييم الوضع والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدات الحكومية وإتخاذ القرارات المترتبة عليها (Mohamed,2012:4).

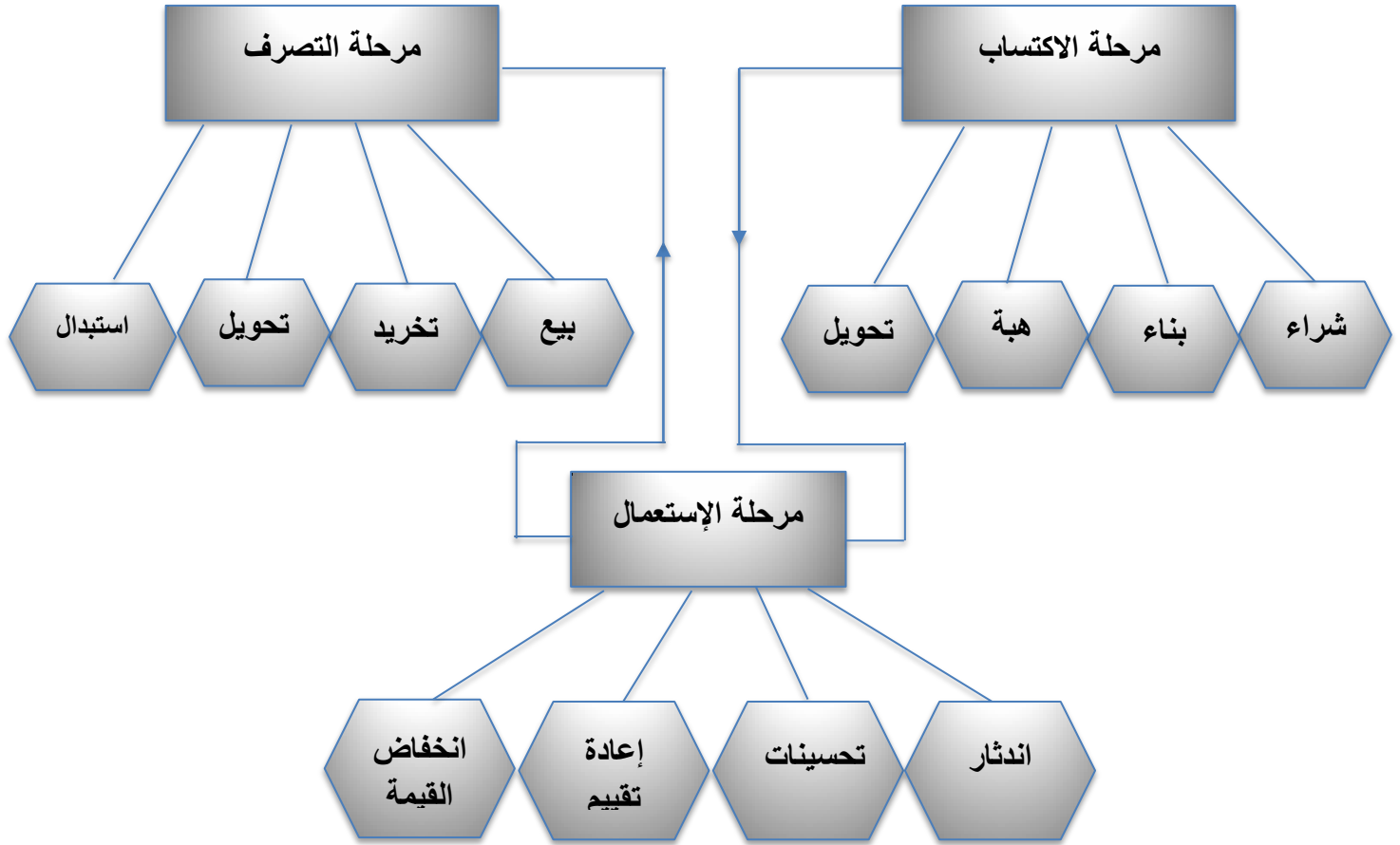
والجدير بالذكر أن الإنتقال إلى أساس الإستحقاق يتطلب بحسب منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي (OECD) إستثمارات كبيرة وتغييراً في الثقافة الإدارية للوحدات الحكومية من حيث فهم كيفية إستعمال المعلومات الإضافية والفوائد المحتملة المقدمة من أساس الإستحقاق وقبول سريانه والإلتزام في التحول إليه (Sousa et al, 2013:220) , كما يتطلب التحول لأساس الإستحقاق كما يرى Land & Rocher إستثمارات كبيرة في نظم المعلومات وتغييرات في مجال تكنولوجيا المعلومات أو إدخال التكنولوجيا الجديدة وتطوير المهارات المناسبة لمعدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية ذات الصلة بالوحدات الحكومية (Land & Rocher, 2011:20) , كما يؤكد Perry et al على أن عملية الإنتقال إلى أساس الإستحقاق تعد مهمة كبيرة وتتطلب من الحكومات تكبد تكاليف من المحتمل أن تكون مرهقة نسبياً بالنسبة للحكومات الصغيرة, ففي البلدان ذات الدخل المنخفض قد تفوق تكاليف إعتداد أساس الإستحقاق الفوائد المرجوة منه مقارنةً مع البلدان المتوسطة أو المرتفعة الدخل فمن المرجح أن تتجاوز فوائد إعتداد أساس الإستحقاق التكاليف المترتبة على إستخدامه , كما هو الحال في أستراليا وكندا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة التي تعتمد حالياً أساس الإستحقاق وكذلك أمريكا اللاتينية على سبيل المثال التي تتجه حالياً إلى إعتداد أساس الإستحقاق في المحاسبة عن أعمال الوحدات الحكومية فيها (Perry et al, 2008:279-280).

3 - 1 - 2 المحاسبة عن أصول الوحدات الحكومية على وفق أساس الإستحقاق

تمر الأصول طويلة الأجل (الممتلكات والمصانع والمعدات) خلال مدة حياتها كما سبقت الإشارة إليه بثلاث مراحل رئيسة وهي مرحلة الإكتساب ومرحلة الإستعمال ومرحلة التصرف ويمكن تمثيل هذه المراحل الثلاث وما تتضمنه من أحداث بالشكل (6):

الشكل (6)

مراحل حياة الأصول طويلة الأجل (الممتلكات والمصانع والمعدات)



الشكل : إعداد الباحثة

ومما لاشك فيه إن الإبلاغ المالي عن المعاملات والأحداث المتعلقة بأصول الوحدات الحكومية ولا سيما الممتلكات والمصانع والمعدات يختلف باختلاف الأساس المحاسبي المطبق إن كان ذلك على وفق أساس الإستحقاق أو على وفق الأساس النقدي , والجدول (6) يبين مجالات التشابه والاختلاف في الإبلاغ عن تلك الأصول بحسب الأساس المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية :

الجدول (6)

الإبلاغ عن المعاملات والأحداث المتعلقة بالأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) وفقاً
للأساس النقدي وأساس الإستحقاق

أساس الإستحقاق	الأساس النقدي	نوع المعاملات
√	√	إكتساب أصول جديدة
√	√	الأصول قيد الإنشاء
√	×	نقل (تحويل) الأصول
√	√	تحسين الأصول
√	×	إنخفاض قيمة الأصول
√	×	الأصول المتبرع بها إلى طرف ثالث
√	√	بيع الأصول
√	×	الخسائر أو الأرباح الناتجة عن بيع الأصول
√	×	شطب الأصول والخسائر المترتبة عنها
√	×	إعادة تقييم الأصول
√	×	إندثار الأصول

Source: East AFRITAC, Regional Workshop Financial Reporting – Towards Accrual Accounting, Session 7 – Property, Plant & Equipment, Arusha, Tanzania, April 2011:6 .

ويتحليل كلاً من الشكل (6) والجدول (6) يتضح أن المحاسبة على وفق الأساس النقدي في المرحلة الأولى من دورة حياة الأصل (مرحلة الإكتساب) تقتصر على إثبات كلاً من عمليتي الإكتساب عن طريق الشراء أو البناء عند السداد النقدي، أما المرحلة الثانية (مرحلة الإستعمال) فنقتصر السجلات المحاسبية على وفق الأساس النقدي على إظهار نفقات التحسينات التي تم دفعها فعلاً ولا تظهر أي

إشارة عن إندثار الأصول أو إعادة تقييمها أو إنخفاض قيمتها , وأخيراً مرحلة التصرف إذ لا تظهر السجلات المحاسبية على وفق الأساس النقدي جميع حالات التصرف بالأصول المملوكة للوحدة الحكومية وإنما تظهر فقط واقعة بيع الأصول عندما يتم تسلّم ثمن البيع نقداً من دون أي إشارة إلى المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع كما لا يتم إظهار عمليتي تخريد أو تحويل أو إستبدال الأصول , وقد يكون هذا مقبولاً من وجهة نظر مؤيدي الإتجاه التقليدي للمحاسبة عن أصول الوحدات الحكومية الذي سبقت الإشارة إليه والذي يهدف إلى تقرير نتائج تنفيذ الموازنة وليس تحديد الكلفة الكلية لأنشطة تلك الوحدات مبررين ذلك بأنها (أي الوحدات الحكومية) لاتسعى إلى تحقيق الربح ولا تسعر الخدمات التي تقدمها بناءً على كلفتها , في حين يعد ما سبق غير مقبولاً من وجهة نظر مؤيدي الإتجاه الحديث الذي يركز على الكفاءة , إذ أن هذا المستوى من الإبلاغ عن تلك الأصول غير كافٍ ولا يحقق التمثيل الصادق لجميع العمليات والأحداث التي تتعلق بها وخلال دورة حياتها ولا يوفر المعلومات اللازمة لتخطيط وإدارة وإستعمال أصول البنى التحتية , لذا تبرز الحاجة إلى أساس بديل يغطي الإبلاغ عن جميع الأحداث والعمليات التي تمر بها الأصول خلال دورة حياتها ويعد التوجه نحو المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق خطوة صائبة في هذا السياق وأن إستخدام أساس الإستحقاق على حد تعبير Khan & Mayes , ولاسيما عندما يكون مصحوب بمبادرات إصلاح لتحسين الأداء يُمكن أن يُعزز التحسين العام في مجال إدارة الأصول فضلاً عن تزايد الوعي حول تكلفة الإحتفاظ بها وما ينتج عنها من تعزيز الشفافية (Khan & Mayes,2009:5) , كما يوفر أساس الإستحقاق معلومات تساعد على إدارة الأصول وتقييم قدرتها على الإستمرار في دعم الأنشطة الحالية والمستقبلية للوحدة والتخطيط لإستبدالها أو تطويرها في المستقبل , وكذلك توفر معلومات لتحديد الأصول المتقادمة والفائضة عن الحاجة وقليلة الإستعمال والتخطيط للإستغناء عنها, كما يوفر تطبيق أساس الإستحقاق معلومات لتحديد تكلفة الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية (IMF,2014,par:16) .

3 - 1 - 3 متطلبات الإنتقال إلى أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية

تنطوي عملية الإنتقال إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في بدايتها على خطر القابلية على فهم التقارير المالية المعدة على وفق أساس الإستحقاق مقارنةً مع تلك المعدة على وفق الأساس النقدي , وللتقليل من هذه المخاطر يشير الإتحاد الدولي للمحاسبين FEE إلى أنه من المهم أن يكون لقارئ التقارير المالية قاعدة صلبة في مجال مفهوم الأصول والإلتزامات والدخل والنفقات وهذا يتيح للسلطة التشريعية الإلزام الفعّال لمحاسبة السلطة التنفيذية وفي المقابل دفاع السلطة التنفيذية عن موقفها بقوة , ومع ذلك يمكن أن تُقدّم المحاسبة وفق أساس الإستحقاق بصيغة تُمكن غير المحاسبين من فهم الرسائل الأساسية , وعندما يتحقق ذلك على سبيل المثال من خلال تسليط الضوء على مؤشرات الأداء الرئيسية

تتحقق الفائدة التي تعود على صناع القرار من جراء نشر التقارير المالية المعدة على وفق أساس الإستحقاق (FEE,2007:9) .

ونظراً للصعوبات التقنية والمفاهيمية في اعتماد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق، حدد كل من Khan & Mayes شروط مسبقة تُعد أمراً حاسماً لنجاح مخطط الانتقال الى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق وكما يأتي (Khan & Mayes,2009:12-13) :

1. نظام محاسبي مقبول وفقاً للأساس النقدي: النظام المحاسبي السليم الذي يمكن أن يولد معلومات موثوقة قائمة على أساس نقدي هو أساس جوهري يمكن من خلاله البدء في الانتقال إلى أساس الإستحقاق ويتم في الدول التي ليس لديها مثل هذا النظام النقدي الموثوق التركيز أولاً على تحسين النظم القائمة والعمليات قبل النظر في أي خطوة باتجاه المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق.
2. الدعم السياسي : من المهم جداً أن يدعم مخطط إدخال المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق من جانب أعلى مستويات السلطة التنفيذية , ولكي يكون هذا الدعم فعالاً ينبغي أن يكون بارزاً وواضحاً ولا لبس فيه , إذ أن على السلطة التنفيذية أن تناصر بشفافية دعم فلسفة التغيير وأسباب التغيير وأهداف التغيير والجدول الزمني للتغيير , مع ملاحظة أن دعم السلطة التشريعية ضروري أيضاً ليس فقط لضمان تمرير أي تشريع جديد للإدارة المالية ولكن أيضاً للتأييد والإستفادة من التقارير المالية ونظام التقييم الذي سيتم إتباعه.
3. القدرات التقنية: تشير التجارب الدولية إلى أن نقص الموارد التقنية الكافية يمكن أن يكون عائقاً رئيساً أمام نجاح تنفيذ المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق, ومن الضروري للحكومة التي تفكر في الانتقال أن تمتلك إما المسؤولين ذوي المهارات التقنية المطلوبة في هذا المجال أو القدرة على توظيفهم , ويمكن إستخدام إستشاريين من الخارج لإستكمال الموارد الداخلية لوضع الإطار والأنظمة والإجراءات المرتبطة بها, كما عليها إستخدام الإستشاريين لأغراض بناء القدرات ولمساعدة المسؤولين في قضايا التنفيذ التقني ذات الصلة , وكذلك يتطلب الأمر وجود المؤسسات المهنية الذي قد يسهل إلى حد كبير الانتقال إلى المحاسبة وفق أساس الإستحقاق مثل هيئة المحاسبة المهنية الوطنية والمؤسسة العليا لتدقيق الحسابات ولجان الحسابات العامة البرلمانية الفعالة ومكتب التقييم الوطني (أو خبراء تقييم القطاع الخاص) للمساعدة في تقييم الأصول .
4. الأنظمة ذات الصلة : على الرغم من إمكانية تنفيذ إجراءات المحاسبة على وفق الأساس النقدي وأساس الإستحقاق يدوياً أو إلكترونياً إلا أنه من الضروري الإستعانة بنظام معلومات الإدارة المالية الحكومية الحديثة (GFMIS) في مجالات مثل سجل الأستاذ العام والحسابات المستحقة والمشتريات وإدارة الأصول .

ويشير Blöndal في السياق نفسه الى أنه من الضروري لأي بلد يسعى للانتقال الى تطبيق أساس الإستحقاق، أن يستفيد من تجارب الدول التي سبقته في هذا المجال ، والأتي أهم القضايا التي أفرزتها تجارب الدول التي إنتقلت الى أساس الإستحقاق في القطاع العام :

(Blöndal, 2003:52-54)

1. تعزيز التغيير الثقافي ، أن الدرس الأهم في مجال تنفيذ أساس الإستحقاق يتمثل في عدم إمكانية النظر في الأساس بعده ممارسة محاسبة تقنية ، بل يحتاج الى أن ينطوي على تغيير ثقافي في الحكومة وربطه مع إصلاحات الإدارة العامة الواسعة، وليكون تنفيذ أساس الإستحقاق مجدي وناجح لابد للمعلومات الجديدة التي يوفرها أن تستخدم لتحسين عملية صنع القرار ، وهذا التغيير لن يحدث بالضرورة تلقائياً بل ينبغي العمل بنشاط لتعزيز هذه الثقافة الجديدة ولا سيما على مستوى صانعي السياسات وكبار المسؤولين.

2. إنموذج التنفيذ إذ أن هناك عدة نماذج للتنفيذ تتمثل بالآتي :

أ. إنموذج "المراحل" يتم تنفيذ إنتقال الوزارات والهيئات بنسب محددة الى أساس الإستحقاق سنوياً وهذا يجعل الإنتقال قابلاً للتحكم بشكل كبير ولكن هذا قد يعيق التغيير الثقافي الذي هو جزء مهم من أساس الإستحقاق كما أن الدروس المستخلصة من هيئة واحدة ليست بالضرورة قابلة للتطبيق في هيئة أخرى.

ب. إنموذج "الإنفجار الكبير" يتم تنفيذ الإنتقال الى أساس الإستحقاق لكافة الوزارات والهيئات في نفس الوقت ، ويتم تحسين تطبيق أساس الإستحقاق سنوياً كلما تنشأ قضايا جديدة الى أن يتم التطبيق بالشكل الأمثل ، وميزة هذا النموذج أنه يساعد على البدء الفوري للتغيير الثقافي ومع ذلك فإن تنفيذ هذا النموذج ينطوي على العديد من الأخطار والتسامح السياسي لمعالجة أي أخطاء خلال المدة الإنتقالية.

ت. إنموذج "ما وراء الكواليس" يتم تنفيذ أساس الإستحقاق لعدة سنوات "وراء الكواليس" حتى يتم كشف النقاب عنه أخيراً ، وخلال هذا الوقت سيتم الحفاظ على الأساس النقدي وهذا يمثل عبء ثقيل ، ومن مزايا هذا النموذج إمكانية حل العديد من المشكلات وراء الكواليس أما مساوئه فهي تحمل تكاليف تشغيل إضافية وخطر عدم حدوث التغيير الثقافي وإمكانية ضياع الحافز وراء تنفيذ أساس الإستحقاق لاسيما إذا طالت المدة الزمنية للانتقال.

3. الحاجة الى الإتصالات : كونها أهم العوامل التي تؤثر في نجاح تنفيذه، فمن الضروري أن يكون هناك إتصال وثيق مع جهاز الرقابة الحكومي لإتاحة فهم أفضل لدوافع ومبررات القرارات التي إتخذتها الحكومة في تنفيذ أساس الإستحقاق لتعزيز الإصلاح ، وكذلك التواصل مع السياسيين، ولا

سيما البرلمانيين ففي بعض الحالات كان هناك تأييد على نطاق واسع من السياسيين عندما قُدم أساس الإستحقاق ولكن مع الانتخابات المتعاقبة لم تصل الفكرة الوافية للسياسيين الجدد ، وكان فهمهم لأساس الإستحقاق منخفض نتيجة لذلك ، الأمر الذي يقوض قدرة السلطة التشريعية في مساءلة السلطة التنفيذية ، وأما في حالة وجود فجوة إتصالات كبيرة مع وسائل الإعلام ومن ثم مع الجمهور، فإن عرض التقارير المالية لأول مرة وفقاً لأساس الإستحقاق قد ينشأ حالة من الإرباك نتيجة لقلّة الفهم للأرقام والمفاهيم الكامنة وراءها، ومن ثم صعوبة تفسيرها بالشكل المناسب ، لذا فمن الضروري أن تكون هناك إستراتيجية اتصال قوية عند تبني تطبيق أساس الإستحقاق والحفاظ عليها مع مرور الوقت.

4. المهارات المحاسبية : إذ أن هناك حاجة لتوظيف المحاسبين المدربين على المحاسبة وفق أساس الإستحقاق وتحسين مستويات المهارة لدى المحاسبين الحكوميين الذين تم تدريبهم على المحاسبة وفق الأساس النقدي، و إن وجود نقص مطلق لهذه المهارات في أي بلد ينبغي أن يؤخذ بعين الإعتبار عند إتخاذ جداول زمنية لتنفيذ أساس الإستحقاق.

5. اختيار معدات IT : يرافق إدخال المحاسبة وفقاً لأساس الإستحقاق غالباً إستثمارات كبيرة في معدات تكنولوجيا المعلومات والحاجة إلى ترقية أنظمة الكمبيوتر من أجل التعامل مع المعلومات الإضافية المرتبطة بأساس الإستحقاق .

وتتفق الباحثة وفقاً لما سبق في كون المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق تدعم الإدارة الكفوءة لأصول الوحدات الحكومية وتعزز الشفافية وتوفر المعلومات اللازمة للمساءلة والتطوير ولكن من جانب آخر يصاحب عملية الإنتقال إلى أساس الإستحقاق العديد من الصعوبات بسبب تنوع تلك الأصول ومنها الأصول الأثرية والتراثية والمعدات العسكرية وأصول البنى التحتية ، فضلاً عن ضعف خبرة ودراية الملاكات العاملة هناك لإدارتها بما ينسجم ومتطلبات أساس الإستحقاق ، عليه ينبغي على البلدان التي تسعى إلى الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق أن تخطط بشكل دقيق لعملية الإنتقال وأن تضع إستراتيجية تنفيذ مدروسة تغطي جميع مراحل العملية في ظل إطار زمني محدد ، سعياً إلى تحقيق عملية إنتقال سلسة وفعالة مستفيدةً من تجارب البلدان التي سبقتها في تبني أساس الإستحقاق مثل نيوزيلندا وأستراليا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة ويمكن أيضاً للحكومات الرغبة في إعتماد أساس الإستحقاق إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والقواعد المحاسبية المحلية وتعديلها عند الضرورة وبحسب طبيعة وخصوصية العمل في الوحدات الحكومية ، كما يمكنها أيضاً تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع IPSASs .

المبحث الثاني

المتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS

ومدى التوافق مع المعالجات المحاسبية المحلية

1-2-3 : المتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS

يهدف معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات لتمكين مستخدموا التقارير المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق بإستثمار الوحدة الحكومية في الممتلكات والمصانع والمعدات والتغيرات التي تطرأ عليها , ويطبق هذا المعيار على الوحدات التي تعد وتعرض قوائمها المالية على وفق أساس الإستحقاق المحاسبي ولا يكون لزاماً تطبيق هذا المعيار عندما يتم إعتقاد معالجة محاسبية مختلفة وفقاً لمعيار محاسبي دولي آخر في القطاع العام أو فيما يتعلق بالأصول الموروثة , وينطبق هذا المعيار على كافة الوحدات الحكومية بإستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية^(*) التي تطبق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IPSASB, 2006, IPSAS 17: par.2-3) , إذ يطبق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات بما في ذلك معدات الجيش المتخصصة وأصول البنى التحتية ولا يطبق على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي أو حقوق الإنتفاع بالمعادن وإحتياجات المعادن مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المتشابهة (IPSASB, 2006, IPSAS17 : par.4-6). وتتمثل القضايا الرئيسية في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات على وفق المعيار أعلاه في الآتي :

(*) مؤسسة الأعمال الحكومية (Governmental Business Enterprise) تعني الوحدة التي لها كافة الخصائص الآتية :

- أ. تملك صلاحية التعاقد بإسمها .
- ب. أوكلت إليها السلطة المالية والتشغيلية للقيام بالأعمال .
- ت. تباع السلع والخدمات , أثناء سير أعمالها العادية , لوحدات أخرى مقابل ربح أو إسترداد الكلفة بكاملها.
- ث. لا تعتمد على التمويل الحكومي المستمر لتكون إستمرارية الوحدة (بإستثناء مشتريات المنتجات على أساس تجاري) .
- ج. تسيطر عليها وحدة قطاع عام (IPSASB, 2006, IPSAS1, par.7)

أولاً : التعريف والإعتراف

عرفت الفقرة (13) من IPSAS17 الممتلكات والمصانع والمعدات بأنها الأصول الملموسة التي
: (IPSASB, 2006, IPSAS17: par.13)

1. تحتفظ الوحدة بها لإستخدامها لإنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية .
2. يتوقع إستخدامها خلال أكثر من مدة تشغيلية واحدة .

وحددت الفقرة (14) من IPSAS17 متطلبات الإعتراف بكلفة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل في القوائم المالية بالآتي: (IPSASB, 2006, IPSAS17 : par.14)

1. إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الإمكانات الخدماتية المرتبطة بالأصل إلى الوحدة.

2. إذا كان من الممكن قياس الكلفة أو القيمة العادلة للأصل الخاص بالوحدة بموثوقية.
- وتناولت الفقرة (21) من IPSAS17 مفهوم أصول البنى التحتية (مثل شبكات الطرق وشبكات الصرف الصحي وشبكات المياه والكهرباء وشبكات الإتصالات), وعرضت خصائص هذه الأصول وعللت الإعتراف بها كأصل في القوائم المالية للوحدة الحكومية .

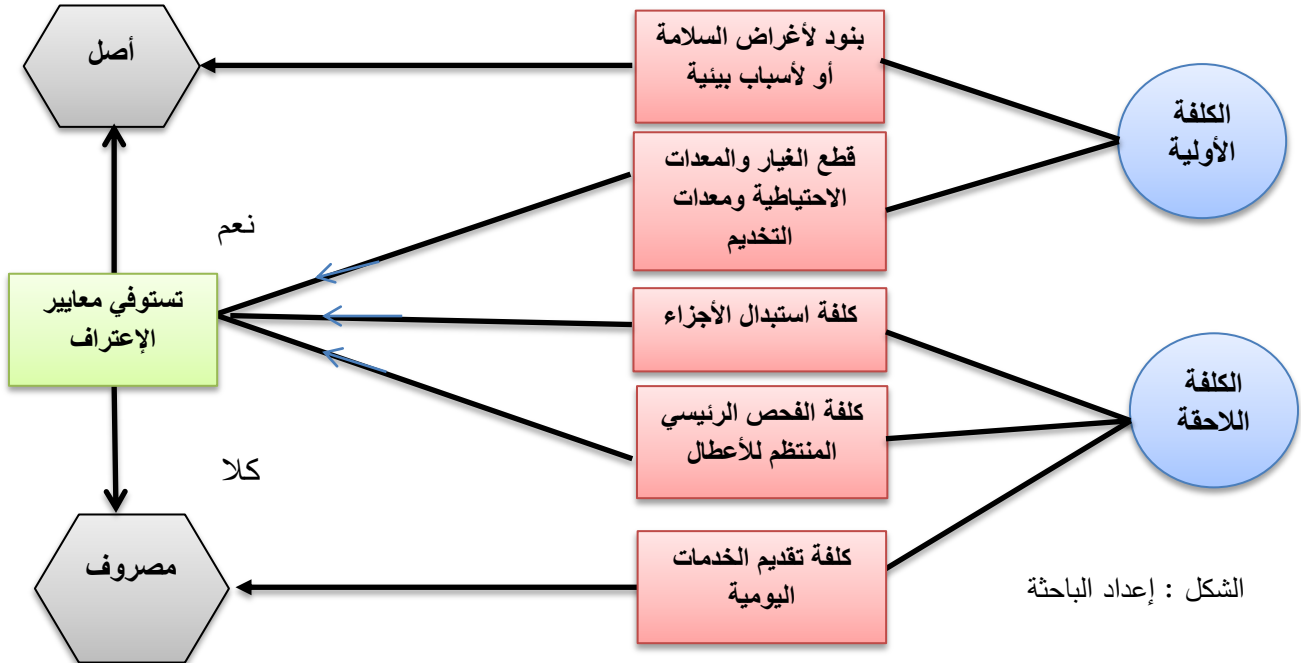
(IPSASB, 2006, IPSAS17: Par. 21)

وتقوم الوحدة بموجب معايير الإعتراف الواردة في الفقرة 14 بتقييم كافة تكاليف ممتلكاتها ومصانعها ومعداتنا في الوقت الذي يتم تكبدها فيه , وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة في البدء لشراء أو بناء بند الممتلكات والمصانع والمعدات , وكذلك التكاليف التي سيتم تكبدها لاحقاً للإضافة على أي من تلك البنود أو إستبدال جزء منها أو خدماتها , إذ ناقش IPSAS17 من خلال الفقرات (22-25) بعض القضايا المهمة ذات الصلة بالإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات التي غالباً ما يثار الجدل حول الإعتراف بها كأصول والمتمثلة بقطع الغيار والمعدات الإحتياطية ومعدات الخدمة والبنود لأغراض السلامة أو لأسباب بيئية وكلفة تقديم الخدمات اليومية وكلفة إستبدال أجزاء من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وكلفة الفحص الرئيسي المنتظم للأعطال , والتي يمكن تلخيصها في الشكل (7):

الشكل (7)

متطلبات الإعراف بالكلف الأولية والكلف اللاحقة ضمن فقرة الممتلكات والمصانع والمعدات

على وفق متطلبات IPSAS 17



الشكل : إعداد الباحثة

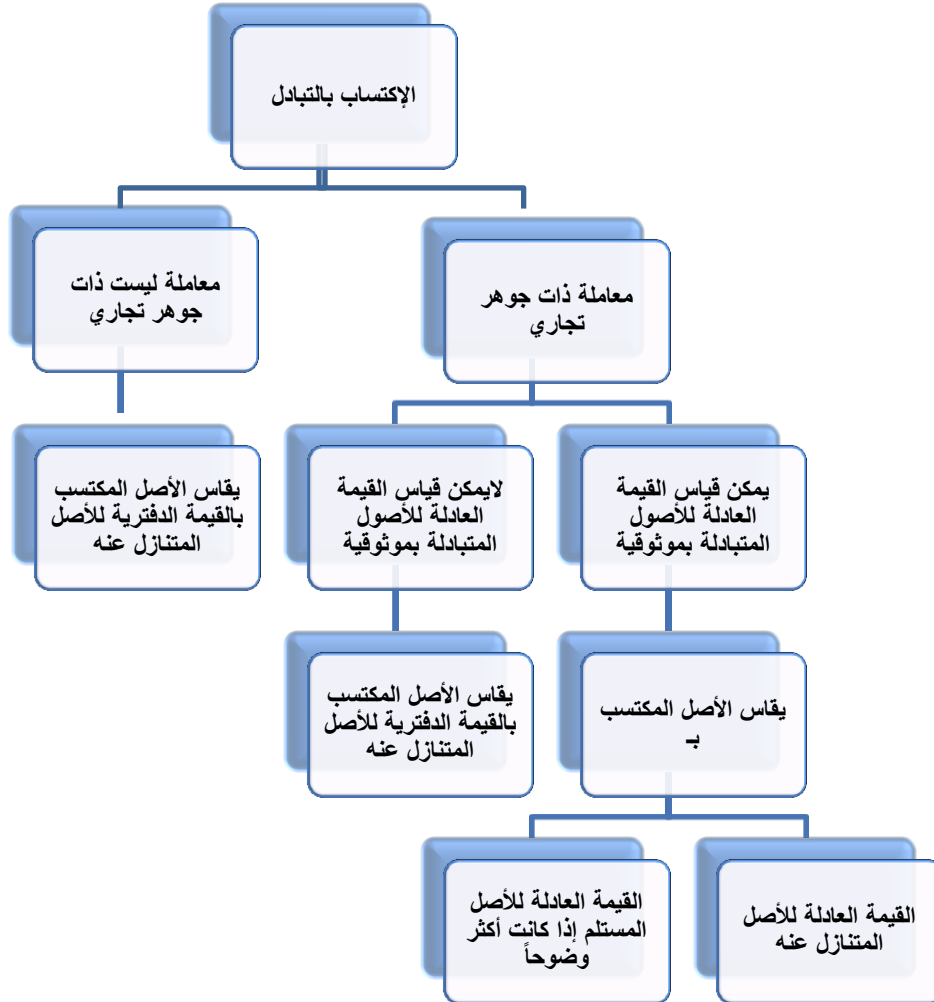
ثانياً : القياس

1. القياس في تاريخ الإكتساب

نصت الفقرة (26) من IPSAS17 على "أن يجري قياس بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتأهل للإعراف بها كأصل على أساس كلفتها" (IPASAB,2006, IPSAS17, par.26) والتي تشمل جميع التكاليف التي تم تكبدها للحصول على أصل جاهز للاستخدام المقصود منه، وعند إكتساب أصل من خلال عمليات غير تبادلية (دون أي كلفة أو بكلفة رمزية) تمثل كلفته القيمة العادلة كما في تاريخ الإكتساب (IPSASB, 2006, IPSAS17, par.27-29) ، وتقاس كلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المكتسبة من خلال عملية تبادلية بالقيمة العادلة بما في ذلك تبادل البنود المماثلة ما لم تفتقر عملية التبادل إلى الجوهر التجاري أو تكون القيمة العادلة للأصل المستلم والأصل المتنازل عنه غير قابلة للقياس بشكل موثوق (IPSASB, 2006, IPSAS17, par. 38)، ويمكن تلخيص الإجراءات المتبعة لتحديد كلفة الأصل المكتسب عن طريق التبادل بالشكل (8):

الشكل (8)

تحديد كلفة الأصل المكتسب عن طريق التبادل على وفق متطلبات IPSAS 17



الشكل : إعداد الباحثة

2. القياس بعد الإعراف

إذ أتاح المعيار للوحدة من خلال الفقرة (42) بأن تختار إما إنموذج الكلفة أو إنموذج إعادة التقييم كسياسة خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة (*) كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات, إذ يتم وفقاً لإنموذج الكلفة وبعد الإعراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل تسجيل ذلك البند بالكلفة مطروحاً منه أي أضرار متراكم وأية خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة , أما إنموذج إعادة التقييم فإنه يتطلب وبعد الإعراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل والذي يمكن قياس قيمته العادلة

(*) فئة الممتلكات والمصانع والمعدات (Class of Property, Plant and Equipment) تعني تجميع الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المتماثلة في عمليات الوحدة والتي يتم عرضها كبند واحد لغرض الإفصاح في القوائم المالية (IPSASB, 2006, IPSAS17, par13)

بشكل موثوق أن يظهر بمبلغ إعادة التقييم (القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها الإندثار المتراكم اللاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة اللاحقة) ، ويتم إعادة التقييم بانتظام كافٍ لضمان أن القيمة الدفترية لا تختلف جوهرياً عن تلك التي سيتم تحديدها باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الإبلاغ. (IPSASB, 2006, IPSAS17, par42-44)

وعادة ما تمثل القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات قيمتها السوقية التي يتم تحديدها حسب التقدير ، ولكن عندما لا يكون الدليل متاحاً لتحديد القيمة السوقية في سوق نشط وذو سيولة فإنه يمكن تحديد القيمة العادلة للبند بالرجوع إلى بنود أخرى ذات خصائص مماثلة وفي ظروف مماثلة وموقع مماثل يكون سعر السوق الخاص بها متاحاً كما في حالة الأراضي الحكومية المهجورة ، وفيما يتعلق بالهياكل التي من صنع الإنسان فيمكن تحديد قيمتها العادلة باستخدام كلفة إعادة الإنتاج أو الكلفة الإستبدالية المستهلكة، وفي الكثير من الأحيان يمكن تحديد الكلفة الإستبدالية المستهلكة لأصل ما بالرجوع إلى سعر الشراء لأصل مماثل ذو إمكانيات خدمية متبقية مماثلة في سوق نشط وذو سيولة، وفي بعض الحالات تكون كلفة إعادة إنتاج الأصل أفضل مؤشر على كلفة إستبداله المستهلكة (IPSASB, 2006, IPSAS17, par45-48) .

تمتلك الوحدات الحكومية مجموعات كبيرة من الأصول يصعب تحديد قيمتها السوقية بسبب غياب المعاملات السوقية لهذه الأصول (IPSASB, 2006, IPSAS17, par46) والتي من النادر جداً أن تباع في السوق إلا في حالة بيع الوحدة التي هي جزء منها ، بسبب تفردھا الناشئ عن طبيعتها المتخصصة أو تصميمها أو حجمها أو موقعها لذا تستعمل الكلفة الإستبدالية المستهلكة لتقييم تلك الأصول، ومع ذلك لا يؤدي تصنيف أصل على هذا النحو تلقائياً إلى إستنتاج مفاده أن يتم إعتداد الكلفة الإستبدالية المستهلكة ، وعلى الرغم من كون الأصل ذي طبيعة متخصصة فقد يكون لا يزال من الممكن جمع ما يكفي من أدلة السوق لإستخدامها في تحديد القيمة العادلة (Catty, 2010: 50) .

وعند زيادة القيمة الدفترية لفئة من الأصول نتيجة لإعادة التقييم ينبغي أن تضاف الزيادة مباشرة إلى فائض إعادة التقييم ، في حين يتم الإعتراض بالزيادة في الفائض أو العجز إلى الحد الذي يعكس تأثير انخفاض إعادة التقييم لنفس الفئة من الأصول المعترف بها سابقاً (IPSASB, 2006, IPSAS17, par54) ، أما في حالة انخفاض القيمة الدفترية لفئة من الأصول نتيجة لإعادة التقييم ، ينبغي أن يخصم الانخفاض مباشرةً من فائض إعادة التقييم إلى حد أي رصيد دائن حالي يتعلق بتلك الفئة من الأصول ويتم الإعتراض بالتخفيض في الفائض أو العجز (IPSASB, 2006,) (IPSAS17, par55) .

3. الإندثار

ويمثل الإندثار التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإندثار للأصل (كلفة الأصل مطروحاً منها قيمته المتبقية) على مدى عمره الإنتاجي (IPSASB, 2006, IPSAS17, par13). وتوضح الفقرة (60) من IPSAS17 ضرورة أن تقوم الوحدة بتوزيع المبلغ الأولي المعترف به لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أجزائه الهامة ويتم إندثار كل جزء بشكل منفصل , في حين تُجيز الفقرة (61) من IPSAS17 تجميع الأجزاء الهامة التي لها العمر الإنتاجي وطريقة الإندثار نفسها , لتحديد مصروف الإندثار, وتوجب الفقرة (64) من IPSAS17 بأن يتم الاعتراف بمصروف الإندثار لكل مدة في الفائض أو العجز إلا إذا تم تضمينها في القيمة الدفترية لأصل آخر , وتم توضيح هذا الإستثناء في الفقرة (65) من IPSAS17, على أنه في بعض الأحيان يتم إستعمال المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المستقبلية المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى , وفي هذه الحالة يشكل مصروف الإندثار جزءاً من كلفة أصل آخر ويتم تضمينها في قيمته الدفترية (IPSASB, 2006, IPSAS17, par.60,61,64,65).

وأكدت الفقرة (77) من IPSAS17, على ضرورة إعادة النظر في طريقة الإندثار المطبقة على أحد الأصول على الأقل في كل تاريخ للإبلاغ المالي , وإذا كان هناك تغيير كبير في النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المستقبلية المتجسدة في الأصل عندها يتم تغيير الطريقة لتعكس التغيير في النمط , وينبغي المحاسبة عن هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً للمعيار 3 IPSAS (IPSASB, 2006, IPSAS17, par.77).

4. إنخفاض القيمة

حدد المعيار 21 IPSAS "إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" معنى إنخفاض القيمة بأنه "الخسارة في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة لأصل ما فضلاً عن الاعتراف المنتظم بإنخفاض المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة للأصل من خلال الإندثار" (IPSASB, 2008, IPSAS 21, par.14). ولكي تُحدد الوحدة ما إذا إنخفضت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عليها تطبيق المعيار أعلاه الذي يفسر كيفية قيام الوحدة بمراجعة القيمة الدفترية لأصولها وكيفية تحديد مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لتلك الأصول وتوقيت الاعتراف أو إلغاء الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة , أما تعويض إنخفاض القيمة فقد تم تناوله من خلال IPSAS 17 في الفقرة (80) التي أوجبت تضمين التعويض من طرف ثالث لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها في الفائض أو العجز عندما يصبح التعويض مستحق القبض (IPSASB, 2006, IPSAS 17, par.80).

5. إلغاء الإعراف

عرضت الفقرة (82) من IPSAS 17 الحالات التي تستدعي إلغاء الإعراف بالقيمة الدفترية لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، والمتمثلة بالآتي (IPSASB, 2006, IPSAS 17, par.82):

- أ. عند التصرف به .
 - ب. عندما لا يتوقع توليد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من إستعماله أو التصرف به .
- ويتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات من خلال الفرق بين صافي عوائد التصرف إن وجدت والقيمة الدفترية للبند ، وينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في الفائض أو العجز ولا يجوز تصنيف هذه الأرباح كإيرادات (IPSASB, 2006, IPSAS 17, par.83,86) .

ثالثاً : الإفصاح

يمكن تلخيص متطلبات الإفصاح على وفق IPSAS 17 بالآتي :

(IPSASB, 2006, IPSAS 17, par.88-94)

أولاً : الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لتحديد القيمة الدفترية للأصول .

- ثانياً : الإفصاح عن التسوية ما بين رصيد أول المدة وآخر المدة للقيمة الدفترية للأصول بما فيها :
1. الإضافات.
 2. الإستبعادات أو التصرف.
 3. التملك من خلال إندماج الأعمال.
 4. الزيادات أو الإنخفاضات الناجمة من إعادة التقييم خلال المدة .
 5. خسائر إنخفاض القيمة.
 6. الإندثار .
 7. صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة ، بما في ذلك تحويل العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالوحدات معدة التقارير .
 8. التغييرات الأخرى.

ثالثاً : الإفصاح عن طريقة ومبلغ القيود على ملكية الأصول المقدمة كضمان للإلتزامات.

رابعاً : الإفصاح عن المبلغ القابل للإندثار والعمر الإنتاجي وطريقة ومعدلات الإندثار المستخدمة وقسط الإندثار السنوي والإندثار المتراكم, وذلك لكون إختيار طريقة الإندثار وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسائل متروكة للتقدير والإجتهد , لذا فإن الإفصاح عنها يزود مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من الإدارة وتمكن من إجراء مقارنات مع الوحدات الأخرى .

خامساً : الإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير هام خلال المدة الحالية أو من المتوقع أن يكون له تأثير هام خلال المدد القادمة (IPSASB, 2006, IPSAS 3, par.44) على سبيل المثال التغيرات في تقدير القيمة المتبقية للأصول أو أعمارها الإنتاجية أو طريقة الإندثار المستخدمة (IPSASB, 2006, IPSAS 17, par.91)

سادساً : الإفصاح عن تفاصيل عملية إعادة التقييم المتمثلة بالآتي :

(IPSASB, 2006, IPSAS 17, par.92)

1. تاريخ النفاذ لإعادة التقييم .
2. ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيّم مستقل .
3. الإسلوب والإفتراض الهام في تطبيق تقدير القيمة العادلة للأصول.
4. الحد الذي تم فيه تحديد القيمة العادلة للأصول بشكل مباشر من خلال الرجوع إلى الأسعار الملحوظة في معاملات سوق نشط أو سوق حالي وفق بنود تجارية أوتم تقييمها بإستخدام أساليب تقييم أخرى.
5. فائض إعادة التقييم .
6. مجموع كافة أنواع فائض إعادة التقييم للبنود المختلفة للممتلكات والمصانع والمعدات التي تقع ضمن ذلك الصنف.
7. مجموع كافة أنواع عجز إعادة التقييم للبنود المختلفة للممتلكات والمصانع والمعدات التي تقع ضمن ذلك الصنف.

سابعاً : مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز خلال المدة فضلاً عن المبالغ المعكوسة لخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز خلال المدة (IPSASB, 2006, IPSAS 21, par73)

ثامناً: الإفصاح عن الحالات الخاصة للأصول والمتمثلة بالآتي :

(IPSASB, 2006, IPSAS 17, par94)

1. القيمة الدفترية للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتاً.
2. القيمة الدفترية للممتلكات والمصانع والمعدات المندثرة بالكامل ولكن ما تزال في الإستخدام.
3. القيمة الدفترية للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها.

3-2-2 المعالجات المحاسبية للأصول^(*) على وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق (**)

أولاً: إكتساب الأصول

تفقد كافة المبالغ المصروفة على الأصول التي تحصل عليها الوحدة الحكومية في حالة تكامل شروط الصرف وتوافر المستندات المعززة للصرف مصروفًا نهائياً في الجانب المدين من حساب نفقات رأسمالية وفق التبيويب المعتمد في الموازنة الإتحادية الجارية (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، 2013: 193) .

ويبين الجدول (7) تبويب حساب النفقات الرأسمالية :

الجدول (7) تبويب حساب النفقات الرأسمالية على وفق النظام المحاسبي الحكومي في العراق

حساب النفقات الرأسمالية ف5					
ف5 م1	ف5 م2	ف5 م3	ف5 م5	ف5 م6	ف5 م7
مباني وإنشاءات	وسائط نقل	الأثاث والآلات والمعدات والأجهزة	الحيوانات	الأراضي	تبليط الشوارع

الجدول : إعداد الباحثة بالإستناد إلى الدليل المالي والمحاسبي في العراق , وزارة المالية , 2013 : 332.

^(*) سيتم في هذا السياق إستخدام مصطلح الأصول بدلاً من مصطلح الموجودات المستخدم في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق إنسجاماً مع المصطلح الوارد في عنوان الأطروحة .

^(**) وهو النظام الذي تم الإنتقال إليه منذ سنة ١٩٨٠ وبشكل تدريجي في أغلب دوائر الدولة وهو يعني أن كل دائرة تصبح خزينة تمارس العمل المحاسبي كاملاً بعد أن يُؤفر لها ملاك حسابي وتدقيقي مؤهل ومتدرب حيث تتم عملية الصرف والتنظيم والتسجيل والتدقيق وإعداد البيانات والمتابعة من قبلها وهو النظام المعتمد الآن في أغلب دوائر الدولة. (الدليل المالي والمحاسبي في العراق , وزارة المالية, 2013 : 18)

ويتم إثبات قيد إكتساب الأصول أولاً في مستند الصرف ثم يرحل إلى سجل اليومية العامة (محاسبية/86) في الجانب المدين لحقل النفقات الرأسمالية وإلى سجل التخصيصات (المصرفيات) (محاسبية /2) وحسب تبويبها , ويظهر مبلغ الأصول وحسب تبويباتها أيضاً في سجل الأثاث (***)

ثم يتم بعد ذلك تنظيم قيد نظامي شهري بمجاميع المبالغ التي تم إنفاقها على كل تبويب في حساب النفقات الرأسمالية بجعل حساب الموجودات الثابتة مديناً وحساب مقابل الموجودات الثابتة دائناً وبحسب فئات الأصول (سلموم . 2001 : 314) , ويوضح الجدولين (8) و (9) في أدناه الحسابات الفرعية لحسابي الموجودات الثابتة ومقابل الموجودات الثابتة:

الجدول (8)

الحسابات الفرعية لحساب الموجودات الثابتة على وفق النظام المحاسبي الحكومي في العراق

حساب الموجودات الثابتة 4-9-3							
-4-9-3	-4-9-3	-4-9-3	-4-9-3	-4-9-3	-4-9-3	-4-9-3	-4-9-3
8	7	6	5	4	3	2	1
موجودات أخرى	نباتات وحيوانات	أثاث وأجهزة مكاتب	عدد وقوالب	وسائط النقل	الآلات والمعدات	المباني والمنشآت	الأراضي

الجدول : إعداد الباحثة بالإستناد إلى الدليل المالي والمحاسبي في العراق , وزارة المالية , 2013 : 409 .

الجدول (9)

الحسابات الفرعية لحساب مقابل الموجودات الثابتة على وفق

النظام المحاسبي الحكومي في العراق

حساب مقابل موجودات ثابتة 4-9-4							
-4-9-4	-4-9-4	-4-9-4	-4-9-4	-4-9-4	-4-9-4	-4-9-4	-4-9-4
8	7	6	5	4	3	2	1
مقابل موجودات أخرى	مقابل نباتات وحيوانات	مقابل أثاث وأجهزة مكاتب	مقابل عدد وقوالب	مقابل وسائط النقل	مقابل الآلات والمعدات	مقابل المباني والمنشآت	مقابل الأراضي

الجدول : إعداد الباحثة بالإسناد إلى الدليل المالي والمحاسبي في العراق , وزارة المالية , 2013 : 402 .

(***) يستخدم هذا السجل لتسجيل ومراقبة الاثاث والمواد واللوازم التي تقوم الدائرة بشرائها وتُقيد اثمنها على مادة الاثاث من فصل النفقات الرأسمالية كما يسجل فيه المواد الأخرى المنقولة والتي ترى الدائرة ضرورة تسجيلها لضمان حمايتها من الضياع ويخضع هذا السجل على الدوام للمراقبة والتفتيش من أجهزة الرقابة والتدقيق (العاني والخطاب , 2013 : 85) .

وفي نهاية السنة المالية يتم الإفصاح عن المبالغ الإجمالية لحساب الموجودات الثابتة وحساب مقابل الموجودات الثابتة في ميزان المراجعة وكذلك يتم تضمين المبالغ الإجمالية لهذين الحسابين في سجل توحيد الحسابات السنوية (محاسبة/ 89), إذ يُعد سجل التوحيد بمثابة سجل استاذ عام تثبت فيه جميع البيانات المحاسبية نقلاً عن ميزان المراجعة وكشوفات الحسابات التحليلية الملحقة به لشهر كانون الأول من كل سنة ولفترة الحسابات الختامية للسنة ذاتها وذلك تحقيقاً لتكامل الدورة المحاسبية عن طريق تدوير تلك البيانات من سنة إلى أخرى كون الوحدات الحسابية الحكومية لا تتولى تدوير أرصدة حساباتها المكونة لحساب المركز المالي لنهاية أي سنة بقيد افتتاحي إلى السنة الجديدة بإستثناء رصيد البنك إن وجد (العاني والخطاب , 2013: 67).

ويمثل العرض المتقدم المعالجة المحاسبية للإنفاق على إكتساب الأصول من المبالغ المخصصة في الموازنة الجارية , أما إنفاق الوحدات الحكومية لإكتساب الأصول الثابتة من المبالغ المخصصة في الموازنة الإستثمارية المقسمة حسب القطاعات فيعد هو الآخر أيضاً مصروفاً نهائياً , إلا أن مبالغه لا تظهر في سجل الأثاث والموجودات (محاسبة/13) ولا يُعد له في نهاية السنة قيد نظامي (الدليل المالي والمحاسبي في العراق , 2013 : 47) , أما الأصول التي يتم الحصول عليها عن طريق التبرع أو الهبة , فيتم إثباتها في السجلات من خلال تنظيم قيد نظامي يتمثل جانبه المدين حساب الموجودات الثابتة أما جانبه الدائن فيتمثل بحساب مقابل الموجودات الثابتة بالمبلغ الذي تم الحصول عليه كقيمة للأصل من الجهة المانحة وفي حالة تعذر تحديد القيمة يتم تكليف لجنة متخصصة لتقييم الأصل (سلوم 2001: 314).

ثانياً : حيازة الأصول

يُحمل حساب صيانة الأصول الثابتة في الفصل الرابع من الموازنة الجارية بكافة المصاريف التي تُنفق على الأصول بعد إكتسابها, وتشمل قيمة المواد وأجور العمل إذا كان عقد الصيانة يتضمن ذلك, كما تشمل أجور العمل فقط إذا كانت المواد متوفرة لدى الوحدة الحكومية أو تشمل فقط كلفة المواد إذا تم تنفيذ عملية الصيانة من الفنيين العاملين فيها, ولا يحق للوحدة الحكومية أن تحمل المبالغ التي تنفقها لغرض شراء أصول مثل المكائن والآلات والعدد التي تستخدم في اعمال الصيانة على حساب صيانة الأصول بل ينبغي تبويبها في حساب النفقات الرأسمالية, وفي نفس السياق فإن إجراءات الإضافات على المباني القائمة التي تزيد من قيمتها تُعد من ضمن حساب النفقات الرأسمالية وليس مصروف صيانة (الدليل المالي والمحاسبي في العراق , 2013 : 126).

ثالثاً : التصرف بالأصول

يتم التصرف بالأصول من خلال البيع أو التحويل أو الشطب , ويُعد أمر التصرف بالأصول من صلاحية وزير المالية وليس من صلاحية الوحدة الحكومية وفي بعض الحالات يُخَوَّل الوزراء بهذه الصلاحية , وعندما تتم عملية التصرف بالأصول وحسب الصلاحيات تعد الوحدة الحكومية قيد يظهر فيه حساب الأصول الثابتة في الجانب الدائن وحساب مقابل الأصول الثابتة في الجانب المدين بقيمة الأصل الذي تم التصرف به (سلوم, 2001: 314) .

ومما سبق يتبين الآتي :

1. يتم إعتداد الأساس النقدي في الوحدات الحكومية العراقية غير الهادفة إلى الربح إذ تُعد جميع المبالغ التي تنفق على إكتساب الأصول مصرفاً نهائياً يخص السنة التي أنفق خلالها أي تتحمل سنة الإنفاق بكامل كلفة الأصل ولا يتم توزيع هذه التكلفة على سنوات عمره الإنتاجي , وبعبارة أخرى لا يتم الإعتراف بالأصول عند الإكتساب وإنما يتم التعامل معها على أنها مصروفات جارية على الرغم من تحميلها على حساب النفقات الرأسمالية في حسابات الموازنة الجارية , ومن الواضح أن تسمية النفقات الرأسمالية جاءت لتمييز هذا الحساب عن بقية المصروفات الجارية الأخرى مثل المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وصيانة الأصول وفي الحقيقة تعامل جميع المبالغ التي أنفقت على هذه الحسابات كمصروف نهائي .
2. لا يتم التمييز بين المبالغ التي أنفقت لأجل المحافظة على الأصل وبين تلك المبالغ التي أنفقت لأجل تطويره أو تحسينه, إذ يتم تحميل جميع هذه النفقات على حساب صيانة الموجودات دون تمييز, بإستثناء النفقات التي تصرف على المباني لإجراء الإضافات إذ يتم تحميلها على حساب نفقات رأسمالية .
3. يمثل القيد النظامي الذي يعد لإثبات الأصول التي بعهددة الوحدة الحكومية أو التي تم التصرف بها محاولة لسد بعض الثغرات التي يعاني منها الأساس النقدي بسبب عدم الإعتراف بالأصول, ولكن يمكن ملاحظة أن حسابي الموجودات الثابتة و مقابل الموجودات الثابتة طرفي هذا القيد ليس لهما علاقة مباشرة بالإيرادات أو المصروفات أو المقبوضات أو المتحصلات , إنما وجدا لأغراض الرقابة والسيطرة على الأصول التي بعهددة الوحدة الحكومية ولكن في الواقع لا يتم تحقيق هذا الغرض بالصورة المرجوة حيث أن تبويب الحسابات النظامية تختلف عن تبويب حسابات التخصيصات في الموازنة الجارية كما موضح في الجداول (7, 8, 9) , مما يضعف من الدور الرقابي والسيطرة فضلاً عن عدم إظهار التغيرات الحاصلة في قيمة أو حالة الأصول بعد تاريخ الإكتساب ومن ناحية أخرى عدم إظهار الأصول التي تم إنشاءها من خلال تخصيصات الموازنة الإستثمارية كمشاريع البنى

التحتية ضمن حساب الموجودات الثابتة وحساب مقابل الموجودات الثابتة وهذا بدوره أيضاً يضعف من الدور الرقابي والسيطرة المرجوة من إثبات تلك القيود النظامية.

4. يعد مسك سجل الأثاث والموجودات وهو من السجلات الفرعية التي تمسكها الوحدة الحكومية لأغراض الرقابة والتدقيق خطوة أولية في تدعيم الرقابة على الأصول التي تعاني من ضعف في ظل تطبيق الأساس النقدي , على الرغم من أن سجل الأثاث والموجودات (محاسبة/13) لا يمثل سجل الأستاذ للأصول بالمعنى الدقيق للكلمة فهو سجل رقابي أكثر منه محاسبي ولكن بالإمكان عدّ هذا السجل للبنى الأولى لإنشاء سجل الأصول في حال الانتقال إلى أساس الإستحقاق.
5. التجاهل التام لإثبات أصول البنى التحتية ضمن كلا من القيود النظامية وسجل الأثاث والموجودات, فضلاً عن السجلات المخزنية فلا يوجد أي معالجة محاسبية لهذه الأصول بعد إكمال تشييدها وتسليمها إلى الوحدة المسؤولة عن إدارتها .

عليه يتضح مما تقدم أن الأساس النقدي المتبع في النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح في العراق لا يعطي الصورة الحقيقية عن هذه الأصول ولا سيما البنى التحتية التي بعهددة الوحدات الحكومية وكذلك لا يمكن من الرقابة والسيطرة عليها بالرغم من الخطوات المتخذة لتطوير الجانب الرقابي لهذا النظام والمتمثلة بإجراء القيود النظامية ومسك سجل الأثاث والأصول وهذا الضعف في الجانب الرقابي بدوره يؤدي إلى ضعف المساءلة وفي إمكانية المحافظة على هذه الأصول وتطويرها ولا سيما البنى التحتية .

وبذلك يمكن تلخيص أهم نقاط الاختلاف بين المعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17 والنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق في الجدول (10):

الجدول (10) أهم نقاط الإختلاف بين المعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17 والنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق

ت	معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17	النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق في العراق
1	ترسمل الممتلكات والمصانع والمعدات وتخضع للإندثار , ويتم الإفصاح عن إلتزامات الإكتساب ضمن الملاحظات بمجرد إصدار أمر الشراء.	لا ترسمل الممتلكات والمصانع والمعدات ومن ثم فهي لاتخضع للإندثار وتعامل كمصرف نهائي عند الشراء.
2	يتطلب الإفصاح ضمن الملاحظات عن التسويات بين رصيد أول المدة وآخر المدة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات (بما في ذلك الإضافات والإستبعادات والإندثار وإنخفاض القيمة)	يتم الإفصاح عن القيمة الإجمالية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة الشراء الأصلية ضمن حساب مقابل الموجودات الثابتة.*
3	يتم رسملة الإصلاحات الكبرى التي تؤدي إلى تحسينات جوهرية للأصول	جميع المبالغ التي يتم إنفاقها لصيانة وتصليح وتحسين الأصول تعد مصروفاً عند تكبدها تحمل على حساب صيانة الموجودات .**
4	يتم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة في المدة التي حدثت خلالها .	لايتم الإعتراف بما يعرف بخسائر إنخفاض قيمة للأصول .
5	إمكانية إعادة تقييم الأصول وخلال مدد منتظمة والإعتراف بفائض أو عجز إعادة التقييم.	لا يتم إعادة تقييم الأصول .
6	الإعتراف بأرباح أو خسائر التصرف بالأصول.	لايتم الإعتراف بأرباح أو خسائر التصرف بالأصول.

* لايتضمن حساب مقابل الموجودات الثابتة على أصول البنى التحتية .

** لايدخل ضمن حساب صيانة الموجودات اجراءات إضافات على المباني القائمة التي تزيد من قيمتها اذ تحتسب كلفة هذه الاضافات على حساب النفقات الرأسمالية والتي تعد أيضاً مصرفاً نهائياً .

الجدول : إعداد الباحثة

الفصل الرابع

عرض وتحليل نتائج الإستبانة وتطبيق
الآلية المقترحة في الوحدة الحكومية
عينة البحث

تمهيد

بهدف مساعدة الوحدات الحكومية العراقية في تقديم إبلاغ مالي ملائم يعزز من المساءلة عن الأصول التي بعهدتها ويساعد في إدارة تلك الأصول بتوفير معلومات عن قيمها وحالتها والمبالغ التي تتطلبها لضمان إستدامتها والحفاظ عليها وفي ضوء الدراسة الميدانية والإستتارة بتجارب الدول السابقة في هذا المجال تم تصميم آلية للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية لمساعدة تلك الوحدات في عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتحول نحو أساس الإستحقاق بسلاسة وتم تطبيق هذه الآلية في إحدى الوحدات الحكومية العراقية (عينة البحث), كما تم إعداد إستبانة بهدف الإطلاع على آراء السادة المستبانين حول تقييم النظام المحاسبي الحالي على وفق الأساس النقدي وأهمية التحول الى أساس الإستحقاق المحاسبي من خلال إعتداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASS وتطبيق الآلية المقترحة ومتطلبات هذا التحول.

وفي ضوء ما سبق يتناول الفصل الرابع المباحث الآتية :

المبحث الأول: الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية

المبحث الثاني: تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في الوحدة الحكومية عينة البحث

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الإستبانة وإختبار الفرضيات

المبحث الأول

الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية

1-2-4 مقدمة عن الآلية المقترحة

تم بناء الآلية المقترحة بعد الإطلاع على كل من متطلبات النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية العراقية غير الهادفة للربح ومعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" فضلاً عن الإستشارة بأراء السادة ذو الإختصاص في البيئة العراقية وتجارب بعض الدول في هذا المجال (الجزائر , والبرازيل , ونيوزيلندا , ونيجيريا), وفيما يأتي عرض للهدف من الآلية المقترحة والفروض الأساسية التي بُنيت عليها وأهمية ومتطلبات تطبيقها , فضلاً عن مخرجاتها .

أولاً : هدف الآلية المقترحة

تهدف الآلية المقترحة إلى تحديد وتنفيذ متطلبات الإبلاغ المالي عن الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية في العراق على وفق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 17 لمعالجة محدودية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي الحالي, وتعرض هذه الآلية خارطة الطريق للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق فيما يخص المعالجات المحاسبية لتلك الأصول ولا سيما البنى التحتية والتي يمكن تطبيقها بشكل عام في جميع الوحدات الحكومية العراقية .

ثانياً : الفروض التي بُنيت عليها الآلية المقترحة

1. لا يتضمن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية العراقية غير الهادفة إلى الربح متطلبات الإعراف بالأصول وقياسها والإفصاح عنها.
2. أن تبني العراق لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الحكومي) يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة لكافة أصحاب المصلحة .

ثالثاً : أهمية تطبيق الآلية المقترحة

تتأتى أهمية التطبيق في معالجة محدودية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي الحالي القائم على الأساس النقدي وتوفير المعلومات الملائمة لإغراض المساءلة عن تخصيص الموارد وإدارة الأصول وتطويرها من خلال تحديد ممتلكات الدولة والذي يعزز من إمكانية تحديد كلفة الخدمات العامة وتحديد النتائج السنوية والمساءلة وتقييم فاعلية أداء نشاط الإدارة والمساعدة في توفير المعلومات المالية المطلوبة لعملية التخطيط والتطوير لهذه الممتلكات ولاسيما البنى التحتية ، إذ إن النظام المحاسبي الحكومي الحالي الذي يعتمد على تسجيل التأثير النقدي فقط ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة.

رابعاً : مخرجات الآلية المقترحة

تتمثل مخرجات الآلية المقترحة في توفير المعالجة المحاسبية المناسبة والإبلاغ المالي عن ممتلكات الدولة من الأصول عن طريق تسجيل عمليات الإكتساب والحيازة والإندثار والإستبعاد وعرضها في القوائم المالية الحكومية وفقاً لأساس الإستحقاق والمتمثلة بقائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التدفق النقدي وقائمة التغير في صافي الأصول.

خامساً : متطلبات تنفيذ الآلية المقترحة

تتطلب الآلية المقترحة لتنفيذ العملية الإنتقالية نحو أساس الإستحقاق ما يأتي:

1. إصدار التشريعات والقوانين التي تسمح بإعتماد أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في العراق .
2. الحصول على الدعم الدولي لتنفيذ عملية تبني معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 ومن ذلك على سبيل المثال البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.
3. رصد موازنة للموارد اللازمة لعملية تطبيق الآلية.
4. تعيين لجان من وزارة المالية وديوان الرقابة المالية الإتحادي للإشراف على عملية تطبيق الآلية وبالتعاون مع جهات متخصصة خارجية على سبيل المثال البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.
5. تكوين رؤيا وفهم لدى الأشخاص المكلفين بتطبيق الآلية حول أساس الإستحقاق والفوائد المرجوة منه ومتطلبات إعتماده .
6. التحول نحو العمل المحاسبي الآلي (الألكتروني).
7. تطوير سجل الموجودات (محاسبة 13) ليتضمن معلومات إضافية مثل العمر الإنتاجي، قسط الإندثار، القيمة بعد إعادة التقييم وتاريخ التقييم، ويفضل أن يكون السجل ألكتروني.

8. تطوير الدليل المحاسبي ليشتمل حسابات جديدة مثل الإندثار ومخصص الإندثار وخسائر إعادة التقييم وغيرها من الحسابات الضرورية.
9. توفير التجهيزات والبرامج وكذلك الخدمات اللوجستية اللازمة لعملية تطبيق الآلية .
10. تدريب الموظفين لتأهيلهم للعمل وفق أساس الإستحقاق .

4-2-2 تفاصيل الآلية المقترحة

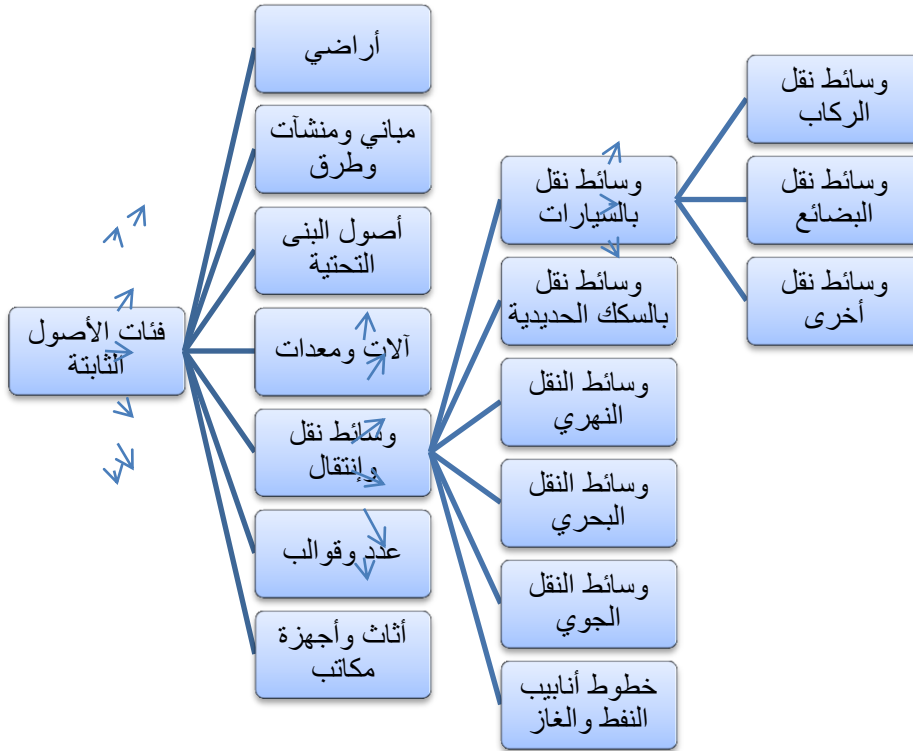
تتضمن الآلية المقترحة كل من متطلبات الإعراف والقياس والإفصاح عن أصول الوحدات الحكومية العراقية غير الهادفة إلى الربح على وفق ما جاء في IPSAS 17 مع الأخذ في الحسبان طبيعة الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح في العراق والنظم المحاسبية والتعليمات ذات الصلة التي تعتمدها هذه الوحدات , ووفقاً لما يأتي :

أولاً : متطلبات الإعراف بالأصول

1. تحديد الفئات الرئيسية للأصول التي بعهددة الوحدات الحكومية, وتتمثل بمجموعة من الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المتماثلة في عمليات الوحدة والتي تستوفي تعريف الأصول التي تحتفظ بها الوحدة للإستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أوتأجيرها للآخرين، أو لإغراض إدارية ومن المتوقع أن يتم استخدامها خلال أكثر من سنة مالية أودورة تشغيلية أيهما أطول , وكنقطة بداية في هذا السياق يمكن إعتقاد نفس الفئات التي حددها النظام المحاسبي الموحد في العراق, وذلك لضمان التوحيد بالعرض وإمكانية الفهم والمقارنة قدر الإمكان مع إضافة فئة أصول البنى التحتية. وتتمثل الفئات المقترحة (الأراضي , والمباني والمنشآت , والطرق , وأصول البنى التحتية , والآلات والمعدات , ووسائل نقل وإنتقال , والعدد والقوالب , والأثاث وأجهزة المكاتب) , هذا ويتم تصنيف كل فئة من الفئات الرئيسية للأصول في أعلاه إلى فئات فرعية , ويوضح الشكل (9) مثال على الفئات الفرعية للفئات الرئيسية:

الشكل (9)

الفئات الرئيسية والفرعية للأصول بحسب التويب المقترح



وبالإمكان فصل مجموعة الأصول التابعة للفئات السابقة لتكون فئة مستقلة بذاتها في حال:

أ. يكون عدد الأصول ضمن هذه المجموعة كبير نسبياً.

ب. مقدار قيمة تلك المجموعة من الأصول كبير نسبياً.

ت. إستعمال هذه المجموعة من الأصول أساسي ومهم جداً لعمل الوحدة الحكومية.

2. الإعتراف بالبنود التي تم تصنيفها وفقاً لما جاء في أعلاه على أنها أصول بعد الأخذ في الحسبان ما

يأتي :

أ. يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الإمكانات الخدماتية المرتبطة بالأصول إلى الوحدة .

ب. إذا كان من الممكن قياس الكلفة أو القيمة العادلة للأصول بموثوقية .

3. لا يتم رسملة جميع البنود التي تلبي متطلبات التعريف ومعايير الإعتراف في أعلاه , بل يتطلب

الأمر وضع حدود دنيا لرسملة بعض البنود والإبلاغ على أنها أصول ثابتة في التقارير المالية بسبب

إعتبارات الكلفة والمنفعة والتي قد تختلف من وحدة حكومية إلى أخرى ومن أصل إلى آخر.

4. في حال تضمين الأصول على عدة مكونات (على سبيل المثال قد تشتمل مشاريع الري على القنوات ومحطات الضخ والبوابات والنواظم) , ينبغي على الوحدة أن تقرر فيما إذا كان من المناسب الاعتراف بكل مكون من مكونات المشروع على أنه أصل منفصل أو أنه جزء من المجموعة المكونة للأصل الثابت الأصلي (مشروع الري مثلاً) بناءً على:
- أ. الحدود الدنيا لقيمة المكون أو أهميته النسبية .
 - ب. العمر الإنتاجي للمكون .
 - ت. أداء المكون لوظيفة منفصلة .

ثانياً : متطلبات قياس الأصول

1. متطلبات قياس الأصول عند تطبيق الآلية للمرة الأولى , يتم بعد تصنيف الأصول التي بحوزة الوحدة الحكومية ضمن الفئات الرئيسة والفرعية تقييمها لتحديد الأرصدة الإفتتاحية لهذه الأصول وفقاً للخطوات الآتية :

- أ. تحديد سياسات التقييم
 - تُقِيم بالكلفة كافة البنود التي تم إكتسابها قبل مدة لا تزيد عن ثلاثة سنوات من تاريخ التقييم وبالإمكان التوصل إلى كلفتها عند الإكتساب من واقع المستندات الثبوتية المؤيدة لعملية الإكتساب .
 - تُقِيم البنود التي تم إكتسابها عن مدة تزيد عن ثلاثة سنوات من خبراء تقييم داخليين أو خارجيين.
 - تُقِيم البنود التي لا يمكن الوصول إلى كلفتها عند الإكتساب بشكل موثوق به من خبراء تقييم داخليين أو خارجيين.
 - ب. إختيار المقيمين , يتم التعاقد مع مقيمين خارجيين مؤهلين (حاصلين على مؤهل مهني مناسب ومعترف به) وبحسب فئات الأصول لضمان الوصول إلى تقييمات موثوقة ومستقلة أو يتم تكليف لجان داخلية للقيام بعملية التقييم من المنتسبين أصحاب الخبرة .
 - ت. تحديد المعلومات المطلوبة من المقيمين , إذ تختلف المعلومات المطلوبة من المقيمين من فئة إلى أخرى ومن أصل إلى آخر , لذا على الوحدة الحكومية أن تحدد بدقة المعلومات التي تسعى للحصول عليها من هؤلاء المقيمين والتي ينبغي ذكرها بفقرات تفصيلية ضمن عقد أو أمر التكليف بالتقييم , وبشكل عام يمكن تحديد أهم المعلومات المطلوبة من المقيمين عن أي بند من بنود الأصول بالآتي :
- المكونات والتفاصيل والمواصفات .
 - الحالة .
 - الظروف المحيطة .

- المنشأ وسنة الإنشاء .
- القيمة .

ث. جمع المعلومات من المقيمين

ج. مراجعة التقييمات , إذ يتم قبل إعتقاد الوحدة الحكومية على تقييمات المقيمين كأرصدة إفتتاحية للأصول إعادة النظر فيها والتأكد من إكتمالها ومعقوليتها .

2. متطلبات قياس الأصول عند الإعتراف , وتشمل :

أ. سياسات القياس وفقاً للكلفة , تقاس بنود الأصول الثابتة المؤهلة للإعتراف بها بكلفة إكتسابها , وتشتمل على :

- سعر شراء الأصول بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والسماحات .

- إية تكاليف أخرى مباشرة ولإلزامة لوضع الأصول في حالة التشغيل وجعلها جاهزة للإستخدام المقصود منها .

- التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصول وإسترداد الموقع الموجود فيه , الذي تتكبد الوحدة إلتزامه إما عندما يتم شراء الأصول أو نتيجة لإستخدامها خلال فترة محدودة لأغراض أخرى .

ب. سياسات التقييم وفقاً للقيمة العادلة , تتمثل تكلفة بنود الأصول التي تم إكتسابها من خلال العمليات غير المتبادلة بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإكتساب , وتتمثل كلفة الأصول التي تم إكتسابها مقابل أصول أخرى بالقيمة العادلة ما لم :

- تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري .

- صعوبة قياس القيمة العادلة لكل من الأصول المستلمة والمتنازل عنها بشكل موثوق , ويتم في كلا

الحالتين قياس الأصول على أساس القيمة الدفترية للأصول المتنازل عنها . ويوفر الجدول (11)

مؤشرات القيمة العادلة لبنود الأصول الرئيسية :

الجدول (11) مؤشرات القيمة العادلة لفئات الأصول على وفق الآلية المقترحة

مؤشرات القيمة العادلة	الفئة الأصول
القيمة السوقية القيمة السوقية لأرض مماثلة مجاورة	أراضي غير متخصصة أراضي متخصصة
القيمة السوقية التكلفة الإستبدالية المستهلكة التكلفة الإستبدالية المستهلكة	مباني ومنشآت غير متخصصة مباني ومنشآت متخصصة الطرق
التكلفة الإستبدالية المستهلكة	أصول البنى التحتية
القيمة السوقية	المصانع والمعدات
القيمة السوقية	وسائل النقل والإنتقال
القيمة السوقية	عدد وقوالب
القيمة السوقية	أثاث وأجهزة مكاتب

3. متطلبات قياس الأصول بعد الإعتراف

- أ. سياسة القياس بعد الإعتراف , يكون للوحدة الحكومية حق الإختيار في إتباع إما إنموذج التكلفة أو إنموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية تطبق على فئة كاملة من الأصول وكما يأتي :
- إنموذج التكلفة : بعد الإعتراف الأولي بالأصول تظهر الأصول بالتكلفة مطروحاً منها أي إندثار متراكم وأية خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة .
 - إنموذج إعادة التقييم : بعد الإعتراف الأولي بالأصول تظهر تلك الأصول بمبلغ إعادة التقييم الذي يساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي إندثار متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة لإنخفاض القيمة , وعند تبني الوحدة الحكومية لنموذج إعادة التقييم , ينبغي عليها إتباع الخطوات الآتية:

- تحديد الفئة التي سيتم تطبيق نموذج إعادة التقييم عليها بالكامل .
- تشكيل لجنة من المقيمين الحائزين على مؤهل مهني مناسب معترف به , مع الأخذ في الحسبان حجم وطبيعة الأصول , وتجربة وخبرة الموظفين الداخليين وكذلك إمكانية الوصول إلى بيانات السوق .
- تحديد مؤشرات القيمة العادلة لكل أصل من أصول الفئة الواحدة.
- التحقق من دقة وصحة التقييم وإكتماله لجميع عناصر الفئة .

- مدة إعادة التقييم , ينبغي أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة الدفترية بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد بإستخدام القيمة العادلة بتاريخ الإبلاغ , وعلى الوحدة الحكومية أن تحدد المدة المناسبة لإعادة التقييم ولكل فئة من الفئات , فالفئات التي ترى الوحدة بأنها تتعرض إلى تغيرات كبيرة وسريعة في قيمتها العادلة فأنها تستلزم إعادة تقييم سنوية , أما الفئات التي لا تتعرض لمثل هذا التغير الكبير في القيمة العادلة فيمكن تحديد مدة إعادة التقييم لكل ثلاثة سنوات , في حين يمكن أن تمتد مدة تقييم الفئات التي تتعرض إلى تغير قليل في قيمتها العادلة إلى خمسة سنوات.

ب. سياسة الإندثار , يبدأ إحتساب الإندثار للأصل عندما يكون الأخير جاهزاً للإستخدام , ويمكن إتباع الخطوات الآتية لإحتساب الإندثار :

- تحديد الأصل الثابت الخاضع للإندثار .
 - تحديد ما إذا كان الأصل يتكون من بنود مهمة تتطلب إحتساب إندثار بصورة مختلفة ففي هذه الحالة ينبغي إحتساب الإندثار لكل مكون بشكل منفصل , وبخلافه يتم إحتساب الإندثار للأصل الثابت ككل .
 - تحديد العوامل التي تقود إلى إندثار الأصل (مثل الإستخدام والتقدم الفني والتجاري) .
 - تحديد طريقة الإندثار التي تعكس نمط إندثار المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل.
 - تحديد القيمة القابلة للإندثار والعمر الإنتاجي للأصول الثابتة .
 - إحتساب قسط الإندثار
- هذا ويتوقف إندثار الأصل عندما يصبح عاطلاً عن العمل أو يتوقف عن الإستخدام الفعّال ويتم الإحتفاظ به للتصرف فيه إلا في حالة إندثار الأصل بشكل تام . ويبين الجدول (12) التقديرات التقريبية لأعمار ونسب الإندثار لفئات الأصول الرئيسية :

الجدول (12)

التقديرات التقريبية لأعمار ونسب الإندثار لفئات الأصول الرئيسية على وفق الآلية المقترحة

الحد الأعلى		الحد الأدنى		الفئة
نسبة الإندثار السنوي	العمر الإنتاجي المقدر	نسبة الإندثار السنوي	العمر الإنتاجي المقدر	
2%	50	10%	10	المباني والمنشآت والطرق
10%	10	20%	5	الآلات والمعدات
10%	10	20%	5	وسائل نقل وانتقال
10%	10	25%	4	عدد وقوالب
10%	10	25%	4	أثاث وأجهزة مكاتب

*تم عرض تفاصيل نسب الإندثار لفئات الرئيسة للأصول في الملحق (1)

ت. إنخفاض القيمة , ينبغي أن تخضع القيمة الدفترية لكل أصل أو فئة من الأصول للمراجعة الدورية وذلك لتقييم ما إذا كانت القيمة القابلة للإسترداد (المبلغ الأعلى من بين القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها أية تكاليف بيع جوهرية والقيمة عند الإستخدام والتي تمثل التدفقات النقدية المخصومة المتأتية من إستخدام الأصل) قد إنخفضت عن المبلغ المرحل للأصل (قيمه الدفترية) , وعند حدوث مثل هذا الإنخفاض ينبغي تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى القيمة القابلة للإسترداد , وينبغي على الوحدة في هذا السياق القيام بما يأتي :

- مراجعة المؤشرات الداخلية والخارجية ذات الصلة بإنخفاض قيمة الأصول في كل تاريخ إبلاغ مالي , وليس مطلوباً من الوحدة إجراء تقدير لقيمة الأصول القابلة للإسترداد إذا لم يتم العثور على أية مؤشرات على إنخفاض القيمة , إذ يُستدل إلى الإنخفاض في القيمة عندما تشير الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى أن قيمة الأصول قد إنخفضت بشكل كبير وغير متوقع, والمؤشرات الرئيسة التي يمكن الإستدلال من خلالها على إنخفاض القيمة هي :
 - دليل على الأضرار المادية، مثل مبنى تضررت من حريق أو فيضان، عندما يكون مستوى الضرر من النوع الذي هو بحاجة إلى جهود استعادة كبيرة .
 - سن أو إقرار القوانين أو اللوائح أو غيرها من التغييرات في العوامل البيئية، مثل معايير جديدة أو متطلبات جديدة لا يمكن للأصل تلبيةها .
 - التطور التكنولوجي أو أدلة التقادم وإبتكار أصول جديدة بمواصفات تنافسية .
 - أي تغيير في الطريقة أو المدة المتوقعة لاستخدام الأصول .
- الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الأصول في السجلات المحاسبية .

ث. يتم رسملة النفقات اللاحقة لبند ما أو عدّها مصاريف في السنة التي تحققت فيها على أساس مجموعة من المؤشرات من بينها نسبة الكلفة اللاحقة إلى كلفة الأصل وتأثيرها في عمره الإنتاجي وقدرته على تقديم الخدمات, وينبغي أن تحدد الوحدة بوضوح ما إذا كانت التكاليف اللاحقة تُطيل من العمر الإنتاجي للأصل أو تُزيد من قدرته على تقديم الخدمات أو تُحسن من جودة الخدمة , فعلى سبيل المثال تعد عمليات الكري الدورية وكذلك عمليات إعادة التبطين لقنوات الري ضمن مصاريف الصيانة والتصليح , في حين يعد كل من تبديل أجزاء في محطات الضخ لزيادة العمر الإنتاجي للمحطات أو توسيع جدار السد لزيادة الطاقة الإستيعابية للسد ضمن التحسين والتطوير لذا فهي تكاليف مؤهلة للرسملة , والجدول (13) يوضح الإرشادات ذات الصلة في هذا السياق :

الجدول (13)

إرشادات رسملة التكاليف اللاحقة على وفق الآلية المقترحة

النفقات اللاحقة لإكتساب الأصل	
التكاليف التي تعد مصروفاً عند تكبدها	التكاليف المؤهلة للرسملة
الخدمة اليومية	إستبدال جزء مهم وذي تكلفة مرتفعة
الإصلاحات غير المجدولة لإعادة البند مرة أخرى إلى حالته الأصلية	التصليحات والترميمات الرئيسية التي من شأنها إما زيادة العمر الإنتاجي للبند أو إمكانية خدماته
الإصلاحات والصيانة المجدولة	تكاليف التفتيش الرئيسية أو الاختبار

ثالثاً : متطلبات الإفصاح عن الأصول في التقارير المالية

يتم الإبلاغ عن صافي القيمة الدفترية لفئات الأصول بمبلغ إجمالي ضمن فقرة الأصول الثابتة في متن قائمة المركز المالي تحت مسمى الممتلكات والمصانع والمعدات أما المبالغ التفصيلية لفئات الأصول فيتم الكشف عنها ضمن الملاحظات المرفقة مع القوائم المالية , في حين يتم الإبلاغ في قائمة الأداء المالي عن كل المصاريف المتعلقة بعناصر تلك الأصول من صيانة وتصليح وإندثار وفائض (عجز) إعادة التقييم وخسائر إنخفاض القيمة وأرباح (خسائر) التصرف بها, ويظهر في كشف التدفق النقدي كل من المبالغ التي تم إنفاقها لإكتساب الأصول وكذلك المبالغ التي تم إكتسابها من بيع الأصول.

كما يتم تنظيم كشوفات تفصيلية ذات صلة بالأصول التي تم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي للوحدة الحكومية وكما يأتي :

كشف (1)

صافي القيمة الدفترية المخططة والفعلية لكل فئة من فئات الأصول للسنة الحالية والسنة السابقة

صافي القيمة الدفترية				فئات الأصول
20x1		20x0		
الفعلي	المخطط	الفعلي	المخطط	
				الأراضي
				المباني والمنشآت والطرق
				أصول البنى التحتية
				آلات ومعدات
				وسائل نقل وإنتقال
				عدد وقوالب
				أثاث وأجهزة مكاتب

كشف (2)

تفاصيل صافي القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الأصول للسنة الحالية والسنة السابقة

أثاث وأجهزة مكاتب		عدد وقوالب		وسائل نقل وإنتقال		آلات ومعدات		أصول البنى التحتية		المباني والمنشآت والطرق		الأراضي		التفاصيل
20x2	20x1	20x2	20x1	20x2	20x1	20x2	20x1	20x2	20x1	20x2	20x1	20x2	20x1	مدة الإبلاغ
														الرصيد الإفتتاحي
														الإضافات
														التصرف
														الإندثار
														رصيد الإقفال
														مجموع فائض (عجز) إعادة التقييم
														إجمالي القيمة الدفترية
														الإندثار المتراكم
														خسائر إنخفاض القيمة
														صافي القيمة الدفترية

كشف (3)

تفاصيل عملية إعادة التقييم لعناصر فئات الأصول

فئات الأصول	الوصف	تاريخ نفاذ إعادة التقييم	جهة التقييم	الإسلوب والإفترضات	التقييم السابق	التقييم الجديد	فائض (عجز) إعادة التقييم
الأراضي							
المباني والمنشآت والطرق							
أصول البنى التحتية							
آلات ومعدات							
وسائل نقل وإنتقال							
عدد وقوالب							
أثاث وأجهزة مكاتب							

كشف (4)

مقارنة بين نفقات الإندثار المخططة والفعلية لكل من السنة الحالية والسنة السابقة ولكل فئة من فئات الأصول

الإندثار				فئات الأصول
20x1		20x0		
الفعلي	المخطط	الفعلي	المخطط	
				المباني والمنشآت والطرق
				آلات ومعدات
				وسائل نقل وإنتقال
				عدد وقوالب
				أثاث وأجهزة مكاتب

كشف (5)

مصاريف الصيانة والتصليح المخططة والفعلية لكل فئة من فئات الأصول للسنة الحالية والسنة السابقة

مصاريف الصيانة والتصليح				فئات الأصول
20x1		20x0		
الفعلي	المخطط	الفعلي	المخطط	
				المباني والمنشآت والطرق
				أصول البنى التحتية
				آلات ومعدات
				وسائل نقل وإنتقال
				عدد وقوالب
				أثاث وأجهزة مكاتب

كشف (6)

أنواع القيود والإلتزامات المفروضة على عناصر فئات الأصول

المبلغ	نوع الإلتزام أو القيد المفروض	الوصف	فئات الأصول
			الأراضي
			المباني والمنشآت والطرق
			أصول البنى التحتية
			آلات ومعدات
			وسائل نقل وإنتقال
			عدد وقوالب
			أثاث وأجهزة مكاتب

كشف (7)

مبالغ الحالات الخاصة لفئات الأصول

الحالة الخاصة			فئات الأصول
موقوفة عن العمل يانتظار بيعها	مندثرة بالكامل ولكن ما تزال في الخدمة	عاطلة عن العمل مؤقتاً	
			المباني والمنشآت والطرق
			أصول البنى التحتية
			آلات ومعدات
			وسائل نقل وإنتقال
			أثاث وأجهزة مكاتب

المبحث الثاني

تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في الوحدة الحكومية عينة البحث

4-3-1 نبذة مختصرة عن مديرية الموارد المائية - بغداد

تعد مديرية الموارد المائية - بغداد إحدى تشكيلات وزارة الموارد المائية (*) التابعة إلى الهيئة العامة لتشغيل مشاريع الري والبزل ، وتتصب مهمتها في إدارة وصيانة وتشغيل كافة مشاريع الري والبزل وصيانة وتشغيل كافة محطات الضخ وكل ما يتعلق بشؤون الري ، فضلاً عن مكافحة الفيضانات لدرء أخطارها ضمن محافظة بغداد ، وقد تعرضت الأصول الثابتة وبضمنها البنى التحتية لهذه المديرية بعد أحداث 2003 إلى عمليات النهب والتخريب ، كما تعرضت البيانات والملفات المتعلقة بهذه الأصول إلى التلف والضياع .

وتأسست مديرية الموارد المائية بغداد عام 1993 وتضم في تشكيلاتها المشاريع والشعب الأتية

: (www.mowr.gov.iq)

1. مشروع الموارد المائية _ أبي غريب
2. مشروع الموارد المائية _ المدائن
3. مشروع الموارد المائية _ النهروان
4. شعبة الموارد المائية _ الراشدية
5. شعبة الموارد المائية _ الكاظمية
6. شعبة الموارد المائية _ السويب/الجادرية
7. شعبة الموارد المائية _ ري المركز
8. وحدة ري سبع البور

(*) وزارة الموارد المائية (وزارة الري سابقاً) : تتمثل مهمة الوزارة بالإدارة المتكاملة للموارد المائية في العراق فالوزارة مسؤولة عن تلبية المتطلبات المتنافسة للحصول على الماء لأغراض الري والشرب والصناعة وتوليد الطاقة المائية وكذلك السيطرة على الفيضانات وتلبية المتطلبات البيئية بما فيها إعادة إنعاش الأهوار.

www.mowr.gov.iq

- وتقوم مديرية الموارد المائية بغداد إنطلاقاً من كونها دائرة خدمية تعمل ضمن الرقعة الجغرافية لمحافظة بغداد بما يأتي (الكراس التعريفي بالمديرية , بدون سنة) :
- 1 . توزيع المياه في كافة المشاريع والشعب لتوفير الحصص المائية لأراضي المزارعين البالغة مساحتها 493319.48 دونم .
 - 2 . صيانة وتشغيل محطات الضخ المنتشرة في عموم المحافظة , فضلاً عن صيانة المولدات والنواظم الرئيسية والفرعية والبوابات .
 - 3 . تطهير القنوات والمبازل من الترسبات والأعشاب بما يضمن إنسياب المياه بالشكل المطلوب .
 - 4 . أعمال الوقاية من الفيضانات .
 - 5 . متابعة معاملات المواطنين وإنجازها بموجب الضوابط والتعليمات النافذة .

4- 3- 2 النظام المحاسبي للوحدة عينة البحث

تُعد مديرية الموارد المائية - بغداد إحدى دوائر القطاع الحكومي ذات النشاط الخدمي الممول مركزياً من الموازنة العامة للدولة وتطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي , وتُعد الوحدة الحسابية في المديرية مستقلة من الناحية المحاسبية وهي تتحمل المسؤولية الكاملة في تنفيذ وضبط المعاملات المالية الناشئة لديها من مقبوضات ومدفوعات وتسويات حسابية وعقود والتزامات وأية تصرفات مالية أخرى , ولدى المديرية حساب جاري بإسمها لدى مصرف الرافدين فرع الحرية يستخدم لتغطية نفقاتها وإيداع مقبوضاتها النقدية ويتم تمويله من الهيئة العامة لتشغيل مشاريع الري والبزل , وتمسك المديرية مجموعة دفترية متكاملة متمثلة بسجل اليومية العامة والأستاذ الرئيس للمصرفات والإيرادات والسلف والأمانات وكذلك سجلات فرعية أخرى , وتثبت في هذه المجموعة الدفترية القيود الناشئة بموجب مستند الصرف ومستند القيد لحركة التصرفات المالية للمديرية وكذلك الإيرادات والحسابات المتقابلة للموجودات الثابتة والأصول المخزنية والمبالغ المصرفية على مشاريع الخطة الإستثمارية .

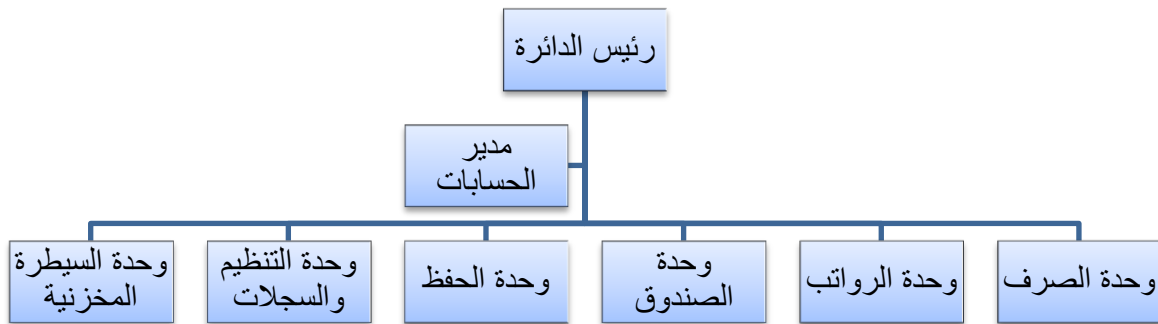
وتُعد المديرية مجموعة من التقارير المالية الدورية والسنوية وفقاً لما نص عليه قانون أصول المحاسبات العامة (28) لسنة 1940 المعدل وقانون الإدارة العامة والدين العام (95) لسنة 2004 والتعليمات والتوجيهات الصادرة عن وزارة المالية , وتتمثل التقارير الدورية التي تعدها المديرية بكل من التقرير الشهري عن الإيرادات والتقرير الشهري عن النفقات وميزان المراجعة الشهري , كما تُعد المديرية سنوياً كشف حساب تنفيذ الموازنة وكشوف تحليلية بالسلف والأمانات والمصرفات والإيرادات والحسابات المتقابلة للأصول الثابتة والأصول المخزنية والمبالغ المصرفية على مشاريع الخطة الاستثمارية وكون الوحدة الحسابية في المديرية تطبق النظام المحاسبي الحكومي فهي تعتمد الأساس النقدي بشكل رئيس

وفي حالات محدودة تطبق أساس الإستحقاق إذ يتم قيد الإيرادات التي تحققت ولم تستلم خلال السنة المالية كإيراد مستحق في هذه السنة المالية , وكذلك الحال بالنسبة إلى المصروفات التي استحققت ولم تدفع خلال السنة المالية والتي تقيد كمصروفات مستحقة مثل الرواتب (المصدر : الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية).

ويُبين الشكل (10) الهيكل التنظيمي للوحدة المحاسبية في مديرية الموارد المائية – بغداد

الشكل (10)

الهيكل التنظيمي لشعبة الحسابات في مديرية الموارد المائية – بغداد

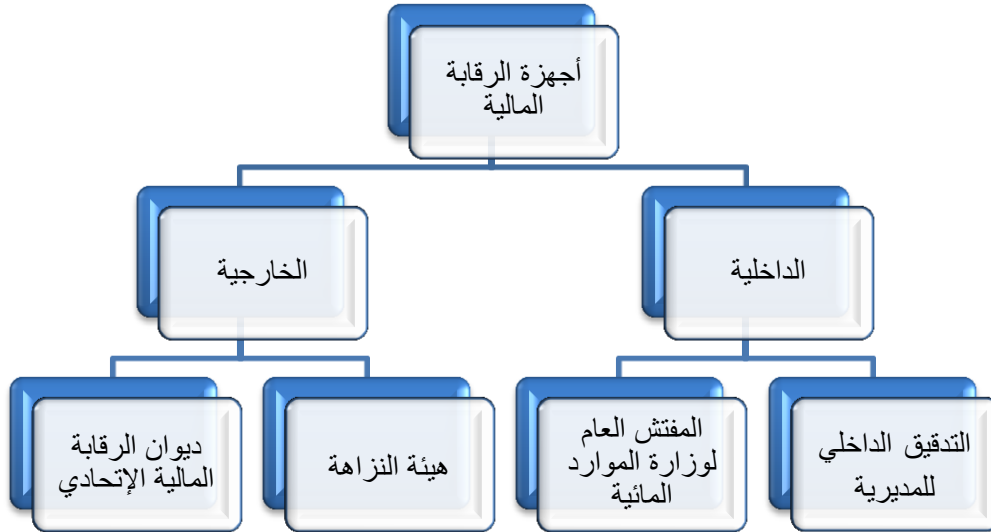


الشكل : إعداد الباحثة بالإستناد الجدول توزيع المهام لوحدة الحسابات في مديرية الموارد المائية بغداد

وهناك جهاز تدقيق سابق للصرف يتولى تدقيق المستندات الناشئة عن عمليات مديرية الموارد المائية – بغداد للثبوت من سلامتها وكذلك تخضع الوحدة الحسابية في المديرية إلى رقابة كل من رقابة مكتب المفتش العام في وزارة الموارد المائية و الرقابة المالية الخارجية لديوان الرقابة المالية الإتحادي فضلاً عن هيئة النزاهة , ويبين الشكل (11) أجهزة الرقابية المالية التي تخضع لها الوحدة الحسابية في مديرية الموارد المائية – بغداد :

الشكل (11)

أجهزة الرقابة المالية التي تخضع لها الوحدة الحسابية في مديرية الموارد المائية - بغداد



الشكل : إعداد الباحثة

4-3-3 تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في مديرية الموارد المائية - بغداد

تمثل الخطوة الأهم لتطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي وفق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام (الحكومي) IPSAS 17 في تحديد أقيام الأصول التي سيتم الإفصاح عنها في الميزانية الإفتتاحية للوحدة الحكومية, لذا سيتم التركيز في هذه الفقرة على خطوات تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول في مديرية الموارد المائية - بغداد في تحديد أرصدة الأصول للميزانية الإفتتاحية للمديرية:

أولاً : تم حصر الأصول التي بعهدتها المديرية عينة البحث من واقع البطاقات المخزنية وسجل الأثاث والأصول والجرد السنوي لسنة 2015 , فضلاً عن المقابلات الشخصية (*) مع السادة المسؤولين في المديرية , وقد تم تمييز الأصول الثابتة عن غيرها من الأصول من خلال إختبارها لتلبية تعريف الأصول, إذ أن البيانات المتوفرة لدى المديرية لم تميز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة غير النقدية (المخزون) .

ثانياً : تم توزيع الأصول الثابتة التي بعهدتها المديرية عينة البحث على الفئات الرئيسة , وكما موضح في الجدول (14):

(*) تم توثيق عناوين وظائف ومواعيد المقابلات مع السادة المسؤولين في قائمة المصادر.

الجدول (14)

الفئات الرئيسية للأصول لمديرية الموارد المائية - بغداد

الفئة	الأصول
الأراضي مباني ومنشآت وطرق	الأراضي
	المباني غير السكنية
	المباني السكنية
	المخازن
	الورش
	المسقفات
	الكرفانات
	القنوات (رئيسية , فرعية , ثانوية, حقلية)
أصول البنى التحتية	المبازل (رئيسية , فرعية , ثانوية , مجمعة , حقلية)
	منشآت الري (جسر سيارات ,جسر مشاة, ناظم , عبارة , شلاله ,صندوق توزيع)
	منشآت البزل (جسر سيارات ,جسر مشاة, عبارة , قنطرة , مصب , بريح)
	المولدات
الآلات ومعدات	المضخات
	الحفارات
	الشفلات
	الرافعات
	سيارات الصالون
وسائط نقل وإنتقال	سيارات الحمل
	وسائط نقل نهري
	العدد الميكانيكية
عدد وقوالب	العدد الكهربائية
	العدد المختبرية
	أثاث
أثاث وأجهزة مكاتب	أجهزة تكييف
	حاسبات الكترونية
	أجهزة طباعة وإستنساخ
	أدوات وأجهزة مكاتب
	ستائر ومفروشات

ثالثاً : تحديد أقيام الأصول

1. تم تحديد أقيام الأراضي التابعة إلى المديرية بالرجوع إلى القيمة السوقية والمتمثلة بتخمينات مكاتب العقار والدلالية* وذلك لكون معظم هذه الأراضي كانت قد قيمت في سجلات المديرية بقيمة دينار واحد فقط وباقي الأراضي قيمت بتاريخ غير محددة وبأسعار لا تمثل قيمتها الفعلية.
2. تم تحديد أقيام المباني السكنية وغير السكنية والمخازن والورش والمسقفات والكرفانات من شركات المقاولات الخاصة** إعتماًداً على وصف هذه المباني في سجلات المديرية وليس على تكاليفها لأن معظم هذه التكاليف قديمة ولا تمثل القيمة الفعلية للمباني .
3. تم تحديد أقيام القنوات والمبازل ومنشآت الري ومنشآت البزل بالرجوع إلى مهندسي كلاً من شركة العراق العامة والهيئة العامة لإستصلاح الأراضي التابعتين إلى وزارة الموارد المائية , علماً أنه لا يوجد أي معلومات عن أقيام هذه الموجودات لدى المديرية عينة البحث .
4. تم تحديد أقيام بقية الأصول التي تم إقتنائها عن مدة لا تزيد عن ثلاثة سنوات بالإعتقاد على المستندات وقوائم الجرد السنوي أما الأصول الثابتة التي بعهدة المديرية لفترة تزيد عن ثلاثة سنوات فقد تم تقييمها بالرجوع إلى السوق المحلية*** بالإعتقاد على :
 - أ. أسعار الأصول المستعملة المماثلة إن وجدت .
 - ب. أسعار الأصول الثابتة الجديدة المماثلة إن وجدت .
 - ت. أسعار الأصول المستعملة أو الجديدة التي لها نفس الوظيفة إن وجدت .
 وعند إعتقاد أسعار الأصول الجديدة المماثلة أو الجديدة التي لها نفس الوظيفة تم إعتقاد المعادلة في أدناه لإستخراج قيمة الأصول التابعة للمديرية , ثم تم بعد ذلك وللتأكد من معقولية الأقيام مقارنتها مع بالأسعار القياسية الصادرة عن وزارة التخطيط .

$$\text{قيمة الأصل المستعمل} = \frac{\text{العمر الإنتاجي المتبقي للأصل المستعمل}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل الجديد}} \times \text{سعر الأصل الجديد}$$

- *مكاتب العقار والدلالية في منطقة أبو غريب والراشدية والكاظمية والتاجي والعدل .
- ** شركة أسوار الجامعة للمقاولات العامة والشركة العراقية المصرية للتجارة العامة والمقاولات .
- *** الأسواق المحلية : معارض السيارات في البياع , ومعارض السيارات في النهضة , وأسواق عكد النصر، وأسواق السنك, وأسواق باب الشيخ, وأسواق الكرادة .
- **** تم تحديد الأعمار الإنتاجية المتبقية للأصول من مهندسي قسم المحطات وقسم الإشراف والفحص الهندسي في المديرية عينة البحث .

رابعاً : تم إستبعاد البنود المنفردة التي تقل أقيامها عن مليون دينار عراقي من الإعتراف بها كأصل وذلك لأن الكلفة قد تتجاوز المنفعة المتأتية من عملية الرسملة, وكذلك تم تجميع البنود المنفردة التي لها نفس الصفات وذات المبالغ القليلة ليتم الإعتراف بها كأصل واحد مثل بعض أنواع العدد والأثاث وأجهزة الحاسوب وملحقاته .

خامساً : تم الإعتراف ببنود مشاريع الري والبزل بشكل منفصل وذلك لكون كل بند له وظيفة مختلفة وعمر إنتاجي يختلف عن بقية البنود , فتم تصنيف القنوات والمبازل ومنشآت الري ومنشآت البزل ضمن فئة أصول البنى التحتية , أما المولدات والمضخات فتم تصنيفها ضمن فئة الآلات والمعدات , ومن ثم تم الإعتراف بكل بند من القنوات والمبازل ومنشآت الري و منشآت البزل على حدة , كما هو الحال بالنسبة للإعتراف بكل بند من بنود منشآت البزل (جسر سيارات , وجسر مشاة, وعبارة , وقنطرة , ومصب , وبريخ) كأصل مستقل , وكذلك الحال بالنسبة إلى المضخات والمولدات إذ تم الإعتراف بكل نوع منها على إنه أصل مستقل .

وبذلك تم التوصل إلى قيمة الأصول التي بعهدة المديرية عينة البحث والبالغة (419.632.239.000) دينار عراقي وكما موضح تفصيلها في الجداول (15) , (16) , (17) والتي سوف تظهر في جانب الأصول في الميزانية الإفتتاحية عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأول مرة وبالتحديد المعيار IPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"

الجدول (15)

كشف تحليلي لأقيام الأصول التابعة لمديرية الموارد المائية بغداد بحسب الفئات الرئيسية

كما في 1/1/ 2016 (المبالغ بالدينار العراقي)

الفئة	المبلغ
الأراضي	24.000.250.000
مباني وإنشاءات وطرق	26.222.260.000
أصول البنى التحتية	340.488.500.000
الآلات والمعدات	24.654.420.000
وسائط نقل وإنتقال	2.857.954.000
عدد وقوالب	536.989.000
أثاث وأجهزة مكاتب	871.866.000
المجموع	419.632.239.000

الجدول (16)

كشف تحليلي لأقيام الأصول التابعة لمديرية الموارد المائية بغداد بحسب الفئات الفرعية
كما في 1 / 1 / 2016 (المبالغ بالدينار العراقي)

المبلغ	الأصول	الفئة
24.000.250.000	الأراضي	الأراضي
20.096.398.000	المباني غير السكنية	مباني ومنشآت وطرق
3.502.520.000	المباني السكنية	
948.600.000	المخازن	
1.148.915.000	الورش	
253.100.000	المسقفات	
272.727.000	الكرفانات	
26.222.260.000	المجموع	
195.485.500.000	القنوات (رئيسية , فرعية , ثانوية, حقلية)	
99.386.500.000	المبازل (رئيسية , فرعية , ثانوية , مجمعة , حقلية)	
4.452.500.000	منشآت الري (جسر سيارات ,جسر مشاة, ناظم , عبارة , شلاله ,صندوق توزيع)	
41.164.000.000	منشآت البزل (جسر سيارات ,جسر مشاة, عبارة , قنطرة , مصب , بربخ)	
340.488.500.000	المجموع	
7.686.505.000	المولدات	الآلات ومعدات
13.016.305.000	المضخات	
3.343.645.000	الحفارات	
501.600.000	الشفلات	
106.365.000	الرافعات	
24.654.420.000	المجموع	
34.000.000	سيارات الصالون	
2.822.454.000	سيارات الحمل	
1.500.000	وسائط نقل نهري	
2.857.954.000	المجموع	
303.340.000	العدد الميكانيكية	عدد وقوالب
205.593.000	العدد الكهربائية	
28.056.000	العدد المختبرية	
536.989.000	المجموع	
450.630.000	أثاث	أثاث وأجهزة مكاتب

102.609.000	أجهزة تكيف
66.935.000	حاسبات الكترونية
192.671.000	أجهزة طباعة وإستنساخ
12.121.000	أدوات وأجهزة مكاتب
46.900.000	ستائر ومفروشات
871.866.000	المجموع

الجدول (17)

كشف تحليلي لأقيام أصول البنى التحتية التابعة لمديرية الموارد المائية بغداد
كما في 1 / 1 / 2016 (المبالغ بالدينار العراقي)

المبلغ	الطول أو العدد	التفاصيل	الفئة الفرعية
16.500.000.000	82.5 كم	رئيسية مبطنة	القنوات
5.140.000.000	51.4 كم	رئيسية غير مبطنة	
16.594.500.000	115.239 كم	فرعية مبطنة	
9.540.000.000	119.250 كم	فرعية غير مبطنة	
25.816.000.000	191.231 كم	ثانوية مبطنة	
25.740.000.000	330 كم	ثانوية غير مبطنة	
49.500.000.000	450 كم	حقلية معلقة	
13.130.000.000	101 كم	حقلية مبطنة	
33.525.000.000	447 كم	حقلية غير مبطنة	
195.485.500.000		المجموع	
14.068.500.000	281.37 كم	الرئيسية	المبازل
19.286.000.000	482.157 كم	الفرعية	
12.467.000.000	389.579 كم	الثانوية	
4.197.000.000	1049.152 كم	المجمعة	
49.368.000.000	5808 كم	الحقلية المغطاة	
99.386.500.000		المجموع	
2.730.000.000	42	جسر سيارات	منشآت الري
127.500.000	15	جسر مشاة	
390.000.000	39	بربخ	
264.000.000	24	ناظم قطع	
168.000.000	12	ناظم صدر	
120.000.000	10	مهرب	

160.000.000	8	عبارات		
222.000.000	37	سايفونات		
261.000.000	9	صناديق توزيع		
10.000.000	4	شلاله		
4.452.500.000		المجموع		
25.756.030.000	26	جسر سيارات	منشآت البزل	
9.382.010.000	47	جسر مشاة		
5.000.000.000	200	عبارات		
150.000.000	15	بريخ		
780.000.000	39	قنطرة		
15.960.000	1330	مصبات		
80.000.000	2	سايفون		
41.164.000.000		المجموع		
340.488.500.000				المجموع الكلي

تم إستخراج مبالغ نفقات الإندثار المخططة لسنة 2016 بالرجوع إلى نسب الإندثار المقترحة في الآلية المقترحة وبحسب فئات الأصول وكما موضح في الجدول (18):

جدول (18)

نفقات الإندثار المخططة والفعلية لفئات الأصول لمديرية الموارد المائية بغداد
(المبالغ بالدينار العراقي)

الإندثار				فئات الأصول
2017		2016		
الفعلي	المخطط	الفعلي	المخطط	
			1.048.890.000	المباني والمنشآت والطرق
			2.465.442.000	آلات ومعدات
			314.375.000	وسائل نقل وإنتقال
			161.097.000	عدد وقوالب
			152.577.000	أثاث وأجهزة مكاتب

وبالرجوع إلى الخطة الموضوعية لعمليات الصيانة والتصليح لسنة 2016 لكل من قسم التخطيط والحسابات تم التوصل إلى إجمالي المبلغ المطلوب لإتمام هذه الخطة والمبلغ 1.225.590.000 دينار موزعة على الفئات الرئيسية للأصول وكما موضح في الجدول (19):

الجدول (19)

مصاريف الصيانة والتصليح المخططة لكل فئة من فئات الأصول لمديرية الموارد المائية بغداد لسنة 2016 (المبالغ بالدينار العراقي)

مصاريف الصيانة والتصليح				فئات الأصول
2017		2016		
الفعلي	المخطط	الفعلي	المخطط	
			41.716.000	المباني والمنشآت والطرق
			1.100.000.000	موجودات البنى التحتية
			35.264.000	آلات ومعدات
			27.590.000	وسائل نقل وإنتقال
			10.420.000	عدد وقوالب
			10.600.000	أثاث وأجهزة مكاتب
			1.225.590.000	المجموع

وقد تم تحديد الأصول العاطلة عن العمل وحسب فئات الأصول بالإعتماد على الجرد السنوي للأصول وكما موضح في الجدول (20):

جدول رقم (20)

أقيام الحالات الخاصة من الأصول بحسب الفئات الرئيسية لمديرية الموارد المائية بغداد كما في
2016/1/1 (المبالغ بالدينار العراقي)

الحالة الخاصة			فئات الأصول
موقوفة عن العمل بانتظار بيعها	مندثرة بالكامل ولكن ما تزال في الخدمة	عاطلة عن العمل مؤقتاً	
--	--	--	المباني والمنشآت والطرق
--	--	2.191.123.198	آلات ومعدات
--	--	263.444.980	وسائل نقل وانتقال
--	--	--	أثاث وأجهزة مكاتب

ويمثل هذا الجزء المطبق من الآلية حجر الأساس لتبني معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام وIPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" إذ تم حصر الأصول التي بعهدة المديرية عينة البحث وتوزيعها على الفئات الرئيسية وكذلك تحديد أقيامها وتحديد متطلبات الحفاظ عليها من خلال الصيانة والتصلية وكذلك تحديد المستغل فعلاً من هذه الأصول في نشاط المديرية من خلال الإفصاح عن الأصول العاطلة عن العمل, ويمكن تحديد فترة ثلاث سنوات كفترة إنتقالية للتطبيق الكامل للمعيار وخلال هذه الفترة يفترض بالمديرية أن تعد حساباتها بشكل مزدوج, أي تعد حساباتها على وفق الأساس النقدي المعمول به حالياً وكذلك على وفق أساس الإستحقاق وتقوم بالإعتراف الأولي للأصول التي سوف تقتنيها المديرية بكلفة الشراء وإحتساب الإندثار للأصول المعترف بها والتميز بين النفقات اللاحقة التي ستعد مصاريف صيانة وتصلية وتلك التي ستضاف إلى حساب الموجود الثابت الذي أنفقت لأجل تحسينه أو تطويره وتسمح هذه الفترة بتدريب المحاسبين على العمل وفق أساس الإستحقاق وكذلك توفير المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الإستحقاق كأعداد السجلات المحاسبية وأتمتة العمل المحاسبي.

المبحث الثالث

عرض وتحليل نتائج الإستبانة واختبار الفرضيات

4-1-1 عرض وتحليل نتائج الإستبانة

يتناول هذا الجانب عرض وتحليل نتائج الإستبانة (*) ووفقاً لمحاورها التي تهدف إلى بيان أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 عند المحاسبة عن أصول الوحدات الحكومية العراقية ، وكذلك إقتراح آلية(**) للإبلاغ المالي عن الأصول ودورها في تعزيز المساءلة وتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية ، فضلاً عن تحديد متطلبات تطبيق الآلية المقترحة وكما يأتي:

أولاً : عرض وتحليل نتائج المحور الأول (أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS الذي يستند الى أساس الإستحقاق عند المحاسبة عن الأصول " الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية) من الإستبانة

1. هناك أهمية للإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن أصول الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها ، ويؤكد ذلك نتائج إتفاق عينة البحث، وبلغت نسبة الإتفاق التام لواقعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 63.3% ونسبة الإتفاق 26.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 90% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.5333 وبتأخراف معياري بلغ 0.68145 ، أما مستخدمي القوائم المالية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام 63.3% ونسبة الإتفاق 20% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 83.3% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.4667 وبتأخراف معياري 0.77608 ، في حين أن الفئة الثالثة المتمثلة بمعدي القوائم المالية كانت نسبة إتفاقهم التام 67.7% ونسبة الإتفاق 19.4% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 87.1% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.5484 وبتأخراف معياري بلغ 0.72290 .

2. أن الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الأصول وإدارتها وتطويرها، وتؤكد نتائج الإستبانة في هذا الخصوص بأن

(*) للمزيد من التفاصيل : راجع الملحق (3) الذي يتضمن الجداول التفصيلية لنتائج إجابات العينة عن أسئلة محاور الإستبانة .

(**) تم وبشكل أولي عرض ملامح الآلية المقترحة ، فضلاً عن الكشوفات الملحق بها ومتطلبات تنفيذها ضمن إستمارة الإستبانة بهدف إطلاع العينة عليها من جهة وتمكين الباحثة من إختبار فرضيات البحث من جهة أخرى

نسبة الإتفاق التام لكل من واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية بلغت 36.7% , وكذلك بلغت نسبة الإتفاق لنفس الفئة 36.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 73.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.9667 وبتأخراف معياري بلغ 1.03335 أما الفئة الثانية المتمثلة بمستخدمي القوائم المالية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام بشأن ما سبق 46.7% ونسبة الإتفاق 36.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 83.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1667 وبتأخراف معياري 1.05318, في حين أن الفئة الثالثة المتمثلة بمعدي القوائم المالية كانت نسبة إتفاقهم التام 25.8% ونسبة الإتفاق 12.9% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 38.7% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.4839 وبتأخراف معياري بلغ 1.06053.

3. يعد تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية مهماً لإغراض المساءلة عن الأصول وإدارتها وتطويرها, إذ أشارت نتائج الإستبانة بأن نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 33.3% ونسبة الإتفاق لنفس الفئة 40.0% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 73.3% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.9667 وبتأخراف معياري بلغ 0.96431, أما الفئة الثانية المتمثلة بمستخدمي القوائم المالية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام بشأن ما سبق 66.7% ونسبة الإتفاق 26.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 93.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.5667 وبتأخراف معياري 0.72793 , في حين أن الفئة الثالثة المتمثلة بمعدي القوائم المالية كانت نسبة إتفاقهم التام 35.5% ونسبة الإتفاق 35.5% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 71% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.9677 وبتأخراف معياري بلغ 0.98265 .

4. هناك أهمية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS للمحاسبة عن الأصول في الوحدات الحكومية العراقية , وقد بينت نتائج الإستبانة بأن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية في هذا الخصوص 33.3% وبنسبة إتفاق 33.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 66.6% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.933 وبتأخراف معياري بلغ 0.9444 , أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام بشأن ما سبق 40.0% ونسبة الإتفاق 46.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 86.7% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.267 وبتأخراف معياري 0.6915 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 29.0% ونسبة الإتفاق 38.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 67.7% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.935 وبتأخراف معياري بلغ 0.8538 .

5. إتفقت عينة البحث على أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS للمحاسبة عن أصول لوحدات الحكومية العراقية , وقد أكدت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص بأن نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى بلغت 36.7% ونسبة الإتفاق 46.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 83.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 4.1667 وبإنحراف معياري بلغ 0.79148, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام بشأن ما سبق 40.0% ونسبة الإتفاق 30.0% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 70.0% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0667 وبإنحراف معياري 0.90719 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 45.2% ونسبة الإتفاق 29.0% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 74.2% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1290 وبإنحراف معياري بلغ 0.95715 .

ثانياً : عرض وتحليل نتائج المحور الثاني (الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الممتلكات والمصانع والمعدات ودورها في تعزيز المساءلة وتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية) من الإستبانة

1. يتطلب الإبلاغ المالي عن الأصول تصنيفها إلى فئات رئيسة وأخرى فرعية , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 36.7% وبنسبة إتفاق 50% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 86.7% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 4.2333 وبإنحراف معياري بلغ 0.67891 , أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 63.3% ونسبة الإتفاق 30% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 93.3% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.5333 وبإنحراف معياري 0.73030 , في حين كانت نسبة الإتفاق التام للفئة الثالثة 35.5% ونسبة الإتفاق 45.2% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 80.7% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0968 وبإنحراف معياري بلغ 0.87005 .

2. يتم الإعتراف بالأصول على أساس المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الإمكانيات الخدمائية المرتبطة بها , فضلاً عن إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بموضوعية , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 26.7% وبنسبة إتفاق 26.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 53.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.6333 وبإنحراف معياري بلغ 1.09807, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 43.3% ونسبة الإتفاق 30% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 73.3% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0333 وبإنحراف معياري 1.09807 , في حين أن الفئة الثالثة

كانت نسبة إتفاقهم التام 38.7% ونسبة الإتفاق 38.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 77.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0968 وبإنحراف معياري بلغ 0.90755 .

3. يتم قياس قيمة الأصول عند الإعتراف بها بناءً على كلفتها من واقع المستندات المؤيدة لعملية الإكتساب أو قيمتها العادلة أو تقييمات الخبراء المؤهلين , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 30% وبنسبة إتفاق 50% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 80% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 4.0000 وبإنحراف معياري بلغ 0.94686, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 33.3% ونسبة الإتفاق 36.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 70% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0333 وبإنحراف معياري 0.80872 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 35.5% ونسبة الإتفاق 35.5% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 71% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0645 وبإنحراف معياري بلغ 0.81386 .

4. يتم قياس قيمة الأصول بعد الإعتراف بها بناءً على الكلفة (أو القيمة العادلة) مطروحاً منها الإندثار المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 20% وبنسبة إتفاق 46.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 66.7% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.7000 وبإنحراف معياري بلغ 1.05536, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 40% ونسبة الإتفاق 33.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 73.3% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.9333 وبإنحراف معياري 1.14269 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 22.6% ونسبة الإتفاق 41.9% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 64.5% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.7419 وبإنحراف معياري بلغ 0.96498 .

5. يتم إحتساب إندثار الأصول بحسب نوع الأصل ومكوناته وعمره الإنتاجي وطريقة الإندثار التي تعكس نمط إندثار المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الأصل على تأدية الخدمات, وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 40% وبنسبة إتفاق 43.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 83.3% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 4.2333 وبإنحراف معياري بلغ 0.72793, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 66.7% ونسبة الإتفاق 16.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 83.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.4667 وبإنحراف معياري 0.86037 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 45.2% ونسبة الإتفاق 32.2% أي بنسبة إتفاق

إجمالية بلغت 77.5% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1290 وبإنحراف معياري بلغ 0.99136 .

6. من الضروري إجراء مقارنة للقيمة الدفترية لكل أصل أو فئة من الأصول وبصفة دورية مع القيمة القابلة للإسترداد أو تكلفة الإستبدال المستهلكة بهدف الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 13.3% وبنسبة إتفاق 50% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 63.3% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.6333 وبإنحراف معياري بلغ 0.96431, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 33.3% ونسبة الإتفاق 33.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 66.6% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.7333 وبإنحراف معياري 1.28475, في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 35.5% ونسبة الإتفاق 29% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 64.5% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.8387 وبإنحراف معياري بلغ 1.12833 .

7. يتم رسمة التكاليف اللاحقة لإكتساب الأصول أو عدّها مصاريف في السنة التي تحققت فيها على أساس تأثير التكلفة اللاحقة في العمر الإنتاجي للأصل وقدرته على تقديم الخدمات , فضلاً عن جودتها , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 30% وبنسبة إتفاق 43.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 73.3% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.9333 وبإنحراف معياري بلغ 0.94443, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 33.3% ونسبة الإتفاق 33.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 66.6% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.7000 وبإنحراف معياري 1.34293 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 35.5% ونسبة الإتفاق 25.8% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 61.3% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.8387 وبإنحراف معياري بلغ 1.06761 .

8. يتم الإبلاغ عن صافي القيمة الدفترية الإجمالية لفئات الأصول الرئيسة والفرعية في قائمة المركز المالي ضمن فقرة الأصول , في حين يتم الإبلاغ في قائمة الأداء المالي عن كل المصاريف المتعلقة بعناصر تلك الأصول , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 13.3% وبنسبة إتفاق 66.7% أي بنسبة

إتفاق إجمالية بلغت 80% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.83333 وبتأخراف معياري بلغ 0.83391, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 40% ونسبة الإتفاق 30% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 70% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.9000 وبتأخراف معياري 1.18467, في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 32.3% ونسبة الإتفاق 32.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 64.6% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.7419 وبتأخراف معياري بلغ 1.21017 .

9. من الأهمية إعداد كشوفات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية بهدف توفير معلومات مالية وغير مالية عن الأصول التي بعهددة الوحدة الحكومية , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 33.3% وبنسبة إتفاق 43.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 76.6% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.9333 وبتأخراف معياري بلغ 1.08066 أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 46.7% ونسبة الإتفاق 46.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 93.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.3667 وبتأخراف معياري 0.71840 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 41.9% ونسبة الإتفاق 32.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 72.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0323 وبتأخراف معياري بلغ 1.07963 .

10. تعد المعلومات المحاسبية التي من الممكن تقديمها بعد تطبيق الآلية المقترحة والكشوفات التفصيلية المرفقة مفيدة في مجال مساءلة الوحدات الحكومية عن كيفية إستخدام وإدارة الأصول (لا سيما البنى التحتية) التي بعهدتها , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 16.7% وبنسبة إتفاق 53.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 70% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.7667 وبتأخراف معياري بلغ 0.85836, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 43.3% ونسبة الإتفاق 43.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 86.6% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.2667 وبتأخراف معياري 0.78492 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 35.5% ونسبة الإتفاق 35.5% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 71% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0000 وبتأخراف معياري بلغ 0.93095 .

11. تعد المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة والكشوفات التفصيلية المرفقة مفيدة في مجال تحديد متطلبات صيانة الأصول (لا سيما البنى التحتية) وإستبدالها أو تطويرها , وقد بينت نتائج الإستبانة في هذا الخصوص أن نسبة الإتفاق التام لفئة واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 20% وبنسبة إتفاق 33.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 53.3% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.6667 وبتأخراف معياري بلغ 0.88409, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 36.7% ونسبة الإتفاق 26.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 63.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0000 وبتأخراف معياري 0.87099 , في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقهم التام 25.8% ونسبة الإتفاق 32.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 58.1% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.7742 وبتأخراف معياري بلغ 0.92050 .

ثالثاً : عرض وتحليل نتائج المحور الثالث (متطلبات تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية) من الإستبانة

1. يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول تدريب موظفي الحسابات في الوحدات الحكومية ليكونوا مؤهلين بما فيه الكفاية , إذ بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى المتمثلة بواضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 53.3% ونسبة الإتفاق 36.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 90% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.4333 وبتأخراف معياري بلغ 0.67891 , أما الفئة الثانية المتمثلة بمستخدمي القوائم المالية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 70% ونسبة الإتفاق 26.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 96.7% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.6667 وبتأخراف معياري 0.54667 , في حين أن الفئة الثالثة المتمثلة بمعدّي القوائم المالية كانت نسبة إتفاقهم التام 67.7% ونسبة الإتفاق 25.8% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 93.5% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.6129 وبتأخراف معياري بلغ 0.61522 .

2. يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول تكييف أنظمة تكنولوجيا المعلومات IT لتلبية متطلبات وسهولة التطبيق , إذ بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 36.7% ونسبة الإتفاق 43.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 80% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1667 وبتأخراف معياري بلغ 0.74664, أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام في هذا الصدد 66.7% ونسبة الإتفاق 23.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 90% ويعرّز ذلك قيمة الوسط

الحسابي البالغة 4.5000 وبتباخراف معياري 0.86103 ، في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقيهم التام 48.4% ونسبة الإتفاق 25.8% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 74.2% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1613 وبتباخراف معياري بلغ 0.96943 .

3. يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول إعادة تصميم دليل الحسابات ليتلائم ومتطلبات تطبيق أساس الإستحقاق ، إذ بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 43.3% ونسبة الإتفاق 23.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 66.6% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0333 وبتباخراف معياري بلغ 0.99943 ، أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقيهم التام في هذا الصدد 43.3% ونسبة الإتفاق 46.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 90% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.3000 وبتباخراف معياري 0.74971 ، في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقيهم التام 41.9% ونسبة الإتفاق 22.6% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 64.5% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.9032 وبتباخراف معياري بلغ 1.13592 .

4. يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة التوعية بأساس الإستحقاق المحاسبي لكل من معدي المعلومات المحاسبية والجهات الرقابية ذات الصلة ، إذ بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 40% ونسبة الإتفاق 43.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 83.3% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.2333 وبتباخراف معياري بلغ 0.72793 ، أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقيهم التام في هذا الصدد 56.7% ونسبة الإتفاق 26.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 83.4% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.3333 وبتباخراف معياري 0.92227 ، في حين أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقيهم التام 35.5% ونسبة الإتفاق 41.9% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 77.4% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1290 وبتباخراف معياري بلغ 0.76341 .

5. يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول تطوير المناهج الدراسية ذات الصلة بالمحاسبة الحكومية لتتضمن أهمية وكيفية التطبيق ، إذ بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 43.3% ونسبة الإتفاق 46.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 90% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.3333 وبتباخراف معياري بلغ 0.66089 ، أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقيهم التام في هذا الصدد 63.3% ونسبة الإتفاق 26.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 90% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.5000 وبتباخراف معياري 0.77682 ، في حين

أن الفئة الثالثة كانت نسبة إتفاقيهم التام 51.6% ونسبة الإتفاق 19.4% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 71% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1935 وبإنحراف معياري بلغ 0.94585.

4-1-2 : إختبار فرضيات البحث

أولاً : إختبار ANOVA

1. إختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الأولى

أ. الفرضية الصفرية H0 : " يسهم توافر آلية للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية وفقاً لأساس الإستحقاق ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS "الممتلكات والمصانع والمعدات" في تعزيز المساءلة " .

ب. الفرضية البديلة H1 : " لايسهم توافر آلية للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية وفقاً لأساس الإستحقاق ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS " الممتلكات والمصانع والمعدات" في تعزيز المساءلة" .

وقد تم إستخدام إختبار F لإختبار الفرضية الفرعية الأولى وذلك لدراسة الفروقات ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات عينة البحث فيما إذا كان توافر آلية للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية وفقاً لأساس الإستحقاق ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS "الممتلكات والمصانع والمعدات" يسهم في تعزيز المساءلة , إذ أشارت نتائج الجدول (21) في أدناه إلى أن قيمة F قدرت بـ 2.533 حيث بلغ مستوى المعنوية 0.085 وهو أعلى من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05 وهو مايبث صحة الفرضية الفرعية الأولى .

الجدول (21)

نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى على وفق أسلوب ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.756	2	1.878	2.533	.085
Within Groups	65.233	88	.741		
Total	68.989	90			

المصدر : نتائج تحليل SPSS

2. إختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الثانية

أ. الفرضية الصفرية H0 : " يسهم توافر آلية للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية وفقاً لأساس الإستحقاق ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS " الممتلكات والمصانع والمعدات" في صنع قرارات المحافظة على أصول البنى التحتية وتطويرها"

ب. الفرضية البديلة H1 : " لايسهم توافر آلية للإبلاغ المالي عن الأصول للوحدات الحكومية العراقية وفقاً لأساس الإستحقاق ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS " الممتلكات والمصانع والمعدات" في صنع قرارات المحافظة على أصول البنى التحتية وتطويرها"

وقد تم إستخدام إختبار F لإختبار الفرضية الفرعية الثانية وذلك لدراسة الفروقات ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات عينة البحث فيما إذا كان توافر آلية للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية وفقاً لأساس الإستحقاق ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS " الممتلكات والمصانع والمعدات" يسهم في صنع قرارات المحافظة على أصول البنى التحتية وتطويرها, وبينت نتائج الجدول (22) في أدناه أن قيمة F قدرت بـ 1.091 وبمستوى معنوية 0.340 وهو أعلى بكثير من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05 وهو مايبثب صحة الفرضية الفرعية الثانية "

الجدول (22) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية على وفق أسلوب ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.738	2	.869	1.091	.340
Within Groups	70.086	88	.796		
Total	71.824	90			

المصدر : نتائج تحليل SPSS

ثانياً : إختبار T

1. إختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الأولى , تم استخدام إختبار T لإختبار هذه الفرضية الأولى وكانت النتائج إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يتفقون مع مضمون هذه الفرضية وكانت T المحسوبة والبالغة (11.015) أكبر من T الجدولية والبالغة (1.987) كما أن مستوى المعنوية (0.000) هو أقل من (0.05) .
2. إختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الثانية , تم استخدام إختبار T لإختبار الفرضية هذه الفرضية , وكانت النتائج إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يتفقون مع مضمون هذه الفرضية وكانت T المحسوبة والبالغة (8.684) أكبر من T الجدولية والبالغة (1.987) كما أن مستوى المعنوية (0.000) هو أقل من (0.05) .



الفصل الخامس

الإستنتاجات والتوصيات

في ضوء ماتم عرضه ومناقشته في هذه الأطروحة ومن منظور مفاهيمي وتحليلي وتطبيقي ، خصص هذا الفصل ليسلط الضوء على نتائج البحث من إستنتاجات عامة مستنبطة من المحتوى الفكري لنتائج الوصف النظري والإحصائي وإختبار الفرضيات ، وكذلك العمل على توظيف الإستنتاجات المستخلصة لخدمة الوحدات الحكومية العراقية والبحث العلمي، وعليه فإن هذا الفصل يتضمن مبحثين، الأول يتناول تحديد أبرز الإستنتاجات و الثاني يعرض التوصيات والمقترحات التي يمكن الإستفادة منها في تطوير الإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية .

وفي ضوء ما سبق يتناول الفصل الخامس المبحثين الآتيين :

المبحث الأول : الإستنتاجات

المبحث الثاني : التوصيات

المبحث الأول

الإستنتاجات

في ضوء ما تقدم ومن خلال ما تم عرضه ومناقشته في الجانبين النظري والتطبيقي للبحث يمكن تلخيص أهم الإستنتاجات بما يأتي :

1. هناك خصوصية لبعض أنواع الأصول التي يتم إستخدامها في الوحدات الحكومية (القطاع العام)، وهي غير شائعة الإستخدام في القطاع الخاص مثل الأثار والنصب التذكارية والبنى التحتية ، وأن وجودها والسعي للمحافظة عليها وتطويرها أمر يهم الجميع (الأفراد والشركات والحكومة)، كما هو الحال في البنى التحتية التي تعدّ العمود الفقري للإقتصاد فهي تُسَيِّر النشاط الإقتصادي وتدعمه ولا تقتصر بتركيزها على الجانب الإقتصادي فحسب وإنما تركز أيضاً على الجوانب الإجتماعية والثقافية، وهي على الأغلب مشاريع كبيرة ذات كلفة ضخمة تتطلب مبادرات من الحكومة لإنشاءها والحفاظ عليها وتطويرها.

2. تتباين الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية بين الدول ولا سيما تلك المتعلقة بالمحاسبة عن الأصول التي بعهدتها، ويعزى ذلك بالدرجة الأساس الى إختلاف الأسس المحاسبية المعتمدة في هذا المجال وبالتحديد الأساس النقدي وأساس الإستحقاق ، فعلى الرغم من أن الأساس النقدي هو الأساس الأكثر شيوعاً إلا أن تطبيقه مقارنةً بأساس الإستحقاق يؤدي إلى إنخفاض جودة الإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية وبالتحديد ملائمة المعلومات التي ينتجها وصدق تمثيلها لجميع العمليات والأحداث التي تتعلق بهذه الأصول خلال دورة حياتها ، فضلاً عن قصور المعلومات اللازمة لتخطيط وإدارة وإستعمال تلك الأصول .

3. يُعدّ أساس الإستحقاق الذي توجهت إلى تطبيقه الوحدات الحكومية في العديد من دول العالم الآونة الأخيرة من الناحية النظرية أكثر تفوقاً من الأساس النقدي ، إذ يوفر أساس الإستحقاق مقياساً أوسع لعبء الإلتزامات المالية الحكومية ويركز بشكل كبير على إثبات الأصول خلال مراحل حياتها ، ويحدد الكلفة الكلية لأنشطة الحكومة ويساعد على القياس والتنبؤ الأكثر دقة لكل من المركز المالي

والأداء المالي الحالي والمستقبلي , كما أنه يوفر فهم أكثر إستتارةً للمعاملات والأحداث المالية ويعزز من الشفافية والمساءلة ويساعد في عملية إتخاذ القرارات .

4. تمثلت التوجهات الحديثة للإبلاغ المالي الحكومي نحو الإدارة وعدّ المحاسبة وسيلة لإدارة العمليات الحكومية, فركزت المحاسبة الحكومية على تشجيع وإظهار إدارة فعالة وكفوءة لموارد الوحدات الحكومية وليس فقط إثبات الإمتثال بسلطات الإنفاق الممنوحة وفق التشريع.

5. أهتمت العديد من المنظمات والمجالس المهنية على المستوى الدولي ومن بينها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB بإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs بهدف تعزيز الإبلاغ المالي الحكومي , ولا سيما الإبلاغ عن أصول القطاع العام من خلال إصدار معيار المحاسبة الدولي IPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات " الذي ركز على وصف المعالجة المحاسبية لتلك الأصول لتمكين مستخدمو التقارير المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق بإستثمار الوحدات الحكومية فيها والتغيرات التي تطرأ عليها وعلى وفق أساس الإستحقاق المحاسبي .

6. هناك إختلاف كبير بين المعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17 والنظام المحاسبي الحكومي في العراق, ويرجع هذا الإختلاف في المعالجات بشكل رئيس الى إختلاف الأساس المحاسبي المعتمد من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS17ألا وهو أساس الإستحقاق في حين يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في العراق الأساس النقدي.

7. يستند النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح في العراق على الأساس النقدي في المحاسبة عن الأصول التي بعهدة تلك الوحدات ولا سيما أصول البنى التحتية , وهو بذلك (أي النظام المحاسبي) لا يوفر المعلومات المحاسبية المفيدة في مجال الرقابة والسيطرة على تلك الأصول ولا يمكن الأطراف ذات الصلة من المساءلة وإتخاذ القرارات بشأن المحافظة عليها وتطويرها , ويعزى ما سبق إلى ما يأتي :

أ. لا يتم الإعتراف بالأصول عند الإكتساب وما بعده , وإنما يتم التعامل معها على أنها مصروفات جارية على الرغم من تحميل تلك الأصول على حساب النفقات الرأسمالية في حسابات الموازنة

الجارية , وأن تسمية النفقات الرأسمالية جاءت لتمييز هذا الحساب عن بقية المصروفات الجارية الأخرى , وفي حقيقة الأمر يتم التعامل مع جميع المبالغ التي تنفق على هذه الحسابات كمصرف نهائي .

ب. لايتم التمييز بين المبالغ التي تنفق لأجل المحافظة على الأصول وبين تلك المبالغ التي تنفق لأجل تطويرها أو تحسينها , إذ يتم تحميل جميع هذه النفقات على حساب صيانة الموجودات دون تمييز, بإستثناء النفقات التي تصرف على المباني لإجراء الإضافات إذ يتم تحميلها على حساب نفقات رأسمالية .

ت. لا يحقق القيد النظامي الذي يتم تنظيمه بهدف الرقابة والسيطرة على الأصول الهدف منه , كون تبويب الحسابات النظامية يختلف عن تبويب حسابات التخصيصات في الموازنة الجارية, مما يضعف من الدور الرقابي والسيطرة , فضلاً عن عدم إظهار التغيرات الحاصلة في قيمة أو حالة الأصول بعد تاريخ الإكتساب .

ث. التجاهل التام لإثبات أصول البنى التحتية ضمن القيود النظامية وسجل الأثاث والموجودات, فضلاً عن السجلات المخزنية فلا يوجد أي معالجة محاسبية لهذه الأصول بعد إكمال تشييدها وتسليمها إلى الوحدة المسؤولة عن إدارتها .

8. كشفت نتائج إستبانه آراء عينة البحث بأن:

أ . هناك أهمية للإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن أصول الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها.

ب . الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية المفيدة في مجال الأصول مقارنةً بأساس الإستحقاق .

ت . ضرورة التحول إلى تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية أسوةً بما حصل في العديد من دول العالم .

ث . ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs ولا سيما معيار المحاسبة الدولي IPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" .

ج . أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن أصول لوحدات الحكومية العراقية.

ح . تعد المعلومات المحاسبية التي من الممكن تقديمها بعد تطبيق الآلية المقترحة والكشوفات التفصيلية المرفقة مفيدة في مجال مساءلة الوحدات الحكومية عن كيفية إستخدام وإدارة الأصول التي بعهدتها فضلاً عن فائدتها في مجال تحديد متطلبات صيانة تلك الأصول (لا سيما البنى التحتية) وإستبدالها أو تطويرها.

المبحث الثاني

التوصيات

على ضوء ما أسفرت عنه إستنتاجات البحث بشأن أهمية الإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS , ولا سيما معيار المحاسبة الدولي IPSAS 17 بهدف تعزيز المساءلة وتطوير البنى التحتية يمكن الخروج بالتوصيات الآتية :

1. ضرورة التحول في المحاسبة عن أصول الوحدات الحكومية في العراق من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق , ويتم ذلك على وفق خطة عمل وإستراتيجية مدروسة يمكن تبنيها من كل من وزارتي المالية والتخطيط وبدعم من السلطة التشريعية المتمثلة بمجلس النواب العراقي, على أن تغطي تلك الخطة جميع مراحل العملية في ظل إطار زمني محدد سعياً إلى تحقيق عملية إنتقال سلسة وفعالة , مع الإستفادة من تجارب البلدان السابقة في هذا المجال.

2. السعي لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS أو تكييفها لمتطلبات البيئة المحلية ولا سيما تعليمات النظام المحاسبي الحكومي في العراق بما يضمن تفعيل المعالجات المحاسبية السليمة ولا سيما تلك المتعلقة بالأصول , ويتم ذلك من خلال تظافر جهود كافة الأطراف المعنية ومن بينها مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية العراقي وبالتعاون مع المنظمات الدولية في هذا المجال ومن بينها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي .

3. الحصول على الدعم التشريعي بإصدار مجلس النواب العراقي التشريعات والقوانين التي تسمح بإعتماد أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في العراق .

4. تكييف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS لتلائم مع طبيعة وخصوصية بيئة الوحدات الحكومية العراقية غير الهادفة الى الربح.

5. تعديل النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية ليعكس المعالجات المحاسبية على وفق أساس الإستحقاق , وتعديل كلاً من تصنيفات بنود الموازنة والدليل المحاسبي والمالي ليشمل الحسابات الجديدة التي يتطلبها إعتماد أساس الإستحقاق مثل الإندثار والإندثار المتراكم وأرباح (خسائر) بيع وإستبدال الأصول , فضلاً عن فائض أو عجز إعادة التقييم وخسائر

إنخفاض قيمة الأصول , على أن يتم إناطة هذه المهمة بكل من وزارة المالية وديوان الرقابة المالية الإتحادي .

6. تطوير سجل الموجودات (محاسبة 13) ليضم جميع المعلومات بشأن أصول الوحدات الحكومية من قيمتها الحالية وحالتها وقسط الإندثار والعمر الإنتاجي والقيمة بعد إعادة التقييم وتاريخ التقييم, وخسائر إنخفاض القيمة ويفضل أن يكون السجل إلكترونياً.

7. تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية على وفق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS " الممتلكات والمصانع والمعدات " , مع ضرورة توافر المتطلبات اللازمة للتطبيق ومن بينها :

أ. رصد موازنة للموارد اللازمة للتطبيق وتوفير التجهيزات والبرامج وكذلك الخدمات اللوجستية اللازمة , فضلاً عن التحول نحو العمل المحاسبي الآلي (الألكتروني).

ب. تعيين لجان من وزارة المالية وديوان الرقابة المالية الإتحادي للإشراف على عملية تطبيق الآلية وبالتعاون مع جهات متخصصة خارجية على سبيل المثال البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

ت. تكوين رؤيا وفهم لدى الأشخاص المكلفين بتطبيق الآلية المقترحة حول أهمية تطبيق أساس الإستحقاق والفوائد المرجوة من تطبيقه , فضلاً عن متطلبات تطبيقه .

ث. تدريب الملاكات المحاسبية في الوحدات الحكومية لتأهيلهم للعمل على وفق أساس الإستحقاق وتنمية قدراتهم من خلال إقامة الدورات التدريبية والندوات التي يشارك في إعدادها الملاكات المختصة من الأكاديميين والمهنيين ذو الخبرة مع التركيز على الإشراف والمتابعة المستمرين من الجهات الرقابية .

8. نشر القوائم المالية والكشوفات التي تعدها الوحدات الحكومية عبر مواقعها الإلكترونية ليتسنا للجمهور الإطلاع عليها.

9. تطوير المناهج الدراسية لمادة المحاسبة الحكومية في الكليات والمعاهد لنتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs في مرحلة الدراسة الأولية والدراسات العليا.

10. تشجيع البحث العلمي في مجال إصلاح النظام المحاسبي الحكومي العراقي وإمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs على وفق أساس الإستحقاق , فضلاً عن دراسة الجوانب الرقابية في هذا الشأن .

المصادر

1-1 المصادر العربية

- القرآن الكريم

أولاً : الوثائق والتقارير الرسمية والمقابلات

1. التقارير والكشوفات المالية السنوية والشهرية لمديرية الموارد المائية- بغداد للمدة من 2011-2015
2. السجلات المستندات المحاسبية لمديرية الموارد المائية - بغداد للمدة من 2011-2015.
3. المقابلات الشخصية مع المسؤولين والمتخصصين العاملين في وزارة الموارد المائية والوحدات التابعة لها :

- أ- مدير دائرة التخطيط والمتابعة في مقر الوزارة 2015/1/13
 - ب-مدير دائرة الشؤون المالية في مقر الوزارة 2015/1/13
 - ج- معاون رئيس الهيئة العامة لتشغيل مشاريع الري والبنزل 2015/1/14
 - د- مدير شعبة الحسابات في مديرية الموارد المائية - بغداد 2015 / 4 / 81
 - هـ- رئيس الهيئة العامة لمشاريع الري والإستصلاح 2015/1/20
 - و- رئيس الهيئة العامة لصيانة مشاريع الري والبنزل 2015/2/3
 - ز- معاون رئيس الهيئة العامة لمشاريع الري والإستصلاح 2015/4/15
 - ح- رئيس القسم الفني في مديرية الموارد المائية - بغداد 2015 / 4 / 22
 - ط- رئيس قسم التخطيط والمتابعة في مديرية الموارد المائية - بغداد 2015 / 4 / 23
 - ي- رئيس قسم المحطات في مديرية الموارد المائية - بغداد 2015 / 4 / 26
 - ك- رئيس قسم الإشراف والفحص الهندسي في مديرية الموارد المائية - بغداد 2015 / 4 / 26
4. الكراس التعريفي , مديرية الموارد المائية - بغداد , بدون سنة

ثانياً : الكتب

1. أحمر , إسماعيل حسين (2003) المحاسبة الحكومية , عمان, الأردن, دار المسيرة للنشر والتوزيع.
2. جمعة, أحمد وآخرون (2003) نظم المعلومات المحاسبية , مدخل تطبيقي معاصر, الطبعة الأولى, الأردن, دار المناهج للنشر والتوزيع.
3. حريم, حسين (2004) السلوك التنظيمي, سلوك الأفراد والجامعات في منظمات الأعمال, عمان, دار الحامد للنشر والتوزيع.
4. دهمش, نعيم حسني و دنيا, شوقي أحمد (1980) النظريات والأسس المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية, عمان , الأردن, المنظمة العربية للعلوم الإدارية .
5. راضي, محمد سامي(2011) محاسبة الأصول , الإسكندرية, دار التعليم الجامعي.
6. سلوم , حسن عبد الكريم (2001) الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق, بغداد, دار أين الأثير للطباعة والنشر.
7. العاني, ليلي والخطاب, حسن(2013) النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي, بغداد, وزارة المالية , دائرة المحاسبة .
8. العواد, أسعد محمد (2012) أساسيات المحاسبة الحكومية, دار مكتبة البصائر للطباعة والنشر والتوزيع.

ثالثاً : البحوث والدراسات والدوريات والرسائل والأطاريح الجامعية

1. بن صالح , عبد الله سليمان (2014) "مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة والانتقال لتطبيق أساس الإستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر" الندوة الدولية السادسة عشر لنقابة المحاسبين والمدققين - جمهورية العراق.
2. الجزراوي ,إبراهيم محمد على و صالح , عبد الهادي سلمان (2012) معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ,مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية , المجلد 2 , العدد 3.

3. الجوهري، كريمة علي، البرغوثي، شادي، العقدة، صالح (2013) دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة، مجلة دراسات محاسبية ومالية _ المجلد الثامن _ العدد _ 23 الفصل الثاني.
4. جيلي، أسماء (2013) "القياس والإفصاح المحاسبين في القطاع العام دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية في مدينة ورقلة" رسالة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية/ جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، للحصول على درجة ماجستير علوم مالية محاسبية .
5. الحسيني، أحمد بن حسن بن أحمد (2005) دراسة شرعية إقتصادية لخصخصة مشاريع البنية التحتية بأسلوب البناء والتشغيل ثم الإعادة (BOT) طبعة تمهيدية، المؤتمر العالمي الثالث للإقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى - مكة.
6. رياض، عمر و أعمار، محمد (2010) الشفافية والمساءلة، مركز الدراسات والبحوث في القيم، المملكة المغربية، الرابطة المتحدة للعلماء.
7. زهير، شلال (2014) "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية العلوم الإقتصادية / التجارة وعلوم التسيير /جامعة أمحمد بوقرة (بومرداس)، الجزائر .
8. السعبري، إبراهيم عبد موسى و السعدي، حوراء إحسان(2012) تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - إطار مقترح، بحث إستطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، السنة التاسعة، العدد السابع والعشرون.
9. صندوق النقد الدولي (2014) آفاق الإقتصاد العالمي، تركبات وغيوم وعدم يقين : دراسات إستقصائية للأوضاع الإقتصادية والمالية العالمية.
10. علي، سلامة إبراهيم (2014) تأثير الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الموجودات الثابتة على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية، أطروحة مقدمة الى كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة بغداد لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة.
11. الفحام، نؤيل عبودي (1978) تدقيق حسابات خطة التنمية القومية، بحث مقدم الى جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد للحصول على شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات.

12. قرداغي, كاوه محمد فرج (2011) أثر الشفافية والمساءلة على الإصلاح الإداري دراسة تحليلية لأراء عينة من مواطني إقليم كردستان وعلى مستوى محافظتي سلیمانیه و أربیل و بدعم من سايب CIPE وبتنفيذ من منظمة كيدو KEDO .

13. الكرخي, ضياء حسين سعود (2015) دور مصادر التمويل في تطوير مشاريع البنى التحتية لدول مختارة مع إشارة خاصة للعراق , رسالة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والإقتصاد جامعة بغداد لنيل درجة الماجستير في العلوم الإقتصادية.

14. المجهلي, ناصر محمد (2009) خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات , رسالة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير/ جامعة الحاج لخضر "باتنة", الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لنيل درجة الماجستير في المحاسبة.

15. مفضل, إبراهيم عبد القدوس (2008) "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية" أطروحة مقدمة الى كلية الإقتصاد , قسم المحاسبة / جامعة دمشق لنيل درجة دكتوراه في المحاسبة .

16. هاشم, حسام حسن (2014) "المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية وأثرها في الموازنة الإتحادية(الإعداد- التنفيذ) دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية" رسالة مقدمة الى كلية الإدارة والإقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة ماجستير في العلوم المحاسبية .

17. وشاح, محمود عبدالله(2008) الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني- دراسة ميدانية , رسالة مقدمة الى كلية التجارة , قسم المحاسبة والتمويل / الجامعة الإسلامية - غزة للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل

رابعاً : إصدارات مهنية

1. ديوان الرقابة المالية الإتحادي (2012) دور تقارير أجهزة الرقابة المالية العليا في تحقيق مبدأ المساءلة والشفافية وأثرها في تعزيز وعي المجتمع بالمحافظة على المال العام دراسة استطلاعية لأراء عينة من أفراد المجتمع العراقي, دائرة الشؤون الفنية والدراسات

2. صندوق النقد الدولي , دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001(GFS)

3. وزارة المالية , الدليل المالي والمحاسبي في العراق , 2013

1–2 Foreign References

First: Books

1. Adair, J., (2007), "**Decision Making & Problem Solving Strategies**", 3rd ed., London: Kogan
2. Ahmed, Raisuddin and Donovan, Cynthia (1992) **Issues of Infrastructural Development: A Synthesis of the Literature**, USA, Washington, D.C, International Food Policy Research Institute.
3. Albrecht, Steve W., Stice, Earl K., Stice, James D. & Swain, Monte R. (2008) **Accounting Concepts Applications**, Tenth Edition, Thomson South–Western.
4. Belkaoui, Ahmed Riah. (2004) **Accounting Theory**, 5th Ed, USA, Thomson Learning
5. Bhattacharyya, S.K. & Dearden, John (2009) **Accounting for Management, Text & Cases**, Third Edition.
6. Brady, William D. (2001) **Managing Fixed Assets in the Public Sector: Managing for Service Excellence**, USA, Universal Publishers/ uPUBLISH com.
7. Catty, James P., Vadron, Dita & Isom, Andrea R. (2010) **Guide to Fair Value under IFRS International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons .Inc.
8. Chambers R. J. and Dean C W. (2000) **Chambers on Accounting: Logic, Law and Ethics**, New York, Routledge.
9. Chowa, Gina Agnes Nyirenda. (2008) **The Impacts of an Asset–Building Intervention on Rural Hcuseholds in sub –Saharan Africa**. A dissertation presented to gain the Degree of Doctor of Philosophy.

10. Dagwell, Ron, Wines, Graeme & Lambert, Cecilia (2012) **Corporate Accounting in Australia**, Pearson Australia.
11. Englard, Baruch (2011) **Intermediate Accounting I**, Second Edition, Schaums outlines Series.
12. Engstrom, John H., Copley, Paul A. (2004), **Essentials of Accounting for governmental and Not-for-Profit Organizations**, Seventh Edition, McGraw-Hill Companies, Inc.
13. Epstein, Barry J., Jermakowici Eva K.(2010) **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, Canada, John Wiley & Sons. Inc.
14. Freeman, Robert J. , Shoulders, Craig D., Allison, Gregory S., Patton, Terry K. and Smith, Jr.,G. Robert (2009) **Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice**, Ninth Edition, Pearson Prentice Hall.
15. Funnell, Warwck, Coopel, Kathie, Lee Janet (2012) **Public Sector Accounting and Accountability in Australia**, Second Edition, AUSTRALIA, New South Publishing.
16. Garcia, Félix Madrid (2014) **Developmants and Challenges in Public Sector Accounting**, J. OF Public Budgeting, Accounting & Financial Management. 26 (2), 545-366.
17. Graham, Lynforo (2009) **Accountants' Handbook**, 11th Edition, Canada, John Wiley & Sons, Inc.
18. Granof, Michael H.,Khumawala, Saleha B.,Calabrese, Thad D. & Smith, Daniel L.(2016) **Government and Not-for-Profit Accounting** Concepts and Practices, John Wiley & Sons. Inc.
19. Gupta, Kamal (2005) **Contemporary Auditing**, 6th Edition, NEW DRLHI, Tata McCirau-Hill Publishing Company Limited.

20. Henderson, Scott, Peirson, Graham, Herbohn, Kathy and Howieson, Bryan (2014) **Issues in Financial Accounting**, 15th edition, Pearson Australia
21. Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., Warfield, Terry D. (2013) **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons.
22. Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., Warfield, Terry D. (2014) **Intermediate Accounting**, IFRS Edition, John Wiley & Sons.
23. Kolitz, David L., Quinn, Alan B. & Allister, Gavin Mc (2009) **A Concepts-Based Introduction to Financial Accounting**, Fourth Edition, JUTA.
24. Landriani, Loris, Pozzoli, (2014) **Matteo Management and Valuation of Heritage Assets: A Comparative Analysis between Italy and USA**, Springer.
25. Needles, Belverd E. & Powers, Marian (2013) **Principles of Financial Accounting**, Twelfth Edition, South-Western Cengage Learning.
26. Nikolai, Loren A., Bazley, John D. & Jones, Jefferson P. (2010) **Intermediate Accounting**, 11 Editions, South-Western Cengage Learning.
27. Nudds, John R., Pettitt, (1997) Charles W, **The Value and Valuation of Natural Science Collections**, The Geological Society.
28. Pallot, June (2006) **The Nature of Public Assets; A Response to Mautz**, edited by Newberry, Susan, Legacy of June Pallot Public Sector Financial Management Reform, IAP Information Age publishing, Inc.
29. Perry, Guillermo E., Serven, Luis & Suescun, Rodrigo (2008) **Fiscal policy, stabilization, and growth, prudence or abstinence?** The World Bank.
30. Porter, Gary A. & Norton, Curtis L. (2014) **Using Financial Accounting Information the Alternative to Debits and Credits**, 9th edition, Cengage Learning

31. Rich, Jay S., Jones, Jefferson P., Heitger, Dan L., Mowen, Maryanne M. and Hansen, Don R. (2012) **Cornerstones of Financial & Managerial Accounting**, 2e, South–Western Cengage Learning
32. Rich, Jay S., Jones, Jefferson P., Mowen, Maryanne M. and Hansen, Don R. (2014) **Cornerstones of Financial Accounting**, Third Edition, South–Western Cengage Learning
33. Robinson, Thomas R., Henry, Elaine, Pirie, Wendy L. & Broihahn, Michael A. (2015) **International Financial Statement Analysis**, Third Edition, Wiley.
34. Ruppel, Warren (2010) **Governmental Accounting Made Easy**, Second Edition, Canada, John Wiley & Sons, Inc.
35. Scott Peter (2012) **Accounting for Business**, United Kingdom, OXFORD.
36. Stolowy, Herve & Lebas, Michel J. (2006) **Financial Accounting and Reporting a Global Perspective**, Second Edition, South–Western Cengage Learning.
37. Taylor, Stephen & White, Alison (2008) **Financial Reporting in Hong Kong** (part of the iGAAP series), Deloitte Touché Tohmatsu.
38. Uddin, Waheed, Hudson, W. Ronald, Haas, Ralph (2013) **Public Infrastructure Asset Management**, Second Edition, United States, McGraw–Hill Education.
39. Wahlen, James M., Jones, Jefferson P. & Pagach, Donald P. (2015) **Intermediate Accounting**, Reporting and Analysis, Second Edition, Cengage Learning.
40. Weber, Barbara and Alfen, Hans Wilhelm (2010) **Infrastructure as an Asset Class: Investment Strategies, Project Finance and PPP**, United Kingdom, John Wiley & Sons Lid

41. Weil, Roman L., Schipper, Katherine & Francis, Jennifer (2014) **Financial Accounting an Introduction to Concepts and Uses**, 14e, South-Western Cengage Learning

Second: Periodicals & Research

1. Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi (2014) **Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq**. Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.24.
2. Bailey, W., Li, H., Mao, C, & Zhong, K. (2003). **Regulation hair Disclosure and earnings information: Market, analyst, and corporate responses**. Journal of Finance, 58 (6), 2487–2515.
3. Blöndal, Jón R. (2003) **Accrual accounting and budgeting: key issues and recent developments**, OECD Journal on Budgeting – Vol. 3, No. 1.
4. Dănescu, Tatiana& Rus, Luminița(2013) **Comparative Study on Accounting Models "Cash" and "Accrual"**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 15(2).
5. Fawcett, Gillian (2013) **Accountability & transparency vital in public sector finances**, December 24.
6. Grubisic, Mihaela, Nusinovic, Mustafa & Roje, Gorana (2009) **Towards Efficient Public Sector Asset Management**, Financial Theory and Practice 33 (3).
7. Hassan, Marissa M. (2013) **Debates on Accrual Accounting in The Public Sector: A Discrepancy Between Practitioners and Academicians**, Research Paper, Graduate School of Economics, Nagoya University.
8. Hedger, Edward and Blick, Andrew (2008) **Enhancing accountability for the use of public sector resources: How to improve the effectiveness of Public Accounts Committees**, Background Paper for the 2008 Triennial Conference of Commonwealth Auditors General, United Kingdom National Audit Office.

9. Khan, Abdul & Mayes, Stephen (2009) **Transition to accrual accounting**, International Monetary Fund.
10. Khan, Muhammad Akram (2007) **Management Accountability for Public Financial Management**, Deputy Auditor General of Pakistan.
11. Lande, Evelyne & Rocher, Sebastien (2011) **Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector**, PUBLIC MONEY & MANAGEMENT 31(3):219–222 .
12. Mohamed, Madya Nafsiah (2012) **Introduction to accrual accounting**, Accounting Research Institute, University Technology Mara.
13. Näsi, Salme, Hansen, Kathryn & Hefzi, Hassan (2002) **Off Balance Sheet Assets In Central Governments Are They Unique or Are They Really Assets?** University of Jyväskylä, Finland.
14. Neale, Ann & Anderson, Bruce (2000) **Performance reporting for accountability purposes: lessons, issues, future**, International Public Management Journal 3, 93–106.
15. Ofoegbu, Grace N. (2014) **New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in the Nigerian Public Sector**, IOSR Journal of Business and Management (IOSR–JBM), Volume 16, Issue 7. Ver. III.

16. Pham, Ha and Donleavy, Gabriel (2014) "**Preparer Perspectives of Infrastructure Reporting by Australian Local Governments**", Proceedings of 29th International Business Research Conference 24 – 25 November, Sydney, Australia.
18. PWC (2013) **Towards a new era in government accounting and reporting**, Global survey on accounting and reporting by central governments, April.
19. Sousa, Rossana Guerra , Vasconcelos, Adriana Fernandes, Caneca, Roberta Lira& Niyama, Jorge Katsumi (2013) **Accrual basis accounting in the**

Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information, R. Cont. Fin. USP, São Paulo, v. 24, n. 63.

20. Trang, Le Thi Nha (2012) **Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements**, Thesis submitted to gain the degree of "Master in Public Finance Management", university of Tampere.
21. Tudor, Adriana Tiron & Mutiu, Alexandra(2007) **Cash versus accrual accounting in public sector**, University Babes Bolyai, Cluj Napoca, Romania .
22. Vinnari, Eija M. & N'asi, Salme (2008) **Creative accrual accounting in the public sector: 'milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts**, Financial Accountability & Management · April.
23. Wan, Nik Zam Nik (2005) **the major impacts of change from cash to accrual accounting in the public sectors**, Gadding Business and Management Journal Vol. 9 No. 2.

Third: Reports & professional Issues

1. (ACAG) (1997) Australasian Council of Auditors–General **Effective Public Sector Accountability**.
2. (ANAO) (2006) Australian National Audit Office Financial Management in the Public Sector: **How accrual accounting enhances governance and accountability**, August
3. CAFR Group, State Auditor's Office– Revised (2012) Comprehensive Annual Financial Report, **Capital Fixed Asset Guide**, for Financial Reporting Purposes
4. CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference, **Financial Management in the Public Sector How accrual accounting enhances governance and accountability**, 2006.

5. East AFRITAC, Regional Workshop Financial Reporting – **Towards Accrual Accounting**, Session 7 – Property, Plant & Equipment, Arusha, Tanzania, April 2011:6 .
6. FASB (1985) Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Concepts No. 6**, Elements of Financial Statements.
7. (FEE) 2007, Federation des Experts Comp tables Europeans, **Accrual accounting in the public sector**.
8. (GASB), Governmental Accounting Standards Board (1999) Statement No. 34, **Basic Financial Statements and Management’s Discussion and Analysis for State and Local Governments**, United States.
9. IASB (2006) International Accounting Standards Board, **Conceptual Framework Asset Definition**, Information for Observers World Standard Setters Meeting, September, London, Agenda Paper 1A.
10. IASB (2001) International Accounting Standards Board, **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**
11. International Federation of Accountant (IFAC) Public Sector Committee August 1995, Definition & Recognition of Assets.
12. International Federation of Accountants (IFAC), **The Importance of accrual-based financial reporting in the public sector**, 2014.
13. International Monetary Fund (IMF) (2014) **Iceland: Technical Assistance Report —IPSAS IN Iceland — Towards Enhanced Fiscal Transparency**, IMF Country Reports 14/353.
14. IPSASB, 2006 International Public Sector Accounting Standard, IPSAS 1— **Presentation of Financial Statements**
15. IPSASB (2008) International Public Sector Accounting Standard, IPSAS 21— **Impairment of Non-Cash-Generating Assets**
16. IPSASB (2006) International Public Sector Accounting Standard, IPSAS 17— **Property, Plant and Equipment**
17. IPSASB, Final Pronouncement, **Improvements to IPSASs**, January 2015

18. National Council on Public Works Improvement (NCPWI). 1988. **Fragile Foundations: A Report on America's Public Works**. Washington, D.C.: Government Printing Office.
19. (OAGC) (1975) Office of the Auditor General of Canada, **Report of the Independent Review Committee**, Wilson Report, Ottawa: Information Canada.
20. Organization for economic co-operation and development (OCDE) (1993) **Accounting for what? : The value of accrual accounting to the public sector**, Paris.
21. Public Sector Accounting Standards Board's (PSAB) (2012) **Measuring Financial Performance in Public Sector Financial Statements**, Conceptual Framework Consultation Paper 2
22. United Nations (UN) (2004) **Transparency and Accountability in the Public Sector in the Arab Region**—Transparency and Accountability in Public Financial Administration, RAB/01/006
24. United Nations Development Programme (UNDP), 1996 Aid Management Programme 'Modular Training/Learning Package: Financial Management (Module 3),' Nigeria.
25. International Accounting Standards Board (IASB), 1993 International Accounting Standard 16 **Property, Plant and Equipment (IAS 16)**.
26. International Federation of Accountant (IFAC) 2012 **Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: The USE of International Public Sector Accounting Standards**, IFAC Policy Position 4: AT A GLANCE March.

Fourth: Resources from Internet

1. **Financial Accounting Standards Board & IFRS** (2010) conceptual framework—elements and recognition last updated on March 15.

www.fasb.org/project/cf_phase-b.shtml

2. **الموقع الرسمي لوزارة الموارد المائية** www.mowr.gov.iq

الملاحق

الملحق (1)

جدول تفصيلي لنسب الإندثار لفئات الأصول الرئيسية

نسبة الإندثار السنوي	إسم الأصل
	المباني والإنشاءات والطرق
%2	مباني
%5	مباني جاهزة الصنع وتركيبية
%4	مخازن بناء
%3	سابلوات كونكريتية
%5	سابلوات حديدية
%10	كرفانات
	الآلات والمعدات
%10	الآلات
%20	المولدات
	وسائل نقل وإنتقال
%10	سيارات الصالون
%13	سيارات الحمل
%20	دراجات نارية
	عدد وقوالب
%10	عدد ميكانيكية
%25	عدد كهربائية ومختبرية
	أثاث وأجهزة مكاتب
%10	أثاث
%10	أجهزة تكييف
%15	حاسبات إلكترونية
%20	أجهزة طباعة وإستساخ
%10	أدوات وأجهزة مكاتب
%25	ستائر ومفروشات

ملحق رقم (2)

الإستبانة المعدة لبيان آراء السادة عينة البحث بشأن
الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن موجودات الوحدات الحكومية العراقية على وفق
IPSAS 17 لتعزيز المساءلة وتطوير البنى التحتية

الأستاذ الفاضل ...

إن تعاونك معنا في الإجابة على فقرات الاستبانة بصراحة وموضوعية يعد مساهمة فعالة منك في
إغناء أطروحة الدكتوراه الموسومة " الإبلاغ المالي عن أصول الوحدات الحكومية العراقية على وفق
IPSASs تعزيزاً للمساءلة وتطوير البنى التحتية- آلية مقترحة " والتي تهدف إلى تحديد مجالات القصور
في الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالامتلاكات والمصانع والمعدات في الوحدات الحكومية العراقية المبنية على
الأساس النقدي وأهمية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs التي تعتمد في جانبٍ منها
على أساس الإستحقاق المحاسبي بهدف تعزيز المساءلة وتطوير البنى التحتية .

مع خالص شكرنا وتقديرنا

المشرفة

أ.د بشرى نجم عبد الله المشهداني
جامعة بغداد- قسم المحاسبة

الطالبة

ندى سلمان حبيب العزاوي
جامعة بغداد- قسم المحاسبة

أولاً : التعريف بأهم المصطلحات ذات الصلة بالإستبانة

1. **الإبلاغ المالي الحكومي** : توفير المعلومات المحاسبية بشأن أداء الوحدات الحكومية ومركزها المالي من خلال إعداد القوائم المالية الأساسية بكل ما تتضمنه من ملاحظات , فضلاً عن الكشوفات التحليلية الملحقة بها بهدف إيصالها إلى أصحاب المصلحة في تلك الوحدات لمساعدتهم في ترشيد القرارات الاقتصادية. حيث تعد المصدر الرئيسي للمعلومات التي يحتاج إليها المسؤولين لإتخاذ القرارات المدروسة حول كيفية إستخدام الموارد المحدودة للحكومة لتقديم أفضل الخدمات للمواطنين كما توفر المساعلة المالية للحكومة عن الموارد التي كلفت بإدارتها .
2. **الأساس النقدي** : وهو الأساس الذي يتطلب الإعتراف بالعمليات والأحداث المالية التي تؤثر فعلياً على النقدية من إيرادات أو مصروفات للوحدة الاقتصادية خلال مدة محددة وإثباتها عند القبض النقدي للإيراد أو الدفع النقدي للمصروف , بغض النظر عن ما يترتب للوحدة من حقوق بذمة الغير أو ما ينشأ عليها من إلتزامات .
3. **أساس الإستحقاق** : وهو الأساس الذي يتطلب الإعتراف بالحقوق والإلتزامات عند إستحقاقها بغض النظر عن قبضها إن كانت إيراداً أو دفعها إن كانت مصروفاً , وهذا الأساس يعترف بمعاملات تغير القيمة الاقتصادية لعناصر القوائم المالية بدلاً من الحركة النقدية .
4. **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (الحكومي) IPSASs** : وهي معايير صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام , وتوضح هذه المعايير متطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام وفقاً للأساس النقدي أو أساس الإستحقاق لكنها تشجع على إتباع أساس الإستحقاق .
5. **معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام (17) "الممتلكات والمصانع والمعدات"** : يحدد هذا المعيار المعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق بإستثمار الوحدة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الإستثمار , وأهم القضايا التي تناولها هذا المعيار هي الإعتراف بالموجودات وتحديد مبالغها المسجلة وإندثارها وخسائر إنخفاض القيمة التي ينبغي الإعتراف بها .
6. **الممتلكات والمصانع والمعدات** : هي الموجودات الملموسة التي تحتفظ بها الوحدة لإستخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية , ويتوقع إستخدامها لأكثر من سنة مالية أو دورة تشغيلية أيهما أطول .

7. **موجودات البنى التحتية** : هي تلك الموجودات التي تلبي بعض أو جميع الخصائص الآتية :

أ. غير منقولة .

ب. متخصصة في طبيعتها ولايوجد لها إستخدامات بديلة .

ت. جزء من نظام أو شبكة

ث. قد تفرض قيود عند التصرف بها , ومن أمثلتها شبكات الطرق وأنظمة المجاري وأنظمة تزويد المياه والكهرباء وشبكات الإتصالات .

8. **إدارة موجودات البنية التحتية** : وتتمثل بمجموعة المهام الإدارية والمالية والاقتصادية والهندسية وغيرها من

المهام التي ترتبط بالبنى التحتية وتهدف إلى توفير المستوى المطلوب من الخدمة بطريقة أكثر فاعلية , وهي تتضمن دورة الحياة الكاملة لموجودات البنى التحتية (تصميم وبناء وتشغيل وصيانة وإصلاح وتعديل واستبدال ووقف التشغيل والبيع) , حيث إن تشغيل تلك الموجودات وإستمراريتها في ظل ميزانية مقيدة يتطلب نوعاً من نظام تحديد الأولويات.

9. **المساءلة** : آلية يتم من خلالها إلزام المخولين بتقديم المعلومات الكاملة عن جميع تصرفاتهم بشأن المال

المخولين بإدارته لغرض محاسبتهم عن تلك التصرفات والقرارات ذات الصلة وإتاحة الفرصة أمامهم لإيضاح أية نقاط غامضة أو تُهم تُوجّه إليهم , أي جعل المخولين مسؤولين عن سلوكهم ومستجيبين للجهة التي تمنحهم السلطة , فهي (أي المساءلة) تحدد معايير لقياس الأداء , فضلاً عن آليات رقابة لضمان إستيفاء تلك المعايير .

10. **إنخفاض قيمة الموجودات " الممتلكات والمصانع والمعدات "** : ويعبر عن عدم قدرة الوحدة على تغطية

المبلغ المرحل للموجودات (القيمة الدفترية) من خلال الإستخدام أو البيع , ويتعبير آخر فأن إنخفاض قيمة الموجودات يحصل عندما يكون المبلغ القابل للإسترداد (المبلغ الأعلى من بين القيمة العادلة للموجودات مطروحاً منها تكاليف البيع الجوهرية أو القيمة عند الإستخدام) أو تكلفة الإستبدال المستهلكة أقل من القيمة الدفترية للموجودات , عندها يتم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة والإبلاغ عنها في التقارير المالية .

ثانياً : الأسئلة العامة

1. التحصيل العلمي :

دبلوم بكالوريوس ماجستير أو ما يعادلها دكتوراه أو ما يعادلها

2. التخصص :

محاسبة إدارة أعمال إقتصاد مالية ومصرفية أخرى (تذكر رجاءاً)

3. المنصب أو نوع المسؤولية :

مسؤول وحدة مدير شعبة مدير قسم معاون مدير عام مدير عام وزير عضو في البرلمان

4. عدد سنوات الخدمة الوظيفية (الخبرة العملية) :

أقل من 5 سنوات 5-10 سنوات 11-15 سنة 16-20 سنة أكثر من 20 سنة

ثالثاً : محاور الإستبانة

المحور الأول : أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 IPSAS الذي يستند إلى أساس الإستحقاق عند المحاسبة عن الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية .

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق تماماً
1.	هل تتفق بأهمية الإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن موجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها.				
2.	هل تتفق على أن الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) وإدارتها وتطويرها.				

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق	لا تماماً
3.	هل تتفق مع أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) وإدارتها وتطويرها.					
4.	هل تتفق مع أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن موجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية .					
5.	هل تتفق مع أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن موجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) الوحدات الحكومية العراقية .					

المحور الثاني : الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن "الممتلكات والمصانع والمعدات" ودورها في تعزيز المسائلة وتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية .

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق	لا تماماً
6.	يتطلب الإبلاغ المالي عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) تصنيفها إلى فئات رئيسية وأخرى فرعية وعلى وفق تعليمات النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق .					
7.	يتم الاعتراف بالموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) على أساس المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الإمكانيات الخدمائية المرتبطة بها , فضلاً عن إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بموثوقية .					
8.	يتم قياس قيمة الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) عند الاعتراف بناءً على تكلفتها من واقع المستندات المؤيدة لعملية الإكتساب أو قيمتها العادلة أو تقييمات الخبراء المؤهلين .					

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق تماماً	لا أتفق
9.	يتم قياس قيمة الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) بعد الإعتراف بناءً على التكلفة (أو القيمة العادلة) مطروحاً منها الإندثار المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة .					
10.	يتم إحتساب إندثار الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) بحسب نوع الموجود ومكوناته وعمره الإنتاجي وطريقة الإندثار التي تعكس نمط إندثار المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الموجود على تأدية الخدمات.					
11.	يتم مقارنة القيمة الدفترية لكل موجود أو فئة من الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) وبصفة دورية مع القيمة القابلة للإسترداد أو تكلفة الإستبدال المستهلكة بهدف الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة .					
12.	يتم رسملة التكاليف اللاحقة لإكتساب الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) أو عدّها مصاريف في السنة التي تحققت فيها على أساس تأثير التكلفة اللاحقة في العمر الإنتاجي للموجود وقدرته على تقديم الخدمات , فضلاً عن جودتها .					
13.	يتم الإبلاغ عن صافي القيمة الدفترية الإجمالية لفئات الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) الرئيسة والفرعية في قائمة المركز المالي ضمن فقرة الموجودات , في حين يتم الإبلاغ في قائمة الأداء المالي عن كل المصاريف المتعلقة بعناصر تلك الموجودات .					
14.	يتم إعداد كشوفات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية بهدف توفير معلومات مالية وغير مالية عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) التي بعهددة الوحدة الحكومية . (مرفق 1)					

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق تماماً	لا أتفق
15.	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال مساءلة الوحدات الحكومية عن كيفية استخدام وإدارة الموجودات (لا سيما البنى التحتية) التي يعهدها .					
16.	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال تحديد متطلبات صيانة الموجودات (لا سيما البنى التحتية) وإستبدالها أو تطويرها .					

المحور الثالث : متطلبات تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات" في الوحدات الحكومية العراقية

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق تماماً	لا أتفق
17.	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) تدريب موظفي الحسابات في الوحدات الحكومية ليكونوا مؤهلين بما فيه الكفاية .					
18.	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) تكيف أنظمة تكنولوجيا المعلومات IT لتلبية متطلبات وسهولة التطبيق .					
19.	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) إعادة تصميم دليل الحسابات ليتلائم ومتطلبات تطبيق أساس الإستحقاق .					
ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق تماماً	لا أتفق
20.	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) التوعية بأساس الإستحقاق المحاسبي لكل من معدي المعلومات المحاسبية والجهات الرقابية ذات الصلة .					
21.	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) تطوير المناهج الدراسية ذات الصلة بالمحاسبة الحكومية لتتضمن أهمية وكيفية التطبيق .					

مرفق الإستبانة " الكشوفات التفصيلية "

كشفت (1) أساس قياس الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات" وأعمارها الإنتاجية وطريقة الإندثار المتبعة لكل فئة من فئاتها

فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"	أساس القياس	العمر الإنتاجي	طريقة الإندثار
الأراضي			
المباني والمنشآت والطرق			
آلات ومعدات			
وسائل نقل وإنتقال			
أثاث وأجهزة مكاتب			

كشفت (2) مقارنة بين نفقات الإندثار المخططة والفعلية لكل من السنة المالية الحالية والسنة السابقة ولكل فئة من فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"

الإندثار				فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"
2015		2016		
الفعلي	المخطط	الفعلي	المخطط	
				المباني والمنشآت والطرق
				آلات ومعدات
				وسائل نقل وإنتقال
				عدد وقوالب
				أثاث وأجهزة مكاتب

كشفت (3) صافي القيمة الدفترية المخططة والفعلية لكل فئة من فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"

صافي القيمة الدفترية				فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"
2015		2016		
الفعلي	المخطط	الفعلي	المخطط	
				الأراضي
				المباني والمنشآت والطرق
				آلات ومعدات
				وسائل نقل وإنتقال
				عدد وقوالب
				أثاث وأجهزة مكاتب

كشف (4) مصاريف الصيانة والتصلية المخططة والفعلية لكل فئة من فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات" للسنة المالية الحالية والسنة السابقة

مصاريف الصيانة والتصلية				فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"
2015		2016		
الفعلي	المخطط	الفعلي	المخطط	
				المباني والمنشآت والطرق
				آلات ومعدات
				وسائل نقل وإنتقال
				عدد وقوالب
				أثاث وأجهزة مكاتب

كشف (5) تفاصيل عملية إعادة التقييم لعناصر فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"

فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"	الوصف	تاريخ نفاذ إعادة التقييم	جهة التقييم	الإسلوب والإفتراضات	التقييم السابق	التقييم الجديد	فائض (عجز) إعادة التقييم
الأراضي							
المباني والمنشآت والطرق							
آلات ومعدات							
وسائل نقل وإنتقال							
عدد وقوالب							
أثاث وأجهزة مكاتب							

كشف (6) أنواع القيود والإلتزامات المفروضة على عناصر فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"

فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"	الوصف	نوع الإلتزام أو القيد المفروض	المبلغ
الأراضي			
المباني والمنشآت والطرق			
آلات ومعدات			
وسائل نقل وإنتقال			
عدد وقوالب			
أثاث وأجهزة مكاتب			

كشف (7) تفاصيل صافي القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"

للسنة المالية الحالية والسنة السابقة

التفاصيل		الأراضي		المباني والمنشآت والطرق		آلات ومعدات		وسائل نقل وانتقال		عدد وقوالب		أثاث وأجهزة مكاتب	
سنة الإبلاغ	السنة الحالية	السنة السابقة	السنة الحالية	السنة السابقة	السنة الحالية	السنة السابقة	السنة الحالية	السنة السابقة	السنة الحالية	السنة السابقة	السنة الحالية	السنة السابقة	السنة الحالية
الرصيد الإفتتاحي													
الإضافات													
التصرف													
الإندثار													
رصيد الإقفال													
مجموع فائض (عجز) إعادة التقييم													
إجمالي القيمة الدفترية													
الإندثار المتراكم													
خسائر إتخفاض القيمة													
صافي القيمة الدفترية													

كشف (8) مبالغ الحالات الخاصة لفئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"

الحالة الخاصة			فئات الموجودات "الممتلكات والمصانع والمعدات"
عاطلة عن العمل مؤقتاً	مندثرة بالكامل ولكن ما تزال موقوفة عن العمل بإنتظار بيعها	موقوفة عن العمل بإنتظار بيعها	
			المباني والمنشآت والطرق
			آلات ومعدات
			وسائل نقل وانتقال
			أثاث وأجهزة مكاتب

ملحق رقم (3)

جدول (1) نتائج إجابات الفئة الأولى (واضي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية) بشأن أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 الذي يستند إلى أساس الإستحقاق عند المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية العراقية

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق إلى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.68145	4.5333	0	0	0	0	10.0	3	26.7	8	63.3	19	هل تتفق بأهمية الإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها.
1.03335	3.9667	0	0	13.3	4	13.3	4	36.7	11	36.7	11	هل تتفق على أن الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الأصول الثابتة وإدارتها وتطويرها.
0.96431	3.9667	0	0	10.0	3	16.7	5	40.0	12	33.3	10	هل تتفق مع أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عن الأصول الثابتة وإدارتها وتطويرها.
0.9444	3.933	0	0	6.7	2	26.7	8	33.3	10	33.3	10	هل تتفق مع أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية .
0.79148	4.1667	0	0	3.3	1	13.3	4	46.7	14	36.7	11	هل تتفق مع أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية .

جدول (2) نتائج إجابات الفئة الثانية (مستخدمي القوائم المالية) بشأن أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 الذي يستند إلى أساس الإستحقاق عند المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية العراقية

الإحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.77608	4.4667	--	--	--	--	16.7	5	20.0	6	63.3	19	هل تتفق بأهمية الإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها.
1.05318	4.1667	3.3	1	6.6	2	6.7	2	36.7	11	46.7	14	هل تتفق على أن الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الأصول الثابتة وإدارتها وتطويرها.
.72793	4.5667	--	--	3.3	1	3.3	1	26.7	8	66.7	20	هل تتفق مع أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عن الأصول الثابتة وإدارتها وتطويرها.
.6915	4.267	--	--	--	--	13.3	4	46.7	14	40.0	12	هل تتفق مع أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية .
.90719	4.0667	--	--	3.3	1	26.7	8	30.0	9	40.0	12	هل تتفق مع أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية .

جدول (3) نتائج إجابات الفئة الثالثة (معدّي القوائم المالية) بشأن أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 الذي يستند إلى أساس الإستحقاق عند المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية العراقية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.72290	4.5484	--	--	--	--	12.9	4	19.4	6	67.7	21	هل تتفق بأهمية الإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها.
1.06053	3.4839	--	--	16.1	5	45.2	14	12.9	4	25.8	8	هل تتفق على أن الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الأصول الثابتة وإدارتها وتطويرها.
.98265	3.9677	--	--	9.7	3	19.4	6	35.5	11	35.5	11	هل تتفق مع أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عن الأصول الثابتة وإدارتها وتطويرها.
.8538	3.935	--	--	3.2	1	29.0	9	38.7	12	29.0	9	هل تتفق مع أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية .
.95715	4.1290	--	--	6.5	2	19.4	6	29.0	9	45.2	14	هل تتفق مع أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية .

**جدول (4) نتائج الإجابات المشتركة بشأن أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام
الذي يستند إلى أساس الإستحقاق عند المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات IPSAS 17
الحكومية العراقية**

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.721	4.52					13.2	12	22.0	20	64.8	59	هل تتفق بأهمية الإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها.
1.077	3.87	1.1	1	12.1	11	22.0	20	28.6	26	36.3	33	هل تتفق على أن الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الأصول الثابتة وإدارتها وتطويرها.
.934	4.16			7.7	7	13.2	12	34.1	31	45.1	41	هل تتفق مع أهمية تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عن الأصول الثابتة وإدارتها وتطويرها.
.842	4.04			3.3	3	23.1	21	39.6	36	34.1	31	هل تتفق مع أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية .
.880	4.12			4.4	4	19.8	18	35.2	32	40.7	37	هل تتفق مع أهمية توافر آلية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 17 للمحاسبة عن الأصول الثابتة للوحدات الحكومية العراقية .

جدول (5) نتائج إجابات الفئة الأولى (واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية) بشأن الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة ودورها في تعزيز المسائلة وتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية

الإحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.67891	4.2333	--	--	--	--	13.3	4	50.0	15	36.7	11	يتطلب الإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تصنيفها إلى فئات رئيسة وأخرى فرعية وعلى وفق تعليمات النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق .
1.09807	3.6333	3.3	1	10.0	3	33.3	10	26.7	8	26.7	8	يتم الاعتراف بالأصول الثابتة على أساس المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الإمكانيات الخدمائية المرتبطة بها , فضلاً عن إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بموضوعية .
0.94686	4.0000	3.3	1	3.3	1	13.3	4	50.0	15	30.0	9	يتم قياس قيمة الأصول الثابتة عند الاعتراف بناءً على تكلفتها من واقع المستندات المؤيدة لعملية الإكتساب أو قيمتها العادلة أو تقييمات الخبراء المؤهلين .
1.05536	3.7000	6.7	2	3.3	1	23.3	7	46.7	14	20.0	6	يتم قياس قيمة الأصول الثابتة بعد الاعتراف بناءً على التكلفة (أو القيمة العادلة) مطروحاً منها الإندثار المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة .
0.72793	4.2333	--	--	--	--	16.7	5	43.3	13	40.0	12	يتم إحتساب إندثار الأصول الثابتة بحسب نوع الموجود ومكوناته وعمره الإنتاجي وطريقة الإندثار التي تعكس نمط إندثار المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الموجود على تأدية الخدمات.
0.96431	3.6333	6.7	2	--	--	30.0	9	50.0	15	13.3	4	يتم مقارنة القيمة الدفترية لكل أصل أو فئة من الأصول الثابتة وبصفة دورية مع القيمة القابلة للإسترداد أو تكلفة الإستبدال المستهلكة بهدف الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة .

.94443	3.9333	--	--	10.0	3	16.7	5	43.3	13	30.0	9	يتم رسملة التكاليف اللاحقة لإكتساب الأصول الثابتة أو عدّها مصاريف في السنة التي تحققت فيها على أساس تأثير التكلفة اللاحقة في العمر الإنتاجي للأصل وقدرته على تقديم الخدمات , فضلاً عن جودتها .
.83391	3.8333	3.3	1	3.3	1	13.3	4	66.7	20	13.3	4	يتم الإبلاغ عن صافي القيمة الدفترية الإجمالية لفئات الأصول الثابتة الرئيسية والفرعية في قائمة المركز المالي ضمن فقرة الأصول , في حين يتم الإبلاغ في قائمة الأداء المالي عن كل المصاريف المتعلقة بعناصر تلك الأصول .
1.08066	3.9333	3.3	1	10.0	3	10.0	3	43.3	13	33.3	10	يتم إعداد كشوفات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية بهدف توفير معلومات مالية وغير مالية عن الأصول الثابتة التي بعهددة الوحدة الحكومية
.85836	3.7667	--	--	10.0	3	20.0	6	53.3	16	16.7	5	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال مساءلة الوحدات الحكومية عن كيفية إستخدام وإدارة الموجودات (لا سيما البنى التحتية) التي بعهدتها .
.88409	3.6667	--	--	6.7	2	40.0	12	33.3	10	20.0	6	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال تحديد متطلبات صيانة الأصول الثابتة (لا سيما البنى التحتية) وإستبدالها أو تطويرها .

جدول (6) نتائج إجابات الفئة الثانية (مستخدمي القوائم المالية) بشأن الآلية المقترحة للإبلاغ المالي
عن الأصول الثابتة ودورها في تعزيز المسائلة وتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.73030	4.5333	--	--	3.3	1	3.3	1	30.0	9	63.3	19	يتطلب الإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تصنيفها إلى فئات رئيسية وأخرى فرعية وعلى وفق تعليمات النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق .
1.09807	4.0333	3.3	1	6.7	2	16.7	5	30.0	9	43.3	13	يتم الاعتراف بالأصول الثابتة على أساس المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الإمكانات الخدمائية المرتبطة بها , فضلاً عن إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بموضوعية .
.80872	4.0333	--	--	--	--	10.0	9	36.7	11	33.3	10	يتم قياس قيمة الأصول الثابتة عند الاعتراف بناءً على تكلفتها من واقع المستندات المؤيدة لعملية الإكتساب أو قيمتها العادلة أو تقييمات الخبراء المؤهلين .
1.14269	3.9333	--	--	20.0	6	6.7	2	33.3	10	40.0	12	يتم قياس قيمة الأصول الثابتة بعد الاعتراف بناءً على التكلفة (أو القيمة العادلة) مطروحاً منها الإندثار المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة .
.86037	4.4667	--	--	3.3	1	13.3	4	16.7	5	66.7	20	يتم إحتساب إندثار الأصول الثابتة بحسب نوع الأصل ومكوناته وعمره الإنتاجي وطريقة الإندثار التي تعكس نمط إندثار المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الأصل على تأدية الخدمات.
1.28475	3.7333	10.0	3	6.7	2	16.7	5	33.3	10	33.3	10	يتم مقارنة القيمة الدفترية لكل أصل أو فئة من الأصول الثابتة وبصفة دورية مع القيمة القابلة للإسترداد أو تكلفة الإستبدال المستهلكة بهدف الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة .
1.34293	3.7000	13.3	4	3.3	1	16.7	5	33.3	10	33.3	10	يتم رسملة التكاليف اللاحقة لإكتساب

												الأصول الثابتة أو عدّها مصاريف في السنة التي تحققت فيها على أساس تأثير التكلفة اللاحقة في العمر الإنتاجي للأصل وقدرته على تقديم الخدمات , فضلاً عن جودتها .
1.18467	3.9000	3.3	1	13.3	4	13.3	4	30.0	9	40.0	12	يتم الإبلاغ عن صافي القيمة الدفترية الإجمالية لفئات الأصول الثابتة الرئيسة والفرعية في قائمة المركز المالي ضمن فقرة الأصول , في حين يتم الإبلاغ في قائمة الأداء المالي عن كل المصاريف المتعلقة بعناصر تلك الأصول .
.71840	4.3667	--	--	3.3	1	3.3	1	46.7	14	46.7	14	يتم إعداد كشوفات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية بهدف توفير معلومات مالية وغير مالية عن الأصول الثابتة التي بعهددة الوحدة الحكومية . (مرفق 1)
.78492	4.2667	--	--	3.3	1	10.0	3	43.3	13	43.3	13	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال مساعلة الوحدات الحكومية عن كيفية إستخدام وإدارة الأصول الثابتة (لا سيما البنى التحتية) التي بعهدتها .
.87099	4.0000	--	--	--	--	36.7	11	26.7	8	36.7	11	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال تحديد متطلبات صيانة الأصول الثابتة (لا سيما البنى التحتية) وإستبدالها أو تطويرها .

جدول (7) نتائج إجابات الفئة الثالثة (معدّي القوائم المالية) بشأن الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة ودورها في تعزيز المسائلة وتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.87005	4.0968	--	--	6.5	2	12.9	4	45.2	14	35.5	11	يتطلب الإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تصنيفها إلى فئات رئيسية وأخرى فرعية وعلى وفق تعليمات النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق .
.90755	4.0968	--	--	6.5	2	16.1	5	38.7	12	38.7	12	يتم الاعتراف بالأصول الثابتة على أساس المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الإمكانات الخدمانية المرتبطة بها , فضلاً عن إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بموضوعية .
.81386	4.0645	--	--	--	--	29.0	9	35.5	11	35.5	11	يتم قياس قيمة الأصول الثابتة عند الاعتراف بناءً على تكلفتها من واقع المستندات المؤيدة لعملية الإكتساب أو قيمتها العادلة أو تقييمات الخبراء المؤهلين .
.96498	3.7419	--	--	12.9	4	22.6	7	41.9	13	22.6	7	يتم قياس قيمة الأصول الثابتة بعد الاعتراف بناءً على التكلفة (أو القيمة العادلة) مطروحاً منها الإندثار المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة .
.99136	4.1290	--	--	9.7	3	12.9	4	32.3	10	45.2	14	يتم احتساب إندثار الأصول الثابتة بحسب نوع الأصل ومكوناته وعمره الإنتاجي وطريقة الإندثار التي تعكس نمط إندثار المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الأصل على تأدية الخدمات.
1.12833	3.8387	3.2	1	9.7	3	22.6	7	29.0	9	35.5	11	يتم مقارنة القيمة الدفترية لكل موجود أو فئة من الأصول الثابتة وبصفة دورية مع القيمة القابلة للإسترداد أو تكلفة الإستبدال المستهلكة بهدف الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة .

1.06761	3.8387	--	--	12.9	4	25.8	8	25.8	8	35.5	11	يتم رسملة التكاليف اللاحقة لإكتساب الأصول الثابتة أو عدّها مصاريف في السنة التي تحققت فيها على أساس تأثير التكلفة اللاحقة في العمر الإنتاجي للأصل وقدرته على تقديم الخدمات , فضلاً عن جودتها .
1.21017	3.7419	6.5	2	9.7	3	19.4	6	32.3	10	32.3	10	يتم الإبلاغ عن صافي القيمة الدفترية الإجمالية لفئات الأصول الثابتة الرئيسية والفرعية في قائمة المركز المالي ضمن فقرة الأصول , في حين يتم الإبلاغ في قائمة الأداء المالي عن كل المصاريف المتعلقة بعناصر تلك الأصول .
1.07963	4.0323	3.2	1	6.5	2	16.1	5	32.3	10	41.9	13	يتم إعداد كشوفات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية بهدف توفير معلومات مالية وغير مالية عن الأصول الثابتة التي بعهددة الوحدة الحكومية . (مرفق 1)
.93095	4.0000	--	--	6.5	2	22.6	7	35.5	11	35.5	11	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال مساعلة الوحدات الحكومية عن كيفية إستخدام وإدارة الأصول الثابتة (لا سيما البنى التحتية) التي بعهدتها .
.92050	3.7742	--	--	6.5	2	35.5	11	32.3	10	25.8	8	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال تحديد متطلبات صيانة الأصول الثابتة (لا سيما البنى التحتية) وإستبدالها أو تطويرها .

جدول (8) نتائج الإجابات المشتركة بشأن الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة ودورها في تعزيز المسائلة وتطوير البنى التحتية في الوحدات الحكومية العراقية

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.779	4.29			3.3	3	9.9	9	41.8	38	45.1	41	يتطلب الإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تصنيفها إلى فئات رئيسة وأخرى فرعية وعلى وفق تعليمات النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق .
1.046	3.92	2.2	2	7.7	7	22.0	20	31.9	29	36.3	33	يتم الاعتراف بالأصول الثابتة على أساس المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الإمكانات الخدمائية المرتبطة بها ، فضلاً عن إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بموضوعية .
.849	4.03	1.1	1	1.1	1	24.2	22	40.7	37	33.0	30	يتم قياس قيمة الأصول الثابتة عند الاعتراف بناءً على تكلفتها من واقع المستندات المؤيدة لعملية الإكتساب أو قيمتها العادلة أو تقييمات الخبراء المؤهلين .
1.049	3.79	2.2	2	12.1	11	17.6	16	40.7	37	27.5	25	يتم قياس قيمة الأصول الثابتة بعد الاعتراف بناءً على التكلفة (أو القيمة العادلة) مطروحاً منها الإندثار المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة .
.870	4.27			4.4	4	14.3	13	30.8	28	50.5	46	يتم إحتساب إندثار الأصول الثابتة بحسب نوع الأصل ومكوناته وعمره الإنتاجي وطريقة الإندثار التي تعكس نمط إندثار المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الأصل على تأدية الخدمات .
1.124	3.74	6.6	6	5.5	5	23.1	21	37.4	34	27.5	25	يتم مقارنة القيمة الدفترية لكل موجود أو فئة من الأصول الثابتة وبصفة دورية مع القيمة القابلة للإسترداد أو تكلفة الإستهلاك بهدف الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة .

1.121	3.82	4.4	4	8.8	8	19.8	18	34.1	31	33.0	30	يتم رسملة التكاليف اللاحقة لإكتساب الأصول الثابتة أو عدّها مصاريف في السنة التي تحققت فيها على أساس تأثير التكلفة اللاحقة في العمر الإنتاجي للأصل وقدرته على تقديم الخدمات , فضلاً عن جودتها .
1.081	3.82	4.4	4	8.8	8	15.4	14	42.9	39	28.6	26	يتم الإبلاغ عن صافي القيمة الدفترية الإجمالية لفئات الأصول الثابتة الرئيسة والفرعية في قائمة المركز المالي ضمن فقرة الأصول, في حين يتم الإبلاغ في قائمة الأداء المالي عن كل المصاريف المتعلقة بعناصر تلك الأصول.
.983	4.11	2.2	2	6.6	6	9.9	9	40.7	37	40.7	37	يتم إعداد كشوفات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية بهدف توفير معلومات مالية وغير مالية عن الأصول الثابتة التي بعهددة الوحدة الحكومية . (مرفق 1)
.876	4.01			6.6	6	17.6	16	44.0	40	31.9	29	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال مساءلة الوحدات الحكومية عن كيفية إستخدام وإدارة الأصول الثابتة (لا سيما البنى التحتية) التي بعهدتها .
.893	3.81			4.4	4	37.4	34	30.8	28	27.5	25	هل تتفق على أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الآلية المقترحة في أعلاه والكشوفات التفصيلية (المرفق 1) مفيدة في مجال تحديد متطلبات صيانة الأصول الثابتة (لا سيما البنى التحتية) وإستبدالها أو تطويرها .

جدول (9) نتائج إجابات الفئة الأولى (واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية) بشأن متطلبات تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية العراقية

الإحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.67891	4.4333	--	--	--	--	10.0	3	36.7	11	53.3	16	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تدريب موظفي الحسابات في الوحدات الحكومية ليكونوا مؤهلين بما فيه الكفاية .
.74664	4.1667	--	--	--	--	20.0	6	43.3	13	36.7	11	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تكييف أنظمة لتلبية متطلبات Tتكنولوجيا المعلومات وسهولة التطبيق .
.99943	4.0333	--	--	6.7	2	26.7	8	23.3	7	43.3	13	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة إعادة تصميم دليل الحسابات ليتلائم ومتطلبات تطبيق أساس الإستحقاق .
.72793	4.2333	--	--	--	--	16.7	5	43.3	13	40.0	12	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة التوعية بأساس الإستحقاق المحاسبي لكل من معدي المعلومات المحاسبية والجهات الرقابية ذات الصلة .
.66089	4.3333	--	--	--	--	10.0	3	46.7	14	43.3	13	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تطوير المناهج الدراسية ذات الصلة بالمحاسبة الحكومية لتتضمن أهمية وكيفية التطبيق .

جدول (10) نتائج إجابات الفئة الثانية (مستخدمي القوائم المالية) بشأن متطلبات تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية العراقية

الإحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.54667	4.6667	--	--	--	--	3.3	1	26.7	8	70.0	21	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تدريب موظفي الحسابات في الوحدات الحكومية ليكونوا مؤهلين بما فيه الكفاية .
.86103	4.5000	--	--	6.7	2	3.3	1	23.3	7	66.7	20	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تكييف أنظمة لتلبية متطلبات Tتكنولوجيا المعلومات وسهولة التطبيق .
.74971	4.3000	--	--	3.3	1	6.7	2	46.7	14	43.3	13	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الموجودات الأصول الثابتة إعادة تصميم دليل الحسابات ليتلائم ومتطلبات تطبيق أساس الإستحقاق .
.92227	4.3333	--	--	6.7	2	10.0	3	26.7	8	56.7	17	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة التوعية بأساس الإستحقاق المحاسبي لكل من معدي المعلومات المحاسبية والجهات الرقابية ذات الصلة .
.77682	4.5000	--	--	3.3	1	6.7	2	26.7	8	63.3	19	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تطوير المناهج الدراسية ذات الصلة بالمحاسبة الحكومية لتتضمن أهمية وكيفية التطبيق .

جدول (11) نتائج إجابات الفئة الثالثة (معدّي القوائم المالية) بشأن متطلبات تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية العراقية

الإحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.61522	4.6129	--	--	--	--	6.5	2	25.8	8	67.7	21	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تدريب موظفي الحسابات في الوحدات الحكومية ليكونوا مؤهلين بما فيه الكفاية .
.96943	4.1613	--	--	6.5	2	19.4	6	25.8	8	48.4	15	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تكيف أنظمة لتلبية متطلبات Tتكنولوجيا المعلومات وسهولة التطبيق .
1.13592	3.9032	--	--	16.1	5	19.4	6	22.6	7	41.9	13	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة إعادة تصميم دليل الحسابات ليتلائم ومتطلبات تطبيق أساس الإستحقاق .
.76341	4.1290	--	--	--	--	22.6	7	41.9	13	35.5	11	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة التوعية بأساس الإستحقاق المحاسبي لكل من معدّي المعلومات المحاسبية والجهات الرقابية ذات الصلة .
.94585	4.1935	--	--	3.2	1	25.8	8	19.4	6	51.6	16	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تطوير المناهج الدراسية ذات الصلة بالمحاسبة الحكومية لتتضمن أهمية وكيفية التطبيق .

جدول (12) نتائج الإجابات المشتركة بشأن متطلبات تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية العراقية

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.617	4.57	--	--	--	--	6.6	6	29.7	27	63.7	58	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تدريب موظفي الحسابات في الوحدات الحكومية ليكونوا مؤهلين بما فيه الكفاية .
.870	4.27	--	--	4.4	4	14.3	13	30.8	28	50.5	46	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تكييف أنظمة لتلبية متطلبات Tاتكنولوجيا المعلومات وسهولة التطبيق .
.980	4.08	--	--	8.8	8	17.6	16	30.8	28	42.9	39	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة إعادة تصميم دليل الحسابات ليتلائم ومتطلبات تطبيق أساس الإستحقاق .
.804	4.23	--	--	2.2	2	16.5	15	37.4	34	44.0	40	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة التوعية بأساس الإستحقاق المحاسبي لكل من معدي المعلومات المحاسبية والجهات الرقابية ذات الصلة .
.806	4.34	--	--	2.2	2	14.3	13	30.8	28	52.7	48	يتطلب تطبيق الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة تطوير المناهج الدراسية ذات الصلة بالمحاسبة الحكومية لتتضمن أهمية وكيفية التطبيق .

Abstract

The research aims to present and discuss the concept of assets^{*} in general and the concept of property, plant and equipment, in particular with an indication of the importance accounted for according to the accrual basis and provide accounting information in the area of accountability and the development of the assets, particularly the assets of the infrastructure, and the presentation and analysis of IAS requirements of the public sector IPSAS 17 "property and plant and equipment" and to identify areas of shortcomings in the relevant accounting practices based on cash basis Iraqi government units, as well as a proposed financial reporting mechanism for assets "property, plant and equipment" in the Iraqi government units provide useful information enhances the accountability and economic decision-making about the preservation of those assets and develop especially asset infrastructure with the application of the proposed mechanism in one of the Iraqi government units selected (The research sample) .

Has been to reach a set of conclusions notably that there is a significant difference between the accounting treatments of property, plant and equipment in accordance with International Accounting Standard public sector IPSAS17 the accounting system of government decentralization in Iraq, and because of this difference in treatment mainly to the difference in basis of accounting adopted by the International Accounting Standard for the public sector IPSAS17

* The use of the term asset in this search for the translation of foreign term Assets fact that this term (assets) commonly used in accounting literature, as well as its use in the translation of the International Accounting Standards IAS and International Financial Reporting Standards IFRS.

The assets for the purposes of this research to property, plant and equipment of government units, including infrastructure, according to what is stated in IAS public sector IPSAS 17 "Property, plant and equipment."

namely an accrual basis when the accounting system of decentralized government in Iraq will depend on a cash basis.

The research was presented a number of recommendations represented the most important of the issuance of legislations and laws that allow the shift in accounting for the assets of the Iraqi government units from cash basis to accrual basis according to the standard of the International Public Sector Accounting IPSAS 17, with adjustable decentralized accounting system of Iraq to reflect accounting treatments on according to the accrual basis, and modify both rankings budget items and evidence of accounting and finance to include new accounts required by the adoption of the accrual basis with advance planning and careful transformation process represented a strategy implementation of a deliberate cover all stages of the process in light of a specific time frame with the adoption of the proposed mechanism of financial reporting for the assets of government units in accordance with the standard international public sector Accounting IPSAS 17 "property, plant and equipment" and the need for the availability of the necessary requirements for the application and the most important of these requirements the availability of qualified personnel to work on according to the accrual basis, as well as the shift towards automated accounting work.



Republic of Iraq
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Baghdad University
College of Administration and Economics

**Proposed mechanism of financial reporting for
fixed assets - Property, Plant and Equipment -
in the Iraqi government units in accordance
with international standard 17 - public sector to
strengthen accountability and decision-making**

A Dissertation Submitted
To the Council of the College of Administration and
Economics – University of Baghdad
As Partial Fulfillment of the Requirements for P.H.D Degree in Accounting

By
Nada Salman Habib

Supervised by
Prof. Dr. Bushra Najem Abdullah Almashhadani

2016 A.D

Baghdad

1437 A.H