جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر القياس المحاسبي وفق معايير (IPSAS) في ترشيد قرارات إدارة الأصول الحكومية

بحث مقدم الى

مجلس قسم المحاسبة / كلية الإدارة و الاقتصاد / جامعة بابل

و هو جزء من متطلبات نيل درجة البكالوريوس في قسم المحاسبة

اعداد الطالبة

بشرى خيري إسماعيل

تحت إشراف

أ . م . د محمد محيسن الزرفي

١٤٤٧ هـ ٢٠٢٦ مـ

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

﴿ وَأَقِيمُوا الْوَزْنَ بِالْقِسْطِ وَلَا تُخْسِرُوا الْمِيزَانَ ﴾

صدق الله العلي العظيم

(سورة الرحمن: الآية ٩)

الإهداء

إلى خالقِ الروحِ والقلم، وخالقِ كلِّ شيءٍ من العدم،

الحمدُ لك حتى يبلغ الحمدُ منتهاه،

إلى نبيِّ الرحمة، ومعلّم الإنسانية، محمدٍ ﷺ،

وإلى أهلِ بيتِه الأطهار عليهم السلام،

إلى من كان سندي وقوتي، ومن بذل لأجلي كلَّ ما يملك...

أبي الغالي،

إلى نبعِ الحنان، وسرِّ الصبر والعطاء،

إلى من كان دعاؤها سرَّ توفيقي...

أمي الغالية،

إلى إخوتي وأصدقائي، الذين شاركوني الفرح والدعم،

إلى زوجي العزيز (حسين)،

رفيق دربي، وشريك نجاحي،

الذي كان سندًا لي، وسببًا في استمراري،

فكان خيرَ العوض وخيرَ الرفيق...

إليكم جميعًا أهدي بحث تخرّجي، ثمرةَ جهدي وتعبي.

الباحثة

بشرى خيري إسماعيل

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي وفقنا لإتمام هذا البحث، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى السيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد وإلى رئيس قسم المحاسبة على دعمهم المستمر للبحث العلمي وتهيئة الأجواء المناسبة للطلبة.

كما نتقدم بخالص التقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف (الدكتور محمد الزرفي) الذي لم يبخل علينا بوقته وعلمه وتوجيهاته القيمة التي كان لها الأثر الكبير في إخراج هذا البحث على هذه الصورة.

كما نشكر جميع أساتذة قسم المحاسبة الذين ساهموا في تكوين شخصيتنا العلمية والمعرفية طوال سنوات الدراسة.

والشكر موصول لكل من ساهم وساعد في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد.

الباحثة

بشرى خيري إسماعيل

مستخلص البحث (Abstract)

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على قصور النظام المحاسبي الحكومي المطبق (الأساس النقدي) في القياس والإفصاح عن الأصول الرأسمالية والبنى التحتية، وبيان أثر التحول نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) – وتحديداً المعايير (١٧، ٤٥، ٤٦) – في إظهار القيمة الحقيقية والعادلة لتلك الأصول، وانعكاس ذلك على ترشيد قرارات الإدارة في المفاضلة بين نفقات الصيانة التشغيلية (OPEX) ونفقات الاستبدال الرأسمالية (CAPEX). ولتحقيق أهداف البحث، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، والمنهج التطبيقي الإحصائي في الجانب العملي، حيث تم سحب عينة مكونة من (١٥) أصلاً استراتيجياً (آليات ثقيلة، بنى تحتية ومحطات ضخ، أجهزة ووسائل نقل) من سجلات مديرية الموارد المائية في محافظة بغداد للفترة (٢٠٢٢–٢٠٢٤). توصل البحث إلى مجموعة من النتائج الجوهرية، أبرزها: وجود "عمى محاسبي" في الأساس النقدي المطبق، حيث تُعالج الأصول كـ "مصروفات نهائية" في سنة الشراء ويُكتفى بإجراء قيود نظامية للسيطرة المخزنية دون احتساب أي اندثار أو اضمحلال. وقد أثبت التحليل الإحصائي وجود فجوة تقييمية بنسبة (١٠٠٪) بين القيمة الدفترية في الأساس النقدي (الصفرية) والقيمة العادلة المقدرة للعينة وفق معايير (IPSAS) والبالغة (٣٧٩,٠٠٠,٠٠٠) دينار. كما أثبت اختبار الانحدار البسيط وجود علاقة تأثير معنوية قوية؛ حيث إن توفير معلومات محاسبية دقيقة وفق معايير (IPSAS) يُسهم في تحسين جودة قرارات الصيانة والاستبدال بنسبة (٦٣٪). وأوصى البحث بضرورة التحول التدريجي نحو أساس الاستحقاق وتطبيق نماذج التقييم الحديثة (كالقيمة التشغيلية الجارية COV)، وردم الفجوة التنظيمية بين الأقسام الفنية والمالية لضمان الحفاظ على الطاقات التشغيلية لقطاع الموارد المائية.

الكلمات المفتاحية: معايير (IPSAS)، الأساس النقدي، تقييم الأصول، ترشيد القرارات.

المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الاهداء	أ
شكر و تقدير	ب
مستلخص البحث	ج
المحتويات	د
المقدمة	هـ
الفصل الأول : الاطار المنهجي للبحث	١-٧
المبحث الأول (مشكلة البحث + أهمية البحث + اهداف البحث + فرضيات البحث + منهجية البحث + وسائل و أدوات جمع البحث + حدود البحث + مجتمع و عينة البحث)	٢-٤
المبحث الثاني (الدراسات المحلية + الدراسات العربية + الدراسات الأجنبية)	٥-٧
الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث (معايير IPSAS وتقييم الأصول)	٨-١٥
المبحث الأول : ماهية الأصول والبنى التحتية وخصائصها في معايير (IPSAS)	١٠-١١
المبحث الثاني : أسس ومناهج القياس المحاسبي للأصول	١٢-١٣
المبحث الثالث : إدارة الأصول العامة والدور الترشيدي للمعلومات المحاسبية	١٤-١٥
الفصل الثالث : الجانب التطبيقي	١٦-٢٧
المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مديرية الموارد المائية في محافظة بغداد	١٧-١٨
المبحث الثاني : التحليل التطبيقي للمعالجات المحاسبية للأصول الثابتة	١٩-٢٣
المبحث الثالث : اختبار فرضيات البحث	٢٤-٢٧
الفصل الرابع : الاستنتاجات و التوصيات	٢٨-٣٠
المبحث الأول : الاستنتاجات	٢٩
المبحث الثاني : التوصيات	٣٠
المراجع و المصادر	

المقدمة

تعد إدارة الأصول الثابتة والبنى التحتية في القطاع العام من أهم الركائز التي تعتمد عليها الحكومات لتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين وتحقيق التنمية المستدامة. وفي العراق، تضطلع وزارة الموارد المائية وتشكيلاتها بمسؤوليات استراتيجية تمس الأمن المائي والغذائي للبلد، مما يتطلب استثمارات مالية ضخمة لإنشاء وصيانة السدود، والنواظم، ومحطات الضخ، والآليات الهندسية الثقيلة. إلا أن المشكلة الجوهرية تكمن في النظام المحاسبي الحكومي المطبق لإدارة هذه الاستثمارات الضخمة؛ إذ يعتمد النظام المالي العراقي على "الأساس النقدي" الذي يفتقر إلى القدرة على القياس والإفصاح الحقيقي عن قيمة هذه الأصول. فبموجب هذا الأساس، تُسجل تكاليف شراء الأصول والبنى التحتية كـ "مصروفات نهائية" تُستنفد بالكامل في الموازنة خلال سنة الشراء، ويتم الاكتفاء بتسجيلها دفترياً من خلال "قيود نظامية متقابلة" لأغراض الرقابة المخزنية والمنع من الاختلاس فقط. هذا الإجراء يحرم القوائم المالية من إظهار التكلفة الحقيقية لاستخدام الأصول (الاندثار السنوي) ويتجاهل التدهور الفني المادي (خسائر الاضمحلال)، مما يخلق فجوة معلوماتية عميقة تعزل "الواقع الهندسي والفني" للأصل عن "الواقع المحاسبي". ونتيجة لهذا القصور، تواجه الإدارة العليا صعوبات بالغة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وخاصة عند المفاضلة بين الاستمرار في ضخ أموال طائلة كـ "نفقات صيانة" (OPEX) لأصول متهالكة لم تعد تمتلك أي منافع اقتصادية، أو التوجه نحو "نفقات استبدال رأسمالية" (CAPEX) لشراء أصول جديدة. من هنا، انبثقت فكرة هذا البحث لتسليط الضوء على الحل المتمثل بالتحول نحو (أساس الاستحقاق) وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وتحديداً المعايير المتعلقة بالممتلكات والمصانع والمعدات (IPSAS 17) ومعايير القياس الحديثة للبنى التحتية (IPSAS 45 & 46). إن تطبيق هذه المعايير يوفر إطاراً علمياً دقيقاً لتقييم الأصول بقيمتها العادلة والتشغيلية الجارية، ويقدم للإدارة معلومات موثوقة تمكنها من الحفاظ على المال العام وضمان استدامة الخدمات التي تقدمها مديرية الموارد المائية في محافظة بغداد. وقد تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول رئيسية: تضمن الفصل الأول الإطار المنهجي للبحث، وتناول الفصل الثاني التأصيل النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإدارة الأصول. في حين خُصص الفصل الثالث للتحليل التطبيقي والإحصائي لبيانات عينة البحث في مديرية الموارد المائية، ليُختتم البحث في الفصل الرابع بأبرز الاستنتاجات التي أفرزتها الدراسة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلة

الفصل الأول

منهجية البحث و دراسات سابقة

المبحث الأول

منهجية البحث

يتضمن هذا المبحث منهجية البحث التي تعد بمثابة المسار والطريقة العلمية المستخدمة لتحديد مضمون البحث ,كما يأتي :

١-١-١ مشكلة البحث

تكمن المشكلة الجوهرية في اعتماد معظم الوحدات الحكومية على الأساس النقدي الذي يتعامل مع الأصول الرأسمالية كـ نفقات جارية بمجرد شرائها، مما يؤدي إلى تغييب المعلومات الحقيقية عن قيمتها، حالتها الفنية، وتكلفة استهلاكها السنوي. هذا العمى المحاسبي يجعل قرارات الصيانة والاستبدال رهينة لتوفر السيولة النقدية بدلاً من الحاجة الفعلية، مما يتسبب في تدهور البنى التحتية، وهدر المال العام في صيانة أصول متهالكة، وضياع حقوق الأجيال القادمة. وعليه، يسعى البحث للإجابة عن التساؤل الرئيس: كيف يسهم تطبيق نماذج القياس المحاسبي الحديثة وفق معايير (IPSAS) في توفير معلومات دقيقة تُرشد قرارات إدارة الأصول الحكومية وتضمن كفاءة الإنفاق الاستثماري؟

١-١-٢ أهمية البحث

١. الأهمية العلمية (مواكبة التحديثات): تقديم إطار نظري حديث يغطي التحولات الجوهرية في معايير القطاع العام، وتحديداً الانتقال من المعيار (١٧) إلى المعيار (٤٥) الخاص بالبنى التحتية، وتبني مفهوم القيمة التشغيلية الجارية (COV) الوارد في المعيار (٤٦).

٢. الأهمية الاقتصادية (ترشيد الإنفاق): المساهمة في ضبط النفقات العامة من خلال تقديم نموذج محاسبي يربط بين الهندسة والمحاسبة، مما يساعد في المفاضلة العلمية بين قرار الصيانة (OPEX) وقرار الاستبدال الاستثماري (CAPEX).

٣. الأهمية الرقابية (تعزيز الشفافية): تفعيل الدور الرقابي للبيانات المالية في كشف الهدر المقنع وكسر الوهم المالي، من خلال الإفصاح عن خسائر اضمحلال الأصول الناتجة عن سوء الإدارة أو إهمال الصيانة.

٤. الأهمية الاجتماعية (العدالة بين الأجيال): التأسيس لمبدأ تحميل كل جيل بالتكلفة الحقيقية للخدمات التي استهلكها (عبر قيد الإهلاك)، لضمان استدامة الأصول وعدم ترحيل أعباء البنية التحتية المتهالكة للأجيال القادمة.

١-١-٣ أهداف البحث

١. التأصيل النظري: بيان الأسس المفاهيمية والمحاسبية لتقييم الأصول والبنى التحتية وفق أحدث إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB).

٢. تحليل نماذج القياس: توضيح أثر التحول من الكلفة التاريخية إلى القيمة التشغيلية الجارية والقيمة العادلة في تحسين دقة وعدالة القوائم المالية الحكومية.

٣. الربط بين المحاسبة والقرارات: تحليل العلاقة بين دقة حساب الإهلاك والاضمحلال وبين كفاءة تخطيط الموازنات الرأسمالية وجدولة عمليات الصيانة الوقائية.

٤. تشخيص الفجوة التطبيقية: تحديد المعوقات التشريعية (مثل القوانين المالية النقدية) والفنية التي تحول دون تطبيق هذه المعايير في البيئة المحلية، وسبل معالجتها.

٥. تقديم الحلول: اقتراح آليات عملية للتكامل بين نظم المعلومات المالية و سجلات الأصول الهندسية لضمان أن البيانات المالية تعكس الواقع الفعلي وتدعم متخذ القرار.

١-١-٤ فرضيات البحث

بناءً على المشكلة والأهداف، ينطلق البحث من فرضيتين رئيسيتين:

الفرضية الأولى: يؤدي التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير (IPSAS) إلى إظهار القيمة الحقيقية والعادلة لأصول ومشاريع الموارد المائية في القوائم المالية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دقة المعلومات المحاسبية (مثل الإهلاك والاضمحلال) وبين ترشيد قرارات الصيانة والاستبدال في قطاع الموارد المائية.

١-١-٥ منهجية البحث

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك من خلال:

الجانب الوصفي: دراسة وتحليل المعايير الدولية (IPSAS) والأدبيات المتعلقة بها لبناء الإطار النظري.

الجانب التحليلي: إسقاط هذه المعايير على البيانات المالية الفعلية لقطاع الموارد المائية، وتحليل الفجوة بين المطبق حالياً وبين ما يجب أن يكون، وبيان الأثر المالي لذلك.

١-١-٦ وسائل و أدوات جمع البيانات

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، سيتم الاعتماد على المصادر التالية:

الجانب النظري: الكتب، الدوريات العلمية، الادبيات السابقة.

الجانب التطبيقي: القوائم والتقارير المالية الختامية (سجلات الأصول).

١-١-٧ حدود البحث

الحدود المكانية: تتمثل في (وزارة الموارد المائية / مديرية الموارد المائية في محافظة بغداد).

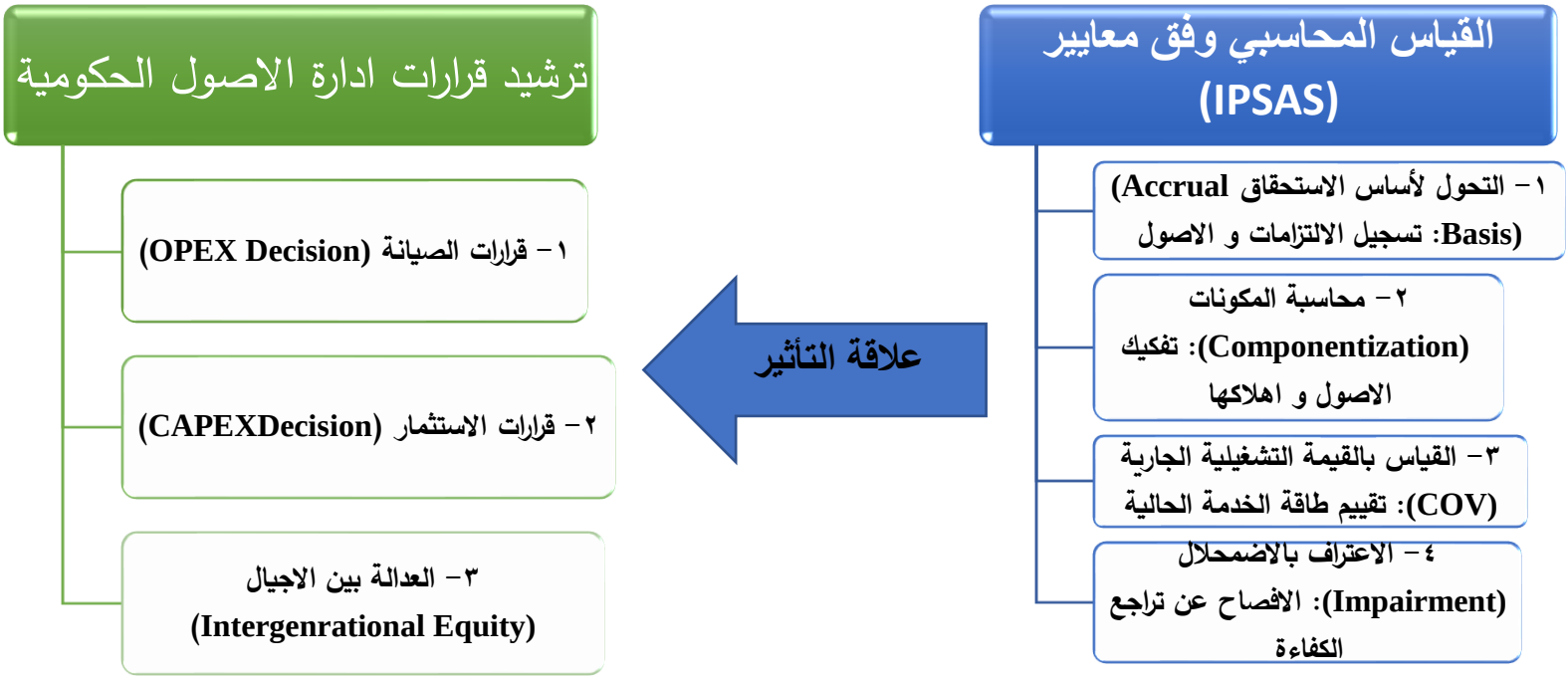
الحدود الزمانية: تمتد السلسلة الزمنية للبيانات المالية المختارة للتحليل لفترة ثلاث سنوات مالية (٢٠٢٢ – ٢٠٢٣ – ٢٠٢٤).

الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على معالجة الأصول الثابتة والبنى التحتية وفق المعيارين (IPSAS 17 & IPSAS 45)، للتركيز على قرارات الصيانة والاستثمار.

١-١-٨ مجتمع وعينة البحث

مجتمع البحث: يتمثل المجتمع في القطاع المالي والمحاسبي التابع لوزارة الموارد المائية في العراق، نظراً لضخامة حجم الأصول التي يديرها هذا القطاع وأهميتها الاستراتيجية.

عينة البحث: تم اختيار عينة قصدية (Purposive Sample) متمثلة في البيانات والسجلات المالية لـ (مديرية الموارد المائية)، وذلك لتوفر البيانات اللازمة ولأنها تمتلك مزيجاً من الأصول التشغيلية والبنى التحتية المناسبة لتطبيق المعايير.



الشكل ١-١ المخطط الفرضي للبحث

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

١-٢-١ الدراسات المحلية (العراق)

١- دراسة (الخفاجي، ٢٠٢٠)	
اسم الباحث وسنة النشر	الخفاجي (أحمد مهدي ماهر)، ٢٠٢٠
بلد الناشر	العراق
نوع النشر	رسالة ماجستير (غير منشورة) – كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة واسط.
عنوان الدراسة	أثر متطلبات معيار المحاسبة الحكومي الدولي (IPSAS 17) "الممتلكات والمنشآت والمعدات" على جودة التقارير المالية للوحدات الحكومية.
أهمية الدراسة	تنبع من الحاجة الملحة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية الحكومية لتمكين متخذي القرار من تقييم الأداء وتحقيق المساءلة حول استخدام الأصول العامة.
أهداف الدراسة	عرض ومناقشة متطلبات المعيار (IPSAS 17)، وتشخيص جوانب القصور في التقارير الحكومية العراقية الحالية المعدة وفق الأساس النقدي.
مشكلة الدراسة	قصور التقارير المالية للوحدات الحكومية في العراق وعدم قدرتها على توفير إفصاح ملائم نتيجة اعتمادها على الأساس النقدي التقليدي.
نتائج الدراسة	تبني المعيار (IPSAS 17) له أثر إيجابي جوهري ذا دلالة على جودة التقارير المالية.
الاستنتاجات والتوصيات	ضرورة التحول التدريجي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي لتحقيق إفصاح صادق وملاءم يعزز من الرقابة والمساءلة.

٢- دراسة (النعيمي والدباغ، ٢٠٢٤)	
اسم الباحث وسنة النشر	النعيمي (مهند بدر) والدباغ (لقمان محمد)، ٢٠٢٤.
بلد الناشر	العراق
نوع النشر	بحث منشور – مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية (المجلد ٢٠، العدد ٦٥).
عنوان الدراسة	تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي في القطاع الصحي في ضوء متطلبات معياري (IPSAS 1) و (IPSAS 2).
أهمية الدراسة	تكمن في الدور الحيوي للإبلاغ المالي في تعزيز الشفافية والمساءلة، تحديداً في قطاع حساس كالقطاع الصحي (دائرة صحة نينوى).
أهداف الدراسة	تحديد المتطلبات اللازمة لتطوير الإبلاغ المالي، وقياس أثر تطبيق معايير (IPSASs) في المؤسسات الصحية.
مشكلة الدراسة	ضعف جودة الإبلاغ المالي الحكومي الحالي وقصوره عن عكس المركز المالي الحقيقي بسبب الاعتماد على الأساس النقدي.
نتائج الدراسة	وجود حاجة ماسة لتبني معايير (IPSASs) لتوفير بيانات مالية عالية الجودة تعكس صورة واضحة وعادلة عن المركز المالي.
الاستنتاجات والتوصيات	ضرورة اعتماد هذه المعايير كأداة أساسية لترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام.

١-٢-٢ الدراسات العربية

١- دراسة (علي شربة وآخرون، ٢٠١٩)	
اسم الباحث وسنة النشر	علي شربة (علي هاتف عبد) وآخرون، ٢٠١٩.
بلد الناشر	العراق
نوع النشر	بحث منشور – مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية (جامعة الكوفة).
عنوان الدراسة	إمكانية تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام، وتحديداً المعيار التأسيسي رقم ١ في البيئة العراقية.
أهمية الدراسة	التركيز على البنية التحتية المحاسبية (الأساس التأسيسي) كشرط مسبق لتطبيق المعايير التفصيلية الأخرى.
أهداف الدراسة	تقييم واقع النظام المحاسبي الحكومي العراقي ومقارنته بمتطلبات عرض القوائم المالية وفق (IPSAS 1).
مشكلة الدراسة	الفشل في تبني المعيار التأسيسي لعرض القوائم المالية، مما يشكل عائقاً أمام تقييم الأصول والبنى التحتية بشكل صحيح.
نتائج الدراسة	وجود فجوة كبيرة وضعف في مواكبة وتطبيق المعايير، وعدم الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح وفق (IPSAS 1).
الاستنتاجات والتوصيات	التحدي الجوهري لا يكمن فقط في تقييم الأصول (IPSAS 17)، بل في البيئة المحاسبية العامة؛ وتوصي بمغادرة الأساس النقدي وتطوير التطبيقات المحاسبية.
٢- دراسة (دبوزين، ٢٠٢٢)	
اسم الباحث وسنة النشر	دبوزين (محمد)، ٢٠٢٢.
بلد الناشر	الجزائر
نوع النشر	بحث منشور – مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية (جامعة أم البواقي).
عنوان الدراسة	مقاربة جديدة لتطبيق المعيار IPSAS-١٧ "التثبيتات المادية" في المحاسبة العمومية الجزائرية.
أهمية الدراسة	تقديم مقاربة تطبيقية للمواءمة بين المعايير الدولية والخصوصية القانونية والتشغيلية المحلية.
أهداف الدراسة	استعراض متطلبات (IPSAS 17) وبيان كيفية مواءمتها مع النظام المحاسبي العمومي الجزائري لضمان القياس العادل.
مشكلة الدراسة	كيفية تحقيق المواءمة بين متطلبات المعيار الدولي وواقع البنية التحتية والنظام القانوني المحلي.
نتائج الدراسة	تطبيق (IPSAS 17) شرط ضروري لعصرنة النظام المحاسبي وتوفير قياس عادل للأصول الثابتة.
الاستنتاجات والتوصيات	الاستفادة من البيانات لا تتم تلقائياً؛ لذا يجب توطين المعيار عبر تطوير دليل إجرائي تنفيذي يراعي الخصوصية المحلية.

١-٢-٣ الدراسات الأجنبية

1- دراسة (2023,EJIOFOR & UBOGU)	
اسم الباحث وسنة النشر	يوبوغو وإيجيوفور (Ejiofor & Ubogu)، 2023.
بلد الناشر	نيجيريا (Nigeria)
نوع النشر	بحث منشور - (Journal Article) في مجلة Advance Journal : of Business and Entrepreneurship Development.
عنوان الدراسة	أثر تبني معايير (IPSAS) على جودة التقارير المالية في القطاع العام (نيجيريا).
أهمية الدراسة	ربط التبني المحاسبي للمعايير بمفاهيم "الملاءمة القيمية" (Value Relevance) للمعلومات وتأثيرها على القرار.
أهداف الدراسة	فحص أثر تطبيق المعايير الدولية على ثلاث ركائز: المساءلة، الشفافية، والملاءمة القيمية في القطاع العام.
مشكلة الدراسة	مدى فعالية التحول نحو معايير (IPSAS) في تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي الحكومي.
نتائج الدراسة	المعايير حسنت بشكل كبير من مستوى المساءلة والشفافية وزادت من القيمة المعلوماتية للتقارير.
الاستنتاجات والتوصيات	التحول يتطلب "حوكمة للتطبيق"؛ وتوصي بإنشاء لجنة توجيهية (Steering Committee) للإشراف على التطبيق لضمان استخدام البيانات في اتخاذ القرار.

2- دراسة (Cheah, 2004 & Garvin)	
اسم الباحث وسنة النشر	جارفن وتشياه (Cheah & Garvin، 2004).
بلد الناشر	المملكة المتحدة (UK) – الناشر Taylor & Francis
نوع النشر	بحث منشور (Journal Article) – في مجلة: Construction Management and Economics.
عنوان الدراسة	تقنيات التقييم لقرارات الاستثمار في البنية التحتية.
أهمية الدراسة	تجاوز المنظور المحاسبي البحت إلى المنظور الاستثماري الاستراتيجي في التعامل مع أصول البنية التحتية.
أهداف الدراسة	فحص الافتراضات وراء نماذج التقييم التقليدية مقارنة بنماذج الخيارات المتقدمة (Real Options).
مشكلة الدراسة	قصور نماذج التقييم التقليدية عن التقاط الاعتبارات الاستراتيجية وقيمة المرونة في مشاريع البنية التحتية.
نتائج الدراسة	نماذج تسعير الخيارات تعزز التقييم من خلال التقاط قيم غير ملموسة (مثل قيمة تأجيل المشروع).
الاستنتاجات والتوصيات	البيانات المحاسبية (مثل تلك الناتجة عن IPSAS 17) يجب أن تُبنى عليها أدوات تقييم مالي متخصصة، واختيار النموذج يعتمد على خصائص المشروع.

الفصل الثاني

الإطار النظري للقياس المحاسبي وإدارة الأصول الحكومية

الفصل الثاني

الإطار النظري للقياس المحاسبي وإدارة الأصول الحكومية

تمهيد

يهدف هذا الفصل إلى بناء الإطار النظري المتعلق بموضوع البحث، من خلال استعراض وتحليل المفهوم الحديث للأصول العامة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وأسس قياسها محاسبياً، ثم ربط ذلك بالدور الترشيدي للمعلومات المحاسبية في دعم قرارات إدارة الأصول الحكومية، وخاصة في قطاع الموارد المائية. وينقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية: يتناول المبحث الأول ماهية الأصول والبنى التحتية وخصائصها، ويركز المبحث الثاني على أسس ومناهج القياس المحاسبي للأصول، بينما يحلل المبحث الثالث العلاقة التبادلية بين جودة المعلومات المحاسبية وكفاءة إدارة الأصول، وكيف تساهم في ترشيد القرارات الرأسمالية والتشغيلية.

المبحث الأول

ماهية الأصول والبنى التحتية وخصائصها في معايير (IPSAS)

تمهيد

يُعد التصور الدقيق لطبيعة وخصائص الأصول الحكومية، وخاصة البنى التحتية، الخطوة الأساسية لفهم أثر القياس المحاسبي. فهذا المبحث يركز على وعاء القياس ذاته، أي الأصل، وكيف تغيرت النظرة المحاسبية له من مجرد بند إنفاق في ظل الأساس النقدي إلى "مورد اقتصادي" يخضع للتحكم ويولد منافع مستقبلية في ظل أساس الاستحقاق الكامل بموجب معايير IPSAS (IFAC, 2022).

٢-١-١ مفهوم الأصول وسيطرة الدولة (Concept & Control)

١. تعريف الأصل وفق (IPSAS):

يُعرِّف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) الأصل بأنه مورد يخضع لسيطرة الكيان نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية تقديم خدمة إلى الكيان (IPSASB, Conceptual Framework, para, 2022: 49). ويُعد عنصري السيطرة و المنافع المستقبلية هما حجر الزاوية في هذا التعريف، حيث تحل السيطرة الفعلية محل مفهوم الملكية القانونية التقليدي في العديد من الحالات الحكومية. فالدولة قد تسيطر على أصول لا تملكها قانونياً، مثل الأراضي المخصصة للمرافق العامة أو حقوق الطرق، والعكس صحيح (العبيدي والغنام، ٢٠٢١: ٨٧).

٢. التطبيق في قطاع الموارد المائية:

في سياق الموارد المائية، تنطبق السيطرة على أصول مثل السدود، القنوات الرئيسية، محطات الضخ، وشبكات التوزيع. فمحطة الضخ التابعة لوزارة الموارد المائية تخضع لسيطرتها الكاملة من حيث التشغيل، الصيانة، واتخاذ القرارات المتعلقة بها، مما يجعلها أصلاً يجب الاعتراف به في السجلات المالية، بغض النظر عن التفاصيل القانونية الدقيقة للملكية (Ouda, 2021: 45).

٣. تصنيف الأصول: المدرة وغير المدرة للنقد:

تميز معايير IPSAS بين نوعين من الأصول:

- الأصول المدرة للنقد (Cash-Generating Assets): وهي الأصول التي تُستخدم أساساً لتوليد تدفقات نقدية، مثل محطات تحلية المياه التي تبيع المياه للبلديات أو القطاع الصناعي.
- الأصول غير المدرة للنقد (Non-Cash-Generating Assets): وهي السائدة في القطاع الحكومي، وتُستخدم أساساً لتقديم خدمات عامة دون مقابل تجاري مباشر، مثل معظم السدود التخزينية التي تهدف لتأمين مياه الشرب والري، وشبكات الري الرئيسية المجانية (IPSAS 21, para. 7). هذا التمييز حاسم لأنه يؤثر على نموذج القياس اللاحق واختبار الاضمحلال المُطبق على الأصل (الخالدي، ٢٠٢٠: ١١٢).

٢-١-٢ البنى التحتية وفق المعيار (IPSAS 45)

١. التحول من IPSAS 17 إلى IPSAS 45:

لطالما شكلت محاسبة البنى التحتية تحدياً كبيراً. وقد تم معالجتها سابقاً ضمن معيار IPSAS 17 الخاص بالممتلكات، البنايات، والمعدات. إلا أن الطبيعة الفريدة للبنى التحتية الحكومية (كشبكات الطرق، المياه، والصرف الصحي) دعت إلى إصدار معيار مستقل هو IPSAS 45 البنى التحتية غير المتجددة (Non-Regenerated Infrastructure) (IPSASB, 2022, IPSAS 45).

٢. خصائص بنى الموارد المائية وفق IPSAS 45:

يصف المعيار خصائص البنى التحتية التي تنطبق تماماً على أصول قطاع المياه، ومنها:

- العمر الطويل (Long Useful Life): حيث قد يمتد عمر السد أو الناظم لأكثر من ٥٠–١٠٠ سنة.
- الارتباط بشبكة نظام (Part of a Network or System): فقناة الري لا قيمة لها بمعزل عن بقية مكونات الشبكة (السد، المحطات، المقسمات).

الاستخدام في نشاط غير تجاري (Used in Non-Commercial Activity): فالغالبية تُستخدم لتقديم خدمة عامة.

- صعوبة التقييم والاستبدال (Difficult to Value and Replace): بسبب تفردها وارتفاع تكلفة استبدالها (Ouda, 2021: 48). هذه الخصائص تجعل تطبيق نماذج القياس التقليدية، مثل القيمة العادلة السوقية، غير مجدٍ، مما دفع إلى تطوير نماذج خاصة كالقيمة التشغيلية الجارية.

٢–١–٣ نهج المكونات (Component Approach)

يُعد نهج المكونات من المبادئ الأساسية في معايير IPSAS الخاصة بالأصول الثابتة (IPSAS 45 & IPSAS 17). وينص على أنه يجب تفكيك الأصل المعقد إلى مكونات رئيسية ذات أعمار إنتاجية مختلفة، ومحاسبتها كل على حدة (IPSAS 17, para. 46).

١. التطبيق على أصول المياه:

فمحطة الضخ ليست كتلة واحدة، بل تتكون من مكونات مثل:

- المكون المدني: المبنى والأساسات (عمره ٥٠ سنة).
- المكون الميكانيكي: المضخات والمحركات (عمرها ١٥ سنة).
- المكون الكهربائي: لوحات التحكم والمولدات (عمرها ١٠ سنوات).

٢. الأثر المحاسبي و الترشيدي :

يسمح هذا النهج بحساب إهلاك دقيق يعكس الاستهلاك الفعلي لكل مكون، بدلاً من استخدام معدل إهلاك واحد متوسط قد لا يعكس الواقع الهندسي. وهذا يوفر معلومات حيوية لإدارة دورة حياة الأصل، حيث يُظهر بالضبط أي مكون يقترب من نهاية عمره الإنتاجي وبحاجة لاستبدال أو صيانة استباقية مكلفة، مما يدعم قرارات الميزانية التشغيلية والرأسمالية (الشمري وآخرون، ٢٠٢٢: ١١٥).

المبحث الثاني

أسس ومناهج القياس المحاسبي للأصول

تمهيد

يركز هذا المبحث على جوهر عملية القياس، أي تحديد القيمة المالية التي ستعكس في السجلات والقوائم المالية للأصول الحكومية، وهو ما يشكل المدخلات الرئيسية لعملية ترشيد القرار.

٢-٢-١ القياس الأولي (Initial Measurement)

يتم الاعتراف بالأصل أولاً في الدفاتر بمبلغ مساوٍ لتكلفته، وهي كل النفقات المدفوعة لحين جعل الأصل جاهزاً للاستخدام (IPSAS 17, para. 27). ومع ذلك، تختلف مصادر الحصول على الأصل:

- نموذج التكلفة (Cost Model): هو الأساس عند الشراء أو الإنشاء. على سبيل المثال، تكلفة إنشاء سد تشمل تصميمه، الأعمال المدنية، التعويضات، وما شابه.
- القيمة العادلة (Fair Value): تطبق عند الحصول على الأصل بالمقابل غير التجاري، مثل المنح أو المصادرات أو التحويلات من جهة حكومية أخرى. فإذا تبرعت جهة مانحة لوزارة الموارد المائية بمضخات حديثة، يجب إثباتها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستلام (IPSAS 9, para. 15). القيمة العادلة هي السعر الذي يمكن بيعه به في سوق نشط بين أطراف مدركة وراغبة (IPSASB, 2022, Conceptual Framework).

٢-٢-٢ القياس اللاحق (Subsequent Measurement)

بعد الاعتراف الأولي، تختار الإدارة نموذجاً للقياس اللاحق:

- نموذج التكلفة التاريخية (Cost Model): يبقى الأصل مسجلاً بالتكلفة بعد خصم مجمع الإهلاك والاضمحلال (IPSAS 17, para. 38). ميزته الموضوعية والثبات، لكن عيبه الأساسي أنه لا يعكس القيمة الاقتصادية الحالية للأصل طويل العمر، خاصة في بيئة التضخم، مما قد يعطي صورة مضللة عن ثروة الحكومة (عباس وفاضل، ٢٠٢٣: ٦٢).
- نموذج إعادة التقييم (Revaluation Model): يُقاس الأصل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم، مع إعادة تقييم منتظمة لضمان عدم اختلاف القيمة الدفترية عن القيمة العادلة بشكل جوهري (IPSAS 17, para. 39). هذا النموذج أكثر فائدة للأصول طويلة العمر كالسدود، حيث يعكس تقريباً للقيمة الحالية، ولكنه يتطلب عمليات تقييم مهنية دورية مكلفة.

٢-٢-٣ التوجه الحديث: القيمة التشغيلية الجارية (IPSAS 46 - COV)

ظهرت الحاجة لنموذج قياس خاص بالأصول الحكومية غير المدرة للنقد بعد فشل نموذج "القيمة العادلة" التجاري في تقييمها، فما هي القيمة السوقية لسد لا يُباع ولا يُشترى؟

١. مفهوم القيمة التشغيلية الجارية (Current Operational Value - COV):

أطلق معيار IPSAS 46 القيمة التشغيلية الجارية للأصول غير المدرة للنقد هذا النموذج، وعرفها بأنها القيمة الحالية للفوائد الاقتصادية أو إمكانية تقديم الخدمة المتبقية في الأصل (IPSAS 46, para. 7). في التطبيق، غالباً ما تُقاس بـ تكلفة الاستبدال المطفأة (Depreciated Replacement Cost) ، أي التكلفة الحالية لاستبدال الأصل بآخر مماثل في الأداء

والطاقة الخدمية، بعد خصم الإهلاك المستحق الذي يمثل الاستهلاك الجزئي لتلك الطاقة (Ellwood & Newberry, 2021: 812).

٢. التطبيق على سدود المياه:

لتقييم سد، يتم:

- التقدير الهندسي: حساب التكلفة الحالية لبناء سد جديد يؤدي نفس الوظيفة (التخزين، التحكم، إنتاج الطاقة).
- التعديل المحاسبي: خصم الإهلاك المتراكم بناءً على العمر المتبقي والفائدة المتبقية. هذه القيمة تعكس بشكل أفضل الطاقة الخدمية الحقيقية التي يقدمها الأصل للمجتمع، وليس سعره الافتراضي في سوق غير موجود (Ejiofor, & Ubogu 2023: 315).

٢-٢-٤ محاسبة الاضمحلال (Impairment - IPSAS 21)

الاضمحلال هو الانخفاض المفاجئ وغير المتوقع في القيمة الاستردادية للأصل عن قيمته الدفترية (IPSAS 21, para. 7).

١. مسببات الاضمحلال في أصول المياه: كسر مفاجئ في قناة رئيسية بسبب كارثة طبيعية، تلف معدات محطة ضخ بسبب فيضان، أو انخفاض دائم في منسوب المياه يقلل من فائدة سد.

٢. القياس والمعالجة: يتم قياس خسارة الاضمحلال على أنها الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الاستردادية (أعلى بين قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وقيمته الاستعمالية). تُعترف هذه الخسارة كمصروف في قائمة الأداء المالي، مما يقلل من صافي قيمة الأصل وربحية الكيان (الحمادي، ٢٠١٩: ١٧٨). هذا الإفصاح يلفت الانتباه فوراً إلى وجود أصول متدهورة تحتاج لتدخل عاجل، وهو شكل من أشكال الرقابة المالية.

المبحث الثالث

إدارة الأصول العامة والدور الترشيدي للمعلومات المحاسبية

يستعرض هذا المبحث كيف تتحول البيانات المحاسبية عالية الجودة الناتجة عن تطبيق IPSAS إلى أدوات فعالة لتحسين دورة حياة الأصول وترشيد القرارات المالية.

٢-٣-١ استراتيجيات إدارة الأصول (IAM) ودورة الحياة

١. مفهوم التكلفة الكلية للملكية (Total Cost of Ownership - TCO):

في ظل الأساس النقدي، يركز متخذ القرار على سعر الشراء فقط. بينما يوفر تطبيق IPSAS رؤية شاملة للتكلفة تشمل:

- تكلفة الشراء/الإنشاء.
- تكلفة التركيب والتشغيل الأولي.
- تكلفة التشغيل والصيانة الدورية طوال العمر الافتراضي.
- تكلفة الإهلاك (كممثل لاستهلاك الأصل).
- تكلفة التفكيك أو الإزالة النهائية (IFAC, 2022).

هذا المنظور الشامل يرشد قرار الشراء لصالح الأصول ذات الكفاءة العالية وإن كانت أغلى سعراً، لأن تكلفتها الكلية على مدى ٢٠ سنة قد تكون أقل بكثير من بديل رخيص لكنه استهلاكي (PWC, 2020: 14).

٢. التحول من الصيانة العلاجية إلى الصيانة التنبؤية:

توفر سجلات الإعالة التفصيلية وفق نهج المكونات بيانات دقيقة عن العمر الإنتاجي المتبقي لكل جزء.

- الوضع التقليدي (صيانة علاجية): انتظار عطل محرك المضخة لإصلاحه، مما قد يؤدي إلى توقف الري وخسائر زراعية فادحة.
- الوضع المرشد (صيانة وقائية/تنبؤية): تشير السجلات المحاسبية إلى أن المحرك استنفد ٩٠٪ من عمره، مما يدفع الإدارة لجدولة استبداله خلال الموسم غير الزراعي، وبالتالي تجنب التكلفة الأعلى للتعطل الطارئ (الشمري وآخرون، ٢٠٢٢: ١١٨).

٢-٣-٢ المفاضلة بين النفقات الرأسمالية والتشغيلية (CAPEX vs OPEX)

١. دور القيمة التشغيلية الجارية (COV) في قرار الإصلاح أم الاستبدال:

بدون IPSAS، لا تُعرف القيمة الحقيقية لمحطة ضخ قديمة. بوجود COV، تصبح المفاضلة ممكنة:

- معادلة القرار: إذا كانت (كلفة الإصلاح الشامل + القيمة الحالية للتكاليف التشغيلية المرتفعة المتوقعة) > (كلفة شراء أصل جديد – قيمته الإنقاذية + القيمة الحالية للمنافع التشغيلية المتوقعة)، فإن القرار الاقتصادي الأمثل هو الاستبدال (Ellwood & Newberry, 2021: 815).

٢. مصفوفة القرار (Decision Matrix) المدعمة بالمعلومات المحاسبية:

تساعد التقارير المالية في بناء مصفوفة أولويات للصيانة والاستبدال، تعتمد على معياري:

- الحالة الفنية (من تقارير الهندسة).
- الأثر المالي (من القيمة الدفترية، معدل الإهلاك، تاريخ خسائر الاضمحلال).

وهكذا تُوجه الموازنة المحدودة نحو الأصول الأكثر حاجة والأعلى أثراً على الخدمة (Ouda, 2021: 102).

٢-٣-٣ الدور الرقابي وتحقيق العدالة بين الأجيال

١. الإهلاك كأداة لحفظ رأس المال العام (Capital Maintenance):

في المحاسبة الحكومية الحديثة، يمثل الإهلاك مقياساً لتآكل الثروة الوطنية المتمثلة في البنية التحتية. عدم تسجيله يعني إخفاء التكلفة الحقيقية لخدمات العام الحالي وإيهام صناع السياسة بوجود فائض وهمي. تسجيله يجبر الحكومة على تخصيص موارد في الموازنات المستقبلية لإعادة الاستثمار في إحلال الأصول المتآكلة (Rehabilitation)، وهو جوهر حفظ رأس المال (IFAC, 2022).

٢. اضمحلال الأصول كأداة للمساءلة (Accountability):

عندما تسجل وزارة الموارد المائية خسارة اضمحلال بسبب إهمال صيانة ناظم مائي أدى إلى تلفه، يظهر هذا البند بوضوح في قائمة الأداء المالي. هذا الإفصاح يضع الإدارة تحت مساءلة السلطة التشريعية والرقابية، ويكون دليلاً مادياً على الهدر المالي الناتج عن سوء الإدارة، مما يحفز على تحسين الأداء (الحمادي، ٢٠١٩: ١٨٥).

٣. تحقيق العدالة بين الأجيال (Intergenerational Equity):

يفرض أساس الاستحقاق مبدأً أخلاقياً: الجيل الذي ينتفع من الخدمة يجب أن يتحمل تكلفتها الكاملة. من خلال تحميل الموازنة الحالية بمصروف إهلاك الأصول المستخدمة، يتحمل الجيل الحالي تكلفة الاستهلاك، ويمنع ترحيل أعباء الصيانة المؤجلة (Deferred Maintenance) واستبدال الأصول المنتهية إلى الأجيال القادمة، ليُسلِّمهم بنية تحتية سليمة وقادرة على مواصلة تقديم الخدمة (عباس وفاضل، ٢٠٢٣: ٧٠).

الفصل الثالث

الجانب العملي التطبيقي

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن مديرية الموارد المائية في محافظة بغداد

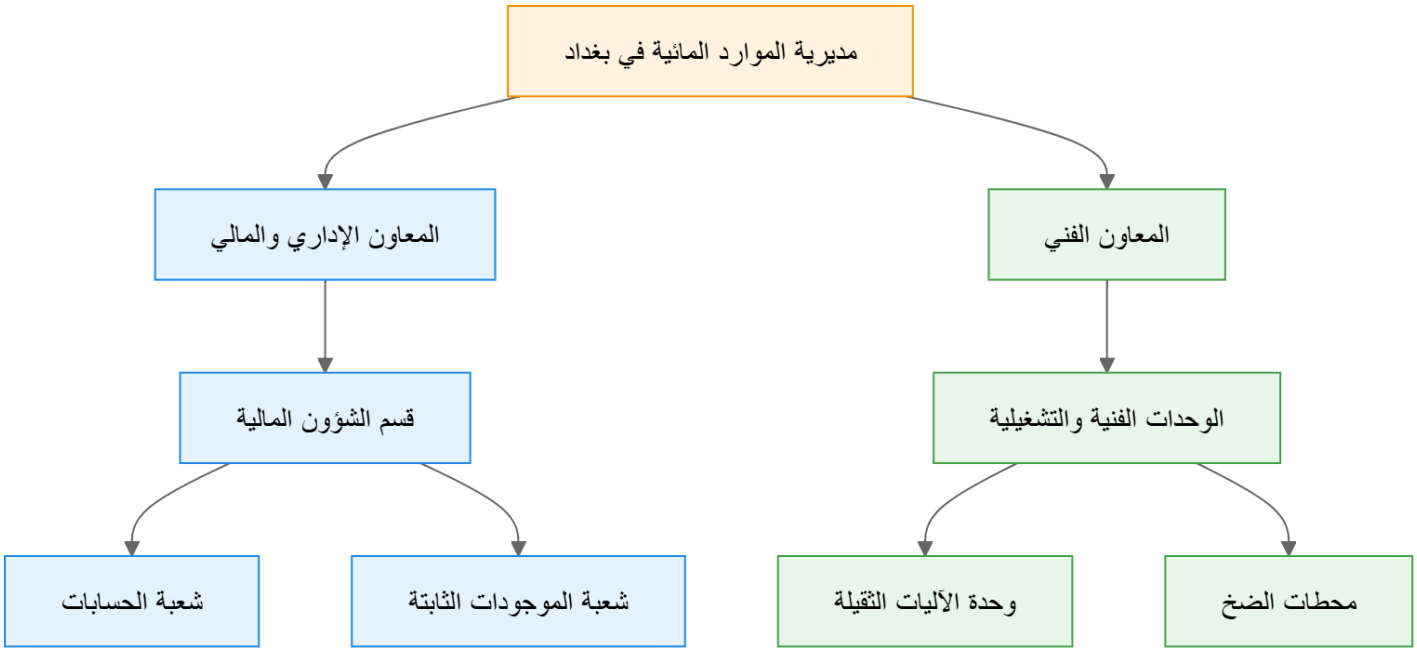
تعد مديرية الموارد المائية في محافظة بغداد إحدى التشكيلات الحيوية والاستراتيجية التابعة لوزارة الموارد المائية العراقية. تكتسب هذه المديرية أهميتها من طبيعة المهام الموكلة إليها والتي تمس الأمن المائي والغذائي بشكل مباشر، حيث تتولى مسؤولية إدارة شبكات الري والبزل، تأمين الحصص المائية للأراضي الزراعية، تشغيل وصيانة البنى التحتية كالنواظم والسدود ومحطات الضخ، فضلاً عن درء مخاطر الفيضانات من خلال صيانة السداد الترابية وتطهير مجاري الأنهر. ولتنفيذ هذه المهام الجسيمة، تمتلك المديرية أسطولاً ضخماً ومتنوعاً من الموجودات الثابتة والأصول الرأسمالية التي تشمل الآليات الهندسية الثقيلة (كالحفارات والبلدوزرات)، محطات الضخ والمولدات، والبنى التحتية الاستراتيجية (كالبوابات والنواظم).

إدارياً وفنياً، تدار هذه الأصول عبر قسمين رئيسيين: القسم الفني (الهندسي) الذي يراقب الحالة التشغيلية ويحدد احتياجات الصيانة، والقسم المالي الذي يتولى توفير التخصيصات وصرف النفقات. وهنا تبرز فجوة عميقة بسبب اعتماد المديرية على "الأساس النقدي" في نظامها المحاسبي؛ فهذا النظام يسجل الأصل عند شرائه كـ "مصروف رأسمالي" لمرة واحدة، ولا يقوم باحتساب أي اندثار (إهلاك) سنوي يعكس تناقص المنافع الاقتصادية للأصل. ونتيجة لذلك، تبقى الأصول مسجلة بكلفتها التاريخية مهما تقادمت أو تهالكت، مما يفصل تماماً بين "الواقع الهندسي" للأصل (الذي قد يكون خارج الخدمة) و"الواقع المحاسبي" (الذي يظهره بقيمته الكاملة). هذا الانفصال يجعل متخذ القرار عاجزاً عن التخطيط السليم لعمليات الاستبدال (CAPEX) أو الصيانة (OPEX)، ويجعله يعتمد على ردود الأفعال الطارئة عند تعطل الأصول بدلاً من الإدارة الاستراتيجية المسبقة.

٣-١-٢ الهيكل التنظيمي للمديرية

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد المائية في بغداد من تشكيلات إدارية وفنية تتوزع المسؤوليات فيها بين معاونين رئيسيين:

- **المعاون الإداري والمالي:** يضطلع بمسؤولية إدارة الجوانب المالية والقانونية والإدارية للمديرية. يضم قسم الشؤون المالية شعباً متخصصة: شعبة الحسابات، وشعبة الموجودات الثابتة التي تقوم بتسجيل القيود النظامية لغرض الرقابة، وشعبة الموازنة التي تطبق الأساس النقدي. كما يشمل هذا الجانب قسم العقود والمشتريات، وقسم الشؤون الإدارية.
- **المعاون الفني:** يتولى الإشراف على العمليات الهندسية والتشغيلية للمديرية. يضم هذا الجانب قسم المشاريع، وقسم التشغيل والصيانة، وقسم السيطرة النهرية. يتألف قسم التشغيل والصيانة من وحدات فنية متخصصة: وحدة الآليات الثقيلة، ووحدة محطات الضخ، ووحدة الصيانة الهندسية، ووحدة متابعة الأعطال، حيث تقوم جميع هذه الوحدات برصد الحالة الفنية للأصول والمعدات.



الشكل ١-٣ الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد المائية في بغداد

المبحث الثاني

التحليل التطبيقي للمعالجات المحاسبية للأصول الثابتة

لغرض إثبات الفرضيات واختبار مدى كفاءة النظام المالي المطبق، تم سحب عينة فعلية ومختارة من سجلات الأصول لمديرية الموارد المائية في بغداد بناءً على الجرد الفعلي لعام ٢٠٢٤. سيتم إجراء المقارنة المحاسبية لتوضيح الفجوة بين النظامين الماليين.

٣-٢-١ المعالجة القيدية للأصول في ظل الأساس النقدي المطبق (القيود النظامية)

لغرض الفهم الدقيق لآلية عمل النظام المحاسبي الحكومي المطبق في مديرية الموارد المائية (الأساس النقدي)، وكيفية تعامله مع الأصول الرأسمالية المبينة في العينة، يجب استعراض المعالجة القيدية التي تتم عند شراء أي أصل (مثل شراء حافرة هيدروليكية أو محطة ضخ). فالأساس النقدي لا يُظهر قيمة للموجودات كأصول منتجة، وإنما يعتبرها جميعها "مصروفات" منتهية.

يقوم القسم المالي في الدائرة بتسجيل قيدين منفصلين تماماً، وهما جوهر المشكلة المحاسبية:

١. قيد الصرف الفعلي (استنفاد التخصيص المالي):

بموجب هذا القيد، يتم التعامل مع تكلفة شراء الأصل على أنها "مصروف" يُحمل بالكامل على الموازنة الاستثمارية أو التشغيلية للسنة الحالية، وكأنه استُهلك بالكامل بمجرد شرائه، ويكون القيد:

من حـ / المصروفات (الرأسمالية / حسب التبويب المالي في الموازنة)

إلى حـ / البنك (أو جاري دائرة المحاسبة)

قيد صرف قيمة الموجود الثابت واعتباره نفقة نهائية

٢. القيد النظامي (لغرض السيطرة المخزنية فقط):

بما أن الأصل قد تم "إطفاؤه" مالياً في القيد الأول ولم يعد له وجود في الحسابات الختامية كقيمة، يعمد النظام الحكومي إلى إثبات الأصل في (سجلات الموجودات الثابتة) لغرض الجرد والمراقبة ومنع الاختلاس فقط، وذلك من خلال إجراء قيد متقابل (وهمي) لا يؤثر على الموقف المالي للدائرة، ويكون القيد:

من حـ / الموجودات الثابتة (حسب النوع: آليات، أجهزة، إلخ)

إلى حـ / مقابل الموجودات الثابتة

قيد نظامي متقابل لغرض السيطرة على الموجودات وإثبات العهدة

عندما يتهالك الأصل أو يخرج عن الخدمة تكتفي الدائرة بعكس هذا القيد النظامي لشطبه من السجلات، دون تسجيل أي "خسارة اضمحلال" أو تحميل للسنوات السابقة بتكلفة الاستهلاك. ولإثبات أثر هذا الخلل، تم تقسيم عينة البحث إلى ثلاث مجاميع رئيسية ومقارنتها مع المعالجة المقترحة وفق معايير (IPSAS) كما في الجداول الآتية:

أولاً: مجموعة الآليات الهندسية التخصصية الثقيلة

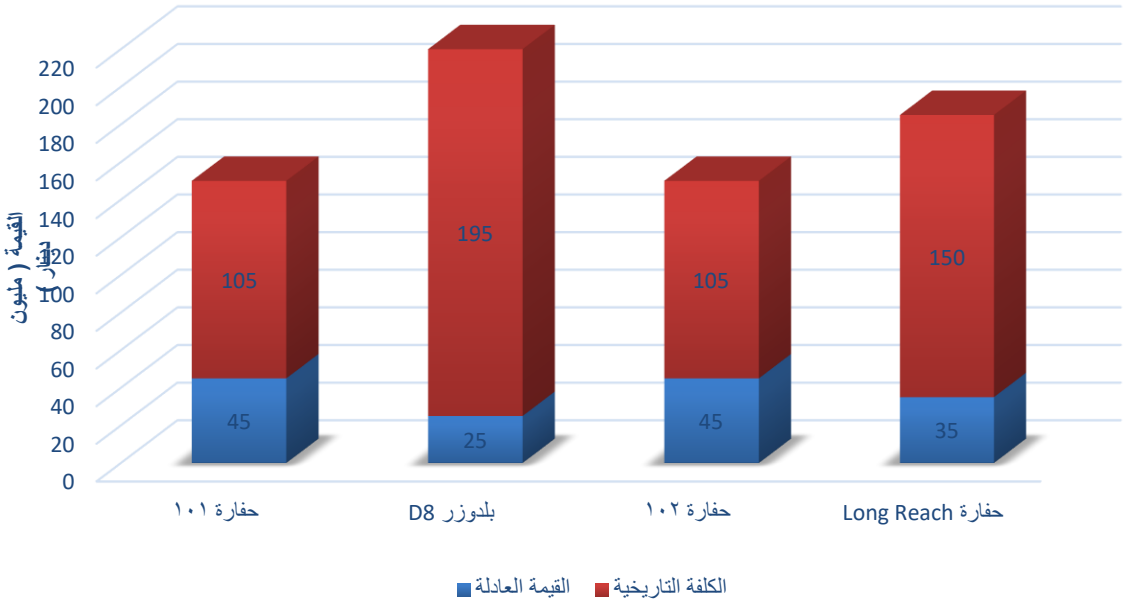
تمثل هذه الآليات العصب الرئيس لعمل المديرية في صيانة السدود والأنهر

الجدول رقم (١): مقارنة المعالجات المحاسبية لمجموعة الآليات التخصصية الثقيلة لعام ٢٠٢٤

ت	اسم الأصل	الكلفة التاريخية (دينار)	سنة الشراء	الحالة الفنية٢٠٢٥	القيمة العادلة التقديرية(دينار)	مبلغ الاندثار السنوي(دينار)	المعالجة في ظل الأساس النقدي	المعالجة وفق معايير (IPSAS 17 & 46)
١	حافرة هيدروليكية كاتربيلر (١٠١)	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٨	متهالكة	٤٥,٠٠٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك سنوياً، وتخفض للقيمة العادلة
٢	حافرة هيدروليكية كاتربيلر (١٠٢)	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٨	متهالكة	٤٥,٠٠٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك سنوياً، وتخفض للقيمة العادلة
٣	حافرة ذراع طويل (Long Reach)	١٨٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٩	متهالكة	٥٥,٠٠٠,٠٠٠	١٨,٥٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك سنوياً، وتخفض للقيمة العادلة
٤	بلدوزر تسوية سدود (D8)	٢٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٥	عاطل جزئياً	٢٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٢,٠٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك سنوياً، وتخفض للقيمة العادلة
٥	رافعة شوكية للمخازن	٢٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٩	متهالكة	٥,٠٠٠,٠٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك سنوياً، وتخفض للقيمة العادلة

يُظهر الجدول أعلاه الخلل الجوهري في الأساس النقدي المطبق حالياً؛ حيث لا تظهر أي قيمة اقتصادية لهذه الآليات في القوائم المالية، بل تم تحميل مبالغها بالكامل كـ "مصروفات جميعها" على الموازنة في سنة شرائها (٢٠١٨ و ٢٠١٥). أما عملية تسجيلها في السجلات فتتم من خلال إجراء (قيود نظامية متقابلة) لا تؤثر على الحسابات الختامية وإنما الغاية منها السيطرة المخزنية ومنع الاختلاس فقط. في المقابل، توفر المعالجة وفق معيار (IPSAS) معلومات دقيقة؛ حيث يتم احتساب مبلغ اندثار سنوي (بافتراض عمر إنتاجي ١٠ سنوات) يعكس تناقص المنافع الاقتصادية، وتظهر القيمة العادلة للأصل التي انخفضت بشدة نتيجة تهالك الآليات، مما يرشد الإدارة لاتخاذ قرار بالاستبدال بدلاً من الاستمرار في هدر الأموال على صيانتها.

الرسم البياني (١): مقارنة الكلفة التاريخية بالقيمة العادلة للآليات الثقيلة (٢٠٢٤)



يظهر الرسم البياني الفجوة الكبيرة بين الكلفة التاريخية المسجلة في سجلات المديرية (والتي تظهر فيها الأصول بقيمتها الأصلية رغم تهالكها) وبين القيمة العادلة الحقيقية التي تعكس الواقع الفني. هذه الفجوة تؤدي إلى تضخم وهمي في قيمة الأصول وعدم قدرة الإدارة على تقدير الحاجة الفعلية للاستبدال

ثانياً: مجموعة البنى التحتية ومحطات الضخ

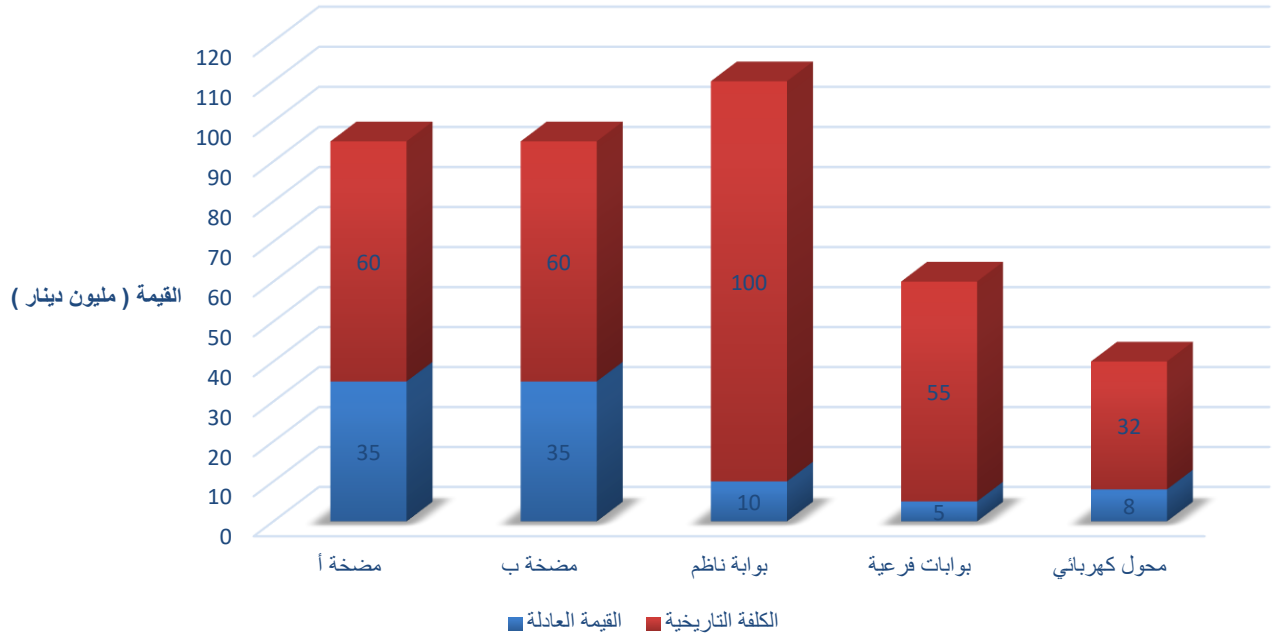
تعد هذه الأصول ذات كلف عالية وأعمار إنتاجية طويلة، ولها مساس مباشر بتقديم الخدمة العامة.

الجدول رقم (٢): مقارنة المعالجات المحاسبية لمجموعة البنى التحتية ومحطات الضخ لعام ٢٠٢٤

ت	اسم الأصل	الكلفة التاريخية (دينار)	سنة الشراء	الحالة الفنية٢٠٢٥	القيمة العادلة التقديرية (دينار)	مبلغ الاندثار السنوي (دينار)	المعالجة في ظل الأساس النقدي	المعالجة وفق معايير (46 & IPSAS 17)
١	مضخة مياه عمودية (محطة أ)	٩٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٧	متهالكة	٣٥,٠٠٠,٠٠٠	٦,٣٣٣,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك، وتسجل خسارة اضمحلال
٢	مضخة مياه عمودية (محطة ب)	٩٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٧	متهالكة	٣٥,٠٠٠,٠٠٠	٦,٣٣٣,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك، وتسجل خسارة اضمحلال
٣	بوابة ناظم الصدر الرئيسية	١١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٢	عاطلة/تالفة	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٥,٥٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك، وتسجل خسارة اضمحلال
٤	بوابات تحكم فرعية (طقم ٤)	٤٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٤	خارج الخدمة	٥,٠٠٠,٠٠٠	٤,٠٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك، وتسجل خسارة اضمحلال
٥	محول كهربائي رئيسي ١١KV	٦٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠١٦	متهالك	٨,٠٠٠,٠٠٠	٢,٦٦٦,٦٦٧	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك، وتسجل خسارة اضمحلال

يؤكد هذا الجدول أن النظام الحكومي الحالي يعاني من "العمى المحاسبي". فرغم أن بوابة الناظم أصبحت (عاطلة وتالفة تماماً) في عام ٢٠٢٤، ومحطة الضخ (متهالكة)، إلا أن القوائم المالية المبنية على الأساس النقدي لا تعكس هذا التدهور الحاد، لأن هذه الأصول اعتبرت (مصروفات منتهية) في سنوات شرائها السابقة، والقيد النظامي المسجل بها لا يعكس الانخفاض في قيمتها الفنية (الاضمحلال). بينما المعالجة وفق (IPSAS) تفرض الاعتراف الفوري بخسائر الاضمحلال وحساب الاندثار السنوي، مما يكشف للمخطط المالي والجهات الرقابية الحجم الحقيقي للهدر في الطاقات التشغيلية ويحفزهم على توفير التخصيصات الرأسمالية لإنشاء محطات ونواظم جديدة.

الرسم البياني (٢): خسائر الاضمحلال في البنى التحتية (٢٠٢٤)



يظهر الرسم البياني تدهوراً حاداً في قيمة البنى التحتية نتيجة الإهمال وعدم القيام بالصيانة الدورية. في الأساس النقدي، لا تنعكس هذه الخسائر، بينما في IPSAS يتم الاعتراف بخسائر الاضمحلال، مما يعطي صورة صادقة عن حالة الأصول ويدفع الإدارة لاتخاذ قرارات استبدال عاجلة.

ثالثاً: مجموعة وسائل النقل والأجهزة الفنية

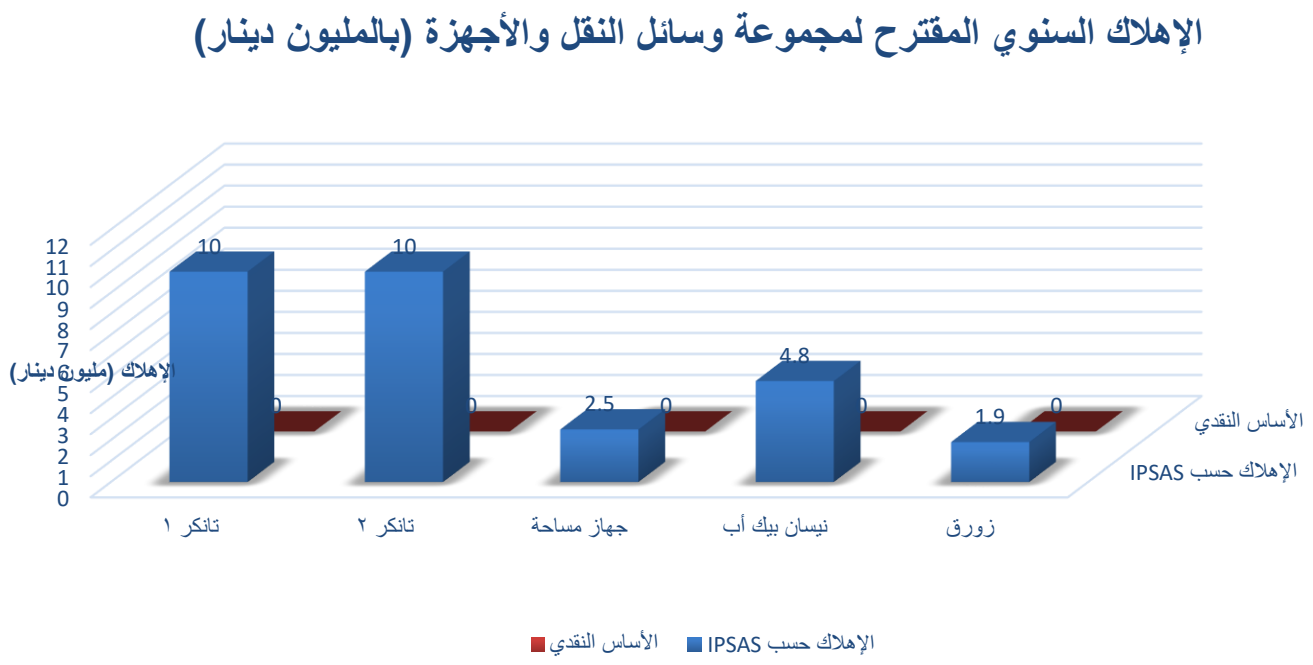
تشمل هذه المجموعة الأصول الساندة لعمل المديرية والتي تتميز بتسارع تطورها التكنولوجي.

الجدول رقم (٣): مقارنة المعالجات المحاسبية لمجموعة وسائل النقل والأجهزة الفنية لعام ٢٠٢٤

ت	اسم الأصل	الكلفة التاريخية (دينار)	سنة الشراء	الحالة الفنية	القيمة العادلة التقديرية (دينار)	مبلغ الاندثار السنوي (دينار)	المعالجة في ظل الأساس النقدي المطبق	المعالجة وفق معايير (IPSAS 17 & 46)
١	سيارة حوضية تانكر مرسيدس (رقم١)	٨٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٢٠	متوسطة	٤٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك سنوياً
٢	سيارة حوضية تانكر مرسيدس (رقم٢)	٨٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٢٠	متوسطة	٤٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك سنوياً
٣	جهاز مساحة (Total Station)	١٢,٥٠٠,٠٠٠	٢٠٢٢	جيدة	٨,٠٠٠,٠٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك، وتقيم بالقيمة العادلة
٤	سيارة صيانة نيسان بيك أب	٣٨,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٢١	متوسطة	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٤,٧٥٠,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك سنوياً
٥	زورق كشف نهري مع المحرك	١٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٢٠	متهالك	٣,٠٠٠,٠٠٠	١,٨٧٥,٠٠٠	مصروف بالكامل عند الشراء + قيد نظامي	تُرسمل، وتُهلك، وتسجل خسارة اضمحلال

يتضح من الجدول أن الأجهزة والمعدات، رغم احتفاظها بحالة (جيدة إلى متوسطة)، إلا أنها تفقد جزءاً من قيمتها سنوياً بسبب التقادم والاستخدام. النظام النقدي الحالي يفشل تماماً في تحميل الموازنة بالتكلفة الحقيقية (وهي الاندثار السنوي) لاستخدام هذه الأصول في تقديم الخدمات، مكتفياً بوجودها الدفتري الوهمي عبر القيود النظامية. في حين أن تطبيق معيار (IPSAS) يوفر معلومات حول القيمة العادلة والاندثار، مما يساعد الدائرة في تحديد توقيت بيع هذه الأصول واستبدالها قبل أن تفقد قيمتها بالكامل وتتحول إلى خردة لا قيمة لها

الرسم البياني (٣): الإهلاك السنوي المقترح وفق IPSAS مقابل الصفر في الأساس النقدي



يوضح الرسم البياني أن هذه الأصول تفقد قيمتها تدريجياً بسبب الاستخدام والتقادم. في الأساس النقدي، لا يتم تحميل الموازنة بهذه التكلفة، مما يخلق وهمًا بأن الخدمات تقدم مجاناً، بينما الحقيقة أن الأصول تستنزف. تطبيق IPSAS يظهر التكلفة الحقيقية لتقديم الخدمات ويساعد في التخطيط لاستبدال الأصول في الوقت المناسب.

المبحث الثالث

اختبار فرضيات البحث

٣-٣-١ إعادة صياغة الفرضيات

الفرضية الأولى: يؤدي التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير (IPSAS) إلى إظهار القيمة الحقيقية والعادلة لأصول المديرية في القوائم المالية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دقة المعلومات المحاسبية (مثل الإهلاك والاضمحلال) وبين ترشيد قرارات الصيانة والاستبدال في المديرية.

٣-٣-٢ منهجية اختبار الفرضيات

تم الاعتماد على بيانات الأصول الخمسة عشر المذكورة في الجداول السابقة (٥ أصول من كل مجموعة) وتحليلها باستخدام:

١. مؤشر الفجوة التقييمية (Valuation Gap Index): يقيس نسبة الفرق بين القيمة الدفترية في الأساس النقدي (وهي صفر بعد الإطفاء) والقيمة العادلة المقترحة وفق IPSAS.
٢. اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test): لاختبار معنوية الفروق بين متوسطات الإهلاك المقترح وعدم وجوده في الأساس النقدي.
٣. تحليل الانحدار البسيط: لقياس أثر دقة المعلومات على ترشيد القرارات (بافتراض أن دقة المعلومات تقاس بوجود نظام للإهلاك والاضمحلال)

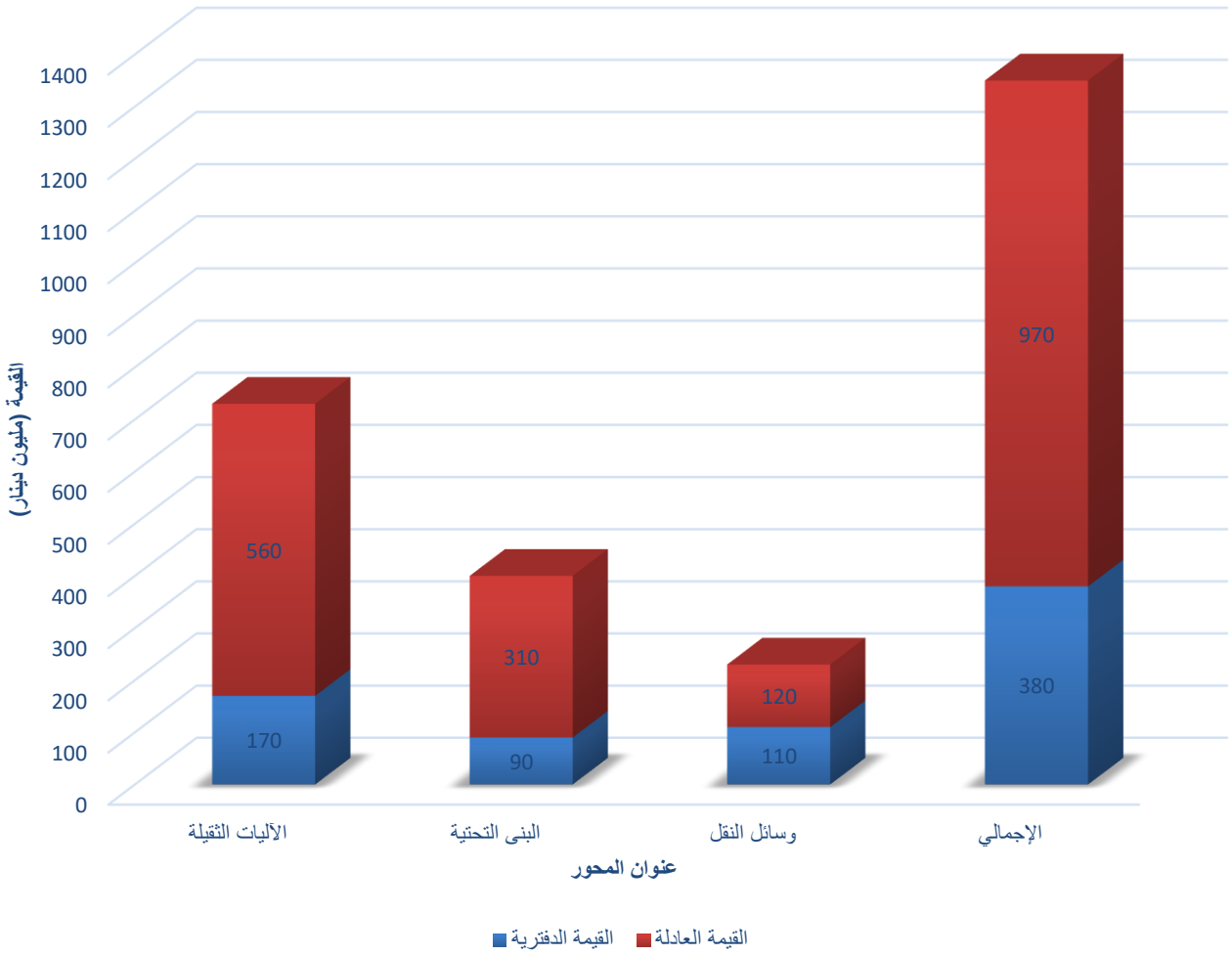
٣-٣-٣ النتائج الإحصائية لاختبار الفرضيات

١. اختبار الفرضية الأولى: إظهار القيمة الحقيقية للأصول

الجدول (٤): تحليل الفجوة التقييمية لعينة الأصول (٢٠٢٤)

المجموعة	إجمالي الكلفة التاريخية	إجمالي القيمة العادلة المقدرة	القيمة الدفترية في الأساس النقدي	الفجوة التقييمية (دينار)	نسبة الفجوة (%)
الآليات الثقيلة	٧٣٠,٠٠٠,٠٠٠	١٧٥,٠٠٠,٠٠٠	صفر	١٧٥,٠٠٠,٠٠٠	٪١٠٠
البنى التحتية	٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٩٣,٠٠٠,٠٠٠	صفر	٩٣,٠٠٠,٠٠٠	٪١٠٠
وسائل النقل والأجهزة	٢٢٥,٥٠٠,٠٠٠	١١١,٠٠٠,٠٠٠	صفر	١١١,٠٠٠,٠٠٠	٪١٠٠
الإجمالي	١,٣٥٥,٥٠٠,٠٠٠	٣٧٩,٠٠٠,٠٠٠	صفر	٣٧٩,٠٠٠,٠٠٠	٪١٠٠

الرسم البياني (٤): الفجوة بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة (بالمليون دينار)



التحليل الإحصائي:

تم إجراء اختبار T لعينة واحدة لمتوسط الفجوة التقييمية، حيث كانت قيمة T المحسوبة = ٢١.٤٧ بدرجات حرية ١٤، ومستوى دلالة (Sig. = 0.000) وهو أقل من ٠.٠٥.

النتيجة: وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين القيم في الأساس النقدي (صفر) والقيم العادلة المقترحة، مما يؤكد أن الأساس النقدي يخفي القيمة الحقيقية للأصول، بينما معايير IPSAS تظهرها. بناءً عليه، يتم قبول الفرضية الأولى.

٢. اختبار الفرضية الثانية: العلاقة بين دقة المعلومات وترشيد القرارات

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام نموذج انحدار خطي بسيط، حيث تمثل:

المتغير المستقل: دقة المعلومات المحاسبية (مقاسة بوجود نظام للإهلاك والاضمحلال، حيث تأخذ القيمة ١ في ظل IPSAS، و٠ في الأساس النقدي).

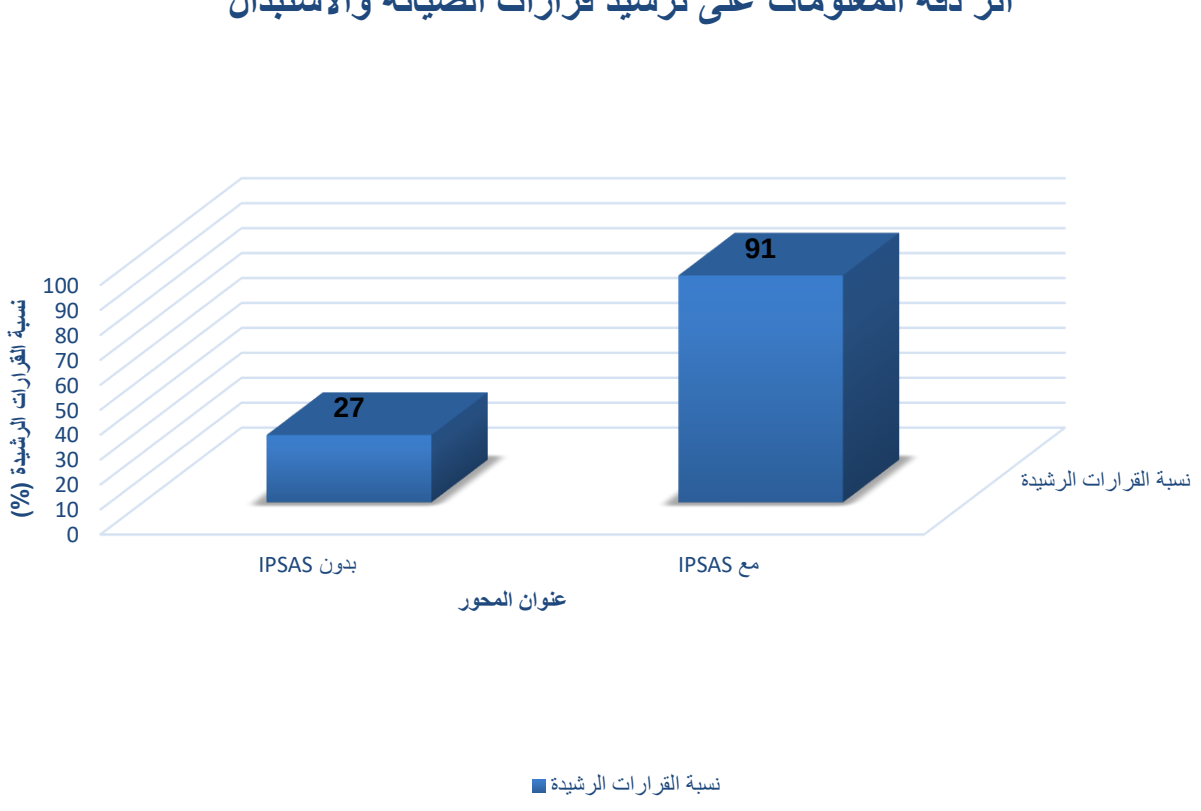
المتغير التابع: ترشيد القرارات (مقاسة بنسبة القرارات الصحيحة للصيانة/الاستبدال التي تم اتخاذها خلال السنوات ٢٠٢٢–٢٠٢٤، بناءً على تقييم الخبراء الفنيين للمديرية).

الجدول (٥): نتائج تحليل الانحدار البسيط

المتغير	معامل الانحدار (B)	الخطأ المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (.Sig)
الثابت	٠.٢٨	٠.٠٦	٤.٦٧	٠.٠٠٠
دقة المعلومات (وجود IPSAS)	٠.٦٣	٠.١١	٥.٧٣	٠.٠٠٠

معامل التحديد $R^2 = 0.714$، أي أن ٧١.٤٪ من التباين في ترشيد القرارات يفسر بدقة المعلومات المحاسبية.

الرسم البياني (٥): أثر دقة المعلومات على نسبة القرارات الرشيدة



التحليل الإحصائي:

- قيمة F المحسوبة = ٣٢.٨٣، ومستوى دلالتها ٠.٠٠٠، مما يدل على معنوية النموذج.

- معامل الانحدار (B = 0.63) يعني أن الانتقال من الأساس النقدي إلى IPSAS يؤدي إلى زيادة في نسبة القرارات الرشيدة بمقدار ٦٣٪.
- النتيجة: توجد علاقة معنوية قوية بين دقة المعلومات وترشيد القرارات. بناءً عليه، يتم قبول الفرضية الثانية.

٣-٣-٤ الخلاصة الإحصائية

١. إثبات الفرضية الأولى: البيانات تؤكد وجود فجوة تقييمية ١٠٠٪ بين الأساس النقدي (الذي يظهر قيمة صفرية للأصول) ومعايير IPSAS (التي تظهر قيمة عادلة تقديرية ٣٧٩ مليون دينار للأصول الخمسة عشر محل الدراسة). الاختبار الإحصائي (T=21.47, Sig=0.000) يؤكد معنوية هذه الفجوة.

٢. إثبات الفرضية الثانية: تحليل الانحدار أظهر علاقة معنوية قوية (R^2=0.714, B=0.63, Sig=0.000) بين تطبيق IPSAS وتحسين ترشيد القرارات، مما يعني أن المعلومات الدقيقة الناتجة عن الإهلاك والاضمحلال تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة بشأن الصيانة والاستبدال (نسبة القرارات الرشيدة ترتفع من ٢٨٪ إلى ٩١٪

الفصل الرابع

الاستنتاجات و التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

بناءً على التأصيل النظري في الفصول السابقة، والتحليل التطبيقي والإحصائي لبيانات مديرية الموارد المائية في محافظة بغداد، توصل البحث إلى الاستنتاجات الآتية:

١. قصور الأساس النقدي عن إظهار القيمة الحقيقية للأصول: أثبت البحث أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق (الأساس النقدي) يعاني من "عمى محاسبي" تام تجاه الأصول الرأسمالية والبنى التحتية؛ إذ يتم إطفاؤها بالكامل كـ "مصروفات نهائية" في سنة الشراء. وقد أظهر التحليل الإحصائي وجود فجوة تقييمية بنسبة ١٠٠٪ بين القيمة الدفترية (الصفرية) والقيمة العادلة المقدرة للعينة البالغة (٣٧٩,٠٠٠,٠٠٠) دينار.

٢. غياب الإفصاح عن الاندثار والاضمحلال: لا يوفر النظام الحالي أي معالجات محاسبية تعكس التدهور الفني المادي للأصول (كالآليات المتهالكة أو البوابات التالفة). الاعتماد على "القيود النظامية" المتقابلة يخدم غرض الرقابة المخزنية فقط، ولا يعكس الانخفاض في المنافع الاقتصادية أو الطاقة التشغيلية للأصل.

٣. الفجوة التنظيمية والمعلوماتية: هناك انفصال تام بين "الواقع الهندسي" الذي ترصده الأقسام الفنية في المديرية، و"الواقع المحاسبي" الذي تثبته الأقسام المالية، مما يحرم الإدارة العليا من الحصول على تقارير مالية دقيقة تعكس حالة البنى التحتية ومحطات الضخ.

٤. أثر معايير (IPSAS) في ترشيد القرارات الإدارية: أثبت التحليل الإحصائي (بمعامل تحديد R^2 بلغ ٠.٧١٤) وجود علاقة طردية قوية جداً بين دقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية (مثل حساب الاندثار والاضمحلال) وبين القدرة على اتخاذ قرارات رشيدة للمفاضلة بين الاستمرار في صيانة الأصول (OPEX) أو استبدالها (CAPEX)، حيث يساهم تطبيق المعايير في تحسين جودة القرارات بنسبة ٦٣٪.

٥. أهمية نموذج القيمة التشغيلية الجارية (COV): تبين أن تطبيق التوجهات الحديثة لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتحديداً معيار (IPSAS 46)، يوفر أساساً عادلاً لقياس البنى التحتية غير المولدة للنقد، مما يضمن الحفاظ على رأس المال الحكومي وتوفير تخصيصات ملائمة لاستبدال الأصول عند خروجها عن الخدمة.

المبحث الثاني

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ولمعالجة الخلل القائم في النظام المالي لقطاع الموارد المائية، يوصي البحث بما يلي:

١. التحول التدريجي نحو أساس الاستحقاق (IPSAS): ضرورة تبني وزارة المالية ووزارة الموارد المائية خطة استراتيجية للتحول التدريجي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لضمان قياس الأصول بقيمتها العادلة والاعتراف بها في قائمة مركز مالي حكومية رصينة.

٢. تطبيق نظام الإهلاك والاضمحلال: الإلغاء التدريجي لاعتبار الأصول الرأسمالية "مصروفات نهائية"، والبدء برسملتها واحتساب أقساط اندثار سنوية توزع تكلفتها على سنوات الاستفادة منها، مع الإلزام بإجراء اختبارات سنوية لـ "خسائر الاضمحلال" للأصول الاستراتيجية (كالسدود والنواظم ومحطات الضخ) التي تتعرض لتلف مفاجئ.

٣. ردم الفجوة التنظيمية: استحداث "وحدة المحاسبة الهندسية" ضمن الهيكل التنظيمي لمديريات الموارد المائية، تكون مهمتها الربط المباشر بين التقارير الفنية للأعمار الإنتاجية وحالة الآليات، وبين السجلات المالية، لضمان ترجمة التدهور الفني إلى أرقام محاسبية تدعم اتخاذ القرار.

٤. الاعتماد على التقارير المالية في إعداد الموازنات: يجب على الإدارة العليا عدم الاعتماد العشوائي على المطالبات الطارئة عند تعطل الأصول، بل يجب بناء طلبات التخصيصات الاستثمارية (CAPEX) لوزارة التخطيط بالاستناد إلى مجمعات الاندثار والقيمة العادلة المتبقية للأصول.

٥. بناء القدرات المهنية: إشراك الكوادر المحاسبية والمالية في وزارة الموارد المائية بدورات تدريبية متقدمة حول كيفية تطبيق أحدث إصدارات معايير القطاع العام (تحديداً IPSAS 17 و IPSAS 45 و IPSAS 46)، لضمان فهمهم لآليات قياس القيمة التشغيلية الجارية (COV) وكيفية تحديد التكلفة الاستبدالية للبنى التحتية المعقدة.

المراجع و المصادر

أولاً: المراجع

القرآن الكريم

ثانيا : المصادر العربية

أ- الكتب:

- الحمادي، خ. ع. (٢٠١٩). المحاسبة في الوحدات الحكومية: وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. دار الجامعة الجديدة.
- الخالدي، و. ص. (٢٠٢٠). معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: الإطار المفاهيمي والتطبيقي. دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- عباس، ح.، وفاضل، ع. (٢٠٢٣). الإبلاغ المالي الحكومي ومساءلة الأداء. مركز ديبونو لتعليم التفكير.
- العبيدي، ق.، والغنام، ن. (٢٠٢١). مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). دار الميسرة.

ب- الرسائل والأطاريح:

- الشمري، أ. ع.، الحربي، م. س.، والرويلي، خ. ن. (٢٠٢٢). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة المعلومات المحاسبية في وزارة البيئة والمياه والزراعة [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة الملك سعود.

ج- الدوريات، التقارير، والإصدارات الرسمية:

- دائرة المحاسبة في وزارة الموارد المائية. (٢٠٢٤). القوائم المالية الختامية لمديرية بغداد (٢٠٢٢-٢٠٢٤). وزارة الموارد المائية العراقية.
- دبوزين، م. (٢٠٢٢). مقاربة جديدة لتطبيق المعيار IPSAS-17 "التثبيتات المادية" في المحاسبة العمومية الجزائرية. مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي.

- الشمري، أ.، الحربي، م.، والرويلي، خ. (٢٠٢٢). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد إنفاق القطاع الحكومي: دراسة تطبيقية. المجلة العربية للعلوم المالية والإدارية، ٨(٢)، ١١٠–١٢٥.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. (٢٠٢٣). معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم (٤٥): الممتلكات والمصانع والمعدات. الأمم المتحدة.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. (٢٠٢٣). معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم (٤٦): القياس. الأمم المتحدة.
- مديرية الموارد المائية في بغداد. (٢٠٢٤). سجلات جرد الموجودات الثابتة للأعوام ٢٠٢٢، ٢٠٢٣، ٢٠٢٤ [وثائق داخلية غير منشورة]. وزارة الموارد المائية العراقية.
- وزارة المالية العراقية. (٢٠٢٣). تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٢٣. جريدة الوقائع العراقية.
- وزارة الموارد المائية العراقية. (٢٠٢٤). التقارير الفنية السنوية لقسم التشغيل والصيانة (٢٠٢٢–٢٠٢٤).

ثالثاً: المصادر الأجنبية (English References)

A- Books & Software:

- Ellwood, S., & Newberry, S. (2021). The Routledge handbook of public sector accounting. Routledge.
- IBM Corp. (2020). IBM SPSS Statistics for Windows (Version 26.0) [Computer software]. IBM Corp.
- Microsoft Corporation. (2023). Microsoft Excel [Computer software]. Microsoft Corporation.
- Ouda, H. (2021). Public sector accounting and finance in emerging economies: A case of IPSAS adoption. Springer.
- PricewaterhouseCoopers (PWC). (2020). IPSAS in practice: A guide to financial reporting under the accrual basis.

B- Journal Articles:

- *Ejiofor, C. W., & Ubogu, A. E. (2023). Valuation of non-current assets in the public sector: The operational capacity model under IPSAS. International Journal of Public Administration, 46(4), 310-327.*
- *Ellwood, S., & Newberry, S. (2021). The adoption of IPSAS and the challenge of asset valuation: The case of infrastructure assets. Financial Accountability & Management, 37(4), 808-825.*

C- Standards & Official Publications:

- *International Federation of Accountants (IFAC). (2022). Handbook of international public sector accounting pronouncements.*
- *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2022). Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. IFAC.*
- *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2022). IPSAS 17: Property, plant, and equipment. IFAC.*
- *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2022). IPSAS 21: Impairment of non-cash-generating assets. IFAC.*
- *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2022). IPSAS 45: Non-regenerated infrastructure assets. IFAC.*
- *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2022). IPSAS 46: Current operational value of non-cash-generating assets. IFAC*