

آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة
في الوحدات الحكومية العراقية على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
وتجارب بعض دول العالم
بحث مقدم الى

المؤتمر المحاسبي العربي السنوي الثاني
"المحاسبة والتدقيق ركيزتان أساسيتان للإصلاح والتطوير الإداري"
بغداد - جمهورية العراق
15 - 16 نيسان 2015

أ . د بشرى نجم عبد الله المشهداني
جامعة بغداد
كلية الإدارة والاقتصاد
م . م ندى سلمان حبيب العزاوي
جامعة بغداد
كلية الزراعة

المقدمة

توجه الإهتمام العالمي في السنوات الأخيرة نحو إصلاح القطاع العام (الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح) والتركيز على إصلاح نظامه المحاسبي، وتشجيع القطاع العام على المستوى العالمي نحو التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، بهدف التحول من حالة الجمود في التركيز على تحصيل الإيرادات ودفع النفقات إلى التركيز على الإنجازات والأهداف التي تم تحقيقها سعياً لتحقيق زيادة كفاءة الإدارة العامة .

ويتطلب التحول نحو أساس الاستحقاق تقييم الممتلكات العامة التي تمتلكها أو تديرها الوحدات الحكومية وإظهارها في الميزانية ، لذا بدءاً ينبغي إيجاد آلية إبلاغ مالي للممتلكات العامة للدولة . وسعياً للمساهمة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق وتمكينه للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ، تم من خلال هذا البحث تقديم آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة من الوحدات الحكومية العراقية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتجارب الدولية السابقة في هذا المجال ، وقد تم اختيار هذا النوع من الممتلكات العامة لما تتمتع به هذه الأصول من أهمية كبيرة للعراق شعباً وحكومةً ، حيث يعد العراق مهد الحضارات البشرية الأصلية الأولى المعروفة على مستوى العالم والتي عُرفت بمنجزاتها الحضارية الكبيرة والقيّمة، وكان لها أيضاً علاقاتها وتأثيراتها الحضارية الواسعة مع مختلف حضارات ودويلات العالم القديم .

ويعكس الأثر الآثاري المستوى الحضاري للشعوب وهوية المجتمع وخصوصيته ، مما يفرض ضرورة المحافظة عليه وتطويره لتعميق المعرفة بالهوية الوطنية وتأسيس الاعتزاز بها ، لا سيما

بعد تعرض الأصول الموروثة في مختلف أنحاء بلدنا العراق إلى عمليات السرقة والتخريب الممنهج على يد المنظمات الإرهابية في الآونة الأخيرة .

ووفقاً لما جاء في أعلاه تم تقسيم البحث إلى المحاور الآتية :

المحور الأول منهجية البحث ودراسات سابقة

المحور الثاني: الأصول الموروثة - المفهوم والخصائص

المحور الثالث : الإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة على وفق IBSAS 17

المحور الرابع : عرض مضمون تجارب بعض الدول في مجال الإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة

المحور الخامس : آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة في البيئة العراقية

المحور الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : منهجية البحث

1. مشكلة البحث :

تُمثل الأصول الموروثة الأثر الحضاري للدولة والبعد الثقافي والإنساني لها ، وهي بذلك لاتقل أهمية عن بقية الممتلكات العامة التي توفر السلع والخدمات الضرورية واللازمة لإستدامة وتحسين ظروف الحياة المجتمعية ، وعليه يتعين على الأطراف المعنية ولاسيما الوحدات الحكومية المحافظة على هذه الأصول وصيانتها ، ويتطلب ذلك توافر معلومات مالية تكون مفيدة ومتاحة لأصحاب القرار في الوقت المناسب . ووفقاً لما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي : هل أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق قادر على توفير معلومات تمكن الحكومة والشعب من مساءلة الوحدات الحكومية عن الأصول الموروثة التي بعهدتها ، لمناقشة وصنع قرارات سياسة إدارة تلك الأصول وتقييمها على أساس منتظم بالشكل الذي يسلط الضوء على التغيرات الحاصلة في حالتها مع مرور الوقت ؟ .

2. أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في مساعدة الأطراف المعنية والمهتمة في العراق على تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتسهيل عملية إنتقاله من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق ، لتمكينه من توفير معلومات محاسبية مفيدة لعملية المساءلة وإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة فضلاً عن الرقابة

على المال العام والأصول المملوكة للدولة بما فيها الأصول الموروثة في ظل تنامي ظاهرة الأرهاط فتعرض الكثير من تلك الأصول إلى السرقة والتخريب .

3. أهداف البحث

يهدف البحث إلى :

أ. عرض ومناقشة مفهوم الأصول الموروثة وتحديد أهم خصائصها فضلاً عن بيان أهمية الإبلاغ عنها في الوحدات الحكومية .

ب. إقتراح آلية للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة في الوحدات الحكومية في العراق على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتجارب الدول السابقة في هذا المجال .

4. فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية مفادها " يسهم توافر آلية للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة وفقاً لأساس الإستحقاق ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 " الممتلكات والمصانع والمعدات " في تعزيز المساءلة وصنع القرارات المتعلقة بالأصول الموروثة .

ثانياً : دراسات سابقة

1. دراسة محلية

أ. دراسة الحبيطي و أرديني ، 2013 " المحاسبة عن الأصول التراثية (Heritage Assets) وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومية (GFSM) ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) - دراسة مقارنة " هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على كيفية الإعراف بالأصول التراثية وقياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية في ضوء نظام إحصاءات مالية الحكومة ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومحاولة التوافق بينهما للخروج بآلية تتوافق مع البيئة العراقية .

2. دراسات أجنبية

أ. دراسة Gomez & Cabaleiro ، 2008 ، "Are the IPSASB and ASB proposals adequate for public heritage assets ?" هدفت الدراسة إلى مناقشة مدى كفاية مقترحات كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومجلس المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة بالنسبة للأصول الموروثة ، وقد كشفت نتائج تحليل الدراسة إلى

الحاجة للبحث عن نهج جديد فيما يتعلق بتقديم معلومات محاسبية عامة مفيدة حقاً لاحتياجات المستخدمين ، وأبعد من ذلك إنشاء وتطوير نهج للبيئات المختلفة التي تتضارب بها تماماً احكام مبادئ الادارة مع الاهداف التي تنتهجها الادارات العامة .

ب. دراسة "Accounting for Heritage Assets: 2014 : Ellwood & Greenwood

"Does measuring economic value kill the cat?" ، هدفت الدراسة إلى مناقشة الصدام بين القيمة الاقتصادية والقيمة الثقافية للأصول الموروثة والمناهج المختلفة لتقييم هذه الأصول والصعوبات المرتبطة بوضع القيمة المالية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو أن الإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة لا يقلل من القيمة الثقافية بل إن نهج التقييم العام للأصول الموروثة هو أكثر فائدة لكل من المساءلة واتخاذ القرارات .

ت. دراسة "The accounting problem of heritage ، 2012 ، Aversano & Ferrone

"assets" هدفت الدراسة إلى عرض الأهمية الخاصة للأصول الموروثة من الناحية الثقافية والتاريخية وهوية البلد، والتأكيد على أهمية ان يتم التعرف عليها في التقارير المالية الحكومية لمساعدة المستخدمين لهذه التقارير من تقييم ما إذا قامت الإدارة العامة بالتصرف بالموارد المتاحة بطريقة مناسبة . فضلاً عن إلى التعرف على مشاكل المحاسبة والتقييم والاعتراف والافصاح عن الأصول الموروثة وتحليل دور IPSAS 17 في حل مشكلات التقييم .

ث. دراسة "Towards a Practical Accounting Approach for ، 2014 : Ouda

Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices" أجرت الدراسة تحليلاً نقدياً للمؤلفات والإصدارات من المنظمات المحاسبية التي تتعلق بالأصول الموروثة وكذلك بنظريات وأيديولوجيات نموذج الإدارة العامة الجديدة الذي يطلب من كيانات القطاع العام أن تقدم تقريراً للجهات المعنية تفصح فيه عن جميع الأصول التي تحت سيطرتها ، وإفترضت الدراسة بأن متطلبات الإبلاغ المالي للقطاع الخاص على أساس مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً هي غير ملائمة لحصر الأصول الموروثة ، وبدلاً من ذلك، إقترحت الدراسة نموذج المحاسبة العملي الذي تستند فيه التقارير إلى مقاييس بديلة للقيمة الاقتصادية مثل القيمة الاجتماعية أو القانونية أو الثقافية للإبلاغ عن الأصول الموروثة لإصحاب المصلحة .

ج. دراسة، Susan: 2011 "Accounting for Heritage, Cultural and Community

Assets – An Alternative Metrics from a New Zealand Māori Educational

Institution" ، هدفت الدراسة إلى مناقشة أيديولوجيات وممارسات الإدارة العامة الجديدة التي تطلب من مؤسسات القطاع العام تقديم التقارير المالية السنوية المعدة على أسس محاسبية مماثل لتلك التي يطبقها القطاع الخاص، والإفصاح عن القيم الاقتصادية لجميع الأصول التي تسيطر عليها الكيانات بما فيها الأصول الموروثة والثقافة والمجتمعية ، وقامت الدراسة على فرضية أساسية وهي أن أن متطلبات إعداد التقارير المالية في القطاع الخاص، على أساس المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة المقبولة عموماً ليست مناسبة لأغراض المنافع العامة غير الهادفة للربح وعلى وجه الخصوص تلك التي تحتفظ بأصول موروثة وثقافة ، وبدلاً من ذلك اقترحت الدراسة نموذج بديل للإبلاغ يقوم على مجموعة من القيم الثقافية وليس الاقتصادية للإبلاغ عن الأصول الموروثة والثقافة والذي يساعد في عملية تحسين المساءلة في كيانات النفع العام .

ونتيجة للإطلاع على الدراسات السابقة الذكر أعلاه ، تم التعرف على أهمية المحاسبة عن الأصول الموروثة وأهم المعوقات التي تواجه الاعتراف بها ومن ثم قياسها والإفصاح عنها فضلاً عن وأهم الخيارات المطروحة لمعالجة هذه المعوقات ، ويسعى البحث الحالي إلى إقتراح آلية إبلاغ مالي عن الأصول الموروثة تكون ملائمة للتطبيق في الوحدات الحكومية العراقية.

المحور الثاني: الأصول الموروثة – المفهوم والخصائص

أولاً : مفهوم الأصول الموروثة

كشفت مراجعة الأدبيات عدم وجود تعريف واحد للأصول الموروثة متفق عليه، على الرغم من أن العديد من المنظمات المهنية والجهات الرسمية قد حددت مفهوم الأصول الموروثة ، فقد عرف المجلس الاستشاري الاتحادي لمعايير المحاسبة الامريكي في قائمة معايير المحاسبة المالية الاتحادية 29 " الأصول الموروثة والإشراف على الأراضي " في الفقرة (15) الأصول الموروثة "على أنها الممتلكات والآلات والمعدات التي هي فريدة من نوعها " لواحد أو أكثر من الأسباب الآتية : (15 par , SFFAS 29 , 2005, FASAB)

1. لها أهمية تاريخية أو طبيعية .
2. لها أهمية ثقافية أو تعليمية أو فنية كما أن لها خصائص معمارية هامة.

أما معيار الإبلاغ المالي 30 " الأصول الموروثة " الصادر عن مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة ومعهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا فقد عرف الأصول الموروثة في الفقرة (2) بأنها "أصول ملموسة لها صفات تاريخية أو فنية أو علمية أو تكنولوجية أو جيوفيزيائية أو بيئية ، التي يتم الاحتفاظ بها والحفاظ عليها لمساهمتها في المعرفة والثقافة " (ASB & ICA,2005 ,FRS 30,par 2) ، وعُرفت الأصول الثقافية والموروثة في إرشادات تقييم الأصول الثقافية والموروثة لفريق السياسة المحاسبية في وزارة الخزانة النيوزلندية بأنها "تلك الأصول التي يتم الاحتفاظ بها لمدة حياة مادية لكونها فريدة من نوعها لما لها من سمات ثقافية أو تاريخية أو جغرافية أو علمية أو سمات بيئية ، وإنها تساعد حائزي هذه الأصول على تحقيق أهداف تتعلق بالعرض والتعليم والبحث والحفظ ، وكل هذه الأهداف موجهة إلى تقديم خدمة ثقافية للمجتمع " (The Treasury NZ ,2002 , par 1.2) ، كما عُرفت الأصول الموروثة في الإرشادات المحاسبية (GRAP 103) لوزارة الخزانة الوطنية في جنوب أفريقيا "بأنها الأصول التي لها أهمية تاريخية أو ثقافية أو بيئية أو طبيعية أو علمية أو تكنولوجية أو فنية ويتم الاحتفاظ بها لأجل غير مسمى لخدمة أجيال الحاضر والمستقبل " (National Treasury of South Africa ,2014, GRAP 103 ,par2) ، في حين ميز قانون الآثار والتراث العراقي رقم 55 لسنة 2002 بين كل من الآثار والمواد التراثية والموقع التاريخي في المادة الرابعة الفقرات سابعاً وثامناً وتاسعاً على التوالي ، فقد تم تعريف الآثار "بأنها الأموال المنقولة وغير المنقولة التي بناها أو صنعها أو نحتها أو أنتجها أو كتبها أو رسمها أو صورها الإنسان ، ولا يقل عمرها عن (200) منتهي سنة وكذلك الهياكل البشرية والحيوانية والنباتية" ، أما المواد التراثية فقد عرفت بأنها "الأموال المنقولة والأموال غير المنقولة التي يقل عمرها عن (200) منتهي سنة ولها قيمة تاريخية أو وطنية أو قومية أو دينية أو فنية ، يعلن عنها بقرار من الوزارة " ، وفيما يخص الموقع التاريخي فقد تم تعريفه على أنه الموقع الذي كان مسرحاً لحدث تاريخي مهم أو له أهمية تاريخية بغض النظر عن عمره (قانون الآثار والتراث رقم 55 ، 2002 ، المادة 4 -الفقرة 7,8,9) .

ورغم إختلاف التعاريف السابقة الا انها جميعاً تصب في مجرى واحد رئيسي الا وهو التأكيد على كون هذه الأصول فريدة من نوعها لتمتعها بخصائص معينة وليس لها عمر محدد وفي الأغلب تزداد قيمتها كلما مر الوقت والتأكيد على ضروره الإحتفاظ بها والمحافظة عليها .

ثانياً : خصائص الأصول الموروثة

تمتلك الأصول الموروثة خصائص معينة كما ورد في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، المعيار 17 " الممتلكات والمصانع والمعدات " والمتمثلة بـ :

(IPSASB , 2000, IPSAS 17, par 10)

1. من غير المرجح أن تتعكس قيمتها الثقافية والبيئية والتعليمية والتاريخية بشكل كامل في قيمتها المالية القائمة على أساس سعر السوق فقط.
2. قد تفرض الإلتزامات القانونية و/أو التشريعية محظورات أو قيود صارمة على إستبعاد هذه الأصول أو بيعها .
3. تكون غير قابلة للإستبدال غالباً وقد تزداد قيمتها على مر الوقت حتى إذا ساءت ظروفها المادية .
4. قد يكون من الصعب تقدير عمرها الإنتاجي ، والذي قد يصل في بعض الحالات إلى مئات السنين .

ويمكن تمييز الأصول الموروثة من الناحية التقنية بإختلافها الكبير عن الأنواع الأخرى من الأصول فهي تتسم بشكل عام بأن لها دورة حياة طويلة جداً قد تقدر بمئات السنين ، وقيمتها لا تقل بمرور الوقت (ولكن يمكن أن يكون هناك تكاليف صيانة جوهرية) ، وفي الواقع هي مرجحة للزيادة في القيمة بمرور الوقت ، وتكاليف إقتنائها بشكل عام غير معروفة ، والأصول الموروثة عموماً ليست للتسويق والقانون يحظر عموماً بيعها ، وبحكم طبيعتها لم يكن لديها أي قيمة إستبدالية (Blöndal,2003) .

ثالثاً : أهمية الإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة ضمن القوائم المالية

إن إحتواء القوائم المالية للوحدة الحكومية على معلومات تخص الأصول الموروثة له ثلاثة فوائد رئيسية كما تم عرضها في إرشادات تقييم الأصول الثقافية والموروثة لفريق السياسة المحاسبية في وزارة الخزانة النيوزلندية (The Treasury NZ ,2002 , par 1.5) :

1. المساءلة : توفر المعلومات التي تمكن الرئيس التنفيذي والهيئة التنظيمية بأن تكون مسؤولة عن الإشراف على الأصول العامة وقياس التغيرات في القيمة الصافية لكيانات القطاع العام على مر الوقت.
2. إتخاذ القرارات الإدارية : توفر للإدارة المعلومات اللازمة لتحقيق إدارة فاعلة للأصول التي تحت سيطرتها وتسهيل إتخاذ القرارات المناسبة بشأن إستعمالها في المستقبل وتخصيص الموارد اللازمة لها .
3. التأمين : التقييمات التي تم الحصول عليها لإعداد التقارير المالية لها أهمية للقرارات المتعلقة بأغراض التأمين وإدارة المخاطر .

هذ وقد عرض Ouda نقلاً عن Wen أهم الجهات ذات المصلحة بالحصول على المعلومات الإدارية والمحاسبية عن الأصول الموروثة والمتمثلة ب : الحكومة ، الوكالات المسؤولة ، المواطن والمجتمع المحلي ، المهنيين ، الخبراء ، الإستشاريين ، الإدارة ، الدائنون وأخيراً السياح (Ouda , 2014) .

المحور الثالث : الإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة على وفق 17 IBSAS

تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) معايير صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) ، والتي صيغت بشكل رئيس إستناداً إلى معايير الإبلاغ المالية الدولية (IFRS) الخاصة بالقطاع الخاص الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وهي مخصصة للتطبيق في القطاع العام ، وتهدف إلى خدمة الصالح العام من خلال توفير معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية ، وبالتالي الإرتقاء بجودة وموثوقية وإتساق إعداد التقارير المالية في العالم وتحقيق أفضل أداء مالي وإقتصادي (Chan,2008:75).

وتحدد تلك المعايير المعالجات الخاصة بالإعتراف والقياس والعرض ومتطلبات الإفصاح للتعامل مع المعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام ، وإن تنفيذ معظم هذه المعايير يتطلب التحول من الأساس المحاسبي الحالي (النقدي) المطبق في القطاع العام إلى

المحاسبة على أساس الإستحقاق ، ويسعى هذا الإنتقال إلى تسهيل توافر المعلومات للملاءمة وتقديم الخدمة النوعية إلى قاعدة متنوعة من المستخدمين .

(الإتحاد الدولي للمحاسبين ، 2009 : 14)

وبعد المعيار 17 " الممتلكات والمصانع والمعدات " من بين الإصدارات التي سبقت الإشارة إليها ، وهو يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو التقارير المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق بإستثمار الوحدة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الإستثمار ، وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات بـ: (الإتحاد الدولي للمحاسبين ، 2009 : 484)

1. الإعتراف بالأصول
2. تحديد مبالغها المسجلة
3. وتكاليف الإستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة التي ينبغي الإعتراف بها .

وفيما يأتي عرض لرؤية المعيار المحاسبي الدولي (17) "الممتلكات والمصانع والمعدات" للأصول الموروثة :

بدايةً لايُلم هذا المعيار الوحدة الإعتراف بالأصول الموروثة ، وإذا ما إعترفت الوحدة بالأصول الموروثة ، فإنه يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار وقد تُطبق أيضاً متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار ، ولكن لايشترط ذلك .

وقد وصف هذا المعيار الأصول الموروثة بأنها أصول لها أهمية ثقافية أو بيئية أو تاريخية ، وضرب أمثلة عن هذه الأصول بالمباني التاريخية والنصب التذكارية ومواقع الآثار والمناطق الطبيعية المحمية والأعمال الفنية ، و بيّن أن لهذه الأصول خصائص معينة وحدد بعض من هذه الخصائص والتي تم ذكرها سابقاً .

كما أوضح المعيار 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات " الوسائل المختلفة التي تتملك بها وحدات القطاع العام لهذه الأصول الموروثة والمتمثلة بالشراء والتبرع والوصية والمصادرة ، كما بيّن المعيار أنه من النادر أن يتم الإحتفاظ بهذه الأصول بسبب قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية الواردة ، حيث يمكن أن يكون هنالك عوائق قانونية وأجتماعية أمام إستخدام تلك الأصول لهذا الغرض ، وفي حالة كون بعض الأصول الموروثة التي لها إمكانيات خدمية بإستثناء قيمتها

الموروثة (فعلى سبيل المثال ، مبنى تاريخي يستخدم كمكتب) فيكون الإعراف بها وقياسها بنفس أساس الإعراف بينود أخرى من الممتلكات والمصانع والمعدات وقياسها . أما بالنسبة للأصول الأخرى التي تقتصر إمكانيتها الخدمية على خصائصها الموروثة فإن هذا سيؤثر على خيار أساس القياس .

وأخيراً حدد المعيار متطلبات الإفصاح التي يتطلب من الوحدات التي تعترف بالأصول الموروثة أن تفصح عنها وعلى سبيل المثال :

1. أساس القياس المستخدم .
2. طريقة الإستهلاك المستخدمة ، إن وجدت .
3. إجمالي القيمة المرحلة .
4. الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة، إن وجد .
5. تسوية القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة مع توضيح عناصر معينة فيها .

المحور الرابع : عرض مضمون تجارب بعض الدول في مجال الإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة

تطرق المعيار 29 " أصول التراث والإشراف على الأرض" من معايير المحاسبة المالية الفدرالية الأمريكي (FASAB) إلى السياسة المحاسبية المتعلقة بالأصول الموروثة والذي تم التأكيد فيها على إن كل من تكلفة الإكتساب والتحسين وإعادة الإعمار أو تجديد الأصول الموروثة يُعترف بها ضمن بيان صافي التكلفة للمدة التي تم تكبد التكلفة خلالها ، وتشتمل التكلفة جميع المبالغ المتكبدة خلال المدة للوصول إلى الأصل بحالته الراهنة ، ولا يعترف بمبلغ الأصول الموروثة التي تم إكتسابها عن طريق الهبة أو التبرع ضمن تكلفة الأصول الموروثة .

وأشار المعيار "29" إلى إن إنتقال أصل موروث من وحدة (الوحدة الحكومية غير الهادفة إلى الربح) إلى أخرى لا يؤثر على صافي كلفة العمليات أوصافي مركز الوحدة الأخرى ، ومع ذلك في بعض الحالات يتم تحويل الأصول الموجودة ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أحد الوحدات لتستخدم كأصول موروثة ، ففي هذه الحالة الوحدة المحولة تعترف بالتحويل خارج الأصول المرسمة .

أما فيما يتعلق بكل من تكلفة الإكتساب والتحسين وإعادة الإعمار أو تجديد الأصول الموروثة متعددة الإستخدامات فترسمل ضمن الأصول الثابتة العامة ويتم أستهلاكها على مدى العمر

الإنتاجي المقدر لها ، ويتم الإعراف بالقيمة العادلة الأصول الموروثة متعددة الإستخدامات التي يتم إكتسابها عن طريق الهبة أو التبرع بعدها أصول عامة ناتجة عن عمليات غير تبادلية ضمن مصادر التمويل الأخرى ، وفي حالة تحويل الأصول الموروثة متعددة الإستخدامات من إحدى الوحدات إلى أخرى فهذه الحالة تعد عملية تحويل أصول رأسمالية ، لذا فإن الوحدة المُتلقية تعترف بالعملية كمصدر تمويل إضافي أما الوحدة الناقلة فتعترف بالنقل للخارج ، و يسجل الأصل بالقيمة الدفترية التي كان مُسجل بها في سجلات الوحدة الناقلة ، ولكن في حالة عدم حصول الوحدة المُتلقية للقيمة الدفترية للأصل فيمكن تقييمها بالقيمة العادلة. ويجب أن تشير الوحدة التي لديها أصول موروثة إلى تلك الأصول بشكل ملاحظة في الميزانية ولكن بدون قيمة ، على أن توفر ملاحظة الإفصاح المتعلقة بالأصول الموروثة ما يأتي :

1. بيان موجز يبين صلتها بمهمة الوحدة .
2. وصف موجز لسياسة الوحدة للإشراف على الأصول الموروثة . والمتمثلة بأهداف ومبادئ الوحدة لتوجيه عملية الإكتساب والصيانة والإستخدام والتخلص من الأصول الموروثة بما يتفق مع المتطلبات القانونية والحظر والقيود التي تحكم الوحدة والأصول الموروثة.
3. وصف كل فئة من الفئات الرئيسية للأصول الموروثة .
4. يجب تحديد كمية الأصول الموروثة بوحدات مادية .

كما تناول المعيار 30 " الأصول الموروثة " من معايير الإبلاغ المالي الصادر من مجلس المعايير المحاسبية البريطانية الأصول الموروثة ، فأوضح وجوب تضمين التقارير المالية للوحدة إشارة إلى طبيعة وحجم الأصول الموروثة التي في عهدها ، كما ينبغي أن تتضمن تلك التقارير سياسة الإقتناء والحفظ والإدارة والتخلص من الأصول الموروثة والسياسة المحاسبية المتبعة بما في ذلك تفاصيل عن قواعد القياس المتبعة ، وبالنسبة للأصول الموروثة التي لم يتم الإبلاغ عنها في الميزانية يجب شرح سبب ذلك ، وينبغي ذكر ملاحظة في التقارير المالية تُبين أهمية وطبيعة تلك الأصول التي لم ترد في الميزانية ، وإن هذه الإفصاحات تهدف إلى ضمان توفر معلومات شاملة ومفيدة عن جميع الأصول التي في عهدة الوحدة ، كما يجب على الوحدة الإبلاغ عن الأصول الموروثة كأصول ثابتة ملموسة والإعتراف والقياس لهذه الأصول يكون وفقاً لما هو مطبق بالنسبة الأصول الثابتة الملموسة ، وعندما تكون المعلومات متاحة عن الكلفة أو القيمة للأصول الموروثة يجب عندها :

1. عرضها في الميزانية بشكل منفصل عن غيرها من الأصول الثابتة الملموسة .
 2. تحدد الميزانية أو الملاحظات على الحسابات بشكل منفصل فئات أصول الموروثة المُبلَّغ عنها بالتكلفة عن تلك التي مُبلَّغ عنها بالقيمة .
 3. الإعراف بالتغييرات في التقييم ضمن البيان لإجمالي المكاسب والخسائر المعترف بها باستثناء خسائر انخفاض القيمة .
- أما فيما يخص الأصول التي تم رسملتها مسبقاً أو التي تم شراؤها مؤخراً فإن معلومات عن تكلفتها أو قيمتها سوف تكون متاحة ، أما إذا كانت هذه المعلومات غير متاحة ولا يمكن الحصول عليها بتكلفة تتناسب مع الفائدة التي ستعود على مستخدمي البيانات المالية ، فلا يتم الإعراف بهذه الأصول أو الإفصاح عنها :

وأخيراً تناول المعيار المحاسبي "103" الأصول الموروثة ، وفيما يأتي أهم الجوانب التي تم تسلط الضوء عليها بموجب هذا المعيار:

1. يمكن الإعراف الأولي بالأصل فقط إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى الوحدة ؛ وإن التكلفة أو القيمة العادلة للأصول يمكن قياسها بشكل موثوق .
2. ينبغي في البدء أن تقاس الأصول الموروثة المؤهلة للإعراف بها كأصول بالتكلفة أو القيمة العادلة ، و في حالة الحصول على الأصول الموروثة دون أي تكلفة أو بتكلفة رمزية يجب أن تقاس تكلفتها بالقيمة العادلة في تاريخ الحياة .
3. عند القياس اللاحق فإن للوحدة الخيار بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم . إذا كانت القيمة العادلة لفئة من الأصول الموروثة يمكن قياسها بشكل موثوق فينبغي قياس جميع الأصول في تلك الفئة باستخدام نموذج إعادة التقييم ، والاستثناء الوحيد هو إذا كانت القيمة العادلة للأصول الموروثة المحددة في تلك الفئة لا يمكن تحديدها بشكل موثوق ، فيسمح للمنشأة قياس الأصول وفقاً لنموذج التكلفة حتى يحين الوقت الذي تكون فيه القيمة العادلة يمكن تحديدها مرة أخرى بشكل موثوق .
4. يتم إدراج التكاليف اللاحقة (الإصلاح أو الصيانة) ضمن حساب الفائض أو العجز عند تكبدها ، وعند تحويل أصل من الأصول الموروثة إلى الأصول الأخرى الثابتة فإنه يتم الإعراف بهذا الأصل في تاريخ التحويل ، وإن الوحدة التي تستخدم نموذج التكلفة فإن القيمة

الدفترية لهذا الأصل سوف لن تتغير عند التحويل ، أما إذا كانت الوحدة تستخدم نموذج إعادة التقييم فيتم إعادة التقييم في تاريخ التحويل .

ويتضح مما تقدم أن هناك الكثير من الجهود المبذولة على مستوى العالم لتحديد الآلية المناسبة للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة وذلك لأهميتها وتمييزها عن بقية الأصول التي في عهدة الحكومة ، ويتضح أيضاً أن هناك عدم إتساق وتفاوت في المعالجات المحاسبية للأصول الموروثة والمطبقة وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام .

المحور الخامس : آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة في البيئة العراقية

تُمول الوحدات الحكومية العراقية غير الهادفة للربح ومن ضمنها متاحف والمعارض (التي تكون مسؤولة عن الإحتفاظ والمحافظة عن الأصول الموروثة) من الموازنة العامة للدولة وتطبق النظام المحاسبي الحكومي، الذي يهدف إلى فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات وإرادات الدولة ، وهو النظام الذي يحكم جانب التنظيم المحاسبي لعمليات تنفيذ الموازنة وإعداد البيانات الشهرية والسنوية ويضع القواعد التي تحكم الأداء وفقاً للقواعد والانظمة والتعليمات وتمثل الوحدة المحاسبية للوحدات الحكومية بالإعتماد المالي (الأموال المخصصة لكل وحدة حكومية) (وزارة المالية ، 2013 : 6) .

ويتم تسجيل عمليات الإنفاق أولاً بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الإعتمادات المخصصة ، كما يتم على وفق إجراءات المحاسبة الحكومية تسجيل العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفتر اليومية ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام وتبويبها في جداول ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية والمتمثلة بالحساب الختامي ، يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في العراق على الأساس النقدي بصورة رئيسية مع وجود بعض الإستثناءات بإعتماد أساس الإستحقاق أو الإلتزام (سلوم ، 2001 : 397) .

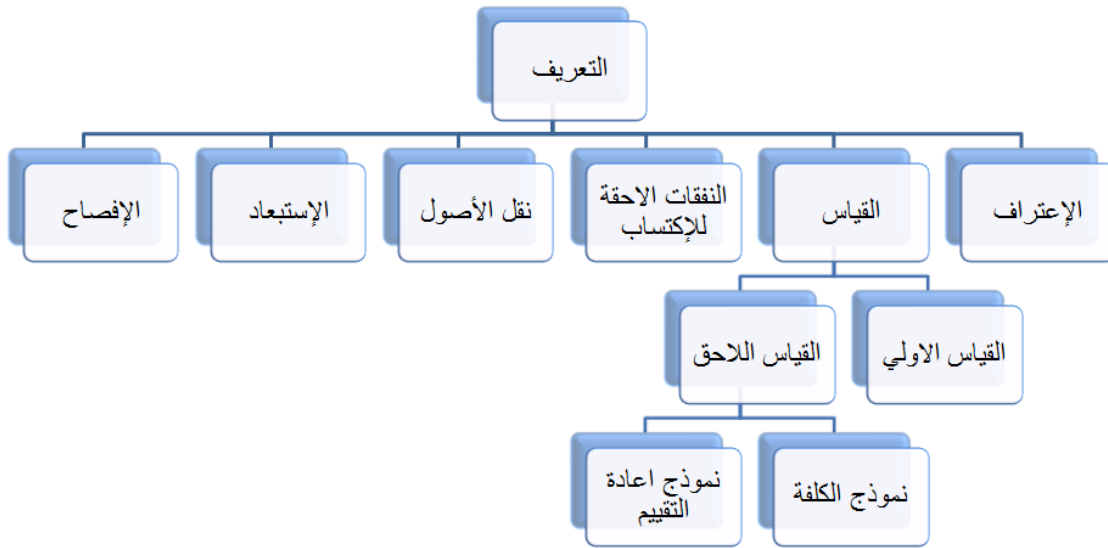
وبقدر تعلق الأمر بموضوع البحث " الأصول الموروثة " ، ترى الباحثتان ضرورة التطرق إلى المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة (الأصول الثابتة) والتي تمثل الأصول الموروثة أحد أنواعها ضمن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق ، وكما تمت الإشارة إليه سابقاً فإن هذا النظام يعتمد بصورة رئيسة على الأساس النقدي ، فيتم تسجيل جميع النفقات عند دفعها سواء

كانت جارية أو رأسمالية وتحمل على المدة التي دفعت فيها أي عدّ أن السنة التي تم فيها الدفع النقدي مقابل إكتساب الأصول الثابتة هي السنة التي تم فيه استخدام الموجود بالكامل، وبالتالي فلا يمكن إحتساب الإندثارات لها أي لا يمكن توزيع كلفتها على السنوات التي سوف تستفاد من خدماتها فعلاً، ومن ثم تقفل جميع هذه النفقات في الحساب الختامي ، وبذلك لا يكون هناك وجود للأصول الثابتة في السجلات المحاسبية ، ويقتصر وجودها على السجلات المخزنية والتي بدورها تقتصر أيضاً على الأصول المنقولة فقط (مثل الأثاث والمكائن والسيارات) والتي تُعبر عن هذه الأصول بأسلوب عيني ولا تظهر التغير في قيمتها خلال مدة الإحتفاظ بها عن قيمة إكتسابها الأولي .

وفيما يخص الأصول الموروثة فقد تم فقط تناول المبالغ التي تدفعها الوحدة عن صيانة المواقع الأثرية ضمن حساب 12-4-1-2 "صيانة المواقع واللقى الأثرية " ضمن النفقات الجارية المتعلقة بصيانة الأصول (وزارة المالية ، الدليل المحاسبي ، 2011) ولا يوجد أي إشارة أخرى لهذه الأصول ولا لمعالجتها المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الحكومي في العراق الأمر الذي يصعب من عملية الرقابة والمتابعة للأصول الموروثة من حيث إدارتها والمحافظة عليها ، وعليه ترى الباحثتان أنه من الأفضل للوحدات الحكومية أن تتحول إلى تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق وبالتالي إعداد كل من بيان المركز المالي وبيان الاداء المالي وبيان التدفق النقدي وبيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ، وذلك لتوفير معلومات مالية ملائمة لعملية المساءلة وإتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالامتلاكات العامة للدولة .

ووفقاً لهذا التحول في النظام المحاسبي الحكومي وإستتارة بالإرشادات والتوجيهات لبعض الدول والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص الأصول الموروثة تم تقديم الآلية الآتية للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة التي بعهددة الوحدات الحكومية العراقية كما موضحة في الشكل (1) في أدناه :

الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة في الوحدات الحكومية



1. تعريف الأصول الموروثة : الأصول الموروثة هي أصول ثابتة فريدة من نوعها لأهميتها التاريخية أو الثقافية أو العلمية أو التعليمية أو الفنية أو البيئية ، ويتم الإحتفاظ بها والمحافظة عليها لمساهمتها في تقديم خدمة ثقافية للمجتمع لصالح الأجيال الحالية والمستقبلية .
2. تصنيف الأصول الموروثة : يمكن للوحدة من تحديد أصلاً ما كونه أصلاً موروثاً أم أصلاً من الأصول الثابتة الأخرى ، من خلال تحديد الغرض من الإحتفاظ بالأصل ، فإذا كان الغرض من الإحتفاظ بالأصل هو لتنفيذ أنشطة الوحدة فعلى الأرجح هذا الأصل هو أحد الأصول الثابتة الأخرى غير الموروثة ، أما إذا كان الغرض من الإحتفاظ بالأصل هو العرض فإن هذا الأصل هو أحد الأصول الموروثة ، وهناك حالات يمكن أن يكون للأصول الموروثة غرضاً مزدوجاً، على سبيل المثال يلتقي مبنى تاريخي بتعريف الأصول الموروثة، ولكنه يستخدم أيضاً كمكتب ، ويمكن تصنيف هذه الأصول التي تستخدم لأكثر من غرض واحد كأصول موروثة فقط عندما يستوفي جزءاً كبيراً من الأصول تعريف الأصول الموروثة ، وتجدر الإشارة إلى أن الوحدة لا يمكنها أن تقسم الأصول لأكثر من تصنيف واحد ، فالأصل الكامل هو إما من الأصول الموروثة أو من الأصول غير الموروثة.
3. الإعتراف بالأصول الموروثة : يتم الإعتراف بعنصر ما على أنه أصل موروث ضمن الأصول الثابتة في قائمة الميزانية إذا لَبَّى المتطلبات الآتية :

- أ. يلبي تعريف الأصل الموروث.
- ب. من المرجح أن المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالأصل الموروث سوف تتدفق إلى الوحدة .
- ت. يمكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق .
- ولا يعد إلزاماً بالإعتراف بالأصول الموروثة إذا كانت المعلومات عن تكلفتها أو قيمتها العادلة غير متوفرة أو لا يمكن الحصول على هذه المعلومات بتكلفة تتناسب مع الفائدة التي ستعود على مستخدمي هذه المعلومات .
4. قياس الأصول الموروثة

- أ. القياس الأولي ، ويتم وفقاً لما يأتي :
- تقاس الأصول الموروثة التي بعهددة الوحدة الحكومية عند تطبيق هذه الآلية لأول مرة بالقيمة العادلة.
 - تقاس الأصول الموروثة التي يتم شراؤها بالتكلفة التي تكبدتها الوحدة الحكومية للحصول على الأصل الموروث بحالتها الراهنة وقد تشمل هذه التكلفة : سعر الشراء بعد طرح الخصومات والسماحات التجارية ، ورسوم الإستيراد ، وضرائب الشراء ، والتكلفة المتكبدة للتفكيك أو التحريك الأولي للأصل من موقعه ، تكاليف التركيب ، تكاليف التسليم والمناولة .
 - عندما يتم الحصول هذه الأصول دون أي تكلفة (مثل المنح والهبات) أو بتكلفة رمزية ، فينبغي أن تقاس تكلفتها بالقيمة العادلة كما في تاريخ الحياة .
- ب. القياس اللاحق : عند القياس اللاحق إذا كانت القيمة العادلة لفئة من الأصول الموروثة يمكن قياسها بشكل موثوق لجميع الأصول في تلك الفئة ينبغي إستعمال نموذج إعادة التقييم ، ويسمح للوحدة قياس الأصول الموروثة في ظل نموذج التكلفة ريثما يمكن تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق .

5. التكاليف اللاحقة : وتشمل تكاليف الخدمات اليومية مثل الإصلاح أو الصيانة والتي تعالج على أنها مصاريف ، فضلاً عن التكاليف التي يتم تكبدها لتعزيز أو إستعادة الأصول للحفاظ على عمرها الإنتاجي غير المحدود والتي يتم رسملتها .

6. نقل الأصول الموروثة من وحدة حكومية إلى أخرى : عند نقل أصل من الأصول الموروثة المعترف بها من وحدة حكومية إلى أخرى ، فإن هذه العملية تمثل عملية نقل أصول ثابتة ، لذا ينبغي أن تعترف الوحدة المُتلقية بالأصل الموروث كمصدر من مصادر التمويل الأخرى ،

وفي نفس الوقت تعترف الوحدة الناقلة للأصل المورث بتخفيضه من أصولها ، والقيمة المسجلة للأصل يجب أن تكون نفس القيمة الدفترية للوحدة الناقلة ، وأن كانت القيمة الدفترية للأصل تختلف عن قيمته العادلة ، يجب على الوحدة الناقلة للأصل أن تقوم أولاً بتعديل قيمة الأصل إلى القيمة العادلة ومن ثم تقوم بعملية النقل ، وفي حالة عدم الحصول على القيمة الدفترية فإن للوحدة المستلمة للأصل تقدير قيمته بالقيمة العادلة . أما عند نقل أصول مورثة غير معترف بها فلا يتم الإقرار بهذه العملية ولكن يتم الإفصاح عن عملية النقل هذه في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لكل من الوحدة الناقلة للأصول المورثة والوحدة المتلقية لها .

7. الإستبعاد : يتم إستبعاد أي أصل موروث معترف به عند التصرف به أو لم يعد له أي منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة متوقعة . ويعترف بأي ربح أو خسارة ناتجة في الفائض أو العجز .

8. الإفصاح : في حالة الإقرار بالأصول المورثة يتم إدراجها ضمن الميزانية كأصل مستقل عن بقية الأصول الثابتة الأخرى وتحت تسمية الأصول المورثة ، أما في حالة عدم الإقرار بالأصول المورثة فيتم الإفصاح عنها ضمن ملاحظات القوائم المالية بدون تقييم بوحدات نقدية ، والإفصاح عن طريق الملاحظات المتعلقة بالأصول المورثة يجب أن يوفر الآتي:

أ. بيان موجز يبين صلتها بمهمة الوحدة الحكومية .

ب. وصف موجز لسياسة الوحدة الحكومية للإشراف على الأصول المورثة ، والمتمثلة بأهداف ومبادئ الوحدة لتوجيه عملية الإكتساب والصيانة والإستخدام والتخلص من الأصول المورثة بما يتفق مع المتطلبات القانونية والحظر والقيود التي تحكم الوحدة والأصول المورثة.

ت. وصف كل فئة من الفئات الرئيسية للأصول المورثة .

ث. تحديد كمية الأصول المورثة بوحدات مادية .

ج. لكل فئة رئيسية من فئات الأصول المورثة ينبغي الإبلاغ عما يأتي :

- عدد الوحدات المادية لكل فئة رئيسية في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير .
- عدد الوحدات المادية لكل فئة رئيسية والتي تم الحصول عليها ، وعدد الوحدات المادية لكل فئة رئيسية والتي تم سحبها خلال الفترة المشمولة بالتقرير .
- وصف الطريقة الرئيسة لإقتناء أو سحب الأصول المورثة خلال الفترة المشمولة بالتقرير ، وينبغي أن يشمل الكشف على عدد الوحدات المادية (حسب الفئات الرئيسية) للأصول

الموروثة المحولة بين الوحدات الحكومية وعدد الوحدات المادية (حسب الفئات الرئيسية) للأصول الموروثة المكتسبة عن طريق الهبة أو المنح ، فضلاً عن ذلك فإن القيمة العادلة للأصول الموروثة المكتسبة عن طريق الهبة أو المنح فينبغي أن يكشف عنها إذا كان ذلك ممكناً .

المحور السادس : الإستنتاجات والتوصيات

أولاً : الإستنتاجات

1. تعد الأصول الموروثة أحد أنواع الأصول التي أكدت على أهميتها الكثير من الإصدارات المهنية ومنها الإصدارات الدولية وتحديدًا معيار المحاسبية الدولي في القطاع العام 17 ، ورغم إختلاف التعاريف التي قدمت للأصول الموروثة ضمن تلك الإصدارات وغيرها من الأدبيات إلا أنها جميعاً تصب في مجرى واحد رئيسي وهو التأكيد على كون هذه الأصول فريدة من نوعها لتمتعها بخصائص معينة وليس لها عمر محدد وفي الأغلب تزداد قيمتها كلما مر الوقت والتأكيد على ضروره الإحتفاظ بها والمحافظة عليها .
2. تعد الأصول الموروثة التي يمتلكها بلد ما انعكاساً لعمق حضارته وتراثه وتاريخه العريق ، ويعد العراق من البلدان التي تمتلك الكثير من الأصول التراثية التي يتم إدارتها من خلال أكثر من جهة محلية تعنى في هذا الجانب ، إلا أن هذا الأثر الحضاري الكبير تعرض في المدة الأخيرة لهجمات إرهابية شرسة أدت إلى تخريبه وسرقة عدد غير قليل من مكوناته من الأصول التراثية التي يستحيل تحديد قيمتها بسبب طبيعة النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق .
3. يعاني النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية العراقية غير الهادفة للربح والذي يعتمد الأساس النقدي من :
 - أ. عدم تلبية حاجة المستخدمين من المعلومات المالية ، التي تساعد في عملية المساءلة وإتخاذ القرارات المناسبة.
 - ب. معاملة النفقات الرسمالية كمصاريف تخص الفترة ، وبذلك تشويه لحقيقة الممتلكات التي بعهددة الوحدات الحكومية ، وعدم إظهارها في السجلات المالية والإكتفاء بإظهارها ضمن السجلات المخزنية .
 - ت. عدم وجود آلية للإبلاغ المالي عن ممتلكات الحكومية ومن ضمنها الأصول الموروثة .

ثانياً : التوصيات

1. تطوير جميع مكونات النظام المحاسبي الحكومي بدءاً بالموازنة العامة ومن ثم الحسابات والوحدات المحاسبية والقوائم المالية ، ومواكبة التطورات المحاسبية للقطاع العام على مستوى العالمي والدولي .
2. مغادرة النظام المحاسبي الحكومي للأساس النقدي وأتباع أساس الاستحقاق المحاسبي، لما يحققه تطبيق هذا الأساس من ميزات ومن بينها توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات الاقتصادية .
3. الاستفادة من التجارب الناجحة للدول في مجال تطوير النظام المحاسبي الحكومي ، والمحاسبة عن الممتلكات العامة بشكل عام والأصول الموروثة بشكل خاص ، كما يمكن الاستفادة من الآلية المقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الموروثة وتطبيق مضمونها في الوحدات الحكومية ذات الصلة بإدارة الأصول الموروثة والمحاسبة عنها .

المصادر

1-1 المصادر العربية

أولاً : القوانين والأنظمة والتعليمات والإصدارات المهنية

1. قانون الآثار والتراث العراقي (55) لسنة 2002 .
2. وزارة المالية ، الدليل المالي والمحاسبي في العراق لسنة 2013 .
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال ،عمان، 2009 .

ثانياً : الكتب

1. سلوم ، حسن عبد الكريم ، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق ، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، 2001 .

ثالثاً : البحوث والدوريات

1. الحبيطي ، قاسم محسن إبراهيم و أرديني ، طه أحمد حسن ، المحاسبة عن الأصول التراثية (Heritage Assets) وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) دراسة مقارنة ،مجلة كلية الإدارة والإقتصاد ،جامعة بغداد ، 2013 .

First :Researches , Periodicals & Professional Issues

1. Accounting Standards Board , FRS 30 ***Heritage Assets***,2009–Federal Accounting Standards Advisory Board, ***Heritage Assets and Stewardship Land, 29*** , July 7, 2005.
2. Aversano, Natalia & Ferrone, Caterina , **The accounting problem of heritage assets**, Advanced Research in Scientific Areas 2012, December, 3. – 7. 2012.
3. Blöndal, Jón R. , **Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments** , OECD Journal on Budgeting , Vol. 3, No. 1,2003.
4. Chan , James L., **IPSAS: Conceptual and Institutional Issues** , University of Cagliari , 2008.
5. Ellwood, Sheila & Greenwood, Margaret, **Accounting for Heritage Assets: Does measuring economic value kill the cat?** , 2014.
6. Gomez, Enrique J. Buch & Cabaleiro Roberto, **Are the IPSASB and ASB Proposals Adequate for public heritage assets?** , 2008.
7. IFAC – IPSASB, **IPSAS 17: Property, Plant and equipment**, IFAC, New York, 2000.
8. National Treasury of South Africa , **GRAP 103 – Heritage Assets** , January 2014.
9. Organization American States , Secretariat for Administration and Finance (SAF) ,**Introduction to international public sector accounting standards (IPSAS)**,2012.
10. Ouda , Hassan A. G., **Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM**

Practices, Journal of Finance and Accounting, Vol.2, No.2, 19–33,2014.

11. Secretariat for Administration and Finance (SAF), **Introduction to international public sector accounting standards (IPSAS)**, 2006.
12. Treasury Accounting Policy Team, **Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets** , November 2002.
13. Wild , Susan , **Accounting for Heritage, Cultural and Community Assets – An Alternative Metrics from a New Zealand Māori Educational Institution** , Accepted for publication in Australasian Accounting Business and Finance Journal (AABFJ) 7 December 2011.