



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 yusif alnaasir*, 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 yusif alnaasir

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 للبني التحتية - دراسة تحليلية

علي مال الله عبد الله

خالص حسن يوسف الناصر

كلية الإدارية والاقتصاد، جامعة الموصل

المستخلص

يهدف البحث إلى تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة ورفع كفاءة النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير المعلومات المحاسبية الالزامية للسيطرة على الموجودات الثابتة وترشيد قرارات الاستثمار في البنية التحتية من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن هذه الموجودات وفق معايير المحاسبة الدولية، وبينى البحث على فرضيتين الأولى أن هناك قصور في إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنية 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 البنية التحتية. خلص البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها تساهمن إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد قرارات الاستثمار في موجودات البنية التحتية من خلال اعتمادها أساس الاستحقاق الذي يساهم في إحكام السيطرة على الموجودات الثابتة وبيان كلفة مساحتها 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، البنية 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 انتاج وتقديم الخدمات العامة، ولضمان تحقيق رقابة محاسبية فاعلة عليها واستخدامها بكفاءة لابد من توفير مقومات السيطرة المحاسبية عليها من خلال اثبات اقيامتها 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 الإيرادية 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 تثير 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 يعطي إمكانية لمتابعة تطور البنية 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 التقدّم المطلوب إذ إن مخرجاته لا زالت قاصرة على توفير المعلومات الالزامية للسيطرة على حيازة هذه الموجودات لترشيد قرارات الاستثمار الحكومية في البنى التحتية والتي تعد واحدة من اهم انواع الموجودات الثابتة. ويمكن تحديد مشكلة البحث من خلال الأسئلة الآتية:

1. ما مدى كفاءة اجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنى التحتية بسبب اعتمادها الأساس النقي 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 اجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة ورفع كفاءة النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير المعلومات المحاسبية الالزامية 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 بعدها 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 النقي المعدل.

فرضية البحث: يبني البحث على فرضيتين أساسيتين هما:

1. هناك قصور في اجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنى التحتية بسبب اعتمادها الأساس النقي 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 اجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

المحور الأول: طبيعة الموجودات الثابتة واجراءات 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"، وتخالف وجهة النظر إلى الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية بعض الشيء عنها في وحدات قطاع الأعمال ويعود هذا الاختلاف إلى اختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية إذ تتحدد طبيعة الوحدة المحاسبية في قطاع الأعمال وفق نظرية الشخصية المعنوية بينما تتحدد طبيعة الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية وفق نظرية الأموال المخصصة، وبموجبها تعد الموجودات الثابتة وسيلة لتحقيق هدف المال المخصص وذلك من خلال الخدمات والمنافع المتجلسة فيها، وبالرغم من أنها توضع تحت سيطرة

- وحدة حكومية إلا أن هذه السيطرة ليست مطلقة إذ يصاحبها مجموعة من القيود التشريعية والقانونية على استخدام هذه الموجودات من قبل الوحدات الحكومية (IFAC IPSAS 16: 476, 2014). ويمكن تقسيم الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية على ثلاثة أنواع:
1. الموجودات الثابتة التشغيلية وتستخدمها الوحدات الحكومية في أداء نشاطها الاعتيادي وهي تضم (المبني، الأثاث، وسائل النقل، والمكاتب 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 تلي الخصائص التالية: (IFAC IPSAS 16: 497, 2014)
 - أ. إنها جزء من نظام أو شبكة.
 - ب. متخصصة في طبيعتها ولا يوجد لها استخدامات بديلة.
 - ج. غير منقولة وتفرض قيود عند التصرف بها.
 3. موجودات الموروث الحضاري: توصف بعض الموجودات على أنها "موجودات موروثة" نظراً لأهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية، وتشتمل أمثلة الموجودات الموروثة كالنصب التذكاري والمباني التاريخية، والمناطق الطبيعية محمية، وموقع الآثار، والأعمال الفنية. غالباً تبين الموجودات الموروثة خصائص معينة كالتالي: (IFAC IPSAS 16: 496, 2014)
 - أ. من غير المرجح أن تتعكس قيمتها الثقافية والبيئية والعلمية 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، ونادرًا 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 مبني تارخي 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 النقطي 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 وتنبيتها 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 المقابلة في الدليل حسابات خاصة بال الموجودات الثابتة كما جاء بمعالجات لحركة الموجودات الثابتة والمخزون ضمن الحسابات النظامية وكما يأتي:(دائرة المحاسبة، 2000: 47)
1. ينظم قيد محاسبي شهريا بكلفة الموجودات المدفوعة فعلا إذا كانت مشترأة والمقدرة إذا تم الحصول عليها من خلال الإهداء أو التبرع وذلك بجعل حساب الموجود الثابت مدينا وحساب مقابل الموجود الثابت دائنا.
 2. عند بيع أو إهداء الموجود الثابت ينظم قيد محاسبي بالقيمة الدفترية للموجود الثابت بجعل مقابل حساب الموجود الثابت مدينا وحساب الموجود الثابت دائنا.
- 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 المصاروفات في الموازنة العامة للدولة حسابات خاصة بصيانة هذه الموجودات كما تضمن الدليل المحاسبي ل الإيرادات الإيرادات 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 جزء من الموجودات الثابتة للوحدات الحكومية وخصوصا 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 ب什طها عند انتهاء عمرها الإنتاجي.
 4. إن المحاسبة على الموجودات الثابتة وفقاً لهذا الأسلوب لا يمكن من توفير البيانات اللازمة لإحكام السيطرة عليها في مرحلة 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.

المotor الثاني: اجراءات 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، المبني التشغيلية، الطرق، الآلات، شبكات نقل الطاقة الكهربائية، السفن، الطائرات، المعدات العسكرية، المركبات، الأثاث والتراكيب، معدات المكاتب، أبراج حفر أبار نفط، السدود الجسور 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)

أولا. مرحلة الاستحواذ (الحصول على الموجودات الثابتة): يتم الحصول على الموجودات الثابتة من خلال الشراء أو من خلال إنشاءه داخلياً أو من خلال العمليات غير المتبدلة إذ يمكن الحصول

على موجودات ثابتة من خلال الهبات أو الهداء، 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 شرائه على أساس التكلفة التي تكون من سعر الشراء وتنص على إضافة رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد استبعاد الخصم التجاري وأية تكاليف أخرى لوضع الموجود ثابت في حالة التشغيل وجاهزاً للاستخدام.

وتحدد تكلفة الموجود ثابت المنشئ من قبل الوحدة الحكومية باستخدام نفس المبادئ للموجود الثابت المشترى، إذ تتضمن التكلفة كل التكاليف التي تحملها الوحدة الحكومية إلى أن يصبح الموجود الثابت جاهز للاستخدام، ولا يتضمن تكلفة الموجود المبني داخلياً المبالغ غير العادلة مثل ثلث 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 إعداد التقرير، وتكون قيمة الموجود عن إعادة التقييم القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكم في انخفاض القيمة، والقيمة العادلة في الغالب هي القيمة السوقية، وعندما لا يكون الدليل متوفراً لتحديد قيمته السوقية لبند الموجودات في سوق نشط ذات 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 ذات طوبوغرافياً ضمن موقع مماثل ويكون سعر السوق الخاص بها متاحاً. أما في حالة المباني المتخصصة والهيكلات الأخرى التي شيدتها الإنسان، فيمكن تقييم القيمة العادلة باستخدام التكلفة الإستبدالية المستهلكة أو طريقة فهم وحدات الخدمة.

وقد أشار المعيار إلى ضرورة تكرار عمليات إعادة تقييم الموجودات الثابتة إذ قد تتعرض بعض الممتلكات والمصانع والمعدات لغيرات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة فتستلزم بالتالي إعادة التقييم السنوي وتعتبر عمليات إعادة التقييم غير ضرورية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتغير قيمتها العادلة قليلاً فقط وبدلاً من ذلك يكون إجراء التقييم كل ثلاثة أو خمس سنوات أمراً كافياً. فعند زيادة القيمة المرحلة للموجودات الثابتة بسبب إعادة التقييم، يجب أضافة الزيادة إلى الفائض من إعادة التقييم، وفي حالة تخفيض المبلغ المتثبت لصنف معين من الأصول الثابتة نتيجة إعادة تقييم، فيجب الاعتراف بالتخفيض وتقييده مباشرةً 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 (و خاصة موجودات البنى التحتية) تكون تكلفته ذات قيمة هامة قياساً بتكلفة الموجود بشكل منفصل عن الأجزاء الأخرى على سبيل المثال، يتم احتساب اندثار الأرصفة والتراسيب والمنعطفات والقوافس 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 المتراكם ويتم احتساب مخصص الاندثار الخاص بالموارد الثابت بشكل منتظم خلال العمر الإنتاجي ويتم مراجعة القيمة الباقيه وعمر إنتاج للموجود الثابت كحد ادنى 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، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يتم احتساب الاندثار حتى اذا كانت قيمة الأصول العادلة تتخطى المبلغ المسجل طالما أن القيمة الباقية للموجود الثابت لا تتخطى المبلغ المسجل، وأشار المعيار إلى أن إصلاح الموجود الثابت وصيانته لا ينفي 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 تتحقق في وقت لاحق إلى مبلغ يقل عن المبلغ المثبت للموجود الثابت، ويبدأ احتساب الاندثار للموجود الثابت في حال كونه متوفراً للاستخدام، أي يكون في الموقع والوضع اللازم له كي يكون قادرًا على العمل بالأسلوب الذي تريده الإداره، 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:

- الاستخدام المتوقع للموجود الثابت، ويتم تقييم الاستخدام بالعودة إلى الطاقة المتوقعة للموجود الثابت أو المخرجات المادية له.
 - الاهتماء المادي المتوقع، ويعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد مرات المناوبات التي يتم فيها استخدام الموجود الثابت وبرنامج الصيانة والعناية بالموارد الثابت والمحافظة عليه في حالة كونه غير مستخدم.
 - القادم الفني الناتج عن التحسين في الإنتاج، أو من خلال التغيرات في طلبات السوق على مخرجات الموجود الثابت من المنتجات.
 - 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 فيه منافع اقتصادية في المستقبل أو التصرف به ويتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة من استبعاد الموجود الثابت في الفائض أو العجز، ويمكن التصرف ببنود الموجودات الثابتة بطرق عده 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 اجزاءه، ويتم استبعاده بجميع اجزاءه من دون النظر بما 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 الارباح أو الخسائر التي تنتج عن استبعاد أي بند من الموجودات الثابتة على أنه الفرق بين صافي ايراد التصرف، إن وجدت والمبلغ المسجل للبند ويتم الاعتراف بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بأي بند من الموجودات الثابتة بشكل أولي بقيمه العادلة، وإذا تم تأخير الدفع للبند ويتم الاعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالسعر النقدي المعادل، ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمى للمقابل والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة.

- رابعا. **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 وال عمر الإنتاجي وارصدة الاندثار المتراكم.
 3. خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها والتسوية ما بين نهاية المبلغ المرحل وفي بيتهما لإظهار الإضافات، الاستبعاد أو التصرف التمك وفق اندماج الأعمال، الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة (إذا وجدت) المعترف بها أو المعكوسنة 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 إعادة تأهيل أو صيانة أو إنشاء البنية التحتية المادية التي من المستحيل بدونها القيام بمعظم الأنشطة الاقتصادية، كالطائرات الطرق والموانئ وشبكات الكهرباء والاتصالات، وفي الحقيقة أن الإنفاق الاستثماري في مجال البنية التحتية يعد أحد الأنشطة الرئيسية التي تقوم الحكومة بها، غير إن الإنفاق العام في مجالات البنية التحتية انخفضت نسبة 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 اوضاع 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 الإنفاق 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 الإنفاق على البنية التحتية في حد ذاته يمكن أن تحفز النمو أكثر من زيادة الإنفاق 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، ك الإنفاق على رأس المال البشري أو مناخ الاعمال، ومع ذلك فإن جودة البنية التحتية المادية تؤثر في مستوى إنتاجية البلد المعني وقدرتها 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 لتعطية الإنفاق الجاري (ايكتوبى وآخرون، 2007: 4).

وفي هذا المجال تلعب المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي دورا هاما في ترشيد قرارات الاستثمار والذي يعد من أهم أهداف الإبلاغ المالي الحكومي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويوصى الإبلاغ المالي الحكومي على أنه خلاصة أداء الحكومة أو هو بيان بمقدرتها المالية في مجال تببير وتنمية واستخدام الأموال العامة، وإن هدفه الرئيس يتمثل في تقييم الأداء المالي للحكومة، بمعنى بيان الكيفية التي تصرفت بها أو التي ستتصرف بها الحكومة بالأموال العامة (الشمرى، 2003: 52) وفي هذا الإطار يصف الرئيس التنفيذي لاتحاد المحاسبين الدوليين (IFAC) أن هناك حاجة ملحة لتطوير عملية الإبلاغ المالي الحكومي نظراً لدوره البارز في احداث 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 ولداعي الضرائب وأصحاب الاستثمارات الدافعة لقرارات 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 البنية التحتية من خلال:

أولاً. توفير متطلبات اعتماد الأساليب الحديثة في اعداد الموازنة العامة للدولة: تمثل الموازنة العامة للدولة من الادوات الرئيسية التي تعتمدتها السلطات التشريعية لرسم سياسة الدولة المالية، إذ تعد الوثيقة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تعبّر من خلالها الدولة عن فلسفتها في انجاز وظائفها الأساسية وتطوير الاقتصاد الوطني من خلال استغلالها الأمثل لمواردها الاقتصادية الوطنية، وتعتبر حلقة وصل أساسية بين مسؤوليات السلطات التشريعية والسلطة التنفيذية لتأمين الامانة بدرجة عالية من التنسيق من خلال اجراءات عديدة للحكومة لتحقيق المسؤوليات المشتركة بين السلطات 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 آثار 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 ببعادها، 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 وفقط 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 من مراحل عدة تميزت كل منها باتجاه معين للموازنة، ومن ثم أثرت في مضمونها وشكلها دورها الاقتصادي وتأثيره الكبير في الدولة والمجتمع، بحيث أصبحت وسيلة فعالة ترتكز عليها الحكومات لدراستها مخاطر التقلبات الاقتصادية وبلورة برامج التخطيط ومشاريع التنمية على المستوى الوطني العام، وإرساء قواعد المساءلة والمحاسبة في الأنظمة الديمocrاطية. وقد أدت هذه التطورات إلى إجراء تغييرات بُنيوية متابعة طالت مكونات الموازنة ومحوياتها وطريقة تبويبيها 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 بعده من الضوابط العلمية ومؤشرات القياس الدقيقة والصارمة وينبغي على الموظفين القائمين بالأعمال التنفيذية احترامها والتقيّد بها.

وهكذا نشأت أنماط مختلفة من الموازنات وتطورت نماذج جديدة منها ظهرت موازنة الأداء ثم موازنة التخطيط والبرمجة للموازنة الصفرية وصولاً إلى ما يُعرف باسم "الموازنة التعاقدية" والتي يمكن عدّها الموجة الأخيرة لإصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة، ويتحدد مفهوم الموازنة التعاقدية بأن تكون العلاقة تعاقدية بين الأجهزة التنفيذية والحكومة 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 متقد عليها (Marc, 2000: 76).

إن هذا الأسلوب في اعداد الموازنة العامة للدولة يساهم في ترشيد قرارات الاستثمار الحكومية في البنية 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 البنية التحتية وتحسين نوع الخدمات المقدمة من قبل الوحدات دون التأثير على حجم النفقات العامة المعتمدة في الموازنة العامة إلى ترشيد الانفاق وتوجيهه إلى جوانب اخرى، وذلك بأن ينفل إلى عاتق القطاع الخاص عبء التمويل ومخاطر التشغيل التجاري للمشاريع الضخمة، وقد يؤدي إلى عدم تحمل 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 الانتاج 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 وتخفيف تكاليفها لمنافسة القطاع الخاص.
3. تأهيل العمالة الوطنية وإكسابهم خبرات تستفاد منها الدولة بعد تسلمهما 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 البني التحتية فضلاً عما توفره من معلومات تساهم في تقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية وكفة تنفيذ المشاريع والبرامج ذلك أن تطبيق الموازنة التعاقدية يحتاج إلى عدد من المتطلبات أهمها (شكار، 2009: 37):
- أ. وجود تشريعات وقوانين وتعليمات كافية لاعتماد هذا الأسلوب في إعداد الموازنة العامة للدولة.
- ب. تقدير تفاصيل عناصر الإنفاق والاحتياجات لكل برنامج من البرامج الحكومية متضمنة الكميات والتكاليف بضمها اندثار الموجودات الثابتة والوقت اللازم لنجاز البرنامج.
- ج. تحديد معايير قياس الأداء المالي والفنى 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 مهنياً تدعم الثقة والأمانة التي تتمتع بها الحكومة وهذا لا يتم تحقيقه إلا من خلال المسائلة عن غيابات الإنفاق ومبراته في كل تلك النشاطات والأهداف، لذلك تتطلب المسائلة موازنة شاملة شفافة تبين كيفية تخطيط واستخدام الموارد العامة، فالموارد الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلد هي أكثر ميلاً للتخصيص بطريقة فاعلة جداً من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية عندما تتوفر شروط الشفافية والمساءلة في الموازنة ويفيد 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 تساهمن معايير المحاسبة في القطاع العام في توفير متطلبات المساءلة من خلال تطويره للقواعد المالية لتعكس نتيجة الأداء المالي والوضع المالي والتدفق النقدي، وبالتالي زيادة من قدرة نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية على توفير معلومات تخدم أغراضًا متعددة. إذ تقدم هذه القواعد 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 الإنشاء وبيان ومساهماتها في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج. ومن ثم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الحكومية (غزال وآخرون، 2012: 14).

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

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

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: خلص 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 فضلاً عن عدم الافصاح عنها في القوائم المالية.
2. تعد موجودات البنى التحتية احدى عناصر الموجودات الثابتة وفق المعايير المحاسبية الدولية ويتم الاعتراف بها بالقيمة العادلة فضلاً 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 أحکام السيطرة على الموجودات الثابتة وبيان كلفة مساهمتها في تقديم الخدمات العامة فضلاً 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 يدوره يساهم في احكام الرقابة على موجودات البنى التحتية من خلال تحديد الوحدة الحكومية التي تعد حائزه 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 واهماها موجودات البنى التحتية الموضوعة تحت تصرفها أو التي في حيازتها، فضلاً 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 المتفافق مع نظام احصائيات مالية الحكومة، مطبعة الرسالة، بغداد.
3. وزارة المالية - دائرة المحاسبة، (1989)، تعليمات النظام المحاسبي الالامركزي، مطبعة الرسالة، بغداد.
4. اكتوبى، برنادين، هيمونج، ريتشارد، شوارتز، وغيره، (2007)، الاستثمار العام والشراكة بين القطاعين العام والخاص، سلسلة قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولي، العدد 40.
5. شكاره، موقف عباس، (2009)، "استراتيجية اعداد الموازنة العامة للدولة والحكومات المحلية وتقويم كفاءة ادائها"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق.

6. الشيخلي، 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 لرأي 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 رى الجزيرة الشمالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
9. شريف، بدر وسیان، (2007)، دور الحاكمة في عملية إعداد موازنة 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 والإدارات المحلية، أنموذج مقترن باستخدام مدخل القرار، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
12. غزال، سعاد سعيد حمودي وظاهر، 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، وبجانث، (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.