

## تأثير الإجراءات المحاسبية على الموجودات الثابتة في الجامعات الحكومية وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي المعيار المحاسبي الدولي 17

م. م. كسر علي محمد، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة زاخو، إقليم كردستان العراق

أ. م. علي مال الله عبدالله، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة موصل، موصل، العراق

### مخلص

يهدف البحث الى تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الجامعات الحكومية من خلال نموذج مقترح، وتم تحديد جامعة زاخو ميداناً لإجراء الجانب العملي فيها، واستند البحث على فرضية مفادها انه تساهم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى زيادة كفاءة وفعالية الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي للجامعات الحكومية وتوفير متطلبات الرقابة المحاسبية مما ينعكس على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية. تم اعتماد المنهج التطبيقي التحليلي من خلال دراسة وتحليل مكاتب حول موضوع البحث في المراجع العلمية من الكتب والوريات، فضلاً عن دراسة إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في جامعة زاخو كهيئة البحث. وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها عدم توافق إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ونظام الاحصائيات المالية الحكومية اذ لم يأخذ النظام بعين الاعتبار الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية بشكل عام والمحاسبة عن الموجودات الثابتة بشكل خاص. وفي ضوء الاستنتاجات تم صياغة عدد من المقترحات أهمها اتخاذ الإجراءات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفي وحدات إقليم كردستان العراق بما يساهم في زيادة كفاءة وفعالية النظام المحاسبي الحكومي المعتمد في الاقليم في تقييم ورقابة أداء الوحدات الحكومية

**الكلمات المفتاحية:** خصائص الجامعات الحكومية، مفهوم الموجودات الثابتة وأنوعه، قياس الموجودات الثابتة، الإفصاح عن الموجودات الثابتة.

### 1. المقدمة

#### 2. المبحث الأول الإطار المنهجي للبحث

##### 1.2 مشكلة البحث

تمثل الموجودات الثابتة اهم موارد الجامعات الحكومية ويعد موارد البشرية التي تعتمد عليها في تقديم خدماتها التعليمية، على الرغم من وجود نظام اداري جيد لتخطيط ورقابة الموجودات الثابتة الا ان هناك ضعف واضح في تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام في البيئة العراقية الأمر الذي يؤدي الى عدم تطوير التطبيقات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي العراقي، ومنها اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة عنها اذ يعد هذا الأساس نفقات الحصول على الموجودات الثابتة مصروفات سنوية جارية تحمل على السنة المالية التي انفتحت فيها. ولذلك لا يتم احتساب الاندثار السنوي لها ويتم الإفصاح عنها كمصاريف وليس كموجودات ثابتة.

وان كان لهذه المعالجة ما يبررها على اعتبار ان الوحدات الحكومية تمول مركزياً، فضلاً عن كونها غير هادفة للربح، الا أن اعتماد الأساس النقدي يؤدي الى قصور المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي ولا يحقق الكفاءة والفاعلية في الإبلاغ المالي وكذلك اهدافه وفق المعايير الدولية كما لا يمكن من

تغيرت البيئة العراقية بمرور الزمن من كافة النواحي وأدى هذا التغيير الى تطور في المؤسسات التي تلبى متطلبات هذه التغييرات ومن اهم مظاهر التغيير هو ازدياد عدد المؤسسات الحكومية التي تلبى احتياجات المواطنين. مما انعكس على حجم وانواع الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية ومنها الجامعات بما يمكنها من القيام بأنشطتها في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع، اذ تعد الموجودات الثابتة من اراضي ومباني والآلات وسيارات وأثاث جزأ كبيراً من ممتلكات الدولة ونفقاتها ويتزايد حجم الإنفاق الرأسمالي السنوي للحصول على هذه الموجودات، وبسبب تعدد أصناف تلك الموجودات وما تعانیه الوحدات الحكومية من نقص في اساليب السيطرة عليها وحمايتها يتطلب توفير نظام محاسبي فعال يوفر كافة الإجراءات المحاسبية التي تكفل استخدام هذه الموجودات بكفاءة والمحافظة عليها من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام، وتماشياً مع التطورات الحديثة التي جاء في تعليمات الموازنة الاتحادية لسنة 2021 بعد ان وضعت في الإطار العام الاستراتيجية التي يتطلبها الوضع الراهن من تقييد ادارات الدولة بحجم النفقات في حدود أوجه الإنفاق للتخصيصات المعتمدة في الموازنة وفي اعداد الموازنة العامة للدولة والرقابة على المال العام.

توفير متطلبات نظام الرقابة المحاسبية الداخلية على الموجودات الثابتة.

3. إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الجامعات الحكومية وفق النظام

## 2.2 أهمية البحث

## المحاسبى الحكومى العراقى

تكم أهمية هذا البحث من الحاجة المتزايدة لتطوير النظام المحاسبى الحكومى العراقى لمواكبة التغيرات والتطورات الحديثة للنظم المحاسبية المصرفية وهذا بتبنيها لفكرة معايير المحاسبة الدولية وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على صعيد الدولى لتسهيل فهم القوائم المالية من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية ، اذ تقدم الجامعات الحكومية خدماتها لآبناء المجتمع و تستفاد من الاصول الثابتة من خلال تقديمها لتلك الخدمات لذا فمن الضرورى استخدامها الاستخدام الامثل بما يحقق الكفاءة والفاعلية فيها، والمحافظة عليها بتطبيقها للمعالجات المحاسبية السليمة وفق النظام المحاسبى الحكومى والتي من شأنه ان يؤدي الى عملية السيطرة والرقابة على تلك الأصول.

1.3 قياس الموجودات الثابتة في الجامعات الحكومية وفق النظام المحاسبى

## المحكومى العراقى

## 1.1.3 مفهوم الموجودات وانواعه

تعد الموجودات الثابتة وسيلة تستعملها الوحدات لتحقيق أهدافها وهو الأساس الذى تقوم عليه في أداء أنشطتها المختلفة، لذا فقد تم تحديد ودراسة مفهوم الموجودات من قبل الجهات المهنية الدولية والعديد من الكتاب والباحثين (حبيب، 2016:32)، وتعرف الموجودات على انها " الموارد التي تسيطر عليها الوحدات الحكومية نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منها الوحدة منافع مستقبلية أو خدمات محتملة الى الوحدة " (kieso et.al,2014:37).

وعرفها مجلس معايير محاسبة مالية أمريكية (FASB) في بيانها (6) على أن " الموجودات هي منافع مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها نتيجة أحداث سابقة ".

(FASB, 1985. SAFC 6:P:25)

تختلف الموجودات في الوحدات الحكومية عن الموجودات الموجودة في وحدات قطاع الاعمال الهادفة للربح ويرجع ذلك الى طبيعتها واستخداماتها. فهناك موجودات قد تتأثر في قطاعين مثل الموجودات المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات وهناك ممتلكات تحتفظ بها الوحدات لما لها من أهمية تراثية ثقافية.

وهناك آراء مختلفة حول تصنيف الموجودات في الوحدات فهم من يرى أن الموجودات تصنف الى موجودات متداولة وموجودات غير متداولة أو ثابتة أو موجودات متداولة ورأسالية أو طويلة الأجل. سوف نركز في بحثنا هذا على الموجودات الثابتة الملموسة. وهنا يمكن تقسيم الموجودات الثابتة الى ثلاث أقسام رئيسية:

أ. موجودات ذات أغراض عامة (تشغيلية): تتضمن جميع الموجودات

الإقتصادية باستثناء الموجودات المالية والتي من الممكن أن تتأثر الموجودات في قطاع خاص وذلك انها تستخدم لأداء انشطتها العادية مثل المباني والأثاث والمعدات والأجهزة الحاسوب والخزون والسفن والطائرات وكذلك السيارات. (أردني، 2015:40).

ب. موجودات البنية التحتية: وهي الموجودات التي تمتلكها الوحدات الحكومية

وغير الحكومية الى أنه غالباً ما تكون إدارة موجودات بنية تحتية من مهام

## 3.2 هدف البحث

يهدف البحث الى تسليط الضوء على النظام المحاسبى الحكومى وامكانية وضع مقترح لتطويره وتحسين إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الجامعات الحكومية من خلال الامودج المقترح يعتمد على معيار المحاسبى الدولى في النظام العام 17، مما يجعل من هذا النظام أكثر قدرة على توفير المعلومات المحاسبية الملائمة وذات موثوقية لمستخدميها لتصل الى مستوى النظم المحاسبية المصرفية المعاصرة.

## 4.2 فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية مفادها: ان تطبيق المعيار المحاسبى رقم 17 يؤدي الى زيادة كفاءة وفاعلية الإبلاغ المالى للنظام المحاسبى للجامعات الحكومية وتوفير متطلبات الرقابة المحاسبية مما ينعكس على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية.

## 5.2 منهج البحث

يهدف تحقيق اهداف البحث واختبار فرضيته تم اعتماد المنهج التحليلي من خلال دراسة وتحليل ماكتب حول موضوع البحث في المراجع العلمية فضلاً عن دراسة إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في جامعة زاخو.

الوحدات الحكومية وذلك لاستخدامها كمنفعة عامة وتمتاز انها غير متخصصة بطبيعتها ولا يوجد لها استخدامات بديلة وانها غير منقولة وترفض القيود عند التصرف بها، مثل شبكات الطرق والجسور والشوارع وشبكات المياه والصرف الصحي والري وشبكات الاتصالات (السندي، 2012).

ج. **موجودات التراثية:** وهي موجودات تمتلكها الدولة وتمثل بالجوامع والمساجد والعتبات المقدسة والرموز الدينية والارث التراثي والحضاري كالمواقع التاريخية والوثائقية وتحف. (عمر، 1992:22).

2.1.3 **اجراءات المحاسبية لقياس الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي**

تعد المحاسبة عملية ترجمة الأحداث الاقتصادية من خلال تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الى مستخدمي التقارير المالية التي تساعدهم في اتخاذ قرارات مناسبة ورشيدة. ويعتبر القياس المحاسبي من الوظائف الرئيسة للمحاسبة تعتمد عليه في تسجيل العمليات المالية الخاصة بالمنشأة والإفصاح عنها في القوائم المالية ومرفقاتها. (العروسي، 2014:7).

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في تسجيل العمليات المالية على اسس قياس مختلفة، فمع التطور الذي شهدته المحاسبة الحكومية تخلت عدد من دول العالم عن الاساس النقدي في قياس الموجودات الثابتة ولجأت الى اسس اخرى الأمر الذي ادى الى تباين اجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة حسب الاساس المحاسبي المتبع ومن هذه الأسس.

أ. **الاساس النقدي:** يعتبر اساس النقدي من الأسس التقليدية والمتوارثة تاريخياً في تسجيل العمليات المالية الحكومية، ويقصد به تسجيل العمليات المالية عند تحصيل قيمتها وادفعها فعلاً أي لحظة حدوثها، حيث تخصص العمليات المالية فقط بتسجيل الإيرادات والتفقات النقدية، وان دفاستها تكفي فقط بتسجيل المدفوعات والمقبوضات النقدية، (سلم، 2008:41) ويتميز هذا الأساس بالسهولة والبساطة في تطبيقه، ولكن يعاب عليه عدم توفير المعلومات الكافية في اعداد الحساب الختامي وعمليات الرقابة وتقييم الأداء. (وشاح، 2007:50).

ب. **الاساس النقدي المعدل:** ويعرف ايضاً بالأساس المشترك ويعد الأساس الذي يجمع بين اساس النقدي واساس الإستحقاق أي مزيج من الأساسين والذي يعمل على جمع مزايا نظامين حيث ان التغيرات تتقارب أكثر الى

ج. **اساس الإستحقاق:** يقصد به تسجيل العملية المالية عند حدوثها بغض النظر عن استلام قيمة النقدية للإيرادات ودفع في حالة المصروفات مع التمييز بين الإيرادات الجارية والمكاسب والمصروفات الجارية والمصروفات الإستثمارية، عند شراء الموجودات الثابتة من قبل الوحدات الحكومية اذ يتم تسجيلها في قائمة الأداء المالي كنفقة رأسمالية بينما الموجودات المتبرع بها للوحدة أو المهداة تسجل بالقيمة العادلة، كما يتم الإندثار السنوي للموجودات الثابتة باعتبارها المصروفات الوحدة الحكومية وكذلك يتم الاعتراف بأرباح أو خسائر بيع الموجودات الثابتة ويتم الإفصاح عنها في كشف الدخل في نهاية السنة المالية بحسب مصادرها وطبيعة النشاط الاقتصادي المتعلق بالوحدة الحكومية. وبهذا يظهر نشاط الفترة المالية بصورته الحقيقية واخلائها من الإيرادات والمصروفات غير المتعلقة بها. ويتميز هذا الاساس بإعطاء بيانات مالية حقيقية لإعداد الحسابات الختامية إضافة الى انه يحقق قابلية للمقارنة بين الفترات المالية ويسهل قياس الأداء للمنشأة. ويعاب عليه انه في الوحدات الحكومية يصعب تطبيقه لإفتقاره الى كوادر محاسبية كفو، كذلك فان استخدام اساس الإستحقاق يوفر فرصة للغش والتلاعب في الحسابات الختامية حيث ان توزيع التكاليف تعتمد

الجارية والحساب التذكيري الدائن المقابل لهذا الحساب هو الإستثمار في الموجود الثابت بحسب نوع الموجود.

ب. ويسجل قيد معاكس لقيد عملية الحصول على الموجود عند شطب أو إهداء الموجود الثابت. كما هو مبين في الفقرة أعلاه.

ج. عند احتساب الإندثار السنوي للموجودات الثابتة في مجموعة الحسابات يجعل حساب الإندثار مديناً وحساب مخصص الإندثار دائناً. أما موجودات البنية التحتية لا يتم احتساب اندثار سنوي لها لأنه يجب المحافظة عليها وإعادة صيانتها بشكل مستمر.

### 2.3 نظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

يتم الرقابة على الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية بالاعتماد على سجلات مراقبة حركة الموجودات الثابتة والجرد السنوي. إلا ان اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة عن الموجودات الثابتة بوصفها مصروفات نهائية على اعتبار أن الوحدات الحكومية تسعى لتقديم الخدمات العامة بدون مقابل أو بمقابل لا يغطي تكاليف اتاجها وإنما تحصل على موارد متجددة من الموازنة العامة للدولة. ادت الى ضعف كفاءة وفعالية إجراءات الرقابة المحاسبية على الموجودات الثابتة من هنا تأتي أهمية تطوير المعالجات المحاسبية للموجودات الثابتة وفق نظام محاسبي الحكومي اللامركزي في العراق :

يقصد بنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي اعطاء الاستقلالية بشكل كامل لدوائر البوالة لكي تمارس عملياتها المحاسبية في الصرف والتنظيم والتسجيل واعداد الكشوفات وموازن المراجعة من قبل موظفيها في قسم الحسابات وهو النظام المطبق بشكل تدريجي في أغلب دوائر الحكومية منذ سنة 1980م بمعنى إن كل دائرة حكومية تستطيع أن تصبح خزينة بشرط أن تتوفر لديها ملاك حسابي وتدقيقي مؤهل ومدرب. (دليل النظام المحاسبي الحكومي العراقي، 2013: 18)

وتتمثل إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي كما يأتي:

أ. **إقتناء الموجودات:** في حال إكمال عملية اقتناء الموجودات وتكامل شروط الصرف وعمل مستندات الصرف تسجل قيمة الأصل مضافاً اليه جميع مصاريف الشراء مصروفاً نهائياً في جانب المدين من حساب النفقات الرأسمالية حسب التبويب الوارد في الموازنة الاتحادية الجارية. (الدليل النظام المحاسبي الحكومي العراقي، 2013: 193)

على اعتبارات شخصية ولا يتفق مع نظام الضريبة. (المهاني والسلوم، 2007:99) (عبدالله، 2009:154)

د. **اساس الإستحقاق المعدل:** أصبح تحديد تعريف لأساس الإستحقاق المعدل من الأمور الصعبة نتيجة تكاثر التغيرات على اساس الإستحقاق ومن هنا يمكن تعريف اساس الإستحقاق المعدل على انه من الأسس المحاسبية التي يعترف بالنفقات وقت تحقق المطلوبات بينما يعترف بالإيرادات عندما تكون قابلة للقياس ومتاحة لتصفية التزامات الفترة الحالية، أي يتم تحصيلها في وقت قريب تكفي لسداد مطلوبات الفترة الحالية، أو يعترف بها عندما تكون متاحة واستلمت نقداً وكذلك يعترف ببعض الإلتزامات طويلة الأمد اذا أصبحت مستحقة الدفع. وقد تطورت اجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة نتيجة الاعتماد على هذا الأساس وقد تم تغير قائمة الموجودات الثابتة وذلك من خلال استبعاد الموجودات المادية من القوائم المالية (كالخزون والموجودات التزائية والبنية التحتية) أي يتم ادراج موجودات المتاحة لمواجهة الإلتزامات المستحقة. (مفضل، 2008:100) (Jeter&chaney,2011:861)، ان المحاسبة عن الموجودات الثابتة تستند على الإجراءات التالية:

- يتم تسجيل الموجودات الثابتة المشتراة أو المتكونة حسب الموازنة الإستثمارية عند اتباع الأساس النقدي.
- تعتمد الوحدات الحكومية في تسجيل الموجودات الثابتة والإلتزامات المتكونة عنها على نوعين من الحسابات النظامية أو التذكيرية (Memorandum Account Groups) وكالاتي: (عبدالله، 2009:153)
- مجموعات حسابات الموجودات الثابتة العامة ( General Fixed Assets Groups).
- مجموعات حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل ( Long term Debt Account Groups).

حركة الموجودات الثابتة في هذه الحسابات تسجل وتراقب بالشكل الآتي:

أ. إذا استلمت الوحدة الموجودات الثابتة بشكل هدايا أو تبرعات يتم تسجيلها في مجموعة الحسابات التذكيرية بتكلفة اقتنائها أو بقيمتها العادلة

من ح/المصروفات النهائية

نباتات وحيوانات	7	4	9	3
موجودات أخرى	8	4	9	3

الى ح/مصروف النفقات الرأسالية

المصدر : من اعداد الباحث اعتماداً على (الدليل المحاسبي الحكومي العراقي، 2013:161)

ويظهر الجدول (1) تبويب حساب النفقات الرأسالية

الجدول 1: تبويب حساب النفقات الرأسالية حسب النفقات الرأسالية

الفصل والمادة	الحساب
ف 5م 1	مباني وإنشاءات
ف 5م 2	وسائط النقل
ف 5م 3	الأثاث والآلات
ف 5م 4	الحيوانات
ف 5م 5	الأراضي
ف 5م 6	تبليط الشوارع
ف 5م 7	المعدات والأجهزة

الجدول من اعداد الباحث استناداً الى: (الدليل المحاسبي الحكومي العراقي، 2013:332)

يسجل قيد اقتناء الموجودات الثابتة في مستند الصرف ثم يتم ترحيلها الى سجل اليومية العامة (محاسبة /86) في الجانب المدين من حساب النفقات الرأسالية ومن ثم نقلها الى سجل (محاسبة/2) في جدول المصروفات النهائية وحسب تبويبها. ويسجل مبلغ الموجود الثابت في سجل (محاسبة /13) للأثاث ويرتب حسب تبويب الموجود. وبعدها ينظم قيد نظامي شهري في حساب النفقات الرأسالية بمجموع المبالغ التي تم صرفها على كل موجود يجعل حساب الموجودات الثابتة مديناً وحساب مقابل الموجودات الثابتة دائناً وذلك حسب كل فئة.

جدول 2: الحسابات الفرعية في الدليل المحاسبي لحساب الموجودات الثابتة وفق النظام

المحاسبي الحكومي العراقي ترميز هيكل الموجودات

نوع الاستمارة	مستوى الأول	مستوى الثاني	مستوى الثالث	البيان
3	9	4		الموجودات الثابتة
3	9	4	1	الأراضي
3	9	4	2	المباني والمنشآت
3	9	4	3	الآلات والمعدات
3	9	4	4	وسائط النقل
3	9	4	5	عدد وقوالب
3	9	4	6	أثاث وأجهزة مكاتب

جدول 3: الحسابات الفرعية في الدليل المحاسبي لحساب المقابل للموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي ترميز هيكل الموجودات

نوع الاستمارة	مستوى الأول	مستوى الثاني	مستوى الثالث	البيان
3	9	4		مقابل الموجودات الثابتة
3	9	4	1	مقابل الأراضي
3	9	4	2	مقابل المباني والمنشآت
3	9	4	3	مقابل الآلات والمعدات
3	9	4	4	مقابل وسائط النقل
3	9	4	5	مقابل عدد وقوالب
3	9	4	6	مقابل أثاث وأجهزة مكاتب
3	9	4	7	مقابل نباتات وحيوانات
3	9	4	8	مقابل موجودات اخرى

المصدر : من اعداد الباحث اعتماداً على (الدليل المحاسبي الحكومي العراقي، 2013:402)

ب. مرحلة حيازة الموجودات الثابتة: عند حيازة الموجودات الثابتة تتحميل

الوحدة الحكومية نفقات صيانتها الدورية والتي تسجل في حساب صيانة الموجودات الثابتة (فصل الرابع من الموازنة الإتحادية)، وتمثل مصاريف الصيانة قيمة المواد واجور العمل وذلك حسب عقد الصيانة، ويمكن أن يتضمن فقط أجور العمل إذا توفر الموارد الإقتصادية لدى الوحدة الحكومية، ويمكن أن يكتفي بمصاريف المواد إذا تم تنفيذ عملية الصيانة من قبل العاملين في الوحدة الحكومية ولا يمكن للوحدة الحكومية تحميل مبالغ التي تصرف على إجراء الإضافات على الموجودات القائمة والتي تزيد من قيمتها ضمن حساب صيانة الموجودات وكذلك الحال عند شراء موجودات متعلقة بأعمال الصيانة مثل المكائن والآلات والمعدات بل يجب اضافتها في حساب نفقات رأسية. (حبيب، 2016:86)

ج. مرحلة التصرف بالموجودات: المقصود بعملية التصرف بالموجود الثابت بيعه

أو شطبه أو تحويله، وعند بيع الموجودات الثابتة تسجل القيمة البيعية كإيرادات لحساب الموازنة كما يسجل قيد محاسبي يجعل حساب الموجودات الثابتة دائناً وحساب مقابل الموجودات الثابتة مديناً بقيمة الموجود. (عبد الله، 2009:156)

3.3 الدليل المحاسبي للموجودات الثابتة وفق نظام المحاسبي الحكومي العراقي

معلومات نافعة تساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

(كرجي، 2017:16)

قد عرف الإفصاح على انها عملية نشر المعلومات التي تعدها الإدارة بشكل مضمون وصحيح حتى يتمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية الوثوق بها واتخاذ القرار المناسب في ضوءها. (عبد اللطيف، 2013:12).

أما ما يخص الإفصاح عن الموجودات الثابتة ففي نهاية السنة المالية يتم الإفصاح عن مجموع المبالغ لحساب الموجودات الثابتة وحساب مقابل الموجودات الثابتة في ميزان المراجعة ويتم تحويل المبالغ الإجمالية للحسابين في سجل (محاسبة/89) ، سجل توحيد الحسابات السنوية إذ يعد هذا السجل بمثابة سجل الأستاذ العام تسجل فيه البيانات المحاسبية المنقولة من ميزان المراجعة لشهر كانون الأول من كل سنة ولفترة حسابات الختامية للسنة نفسها تحقيقاً لتكامل الدورة المحاسبية. (العاني والخطاب، 2013:67)

وفيما يلي متطلبات الإفصاح بشكل ملخص وفق معيار 17 International Publi Sector Accounting Standards (IPSAS): (حبيب،

2016:82)

أ. لتحديد القيمة الدفترية للموجود الثابت يجب الإفصاح عن اسس القياس المتبعة.

ب. الإفصاح عن تسوية حساب رصيد القيمة الدفترية للموجودات الثابتة أول المدة ورصيد آخر المدة بما فيها:

- الإضافات.
- التصرف أو الإستبعادات.
- اندماج الأعمال وذلك من خلال التملك.
- الزيادة أو الإنخفاض الناجم عن اعادة التقييم خلال الفترة.
- الأندثار السنوي للموجود.
- خسائر انخفاض قيمة الموجود.
- الفروقات الصافية الناجمة من تحويل القوائم المالية من العملة الأجنبية الى العملة المحلية (عملة العرض) الخاصة بالوحدات معدة التقارير.
- التغيرات الأخرى.

#### 4. المبحث الثالث: الإطار الميداني

يعد الدليل المحاسبي جوهر النظام المحاسبي وهو بمثابة الإطار العام الذي يعتمد عليه في تحليل المعاملات المالية وتصنيفها حيث أنه يؤثر على عملية الإفصاح المحاسبي ويعرض القواعد والمعالجات واسس المحاسبية، ويوفر الوقت والجهد في كتابة أسماء الحسابات وتبويبها وترحيلها. ويساعد في عمليات الضبط الداخلي ولضمان السيطرة على حقوق والواجبات الوحدة المحاسبية وقياس نتائج نشاطها وبيان مركزها المالي، كما أنها تساعد عملية إجراء مقارنات في أوجه النشاط في الوحدات الحكومية وقد ادى الدليل المحاسبي الى تكامل الدورة المحاسبية وتدوير حساباتها المالية من سنة لأخرى. (القريشي، 2015:36) (الشمري، 2004:39)، ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي الدليل المرفق الذي تم إعداده والمتوافق مع دليل احصائيات مالية GFS والتي فيها قسم الحسابات الى:

#### جدول 4: تبويب الحسابات

اسم الحساب	التبويب
الإيرادات	1
المصروفات	2
الموجودات المالية	3
المطلوبات المالية	4

ان الدليل المحاسبي للموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي هو نفس الدليل المعتمد في النظام المحاسبي الموحد وكما هو معلوم فان طبيعة عمل ونشاط الوحدات الحكومية تختلف عن طبيعة ونشاط الشركات التابعة للنظام المحاسبي الموحد، وأن أنواع الموجودات الثابتة وطبيعتها في الوحدات الحكومية تختلف عن أنواع وطبيعة الموجودات الثابتة في الشركات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد، إذ تمتلك الوحدات الحكومية غير هادفة الى الربح كالجامعات المختبرات العلمية والقاعات الدراسية والاجهزة تختلف عن غيرها من الوحدات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد وهذا يؤدي الى اختلاف في اعداد تقاريرها المالية.

#### 4.1.3 الإفصاح عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي.

يعد الإفصاح المحاسبي عملية نشر المعلومات والبيانات المالية كحد أدنى من المفترض القيام به لضمان ثقة الجمهور المتعامل معه حيث أنها تظهر ملاحظات مهمة عن عمليات الوحدة. (الحساني والأعاجيبي، 2018:97) ويعتبر الإفصاح من أهم المواضيع المثيرة للجدل في بيئة الأعمال، حيث انها تعرض الأحداث المالية والاقتصادية وملاحظات مهمة لمستفيدي المعلومات المحاسبية، لانها تحتوي على

تتم جامعة زاخو بتطوير وتوفير كافة المتطلبات العلمية لكل قسم بالإضافة إلى تطبيق ضمان الجودة العلمي. وتأهيل الطلبة واكتسابهم مهارات وفق متطلبات سوق العمل، إذ شكلت جامعة زاخو برنامجاً للمساعدة في رفع المستوى العلمي وفق المعايير الدولية من خلال تطوير البرامج والمناهج الدراسية وتنفيذ التعليمات الصحية والتنمية المستدامة كجزء من سياسة حكومة إقليم كردستان وأفضل مثال على ذلك هو استمرار برامج إرسال مئات الطلاب والأساتذة إلى جامعات خارج الإقليم والدول المتقدمة للحصول على درجات علمية متقدمة (ماجستير و الدكتوراه) في العلوم المختلفة ولكل حسب اختصاصاتها لتكون الأساس لتغيير وتطوير نقطة علمية في إقليم كردستان. أكمل عدد منهم دراستهم وعادوا إلى المنطقة في 2013-2015. (موقع جامعة زاخو [www.uoz.edu.krd](http://www.uoz.edu.krd))

#### 2.1.4 تصنيف الموجودات في جامعة زاخو ومدى توافقها مع الدليل المحاسبي

##### للموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي

جدول 5: النفقات النهائية للصيانة الموجودات

نوع النفقات	الفصل	المادة	النوع	تفاصيل النوع	العنوان	شهر السابق	شهر الحالي
1	4	1	1	صيانة الطرق			
1	4	2	1	صيانة التأسيسات المائية			
1	4	2	2	صيانة التأسيسات الكهربائية			
1	4	3	3	صيانة سيارات العمل			
1	4	5		صيانة الأثاث			
1	4	6		صيانة المباني			
1	4	7		صيانة المكنن والأجهزة والآلات			
1	4	9		صيانة الحدائق والنباتات والبساتين			

المصدر من اعداد الباحثان بالاعتماد على الحسابات الختامية لجامعة زاخو

#### 3.1.4 مدى توافق أساس قياس الموجودات الثابتة في جامعة زاخو مع النظام

##### المحاسبي الحكومي العراقي

ومن خلال ماسبق نلاحظ ان هناك عدم توافق بين إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في جامعة زاخو مع إجراءات المحاسبة عنها وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي إذ لا يتم تسجيل الموجودات الثابتة في الحسابات النظامية المتقابلة كما لا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

#### 5. اطار مقترح لتطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في جامعة زاخو

##### 1.5 تطوير أسس قياس الموجودات الثابتة

اعتماد أساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة عن الموجودات الثابتة من خلال تسجيلها في قيود نظامية وكما موضح ادناه

#### 1.4 مدى توافق إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في جامعة زاخو مع

##### النظام المحاسبي الحكومي العراقي.

##### 1.1.4 نبذة تعريفية عن جامعة زاخو.

يعود تاريخ جامعة زاخو إلى عام 2005 وفي إطار توجيهات معالي مسعود بارزاني رئيس حكومة إقليم كردستان والسيد نيجرفان بارزاني رئيس وزراء حكومة إقليم كردستان في ذلك الوقت وضع حجر الأساس لكلية التربية وكلية التجارة (خلال مجلس الوزراء الخامس) في الحرم الجامعي في زاخو، الذي كان في ذلك الوقت تابعاً لجامعة دهوك رسمياً. ومع ذلك، خلال حفل افتتاح الكليتين في زاخو، ذكر رئيس وزراء حكومة إقليم كردستان في خطابه أن هذا سيكون الأساس لجامعة مستقلة محتملة في زاخو. في العام الدراسي 2006/2005 تم قبول الطلاب في الكليتين المذكورتين أعلاه.

في الثامن من تموز (يوليو) 2010، صدر أمر رسمي بإنشاء جامعة في زاخو من قبل رئاسة مجلس الوزراء في حكومة إقليم كردستان (مجلس الوزراء السادس) كمنظمة حكومية غير ربحية للتعليم العالي. في العام الدراسي 2014/2013 تم تشكيل جامعة زاخو من 16 قسماً علمياً و 6 مدارس في كليتي العلوم والإنسانيات ورئاسة الجامعة. للعام الدراسي 2015/2014 أصدرت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي قراراً وزارياً بفتح قسم الهندسة الميكانيكية وقسم التربية الرياضية. كما تم فتح قسم التعليم الأساسي لمعلمي المدارس الابتدائية والمتوسطة الحاصلين على دبلوم من أجل تطوير المستوى العلمي للمعلمين. تم تنسيق البرنامج بين وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في حكومة إقليم كردستان ووزارة التربية والتعليم في حكومة إقليم كردستان. الهياكل المقترحة

جامعة زاخو للعام الدراسي 2017-2018 هي كما يلي:

- كلية العلوم / 6 أقسام علمية.
- كلية العلوم الإنسانية / 6 أقسام علمية.
- كلية الإدارة والاقتصاد / 3 أقسام علمية.
- كلية الهندسة / قسمان علميان.
- كلية التربية / 5 أقسام علمية.
- الكلية التربية الأساسية / 5 الأقسام العلمية.
- كلية الطب / 2 الأقسام العلمية.

المعدات والابنية	المباني والانشاءات والآلات والمعدات
موجودات غير متداولة أخرى	الأثاث. أجهزة مكاتب. أجهزة كهربائية. وسائل النقل والانتقال

المصدر: اعداد الباحثان

### 3.5 تطوير إجراءات الإفصاح عن الموجودات الثابتة

يتم الإفصاح عن الموجودات الثابتة وفق النموذج المقترح في قائمة المركز المالي بمبلغ اجمالي للموجودات الثابتة ومقابل الموجودات الثابتة واندثار الموجودات الثابتة المتراكم. كما يتم اعداد كشف ملحق بالقوائم المالية يتضمن تفاصيل الموجودات الثابتة وكما موضح في جدول التالي

جدول 7: كشف تحليل حسابات الموجودات الثابتة

المبلغ	التفاصيل	الحساب
	الرصيد في 1/1	الأراضي
	الإضافات خلال السنة	
	الرصيد في 12/31	
	الرصيد في 1/1	البنية التحتية والمصانع
	الإضافات خلال السنة	
	الرصيد في 12/31	
	الرصيد في 1/1	المعدات والابنية
	الإضافات خلال السنة	
	الاندثار السنوي	
	الرصيد في 12/31	
	الرصيد في 1/1	موجودات غير متداولة أخرى

المصدر: اعداد الباحثان

متطلبات تطبيق النموذج لأول مرة يتطلب تطبيق النموذج لأول مرة إعادة تقييم الموجودات الثابتة بالاعتماد على قوائم الجرد السنوي وسجل الموجودات الثابتة وفق المعادلة الآتية:

$$\text{كلفة الموجود في 2009/1/1} = \frac{\text{العمر الإنتاجي المتبقي للموجود}}{\text{العمر الافتراضي للموجود}} \times \text{الكلفة التاريخية}$$

اما الموجودات التي لا تتوفر بيانات عن تاريخ اقتنائها فيتم تحديد عمرها الإنتاجي المتبقي بناء على وصف حالة الموجود الثابت في ملاحظات لجنة الجرد السنوي او الجهة الإدارية القسم الحائز على الموجود الثابت وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول 8: وصف حالة الموجودات الثابتة لجامعة زاخو

وصف حالة الموجود الثابت	نسبة العمر الإنتاجي المتبقي الى العمر الافتراضي
جديدة	90%
جيدة	70%

1. عند الحصول على الموجودات الثابتة من خلال الشراء يسجل قيدين الأول باعتبارها مصروف ضمن النفقات الاستثمارية والثاني ضمن الحسابات النظامية المتقابلة وكما موضح ادناه.

قيد الشراء من ح/ النفقات الاستثمارية

الى ح/ البنك

قيد اثبات الموجودات الثابتة في الحسابات النظامية

من ح/ الموجودات الثابتة (حسب النوع)

الى ح/ راس المال المتراكم

وعند الحصول على الموجودات الثابتة من خلال الاهداء او تخصيصها من جهة إدارية اعلى يسجل القيد الثاني فقط وعند انشاء الموجود الثابت من خلال عقد مقاوله يسجل القيد الثاني فقط بعد اكتمال انشاء الموجود الثابت

2. يتم احتساب الاندثار السنوي من خلال القيد الآتي:

من ح/ اندثار الموجودات الثابتة

الى ح/ الموجودات الثابتة (حسب النوع)

ويتم قفل ح/ اندثار الموجودات الثابتة في حساب راس المال المتراكم لعدم إمكانية اعتبار الاندثار من ضمن المصروفات المحصنة في الموازنة عند اجراء مقابلة بين الإيرادات والمصروفات الا انه يمكن الاستفادة من هذا الحساب عن احتساب كلفة الخدمات.

3. عند شطب الموجودات الثابتة يتم تسجيل القيد الآتي:

من مذكورين

ح/ راس المال المتراكم

الى ح/ الموجودات الثابتة (حسب النوع)

### 2.5 تطوير الدليل المحاسبي للموجودات الثابتة

يعتمد النموذج المقترح دليل حسابات للموجودات الثابتة مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 وتوافق معه. وكما موضح في الجدول الات

جدول 6: تصنيف الموجودات الثابتة للوحدات الحكومية وفق معايير IPSASB

الفئة	الموجودات
الأراضي	أراضي فضاء. أراضي زراعية، أراضي بناء
البنية التحتية والمصانع	الطرق والجسور والمساحات
	شبكات الري والاسالة والمجري
	المولدات الكهربائية ومضخات المياه



القيمة المقدرة 2020	نسبة العمر الإنتاجي المتبقي الى العمر الافتراضي	وصف الحالة في عام 2020	الكلفة التاريخية
86,712,000	20%	قديمة	433,560,000
22,200,000	50%	متوسطة	44,400,000
14,280,000	70%	جيدة	20,400,000
123,192,000	الاجمالي		
0	الإضافات في عام 2020		
123,192,000	الكلفة في عام 2020		
(123,19,200)	الاندثار السنوي (10%)		
110,872,800	الكلفة الدفترية في 2020/12/31		

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على السجلات المحاسبية وسجل الموجودات لعينة البحث

كما تم تحديد كلفة الأراضي من واقع السجلات اذ بلغت 65,875,000,000 دينار، اما موجودات البنى التحتية (الطرق وشبكات الماء والمجاري وشبكة الكهرباء) فلم تتوفر لدى الباحثين معلومات عن كلفتها لذا تم تقديرها بالاعتماد على راي الخبراء بمبلغ 6,205,682,000 دينار.

وبناء على ذلك يمكن اثبات الموجودات الثابتة في 2020/1/1 كما في القيد الاتي:

اسم الحساب	دائن	مدين
الأراضي		65,875,000,000
البنى التحتية والمصانع		6,205,682,000
المباني والمعدات		125,123,043,239
موجودات أخرى غير مالية		15,272,788,596
راس المال المتراكم	212,476,513,835	

ويتم اثبات الإضافات الى الموجودات الثابتة في عام 2020 كما في القيد الاتي:

اسم الحساب	دائن	مدين
المباني والمعدات		296,249,000
موجودات أخرى غير مالية		4,014,320,250
راس المال المتراكم	4,310,569,250	

وفي 2020/12/31 يتم اثبات قيد اندثار الموجودات الثابتة كما يأتي

اسم الحساب	دائن	مدين
اندثار المباني والمعدات		3135482306
اندثار موجودات أخرى غير مالية		1928710885
المباني والمعدات	3135482306	
موجودات أخرى غير مالية	1928710885	

ثم يتم قفل حساب الاندثار في حساب راس المال المتراكم

اسم الحساب	دائن	مدين
راس المال المتراكم		5064193191

متوسطة	50%
قديمة	20%
مستهلكة	صفر%

المصدر: اعداد الباحثان

وبناء على ذلك تم تقييم موجودات عينة البحث كم موضع في الجدول الاتية:

جدول 9: تقييم المباني والانشاءات

القيمة المقدرة 2020	العمر الافتراضي	العمر المتبقي للمباني	تاريخ الافتناء	كلفة المباني
51,138,750,000	40	26	2006	78675000000
6,720,000,000	40	28	2008	9600000000
2,467,522,500	40	31	2011	3183900000
12,086,927,714	40	32	2012	15108659643
50,782,327,200	40	33	2013	61554336000
189,615,600	40	36	2016	210684000
437,841,350	40	37	2017	473342000
1,011,216,100	40	38	2018	1064438000
288,842,775	40	39	2019	296249000
125,123,043,239			اجمالي الكلفة التاريخية في 2020/1/1	
296,249,000			الإضافات خلال عام 2020	
125,419,292,239			الكلفة الدفترية للمباني في عام 2020	
(3,135,482,306)			اندثار المباني لعام 2020 (2.5%)	
122,283,809,933			الكلفة الدفترية للمباني في 2020/12/31	

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على السجلات المحاسبية وسجل الموجودات لعينة البحث

جدول 10: تقييم الأثاث واهزمة المكاتب

القيمة المقدرة 2020	نسبة العمر الإنتاجي المتبقي الى العمر الافتراضي	وصف الحالة في عام 2020	الكلفة التاريخية
1,819,756,916	20%	قديمة	9,098,784,578
360,291,150	50%	متوسطة	720,582,300
7,202,879,530	70%	جيدة	10,289,827,900
5,766,669,000	90%	جديدة	6,407,410,000
15,149,596,596			الكلفة الدفترية في 2020/1/1
4,014,320,250			الإضافات في عام 2020
19,163,916,846			الكلفة في عام 2020
(1,916,391,685)			الاندثار السنوي (10%)
17,247,525,161			الكلفة الدفترية في 2020/12/31

جدول 11: تقييم وسائل النقل والانتقال

اسم الحساب	دائن	مدين
راس المال المتراكم		5064193191

خلص البحث الى الاستنتاجات الاتية:

● على الرغم من كفاءة إجراءات الرقابة الإدارية على الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية في إقليم كردستان العراق بالاعتماد على سجلات مراقبة حركة الموجودات الثابتة والجرد السنوي. الا ان اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة عن الموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي ادى الى ضعف كفاءة وفعالية إجراءات الرقابة المحاسبية على الموجودات .

● لا تتوافق إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ونظام الاحصائيات المالية الحكومة اذ لم يأخذ النظام بعين الاعتبار الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية بشكل عام والمحاسبة عن الموجودات الثابتة بشكل خاص.

● اثبت الاختبار التجريبي للامموزج المقترح توافر المتطلبات اللازمة لتطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية في إقليم كردستان بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ونظام الاحصائيات المالية الحكومية وذلك لما توفره إجراءات الرقابة الإدارية من معلومات تسهل مراقبة حركة الموجودات الثابتة وكلفة اقتنائها.

## 2.6 المقترحات

بناءً على الاستنتاجات يقترح الباحثان بما يلي :

- اتخاذ الاجراءات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في وحدات إقليم كردستان بما يساهم في زيادة كفاءة وفعالية النظام المحاسبي الحكومي المعتمد في الاقليم في تقييم ورقابة أداء الوحدات الحكومية.
- اعتماد الامموزج المقترح في المحاسبة عن الموجودات الثابتة كخطوة أولى لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام Ipsas17.
- إقامة ورش ودورات تدريبية للكوادر الادارية والمحاسبية لتوضيح أهمية الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية وبيان متطلبات وإمكانية اعتمادها لتطوير المحاسبة في الوحدات الحكومية في العراق بشكل عام وفي إقليم كردستان بشكل خاص .

## 7. قائمة المصادر

اندثار المباني والمعدات	3135482306
اندثار موجودات أخرى غير مالية	1928710885

وبذلك يمكن اعداد كشف الموجودات الثابتة راس المال المتراكم كما موضح في الجدول الاتي:

### جدول 12: كشف تحليل حسابات الموجودات الثابتة لسنة 2020

الحساب	التفاصيل	المبلغ
الأراضي	الرصيد في 1/1	65,875,000,000
	الإضافات خلال السنة	0
	الرصيد في 12/31	65,875,000,000
البنية التحتية والمصانع	الرصيد في 1/1	6,205,682,000
	الإضافات خلال السنة	0
	الرصيد في 12/31	6,205,682,000
المعدات والابنية	الرصيد في 1/1	125,123,043,239
	الإضافات خلال السنة	296,249,000
	الاندثار السنوي	(3,135,482,306)
	الرصيد في 12/31	122,283,809,933
موجودات غير متداولة أخرى	الرصيد في 1/1	15,272,788,596
	الإضافات خلال السنة	4,014,320,250
	الاندثار السنوي	(1,928,710,885)
	الرصيد في 12/31	17,358,397,961

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على السجلات المحاسبية وسجل الموجودات لعينة البحث

وبناء على ما سبق نلاحظ مدى أهمية المعالجات المحاسبية للموجودات الثابتة وفق الامموزج المقترح اذ أدت الى تكامل إجراءات الرقابة الإدارية على الموجودات الثابتة مع إجراءات الرقابة المحاسبية. فقد اعتمد تطبيق الامموزج المقترح على ماتوفره إجراءات الرقابة الإدارية في عينة البحث على الموجودات الثابتة من خلال مسك سجلات لتسجيل ومراقبة حركة الموجودات الثابتة واجراء الجرد السنوي بما يوفر متطلبات المحافظة عليها من الاختلاس وسوء الاستخدام.

من جانب اخر فان اعتماد إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق الامموزج المقترح لايتطلب إجراءات معقدة وان متطلباته تطبيقه متيسرة ولا تتعارض مع القواعد والإجراءات المحاسبية خاصة . بالمقابل يوفر الامموزج المقترح معلومات مفيدة في تقييم أداء الوحدات الحكومية خاصة فيما يتعلق باستخدام الموجودات الثابتة ويزيد من فاعلية النظام المحاسبي الحكومي لما يوفره من معلومات تساهم في قياس كلفة الخدمات المقدمة.

## 6. الإستنتاجات والمقترحات

### 1.6 الإستنتاجات

## 1.7 المصادر العربية

14. الشمري، فراس عزيز محمد، (2004) " الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية"، معيار محاسبي مقترح، رسالة ماجستير، كلية الإدارة وإقتصاد، جامعة موصل، 2004.
15. عمر، محمد عبد الحليم، (1992) "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية"، كلية التجارة، ومعيار الى جامعة الأزهر ، جامعة ام القرى، مكة المكرمة، مجلة العلمية لكلية التجارة جامعة عين الشمس.
16. المهاني والسولوم، محمد خالد، حسن عد الكريم، (2007) "تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي"، مجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة دمشق.
17. العروسي، آسيا، (2014) "تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة تضخم: دراسة حالة مؤسسة إقتصادية جزائرية"، كلية علوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التيسر، جامعة المسيلة، الجزائر.
18. وزارة المالية، (2013) "توثيق الإطار العام للدليل المحاسبي الحكومي الموحد".
19. لخزسي محمد، (2017) "اسس وقواعد التقييم المحاسبي : دراسة تحليلية"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، وعلوم التيسر، جامعة الباتنة - الحاج لخضر، الجزائر.
20. موقع جامعة زاخو
21. uoz.edu.krd

## 2.7 المصادر الأجنبية

1. Debra C. Jeter & Paul K. Chaney, (2011), "Advanced Accounting", John Wiley & Sons, Inc., U.S.A.
2. FASB , Financial Accounting Standards Board(1985), "Statement of Financial Accounting Concepts".
3. Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., Warfield, Terry D. (2014) , "Intermediate
4. Accounting", IFRS Edition, John Wiley & Sons.
1. اردني، طه أحمد حسن (2015)، "ملاح إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF-IPSASB) (GFMS) "، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة موصل.
2. جاني وملياني، أمينة هناء، حكيم، (2017) "أهمية التحول من أساس النقدي الى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصنة المحاسبة العمومية"، تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.
3. حبيب، ندى سلمان، (2016) "الآية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة، الممتلكات والمصانع والمعدات في الوحدات الحكومية العراقية وفقاً للمعيار الدولي 17 - قطاع عام لتعزيز المسانلة واتخاذ القرارات"، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد.
4. الحساني والأعاجبي، وعد هادي عبد، عقيل دخيل كريم، "إطار مقترح لمعالجة الموجودات الثابتة المشتركة بين الدراسات الصباحية والمسائية في الجامعات الحكومية العراقية"، بحث تطبيقي في احدى كليات الجامعات الحكومية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة مثنى، 2018.
5. سليم، فريد منصور حمدان، (2007) "اتر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
6. السندي، "علي مال الله عبد الله، (2012) "المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام ودوره في ترشيد قرارات الإستثمار الحكومية في البنى التحتية"، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة موصل، المؤتمر العلمي الدولي لجامعة دهوك.
7. العاني والحطاب، (2013) "النظام المحاسبي الحكومي اللا مركزي"، وزارة المالية، جمهورية العراق.
8. عبد اللطيف، شادو، (2014) "القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS /IAS"، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقانة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التيسر، جامعة قاصدي مراح - ولافة، 2014.
9. عبدالله، علي مال الله (2009) "تقويم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية في الوحدات الحكومية: دراسة في عينة من الوحدات الحكومية في محافظة نينوى"، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة موصل..
10. التريشي، هناء علي حسين، (2015) "أنموذج مقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح: دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية"، بغداد.
11. كرجي، محمد باقر (2017) "قياس مستوى الإفصاح المحاسبي، في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الإستثمار: دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية.
12. مفضل، إبراهيم عبد القدوس احمد، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في جمهورية الجنية"، اطروحة دكتوراه، كلية لإقتصاد، جامعة دمشق.
13. وشاح، محمود عبدالله محمود، (2008) "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، دراسة ميداني، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2008.