



تأثير تطبيق معيار IPSAS 45 على القياس والافصاح المحاسبي في وحدات القطاع العام: دراسة تطبيقية في مديرية مجاري نينوى

امين فارس البكوع⁽¹⁾

د. سنان زهير محمد⁽²⁾

جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد

المستخلص: هدفت الدراسة إلى بيان تأثير تطبيق معيار IPSAS 45 على القياس والافصاح المحاسبي، واستنادا إلى الدراسات السابقة، فإن النظام المحاسبي الموحد لم يتم تحديثه بشكل جوهري منذ صدوره عام 1985، جاء معيار 45 IPSAS بأساس قياس جديد للموجودات الثابتة وهو القيمة التشغيلية الحالية، بينما اساس القياس في النظام المحاسبي الموحد يتم وفق التكلفة التاريخية، تطبيق مبدأ القياس اعلاه على القياس والافصاح المحاسبي سيؤدي إلى تغيرات ايجابية وستكون مفيدة لمتخذي القرار ومستخدمي القوائم المالية، ولتحقيق ما هدفت إليه الدراسة قام الباحث باستخراج القيمة الحالية التشغيلية لوسائل نقل وانتقال لمحل الدراسة وذلك بالاعتماد على القيم الحالية التي تم استخراجها، بالاعتماد على معادلة القيمة الحالية التشغيلية التي تم الاعتماد عليها في استخراج القيم ذاتها.

كما واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، حيث جمعت البيانات من خلال استعراض شامل للبحوث والدراسات السابقة، والاطلاع على الأدبيات المحاسبية والمعايير الدولية. وتم تطبيق النتائج النظرية على أرض الواقع من خلال دراسة حالة عملية في مديرية مجاري نينوى.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات اهمها: ان تطبيق معيار IPSAS 45 يؤدي إلى قياس الممتلكات والآلات والمعدات واطهارها وفق القيمة التشغيلية الحالية والتي تعكس القيمة الحالية فضلا عن التدفقات النقدية وهذا يؤدي إلى قياس هذه الاصول واطهارها بقيمتها الحقيقية بخلاف ما هو جاء به النظام المحاسبي الموحد؛ إذ تقيم هذه الاصول وفق التكلفة التاريخية والتي لا تعكس القيمة الحقيقة لهذه الأصول، واستنتاجات الدراسة كذلك ان الافصاح عن الممتلكات والآلات والمعدات وفق معيار IPSAS 45 يؤدي إلى الافصاح عن هذه الاصول بصورة تفصيلية والتي توفر معلومات أكثر دقة لمستخدمي القوائم المالية، وهذه المعلومات لا تظهر بموجب النظام المحاسبي الموحد المطبق في الوحدة محل الدراسة.

كما أوصت الدراسة بضرورة العمل على قياس الممتلكات والآلات والمعدات بالقيمة التشغيلية الحالية الواردة في معيار IPSAS 45 كأحد اساس القياس في عينة البحث لما لها من اهمية في اظهار القيمة الحالية والتدفقات النقدية للأصول،

وأوصت كذلك بضرورة الإفصاح عن الممتلكات والآلات والمعدات وفق الإفصاح الوارد في معيار IPSAS 45 لما له من أهمية في الإفصاح عن هذه الأصول بصورة تفصيلية تؤدي إلى توفير معلومات دقيقة للمستخدمين.

الكلمات المفتاحية: معيار IPSAS 45 ، القياس والإفصاح المحاسبي، مديرية مجاري نينوى

المقدمة

في ظل التطورات المتسارعة والتعقيد المتزايد للأعمال الحكومية، يواجه القطاع العام في الوقت الحالي تحديات متزايدة تتطلب منه أن يكون أكثر شفافية ومساءلة. وهذا ما توفره معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs حيث تضمن مقارنة عادلة بين الوحدات الحكومية المختلفة. يأتي معيار IPSAS 45 الآلات والممتلكات والمعدات ليلعب دوراً حاسماً في هذا السياق، حيث يوفر إطار عمل متكامل للقياس والإفصاح عن العناصر المالية بطريقة موحدة ومتسقة. من خلال تطبيق هذا المعيار، تتمكن الكيانات الحكومية من تقديم صورة واضحة وموثوقة عن وضعها المالي، مما يساهم في تعزيز الثقة في القطاع العام.

إذ تعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من أهم التطورات في مجال المحاسبة الدولية، حيث تسعى إلى توحيد القياس والإفصاح المحاسبي على المستوى الدولي، يهدف هذا البحث إلى دراسة الأثر المباشر لتطبيق هذه المعايير بشكل عام وIPSASs بشكل خاص على جودة القياس والإفصاح المحاسبي في وحدات القطاع العام، وذلك من خلال تحليل التغيرات التي تحدث على التقارير المالية بعد تطبيق معايير IPSASs. يأتي هذا البحث في ظل التزايد المتواصل لأهمية الشفافية والمساءلة في القطاع العام، وهو ما ينسجم مع أهداف معايير IPSASs، مما يجعل من الضروري تقييم مدى مساهمة معايير IPSASs في تحقيق هذه الأهداف.

المبحث الأول

منهجية الدراسة

1-1-1 مشكلة الدراسة

أجرت معظم دول العالم إصلاحات جذرية محاسبية لرفع كفاءتها استجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات عامة بجودة أعلى، ولقناعة الدول بأن إصلاح وحدات القطاع العام يبدأ من تطوير نظمها المحاسبية المعنية بأعداد التقارير المالية من خلال اعتماد معايير دولية موحدة فضلاً عن تحسين قدرتها على إدارة الأصول والالتزامات بشكل فاعل، وعلى وجه الخصوص أن الوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح ومنها البلديات تسعى إلى تقديم منافع اجتماعية دون أن تسعى إلى تحقيق الأرباح وحتى وإن قدمت خدماتها بمقابل فإن إيراداتها تستخدم لتحسين الخدمة وتوسيع نشاطها لذا فإن القوائم المالية يجب أن توفر المعلومات التي من شأنها مساعدة متخذ القرار في إدارة الموارد، تقييم الاداء، المقارنة، خدمة أغراض الشفافية والمساءلة، بناء على ما تم استعراضه يمكن صياغة مشكلة البحث للإجابة عن الاسئلة الآتية:

1. ما هو تأثير اعتماد وتطبيق معيار IPSAS 45 على القياس والإفصاح في النظام المحاسبي الموحد للبلديات؟

2. ما هو تأثير اعتماد القيمة التشغيلية الحالية في قياس عناصر القوائم المالية (الموجودات الثابتة) للنظام المحاسبي الموحد للبلديات؟

2-1-1 أهمية الدراسة

يمكن تحديد أهمية الدراسة من خلال الآتي:

1. أهمية تطبيق IPSAS 45 وتأثيره على القياس والافصاح المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد للبلديات إذ إن هذه المعيار سيطبق في 2025/1/1 حول دول العالم مما يؤثر على أهمية الدراسة في تحديد تأثير هذا المعيار على النظام المحاسبي الموحد للبلديات.
2. تحسين جودة البيانات المالية وزيادة دقتها وشفافيتها لمستخدميها، ودقة القرار الاقتصادي الذي تعتمد عليه جهات القطاع العام في اعداد الموازنة العام وحتى الموازنة على مستوى الوحدة الحكومية.

3-1-1 أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الاهداف يمكن تلخيصها بالآتي:

1. دراسة تأثير تطبيق IPSAS 45 على القياس المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد للبلديات.
2. دراسة تأثير تطبيق IPSAS 45 على الافصاح المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد للبلديات.

4-1-1 فرضية الدراسة

استناداً إلى أهمية ومشكلة واهداف الدراسة يكمن صياغة الفرضيات الآتية:

1. هناك تأثير لاعتماد IPSAS 45 على القياس والافصاح المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد للبلديات.
2. هناك تأثير لاعتماد القيمة التشغيلية الحالية في قياس عناصر القوائم المالية (الموجودات الثابتة) للنظام المحاسبي الموحد للبلديات.

5-1-1 منهج الدراسة

توجهت إستراتيجية الدراسة الحالية إلى عدد من المناهج المتبعة في إجراء الدراسات العلمية إذ تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي فيما يخص الجانب النظري متمثلاً بالاستعانة بالوثائق الرسمية والرسائل والاطاريح الجامعية والدوريات والكتب، وتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في انجاز الجانب العملي من الدراسة وبالتحديد على الوحدة محل الدراسة.

6-1-1 حدود الدراسة

1. **حدود موضوعية:** تناولت الدراسة معيار (45) الممتلكات والآلات والمعدات لارتباطها بنشاط الوحدة محل الدراسة.
2. **حدود زمنية:** اعتمدت الدراسة على التقارير المالية لمديرية مجاري نينوى كما في 2020/12/31 – 2021/12/31 لأغراض انجاز الدراسة وهي اخر بيانات مصادق عليها

المبحث الثاني

أولاً: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)

تسعى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) إلى شفافية مالية أكبر في القطاع العام العربي، وتعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) بمثابة لغة عالمية موحدة للإبلاغ المالي للكيانات الحكومية والمؤسسات العامة. هذه المعايير، التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)، تهدف إلى تحقيق مستوى عالٍ من الشفافية والمساءلة في القطاع العام، مما يساهم في تعزيز الثقة في المؤسسات الحكومية، وتحسين جودة اتخاذ القرارات، وجذب الاستثمارات.

أصدرت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) من لدن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في (1977/10/7) في المؤتمر العالمي (الحادي عشر) للمحاسبين في ميونيخ بألمانيا، من أجل النهوض بمهنة المحاسبة العالمية لتحقيق المنفعة العامة، ويبلغ عدد الأعضاء المؤسسين (63) عضواً من (51) دولة. أعضاء الاتحاد، وقد توسعت عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين لتشمل (180) عضواً وشريكاً في (130) دولة حول العالم (الاتحاد الدولي للمحاسبين 2023).

اعتمدت العديد من البلدان حول العالم، سواء المتقدمة أو النامية، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) في مؤسساتها المعمول بها، وفقاً لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB)، اعتباراً من سبتمبر (2020)، اعتمدت أكثر من (100) دولة أو التزمت باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (Alkhabbaz:2023:10).

ولأهمية هذه المعايير اعتمدت من لدن (107) دولة من دول العالم، منها دول عربية (البحرين، المملكة العربية السعودية، الجزائر، مصر)، (صالح ودشلي:2023:131).

وفقاً لبيانات الأمم المتحدة والتي تنص على أن عدد دول العالم يبلغ (193) دولة، هذا يعني بأن 55% من دول العالم تستخدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) تؤكد معظم الدول أن اعتماد معايير (IPSASs) أدى إلى زيادة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتحسين جودة التقارير المالية، سواء تم إعدادها باستخدام المعايير المحلية أو باستخدام الأنظمة المحاسبية (جميل ورشيد:2022:245).

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، وهو أحد أقسام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بوضع معايير محاسبية لكيانات القطاع العام المعروفة باسم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) ويدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفوائد الكبيرة لتحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة عبر التخصصات، ويعتقد أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ستلعب دوراً مهماً في تحقيق هذه الفوائد.

ثانياً: النظام المحاسبي الموحد

يعد النظام المحاسبي الموحد أداة مهمة للعمل المالي لوحدات القطاع العام، حيث يوفر إطاراً عملياً لتسجيل المعاملات المالية، وتفصيلها، وإعداد التقارير المالية، مما يساعد على تحسين عملية صنع القرار وزيادة كفاءة الأداء الاقتصادي للوحدة.

الحديث عن تطور النظام المحاسبي الحكومي العراقي منذ اول تطبيق له ثم فيما بعد ظهور النظام المحاسبي الموحد، يجب أن يرتبط بأهم التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها البلاد وما زالت تشهدها. ولا يمكن فصل الحديث عن تطوير نظم المعلومات الحكومية عن مدى تلبيتها لاحتياجات التنمية (الشمري:1994:31)، وذلك لأن نظام المعلومات المحاسبية نظام مفتوح يتأثر ويؤثر في البيئة المحيطة به (السقا:2022:44).

ومنذ نشوء النظام المحاسبي الحكومي في العراق عام (1921) والذي خضع لأحكام قانون أصول المحاسبات العثمانية الصادر عام (1911) مروراً بالنظام المالي الوارد في القانون المرقم (712) لسنة (1924) (شمخي:2023:75) وحتى صدور قانون الموازنة العامة الموحدة رقم (107) عام (1985)، لم يشهد النظام المحاسبي أي تطور جوهري لأن النظام المحاسبي مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بالموازنة (واثق:2019:121).

والجدير بالذكر ان المؤسسة العامة للغزل والنسيج أول من استخدمت النظام المحاسبي الموحد في (1971/8/23) ثم فروع هذه المؤسسة في (1972/4/1) واعتباراً من السنة المالية (1973) قامت وزارة النفط بتطبيق دليل موحد للحسابات المالية يتناسب وطبيعة نشاط هذه المصالح ثم حذت وزارات أخرى حذو وزارة الصناعة والمعادن (حمدان وفرحان:2014:5)، ومن ثم طبق على جميع مؤسسات القطاع الصناعي الحكومي في (1973/4/1) نظام محاسبي موحد صادر عن المركز العربي للبحوث والادارة (اراك) في مصر عام 1969، ويطلق (علاوي وآخرون: 2013:89) على هذه المرحلة لتاريخ تطور المحاسبة العراقية بمرحلة الاعتماد على النظم المحاسبية المستوردة، وكان نظاماً محاسبياً لامركزي (2: 2014: Alshujairi) ومع ملاحظة ان التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي الموحد (وهو المطبق في مديرية مجاري نينوى) الصادر عن ديوان الرقابة المالية بتاريخ (1985) استناداً إلى قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم (380) الصادر بتاريخ (1979/4/5) وكذلك النظام المحاسبي الموحد الصادر عن ديوان الرقابة المالية لعام 2012، كانت عبارة عن زيادة التبويبات المحاسبية¹، بمعنى لم تتغير اسس القياس والاعتراف والإفصاح والعرض.

ثالثاً: الإطار المفاهيمي للقياس والإفصاح المحاسبي

يعد القياس المحاسبي الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الذي ينص على تحويل الأحداث المالية إلى قيم نقدية للتسجيل والتبويب والتحليل، تعتبر المحاسبة نشاطاً خدمياً وهي نظام معلومات تحليلي يوفر المعلومات لاتخاذ القرار، أساس عمل النظام المحاسبي هي عملية نقل المعلومات إلى الجهات ذات العلاقة داخل الوحدة وخارجها عن طريق القياس والإفصاح وغيرها وبما أن النظام المحاسبي هو نظام مفتوح على البيئة المحيطة فإنه يتأثر بالمتغيرات التي تحدث خارج الوحدة مما ينتج عنه وفيما يتعلق بالتغيرات في أساس القياس المحاسبي فسوف نلاحظ الفرق بين التكلفة التاريخية

¹ مقابلة شخصية مع مسؤول شعبة التدقيق في مديرية مجاري نينوى بتاريخ 3/5/2024

والقيمة العادلة ومدى تأثيرها على خصائص المعلومات المحاسبية وما هو أفضل أساس قياس محاسبي لوحدات القطاع العام. اسس القياس هي واحدة من أقدم المواضيع المحاسبية المثيرة للجدل، ولكننا سنشير في هذه الدراسة إلى الأساس الجديد وهو أساس القياس (القيمة الحالية التشغيلية IPSAS 45)، والذي يؤدي بدوره إلى مواكبة التطورات الاقتصادية.

2-2-1 القياس المحاسبي

القياس بشكل عام يمثل عملية إسناد قيم عددية لخصائص أو سمات الوحدة (الكيان) قيد الدراسة Perron & Gillespie: 2015:9) ويعرّف IASB القياس المحاسبي بأنه عملية تسجيل القيم النقدية المرتبطة بمكونات البيانات المالية وإضافة هذه القيم إلى الميزانية العمومية وقائمة الدخل. يتضمن ذلك اختيار الطريقة المحددة للقياس، من وجهة نظر IASB، تتضمن طريقة تقييم الأصول أساليب متعددة، بما في ذلك التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة المحتملة، والقيمة الحالية (Chnar & Rizgar: 2023, 929).

وبحسب (الججوي والزوبعي: 2014:31) فإن القياس المحاسبي يحدد العناصر المتعلقة بجميع العناصر الأساسية التي تحتويها القوائم المالية لوحدة اقتصادية معينة، وبالأستناد إلى أصل مصطلح القياس ومحتواه الاقتصادي ونطاق تطبيقه والوظائف التي يؤديها في المحاسبة، يمكن تعريف القياس على أنه: هو عملية تشكيل قيمة العناصر المحاسبية التي يتم من خلالها تحديد قيمة كل عنصر أو يتم قياس مجموعة من الأشياء بغرض تلخيص المعلومات (Ibrokhim & Nilufar: 2023:27).

ويرى الباحثان أن مفهوم القياس المحاسبي هو عملية تحويل الأحداث التي تحدث بين الوحدة وخارجها ولها أثر مالي إلى قيم عددية، وتقييم أصول الوحدة وخصومها وعناصر المركز المالي الأخرى بشكل دقيق وهذا بدوره يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة من قبل الإدارة والجهات الخارجية.

2-2-11 مفهوم الإفصاح المحاسبي

قام (الجبلي: 2020:14) بتوضيح مفهوم الإفصاح المحاسبي بأنه نشر جميع المعلومات المالية وغير المالية من قبل الوحدات للمستثمرين بغرض تحليلها للتنبؤ بمستقبل تلك الوحدات لاتخاذ القرار المناسب.

وقدم (ابو طالب: 2012:32) مفهوم للإفصاح المحاسبي إذ وصفه بأنه توفير المعلومات والبيانات للمستخدمين بطريقة صادقة وأخلاقية مناسبة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، مع تمثيل جميع المستخدمين الداخليين والخارجيين أيضاً.

كما قام (عبد وعنون: 2021:44) بتوضيح مفهوم الإفصاح المحاسبي بشكل عام: هو نشر البيانات والمعلومات لمستخدمي البيانات المالية، سواء كانت داخلية أو خارجية في الطريقة المناسبة من أجل تمكينهم من اتخاذ قرارات سليمة داخل المنظمة. ويوضح AICPA أن التقارير المحاسبية يجب أن تفصح عن المعلومات اللازمة حتى لا تكون مضللة ولا تحيد عن افتراضات المستثمرين العاديين. نشأ مصطلح "الإفصاح الكامل" لأن المفهوم يتطلب إعداد بيانات مالية دورية لأغراض محددة. والعرض على الجمهور بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية المؤثرة على الوحدة خلال الاجتماع حتى يتمكنوا من الاستفادة منها عند اتخاذ القرارات (محمد: 2018:135).

واستنادا إلى ما تم ذكره يرى الباحثان ان الافصاح المحاسبي: هو عملية عرض البيانات المالية والغير مالية بعد معالجتها لتتحول إلى معلومات مالية وغير مالية يتم توصيلها إلى المستخدمين الداخليين والخارجيين لغرض اتخاذ قرارات مناسبة، مع ذكر طرق المعالجة التي تمت على البيانات.

المبحث الثاني

عرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

يقوم الباحث بإعداد القوائم المالية بموجب IPSASs استنادا إلى البيانات المالية لسنة 2020-2021 وذلك لكونها اخر بيانات مالية مصادق عليها من لدن ديوان الرقابة المالية، وتتمثل القوائم المالية المعدة في محل الدراسة بكل من (قائمة المركز المالي، قائمة العمليات التشغيلية) ومقارنتها مع القوائم المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتعليق على التغيرات التي ستطرأ على هذه القوائم بعد تطبيق المعايير

2-3-1 تطبيق معيار IPSAS 45 الممتلكات والآلات والمعدات

صدر معيار IPSAS 45 الممتلكات والآلات والمعدات عام 2023 عن IPSASB مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التابع إلى IFAC الاتحاد الدولي للمحاسبين، سيتم تطبيق معيار IPSAS 45 عام 2025/1/1، يتضمن المعيار القيمة التشغيلية الحالية كأساس للقياس اضافة إلى حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصول، الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التعرف على معلومات حول اتخاذ القرارات المناسبة، تتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والآلات والمعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد قيمتها الدفترية وحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية، وحساب القيمة التشغيلية الحالية للأصول، كما ان فئة الممتلكات والآلات والمعدات تعني مجموعة اصول ذات طبيعة او وظيفة مماثلة في عمليات الوحدة والتي تظهر كبند واحد لغرض الافصاح عنها في البيانات المالية.

وقام الباحث بتطبيق معيار IPSAS 45 على موجودات محل الدراسة لسنة 2021 والمتمثلة بكلا من (وسائل نقل وانتقال، عدد، منشآت سكنية، آلات حاسبة واستنساخ، ادوات واجهزة مكاتب).

ولغرض تطبيق معيار IPSAS 45 للموجودات اعلاه سيكون الجانب التطبيقي لمعيار IPSAS 45 وفق محورين، المحور الاول المتضمن جداول احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية، المحور الثاني المتضمن جداول احتساب القيمة الحالية التشغيلية، إذ سيتم الاعتماد على الجداول الخاص بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية في اعداد جداول القيمة الحالية التشغيلية.

مع ملاحظة انه تم احتساب التدفقات النقدية وفقا للمعادلة الآتية:

$$OCV = FVCF / (1 + r)^n$$

حيث ان:

OCV هي القيمة الحالية التشغيلية.

FVCF هي القيمة المستقبلية والمتمثلة (بالتدفق النقدي المستقبلي).

r وهي سعر الخصم.

n وتعني المدة الزمنية.

مصدر المعادلة:

<https://www.investopedia.com/terms/p/presentValue.asp>

وسيقوم الباحث بإعداد جدول القيمة الحالية² لوسائط نقل وانتقال لمحل الدراسة باستخدام جداول القيمة الحالية وذلك بالاعتماد على القيمة الحالية المعتمدة كأحد متطلبات القياس وفق معيار IPSAS 45 وكما موضح في الجدول الاتي:³

الجدول (5)

القيمة الحالية للتدفقات النقدية لوسائط نقل وانتقال للمدة من (2021 لغاية 2030) في مديرية مجاري نينوى

ت	1
نوع الاية	يتركب من قمار ثوريات
العدد	1 ⁴
بالسنوات	10
مبلغ الالات بالمفرد	31,500,000
التدفقات النقدية	3,000,000 ⁵
تكاليف تشغيل	1,000,000 ⁶
القيمة الحالية 2021	3,000,000 ⁷
القيمة الحالية 2022	1,415,094 ⁸
القيمة الحالية 2023	889,152
القيمة الحالية 2024	627,746
القيمة الحالية 2025	472,218
القيمة الحالية 2026	369,686
القيمة الحالية 2027	297,354
القيمة الحالية 2028	243,902
القيمة الحالية 2029	203,032
القيمة الحالية 2030	170,950

2 تم اعتماد جداول القيمة الحالية وكما موضح في الملحق (15)

³ (يؤكد الباحث على ان الوحدة محل الدراسة لا تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية، وقام الباحث بإعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا للنظام المحاسبي الموحد للبلديات وقائمة التدفقات النقدية وفقاً لمعايير IPSASs)

⁴ يؤخذ بالاعتبار التدفق النقدي لكل الية على حدا، وذلك لاختلاف القدرة الاستهلاكية، اضافة الى محدودية عدد صفحات الرسالة.

⁵ تم تحديد القيمة استنادا الى مهندسين متخصصين في هذا المجال (مسؤول شعبة الصيانة ومسؤول شعبة الاليات)

6 تم تحديد المبلغ استنادا الى مهندسين متخصصين في هذا المجال من محل الدراسة

7 تم تحديد المبلغ استنادا الى مهندسين متخصصين في هذا المجال من محل الدراسة

$$^8 OCV = FVCF / (1 + r)^n$$

$$OCV = 3,000,000 / 2.12$$

$$= 1,415,094$$

2	3	4	5	6	7	8
مستوي	بيك بيل قمارة نيفارا	نوع ELNA	لورد	حوضية سحب رينو	صاروخية رينو	حقل قمارة قمارة
1	1	1	1	1	1	1
10	10	7	7	5	5	5
19,841,000	28,377,900	19,675,000	253,000,000	201,650,000	203,000,000	163,027,000
2,000,000	500,000	300,000	40,000,000	10,000,000	5,000,000	4,000,000
1,000,000	300,000	150,000	30,000,000	8,000,000	6,000,000	5,000,000
2,000,000	500,000	300,000	40,000,000	10,000,000	5,000,000	4,000,000
943,396	235,849	141,509	18,867,925	4,716,981	2,358,491	1,886,792
592,768	148,192	88,915	11,855,365	2,963,841	1,481,921	1,185,536
418,498	104,624	62,775	8,369,952	2,092,488	1,046,244	836,995
314,812	78,703	47,222	6,296,238	1,574,059	787,030	629,624
246,457	61,614	36,969	4,929,144			
198,236	49,559	29,735	3,964,714			
162,602	40,650					
135,355	33,839					
113,967	28,492					

9	10	11	12	
حفازة نيسان مدولبة	شغل فالقو مدولاب	كرين حرامي رينو	3 طن	
1	1	1	1	المجموع
5	5	5	4	
261,000,000	162,545,000	242,000,000	29,675,000	
25,000,000	7,000,000	10,000,000	150,000	
20,000,000	7,000,000	6,000,000	2,000,000	
25,000,000	7,000,000	10,000,000	150,000	106,950,000
11,792,453	3,301,887	4,716,981	70,755	50,448,113
7,409,603	2,074,689	2,963,841	44,458	31,698,281
5,231,220	1,464,742	2,092,488	31,387	22,379,159
3,935,149	1,101,842	1,574,059		16,810,955
				5,643,869
				4,539,598
				447,154
				372,225
				313,408

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية لمديرية مجاري نينوى/ تم الاعتماد على جداول القيمة الحالية للتدفقات النقدية.

وهكذا تم استخراج باقي المبالغ للقيمة الحالية لبقية السنوات، علما انه سيتم تطبيق ذات الالية في استخراج المبالغ لبقية جداول القيمة الحالية.

وللتوضيح ذلك نأخذ سنة 2022:

سيارة بيك أب دبل قماره تويوتا وب تطبيق المعادلة الاتية:

تم اعتماد سعر الخصم لجميع الممتلكات والآلات والمعدات 10%

$$OCV = FVCF / (1 + r)^n$$

$$OCV = 3,000,000 / 2.12$$

$$= 1,415,094$$

حيث أن:

OCV هي القيمة الحالية التشغيلية.

FVCF هي القيمة المستقبلية والمتمثلة (بالتدفق النقدي المستقبلي).

r وهي سعر الخصم.

n وتعني المدة الزمنية.

من خلال الجدول (5) اعلاه يمكن ان نلاحظ ان القيمة الدفترية على سبيل المثال لسيارة بيكب دبل قمارة تويوتا كانت 3,000,000 وبعد تطبيق معيار IPSAS 45 اصبحت:

- 1,415,094 سنة 2022
- 889,152 سنة 2023
- 627,746 سنة 2024
- 472,218 سنة 2025
- 369,686 سنة 2026
- 297,354 سنة 2027
- 243,902 سنة 2028
- 203,032 سنة 2029
- 170,950 سنة 2030

من القيم اعلاه نلاحظ ان هناك تناقص تدريجي، وبشكل غير منتظم، الفرق بين القيم لعامي (2022 و 2023) يساوي 525,942 والفرق بين القيم لعامي (2024 و 2025) يساوي 155,529، وهذا يدل على موضوعية القياس وفقا لمعيار IPSAS 45، بينما يكون القياس في النظام المحاسبي الموحد للبلديات وفقا للقسط الثابت واساس الكلفة.

وهذا يدل على تأثير معيار IPSAS 45 على عملية القياس، وهذا مؤشر على التغيير في عملية القياس اللاحق، لأن عملية القياس الاولى تكون بالكلفة، ادناه عملية الافصاح عن قيمة التدفقات النقدية، بينما عملية الافصاح وفق النظام المحاسبي المطبق في محل الدراسة لا تشمل هذه الفقرة، وهذا مؤشر على تأثير معيار IPSAS 45 على عملية الافصاح.

وقام الباحث باحتساب الفرق بين مبالغ الممتلكات والآلات والمعدات وفق النظام المحاسبي الموحد بالمقارنة مع معيار IPSAS 45 وكما موضح الجدول ادناه، لغرض بيان الاختلاف بالقياس، بطرح العمود رقم 1 من العمود رقم 3،

تم التوصل إلى الفرق، إذ تم اعتماد ذات الالوية في اظهار الفروقات على باقي فئات الممتلكات والآلات والمعدات لمحل الدراسة.

الجدول (6)

مقارنة بين الميزانيات

٦	١	٢	٣	٤	٥	٦
نوع الآلية	بيكبل قمارة تويوتا	بيكبل قمارة ميسونيشي	بيكبل قمارة نيفارا	فارغ نوع ELNA	راس تريلة مع عربة لودر	حوضية سحب رينفو
العدد	1	1	1	1	1	1
وفقا للنظام المحاسبي الموحد لسنة 2021	31,500,000	19,841,000	28,377,900	19,675,000	253,000,000	201,650,000
(1) التفقات النقدية وفقا لمعيار IPSAS 45	3,000,000	2,000,000	500,000	300,000	40,000,000	10,000,000
(2) التشغيلية وفقا لمعيار IPSAS 45	29,500,000	18,841,000	28,177,900	19,525,000	243,000,000	199,650,000
(3) الفرق بين المبالغ وفق النظام المحاسبي الموحد ومعايير (IPSAS 45)	2,000,000	1,000,000	200,000	150,000	10,000,000	2,000,000

7	صاروخية رينو	1	203,000,000	5,000,000	204,000,000	-1,000,000
8	حفارة فالفر مدولية	1	163,027,000	4,000,000	164,027,000	-1,000,000
9	حفارة نيسان مدولية	1	261,000,000	25,000,000	256,000,000	5,000,000
10	شقل فالفر مدولب	1	162,545,000	7,000,000	162,545,000	0
11	كرين حرامي رينو	1	242,000,000	10,000,000	238,000,000	4,000,000
12	قالب فورتون حمولة 3 طن	1	29,675,000	150,000	31,525,000	(1,850,000)
	المجموع		1,615,290,900	106,950,000	1,594,790,900	

المصدر: اعداد الباحث

يلاحظ هناك فرق بين الإفصاح وفق الميزانية المعدة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد، وبين البيانات المعدة وفق معيار IPSAS 45 وهذا مؤشر على تأثير المعيار على الإفصاح عن البيانات، حيث أن البيانات التي ستظهر في قائمة المركز المالي وفقاً لمعيار IPSAS 45 ستكون مفصلة، وهذا سيؤثر على التمثيل الصادق للبيانات التي سيتم عرضها في ظل تطبيق معيار IPSAS 45.

سيقوم الباحث باستخراج القيمة الحالية التشغيلية لوسائط نقل وانتقال لمحل الدراسة وذلك بالاعتماد على جدول (1) القيمة الحالية الذي تم استخراجه سابقاً، وبالاعتماد على معادلة القيمة الحالية التشغيلية التي تم الاعتماد عليها في استخراج القيمة الحالية وكما في الجدول أدناه:

الجدول (7)

القيمة الحالية التشغيلية لوسائل نقل وانتقال للمدة من (2021 لغاية 2030) في مديرية مجاري نينوى

1	2	3
نوع الآلية	يحتاج دين هماره نوينوا	يحتاج دين هماره مينسولينسي
العدد	1	1
بالسنوات	10	10
مبلغ الالات بالعمود	31,500,000	19,841,000
الصفحات التقنيه	3,000,000	2,000,000
حائيف سيعين	1,000,000	1,000,000
(2)	29,500,000	18,841,000
القيمة الحائيه السنويه 2022	31,084,906	19,897,604
القيمة الحائيه السنويه 2023	31,610,848	20,248,232
القيمة الحائيه السنويه 2024	31,872,254	20,422,502
القيمة الحائيه السنويه 2025	32,027,782	20,526,188
القيمة الحائيه السنويه 2026	32,130,314	20,594,543
القيمة الحائيه السنويه 2027	32,202,646	20,642,764
القيمة الحائيه السنويه 2028	32,256,098	20,678,398
القيمة الحائيه السنويه 2029	32,296,968	20,705,645
القيمة الحائيه السنويه 2030	32,329,050	20,727,033
الفرق بين المبالغ وفق النظام المحاسبي الموحد ومعايير (IPSAS 45)	2,000,000	1,000,000
		200,000

4	5	6	7	8
ELNA	رأس البريلة مع عربيه لوتر	حوضيه سحب رينو	صان وحياه رينو	حجاره قافله مدوليه
1	1	1	1	1
/	/	5	5	5
19,675,000	253,000,000	201,650,000	203,000,000	163,027,000
300,000	40,000,000	10,000,000	5,000,000	4,000,000
150,000	30,000,000	8,000,000	6,000,000	5,000,000
19,525,000	243,000,000	199,650,000	204,000,000	164,027,000
19,683,491	264,132,075	204,933,019	206,641,509	166,140,208
19,736,085	271,144,635	206,686,159	207,518,079	166,841,464
19,762,225	274,630,048	207,557,512	207,953,756	167,190,005
19,777,778	276,703,762	208,075,941	208,212,970	167,397,376
19,788,031	278,070,856			
19,795,265	279,035,286			
150,000	10,000,000	2,000,000	-1,000,000	-1,000,000

9	10	11	12	
حقوق تيسار مدونه	سوق فاقو مدولب	حرين حرامى رايو	قارب قورون حموله ك وطن	المجموع
1	1	1	1	
5	5	5	4	
261,000,000	162,545,000	242,000,000	29,675,000	1,615,290,900
25,000,000	7,000,000	10,000,000	150,000	106,950,000
20,000,000	7,000,000	6,000,000	2,000,000	86,450,000
256,000,000	162,545,000	238,000,000	31,525,000	1,594,790,900
269,207,547	166,243,113	243,283,019	31,604,245	1,651,292,787
273,590,397	167,470,311	245,036,159	31,630,542	1,670,042,619
275,768,780	168,080,258	245,907,512	31,643,613	1,679,361,741
277,064,851	168,443,158	246,425,941		1,653,254,945
				379,200,031
				380,304,302
				81,571,746
				81,646,675
				81,705,492
5,000,000	0	4,000,000	2,000,000	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مديرية مجاري نينوى

القيمة التشغيلية الحالية لبيك أب دبل قماره تويوتا لسنة 2022 = قيمة الأصل + تكاليف التشغيل – القيمة الحالية التي تم احتسابها في الجدول (4)

$$1415094 - 1000000 + 31,500,000 = 31084906$$

وقام الباحث باستخراج القيمة الحالية التشغيلية وذلك من خلال الاتي:

القيمة الدفترية للأصل مضافاً لها تكاليف التشغيل مطروحاً منها القيمة الحالية للتدفقات النقدية، ووفقاً للقيمة التخمينية المقدرة من قبل المهندسين المختصين فإن القيمة التشغيلية الحالية لسيارة نوع بيك اب دبل قماره هي 31,500,000 ولكي تكون جاهزة ومستمرة للعمل تتطلب تكاليف تشغيل مختلفة واستناداً إلى بيانات الجدول (7) السابق كانت 1,000,000 دينار، إذ سيكون المبلغ الكلي لهذه السيارة 32,500,000 دينار، وللوصول للقيمة التشغيلية الحالية يجب طرح مبلغ القيمة الحالية للتدفقات النقدية، وفي مثالنا اعلاه كان المبلغ 1,415,094 دينار، إذ يجب طرح هذا المبلغ من القيمة الكلية للسيارة والبالغ 32,500,000 دينار لكي نتوصل للقيمة التشغيلية الحالية وهو المبلغ 31,084,906 دينار، وسيتم القياس بموجب القيمة التشغيلية الحالية كأحد متطلبات القياس التي اوجبها معيار IPSAS 45 على باقي فئات الممتلكات والآلات والمعدات لمحل الدراسة.

استنتاجات الدراسة

1. عند تطبيق معيار IPSAS 45 على النظام المحاسبي الموحد للبلديات المطبق في الوحدة محل الدراسة، نلاحظ هناك تناقص تدريجي غير منتظم في عملية القياس، وهذا يدل على تأثير معيار IPSAS 45 على عملية القياس، كما يدل على موضوعية القياس، بينما تكون عملية القياس في النظام المحاسبي الموحد للبلديات على اساس الكلفة والقسط الثابت.
2. عند تطبيق معيار IPSAS 45 على النظام المحاسبي الموحد للبلديات في الوحدة محل الدراسة، نلاحظ هناك تأثير على الافصاح حيث تكون البيانات المالية بصورة مفصلة.
3. ان تطبيق معيار IPSAS 45 يؤدي لقياس الممتلكات والآلات والمعدات واطهارها وفق القيمة التشغيلية الحالية والتي تعكس القيمة الحالية فضلاً عن التدفقات النقدية وهذا يؤدي لقياس هذه الاصول واطهارها بقيمتها الحقيقية بخلاف ما هو معمول به في محل الدراسة حيث تقيم هذه الاصول وفق التكلفة التاريخية والتي لا تعكس القيمة الحقيقية لهذه الاصول.
4. ان الافصاح عن الممتلكات والآلات والمعدات وفق معيار IPSAS 45 يؤدي إلى الافصاح عن هذه الاصول بصورة تفصيلية والتي توفر معلومات أكثر دقة لمستخدمي القوائم المالية، وهذه المعلومات لا تظهر بموجب النظام المحاسبي الموحد المطبق في محل الدراسة.
5. ان النظام المحاسبي المطبق في محل الدراسة يعتمد على التكلفة كأساس في قياس الاصول بينما نلاحظ ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS يعتمد على عدة اسس للقياس مما يؤدي إلى قياس الاصول واطهارها بقيمتها الحقيقية بخلاف ما هو متبع في النظام المحاسبي الموحد.

توصيات الدراسة

بناءً على الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة الحالية يمكن تحديد أهم التوصيات، وكما يأتي:

1. ضرورة القيام بتحديث النظام المحاسبي المطبق في مديرية مجاري نينوى لمواكبة التطورات المحاسبية.

2. ضرورة قيام الجهات التشريعية بسن قوانين توجب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
3. العمل على توفير البنية التحتية التي تتطلبها تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
4. العمل على قياس الممتلكات والآلات والمعدات بالقيمة التشغيلية الحالية الواردة في معيار IPSAS 45 كأحد أسس القياس في عينة البحث لما لها من أهمية في اظهار القيمة الحالية والتدفقات النقدية للأصول.
5. ضرورة الإفصاح عن الممتلكات والآلات والمعدات وفق الإفصاح الوارد في معيار IPSAS 45 لما له من أهمية في الإفصاح عن هذه الأصول بصورة تفصيلية تؤدي إلى توفير معلومات دقيقة للمستخدمين.

قائمة المصادر

1. ابو طالب، يحيى محمد، (1997)، المعايير المحاسبية ونظرية المحاسبة في الفكر والتطبيق المحاسبي، القاهرة، مصر
2. الجبلي، و. س. ع. ا. &، وليد سمير عبد العظيم. (2020). أثر استخدام المعايير المالية لمحاسبة الاستدامة على تحسين الإفصاح المحاسبي وتعزيز ثقة المستثمرين (دراسة تطبيقية على البنوك التجارية). (الفكر المحاسبي-873، 24(2)، 941.
3. الجبالي، طلال الحجاوي، الزوبعي، سالم، (2014)، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان، الأردن.
4. الحبيب، فضل الله احمد، وعنون، شهلاء نعمة، (2021)، دور الإفصاح المحاسبي الإلزامي في كفاءة القرارات الاستثمارية دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية في بابل، مجلة جامعة بابل للعلوم البحتة والتطبيقية (جوباس)، المجلد 29، العدد 1.
5. حمدان، خولة حسين حمدان، فرحان، عماد محمد، (2014)، مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي/ دراسة تحليلية في الانظمة المحاسبية في جمهورية العراق، مجلة الكوت العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 13.
6. السقا، زياد هاشم، (2022)، نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الثالثة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
7. الشمري، حيدر علوان كاظم، (2003)، دراسة للإبلاغ الحكومي المركزي والادارات المحلية - نموذج مقترح باستخدام مدخل القرار، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
8. صالح ودشلي، احمد عبدالخالق وكمال دشلي، (2023)، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas في العراق دراسة ميدانية لعينة من الموظفين الإداريين و اساتذة المحاسبة في الجامعات العراقية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 63 الجزء الاول، العراق.
9. م. د. ضياء شمخي. (2023). هل تبني العراق تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS ؟ مدخل قانوني. المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية. 70-87، 21(77) ،
10. محمد علاوي، صبيحة عمر &، ايمان مال الله. (2013). النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية، Journal of Al-Rafidain University College For Sciences (Print ISSN: 1681-6870, Online ISSN: 2790-2293), (2), 77-101.

11. محمد ورشيد، سنان زهير محمد وتغريد علي رشيد، (2022)، المعالجة المحاسبية لعقود الايجار وفق المعيار المحاسبية الدولي رقم 13 IPSAS بالتطبيق على مديرية بلدية الموصل، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 57.
12. محمد، بهاء حسين، (2018)، نظرية محاسبية، مكتبة الجزيرة للطباعة والنشر، العراق.
13. واثق، الهام محمد، (2019)، النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم 1 عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 6.
14. Alshujairi, mohammed. 2014. "government accounting system reform and the adoption of ipsas in iraq." Research journal of finance and accounting www.iiste.org issn 5(24): 2222–2847.
15. Chnar abdullah rashid and rizgar abdullah sabir jaf ,the role of accounting measurement and disclosure of social capital in improving quality of accounting information,2023, iranian journal of management studies (ijms)
16. Ibrokhim ismanov nabievich and nilufar ziyodinova zarif qizi,2023, the role and specifics of the valuation method in accounting, central asian journal of innovations on tourism management and finance
17. Muhammad asem alkhabbaz,2023, the impact of adopting international public sector accounting standards (ipsas) on comparability of financial reports in the public sector of india, university of mysore.
18. Perron, b. E., & gillespie, d. F. (2015). Key concepts in measurement. Oxford university press.