



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**Accounting for fixed assets according to international accounting
standards in the public sector and its role in rationalizing investment
decisions for infrastructure: An analytical study**

khalis hasan yusifalnaasir*, Ali Malallah Abdullah

College of Administration and Economics, University of Mosul

Keywords:

Fixed assets, investment decisions,
infrastructure, international accounting
standards.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 20 Apr. 2023

Accepted 29 Apr. 2023

Available online 30 Aug. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit
University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

khalis hasan yusifalnaasir

College of Administration and Economics,
University of Mosul



Abstract: The research aims to develop accounting procedures for fixed assets and raise the efficiency of the Iraqi government accounting system in providing the necessary accounting information to control fixed assets and rationalize investment decisions in infrastructure through Study and analysis of accounting procedures for these assets in accordance with international accounting standards, and the research is based on two hypothesis, the first is that there are shortcomings in the accounting procedures for fixed assets according to the Iraqi government accounting system in rationalizing investment decisions in infrastructure because of its adoption of the accounting cash basis, and the second that the adoption of International Accounting standards in the public Sector that will contribute to rationalizing government investment decisions in infrastructures. The research summarize a number of points, the most important one which are the accounting procedures for fixed assets in accordance with international accounting standards in the public sector contribute to rationalizing investment decisions in infrastructure assets by adopting the accrual basis that contributes to tightening control over fixed assets and showing the cost of their contribution to the provision of public services as well as Budgeting strategy to reduce waste of public money and misuse of public resources.

المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار للبنى التحتية - دراسة تحليلية

علي مال الله عبد الله

خالص حسن يوسف الناصر

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل

المستخلص

يهدف البحث إلى تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة ورفع كفاءة النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للسيطرة على الموجودات الثابتة وترشيد قرارات الاستثمار في البنى التحتية من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن هذه الموجودات وفق معايير المحاسبة الدولية، ويبين البحث على فرضيتين الأولى أن هناك قصور في إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنى التحتية بسبب اعتمادها الأساس النقدي في المحاسبة عنها، والثانية أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام سوف يساهم في ترشيد قرارات الاستثمار الحكومية في البنى التحتية. خلص البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها تساهم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد قرارات الاستثمار في موجودات البنى التحتية من خلال اعتمادها أساس الاستحقاق الذي يساهم في إحكام السيطرة على الموجودات الثابتة وبيان كلفة مساهمتها في تقديم الخدمات العامة فضلاً عن تطوير إستراتيجية إعداد الموازنة للحد من الهدر في المال العام وزيادة كفاءة استخدام الموارد العامة.

الكلمات المفتاحية: الموجودات الثابتة، قرارات الاستثمار، البنى التحتية، معايير المحاسبة الدولية.

المقدمة

تعد الموجودات الثابتة واحدة من أهم الموارد التي تخصص للوحدات الحكومية وتوضع تحت تصرفها، وتشكل هذه الموجودات نسبة كبيرة من المال العام الذي تستخدمه الوحدات الحكومية في إنتاج وتقديم الخدمات العامة، ولضمان تحقيق رقابة محاسبية فاعلة عليها واستخدامها بكفاءة لا بد من توفير مقومات السيطرة المحاسبية عليها من خلال اثبات اقيامها في السجلات المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية. ويشكل هذا الموضوع أحد المشاكل التي تواجه المحاسبين في الوحدات الحكومية وذلك لعدم تفرقة النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية التقليدية بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية واعتمادها الأساس النقدي في المحاسبة على الموجودات الثابتة نظراً للاعتقاد بعدم الحاجة إلى حساب التكلفة الفعلية لوحدات الأداء لأنها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي لا يرتبط بالتكلفة، أو أنها لا تدبر احتياجاتها من الأموال وإنما تحصل عليها من الموارد السيادية للدولة مما ينفي حاجتها إلى حساب الاندثار وهو من أهم عناصر النفقات غير النقدية، وقد تخلت معظم الدول المتقدمة وبعض الدول النامية عن هذا الأسلوب في تسجيل نفقات الوحدات الحكومية وأصبحت تتبع أساس الاستحقاق التام وذلك من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مما يعطى إمكانية لمتابعة تطور البنى التحتية وتحسين جودة الخدمات الحكومية.

مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث بأنه بالرغم من استناد النظام المحاسبي الحكومي في العراق لبعض الإجراءات المستجدة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة غير أن تطبيق هذه الإجراءات في الوحدات الحكومية لم يحقق التقدم المطلوب إذ إن مخرجاته لا زالت قاصرة على توفير المعلومات اللازمة للسيطرة على حيازة هذه الموجودات لترشيد قرارات الاستثمار الحكومية في البنى التحتية والتي تعد واحدة من أهم أنواع الموجودات الثابتة. ويمكن تحديد مشكلة البحث من خلال الأسئلة الآتية:

1. ما مدى كفاءة إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنى التحتية بسبب اعتمادها الأساس النقدي في المحاسبة عنها؟
2. ما هو تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في ترشيد قرارات الاستثمار الحكومية في البنى التحتية؟

هدف البحث: يهدف البحث إلى تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة ورفع كفاءة النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للسيطرة على الموجودات الثابتة وترشيد قرارات الاستثمار في البنى التحتية من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن هذه الموجودات وفق معايير المحاسبة الدولية.

أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في أهمية الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية بعدّها من المتطلبات الأساسية في تقديم خدماتها للمواطنين بشكل عام في ظل وجود رقابة ومتابعة إدارية عالية وغياب المعالجة المحاسبية الملائمة لهذه الموجودات بسبب اعتماد الأساس النقدي المعدل.

فرضية البحث: يبني البحث على فرضيتين أساسيتين هما:

1. هناك قصور في إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنى التحتية بسبب اعتمادها الأساس النقدي في المحاسبة عنها.
2. اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام سوف يساهم في ترشيد قرارات الاستثمار الحكومية في البنى التحتية.

منهج البحث: يعتمد البحث المنهج الوصفي من خلال الاطلاع على ما كتب حول الموضوع في الكتب والدوريات العربية والأجنبية والمنهج التحليلي من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

المحور الأول: طبيعة الموجودات الثابتة وإجراءات المحاسبة عنها في الوحدات الحكومية العراقية

أولاً. طبيعة الموجودات الثابتة: عرف المعيار رقم (1) الصادر عن لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الموجودات بأنها "موارد تسيطر عليها الوحدة الحكومية نتيجة لأحداث سابقة والتي من المتوقع أن تتدفق منها إلى الوحدة منافع مستقبلية أو خدمات محتملة"، وتختلف وجهة النظر إلى الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية بعض الشيء عنها في وحدات قطاع الأعمال ويعود هذا الاختلاف إلى اختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية إذ تتحد طبيعة الوحدة المحاسبية في قطاع الأعمال وفق نظرية الشخصية المعنوية بينما تتحد طبيعة الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية وفق نظرية الأموال المخصصة، وبموجبها تعد الموجودات الثابتة وسيلة لتحقيق هدف المال المخصص وذلك من خلال الخدمات والمنافع المتجسدة فيها، وبالرغم من أنها توضع تحت سيطرة

- وحدة حكومية إلا أن هذه السيطرة ليست مطلقة إذ يملكها مجموعة من القيود التشريعية والقانونية على استخدام هذه الموجودات من قبل الوحدات الحكومية (IFAC IPSAS 16, 2014: 476).
- ويمكن تقسيم الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية على ثلاثة أنواع:
1. الموجودات الثابتة التشغيلية وتستخدمها الوحدات الحكومية في أداء نشاطها الاعتيادي وهي تضم (المباني، الأثاث، وسائل النقل، والمكانن وغيرها).
 2. موجودات البنية التحتية، غالباً توصف بعض الموجودات بأنها "موجودات بنية تحتية"، في حين أنه لا يوجد تعريف مقبول عالمياً لموجودات البنية التحتية، إلا أن هذه الموجودات تلبي الخصائص التالية: (IFAC IPSAS 16, 2014: 497)
 - أ. إنها جزء من نظام أو شبكة.
 - ب. متخصصة في طبيعتها ولا يوجد لها استخدامات بديلة.
 - ج. غير منقولة وتقرض قيود عند التصرف بها.
 3. بالرغم من أن ملكية موجودات البنية التحتية غير مقتصرة على منشآت القطاع العام، إلا أنه في الأغلب توجد موجودات البنية التحتية المهمة في القطاع العام، وتتضمن موجودات البنية التحتية شبكات الطرق وأنظمة المجاري وأنظمة تزويد المياه والكهرباء وشبكات الاتصالات وغيرها.
 3. موجودات الموروث الحضاري: توصف بعض الموجودات على أنها "موجودات موروثة" نظراً لأهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية، وتشتمل أمثلة الموجودات الموروثة كالنصب التذكارية والمباني التاريخية، والمناطق الطبيعية المحمية، ومواقع الآثار، والأعمال الفنية. غالباً تبين الموجودات الموروثة خصائص معينة كالآتي: (IFAC IPSAS 16, 2014: 496)
 - أ. من غير المرجح أن تعكس قيمتها الثقافية والبيئية والتعليمية والتاريخية بشكل كامل في قيمتها المالية القائمة على أساس سعر السوق فقط.
 - ب. قد تفرض الالتزامات القانونية و/أو التشريعية محظورات أو قيود صارمة على استبعاد هذه الموجودات ببيعها.
 - ج. تكون غير قابلة للاستبدال غالباً وقد تزداد قيمتها على مر الوقت حتى إذا ساءت ظروفها المادية وقد يكون من الصعب تقدير العمر الإنتاجي لها والذي قد يصل إلى مئات السنين.
- وقد تمتلك منشآت القطاع العام مجموعات كبيرة من الموجودات الموروثة التي تم اكتسابها مع مرور السنين وبواسطة وسائل مختلفة، بما في ذلك الشراء والتبرع والمصادرة، ونادراً ما يتم الاحتفاظ بهذه الموجودات بسبب قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية الواردة وقد يكون هناك عوائق قانونية أو اجتماعية أمام استخدامها لهذه الأغراض كما يكون لبعض الموجودات الموروثة إمكانية تقديم خدمات باستثناء قيمتها الموروثة، فعلى سبيل المثال مبنى تاريخي يستخدم كمكتب.
- ثانياً. إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي:** تتم المحاسبة عن الموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي وفق الأساس النقدي باعتبارها مصروفات نهائية مع تسجيل أقيامها في السجلات المحاسبية بقيود نظامية للسيطرة والرقابة على حيازتها وهذا ما أكدت عليه الفقرة السادسة من الأسس الرئيسية للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق والتي تنص على (دائرة المحاسبة، 2013: 2) "يتحتم على الوحدات الحكومية جرد موجوداتها الثابتة والموجودات المخزنية التي بحيازتها وتثبيتها في السجلات المحاسبية بقيود نظامية لأغراض توفير السيطرة والرقابة عليها"، وقد حاول الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر

- عن دائرة المحاسبة تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة إذ تضمن دليل الحسابات النظامية المتقابلة في الدليل حسابات خاصة بالموجودات الثابتة كما جاء بمعالجات لحركة الموجودات الثابتة والمخزون ضمن الحسابات النظامية وكما يأتي: (دائرة المحاسبة، 2000: 47)
1. ينظم قيد محاسبي شهرياً بكلفة الموجودات المدفوعة فعلاً إذا كانت مشتراً والمقدرة إذا تم الحصول عليها من خلال الإهداء أو التبرع وذلك بجعل حساب الموجود الثابت مدينا وحساب مقابل الموجود الثابت دائناً.
 2. عند بيع أو إهداء الموجود الثابت ينظم قيد محاسبي بالقيمة الدفترية للموجود الثابت بجعل مقابل حساب الموجود الثابت مدينا وحساب الموجود الثابت دائناً.
- إن هذه الإجراءات وإن كانت تعد من الخطوات المهمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي إلا أنه يؤخذ عليها ما يأتي:
1. إن الدليل المحاسبي للموجودات الثابتة لا يناسب طبيعة وأنواع الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية، إذ يختلف عن الدليل المحاسبي لصيانة الموجودات ضمن الموازنة، كما إن الدليل لم يتضمن موجودات البنية التحتية بينما تضمن دليل المصروفات في الموازنة العامة للدولة حسابات خاصة بصيانة هذه الموجودات كما تضمن الدليل المحاسبي للإيرادات إيرادات خاصة بإيجار هذه الموجودات.
 2. لم تتضمن المعالجات التي جاء بها الدليل المحاسبي معالجات محاسبية للموجودات التي يتم إنشائها من خلال الموازنة الاستثمارية سواء المكتملة أو التي لا زالت تحت التنفيذ، وهي تشكل جزءاً من الموجودات الثابتة للوحدات الحكومية وخصوصاً المباني.
 3. لم تتضمن المعالجات التي جاء بها الدليل المحاسبي معالجات محاسبية لاندثار الموجودات الثابتة وهي إجراءات ذات أهمية لمراقبة العمر الزمني للموجودات الثابتة واتخاذ القرارات الخاصة بشطبها عند انتهاء عمرها الإنتاجي.
 4. إن المحاسبة على الموجودات الثابتة وفقاً لهذا الأسلوب لا يمكن من توفير البيانات اللازمة لإحكام السيطرة عليها في مرحلتها الحيازة والاستخدام ويظهر ذلك بصورة واضحة في صعوبة الحصول على بيان كاف بقيمة هذه الموجودات، فضلاً عن عدم إمكانية التعرف على كفاءة استخدامها لعدم توافر بيانات عنها في مرحلة الاستخدام.

المحور الثاني: إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام

حددت معايير المحاسبة الدولية إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في المعيار الدولي رقم 17 الممتلكات والمصانع والمعدات وعرفها بأنها عبارة عن مجموعة من الموجودات ذات طبيعة أو وظيفة مماثلة في عمليات المنشأة وتشمل الأراضي، المباني التشغيلية، الطرق، الآلات، شبكات نقل الطاقة الكهربائية، السفن، الطائرات، المعدات العسكرية، المركبات، الأثاث والتراكيب، معدات المكاتب، أبراج حفر أبار نفط، السدود والجسور وغيرها. وقد اعتمد المعيار أساس الاستحقاق في المحاسبة عن الموجودات الثابتة ويمكن عرض المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة وفق المعيار أعلاه حسب دورة حياة الموجودات الثابتة كما يأتي: (IFAC IPSAS, 2021: 519-563)

أولاً. مرحلة الاستحواذ (الحصول على الموجودات الثابتة): يتم الحصول على الموجودات الثابتة من خلال الشراء أو من خلال إنشاء داخلياً أو من خلال العمليات غير المتبادلة إذ يمكن الحصول

على موجودات ثابتة من خلال الهبات أو الإهداء، وأي كانت طريقة الحصول على الموجود الثابت يجب قياسه ليتم الاعتراف به في الدفاتر والسجلات المحاسبية ووفق المعيار الدولي للقطاع العام رقم 17 ويجب قياس الموجود الثابت عند شراءه على أساس التكلفة التي تتكون من سعر الشراء وتتضمن أيضاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد استبعاد الخصم التجاري وأية تكاليف أخرى لوضع الموجود ثابت في حالة التشغيل وجاهزا للاستخدام.

وتحدد تكلفة الموجود ثابت المنشئ من قبل الوحدة الحكومية باستخدام نفس المبادئ للموجود الثابت المشتري، إذ تتضمن التكلفة كل التكاليف التي تتحملها الوحدة الحكومية إلى أن يصبح الموجود الثابت جاهز للاستخدام، ولا يتضمن تكلفة الموجود المبني داخليا المبالغ غير العادية مثل تلف المواد أو تكلفة العمل أو أية مواد مستخدمة في الإنتاج. فعندما تملك الوحدة الموجود ثابت من خلال إجراءات غير متبادلة تكون التكلفة هي القيمة العادلة كما في تاريخ الاقتناء وفي ظل هذه الظروف تكون تكلفة الموجود هو القيمة العادلة كما في تاريخ اقتنائه.

بعد الاعتراف الأولي بالموجود الذي تم إعادة تقييمه بشكل منتظم بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ اعداد التقرير، وتكون قيمة الموجود عن إعادة التقييم القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، والقيمة العادلة في الغالب هي القيمة السوقية، وعندما لا يكون الدليل متوفرًا لتحديد قيمته السوقية لبند الموجودات في سوق نشط وذات سيولة، فيمكن تحديد القيمة العادلة للبند من خلال العودة إلى بنود أخرى ذات ظروف مماثلة وفي موقع مماثل وخصائص مماثلة، على سبيل المثال، يمكن تقييم القيمة العادلة لأرض حكومية مهجورة تم الاحتفاظ بها لفترة من الزمن ليست بالقصيرة وقد حدث خلالها عمليات معينة، من خلال العودة إلى القيمة السوقية لأرض ذو خصائص مماثلة وذات طوبوغرافياً ضمن موقع مماثل ويكون سعر السوق الخاص بها متاحاً. أما في حالة المباني المتخصصة والهياكل الأخرى التي شيدها الإنسان، فيمكن تقييم القيمة العادلة باستخدام التكلفة الاستبدالية المستهلكة أو طريقة فهم وحدات الخدمة.

وقد أشار المعيار إلى ضرورة تكرار عمليات إعادة تقييم الموجودات الثابتة إذ قد تتعرض بعض الممتلكات والمصانع والمعدات لتغيرات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة فتستلزم بالتالي إعادة التقييم السنوي وتعتبر عمليات إعادة التقييم غير ضرورية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتغير قيمتها العادلة قليلة فقط وبدلاً من ذلك يكون إجراء التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات أمراً كافياً. فعند زيادة القيمة المرحلة للموجودات الثابتة بسبب إعادة التقييم، يجب إضافة الزيادة إلى الفائض من إعادة التقييم، وفي حالة تخفيض المبلغ المثبت لصنف معين من الأصول الثابتة نتيجة إعادة تقييم، فيجب الاعتراف بالتخفيض وتقييده مباشرة كمدين في فائض إعادة التقييم ويتم قفل حساب إعادة التقييم في حساب صافي الموجودات الثابتة/ حقوق الملكية كما يمكن قفله في حساب الفائض المتراكم أو العجز المتراكم. المصدر

ثانياً. مرحلة الاستخدام: يتم احتساب اندثار سنوي لكل جزء من أجزاء الموجودات الثابتة (وخاصة موجودات البنى التحتية) تكون تكلفته ذات قيمة هامة قياساً بتكلفة الموجود بشكل منفصل عن الأجزاء الأخرى على سبيل المثال، يتم احتساب اندثار الأرصفة والتراكيب والمنعطفات والقنوات بشكل منفصل عن ممرات المشاة والجسور والإضاءة داخل نظام الطرق. ويمكن تجميع هذه الأجزاء واحتساب الاندثار إذا كان لها نفس العمر الإنتاجي، كما يتم تجميع ما تبقى من أجزاء لا تعد ذات

أهمية بشكل مفرد واحتساب اندثارها، ويتم قفل حساب الاندثار لكل فترة في حساب الفائض أو العجز المترام ويتم احتساب مخصص الاندثار الخاص بالموجود الثابت بشكل منتظم خلال العمر الإنتاجي ويتم مراجعة القيمة الباقية وعمر إنتاج للموجود الثابت كحد أدنى في تاريخ اعداد التقرير السنوي، وفي حال كون التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة تتم المحاسبة عن التغير كتغير في التقديرات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 3 "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يتم احتساب الاندثار حتى إذا كانت قيمة الأصول العادلة تتخطى المبلغ المسجل طالما أن القيمة الباقية للموجود الثابت لا تتخطى المبلغ المسجل، وأشار المعيار إلى أن إصلاح الموجود الثابت وصيانتها لا ينبغي الحاجة إلى استهلاكه، قد تتم صيانة بعض الموجودات الثابتة بشكل سيء أو يتم تأجيل عمليات الصيانة إلى وقت غير ثابت بسبب قيود خاصة بالموازنة وعندما تؤدي سياسة إدارة الموجودات الثابتة إلى تفاقم قدم الموجود الثابت يجب إعادة تقييم العمر الإنتاجي أو تعديله بناء على ذلك.

أكد المعيار يتم تحديد المبلغ القابل للاستهلاك المتعلق بالموجود الثابت بعد خصم قيمته المتبقية وفي الواقع تكون قيمة الموجود الثابت المتبقية غير هامة وبالتالي غير مادية باحتساب المبالغ القابل للاستهلاك وإذا ارتفعت القيمة الباقية للموجود الثابت إلى مبلغ يزيد أو يعادل عن المبالغ المسجلة للموجود الثابت تكون تكلفة استهلاك الموجود الثابت صفر ما لم تخفض في وقت لاحق إلى مبلغ يقل عن المبلغ المثبت للموجود الثابت، ويبدأ احتساب الاندثار للموجود الثابت في حال كونه متوفر للاستخدام، أي يكون في الموقع والوضع اللازم له كي يكون قادراً على العمل بالأسلوب الذي تريده الإدارة، ويتوقف احتساب الاندثار عندما يتوقف الموجود الثابت عن الاستخدام الفعال ويتم الاحتفاظ به للتصرف فيه أو عند انتهاء عمره الإنتاجي، وتؤخذ بعين الاعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للموجود الثابت:

1. الاستخدام المتوقع للموجود الثابت، ويتم تقييم الاستخدام بالعودة إلى الطاقة المتوقعة للموجود الثابت أو المخرجات المادية له.
 2. الاهتراء المادي المتوقع، ويعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد مرات المناوبات التي يتم فيها استخدام الموجود الثابت وبرنامج الصيانة والعناية بالموجود الثابت والمحافظة عليه في حالة كونه غير مستخدم.
 3. التقدم الفني الناتج عن التحسين في الإنتاج، أو من خلال التغييرات في طلبات السوق على مخرجات الموجود الثابت من المنتجات.
 4. القيود القانونية على استخدام الموجود الثابت، مثل تاريخ انتهاء الإيجارات ذات العلاقة.
- ثالثاً. استبعاد الموجودات الثابتة:** أكد المعيار على استبعاد الموجودات الثابتة وإلغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنودها عند التصرف بها أو شطبها في الوقت الذي لا يتوقع أية منافع اقتصادية في المستقبل أو التصرف به ويتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة من استبعاد الموجود الثابت في الفائض أو العجز، ويمكن التصرف ببند الموجودات الثابتة بطرق عدة مثل البيع أو التبرع أو إبرام عقد إيجار تمويلي.

وقد أشار المعيار استبعاد قيمة الموجود الثابت المتصرف به أو المشطوب المسجل بتكلفة استبدال أي جزء من أجزائه، ويتم استبعاده بجميع أجزائه من دون النظر عما إذا تم استهلاك الجزء المستبدل بشكل منفصل، ومن غير العملي للوحدة أن تقوم بتحديد المبلغ المثبت للجزء المستبدل،

ويمكن استخدام كلفة الاستبدال كمؤشر عن كلفة الجزء المستبدل في وقت الشراء، ويتم تحديد الأرباح أو الخسائر التي تنتج عن استبعاد أي بند من الموجودات الثابتة على أنه الفرق بين صافي إيرادات التصرف، إن وجدت والمبلغ المسجل للبند ويتم الاعتراف بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بأي بند من الموجودات الثابتة بشكل أولي بقيمته العادلة، وإذا تم تأخير الدفع للبند ويتم الاعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالسعر النقدي المعادل، ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة.

رابعاً. الإفصاح: يجب أن يتضمن الإفصاح عن الموجودات الثابتة وفق المعيار 17 ما يأتي:

1. أسس القياس المستعملة لتعيين كل المبلغ المرحل، وفي حال استخدام أكثر من أساس فيجب الإفصاح عن كل المبلغ المرحل وفق ذلك الأساس في كل من هذه التصنيفات.
 2. طرق الاندثار المستخدمة والعمر الإنتاجي وارصدة الاندثار المتراكم.
 3. خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها والتسوية ما بين نهاية المبلغ المرحل وفي بديتها لإظهار الإضافات، الاستبعاد أو التصرف التملك وفق اندماج الأعمال، الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة (إذا وجدت) المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
 4. صافي فروق التبادل الناتج عن تحويل البيانات المالية من العملية الأجنبية إلى المحلية.
 5. مبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للالتزامات.
 6. مبلغ النفقات على حساب الممتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء والتي لازالت تحت الإنشاء.
 7. معلومات أخرى تشمل:
- أ. القيمة المرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل بشكل مؤقت.
- ب. المبلغ الإجمالي المرحل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الاستخدام.
- ج. المبلغ المثبت للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل إلى حين بيعها.

المحور الثالث: تحليل إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام

في العادة على أن تقوم الحكومات بمهمة بإعادة تأهيل أو صيانة أو إنشاء البنية التحتية المادية التي من المستحيل بدونها القيام بمعظم الأنشطة الاقتصادية، كالمطارات الطرق والموانئ وشبكات الكهرباء والاتصالات، وفي الحقيقة أن الانفاق الاستثماري في مجال البنية التحتية يعد أحد الأنشطة الرئيسية التي تقوم الحكومة بها، غير إن الانفاق العام في مجالات البنية التحتية انخفض كنسبة من إجمالي الناتج المحلي في العقود الثلاثة الماضية في جميع أرجاء العالم، وتزال مسببات هذا الانخفاض أبعد ما تكون عن الوضوح، ويمكن الإشارة أحياناً إلى جهود تصحيح أوضاع المالية العامة الرامية إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي الكلي باعتبارها العامل الرئيسي وراء هذا التراجع فضلاً عن وجود جدل كبير عما إذا كان انخفاض الاستثمار العام في مجال البنية التحتية قد سبب اختناقات في النمو الاقتصادي، ففي بعض الحالات، اقترن الانفاق في مجال البنية التحتية بارتفاع النمو الاقتصادي، وقد تولد بعض استثمارات البنية التحتية عائداً اجتماعياً مرتفعاً إلى حد ما، غير أنه من غير المؤكد بأي حال ما إذا كانت زيادة الانفاق على البنية التحتية في حد ذاته يمكن أن تحفز النمو أكثر من زيادة الانفاق على مجالات كالرعاية الصحية والتعليم، وقد خلصت الدراسات

التجريبية إلى تقديرات شديدة التباين لتأثير استثمارات البنية التحتية على النمو الاقتصادي، ومن الصعب تمييز الآثار المتعلقة بالبنية التحتية على وجه الدقة عن غيرها من العوامل، كالإنفاق على رأس المال البشري أو مناخ الأعمال، ومع ذلك فإن جودة البنية التحتية المادية تؤثر في مستوى إنتاجية البلد المعني وقدرته على المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي لذلك ينبغي على البلدان زيادة استثماراتها العامة في مجال البنية التحتية، ويجب عليها أن توزع مواردها المحدودة بين احتياجاتها المتنافسة على نحو يحقق التوازن بين الاستثمار في رأس المال المادي والاستثمار في رأس المال البشري كالتعليم والرعاية الصحية والقطاعات الاجتماعية الأخرى مع مراعات كفاية الموارد المتوفرة لتغطية الإنفاق الجاري (ايكتوبي وآخرون، 2007: 4).

وفي هذا المجال تلعب المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي دوراً هاماً في ترشيد قرارات الاستثمار والذي يعد من أهم أهداف الإبلاغ المالي الحكومي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويوصف الإبلاغ المالي الحكومي على أنه خلاصة أداء الحكومة أو هو بيان بمقدرتها المالية في مجال تدبير وتنمية واستخدام الأموال العامة، وإن هدفه الرئيس يتمثل في تقييم الأداء المالي للحكومة، بمعنى بيان الكيفية التي تصرف بها أو التي ستصرف بها الحكومة بالأموال العامة (الشمري، 2003: 52) وفي هذا الإطار يصف الرئيس التنفيذي لاتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) أن هناك حاجة ملحة لتطوير عملية الإبلاغ المالي الحكومي نظراً لدوره البارز في أحداث عملية التنمية الاقتصادية، إذ يجب زيادة الضغط على الحكومات لتوسيع نطاق مسؤولياتها المالية من المحاسبة إلى المساءلة والتي تتطلب منها توفير معلومات واضحة ومفهومة يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف التي انتخبتهم ولدفاعي الضرائب وأصحاب الاستثمارات الدافعة لقدرات الحكومة، لذلك فهناك أسباباً لدفع بهذا الاتجاه، وهي المساءلة والبحث عن تقديم معلومات دقيقة وبالوقت المناسب لغرض مراقبة أدائها إلى جانب الإظهار الحقيقي لوظيفة الديمقراطية على كل المستويات (غزال وآخرون، 2012: 12)، ويمكن بيان دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد قرارات الاستثمار في البنى التحتية من خلال:

أولاً. توفير متطلبات اعتماد الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة: تمثل الموازنة العامة للدولة من الأدوات الرئيسية التي تعتمدها السلطات التشريعية لرسم سياسة الدولة المالية، إذ تعد الوثيقة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تعبر من خلالها الدولة عن فلسفتها في إنجاز وظائفها الأساسية وتطوير الاقتصاد الوطني من خلال استغلالها الأمثل لمواردها الاقتصادية الوطنية، وتعد حلقة وصل أساسية بين مسؤوليات السلطات التشريعية والسلطة التنفيذية لتأمين الاكتفاء بدرجة عالية من التنسيق من خلال إجراءات عديدة للحكومة لتحقيق المسؤوليات المشتركة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية طبقاً لمقتضيات التنمية الاقتصادية، إذ إنها تسهم في إظهار أهداف الدولة وسياساتها وبرامجها وأساليب المفاضلة بينها وبالشكل الذي يتجسد من خلال الخطط المرسومة على الواقع الفعلي وما تخلفه من أثر اقتصادي واجتماعي.

وهناك نظرة حديثة للموازنة وذلك بأنها تمثل أفضل وسيلة لاتخاذ القرارات الحكومية والتي تعتمد على مبدأ الأولويات، وأن هذه القرارات لا تستند في الواقع على العوامل الاقتصادية فقط، لكن هناك عوامل أساسية أخرى تأخذ أبعادها، إن السياسة المالية ليست فقط مسألة اقتصادية فهناك عوامل أخرى تؤدي دوراً رئيسياً كما هو الحال في توزيع المنافع، كالتعليم والصحة والخدمات الاجتماعية والرفاهية، وبالتالي فالموازنة ليست مجرد إجراءات وأساليب إدارية وقتية فقط وإنما هي وسيلة

رئيسة من وسائل تنفيذ السياسة العامة للدولة وهي بذلك تمثل أحد أهم وسائل تحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة. (الشخيلي، 2007: 31).

وقد تطورت أساليب اعداد الموازنة العامة مع تطور دور الدولة في المجتمع، إلا أن هذا التطور لم يظهر فجأة وإنما مر بمراحل عدة تميزت كل منها باتجاه معين للموازنة، ومن ثم أثرت في مضمونها وشكلها ودورها الاقتصادي وتأثيره الكبير في الدولة والمجتمع، بحيث أصبحت وسيلة فعالة تركز عليها الحكومات لدرء مخاطر التقلبات الاقتصادية وبلورة برامج التخطيط ومشاريع التنمية على المستوى الوطني العام، وإرساء قواعد المساواة والمحاسبة في الأنظمة الديمقراطية. وقد أدت هذه التطورات إلى إجراء تغييرات بنيوية متتالية طالت مكونات الموازنة ومحتوياتها وطريقة تبويبها ونقلتها من موازنة بنود قائمة على رصد الاعتمادات بصورة تقليدية جامدة إلى موازنة قائمة على وظائف ومهام محددة وواضحة، يجري تنفيذها عبر المشاريع والأنشطة الحكومية المختلفة، كما إنها أدت من ناحية أخرى إلى تغيير الأساليب المعتمدة فنيا في إعداد الموازنة وتنفيذها والرقابة عليها وذلك من خلال ربطها بعدد من الضوابط العلمية ومؤشرات القياس الدقيقة والصارمة وينبغي على الموظفين القائمين بالأعمال التنفيذية احترامها والتقيّد بها.

وهكذا نشأت أنماط مختلفة من الموازنات وتطوّرت نماذج جديدة منها فظهرت موازنة الأداء ثم موازنة التخطيط والبرمجة فالموازنة الصفرية وصولاً إلى ما تُعرف باسم " الموازنة التعاقدية" والتي يمكن عدّها الموجة الأخيرة لإصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة، ويتحدد مفهوم الموازنة التعاقدية بأن تكون العلاقة تعاقدية بين الأجهزة التنفيذية والحكومية يتم وفقها تنفيذ مهام محددة قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ معينة تدفعها الحكومة قبل وأثناء وبعد تنفيذها على ما اتفق عليه أي إنها نظام لعقد صفقات بين الجهة المنفذة والحكومة وبموجب هذا المفهوم تقوم الحكومة من خلال وزاراتها بتحديد نوع وحجم السلع والخدمات التي ترغب بتقديمها إلى أفراد المجتمع والبرامج التي ترغب بتنفيذها ومن ثم التعاقد مع الوحدات الحكومية على تجهيز وتقديم هذه السلع والخدمات وتنفيذ البرامج بأسعار متفق عليها (Marc, 2000: 76).

إن هذا الأسلوب في اعداد الموازنة العامة للدولة يساهم في ترشيد قرارات الاستثمار الحكومية في البنى التحتية من خلال المرونة التي توفرها في لتنفيذ عقود المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص اذ تمثل عملية المشاركة بين القطاع العام والخاص الترتيبات التي يستطيع بمقتضاها القطاع العام توفير السلع والخدمات العامة وأداء الوظائف الاجتماعية للدولة والسماح للقطاع الخاص بتقديمها ايضا وبذلك يكون القطاع الخاص دور في تخطيط وتمويل وتصميم وبناء وتشغيل وصيانة المشاريع العامة بما يساهم في تطوير البنى التحتية وتحسين نوع الخدمات المقدمة من قبل الوحدات دون التأثير على حجم النفقات العامة المعتمدة في الموازنة العامة إلى ترشيد الانفاق وتوجيهه إلى جوانب أخرى، وذلك بأن ينقل إلى عاتق القطاع الخاص عبء التمويل ومخاطر التشغيل التجاري للمشاريع الضخمة، وقد يؤدي إلى عدم تحميل موازنة الدولة ضغوط مالية مباشرة أو التوجه إلى الاقتراض المحلي والخارجي فضلا عن تحقيق المزايا الآتية:

1. التنمية العاجلة للمشاريع الأساسية التي لا تجد التمويل اللازم السريع وكذلك زيادة كفاءة الانشاء والتشغيل وتحسين الخدمة لمستخدمي الخدمات الحكومية والذي يتمتع به القطاع الخاص من خبرات فنية وإدارية والتي غالبا تفوق القطاع العام فضلا عن أن دراسة الجدوى الاقتصادية من قبل الاطراف تخفض من نسبة فشل المشروع في المستقبل.

2. تحسين أداء القطاع العام وذلك بقياس مستوى أدائه قياساً إلى مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص إذ إن اعتماد هذه المشاركات سوف يولد منافسة بين الوحدات الحكومية وشركات القطاع الخاص الأمر الذي يحث الوحدات الحكومية على تطوير أدائها وتخفيض تكاليفها لمنافسة القطاع الخاص.

3. تأهيل العمالة الوطنية وإكسابهم خبرات تستفيد منها الدولة بعد تسلمها المشروع لإدارته بعد فترة الامتياز.

4. تطوير أداء سوق العمل وذلك حينما يلجأ القطاع الخاص إلى مصادر تمويل متعددة مما ينشط حركة سوق المال في الدولة.

وتوفر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات تطبيق الموازنة التعاقدية لاعتمادها أساس الاستحقاق في المحاسبة عن موجودات البنى التحتية فضلاً عما توفره من معلومات تساهم في تقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية وكلفة تنفيذ المشاريع والبرامج ذلك أن تطبيق الموازنة التعاقدية يحتاج إلى عدد من المتطلبات أهمها (شكارة، 2009: 37):

- أ. وجود تشريعات وقوانين وتعليمات كافية لاعتماد هذا الأسلوب في اعداد الموازنة العامة للدولة.
- ب. تقدير تفاصيل عناصر الإنفاق والاحتياجات لكل برنامج من البرامج الحكومية متضمنة الكميات والتكاليف بضمنها اندثار الموجودات الثابتة والوقت اللازم لانجاز البرنامج.
- ج. تحديد معايير قياس الأداء المالي والفني فضلاً عن أي معايير قياس أخرى.
- د. اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة عن عمليات الوحدات الحكومية.
- هـ. اعتماد محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية.

ثانياً. توفير متطلبات المساءلة عن أداء وحدات القطاع العام: تشير المساءلة إلى القابلية على تفسير تخصيص واستعمال الأموال والموجودات العامة والسيطرة عليها، استناداً إلى القواعد والمبادئ والممارسات المقبولة مهنيّاً تدعم الثقة والأمانة التي تتمتع بها الحكومة وهذا لا يتم تحقيقه إلا من خلال المسائلة عن غايات الإنفاق ومبرراته في كل تلك النشاطات والأهداف، لذلك تتطلب المسائلة موازنة شاملة شفافة تبين كيفية تخطيط واستخدام الموارد العامة، فالموارد الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلاد هي أكثر ميلاً للتخصيص بطريقة فاعلة جداً من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية عندما تتوفر شروط الشفافية والمساءلة في الموازنة ويؤدي غيابهما إلى وجود تقلبات تؤدي إلى انخفاض قدرة الحكومة على إدارة وتنفيذ السياسات والبرامج المختلفة وفي ذلك تأثير واسع على مجمل الاقتصاد القومي. (شريف، 2008: 56).

وفي هذا المجال تساهم معايير المحاسبة في القطاع العام في توفير متطلبات المساءلة من خلال تطويره للقوائم المالية لتعكس نتيجة الأداء المالي والوضع المالي والتدفق النقدي، وبالتالي زيادة من قدرة نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية على توفير معلومات تخدم أغراضاً متعددة. إذ تقدم هذه القوائم صورة شاملة عن التزامات الوحدة الحكومية وبهذا يساعد في صياغة السياسات الواقعية وإدارة الموجودات الثابتة من خلال الصورة الواضحة التي يعطيها عن الموجودات الثابتة المستخدمة في تقديم الخدمات والعاطلة والتي لازالت في طور الانشاء وبيان ومساهماتها في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج. ومن ثم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الحكومية (غزال وآخرون، 2012: 14).

كما تساهم سياسة الإفصاح وفق معايير المحاسبة في القطاع العام في تطوير النظام المحاسبي الحكومي وجعله قادراً على توفير المعلومات التي تمكن من اظهار الوضع المالي الحقيقي للوحدات

الحكومية من موجودات ثابتة ومتداولة والمطلوبات الملتمزم بها سواء أكانت طويلة أم قصيرة الأجل فضلا عن توفير المعلومات التي تساعد في قياس مدى كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في استثمار تخصيصاتها بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمخطط (الموازنة) وكشف الانحرافات وتحليلها. (السندي، 2004: 33).

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: خلاص البحث إلى الاستنتاجات الآتية:

1. هناك قصور في اجراءات المحاسبة عن موجودات البنى التحتية في النظام المحاسبي الحكومي يتمثل بعدم الاعتراف بها في الدفاتر والسجلات المحاسبية لعدم تضمينها في الدليل المحاسبي للموجودات الثابتة فضلا عن عدم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
 2. تعد موجودات البنى التحتية احدى عناصر الموجودات الثابتة وفق المعايير المحاسبية الدولية ويتم الاعتراف بها بالقيمة العادلة فضلا عن الاعتراف بالخسائر أو المكاسب الناتجة عن التغير القيمة العادلة.
 3. تساهم اجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد قرارات الاستثمار في موجودات البنى التحتية من خلال اعتمادها أساس الاستحقاق الذي يساهم في أحكام السيطرة على الموجودات الثابتة وبيان كلفة مساهمتها في تقديم الخدمات العامة فضلا عن تطوير إستراتيجية اعداد الموازنة للحد من الهدر في المال العام وزيادة كفاءة استخدام الموارد العامة.
- ثانياً. التوصيات: بناءً على الاستنتاجات يوصي البحث بما يأتي:

1. اعادة تصنيف الموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي من خلال تضمينها موجودات البنى التحتية لتوفير متطلبات الإفصاح عنها في القوائم المالية الذي بدوره يساهم في احكام الرقابة على موجودات البنى التحتية من خلال تحديد الوحدة الحكومية التي تعد حائزة لهذه الموجودات ليتم تقييم كفاءتها في ادارتها ومسائلتها.
2. اعتماد معايير المحاسبة في القطاع العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي وجعله قادر على توفير معلومات تساهم في رقابة أداء الوحدات الحكومية في استغلال الموارد الاقتصادية واهمها موجودات البنى التحتية الموضوعة تحت تصرفها أو التي في حيازتها، فضلا عن دورها في توفير معلومات عن كفاءة الوحدات الحكومية في انشاء وتأهيل وصيانة موجودات البنى التحتية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

1. وزارة المالية - دائرة المحاسبة، (2000)، الدليل المحاسبي لحسابات الدولة، مطبعة الرسالة، بغداد.
2. وزارة المالية - دائرة المحاسبة، (2007)، الدليل المحاسبي لحسابات الدولة المتوافق مع نظام احصائيات مالية الحكومة، مطبعة الرسالة، بغداد.
3. وزارة المالية - دائرة المحاسبة، (1989)، تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي، مطبعة الرسالة، بغداد.
4. اکتوبي، برناردين، هيمنغ، ريتشارد، شوارتز، وغيرد، (2007)، الاستثمار العام والشاركة بين القطاعين العام والخاص، سلسلة قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولي، العدد 40.
5. شكاره، موفق عباس، (2009)، "استراتيجية اعداد الموازنة العامة للدولة والحكومات المحلية وتقويم كفاءة ادائها"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق.

6. الشبخلي، اشواق عبد الرحمن، (2007)، "امدى فاعلية نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
 7. عبد الله، احمد يحيى والشجيري، محمد حويش، (2011)، الابلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع المعوقات، دراسة لآراء عينة من المحاسبين والمدققين في ديوان الرقابة المالية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 33، العدد 102، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
 8. السندي، علي مال الله عبد الله، (2004)، تصميم نظام معلومات محاسبي حكومي لمشروع ري الجزيرة الشمالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
 9. شريف، بدر وسيان، (2007)، دور الحاكمية في عملية إعداد لموازنة العامة للدولة في العراق (دراسة حالة)، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
 10. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2009)، معايير المحاسبة في القطاع العام، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، الجزء الاول.
 11. الشمري، حيدر كاظم علون، (2003)، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية، أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
 12. غزال، سعاد سعيد حمودي وطاهر، كبرى محمد وعبدالله، علي مال الله، (2012)، الابلاغ المالي على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودوره في إرساء مقومات حوكمة القطاع العام، مؤتمر كلية الادارة والاقتصاد /جامعة الموصل.
 13. كيسو، دونالد وجيري، وبجانت، (1996)، المحاسبة المتوسطة، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض.
 14. كام، فيرنون، (2000)، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Marc Robinson, (2000), contract budgeting Public Administration Vol. 78, No. 1 Malden, MA 02148, USA.
2. IFAC IPSAS, (2014), (International Federation of Accountants), "Governance in the Public Sector: A converning Body Perspective" International Public Sector Study No 13 New York U.S.
3. IFAC IPSAS, Handbook, (2021), "International Public Sector Accounting Standards" www.IFAC.org.
4. IFAC IPSAS, Handbook, (2010), "International Public Sector Accounting Standards" www.IFAC.org.