

المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) IPSAS بالتطبيق
على مديرية بلدية الموصل¹

Accounting treatment of property, plant and equipment in accordance with
International Accounting Standard No. (17) IPSAS, applying to the Mosul
Municipality Directorate

تغريد علي رشيد

Tgreed Ali Rsheed

tgreedli97@gmail.com

أ.م.د. سنان زهير محمد جميل

Sinan Zuhair Mohammad Jameel Mala Ali

sinan_zuhair@uomosul.edu.iq

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل

تاريخ استلام البحث 2022/3/2 تاريخ قبول النشر 2022/4/14 تاريخ النشر 2022/8/1

<https://doi.org/10.34009/aujeas.2022.178761>

المستخلص

تمثل الممتلكات والآلات والمعدات التي تمتلكها المؤسسة الطاقة الإنتاجية فيها، والتي يتم شرائها لغرض الاستفادة منها في أنشطة المؤسسة ويطلق عليها الأصول غير المتداولة Non- Current Assets وقد يطلق عليها أيضا الأصول الثابتة Fixed Assets وهذه المسميات معمول بها حاليا وفقا للمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وكلها تعني الأصول الملموسة التي تستخدمها المؤسسة في نشاطها الإنتاجي والبيعي والإداري، وقد تقتنى لغرض إعادة بيعها والمتاجرة بها، ونظرا لأهمية هذا البند في التقارير المالية للمؤسسات الحكومية قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بإصدار المعيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات (IPSASs) الذي تطرق الى المعالجة المحاسبية والاعتراف والقياس والافصاح عن ممتلكات والآلات ومعدات المؤسسة في القوائم المالية.

ويهدف البحث الى بيان المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) IPSAS بشكل عام، وتأثير ذلك على الحسابات الختامية المعدة من قبل المؤسسة محل البحث وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات بشكل خاص.

وتكمن أهمية البحث من خلال توضيح المعيار وبيان متطلبات تطبيقه، وتأثيره على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات، وقد قام الباحثان ببيان المعالجات المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات وبيان تأثير ذلك على قائمة المركز المالي.

¹ بحث مستل من رسالة ماجستير

الكلمات المفتاحية: معيار رقم (17) الممتلكات والالات والمعدات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)، النظام المحاسبي الموحد للبلديات.

Abstract

The property, plant and equipment owned by the entity represents the production capacity in it, which is purchased for the purpose of benefiting from it in the activities of the entity. These non-current assets are called Non-Current Assets and may also be called Fixed Assets. These designations are currently in force in accordance with International Accounting Standards for Financial Reporting (IFRS), all of which mean the tangible assets used by the enterprise in its production, sales and administrative activity, It was acquired for the purpose of reselling and trading it, and given the importance of this item in the financial reports of government entities, the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) issued Standard No. (17) Property, Plant and Equipment (IPSASs), which dealt with accounting treatment, recognition, measurement and disclosure of property The company's plant and equipment are included in the financial statements.

The research aims to show the accounting treatment of property, plant and equipment in accordance with the International Accounting Standard No. (17) IPSAS in general, and on the final accounts prepared by the entity in question in particular.

The importance of the research lies in clarifying the standard and stating the requirements for its application, and its impact on the accounting treatment of the unified accounting system for municipalities.

Keywords: Standard No. (17) of property, plant and equipment, International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), the unified accounting system for municipalities.

المقدمة

نظراً لزيادة الحاجة الى المعلومات المالية من قبل الإدارة والجهات المستفيدة، فضلاً عن ان استخدام الأساليب المحاسبية القديمة لم يعد يفي بالغرض، أصبحت هناك حاجة لتقديم تقارير مالية تتوفر فيها خصائص الجودة والمصداقية بقدر معقول ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها وبالإمكان استخدامها في المقارنة وتقييم الأداء، لذلك ينبغي ان تحكم هذه القوائم المالية معايير دولية تماشياً مع التطور في المجال التكنولوجي والاقتصادي الدولي وان الالتزام بهذه المعايير يعد مؤشراً إيجابياً على الالتزام والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs فهي تعتبر قواعد أساسية من الواجب اتباعها.

وقد تبنت العديد من دول العالم سواء كانت المتقدمة أو النامية، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في المؤسسات الحكومية¹ غير الهادفة للربح، وأن غالبية الدول تؤكد أن تبني معايير IPSASs يؤدي الى زيادة وتحسين جودة التقارير المالية عن ما اذا تم اعدادها باستخدام المعايير المحلية أو استخدام نظام محاسبي معين.

اما بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد² المطبق حالياً في العراق، فإنه لم يعد قادراً على أنتاج معلومات مالية تتوفر فيها الجودة والشفافية، وتدعم اتخاذ القرارات، والمساءلة، والمقارنة، وتقييم السياسة المالية العامة للدولة، وهنا

¹ قامت الباحثة باستخدام مصطلح مؤسسة استنادا الى المادة (1) الفقرة (2) من قانون إدارة البلديات رقم (165) لسنة 1964 للاطلاع على مزيد من التفاصيل استخدام الرابط <https://iraql.d.hjc.iq/LoadLawBook.aspx?SC=120120018123689>

² يقصد الباحثان في هذه الفقرة النظام المحاسبي الموحد بشكل عام وليس النظام المحاسبي الموحد للبلديات.

ظهرت الحاجة الى تعديل النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع ما جاء به مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) وذلك لتتمكن المؤسسات الحكومية من تقديم تقارير مالية ملبية لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية للغرض العام، وبالتركيز على معيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات على اعتبار أن الأصول الغير متداولة من أهم عناصر قائمة المركز المالي للمؤسسة، سيتم من خلال هذا البحث بيان متطلبات تطبيق المعيار، واثره على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات، ودقة التقارير المالية اذا سساهم في القياس، والاعتراف والعرض والافصاح عن الممتلكات والآلات والمعدات بصورة اكثر موضوعية، وشفافية مما يسهل عملية الرقابة، والمساءلة والحفاظ على المال العام، والدقة في التنبؤ بالتدفقات النقدية.

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث: يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي:

هل هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) IPSAS الممتلكات والآلات والمعدات على التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات بشكل عام وفي مديرية بلدية الموصل بشكل خاص؟

ويشتق من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ماهي اهداف ونطاق المعيار ومتطلبات المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات وفق هذا المعيار؟
2. هل هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات؟
3. هل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS، سيوفر معلومات دقيقة وذات جودة عالية لمستخدمي التقارير المالية؟

ثانياً: أهمية البحث

تكم أهمية البحث من الناحية النظرية: في توضيح معيار المحاسبة الدولي رقم (17) IPSAS، فضلاً عن تحديد تأثيره على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات. اما الاهمية التطبيقية فتكم: في اعداد تقارير مالية في مديرية بلدية الموصل تتوفر فيها الجودة والمصداقية لتكون أكثر قدرة على تزويد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية الملائمة الموثوقة وبما ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية IPSASs.

ثالثاً: فرضية البحث

استناداً الى أهمية ومشكلة البحث، يمكن صياغة فرضية البحث الرئيسة بالآتي:
هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) IPSAS الممتلكات والآلات والمعدات على التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات.

ويشتق من الفرضية الرئيسة أعلاه الفرضيات الفرعية الآتية:

1. هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات .
2. يؤدي تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS، دوراً مهماً في اجراء تغيير في الممارسات المحاسبية.

3.تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS، سيوفر معلومات دقيقة وذات جودة عالية لمستخدمي التقارير المالية، وسيؤدي الى الإفصاح عن الممتلكات والآلات والمعدات والى تصنيفاتها حسب انواعها وإعادة تقييمها وإظهار قيمتها الحقيقية خلال فترة اعداد التقارير المالية.

رابعاً: هدف البحث

يهدف البحث الى بيان أهمية معيار المحاسبة الدولي (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS، وأهمية تطبيقه، كما يهدف البحث بشكل اساس الى بيان تأثير تطبيق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للآلات والمعدات وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات بشكل عام، وعلى الحسابات الختامية المعدة من قبل المؤسسة محل البحث بشكل خاص.

خامساً: منهج البحث

سيعتمد البحث المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من خلال الاستعانة بالوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والكتب، وسيتم الاعتماد على المنهج المقارن في انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة وبالتحديد على مديرية بلدية الموصل.

سادساً: حدود البحث

حدود مكانية: تمثلت حدود البحث المكانية في مديرية بلدية الموصل التابعة لوزارة الإسكان والاعمار والبلديات والاشغال العامة.

حدود موضوعية: تناول البحث معيار المحاسبة الدولي (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS، حيث يرى الباحثان بان له تأثير كبير على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات. حدود زمانية:

المبحث الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)

The Concept of International Accounting Standards in the Public Sector (IPSASs)

إن مقارنة التقارير المالية عبر البلدان أو المؤسسات الحكومية في القطاع العام أمر معقد وذلك لأهمية وضخامة الأموال التي تتفقهها هذه المؤسسات والتنوع الكبير في أساليب المحاسبة لأعداد التقارير المالية هذا من ناحية، ومن ناحية اخرى يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع تعديلا للقوانين والتشريعات في الدول التي تطبق المعايير.

فالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) هي مجموعة من المعايير تهدف إلى الشفافية والمساءلة لتوفير رؤية دقيقة عادلة للوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية. تم تطويرها من قبل مجلس معايير محاسبة الدولية في القطاع العام (International public sector Accounting Standards (IPSASB) بهدف تحسين جودة التقارير المالية على المستوى العالمي وتقديم معلومات مالية قابلة للمقارنة.

وقد كانت اول مبادرة لإصدار معايير محاسبة دولية للقطاع العام عام 1996 حيث انشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) مجلس القطاع العام (Public Sector Board) ثم تم تغيير اسم المجلس الى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (International Public sector Accounting Board) (IPSASB) لغرض تطوير معايير محاسبية دولية خاصة بمؤسسات القطاع العام تتصف بالشفافية لاستخدامها في اعداد بيانات مالية وعرضها على كيانات القطاع العام في جميع أنحاء العالم. (Braud, 2010: 6)

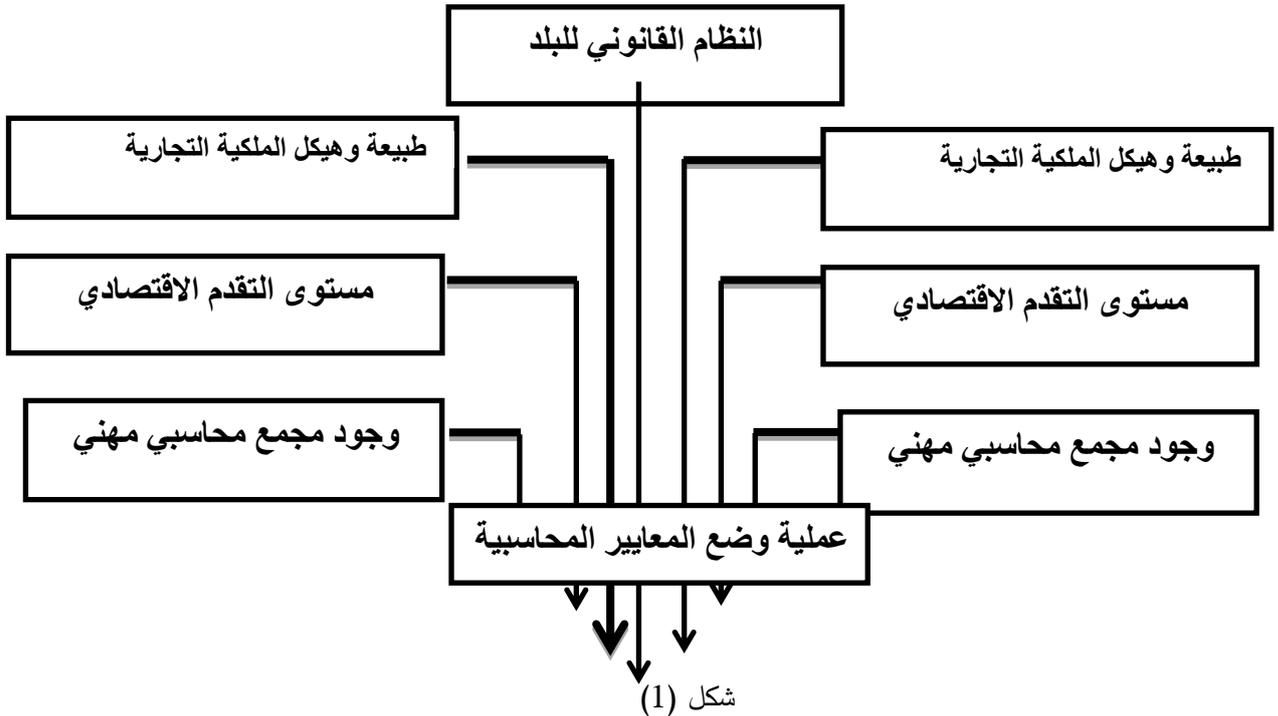
وقد عرف (Opanyi) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها القواعد التي تحكم متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث في البيانات المالية للأغراض العامة. ويعود أصل تطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى مهنة المحاسبة كوسيلة لتحسين الشفافية والمساءلة لدى الحكومات ووكالاتها من خلال تحسين وتوحيد التقارير المالية. (Opanyi ، 163-162: 2016)

بينما عرف (الشربة) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASS) باتجاهين، الأول هي إرشادات تمثل ترجمة للإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية فهي تربط بالأهداف والمفاهيم بالتطبيقات العملية، والاتجاه الثاني هي إرشادات تمثل حلول تم صياغتها وتعميمها من خلال دراسة المشكلات التي حدثت في الممارسات المحاسبية العملية وحصر أسبابها. (شربة، 2020: 24).

ويرى الباحثان بان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي قواعد أو أطر عامة تحكم الممارسة المحاسبية في مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح من أجل توحيد معالجات الموضوعات المتماثلة، وتحسين جودة المعلومات ودقة التقارير المالية، وتقييم النتائج.

2-1-2 العوامل المؤثرة في وضع المعايير : Factors affecting Standard Setting

ان معايير المحاسبة ماهي ألا نتاج تفاعل العوامل التاريخية والاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية ومن غير المحتمل ان يكون هناك تشابه بين دولتين فالاختلاف أمر وارد نلاحظ في شكل (1) العوامل المؤثرة على عملية وضع المعايير المحاسبية : (كامل، 2013: 343)



المصدر: دراسة (كامل، 201) ويرى الباحثان أنه بالإضافة الى العوامل السابقة ينبغي إضافة كل من العوامل الدينية (المعتقدات الدينية ونظرة أفراد المجتمع للقضاء والقدر) وكذلك العوامل التعليمية (المستوى العلمي للمواطنين وكذلك الاتجاه العام للنظام التعليمي وقدرته على تلبية حاجات المجتمع) كونها من العوامل المهمة والمؤثرة في وضع المعايير.

التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)

Introducing the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) الجهة التي تم تخصيصها دولياً لتولي مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى، لتمكين مؤسسات القطاع العام في دول العالم من فهم، وتطبيق هذه المعايير للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الاستخدام العام، بما يكفل جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام.

تم تأسيس لجنة القطاع العام في عام 1987 من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وتم تغيير اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) في عام 2004، يقوم المجلس بعمله بناء على تفويض من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إذ يضع جدول أعماله ويصادق على إصداراته ويعمل بشكل مستقل دون الرجوع إلى (IFAC). (IFAC, 2018:3)

ويمكن تعريف القطاع العام Public Sector بأنه الحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية، إضافة إلى المؤسسات الحكومية، أما التقارير المالية ذات الاستخدام العام هي تقارير مالية يكون القصد منها مقابلة احتياجات المستخدمين الذين لا يمكنهم طلب تقارير ومعلومات خاصة بهم من مؤسسات القطاع العام. (الجعارات, 2018: 30-31)

إن القطاع العام يشمل قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات المالية وغير المالية (مؤسسات الأعمال الحكومية). (ارديني، 2014: 97)

يتكون القطاع العام كما ورد في دليل إحصاءات مالية الحكومة Government Finance Statistics الصادر من صندوق النقد الدولي: (دليل إحصاءات مالية الدولة (GFS، 2014: 20-31))

1. الحكومة العامة والتي تتكون من:

أ. الحكومة المركزية.

ب. حكومة الولايات.

ج. الحكومة المحلية.

د. صناديق الضمان الاجتماعي.

2. الشركات العامة والتي تتكون من:

أ. الشركات العامة غير المالية: جميع الشركات المقيمة والخاضعة لسيطرة الحكومة يتمثل نشاطها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات غير المالية مثال ذلك (الخطوط الجوية الوطنية، شركات الكهرباء الوطنية، السكك الحديدية الوطنية).

ب. الشركات العامة المالية: هي الشركات التي تعمل بصفة أساسية في مجال تقديم الخدمات المالية مثال ذلك خدمات التأمين وتشمل الشركات المالية العامة:

● شركات تلقي الودائع وتتكون من:

● البنك المركزي.

- شركات تلقي الودائع العامة عدا البنك المركزي (جميع الشركات المقيمة عدا البنك المركزي والخاضعة للحكومة العامة مثل البنوك التجارية، بنوك الادخار، مؤسسات التحويلات البريدية، بنوك الائتمان الزراعي والريفي).
- الشركات العامة المالية الأخرى (وحدات تجمع في الأسواق المالية مثال ذلك صناديق سوق المال صناديق الاستثمار، شركات التأمين، صناديق التقاعد).

ويتضح مما سبق بأن الحكومة العامة جزء من القطاع العام وذلك ينطبق على ماجاء في قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لعام 2019 حيث ورد في الفقرة (15) من المادة الأولى منه تعريف وحدات الأنفاق بأنها (الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة للحكومة الاتحادية والجهات الإدارية التابعة للحكومة الاتحادية والمحلية والجهات التي تخصص لها أموال ضمن الموازنة العامة الاتحادية). (قانون الإدارة المالية الاتحادية، 2019: 3)

مؤسسات القطاع العام المشمولة بتطبيق معايير (IPSASs)

Public sector institutions covered by the application of (IPSASs) standards

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) تطبيق هذه المعايير من قبل الجهات الحكومية والحكومات الوطنية والحكومات المركزية، والحكومات الإقليمية، والحكومات المحلية، وما يتبع هذه الحكومات من دوائر، وهيئات ومجالس ومفوضيات، ولتطبيق هذه المعايير على المؤسسات التجارية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2015: 2) وقد تم وضع هذه المعايير لتطبيق على مؤسسات القطاع العام التي تتميز بالخصائص التالية: (IPSASB, 2020: 14 VI)

- (أ) المؤسسات المسؤولة عن تقديم الخدمات لإفادة الجمهور أو لإعادة توزيع الدخل والثروة.
- (ب) المؤسسات التي تمول أنشطتها بشكل رئيسي، بشكل مباشر أو غير مباشر، عن طريق الضرائب أو التحويلات من المستويات الحكومية الأخرى أو المساهمات الاجتماعية أو الديون أو الرسوم.
- (ج) لا تهدف الى تحقيق الربح.

وقد استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) مؤسسات الاعمال الحكومية (GBEs) من تطبيق معايير ((IPSASs)) كونها هادفة للربح وتمارس أنشطة مشابهة للقطاع الخاص وتطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs). (ارديني، 2014: 99)

وتتميز مؤسسات القطاع العام بالخصائص الآتية: ((IFAC, 2016: 164

1. تملك صلاحية التعاقد بأمرها.
2. أوكلت لها سلطة مالية وتشغيلية للقيام بأعمالها.
3. بيع السلع والخدمات، اثناء سير أعمالها الاعتيادية، لمؤسسات أخرى مقابل أرباح او استرداد التكلفة كاملة.
4. عدم الاعتماد على التمويل الحكومي المستمر.
5. تسيطر عليها مؤسسات القطاع العام.

ويرى الباحثان بأن المؤسسة محل الدراسة من مؤسسات القطاع العام والتي تنطبق عليها الخصائص المذكورة أعلاه فهي مؤسسة خدمية غير هادفة للربح ولا تمارس أي اعمال مشابهة لإعمال القطاع الخاص، وهي لا تعتبر من مؤسسات الاعمال الحكومية (GBEs).

طبيعة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ((IPSASs))

The Nature of the work of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

يقوم المجلس بخدمة المصلحة العامة بتطوير معايير القطاع العام لاستخدامها في اعداد التقارير والقوائم المالية في وحدات القطاع العام حول العالم، كما يركز المجلس على متطلبات التقارير المالية والمحاسبية التي تحتاجها الهيئات الحكومية والإقليمية والمحلية وكافة الأطراف المستفيدة من خدماتها، وهو يلبي تلك الاحتياجات عن طريق الترويج لمعايير ارشادية بالإضافة الى تسهيل تبادل المعلومات. (جمعة، 2014: 37)

هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)

The Objective of the International Accounting Standards Board in the Public Sector (IPSASB)

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) إلى تعزيز الإدارة المالية العامة والمعرفة على مستوى العالم من خلال تعزيز جودة وشفافية التقارير المالية للقطاع العام من خلال: (IPSASB, 2015).

- 1• تطوير معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية للقطاع العام.
 - 2• زيادة الوعي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفوائد اعتمادها.
- وتشير البيانات المالية ذات الغرض العام الى البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية، تلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. (جمعة، 2014: 37-38)

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات وفق معيار المحاسبة

الدولي رقم (17) IPSAS بالتطبيق على مديرية بلدية الموصل

1. نبذة عن مديرية بلدية الموصل المؤسسة محل البحث

ان من اهم اعمال مديرية بلدية الموصل، هو تقديم الخدمات الخاصة بمركز محافظة نينوى قضاء الموصل اما بالنسبة للأقضية والنواحي التابعة لمحافظة نينوى فهي من ضمن مسؤولية مديرية بلديات نينوى وقد تم تقسيم مديرية بلدية الموصل الى ثمانية قطاعات حيث يغطي كل قطاع قسم من مناطق معينة من مركز المحافظة، وذلك بحسب عدد النفوس والوحدات السكنية والمحال التجارية والمؤسسات الحكومية وغير الحكومية.

2. مهام مديرية بلدية الموصل

طبيعة نشاط ومهام مديرية بلدية الموصل هي دائرة خدمية خاضعة لقانون إدارة البلديات رقم (165) لعام 1964 المعدل، وقانون تبليط الشوارع رقم 85 لعام 1963م المعدل، وقانون واردات البلديات رقم 130 لعام 1963 المعدل، تقوم برفع النفايات والانقاض من عموم ارجاء مدينة الموصل إضافة الى مهام تبليط واكساء

وتأثير الشوارع ومنح إجازات البناء للمواطنين بأنواعها السكني والصناعي والتجاري، ودرم المستنقعات وإنشاء مواقع الطمر الصحي، وإنشاء المجازر، وعلوات بيع الخضر، كما تقوم هندسة المرور بتنظيم الإشارات الضوئية وتخطيط الشوارع، وأماكن العبور، وصبغ الأرصفة، كما تقوم وحدات البيئة/ الغابات والحدائق بتشجير الجزرات الوسطية والمنتزهات والحدائق العامة والغابات، والرقابة على حركة العمران في المدينة وذلك من خلال مفازر التجاوزات ورصد حالات التجاوز والعمل على ازلتها، وتخصيص الأراضي السكنية، والمقابر، وتأجير المحلات والساحات واملاك البلدية واستيفاء مبالغ الايجار والرسوم والغرامات، حيث تزيد أملاك البلدية على ثمانية الاف ملك مؤجرة وفق قانون 32 لعام 1986 أو حسب قانون الاستثمار أو حسب نظام المساطحة وفق القرار المرقم 1521 او القرار 38 لعام 1999 بالنسبة للحرفيين الصناعيين.

3. معيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات **Property, Plant and Equipment**

يستمد هذا المعيار نصوصه من المعيار المحاسبي الدولي (16) IAS الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي (IPSASB). (IASB, 2020: 526-529)

1. هدف المعيار

1. هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التعرف على معلومات حول استثمار المؤسسة في ممتلكاتها والانتها ومعداتها والتغيرات في هذا الاستثمار.
2. إن القضايا الرئيسية في المحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات هي:

أ. الاعتراف بالأصول.

ب. تحديد قيمتها الدفترية.

ج. تكاليف الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة التي سيتم الاعتراف بها.

2. نطاق المعيار

1. يجب على المؤسسة التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات، باستثناء:

أ. عند تطبيق معالجة محاسبية مختلفة وفقاً لمعايير أخرى من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

ب. فيما يتعلق بالأصول التراثية.

2. ينطبق هذا المعيار على الممتلكات والآلات والمعدات بما في ذلك:

أ. منظومات الأسلحة.

ب. أصول البنية التحتية.

ج. أصول ترتيب امتياز الخدمة بعد الاعتراف والقياس الأوليين وفقاً للمعيار 32 من المعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام، ترتيبات امتياز الخدمة: الجهة المانحة.

3. لا ينطبق هذا المعيار على:

أ. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المنتجة حيث تمت معالجتها ضمن (المعيار

المحاسبي الدولي 27، الزراعة). تطبق هذه المواصفات القياسية على النباتات الحاملة ولكنها لا تنطبق على المنتجات في النباتات الحاملة.

ب. الحقوق المعدنية والاحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة حيث من الممكن معالجتها ضمن (معياري المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتعامل مع حقوق التعدين واحتياطات المعادن والموارد غير المتجددة المماثلة).

4. قد تتطلب معايير أخرى من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الاعتراف ببند من الممتلكات والآلات والمعدات على أساس نهج يختلف عن ذلك في هذا المعيار. على سبيل المثال، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (13) عقود الإيجار، أن تقوم المؤسسة بتقييم الاعتراف بها لبند من الممتلكات والآلات والمعدات المؤجرة على أساس تحويل المخاطر والمكافآت. كما يتطلب المعيار 32 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أن تقوم المؤسسة بتقييم الاعتراف بأحد بنود الممتلكات والآلات والمعدات المستخدمة في ترتيب امتياز الخدمة على أساس السيطرة على الأصل. ومع ذلك، في مثل هذه الحالات، يتم تحديد الجوانب الأخرى للمعالجة المحاسبية لهذه الأصول، بما في ذلك الإهلاك، بموجب هذا المعيار.

5. يجب على المؤسسة التي تستخدم نموذج التكلفة للاستثمار العقاري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (16)، الاستثمار العقاري استخدام نموذج التكلفة في هذا المعيار.

6. لا يتطلب هذا المعيار من المؤسسة الاعتراف بالأصول التراثية وإذا اعترفت المؤسسة بأصول التراث، فيجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح لهذا المعيار.

7. توصف بعض الأصول بأنها أصول تراثية بسبب أهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية. تشمل أمثلة الأصول التراثية المباني والآثار التاريخية والمواقع الأثرية والمحميات الطبيعية والأعمال الفنية. وغالباً ما يتم عرض خصائص معينة، بما في ذلك ما يلي، من خلال الأصول التراثية (على الرغم من أن هذه الخصائص لا تقتصر على هذه الأصول):

أ. من غير المحتمل أن تنعكس قيمتها من الناحية الثقافية والبيئية والتعليمية والتاريخية بالكامل في قيمة مالية تستند فقط إلى سعر السوق.

ب. قد تفرض الالتزامات القانونية حظراً أو قيوداً صارمة على التصرف بالبيع.

ج. لا يمكن الاستغناء عنها في كثير من الأحيان وقد تزيد قيمتها بمرور الوقت، حتى لو تدهورت حالتها.

د. قد يكون من الصعب تقدير عمرها الإنتاجي، والذي في بعض الحالات يمكن أن تكون مئات من السنين.

وقد تمتلك مؤسسة القطاع العام حيازات كبيرة من الأصول التراثية التي تم الحصول عليها على مدى سنوات عديدة وبوسائط مختلفة، بما في ذلك الشراء والتبرع والوصاية والمصادرة. نادراً ما يتم الاحتفاظ بهذه الأصول لقدرتها على توليد تدفقات نقدية، وقد تكون هناك عقبات قانونية أو اجتماعية تحول دون استخدامها لهذه الأغراض.

8. بعض الأصول التراثية لها منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانات خدمية بخلاف قيمتها التراثية، على سبيل

المثال، مبنى تاريخي يستخدم لسكن المكاتب. في هذه الحالة، يمكن الاعتراف بها بقياسها على نفس الأساس مثل البنود الأخرى للممتلكات والآلات والمعدات. بالنسبة للأصول التراثية الأخرى، فإن منفعتها الاقتصادية المستقبلية أو إمكاناتها الخدمية تقتصر على خصائصها التراثية، على سبيل المثال، الآثار. ويمكن أن يؤثر وجود كل من الفوائد الاقتصادية المستقبلية وإمكانات الخدمة على اختيار قاعدة القياس.

9. تتطلب متطلبات الإفصاح " من المؤسسات إجراء إفصاحات حول الأصول المعترف بها. لذلك، يتعين

على المؤسسات التي تعترف بموجودات التراث والإفصاح عنها فيما يتعلق بتلك الأصول، على سبيل المثال:

- أ. أساس القياس المستخدم.
- ب. طريقة الاهتلاك المستخدمة.
- ج. إجمالي القيمة الدفترية.
- د. الاهتلاك المتراكم في نهاية الفترة، إن وجد.
- هـ. تسوية للقيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة تظهر بعض مكوناتها.
- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها:
- النبات Plant: هو نبات حي.
- أ. تستخدم في إنتاج أو توريد المنتجات الزراعية.
- ب. من المتوقع أن تتحمل الإنتاج لأكثر من فترة واحدة.
- ج. لديه احتمال بعيد لبيعه كمنتج زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية.
- القيمة الدفترية Book value: هي المبلغ الذي يتم الاعتراف به كأصل بعد خصم أي اهتلاك متراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.
- الممتلكات والآلات والمعدات Property, Plant and Equipment: تعني مجموعة من الأصول ذات الطبيعة أو الوظائف المتشابهة في عمليات المؤسسة والتي يتم عرضها كبنء واحد لغرض الإفصاح عنها في التقارير المالية.
- المبلغ القابل للاهتلاك Depreciable amount: هو تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يتم استبداله بالتكلفة ناقصًا قيمته المتبقية.
- الاهتلاك Consumption: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.
- القيمة الخاصة بالمؤسسة Enterprise value: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المؤسسة أن تنشأ من الاستخدام المستمر للأصل ومن التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي أو تتوقع أن تتكبدها عند تسوية الالتزام.
- خسارة الانخفاض للأصل المؤد للنقد An Impairment loss of a cash: هي المبلغ الذي تتجاوز به القيمة الدفترية للأصل قيمته القابلة للاسترداد.
- خسارة الانخفاض للأصل غير المؤد للنقد An Impairment loss of a non cash: هي المبلغ الذي تتجاوز به القيمة الدفترية للأصل مبلغ الخدمة القابل للاسترداد.
- الممتلكات والآلات والمعدات هي عناصر ملموسة:
- أ. محتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو للإيجار للآخرين، أو لأغراض إدارية.
- ب. من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة إبلاغ واحدة.
- المبلغ القابل للاسترداد Recoverable amount: هو القيمة العادلة للأصل المؤد للنقد ناقص تكاليف البيع وقيمه في الاستخدام، أيهما أعلى.
- مبلغ الخدمة القابل للاسترداد Recoverable service amount: هو القيمة العادلة للأصل غير المؤد للنقد ناقصًا تكاليف البيع وقيمه في الاستخدام، أيهما أعلى.

-القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين اطراف راغبة او ذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية.

الاعتراف

يتم الاعتراف بالامتلاكات، والالات، والمعدات كأصول ويتوفر شرطين:

أ. أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة عن هذه الأصول أو الخدمات المحتملة الى المؤسسة.

ب. أن يتم قياس تكلفة الأصول وأقيمتها العادلة بموثوقية

القياس

1. تقاس الامتلاكات والالات والمعدات بالتكلفة وعناصر التكلفة هي:

أ. سعر الشراء ويشمل رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد بعد طرح الخصم التجاري.

ب. أي تكاليف مباشرة مرتبطة بجلب الأصل للتهيئة للعمل، تكاليف تجهيز الموقع التركيب، تكاليف ما قبل

التشغيل، الإعلان والترويج، وتكاليف التدريب، التكاليف الصناعية، التكاليف الإدارية.

ج. التقدير الاولي لتكاليف تفكيك ونقل الاصل وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الى ما كان عليه، وهو الالتزام

الذي تتحمله المؤسسة.

د. تقاس تكلفة الأصل المشيد داخليا بالتكلفة وتستبعد منه أي أرباح داخلة عندما يصبح جاهزا للاستخدام.

هـ. تقاس الأصول التي تم الحصول عليها عن طريق الهبات والتبرعات بالقيمة العادلة.

و. يقاس الأصل الذي يتم الحصول عليه بالتبادل مع اصل اخر سواء كان جديد او قديم بالقيمة العادلة الا

إذا :

1. كانت عملية التبادل ليس لها وجود مادي.

2. اذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم او المستغنى عنه لا يمكن قياسها بموثوقية في هذه الحالة يتم قياس

قيمتها بالكلفة الدفترية للأصل القديم مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة.

م. اذا تم اقتناء الأصل عن طريق المبادلة مع اصل او أصول نقدية او مزيج منهما، يتم اثبات الأصول

بقيمتها العادلة¹ او القيمة العادلة للأصل الممتازل عنه واثبات المكاسب والخسائر جراء هذا التبادل.

ي. في حالة اقتناء الأصل بالأجل وتجاوزت مدة الدفع مدد الائتمان العادية فان تكلفته هي السعر النقدي

المعادل للمبالغ الواجب دفعها لسداد الالتزام والفرق بين هذه القيمة ومجموع المبالغ الواجب دفعها تثبت على انها

تكلفة تمويل مؤجلة تطفأ على مدة فترة الائتمان.

ن. وقد أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB انه يمكن اقتناء بند من الامتلاكات

والالات والمعدات من خلال معاملة غير تبادلية. على سبيل المثال، قد يتم المساهمة بالأرض للحكومة المحلية من

قبل الجهة المانحة بدون مقابل أو مقابل رمزي، لتمكين الحكومة المحلية من تطوير الحدائق والطرق والمسارات في

التنمية. يمكن أيضًا الحصول على الأصل من خلال معاملة غير تبادلية من خلال ممارسة صلاحيات الحجز، في

ظل هذه الظروف ، بذلك يتم قياس البند بقيمته العادلة.

(IPSASB, 2021:535)

¹ القيمة العادلة: هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها وتحدد بالقيمة البيعية للأصل ناقصا تكاليف التخلص منه وبيعه.

القياس اللاحق للاعتراف المبدي

يجيز المعيار 17 استخدام نموذجين محاسبيين في التعامل مع كيفية قياس تكلفة الأصل بعد الاقتناء وهذان النموذجان هما: (الجعارات، 2018: 498-499)

1. نموذج التكلفة: يتم تسجيل قيمة الأصل بالتكلفة ناقصا الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض متراكمة، ويطلق على القيمة الناتجة عن ذلك بالقيمة المرحلة للأصل.

2. نموذج إعادة التقييم يتم تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقديرها وهي قيمته العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا الاهتلاك¹ وخسائر الانخفاض اللاحقة حيث يزيد هذا النموذج بقيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية، اما الاهتلاك المتراكم فيتم اقاله في حساب الأصل ذات العلاقة.

الإفصاح

يجب أن تفصح البيانات المالية، بالنسبة لكل فئة من فئات الممتلكات والالات والمعدات المعترف بها في البيانات المالية : (IPSASB, 2021: 548-549)

- أ. أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية.
- ب. طرق الاهتلاك المستخدمة.
- ج. الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.
- د. إجمالي القيمة الدفترية والاهتلاك المتراكم (مجمعة مع خسائر اضمحلال القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة.

هـ. تسوية للقيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة توضح:

1. الإضافات.
2. عمليات التخلص.
3. المقنتيات من خلال مجموعات القطاع العام.
4. الزيادات أو النقصان الناتج عن إعادة التقييم وخسائر اضمحلال القيمة.
5. خسائر اضمحلال القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز وفقاً للمعيار 21 أو 26 حسب الاقتضاء.
7. الاهتلاك.
8. صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمؤسسة الذي يعد التقرير.
9. يجب أن تفصح التقارير المالية أيضاً عن كل فئة من فئات الممتلكات والالات والمعدات المعترف بها في التقارير المالية:

أ. مقدار القيود المفروضة على حق الملكية والممتلكات والالات والمعدات المرهونة كأوراق مالية للمطلوبات.

ب. مبلغ النفقات المعترف به في القيمة الدفترية لبند الممتلكات والالات والمعدات.

ج. قيمة الالتزامات التعاقدية لاقتناء الممتلكات والمؤسسات والمعدات.

¹ الاهتلاك: توزيع لتكلفة الأصل القابلة للاهتلاك على مدى عمره النافع.

10. الإفصاح عن الأساليب المتبعة والأعمار الإنتاجية المقدره أو معدلات الإهلاك وتزويد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي تسمح لهم بمراجعة السياسات التي تختارها الإدارة، وتمكن من إجراء مقارنات مع المؤسسات الأخرى.

وينبغي الإشارة الى أوجه التشابه والاختلاف بين الممتلكات والآلات والمعدات وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات والمعيار رقم (17) وكما يأتي:

جدول (1)

أوجه التشابه والاختلاف بين الممتلكات والآلات والمعدات وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات والمعيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات وفق ((IPSASs))

ت	الملاحظات	الممتلكات والآلات والمعدات وفق النظام المحاسبي الموحد	معيار (17) الممتلكات والآلات والمعدات وفق ((IPSASs))
1	من حيث التسمية	الموجودات الثابتة ويحلل الى حسابات فرعية وقد ميز بين الحساب 11 الموجودات الثابتة والحساب 12 مشروعات تحت التنفيذ ويدرج تحته الموجودات غير المستخدمة.	الممتلكات والآلات والمعدات
2	من حيث مكان الادراج	يدرج من ضمن الموجودات الثابتة	يدرج من ضمن الأصول غير المتداولة
3	من حيث الاعتراف	يتم الاعتراف بالموجودات الثابتة كأصول في حالة تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة الى المؤسسة ويتم قياس تكلفة الأصول أو قيمتها بموثوقية.	يتفق المعيار (17) مع النظام المحاسبي الموحد للبلديات في الاعتراف بالأصول غير المتداولة.
4	من حيث القياس	تقاس قيمة الموجودات الثابتة بالكلفة التاريخية وتشمل الكلفة كافة المبالغ المباشرة التي ترتبط بالاصل مثل سعر الشراء او الانشاء مضاف اليها كافة المصاريف لحين اعداد الموجود الثابت للاستخدام. وقد وضع النظام المحاسبي الموحد استثناءات عن هذا القياس في الحالات التالية:	تقاس قيمة الممتلكات والآلات والمعدات بالكلفة مضافا اليها التكاليف الضرورية لإحضار الأصل للتهيئة للعمل، تكاليف تجهيز الموقع التركيب، تكاليف ما قبل التشغيل، الإعلان والترويج، وتكاليف التدريب، التكاليف الصناعية، التكاليف الإدارية، وبذلك يتفق المعيار (17) مع النظام المحاسبي الموحد للبلديات في هذه الفقرة.

معيار (17) الممتلكات والآلات والمعدات وفق (IPSASs)	الممتلكات والآلات والمعدات وفق النظام المحاسبي الموحد	الملاحظات	ت
<p>1- يتفق المعيار مع النظام المحاسبي الموحد للبلديات في قياس الأصول التي تم الحصول عليها عن طريق الهبات والتبرعات بالقيمة العادلة.</p> <p>2- ويقاس الأصل الذي يتم الحصول عليه بالتبادل مع أصل آخر سواء كان جديد أو قديم بالقيمة العادلة الا اذا :</p> <p>1- كانت عملية التبادل ليس لها وجود مادي.</p> <p>2- اذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم او المستغنى عنه لا يمكن قياسها بموثوقية في هذه الحالة يتم قياس قيمتها بالكلفة الدفترية للأصل القديم مطروحا منه الاهلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة.</p> <p>- يتم الاعتراف بالموجودات كأصل بالتكلفة، اما ان اذا تم اقتناءها بموجب عملية تبادلية مع أصل آخر تقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء .</p> <p>- الممتلكات التي يتم اقتناءها بموجب الايجار التمويلي يتم قياسها بالقيمة العادلة او القيمة الحالية ايهما اقل.</p> <p>- وقد أجاز المعيار 17 الاختيار بين سياستين للقياس:-</p> <p>أ- التكلفة</p> <p>ب- القيمة العادلة</p> <p>وتبني نموذج واحد من القياس لكافة الممتلكات وقد أجاز بعض الاستثناءات للتغير للنموذج الثاني.</p>	<p>1- في حالة الحصول على الموجودات الثابتة عن طريق الهبات والمنح والتبرعات يتم تقييمها بالقيمة العادلة.</p> <p>2- في حالة الانتقال لأول مرة من النظام المحاسبي الحكومي الى النظام المحاسبي الموحد يتم تقييم الموجودات وفق القيمة العادلة او الجارية على ان لا تزيد باي حال من الأحوال عن القيمة الدفترية.</p> <p>3- النفقات الايرادية تعتبر موجودات تتم رسالتها حسب العمر الإنتاجي للموجود مثل الديكورات وترتيبات وقواطع .. الخ.</p>		
<p>1. يمكن استخدام عدة طرق للاهلاك لتوزيع القيمة القابلة للاهلاك للأصل على</p>	<p>1. يحسب الاندثار على الموجودات الثابتة من تاريخ بدء الاستخدام ماعدا</p>	<p>من حيث الاهلاك</p>	

معيار (17) الممتلكات والآلات والمعدات وفق (IPSASs)	الممتلكات والآلات والمعدات وفق النظام المحاسبي الموحد	الملاحظات	ت
<p>أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت ، وطريقة القسط المتناقص ، وطريقة وحدات الإنتاج. ينتج عن استهلاك القسط الثابت رسوم ثابتة على مدى العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. تؤدي طريقة التوازن المتناقص إلى انخفاض الشحنة على مدار العمر الإنتاجي. ينتج عن وحدات طريقة الإنتاج رسوم بناءً على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع. تختار المؤسسة الطريقة التي تعكس عن كثب نمط الاهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المضمنة في الأصل. يتم تطبيق هذه الطريقة بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك تغيير في نمط الاهتلاك المتوقع لتلك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المحتملة. طريقة الإهلاك التي تستند إلى الإيرادات</p> <p>2. يحسب الاهتلاك على الأصول غير المتداولة ومن ضمنها الأراضي وذلك وفقاً للفقرة (75) من المعيار أن في بعض الحالات يمكن ان يكون للأرض عمر انتاجي محدد مثال ذلك أراضي الطمر الصحي وتقدير سعتها التخزينية فيتم احتساب اهتلاك الأرض أو مقدار تكاليف اعادتها وجعلها قابلة للخدمة.</p>	<p>الأرض فلا يتم احتساب الاندثار عليها. 2. يحسب قسط الاندثار بمعدل 50% من قسط الاندثار بالنسبة للموجودات المتوقعة عن العمل. 3. يحسب اهتلاك على الموجودات المشتراة القديمة أو المستعملة كما لو كانت مشتراة جديدة. 4. يحسب الاندثار على أساس طريقة القسط الثابت حيث نصت تعليمات الاهتلاك والاطفاء عدد (11) لعام 1988 على احتسابها بهذه الطريقة. اما بالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة يحسب الاندثار على أساس إعادة التقدير.</p>		5
<p>يتم إعادة تقييم الأصول المتداولة في نهاية كل سنة مالية. كما أن المعايير الدولية على قد أتاحت استخدام القيمة العادلة في معالجة الأصول</p>	<p>لا يتم إعادة التقييم للموجودات في نهاية كل سنة مالية. وفي حالة وصول القيمة الدفترية للأصل للصفر فإنه يترك قيمة للأصل ب 1</p>	من حيث إعادة التقييم	6

معيار (17) الممتلكات والآلات والمعدات وفق (IPSASs)	الممتلكات والآلات والمعدات وفق النظام المحاسبي الموحد	الملاحظات	ت
غير المتداولة والتي تستلزم إعادة تقييم الأصل والعمر المتبقي وقيمة الخردة وذلك في نهاية كل عام وبالتالي باتباع تلك الطريقة لن يتم اهتلاك الأصل دفترياً الا مع اهتلاكه في الواقع.	دينار بدلا من صفر أي لو أن المتبقي من الأصل 1000000 مثلا وينبغي اهلاك تلك القيمة المتبقية خلال هذا العام يفضل اهلاك 999000 فقط ويترك الأصل بالقيمة 1 وذلك للدلالة على وجود الأصل رغم اهلاكه دفترية بالكامل وبعد ذلك يترك الأصل بتلك القيمة في الدفاتر.		

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على (ديوان الرقابة المالية، 2012:) و (IPSASB,2021: 548-549)

الجانب العملي

حدد المعيار الممتلكات والآلات والمعدات بالأصول الملموسة طويلة الاجل التي تمتلكها المؤسسة بالإضافة الى الأصول التي تقوم المؤسسة بشرائها لأغراض الاستفادة منها في النشاط والتي لا تقتنى لأغراض بيعها أو المتاجرة بها ويتم اثباتها بالتكلفة التاريخية على أساس القياس المبدئي ويتم احتساب الاهتلاك لهذه الأصول. وقد تتعرض هذه الأصول الى الانخفاض في قيمتها وفي هذه الحالة يتم تطبيق معيار (21) IPSASs الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقد، ومعيار رقم (26) IPSASs الانخفاض في قيمة الأصول المولدة للنقد.

تخضع هذه الأصول الى إعادة التقييم ويتم تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقديرها وهي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ويتم اثبات الأهلاك وكذلك الانخفاض في قيمة الأصول.

بالنسبة للمؤسسة محل البحث فأنها تعد تقاريرها المالية وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات، ولا يتم إعادة تقييم للأصول. ولتطبيق هذا المعيار قام الباحثان بالاستعانة بلجنة¹ من المهندسين والمختصين والخبراء والموظفين العاملين لدى المؤسسة محل البحث في إعادة تقدير بعض الأصول الغير المتداولة للعام 2018² لتكون معبرة بصدق عن قيمتها الحقيقية خلال فترة اعداد التقارير المالية وفقا للجدول الآتي:

جدول (2)

إعادة التقييم لبعض الأصول الغير متداولة

القيمة العادلة	فائض أو (انخفاض)	نسبة الارتفاع أو (الانخفاض)	القيمة الدفترية	أسم الأصل
	إعادة التقييم 2×1	2	1	

¹ سبق وان شكلت المؤسسة محل البحث لجنة خاصة لإعادة تقييم الأصول غير المتداولة مكونة من مهندسين ومختصين وفنيين.

² لخصوصية وضع مدينة الموصل وما مرت به من احداث فأن اغلب الأصول غير المتداولة للمؤسسة محل البحث قد انخفضت قيمتها خصوصا في عام 2018، حيث ان ما بعد عمليات التحرير كانت اغلب عمليات شراء الأصول غير المتداولة بالأجل لذلك كان على الباحثان إعادة تقييم الأصول غير المتداولة واطهارها وفق قيمتها الحقيقية.

398.059.875	79.611.975	25%	318.447.900	مباني ومنشآت وطرق
6.214.396.906	(1.096.658.277)	15%	7.311.055.183	الات ومعدات
21.575.556.046	(2.133.846.202)	9%	23.709.402.248	وسائط نقل وانتقال

المصدر: إعداد الباحثان

ويتضح من الجدول السابق بأن الأصول التي تم إعادة تقييمها (المباني، الات ومعدات، وسائط نقل وانتقال) وكانت النتيجة كالآتي:

1. ان بند المباني قد حقق مكاسب نتيجة إعادة التقييم بنسبة (25%) حيث كانت قيمته الدفترية المدرجة ضمن ميزانية مديرية بلدية الموصل اقل من القيمة الظاهرة في الجدول رقم (2) بعد إعادة التقييم وفقاً للمعيار (17) ينبغي اثبات مصروف الاهتلاك واثبات مكاسب إعادة التقييم وبذلك تكون القيود المحاسبية كالآتي:

القيمة الدفترية = 318.447.900

الاهتلاك المتراكم = 35.383.100

● اثبات مصروف الاهتلاك

35.383.100 من د/ اهتلاك مباني

35.383.100 الى د/ الاهتلاك المتراكم

● اثبات فائض إعادة تقييم المباني

فائض إعادة التقييم = 398.059.875 - 318.447.900 = 79.611.975

79.611.975 من د/ المباني

79.611.975 الى د/ فائض إعادة تقييم المباني

ويتم التعامل مع فائض إعادة التقييم بطريقتين

الطريقة الأولى: قفله في حساب الفوائض المتراكمة كما في القيد الآتي

79.611.975 من د/ فائض إعادة التقييم المباني

79.611.975 الى د/ الفوائض المتراكمة

الطريقة الثانية: يتم اظهاره كبند ضمن حقوق الملكية

● الغاء الاهتلاك المتراكم للمباني

35.383.100 من د/ الاهتلاك المتراكم

35.383.100 الى د/ المباني

2. بالنسبة لبند الآلات والمعدات نجد انه بعد عملية إعادة التقييم حقق انخفاض في القيمة عن ما كان ظاهراً في ميزانية مديرية بلدية الموصل ونسبة الانخفاض (15%) ولتطبيق المعيار ينبغي اثبات مصروف الاهتلاك وكذلك خسائر الانخفاض ومن ثم يتم الغاء الانخفاض المتراكم والاهتلاك المتراكم وبذلك تكون القيود المحاسبية بالشكل التالي:

قسط الاندثار السنوي¹ كما هو ظاهر في البيانات المالية للمؤسسة محل البحث=1.434.196.817

القيمة الدفترية كما هي ظاهرة في البيانات المالية= 7.311.055.183

خسائر الانخفاض=7.311.055.183 – 6.214.396.906 = 1.096.658.277

● اثبات مصروف الاهتلاك

1.434.196.817 من ح/ مصروف اهتلاك الآلات والمعدات

1.434.196.817 الى ح/ الاهتلاك المتراكم للآلات والمعدات

● اثبات خسائر الانخفاض

1.096.658.277 من ح/خسائر الانخفاض في الآلات والمعدات

1.096.658.277 الى ح/ الانخفاض المتراكم للآلات والمعدات

يتم قفل خسائر الانخفاض في بيان الأداء المالي ضمن حساب الفائض أو العجز المتراكم

● قيد قفل خسائر الانخفاض

1.096.658.277 من ح/ فائض أو عجز الفترة

1.096.658.277 الى ح/خسائر الانخفاض في الآلات والمعدات

● لتوضيح الحالة العملية يفترض الباحثان انه في العام التالي سيتم إعادة تقدير بند الآلات والمعدات مع

تحقيق مكاسب عن إعادة التقدير فيتم اثبات الغاء الانخفاض المتراكم والاهتلاك المتراكم وتكون نسبة مكاسب إعادة

التقييم 25%

قيمة الآلات والمعدات $7.311.055.183 \times 25\% = 1.827.763.796$

قيمة الآلات ومعدات بعد إعادة التقييم

$7.311.055.183 + 1.827.763.796 = 9.138.818.979$

● قسط الاهتلاك السنوي كما هو ظاهر في البيانات المالية للمؤسسة محل البحث

900.161.619

القيمة الدفترية= 7.311.055.183

مكاسب إعادة التقييم= $9.138.818.979 - 7.311.055.183 = 1.827.763.796$

● اثبات مصروف الاهتلاك

900.161.619 من ح/ اهتلاك الات ومعدات

900.161.619 الى ح/ الاهتلاك المتراكم - الات ومعدات

● الغاء الانخفاض المتراكم والاهتلاك المتراكم

بالنسبة لمخصص الاهتلاك المتراكم لدى المؤسسة محل البحث كان مقداره

فتتم إضافة مبالغ الاندثار $(900.161.619 + 1.434.196.817)$

1.096.658.277 من ح/الانخفاض المتراكم للآلات والمعدات

2.334.358.436 من ح/الاهتلاك المتراكم للآلات والمعدات

¹ تم احتساب الاهتلاك وفق التعليمات المالية عدد (11) لعام 1988 حيث لم يحدد المعيار طريقة اهتلاك معينة.

2.456.767.453 الى ح/ الآلات والمعدات

• اثبات فائض إعادة التقييم

1.827.763.796 من ح/ الآلات والمعدات

1.827.763.796 الى ح/ فائض إعادة التقييم للآلات والمعدات

• يتم إظهار فائض إعادة التقييم للآلات والمعدات بند في حقوق الملكية

3. بالنسبة لبند وسائط نقل وانتقال نلاحظ انه حقق خسارة نتيجة إعادة التقييم ونسبة الخسارة بلغت (9%)

عن الأرصدة التي كانت ظاهرة في ميزانية مديرية بلدية الموصل وبتطبيق المعيار (17) تكون المعالجة

المحاسبية كما في الحالة السابقة لبند الآلات والمعدات يتم اثبات مصروف الاهتلاك وخسائر إعادة التقييم

ومن ثم اثبات الغائهما في حساب وسائط نقل وانتقال كالتالي:

القيمة الدفترية = 23.709.402.248

قسط الاندثار السنوي = 541.734.082

خسائر إعادة التقييم = 21.575.556.046 - 23.709.402.248 = 2.133.846.202

• اثبات مصروف الاهتلاك

541.734.082 من ح/ مصروف اهتلاك وسائط نقل وانتقال

541.734.082 الى ح/ الاهتلاك المتراكم لوسائط نقل وانتقال

• اثبات خسائر الانخفاض

2.133.846.202 من ح/ خسائر الانخفاض - وسائط نقل وانتقال

2.133.846.202 الى ح/ الانخفاض المتراكم - وسائط نقل وانتقال

يتم قفل حساب خسائر الانخفاض في بيان الأداء المالي ضمن حساب فائض أو عجز الفترة

• قيد قفل خسائر الانخفاض

2.133.846.202 من ح/ فائض أو عجز الفترة

2.133.846.202 الى ح/ خسائر الانخفاض - وسائط نقل وانتقال

• بذلك سيكون التأثير على قائمة المركز المالي في 2018/12/31 بالشكل التالي:

جدول (3)

جزء من قائمة المركز المالي لتوضيح الحالة العملية كما في 2018/12/31

رقم الايضاح	اسم الحساب	2018
	<u>الأصول غير المتداولة</u>	
	المباني	398.059.875
	الآلات والمعدات	6.214.396.906
	وسائط نقل وانتقال	21.575.556.046
	<u>حقوق الملكية</u>	

398.059.875	فائض إعادة تقييم المباني	
-------------	--------------------------	--

المصدر: اعداد الباحثان بناء على إعادة تقدير الأصول غير المتداولة

المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات.
2. لا يوجد في النظام المحاسبي الموحد للبلديات إعادة تقييم للأصول غير المتداولة بينما عند تطبيق المعيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS فينبغي إعادة تقييم الأصول غير المتداولة في حالة حدوث ارتفاع او انخفاض في قيمتها خلال فترة اعداد التقارير المالية لتعكس القيمة الحقيقية لها.
3. يترتب على المعيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS العديد من المنافع الا انه من المتوقع ان يتم تحمل تكاليف نتيجة التطبيق منها تكاليف تطوير النظم وتدريب الموظفين.
4. يتم احتساب الاهتلاك على الأصول غير المتداولة ومن ضمنها بند الأراضي حيث يمكن ان يكون للأرض عمر انتاجي محدد مثال ذلك أراضي الطمر الصحي ويتم تقدير سعتها الخزنية ويتم احتساب اهتلاك الأرض أو تحديد تكاليف اعادتها وجعلها قابلة للخدمة بينما وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات فلا يتم احتساب اندثار على بند الاراضي.
5. يتم احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة اعتبارا من تاريخ بدء الاستخدام وقد اتفق كل من النظام المحاسبي الموحد والمعيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS في هذه الفقرة.
6. يحتسب الاندثار وفق النظام المحاسبي الموحد بطريقة القسط الثابت او النسب المالية بينما لم يحدد المعيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS طريقة معينة للاحتساب وانما اوصى بان يتم الثبات في تطبيق طريقة الاندثار والافصاح عن تغيير طريقة الاحتساب في حالة التغيير.
7. وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات، في حالة وصول القيمة الدفترية للأصل الى الصفر فإنه يترك قيمة للأصل ب1 دينار بدلا من صفر، بينما عند تطبيق المعيار رقم (17) الممتلكات والآلات والمعدات IPSAS فقد تم تلافي هذه المشكلة من خلال إعادة تقييم الأصول غير المتداولة بقيمتها العادلة.

ثانياً: التوصيات

1. يوصي الباحثان بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs أو اصدار معايير محلية تتوافق مع هذه المعايير أو العمل على تعديل النظام المحاسبي الموحد للبلديات بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
2. العمل على إعادة تقييم الأصول غير المتداولة بشكل منتظم وذلك لتعكس القيمة الحقيقية لها وبذلك سيتم تزويد مستخدمي التقارير المالية بتقارير عالية الجودة تتميز بالشفافية والمصداقية.

3. العمل على حث الجهات المهنية المتمثلة بوزارة المالية وديوان الرقابة المالية الاتحادي للعمل على اصدار القرارات والتعليمات لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

المصادر

المصادر العربية:

1. الوثائق الرسمية

1. جمهورية العراق، قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لعام 2019، الوقائع العراقية، العدد (4450) الموقع

الإلكتروني: http://ieiti.org.iq/mediafiles/articles/doc-941-2019_09_02_10_58_40.pdf

2. قانون إدارة البلديات رقم (165) لعام 1964، قاعدة التشريعات العراقية، الموقع الإلكتروني

<https://iraqlid.hjc.iq/LoadLawBook.aspx?page=1&SC=070220061758548>

3. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد للبلديات (2012).

4. الحسابات الختامية لمديرية بلدية الموصل للعام 2017 و2018.

ب. النشرات الرسمية

1. صندوق النقد الدولي (2014)، دليل إحصاءات مالية الحكومة، إحصاءات القطاع العام غير المالي.

2. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (2015)، دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ج. الرسائل والأطاريح

1. ارديني، طه احمد حسن (2014)، اطار مفاهيمي مقترح للمحاسبة الحكومية على ضوء التوافق بين

(CF-IPSASB) و (GFSM) وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي في العراق دراسة لآراء عينة من

الأكاديميين والمهنيين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، أطروحة دكتوراه غير منشورة.

2. شربة، علي هانف عبد علي (2020)، تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في

حوكمة الوحدات الحكومية دراسة تطبيقية في قطاع البلديات، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد ،

جامعة المستنصرية.

5. الدوريات

1. محمد، منى كامل (2013)، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36، جامعة بغداد .

8. الكتب

1. جمعة، احمد حلمي (2015)، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
2. الجعارات، خالد جمال (2018)، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
3. الصوفي، احمد علي (1970) تاريخ بلدية مدينة الموصل، الجزء الأول، مطبعة الجمهور، العراق.

المصادر الاجنبية:

A. Official Publication

1. IFAC, 2016, Hand book of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, USA.
2. IFAC, 2018, Hand book of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, USA.
3. IPSASB, 2015, Hand book of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.
4. IPSASB, 2020, Hand book of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.
5. IPSASB, 2021, Hand book of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

B. Periodicals and Researches.

1. Biraud, Gérard, 2010 Preparedness Of United Nations System Organizations For The International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) United Nations, Geneva.
2. Opanyi, Robert O, 2016, The impact of international accreditation for the public sector Accounting standards for financial reporting quality in the public sector in Kenya, European Scientific Journal October, vol.12, No. 28, University of Nairobi, Kenya.