

Adoption of financial and ethical reporting standards for measuring and disclosing municipal revenues (an applied study in the municipality of Najaf Al-Ashraf)

Mohammed Riyadh Ali

University of Baghdad -Postgraduate Institute for
Accounting and Financial Studies

Mohammed.riad1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 19/1/2025

Prof. Dr. Asaad Ghani Jihad

Ministry of Higher Education and Scientific
Research

Assadgany@gmail.com

Published: 30/9/2026

Accepted: 19/2/2025

Abstract:

The research aims to study the application of international financial reporting standards in measuring and accounting disclosure of municipal revenues and its impact on financial statements. The research problem was that the unified accounting system for municipalities does not comply with the requirements of measurement and accounting disclosure of municipal revenues included in international financial reporting standards, which affects the veracity and fairness of financial statements and thus users' decisions. The research reached a set of conclusions, the most important of which is the difference in the requirements of measurement and accounting disclosure of revenues under the accounting system for municipalities from the requirements under international financial reporting standards. A set of recommendations were presented, the most important of which is the need to update the accounting system for municipalities based on international standards to keep pace with developments and provide reliable financial information and data in the internal and external environment.

Keywords: Imports, Municipalities, International Financial Reporting Standards

تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية للقياس والإفصاح عن واردات البلديات (دراسة تطبيقية في بلدية النجف الاشرف)

أ. د. اسعد غني جهاد

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

محمد رياض علي سعيد

جامعة بغداد -المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص :

يهدف البحث الى دراسة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في القياس والإفصاح المحاسبي عن إيرادات البلديات وأثر ذلك على البيانات المالية , وتمثلت مشكلة البحث ان النظام المحاسبي الموحد للبلديات لا يتوافق مع متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لواردات البلديات التي تضمنتها معايير الإبلاغ المالي الدولية مما يؤثر على صدق وعدالة البيانات المالية ومن ثم على قرارات المستخدمين, وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها اختلاف متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الإيرادات بموجب النظام المحاسبي الخاص بالبلديات عن المتطلبات بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية , وتم تقديم مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تحديث النظام المحاسبي الخاص بالبلديات بالاعتماد على المعايير الدولية لمواكبة التطورات الحاصلة وتوفير معلومات وبيانات مالية موثوقة في البيئة الداخلية والخارجية .

الكلمات المفتاحية: واردات , البلديات ,معايير الإبلاغ المالي الدولية .

المقدمة:

تعد البلديات من الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تقديم الخدمات الاجتماعية المختلفة دون أن تسعى الى تحقيق الارباح حتى وإن قدمت خدماتها بمقابل فإن إيراداتها تستخدم للقيام بأنشطتها المختلفة وتحسين الخدمة المقدمة للمجتمع , ولغرض القيام بالواجبات وتقديم الخدمات العامة على احسن وجه ضمن المدن التي تكون ضمن حدودها وهذا ما نصت عليه المادة (٢) من قانون ادارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة/١٩٦٥ (المعدل) ولديمومة هذه المؤسسات لابد من توفير الاموال اللازمة لتنفيذ هذه الواجبات والخدمات العامة أي لنجاح هذه المؤسسات البلدية لابد من توفر الموارد المالية المتمثلة بالإيرادات والتي تتحصل عليها بموجب القانون، ولصدور قانون واردات البلديات رقم (١) لسنة/٢٠٢٣ والمنشور بجريدة الوقائع العراقية بعددها (٤٧٠٨) بتاريخ

٢٠٢٣/٢/٢٠ الذي يتناول الإيرادات المتنوعة التي تحصلها المؤسسات البلدية وآلية جبايتها ولغرض تسليط الضوء على هذا القانون يجب بيان مكونات الإيرادات الواجب تحصيلها وآلية القياس والافصاح المحاسبي والمعايير المعتمدة في هذا المجال لغرض تحقيق المراد من هذا القانون ، مما دفع الباحثان في دراسة المشكلة بهدف إيجاد الحلول المناسبة بالاعتماد على معايير الإبلاغ المالي الدولية والقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة.

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

١-١ منهجية البحث:

١-١-١ مشكلة البحث :نظرا للتوجه العام في البيئة المحلية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوحدات الاقتصادية العراقية ، فإن الأمر يتطلب فهم متطلبات تطبيق المعايير والتحديات التي يمكن أن تواجه أصحاب الشأن ومن بينهم المدققين بشأن الإجراءات الواجب إتباعها للتأكد من عدالة ومصداقية الإيرادات الظاهرة في البيانات المالية للوحدات الخاضعة للتدقيق وبما ينسجم مع متطلبات القياس والافصاح المحاسبي وفق المعايير، فضلا عن إصدار ديوان الرقابة المالية الاتحادي نظام محاسبي موحد للبلديات الا أنه لا يتوافق مع متطلبات القياس والافصاح المحاسبي لواردات البلديات التي تضمنتها المعايير المحاسبية مما يؤثر على صدق وعدالة البيانات المالية ومن ثم على قرارات المستخدمين، تتمثل مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

أ- هل ان النظام المحاسبي الموحد الخاص للبلديات يستوفي متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ، ويلبي احتياجات متخذي القرارات في القياس والافصاح المحاسبي عن الواردات ؟

ب- مدى وضوح طرق القياس والافصاح المحاسبي عن الواردات المتحققة أو المستحقة ؟

١-١-٢ أهمية البحث :

أ- تطبيق الدراسة في البلديات التي تعد من القطاعات الحيوية في البلد وذلك من أجل تعظيم الواردات بما يعزز موازنة البلديات لتقديم خدماتها بشكل أفضل .

ب- تسهم الدراسة في تأشير نقاط القوة والضعف في طرق القياس والافصاح المحاسبي عن الواردات المعتمدة في البلديات.

١-١-٣ أهداف البحث:

أ- دراسة الأطار النظري للقياس والافصاح المحاسبي عن الواردات ، ومفهوم الواردات وتبويباته المحاسبية وطرائق القياس والافصاح عنها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، فضلاً عن التعريف بالبلديات والقوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكمها.

ب- مقارنة بين المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد الخاص للبلديات ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وإقتراح عدد من الحسابات والمعالجات القيدية لتطوير النظام المحاسبي الموحد للبلديات.

١-١-٤ فرضية البحث:

أ- إمكانية اعداد اطار محاسبي مقترح في ضوء معايير الإبلاغ المالي الدولية.

ب- يؤدي تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في القياس والافصاح عن واردات البلديات الى موثوقية البيانات المالية للبلديات ويوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

١-١-٥ أسلوب البحث :تم الاعتماد على أسلوب المنهج العلمي والذي جمع بين المنهج الاستقرائي في تناول الاطار النظري للبحث ، وتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي في دراسة الواقع الفعلي للعينة محل البحث والتطبيق ، بإعتماد مجموعة من المبادئ والتي يتم تطبيقها بعد التحقق من صحتها.

١-١-٦ أسلوب جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالبحث :أعتمد الباحثان على عدة مصادر للحصول على البيانات والمعلومات الملائمة والمناسبة لاعداد البحث بشقية النظري والعملية والتي تمثلت بـ (معايير الإبلاغ المالي الدولية ، الكتب

العربية والاجنبية والمترجمة قدر تعلق الامر بموضوع البحث, الرسائل والاطاريح والبحوث العلمية المنشورة , شبكة المعلومات الدولية (الانترنت), البيانات المالية المصادق عليها لبلدية النجف الاشرف , التقارير الداخلية وتقارير الادارة وقراراتها , واجراء المقابلات مع الموظفين المختصين).

١-٢ الدراسات السابقة :

١-٢-١ الدراسات العربية

الدراسة الأولى	الشبلي , غزوان اياد خالد : ٢٠١١ (تكييف النظام المحاسبي الموحد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)
هدف البحث	الارتقاء بالقياس والإفصاح المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق وبما يتوافق مع المعايير الدولية.
أهم الاستنتاجات	اعتمد النظام المحاسبي الموحد على الإيجار التشغيلي فقط في معالجة الإيجارات في حين اعتمدت المعايير الدولية على الإيجار التمويلي والتشغيلي و لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد إلى موضوع الأدوات المالية كما أشارت إليها المعايير الدولية و تعتمد المعايير الدولية على ترتيب عناصر قائمة المركز المالي على أساس سرعة التحويل إلى النقدية في حين يعتمد النظام المحاسبي الموحد على عكس ذلك (حسب صعوبة التحويل إلى النقدية) ووجود ضرورة ملحة لتكييف النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق مع تلك المعايير .
الدراسة الرابعة	دراسة (شادي ، ٢٠١٤) بعنوان (أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية) (أطروحة دكتوراه في جامعة عمان /الأردن).
هدف الدراسة	التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية والى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصادقية على القوائم المالية لشركات المقاولات
أهم الاستنتاجات	تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم (١١) و(١٨) عند إعداد القوائم المالية وكذلك تواجه شركات المقاولات الأردنية مشكلات محاسبية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

١-٢-٢ الدراسات الأجنبية

الدراسة الأولى	دراسة (Jack، ٢٠١٤) بعنوان (The Impact of the Revenue Recognition Project) (تأثير مشروع الاعتراف بالإيراد)
هدف الدراسة	الكشف عن الآثار المترتبة عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي بشأن الاعتراف بالإيراد (IFRS 15) الذي سيتم تطبيقه على جميع الشركات لتحسين تطبيقات المحاسبة المالية
أهم الاستنتاجات	هناك تغييرات جوهرية في العمليات المحاسبية المستخدمة للاعتراف بالإيراد وتتحمل الوحدات الاقتصادية لتطبيق المعيار تكاليف تطبيق المعيار وذلك بتحديث برامج المحاسبة المحوسبة وتدريب المحاسبين وكذلك إعادة هيكلة ممارساتها التجارية فضلاً عن استحداث تغييرات في التقارير المالية بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية.
الدراسة الثانية	دراسة (Kasztelnik ، ٢٠١٥) بعنوان (The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards) (ملاءمة القيمة للاعتراف بالإيراد في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية).
هدف الدراسة	فهم ما اذا كان هناك تغير في ملائمة قيمة الاعتراف بالإيراد بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) بالمقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وتأثير تطبيقه في شركات الاتصالات السلوكية واللاسلكية , وخلصت الدراسة إلى أن هناك دليل على أن مكونات الاعتراف بالإيراد لها قيمة في اطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)

أهم الاستنتاجات	وتزداد قيمة بعد تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IRFS15) وان الإبلاغ عن الإيراد المعترف به يمثل مصدرة للمعلومات ذات ملاءمة القيمة في التقارير المالية , فضلا عن قيام الشركات بدفع المزيد من الضرائب الناتجة من العقود المكتملة بالإيراد المعجل في إطار معيار (IRFS15).
الدراسة الثالثة	دراسة (Ivan Nikolaev Sabev; 2016) بعنوان (Comparative Anaiysis of the Criteria for Recognize Revenues of an Entity in IFRS 15) (تحليل مقارنة لمعايير الاعتراف بإيرادات المنشأة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥)
هدف الدراسة	تسليط الضوء على الاختلافات في معايير الاعتراف بإيرادات الشركات وفق معيار (IFRS 15) , (الإيرادات مع عقود العملاء) والمعيار (IAS 18) (الإيرادات) .
أهم الاستنتاجات	ان تطبيق معيار (IFRS 15) رؤية جديدة لمستقبل المحاسبة عن الإيرادات من خلال تطوير مجموعة من معايير المحاسبة المعتمدة على المبادئ المحاسبية.

المبحث الثاني: الجانب النظري للقياس والافصاح المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

٢-١ القياس المحاسبي :

٢-١-١ تعريف القياس المحاسبي :

اسم المؤلف	التعريف
(صديقي, ٢٠١٠: ٣)	" هو القياس الذي تتم من خلاله تعيين القيم الماليه لمختلف الأنشطة المالية أو الاقتصادية المرتبطة بنشاط أو مشروع اقتصادي معين خلال فترة زمنية معينة , والمرتبطة داخل عمل الوحدات الاقتصادية , مع بيان الأثر لتلك التغييرات الخاصة بالأحداث وأثر كلاً منهما على قائمتي المركز المالي والدخل ."
(Barker & Mcgeachin , 2011:10)	"تعيين الأرقام إلى الأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد معينة"
(Bolivar el at , 2018:4)	أن عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة ذات خاصية معينة يتم من خلالها مقارنة خاصية التعدد النقدي لحدث اقتصادي خاص بشيء معين متمثلاً بأجراء العمليات الحسابية الدقيقة لتلك البيانات المحاسبية التي من خلالها يتم الكشف عن القيم العددية للأشياء المتعلقة بالوحدة الاقتصادية
(Schroeder, 2022:185)	"عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد معينة , وانه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار."

٢-١-٢ أساليب القياس : هناك أساليب متعددة تتبعها في قياس الأحداث والظواهر الإقتصادية التي تتم في منشآت الأعمال ،

حيث تختلف هذه الأساليب من أسلوب لآخر حسب الهدف من المعلومات المحاسبية المطلوبة ونوعها وتتمثل هذه الأساليب في : (لطي , ٢٠١٥: ٤٣)

- أ- أساليب القياس المباشر: أن إتباع هذا الأسلوب مبني أساساً على قياس تكلفة أصل معين من حيث فاتورة الشراء المقدمة وكذلك حالات التبويب المحاسبي كجزء من عملية القياس , وهو يمثل تبويب الحدث محل القياس في الفئة التي تنتمي إليها الأصول الثابتة إستناداً الى توفر العلاقة الرياضية بين الخواص محل القياس. (المعموري, ٢٠١٢: ٢٣)
- ب- أساليب القياس غير المباشر (المشتقة): يستعمل هذا الأسلوب من القياس في أصل معين في حالة تعدد الخصائص الواجب قياسها وهو أسلوب ذات صلة واضحة وثيقة بأسلوب القياس المباشر , مثلاً إذا كان هناك تثبيت معين يتكون من عدة قطع مثلاً مباني فأن القائم بعملية القياس قد يكون مجبراً على إستخدام أسلوب القياس المباشر من أجل قياس كل قطعه على حده ومن ثم القيام بعمل مايعرف بعملية الاحتساب بجمع كل البيانات الخاصة لهذه المباني وذلك من أجل الوصول الى تكلفتها الاجمالية (الخضر, ٢٠١٧: ١١٤).

ج- الأساليب التحكيمية : أن أساليب القياس التحكيمية تتشابه إلى حد ما مع أساليب القياس غير المباشرة ولكنها تنحصر وبشكل أساسي في وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة إلا إن أساليب القياس التحكيمية لا تحتاج الى مثل هذه

القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس (جليل، ٢٠٠٩: ١١٢).

٢-٢ الإفصاح المحاسبي :

٢-٢-١ تعريف الإفصاح المحاسبي

اسم المؤلف	التعريف
(Doupnik & Perera, 2007:321)	"بأنه نشر المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت كمية أو أخرى بما يساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفيض حالة عدم التأكد لديه عن الأحداث الاقتصادية المستقبلية".
(Collins, et. al, 2018:2)	"هو المرحلة التي تمكن المحاسبين من التعبير عن جهودهم في توافر المعلومات المحاسبية وهو من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقد أجمع المحاسبون على تبني هذا المبدأ عند إعداد القوائم المالية المنشورة مما ساعد المهتمين من خارج المشروعات على اتخاذ القرارات السليمة في ضوء المعلومات التي يحصلون عليها من تلك القوائم".
(أحمد، ٢٠١٩: ٢٢)	"مجموعة من العمليات التي تسهم في تقديم المعلومات بمختلف الأساليب الممكنة وفي الوقت المناسب وذلك من أجل إعطاء صورة واضحة عن الجوانب الخاصة بالوحدات الاقتصادية لمختلف المستخدمين الذين يفتقرون إلى سلطة الاطلاع من أجل تمكينهم من اتخاذ قراراتهم".
(Schroeder, 2022:882)	"كشف للقوائم المالية بكل دقة ووضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة، ويتعلق ذلك بتصنيف وشكل المعلومات التي تصدر في القوائم المالية والمصطلحات والمعاني الواردة فيه"

٢-٢-٢ أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية: إنَّ عملية الإفصاح يجب أن تكون منظمة وغير عشوائية وبذلك تتوافر هنالك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح ، والتي تتمتع بدرجة عالية من الاتفاق والقبول ضمن أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية وكما يأتي:

أ- **القوائم المالية الأساس:** يتم الإفصاح من خلال القوائم المالية المعده والتي تمتلك أكثر المعلومات أهمية وأكثرها ملائمة في صلب القوائم كما وتخضع تلك المعلومات المتوافره في القوائم المالية إلى عدد من معايير الاعتراف فضلاً عن إنها تخضع لمجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تؤثر على القوائم المالية وتحديد الحد الأدنى من المعلومات الكمية والوصفية التي يجب أن تتضمنها تلك القوائم والتي تتمثل بـ (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغيير في حق الملكية ، قائمة التدفق النقدي) (البديري، ٢٠١٧: ٣٦٤).

ب- **الإفصاح من خلال الملاحظ والهوامش (الأيضاحات):** الأسلوب الذي يتم بموجبه الإفصاح عن المعلومات عن طريق الملاحظ الإضافية في الهوامش ويمكن توضيح الملاحظ الهامشية بأنها مجموعة من المعلومات التي تكون ذات صلة قوية بالتقارير المالية ، أنَّ حجم وجود الهوامش والملاحظ في التقارير السنوية تطورت بشكل هائل وذلك لأهميتها في تفسير وشرح العناصر الغامضة وكذلك لضرورتها في تقديم أفضل عرض لتلك المعلومات ، كما يجب عدم التكرار في الشرح وكذلك عدم الإفراط في استخدام الملاحظ والهوامش (Wolk, et. al, 2016:93) وتوافر هذه الطريقة من الإفصاح مجموعة من المزايا تتمثل في:

- المعلومات التي يتم عرضها هي عبارة عن معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقارير المالية.

- يتم الإفصاح عن القيود والأحتياطات ضمن عناصر القوائم المالية .

- الإفصاح عن أكبر مقدار من التفاصيل وأكثر مما هو معروض في القوائم .

- المادة الإعلامية يتم عرضها على أساس الكمية أو الوصف ذات الأهمية الاستثنائية .

الأ أن هذا الأسلوب لا يخلو من بعض العيوب وكما يأتي: (Aliff & Hahne, 2017: 93)

- صعوبة قراءتها وفهمها من دون دراسة معقولة لها وهذا يؤدي إلى إهمالها.

- ازدياد صعوبة الأوصاف النصية المطروحة من أجل اتخاذ القرارات بالمقارنة مع ملخصات البيانات الكمية المتوافره.

- الإفراط في استخدام الملحوظات الهامشية يجعلها أكثر خطوره فيما لو تم تطوير هذه المبادئ التي تستوعب العلاقات والأحداث القائمة في القوائم نفسها.

ج- **الإفصاح في القوائم الملحقه:** يُعد الإفصاح في القوائم الملحقه من وسائل الإفصاح المهمة التي يتم استخدامها، يتم اللجوء الى هذا النوع من الإفصاح عندما لا يمكن الإفصاح وفق الأسلوبين السابقين وسبب ذلك أن المعلومات المالية التي تم الإفصاح

عنها لها أهمية نسبية عالية والتي تتمثل في أعداد الكشوفات المالية بالكلفة التأريخية المعدلة أو القيم الجارية أو القيمة العادلة (عبد الله، ٢٠١٤ : ٢٨).

أن الإفصاح في القوائم الملحقه بالقوائم المالية الأصلية يعطي تفاصيل عن بعض العناصر الواردة بالقوائم المالية الأصلية لاستتوفي بالملاحظات الهامشية ، ومن هذه القوائم الإضافية هي: (بركات ، ٢٠١٨ : ٧)

- قائمة المخزون السلعي.
- قائمة الموجودات الثابتة وطرائق أستهلاكها.
- قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار .
- د- التقرير الذي يقدمه مدقق الحسابات: إن التقرير المقدم من قبل المدقق لا يعد طريقة مثلى أو وسيلة خاصة للإفصاح عن المعلومات المالية المحاسبية الخاصة بالوحدة لكنه يؤدي دوره في الإفصاح عن مجموعة من المعلومات الآتية:
 - أهمية الأثر المستخدم نسبياً وذلك نتيجة إستخدام طرائق محاسبية مختلفة تماماً عن الطرائق المقبولة بشكل عام.
 - التحول في الطرائق المحاسبية المستخدمة من مقبولة إلى طرائق أخرى غيرها .
 - التغيير من طريقة الى أخرى من خلال إعطاء رأيه في عملية التغيير .
- فأن التقرير الذي يقدمه مدقق الحسابات يبعث إلى نشر الثقة في المعلومات المقدمة والمدرجة في أساسيات القوائم المالية . (البديري، ٢٠١٧ : ٣٥٦)

هـ-تقرير الإدارة : إن الإدارة لديها العلم عن الوحدة الاقتصادية وأمورها أكثر من المستثمرين والدائنين والأطراف الخارجية الأخرى ويمكنها زيادة فائدة المعلومات المالية عن طريق تحديد بعض العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية وتفسير أثرها المالي (شرويدر، ٢٠١٠ : ٦٤٦). أن تقرير الإدارة مكمل للقوائم المالية ويجب أن يشمل هذا التقرير على الأمور المهمة مثل (الأحداث غير المالية والتغيرات التي حدثت خلال السنة والتي تؤثر على عمليات المنشأة مثل التغيرات في المراكز الإدارية العليا والسياسات الرئيسية وغيرها ، والتوقعات الخاصة بمستقبل الصناعة والاقتصاد ودور المنشأة في هذه التوقعات، خطط النمو والتغيرات في المدد الآتية لمقدار النفقات الرأسمالية والجهود المبذولة في مجال البحث والتطوير الجارية). (بن صوشة ، ٢٠١٧ : ٦٤)

٣-٢ القياس والإفصاح المحاسبي للإيرادات على وفق معايير الإبلاغ المالي

١- معيار الإبلاغ المالي رقم (١٣) "قياس القيمة العادلة"

أ- القياس:

- الفقرة (٩) عرف المعيار الدولي القيمة العادلة انها " السعر الذي يتم الحصول عليه عند بيع اصل او الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق وفي تاريخ القياس .
- الفقرة (١١) يعتبر قياس القيمة العادلة مخصص لاصل او التزام ، ولذلك يجب على المنشأة عند قياس القيمة العادلة ان تأخذ بنظر الاعتبار خصائص الأصل او الالتزام في حالة رغب المشاركين في السوق اخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار في تاريخ القياس ، وتمثل الخصائص على سبيل المثال :
 - (أ) حالة الأصل وموقعه .
 - (ب) القيود المفروضة على بيع الأصل او استخدامه ان وجدت. الفقرة (١٥) عند قياس القيمة العادلة يفترض ان مبادلة الأصل او الالتزام تتم بمعاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية .
 - الفقرة (١٦) عند قياس القيمة العادلة عند بيع اصل او نقل التزام يفترض ان تتم في :
 - (أ) السوق الأصلي للأصل او الالتزام .
 - (ب) غياب السوق الأصلي ، تتم في السوق الأكثر ربحا للأصل او الالتزام .

- الفقرة (١٨) عند وجود سوق اصلي للاصل او الالتزام ، فإن السعر في ذلك السوق يمثل قياس القيمة العادلة (سواء كان السعر ملحوظ بشكل مباشر او مقدر بواسطة أسلوب تقييم اخر)، وإذا كان من المحتمل ان يكون السعر في سوق مختلف اكثر ربحا في تاريخ القياس . الفقرة (٢٢) تقوم المنشأة بقياس القيمة العادلة بأستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل او الالتزام على افتراض ان المشاركين يبحثون عما فيه مصلحتهم الاقتصادية .
- الفقرة (٢٣) ينبغي على المنشأة تحديد الصفات التي تميز المشاركين في السوق بصفة عامة عند وضع تلك الافتراضات ولا تحتاج ان تحدد مشاركون محددين في السوق ، مع الاخذ بنظر الاعتبار العوامل لكل ممايلي:
(أ) الأصل او الالتزام.
- (ب) السوق الأصلي او السوق الأكثر ربحا للاصل او الالتزام .
- (ج) المشاركين في السوق الذين سوف تتعامل معهم المنشأة في ذلك السوق.
- الفقرة (٢٤) تعتبر القيمة العادلة السعر الذي ستستلمه من بيع اصل او الذي تدفعه لنقل التزام في معاملة منظمة في السوق الأصلي او السوق الأكثر ربحا في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية (سعر البيع) بغض النظر اذا كان السعر ملحوظا بشكل مباشر او مقدر وفقا لاسلوب تقييم اخر .
- الفقرة (٦١) ينبغي على المنشأة استخدام أساليب التقييم الملائمة عند توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة مع التركيز على البيانات ذات الصلة المباشرة للقياس والتقليل من الاعتماد على البيانات ذات الصلة غير المباشرة.
- الفقرة (٧٠) في حال كان هناك سعر طلب وعرض للاصل او الالتزام الذي تم قياسه ، فيجب استخدام السعر ضمن الفرق بين سعر الطلب وسعر العرض والذي يعتبر اكثر تمثيلا للقيمة العادلة بغض النظر عن المكان الذي تصنف به المدخلات (أي المستوى الأول والثاني والثالث ٩ ، ويمكن استخدام أسعار العرض لمراكز الأصول وأسعار الطلب لمراكز الالتزام الا انه غير مطلوب.

ب- الإفصاح:

- الفقرة (٩١) ينبغي على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم كل من :
(أ) أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة للأصول والالتزامات التي تم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر او غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الاولي.
- (ب) اثر القياسات على الربح او الخسارة او الدخل الشامل الاخر بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام البيانات غير الهامة (المستوى الثالث).
- الفقرة (٩٥) ينبغي على المنشأة ان تفصح عن الانتقالات بين مستويات تسلسل القيمة العادلة ، وينبغي ان تكون السياسة متعلقة بتوقيت الاعتراف بالانتقالات ، تتضمن امثلة سياسات تحديد توقيت الانتقالات ماييلي:
(أ) تاريخ الحدث او التغيير في الظروف الذي تسبب بالانتقال.
- (ب) بداية فترة اعداد التقارير .
- (ج) نهاية فترة اعداد التقارير .
- الفقرة (٩٩) ينبغي على المنشأة عرض الافصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية على شكل جدول اذا لم يكن هناك تنسيق اكثر ملائمة.

٢- معيار الإبلاغ المالي رقم (١٥) "الإيراد من عقود العملاء".

أ- القياس:

- الفقرة (٤٧) يجب على المنشأة ان تأخذ في الحسبان شروط العقد والممارسات التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة . وسعر المعاملة هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة ان يكون لها الحق فيه مقابل تحويل السلع او الخدمات المتعهد بها الى العميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن اطراف ثالثة . وقد تكون المبالغ في العقد ثابتة او متغيرة او كليهما.

- الفقرة (٤٩) يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة الافتراض بأنه سيتم تحويل السلع او الخدمات الى العميل كما هو متعهد به وفقا للعقد الحالي وان العقد لن يتم الغاؤه او تجديده او تعديله.
- الفقرة (٦٥) يجب على المنشأة عرض اثار التمويل (دخل الفائدة او مصروف الفائدة) بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء في قائمة الدخل الشامل . ويتم اثبات دخل الفائدة او مصروف الفائدة فقط بالقدر الذي يتم به اثبات اصل العقد او المبلغ المستحق للحصول او التزام العقد عند المحاسبة عن العقد مع العميل .
- الفقرة (٩٥) يجب على المنشأة ان تثبت التكاليف المتكبدة كأصلا للوفاء بالعقد اذا كانت التكاليف التي تكبدها للوفاء بعقد مع العميل لا تقع ضمن نطاق معيار اخر (على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون " او معيار المحاسبة الدولي ١٦ " العقارات والالات والمعدات " او معيار المحاسبة الدولي ٣٨ " الأصول غير الملموسة ") اذا كانت تلك التكاليف تستوفي الضوابط التالية :
- (أ) التكاليف تتعلق بشكل مباشر بعقد او عقد متوقع بأمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد(مثلا التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالي او تكاليف تصميم اصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد لم تتم الموافقة عليه بعد)
- (ب) التكاليف التي تحقق او تحسن موارد المنشأة سيتم استخدامها في الوفاء او الاستمرار في الوفاء بالتزامات الأداء في المستقبل .
- (ج) من المتوقع استرداد التكاليف .
- الفقرة (٩٨) يجب على المنشأة ان تثبت التكاليف التالية على انها مصروفات عند تكبدها:
 - (أ) التكاليف العمومية والإدارية مالم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد.
 - (ب) تكاليف المواد او العمل او الموارد الأخرى المهددة لتنفيذ العقد التي لم تنعكس في سعر العقد .
 - (ج) التكاليف التي تتعلق بالتزامات الأداء التي تم الوفاء بها او التزامات الأداء التي تم الوفاء بها جزئيا في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق).
 - (د) التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما اذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها او انها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها او تم الوفاء بها جزئيا.
- ب- الإفصاح:
 - الفقرة (١١٠) ان الهدف من متطلبات الإفصاح هو ان تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الايراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء . ولتحقيق ذلك الهدف فانه يجب على المنشأة ان تفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع مايلي :
 - (أ) عقودها مع العملاء .
 - (ب) الاجتهادات المهمة والتغيرات في الاجتهادات التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على تلك العقود.
 - (ج) أي أصول يتم اثباتها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل او الوفاء بعقد مع عميل .
 - الفقرة (١١٤) يجب على المنشأة ان تفصل الايراد المثبت من العقود مع العملاء الى أصناف تصف كيف تتأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الايراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية .
 - الفقرة (١٢٤) يجب على المنشأة ان تفصح عن التزامات الأداء التي تقي بها المنشأة على مدى زمني عن كل مما يلي:
 - (أ) الطرق المستخدمة لاثبات الايراد .
 - (ب) توضيح لماذا تقدم الطرق المستخدمة وصفا صادقا لتحويل السلع او الخدمات.

٣- معيار الإبلاغ المالي رقم (١٦) "عقود الإيجار".

أ- القياس:

- الفقرة (٨١) يجب على المؤجر اثبات دفعات عقود الإيجارات التشغيلية على أنها دخل اما بطريقة القسط الثابت او أي أساس منتظم اخر يكون اكثر تمثيلا للنمط الذي تتناقص فيه الفوائد من استخدام الأصل .
- الفقرة (٨٣) يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة المتكبدة في الحصول على عقد ايجار تشغيلي الى القيمة الدفترية للأصل وتثبيت تلك التكاليف على أنها مصروف خلال فترة عقد الإيجار بنفس الأساس المستخدم في إيرادات عقد الإيجار .
- الفقرة (٨٧) عند تعديل عقد ايجار تشغيلي يجب على المؤجر اعتبار هذا العقد جديد من تاريخ التعديل مع الاخذ بنظر الاعتبار أي مدفوعات مقدمة او مستحقة تعود للعقد الأصلي كجزء من دفعات العقد الجديد المعدل.

ب- الإفصاح:

- الفقرة (٨٩) الهدف من الإفصاحات هو قيام المؤجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإفصاحات والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح او الخسارة وقائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم اثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر .
- الفقرة (٩٠) يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير :
(ب) بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي : دخل التأجير مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر او معدل.
- الفقرة (٩٧) يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار يبين دفعات الإيجار غير المخصصة التي سيتم استلامها سنويا وبحد ادنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى واجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.

المبحث الثالث : الجانب العملي (أنموذج مقترح للقياس والإفصاح عن إيرادات البلديات)

٣-١ الدليل المحاسبي المطبق و المستحدث (المقترح) للإيرادات في البلديات:-

قام الباحثان بعملية استحداث بعض الحسابات الجديدة على بنود حساب الإيرادات المطبقة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ووضع التغييرات المناسبة على التبويبات المحاسبية المدرجة ضمن النظام المحاسبي الموحد للبلديات , والذي سوف يتم الاعتماد عليه في عملية المعالجات القيدية وذلك وفق الجداول المرقمة (٤) والتي توضح الدليل المحاسبي المطبق في البلديات فيما يخص الإيرادات وبعض التبويبات المستحدثة (المقترحة) :

الدليل المحاسبي المقترح للحسابات المستحدثة الخاصة بالإيرادات

البيان	اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي				
		٦	٥	٤	٣	٢
موجود	ايراد النشاط التجاري					٤٢
موجود	صافي مبيعات بضائع وارضيات بغرض البيع				٤٢١	
موجود	صافي مبيعات بضائع بغرض البيع			٤٢١١		
موجود	صافي مبيعات ارضيات بغرض البيع			٤٢١٢		
موجود	أرضيات بأسعار تجارية		٤٢١٢١			
مستحدث	مبيعات أرضيات نقدا	٤٢١٢١١				
مستحدث	مبيعات أرضيات بالاقساط (مادة ٢٥ او مادة ١٥)	٤٢١٢١٢				
موجود	أرضيات بأسعار مخفضة		٤٢١٢٢			
مستحدث	أرضيات للموظفين	٤٢١٢٢١				
مستحدث	أرضيات مقابر	٤٢١٢٢٢				
موجود	تغير مخزون بضائع وارضيات بغرض البيع				٤٢٢	
موجود	تغير مخزون بضائع بغرض البيع			٤٢٢١		

موجود	تغير مخزون اراضي بغرض البيع		٤٢٢٢		
موجود	أراضي بأسعار تجارية		٤٢٢٢١		
موجود	أراضي بأسعار مخفضة		٤٢٢٢٢		
موجود	إيراد النشاط الخدمي				٤٣
موجود	إيراد خدمات متنوعه				٤٣٧
موجود	إيراد خدمات التنظيف		٤٣٧١		
موجود	إيراد خدمات التبليط		٤٣٧٢		
موجود	إيراد خدمات تصريف المياه الثقيلة		٤٣٧٣		
موجود	إيجار موجودات ثابتة (عدا الأراضي)				٤٣٨
موجود	إيجار مباني		٤٣٨٢		
موجود	إيجار مباني سكنية		٤٣٨٢١		
مستحدث	إيجار شقق سكنية	٤٣٨٢١١			
مستحدث	دور سكنية	٤٣٨٢١٢			
مستحدث	إيجار فنادق	٤٣٨٢١٣			
موجود	إيجار مباني تجارية		٤٣٨٢٢		
مستحدث	إيجار محلات تجارية	٤٣٨٢٢١			
مستحدث	إيجار مخازن تجارية	٤٣٨٢٢٢			
مستحدث	إيجار معارض بيع السيارات	٤٣٨٢٢٣			
موجود	إيجار مباني خدمية		٤٣٨٢٣		
مستحدث	إيجار مجازر صحية	٤٣٨٢٣١			
مستحدث	إيجار علوات الفاكهة والخضار	٤٣٨٢٣٢			
مستحدث	إيجار ساحات وقوف السيارات المشيدة	٤٣٨٢٣٣			
موجود	إيراد الرسوم				٤٣٩
موجود	رسوم الاعمال والمهن		٤٣٩١		
موجود	رسوم الإعلان		٤٣٩٢		
موجود	رسوم منح وتجديد إجازة البناء		٤٣٩٣		
موجود	رسوم مجازر		٤٣٩٤		
موجود	رسوم أخرى		٤٣٩٥		
موجود	فوائد وإيجارات الأراضي والمساحات				٤٦
موجود	فوائد دائنة				٤٦١
موجود	إيجارات أراضي				٤٦٢
مستحدث	إيجار أراضي زراعية		٤٦٢١		
مستحدث	إيجار الحدائق والمتنزهات		٤٦٢١١		
مستحدث	إيجار المشاتل		٤٦٢١٢		
موجود	إيجار الاراضي التجارية		٤٦٢٢		
مستحدث	إيجار ساحات وقوف ومبيت السيارات		٤٦٢٢١		
مستحدث	إيجار ساحات البيع المباشر للسيارات		٤٦٢٢٢		
مستحدث	إيجار ساحات بيع الفواكه والخضر		٤٦٢٢٣		
مستحدث	إيجار ساحات بيع الغاز والنفط		٤٦٢٢٤		
موجود	إيجار الاراضي الصناعية		٤٦٢٣		
مستحدث	إيجار اراضي الأحياء الصناعية		٤٦٢٣١		
مستحدث	إيجار اراضي أحياء الحرفيين		٤٦٢٣٢		
مستحدث	إيجار أراضي مخازن وبيع مواد أنشائية		٤٦٢٣٣		
موجود	الإيرادات التحويلية				٤٨
موجود	منح تحويلية				٤٨٢
موجود	منحة الخزينة العامة		٤٨٢١		
موجود	إيرادات تحويلية متنوعه				٤٨٣
موجود	تبرعات مستلمة		٤٨٣١		
موجود	تعويضات وغرامات		٤٨٣٢		
موجود	تعويضات		٤٨٣٢١		
موجود	غرامات		٤٨٣٢٢		

٤٩					الإيرادات الأخرى	موجود
٤٩١					إيرادات سنوات سابقة	موجود
٤٩٢					إيرادات عرضية	موجود
٤٩٣					مكاسب إعادة تقييم العقارات الاستثمارية	مستحدث
٤٩٣١					مكاسب إعادة تقييم الأراضي الاستثمارية	مستحدث
٤٩٤					إيرادات ودائع ثابتة	مستحدث

المصدر: إعداد الباحثان بالتعويل على النظام المحاسبي الموحد للبلديات والمعايير المحاسبية الدولية.

٣-١-١ شرح الدليل المحاسبي للحسابات المستحدثة (المقترحة) للإيرادات: -

- أ- مبيعات أراضي نقداً (٤٢١٢١١): يمثل هذا الحساب صافي قيمة مبيعات الأراضي المشتراة بغرض البيع التي تقوم مديرية بلدية النجف الاشرف ببيعها بالأسعار التجارية (نقداً) للمواطنين بموجب قوانين او قرارات إدارية خاصة بذلك.
- ب- مبيعات أراضي بالأقساط (٤٢١٢١٢): يمثل هذا الحساب صافي قيمة مبيعات الأراضي المشتراة بغرض البيع التي تقوم مديرية بلدية النجف الاشرف ببيعها بالأسعار المخفضة (بالاقساط) للمواطنين بموجب قوانين او قرارات إدارية خاصة بذلك.
- ج- مبيعات أراضي للموظفين (٤٢١٢٢١): يمثل هذا الحساب صافي قيمة مبيعات الأراضي المشتراة بغرض البيع التي تقوم مديرية بلدية النجف الاشرف ببيعها بالأسعار المخفضة (للموظفين) بموجب ضوابط وتعليمات متعلقة بذلك .
- د- مبيعات أراضي مقابر (٤٢١٢٢٢): يمثل هذا الحساب صافي قيمة مبيعات الأراضي المشتراة بغرض البيع التي تقوم مديرية بلدية النجف الاشرف ببيعها بالأسعار المخفضة مخصصة كـ (مقابر) للمواطنين بموجب ضوابط وتعليمات متعلقة بذلك.
- هـ- ايجار شقق سكنية (٤٣٨٢١١): يمثل هذا الحساب قيمة الإيرادات التي تحصل عليها مديرية بلدية النجف الاشرف مقابل تأجيرها للمباني المحتفظ بها كـ (شقق سكنية) ، ولا يمثل هذا الحساب قيمة ايجار المباني التي تقوم بها البلدية للقيام بالأنشطة الطبيعية او تقديم الخدمات المختلفة او لأغراض إدارية.
- و- ايجار دور سكنية (٤٣٨٢١٢): يمثل هذا الحساب قيمة الإيرادات التي تحصل عليها مديرية بلدية النجف الاشرف مقابل تأجيرها للمباني المحتفظ بها كـ (دور سكنية) ، ولا يمثل هذا الحساب قيمة ايجار المباني التي تقوم بها البلدية للقيام بالأنشطة الطبيعية او تقديم الخدمات المختلفة او لأغراض إدارية.
- ز- ايجار فنادق (٤٣٨٢١٣): يمثل هذا الحساب قيمة ايجار الفنادق المحتفظ بها من قبل مديرية بلدية النجف الاشرف لاكتساب إيرادات ايجارية
- ح- ايجار محلات تجارية (٤٣٨٢٢١): يمثل هذا الحساب قيمة ايجار المحلات التجارية المحتفظ بها من قبل مديرية بلدية النجف الاشرف لاكتساب إيرادات ايجارية .
- ط- ايجار مخازن تجارية (٤٣٨٢٢٢): يمثل هذا الحساب قيمة ايجار المخازن التجارية المحتفظ بها من قبل مديرية بلدية النجف الاشرف لاكتساب إيرادات ايجارية .
- ي- ايجار معارض بيع وشراء السيارات (٤٣٨٢٢٣) : يمثل هذا الحساب قيمة ايجار معارض بيع وشراء السيارات المحتفظ بها من قبل مديرية بلدية النجف الاشرف لاكتساب إيرادات ايجارية .
- ك- ايجار مجازر صحية (٤٣٨٢٣١): يمثل هذا الحساب قيمة ايجار المباني الخدمية المحتفظ بها من قبل مديرية بلدية النجف الاشرف كـ (مجازر صحية) لاكتساب إيرادات ايجارية .
- ل- ايجار علوات الفاكهة والخضار (٤٣٨٢٣٢): يمثل هذا الحساب قيمة ايجار المباني الخدمية المحتفظ بها من قبل مديرية بلدية النجف الاشرف كـ (علوات لبيع الفاكهة والخضار) لاكتساب إيرادات ايجارية.
- م- ايجار ساحات وقوف ومبيت السيارات (٤٣٨٢٣٣): يمثل هذا الحساب قيمة ايجار المباني الخدمية المحتفظ بها من قبل مديرية بلدية النجف الاشرف كـ (ساحات وقوف ومبيت السيارات) لاكتساب إيرادات ايجارية.

- ن- ايجار الاراضي الزراعية (٤٦٢١): يشمل هذا الحساب قيمة ايجار في الأراضي الزراعية بمختلف أنواعها والمحتفظ بها من قبل مديرية بلدية النجف الاشرف لاكتساب ايرادات إيجاريه، ويحلل هذا الحساب الى: -
- (١) ايجار الحدائق والمتنزهات (٤٦٢١١): يشمل هذا الحساب قيمة الايجار في أراضي الحدائق والمتنزهات الترفيهية والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه .
- (٢) ايجار المشاتل (٤٦٢١٢): يشمل هذا الحساب قيمة الايجار في أراضي المشاتل المخصصة لزراعة وبيع اشجار الزينة والازهار والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه.
- س- ايجار الاراضي التجارية والفضاء (٤٦٢٢): يشمل هذا الحساب قيمة الايجار في الأراضي التجارية والفضاء والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه , ويحلل هذا الحساب الى الاتي:-
- (١) ايجار ساحات وقوف ومبيت السيارات (٤٦٢٢١): يشمل هذا الحساب قيمة الايجار في الأراضي المخصصة كساحات لوقوف ومبيت السيارات والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه.
- (٢) ايجار ساحات البيع المباشر للسيارات (٤٦٢٢٢): يشمل هذا الحساب قيمة ايجار الأراضي المخصصة كساحات للبيع المباشر للسيارات والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه.
- (٣) ايجار ساحات بيع الفواكه والخضر (٤٦٢٢٣): يشمل هذا الحساب قيمة ايجار الأراضي المخصصة كساحات لبيع الفواكه والخضر والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه.
- (٤) ايجار ساحات بيع الغاز والنفط (٤٦٢٢٤): يشمل هذا الحساب قيمة ايجار الأراضي المخصصة كساحات لبيع الغاز والنفط والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه.
- ع- ايجار الأراضي الصناعية (٤٦٢٣): يشمل هذا الحساب قيمة ايجار الأراضي المخصصة لأنشاء مناطق صناعية وحرفية والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات ايجارية, ويحلل هذا الحساب الى الاتي:-
- (١) ايجار أراضي الأحياء الصناعية (٤٦٢٣١): يشمل هذا الحساب قيمة الايجار للأراضي المخصصة لأنشاء مناطق صناعية وكذلك الاراضي المخصصة لصيانة السيارات والمكائن والمعدات وبيع قطع الغيار المختلفة , والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه.
- (٢) ايجار أراضي أحياء الحرفيين (٤٦٢٣٢): يشمل هذا الحساب قيمة الايجار للأراضي المخصصة لأنشاء مناطق لأصحاب الحرف والصناعات المختلفة كصناعة الابواب والشبابيك الحديدية والخشبية والهياكل والمسقفات وغيرها من الحرف , والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات إيجاريه.
- (٣) ايجار أراضي مخازن وبيع المواد الانشائية (٤٦٢٣٣): يشمل هذا الحساب قيمة الايجار للأراضي المخصصة لأنشاء مخازن وبيع المواد الانشائية , والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات ايجارية.
- ف- مكاسب إعادة تقييم الأراضي الاستثمارية (٤٩٣١): يشمل هذا الحساب الزيادة في قيمة الاراضي الاستثمارية عند إعادة تقييمها بأستخدام أنموذج القيمة العادلة , ويغلق هذا الحساب في قائمة الدخل.
- ٣-١-٢ المعالجات القيدية المطبقة و (المقترحة):

أ- ايراد النشاط التجاري (٤٢/د) :

• مبيعات أراضي نقدا :

اثبات قيد المبيعات :

المعالجة القيدية وفق النظام الموحد للبلديات	المعالجة القيدية وفق معايير المحاسبة الدولية (المقترحة)
من د/ نقدية لدى المصارف ١٨٣	عملية الجرد المستمر:
الى د/ أراضي ١١١	من د / النقدية (المدينون)

الى د / مبيعات الاراضي ويغلق حساب المخزون في كلفة البضاعة المباعة: من د / كلفة الاراضي المباعة الى د / مخزون الاراضي <u>عملية الجرد الدوري:</u> من د / النقدية (المدينون) الى د / مبيعات الاراضي	
---	--

• مبيعات أراضي بالأقساط:

اثبات قيد المبيعات :

المعالجة القيدية وفق النظام الموحد للبلديات	المعالجة القيدية وفق معايير المحاسبة الدولية (المقترحة)
من د/مدينو قطاع خاص ١٦١٤ الى د/ الأراضي بالأسعار التجارية ٤٢١٢١	من د/مدينو مبيعات التقسيط (بسر البيع) الى مذكورين د/ مبيعات بالتقسيط (بسر الكلفة) د/أرباح مبيعات بالتقسيط المؤجلة
<u>اثبات قيد استلام الدفعات :</u> من د /نقدية لدى المصارف ١٨٣ الى د /مدينو قطاع خاص ١٦١٤	<u>اثبات قيد الأقساط المحصلة من العملاء في تواريخ استحقاقها :</u> من د/ النقدية الى مذكورين د/ مدينو مبيعات التقسيط (بسر البيع) د/ أرباح مبيعات بالتقسيط المؤجلة

ب- إيراد النشاط الخدمي (د/٤٣) :

• ايجار موجودات ثابتة عدا الأراضي :

المعالجة القيدية وفق النظام الموحد للبلديات	المعالجة القيدية وفق معايير المحاسبة الدولية (المقترحة)
<u>اثبات قيد الاستحقاق :</u> من د/ مدينو قطاع خاص ١٦١٤ الى د/ ايجار مباني (حسب نوعه) ٤٣٨	<u>قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى :</u> من د/ النقدية الى د/ ايراد ايجار مباني (حسب نوع) مستلم مقدما
<u>قيد استحقاق المبالغ :</u> من د/ نقدية بالصندوق ١٨١ الى د/ مدينو قطاع خاص ١٦١٤	<u>عند التسويات القيدية في نهاية السنة :</u> من د/ ايراد ايجار (حسب نوع) مستلم مقدما الى د/ ايراد ايجار (حسب نوع)

• إيجارات الأراضي والمساحات :

المعالجة القيدية وفق النظام الموحد للبلديات	المعالجة القيدية وفق معايير المحاسبة الدولية (المقترحة)
<u>اثبات قيد الاستحقاق :</u> من د/ مدينو قطاع خاص ١٦١٤ الى د/ ايجار اراضي (حسب نوعه) ٤٦٢	<u>قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى :</u> من د/ النقدية الى د/ ايراد ايجار اراضي (حسب نوع) مستلم مقدما

ج- الاستثمارات المالية د (١٥) :

الاستثمارات المالية طويلة وقصيرة الاجل:

المعالجة القيدية وفق معايير المحاسبة الدولية (المقترحة)	المعالجة القيدية وفق النظام الموحد للبلديات
<u>القيود المحاسبية :</u> من د/ استثمارات مالية الى د/نقدية	<u>القيود المحاسبية :</u> من د/ استثمارات حسب نوعها (طويلة او قصيرة الاجل) ١٥ الى د/نقدية لدى المصارف ١٨٣ علما بانه لا يوجد في البلدية أي استثمارات مالي طويلة او قصيرة الاجل.

د- الودائع الثابتة د (١٥٣) :

لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد للبلديات الى كيفية معالجة الودائع الثابتة رغم أهميتها في تعظيم إيرادات البلدية .
ويقترح الباحثان اضافة تبويب محاسبي مستحدث ضمن الاستثمارات المالية في النظام المحاسبي بعنوان (ودائع ثابتة) برقم حساب مقترح (١٥٣) نظرا لأهميتها في تعظيم إيرادات البلدية دون وجود مخاطر.

المعالجة القيدية وفق معايير المحاسبة الدولية (المقترحة)	المعالجة القيدية وفق النظام الموحد للبلديات
<u>القيود المحاسبية المقترحة :</u> عند الإيداع : من د/الودائع الثابتة الى د/النقدية	لا توجد
عند احتساب الفوائد على الودائع الثابتة (إيرادات الودائع) في نهاية السنة : من د /ايراد فوائد الودائع الثابتة الى د/ ايراد فوائد الودائع الثابتة المستحقة	
عند انتهاء تاريخ الوديعة الثابتة واستلامها مع الفوائد المترتبة عليها يكون القيد : من مذكورين الى د/النقدية د/ ايراد فائدة الوديعة الثابتة الى د/ الوديعة الثابتة	

٣-١-٣ أوجه القصور في النظام المحاسبي الموحد للبلديات:

قام الباحثان ومن دراسة وتحليل هذا النظام المحاسبي، واللقاءات مع الكادر المحاسبي والتدقيقي لعينة البحث للوقوف على اهم مشكلات التطبيق العملي، إذ أتضح من خلال ذلك وجود بعض المشكلات وأوجه القصور فيه ومنها:

أ- إنّ تركيز النظام على خدمة اغراض المحاسبة القومية التي جاء ضمن الأسس والاعتبارات الرئيسية للنظام قد أثر في بعض المعالجات المحاسبية على النحو الذي يعيق تحقق مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات الذي عدّه النظام من مبادئه الأساسية والذي يشير الى تجميع مصاريف المدة مع ما يقابلها من إيرادات للمدة نفسها لمعرفة نتيجة النشاط.

ب- ان النظام المحاسبي للبلديات لم يشر الى كيفية التصرف بالفائض المتراكم الذي جاء شرحه بالنظام بأنه (يمثل الرصيد المتبقي من الفائض بعد توزيع الربح بحسب القانون النافذ) في حين لا يوجد قانون خاص بالبلديات يشير الى عملية توزيع الأرباح وآلية ونسب التوزيع، لذلك يتراكم رصيد هذا الحساب في دوائر البلدية.

ج- على الرغم من أن الغرامات التي تم استحداثها هي تخص نشاطاً رئيساً من أنشطة البلديات المحددة بموجب القانون وهو أداء الدور الرقابي من خلال مراقبة العمران وإزالة التجاوزات على التصميم الأساسي فقد تم تبويبها في ضمن حساب إيرادات تحويلية متنوعة في حين ينبغي تبويبها في ضمن حساب إيراد النشاط الخدمي ومن ثم زيادة هذه الإيرادات هو مؤشر جيد على أداء الدور الرقابي للبلديات والمتابعة وتحقيق الأهداف .

د- لم يحدد النظام السجلات الرئيسية وتفاصيلها التي ينبغي مسكها ،والخاصة بنشاط البلديات والتي تزيد من الإجراءات الرقابية ،والسيطرة على أملاك البلديات ومستحققاتها وإنما ترك حرية اختيار المجموعة الدفترية التي تتلاءم وطبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة .

هـ- لم يظهر النظام الأفصاحات اللازمة سواء في القوائم المالية أم الكشوفات التحليلية المرافقة التي جاء أغلبها بالمستوى الثلاثي وليس التحليلي للحسابات الظاهرة بالقوائم المالية.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ الاستنتاجات:

يتناول هذا المبحث عرضاً لأهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناء على ماتم عرضه في الجانب النظري والتطبيقي في هذا البحث، وكما يأتي :

- أ- لم يتضمن النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات المعالجات المحاسبية الخاصة بالبيع بالتقسيط رغم استخدام أسلوب البيع بالتقسيط في الواقع الفعلي لعمل البلديات .
- ب- وجود قصور في الإجراءات المحاسبية المتبعة من قبل البلدية بخصوص تسجيل القيود المحاسبية للسيطرة على الإيرادات مما يؤثر على موثوقية البيانات المالية وكما يلي :
- تقوم البلدية بتسجيل المبالغ المقبوضة فقط من بيع الأراضي بالتقسيط على حساب الإيراد وعدم تثبيت قيود استحقاق بالمبالغ المتبقية بذمة المشتريين على حساب المدينون.
- قيام قسم الحسابات في البلدية بتسجيل المبالغ المستلمة من المستأجرين الذين يقومون بتسديد بدلات الايجار فقط دون تثبيت قيود محاسبية بالمبالغ المستحقة على المستأجرين الذين لم يسددوا مابذمتهم.
- عدم تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالمبالغ المستحقة على المستفيدين من خدمات التنظيف (الوحدات السكنية , الوحدات التجارية , المؤسسات الحكومية ... الخ) ويتم تسجيل ايراد التنظيف الذي تم جبايته من قبل مديرية الماء فقط .

٤-٢ التوصيات:

- أ- ضرورة تحديث النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وبما يلائم طبيعة نشاط البلديات وبالأخص فيما يتعلق بالقياس والافصاح المحاسبي عن إيرادات البلديات .
- ب- تضمين النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات المعالجات المحاسبية الخاصة بالبيع بالتقسيط لاستخدام أسلوب البيع بالتقسيط في الواقع الفعلي لعمل البلديات .
- ج- تحسين الإجراءات المحاسبية المتبعة من قبل البلدية بخصوص تسجيل القيود المحاسبية للسيطرة على الإيرادات وتسجيل قيود الاستحقاق بكافة الإيرادات الغير المتحصلة.

References

١. قانون العراقي واردات البلديات رقم (١) لسنة/ ٢٠٢٣
٢. معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 13) القيمة العادلة.
٣. معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15) الإيراد من عقود العملاء .
٤. معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 16) عقود الايجار .

٥. البديري ، حسين جميل غافل، (٢٠١٧)، " أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية " مجلة الغري للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ٢١، العدد ١ .
٦. الشبلي ، غزوان اياد خالد : ٢٠١١ "تكييف النظام المحاسبي الموحد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة.
٧. أحمد ،علاء محمد سعيد، (٢٠١٩)، "انعكاس تبني معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في القياس والافصاح عن أراضي البلديات ودور المدقق في الرقابة عليها"، أطروحة دكتوراه المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
٨. بركات، احمد بركات، (٢٠١٨)، " دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين و المؤسسات الاقتصادية - للفترة مارس/أفريل - ٢٠١٨)"، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة.
٩. بن صوشة ، ثامر بن صوشة ، (٢٠١٧)، " الإفصاح المحاسبي ودوره في ترشيد القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية" دراسة حالة - بورصة الجزائر".
١٠. جليل ،كمال مصطفى، (٢٠٠٩)، " الإفصاح والقياس المحاسبي للسندات والقروض وإجراءات التدقيق دراسة تطبيقية في الحصول على شهادة المحاسبة القانونية المصارف التجارية العراقية" بحث مقدم الى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين. .
١١. شادي ، (٢٠١٤) ، "أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية" ، (أطروحة دكتوراه في جامعة عمان /الأردن).
١٢. صديقي، مسعود صديقي، (٢٠١٠)، "التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود" الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد"،المركز الجامعي بالوادي، للفترة ما بين ١٧-١٨ جانفي.
١٣. عبد الله ، جاد الله تاج الدين محمد ، (٢٠١٤)، "دور الإفصاح المحاسبي لترشيد قرارات الاستثمار في شركات الأموال"، جامعة النيلين ،كلية التجارة ،قسم المحاسبة.
١٤. لخضر ، سي محمد لخضر، (٢٠١٧)، "أسس وقواعد التقييم المحاسبي دراسة تحليلية نقدية " ، علوم في علوم التسيير ،أطروحة مقدمة للحصول على شهادة المحاسبة القانونية ..
١٥. لطفي، امين السيد احمد، (٢٠١٥) ، "تظيرة المحاسبة منظور التوافق الدولي"، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية .
١٦. المعموري ،علي محمد ثجيل،(٢٠١٢)، " تحديات القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية" دراسة انتقادية لدعم توجهات الادارة في ظل عصر العولمة"، المؤتمر العلمي الدولي-جامعة بغداد ..
١٧. شرويدر، ريتشارد ومارتل، كلارك وجاك، كاثي، (٢٠١٠)، "تظيرة المحاسبية "، ترجمة دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
18. Aliff, Gregory E. , Robert L. Hahne, (2017), " Accounting for Public Utilities " LexisNexis , Accounting series Business reports publication.
19. Bolivar, Manuel Pedro Rodríguez , Andrés Navarro Galera, María Deseada López Subirés, Laura Alcaide Muñoz, (2018), "Analysing the accounting measurement of financial sustainability in local governments through political factors" , Accounting, Auditing & Accountability Journal, VOL(31) ,NO(8).
20. Barker, R. (2010), "On the definitions of income, expenses and profit in IFRS," Accounting in Europe, VOL (7) , NO (2).
21. Collins, Daniel W., Jaewoo Kim , Heejin Ohn , (2018), "Do Mandatory Accounting Disclosures Impair Disclosing Firms' Competitiveness? Evidence from Mergers and Acquisitions", Tippie College of Business, The University of Iowa.
22. Doupnik, T. S., & Perera, M. H. B. (2007), "International accounting ,"New York: McGraw-Hill.
23. Jack, (2014), "The Impact of the Revenue Recognition Project"
24. Sawyer, Kim R., Kamran Ahmed A. John Goodwin, , (2015), "Recognition versus Disclosure: The Case of Land and Buildings' Revaluations", Pacific Accounting Review, VOL(17) ,NO(2).
25. Kasztelni, (2015) "The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards", Schroeder, Richard G. Myrtle Clark, Jack M. Cathey, (2022), " Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Case ",11rd Edition, Pearson- Hill.
26. Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (2022). "Financial accounting theory and analysis".
27. Wolk, H. I., Dodd, J. L., & Rozycki, J. J. (2016), "Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment". Sage Publications.