مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: إطار عمل مقترح للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية في متحف آثار الموصل
اسم الكاتب: غادة يونس هادي، وحيد محمود رمو
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3672
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 23:53 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Journal of
TANMIYAT AL-RAFIDAIN
(TANRA)
A scientific, quarterly, international, open access, and peer-reviewed journal

Vol. 39, No. 126
June, 2020

© University of Mosul | College of Administration and Economics, *Mosul, Iraq.*

TANRA retain the copyright of published articles, which is released under a "Creative Commons Attribution License for CC-BY-4.0" enabling the unrestricted use, distribution, and reproduction of an article in any medium, provided that the original work is properly cited.

Citation: Waheed M. (2020). "A Proposed Framework for Measuring and Disclosing the Heritage Assets" ***TANMIYAT AL-RAFIDAIN***, 39 (*126*), 86-110 , https://doi.org/10.33899/tanra.2020.165653

P-ISSN: 1609-591X
e-ISSN: 2664-276X
tanmiyat.mosuljournals.com

Research Paper

A Proposed Framework for Measuring and Disclosing the Heritage Assets

Ghada Y. Hadi [1]; Waheed M. Rammo[2]
[1&2] College of Administration and Economics, University of Mosul

Corresponding author: Waheed M. Rammo, College of Administration and Economics, University of Mosul, Iraq, dr.waheedramo@gmail.com.

DOI: https://doi.org/10.33899/tanra.2020.165653

Article History: *Received*: 19/ 12/2019; *Revised*:22/ 4/2019; *Accepted*: 10/5/2020; *Published*: 1/6/2020.

Abstract

The present research aims at clarifying the concept of heritage assets and their relationship to society from a historical, cultural and environmental perspective and determining the part it may play for the growth and development of societies and the degree of their impact on future generations. This explains also the differences in accounting treatments for heritage assets from other assets according to their different nature. Moreover, it sheds light on the significance of providing a local accounting standard for heritage assets compatible with the requirements of measurement and disclosure. The preponderance of this research comes from the importance of heritage assets and their economic and cultural value. It is worth mentioning that there is the need to define the most outstanding ways to preserve this cultural heritage from loss, theft and destruction, especially after the recent events in Iraq. This reflects the importance of accounting science to contribute effectively to the preservation of heritage assets and their accurate and efficient disclosure in addition to examining the practices which help preserve the archaeological sites and the environment and its natural resources. The researchers reached many conclusions, the most impressive one is that accounting plays a decisive part in protecting the resources of the country. The second conclusion is measuring the economic results that its outputs represented by the financial statements which are the final product of financial accounting.

It takes part in the field pf quality of financial information which contributes to preserve the heritage assets and the history and heritage of the country.

The researchers also recommended the necessity of designing an accounting manual at the Mosul Museum. This is due to the lack of an international accounting standard that specifies the nature of the treatments and accounting operations in this activity, and that any system that operates in light of these treatments that this directory contains.

Keywords

Heritage assets, evaluation, measurement, disclosure, international accounting standards

مجلة

تنمية الرافدين

(TANRA): **مجلة علمية، فصلية، دولية، مفتوحة الوصول، محكمة.**

المجلد (39)، العدد (126)، حزيران 2020

© جامعة الموصل |
كلية الإدارة والاقتصاد، *الموصل، العراق.*

تحتفظ (**TANRA**) بحقوق الطبع والنشر للمقالات المنشورة، والتي يتم إصدارها بموجب ترخيص (Creative Commons Attribution) لـ (CC-BY-4.0) الذي يتيح الاستخدام، والتوزيع، والاستنساخ غير المقيد وتوزيع للمقالة في أي وسيط نقل، بشرط اقتباس العمل الأصلي بشكل صحيح.

الاقتباس: هادي ، غادة يونس؛ رمو، وحيد محمود رمو (2020). "إطار عمل مقترح للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية في متحف آثار الموصل". ***تنمية الرافدين***، 39 (*126*)، 86- 110 ،
https://doi.org/10.33899/tanra.2020.165653

P-ISSN: 1609-591X
e-ISSN: 2664-276X
tanmiyat.mosuljournals.com

ورقة بحثية

إطار عمل مقترح للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية في متحف آثار الموصل

غادة يونس هادي [1]؛ وحيد محمود رمو [2]

[1&2] كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل

المؤلف المراسل: وحيد محمود رمو، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، نينوى، العراق، dr.waheedramo@gmail.com.

DOI: https://doi.org/10.33899/tanra.2020.165653

تاريخ المقالة: *الاستلام*: 2019/12/19؛ *التعديل والتنقيح*: 2020/4/22؛ *القبول*: 2020/5/10؛ *النشر*: 1/ 2020/6.

المستخلص

يهدف البحث إلى توضيح مفهوم الموجودات التراثية وعلاقتها بالمجتمع من المنظور التاريخي والثقافي والبيئي، وتحديد الدور الذي يمكن أن تؤديه من أجل نمو المجتمعات وتطورها ودرجة تأثيرها على الأجيال المستقبلية وبيان الاختلافات في المعالجات المحاسبية للموجودات التراثية عن الموجودات الأخرى نظراً لاختلاف طبيعتها وتسليط الضوء على أهمية توفير معيار محاسبي محلي للموجودات التراثية يتلاءم مع متطلبات القياس والإفصاح عنها، إذ تنبع أهمية البحث من أهمية الموجودات التراثية وقيمتها الاقتصادية والتراثية والحضارية، فضلاً عن الحاجة إلى تحديد أهم السبل للحفاظ على هذا التراث الحضاري من الفقدان والسرقة والتدمير وخصوصاً بعد الأحداث التي مر بها العراق مؤخراً، مما أظهر أهمية علم المحاسبة في المساهمة بشكل فاعل للحفاظ على الموجودات التراثية وقياسها والإفصاح عنها بشكل دقيق وكفوء، فضلاً عن تدقيق الممارسات التي تسهم بالحفاظ على المواقع الآثارية مع الحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية.

توصل الباحثان إلى العديد من الاستنتاجات كان أهمها أن للمحاسبة دوراً فاعلاً في حماية موارد الدولة وقياس النتائج الاقتصادية التي تظهرها مخرجاتها المتمثلة في القوائم المالية التي تعد المنتج النهائي للمحاسبة المالية، حيث تسهم جودة المعلومات المالية في الحفاظ على الموجودات التراثية وبالتالي الحفاظ على تاريخ وتراث البلاد، كما أوصى الباحثان بضرورة تصميم دليل للمحاسبة في متحف آثار الموصل، وذلك لعدم وجود معيار محاسبي دولي يحدد طبيعة المعالجات والعمليات المحاسبية في هذا النشاط، وان يعمل اي نظام يتم تشغيله في ظل هذه المعالجات التي يحويها هذا الدليل.

الكلمات الرئيسة

الموجودات التراثية، التقييم، القياس، الافصاح، معايير المحاسبة الدولية

مقدمة

تعتبر الموجودات التراثية إرثاً حضارياً تعتز به المجتمعات المدنية وتسعى دوماً إلى تعزيز دورها ومكانتها، لأنها تمثل إمتداداً لتطور الحضارة ومكانة المجتمع على الخارطة الثقافية، إن هذا الإرث الحضاري يلقي مسؤولية كبيرة على عاتق المجتمع ومؤسساته من أجل حماية هذا التراث وتطويره، لأنه يشكل مورداً إقتصادياً كبيراً، فضلاً عن كونه إرثاً حضارياً يربط الماضي بالمستقبل مروراً بالحاضر.

نتيجة لكون علم المحاسبة علماً إجتماعياً ذا صلة كبيرة بالمجتمع وتطوره، وله أثر كبير على البيئة فلقد أصبح علم المحاسبة أحد أهم العوامل للحفاظ وتطوير الموجودات التراثية كما أن الإستثمار بهذه الموجودات يرتبط بشكل كبير في الحفاظ على البيئة وصيانة مواردها الطبيعية.

إن توافر نظام محاسبي متكامل لهو أمر حيوي في جميع المؤسسات، مما يتطلب البحث بإستمرار عن إمكانية تطوير وتحديث نظم المعلومات المحاسبية لتتمكن من تحقيق أهداف إدارتها ضمن معايير توفير الوقت والجهد والتكلفة، مما يؤدي إلى تحقيق أقصى درجات الموثوقية والدقة والكفاءة في القياس والإفصاح المحاسبي، كما أن توظيف تقنيات المعلومات والإتصالات من أجل تحويل الأنظمة المحاسبية من أنظمة تقليدية إلى أنظمة إلكترونية تعتمد بشكل كبير على الحاسب الآلي من خلال برمجيات متخصصة وكوادر متدربة يمكن أن يعزز من دور المحاسبة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية، فضلاً عن تحقيق سرعة في الإنجاز ودقة في النتائج وخلو شبه صفري من الأخطاء.

منهجية البحث

1. مشكلة البحث:

تعتبر الموجودات التراثية من أهم الموجودات في العديد من المؤسسات وخصوصاً المؤسسات التي تهتم بالآثار والمتاحف والفنون الإبداعية، وعليه فإن مشكلة البحث تتمثل بالآتي:

- عدم وجود قاعدة بيانات متكاملة تتضمن القطع الأثرية في العراق، واقتصر الأمر على اعتماد جداول (مثل جداول الإكسل) تتضمن معلومات عن كميات هذه الموجودات مع وصف بسيط لها.
- صعوبة تحديد القيمة الحقيقية للموجودات التراثية لعدم توافر موجودات مشابهة لها.
- عدم التوافق مابين النظم المحاسبية المستخدمة في العراق مع المتطلبات المحاسبية للقياس والافصاح عن الموجود التراثي.
- فقدان كم كبير من الموجودات التراثية وتجريف العديد من المواقع الآثارية في العراق، مما يعكس صورة توضح عدم الإهتمام بهذه الموجودات على الرغم من أهميتها الإقتصادية والتراثية وقيمتها التي لا تقدر بثمن.

2. أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أهمية الموجودات التراثية وقيمتها الإقتصادية والتراثية والحضارية، فضلاً عن الحاجة إلى تحديد أهم السبل للحفاظ على هذا التراث الحضاري من الفقدان والسرقة والتدمير وخصوصاً بعد الأحداث التي مر بها العراق مؤخراً، مما أظهر أهمية علم المحاسبة في المساهمة بشكل فاعل للحفاظ على الموجودات التراثية وقياسها والإفصاح عنها بشكل دقيق وكفوء، فضلاً عن تدقيق الممارسات التي تسهم بالحفاظ على المواقع الآثارية مع الحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية.

3. أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الآتي:

- توضيح مفهوم الموجودات التراثية وعلاقتها بالمجتمع من المنظور التاريخي والثقافي والبيئي وتحديد الدور الذي يمكن أن تؤديه من أجل نمو المجتمعات وتطورها ودرجة تأثيرها على الأجيال المستقبلية.
- بيان الإختلافات في المعالجات المحاسبية للموجودات التراثية عن الموجودات الأخرى نظراً لإختلاف طبيعتها.
- تسليط الضوء على أهمية توفير معيار محاسبي محلي للموجودات التراثية يتلاءم مع متطلبات القياس والإفصاح عنها.

4. فرضية البحث

لقد تم بناء هذا البحث على فرضيتين رئيسيتين مفادهما:

- يؤدي إظهار الموجودات التراثية بقيمها الحقيقية إلى تصوير حقيقي للمركز المالي للمؤسسات التي تمتلكها.
- يؤدي إصدار معيار محاسبي عراقي لتحديد أسس قياس الموجودات التراثية والإفصاح عنها وتحديد المعالجات المحاسبية لها إلى الحفاظ عليها بوصفها إرثاً حضارياً.

5. هيكلية البحث

من أجل خدمة أهداف البحث فلقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث، حيث تناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي للموجودات التراثية، أما المبحث الثاني فقد تناول التقييم والقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية، وتناول المبحث الثالث تصميم الإطار المقترح للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للموجودات التراثية

1. مفهوم الموجودات التراثية:

لقد تنوعت التعاريف الخاصة بمفهوم الموجودات التراثية نظراً لأهميتها بالنسبة للمجتمع وقيمتها المادية والمعنوية، فلقد عرف Thielen (2014) الموجودات التراثية بأنها مجموعة من الموجودات التي تحتفظ بها الحكومات إلى فترة غير محددة من الزمن وتتمثل بالموجودات التاريخية والثقافية والتعليمية والمعمارية الفريدة من نوعها (Thielen,2014,16)، كما قدم Masitta (2015) تعريفاً مفاده أن الموجودات التراثية هي كل ماشيده الأجداد من الحضارة في المدن وخارجها، وتختلف بالنسبة لقدمها والعهود التاريخية التي تنتمي إليها والمواد المستخدمة في بنائها كما تختلف تبعاً لحالتها من الضعف والقوة والظروف التي واجهتها (Masitta,2015,14)، أما Ahmed etal (2016) فلقد عرّف الموجودات التراثية على أنها الرصيد والمخزون المتميز، الذي يميزه الثبات والاستمرارية معاً، ويجمع في أعطافه القيمة الروحية والجمالية، فضلاً عن كونه حقيقة ملموسة فرضت قبولها واحترامها، لكونها تسجيلاً صادقاً لثقافة المجتمع ووحدة منهجه وملامحه الانسانية والفكرية عبر العصور، وخلال فترات وحقب متباينة الظروف والملامح (Ahmed etal, 2016, 7263)، أما محاسبياً فقد عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB بأنها الموجودات الموروثة الثقافية والتاريخية والبيئية مشتملة المباني التاريخية والنصب التذكارية والمواقع الأثرية والمناطق الطبيعية المحمية والأعمال الفنية (IPSASB, 2017: 9)، ولقد عرّفت المادة (4) من قانون الآثار والتراث رقم (55) لسنة 2002 الموجودات التراثية بأنها الأموال المنقولة وغير المنقولة التي لا يقل عمرها عن 200 سنة ولها قيمة تاريخية ووطنية وقومية ودينية وفنية والتي يعلن عنها بقرار من الوزير (Antiquities and Heritage Law, 2002: 566).

ويرى الباحثان على ضوء التعاريف السابقة بأن الموجودات التراثية هي مجموعة من الموجودات التي تتمثل بمواقع ذات قيمة أثرية أو تاريخية أو ثقافية أو دينية أو معمارية فريدة من نوعها، فضلاً عن النصب التذكارية والعناصر المادية التاريخية التي تتميز بقيمة فنية وعلمية وجمالية والتي تحتفظ بها الحكومات إلى مدة غير محددة من الزمن كمستودع للقيمة أو لاستخدامها في إنتاج خدمات ثقافية أو خدمات ترفيهية.

2. أهمية الموجودات التراثية:

إن للموجودات التراثية أهمية كبيرة ومؤثرة على المجتمع، حيث إنها تمثل قيمة الموجود التراثي لهذا الجيل والأجيال المستقبلية بسبب اهتمامها بالتراث، وينبغي أن يكون تقييم الأهمية متناسباً مع أهمية الموجود التراثي المحتمل الذي قد تحدثه المقترحات على تلك القيم (Balan & Vasile, 2015, 291). وتعد الموجودات التراثية وسيلة قوية للنشاط السياحي وجذب السياح للمناطق التي توجد فيها (Mcshea, 2010, 14) فمن خلال النشاط السياحي ستكون هناك فوائد بعيدة المدى يمكن من خلالها زيادة نفقات الزوار، والوعي بموارد المجتمع، وزيادة إيصالات الضرائب، أي إن سياحة التراث الثقافي ستعيد الناس إلى جذورهم الثقافية وتثير عنايتهم بتاريخهم الخاص أو ثقافتهم وستكون قوة فاعلة تقوم بتأمين تلك الثقافة، ومورداً مهماً وأساسياً متيناً وثابتاً للاقتصاد (Goh, 2015, 47).

إن العديد من تلك الموجودات التراثية لها أهمية محلية وقيمة اجتماعية، ويتم الحفاظ عليها كونها مرتبطة بمكان ومجتمع محددين ومحمية بالقانون، وقسم منها اكتسب أهمية دولية فأدخل ضمن الموجودات التراثية العالمية، وتكمن الخطوة الحيوية الأولى لمعرفة أهمية الموجودات التراثية للحفاظ عليها وحمايتها في فهم قيمتها وتقديرها. ويمكن معرفة أهمية الموجودات التراثية من خلال جوانب متعددة نذكر منها الآتي (Chiam et al., 2011, 4)، (Avrami et al., 2000, 8)، (Bond et al., 2004, 39):

- الأهمية الثقافية
- الأهمية الإقتصادية
- الأهمية الفنية
- الأهمية التاريخية
- الأهمية الإجتماعية
- الهوية الوطنية

لقد أكد Hoskara & Doratli (2007) على أن الأهمية الأساسية للموجودات التراثية بأنها تسمح للمجتمعات الثقافية بفهم بعضها بعضاً، فهي تّعد وثيقة من وثائق التاريخ، ومصدراً للمعلومات ودليلاً يمكن أن يختبره كل جيل (Hoskara & Doratli, 2007, 855)، وأكد Lernia (2015) على أنه من الضروري أن تعترف اليونسكو بأهمية زيادة الوعي بالموجودات التراثية وإنشاء الوكالات والمؤسسات التي تزيد الوعي بين الناس بأهميتها من أجل المحافظة عليها، كما لابد من أن تشجع الباحثين من مختلف المناطق على استكشاف تاريخ التراث المدفون (Lernia, 2015, 548).

3. خصائص الموجودات التراثية:

توصف بعض الموجودات بأنها موجودات تراثية نظراً لأهميتها الثقافية أو التاريخية أو البيئية، وتشمل أمثلة الموجودات التراثية المباني التاريخية والمواقع الأثرية والأعمال الفنية وغيرها من الموجودات ذات القيمة الأثرية أو التاريخية أو الثقافية، وكثيراً ما تتسم الموجودات التراثية بخصائص معينة حددها مجلس معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام بما يأتي (IFAC, 2018, 5):

- من غير المرجح أن تنعكس قيمتها من الناحية الثقافية، البيئية، التاريخية، التعليمة، بشكل كامل في قيمتها المالية القائمة على أساس سعر السوق فقط.
- تفرض الالتزامات القانونية و/أو التشريعية قيودًا صارمة على البيع والمتاجرة فيها.
- تكون غير قابلة للاستبدال غالباً، وقد تزداد قيمتها على مر الوقت حتى إذا ساءت ظروفها المادية.
- قد يكون من الصعب تقدير عمرها الانتاجي، والذي قد يصل في بعض الحالات إلى مئات السنين.

يعتزم المجتمع الحفاظ على الموجودات التراثية لأجل غير مسمى بسبب أهميتها الثقافية، والتاريخية، والترفيهية والبيئية، التي تعود بالفائدة عليه. وقد تناول العديد من الباحثين (Pires etal,2015,625 ;Ahmed etal,2016,7264) الخصائص العامة للموجودات التراثية مع اختلاف في وجهات النظر حول بعض النقاط والاتفاق على بعض النقاط الأخرى، إذ جمع بعض الباحثين (Ouda,2014,114; Sunanto,2017,23) بين الموجودات وعدّوها من الموجودات التراثية كالموجودات الثقافية، والبيئية،

والعلمية، والتاريخية، في حين استثنى باحثون آخرون (ASB,2006,7; Deisser & Njuguna, 2016, 45) بعض الموجودات من هذا التصنيف.

ويرى الباحثان أنه لا يمكن المحافظة على الموجودات التراثية أو تضمينها في أي مشروع تخطيطي قبل دراستها من حيث القيمة والأهمية والحجم والخصائص وملكية الموجودات التراثية، وبالتالي فإن تسجيل المعلومات والبيانات والخصائص المهمة للمكان بدقة بالغة الأهمية تعد من الخطوات الأولى الرئيسة في عملية التخطيط والمحافظة على الموجودات التراثية.

4. تصنيف الموجودات التراثية:

لقد اتفق كل من Lopez (2016) و Massoud (2012) و Landriani & Pozzoli (2014) على تقسيم الموجودات التراثية إلى ثلاث مجموعات هي:

- الآثار: تتمثل في الأعمال المعمارية وأعمال النحت والتصوير على المباني، والعناصر والتكوينات ذات الصفة الأثرية والنقوش، والكهوف ومجموعة المعالم التي لها قيمة عالمية واستثنائية من وجهة نظر التاريخ أو الفن أو العلم.
- المجمعات: تتمثل بمجموعة المباني المنفصلة أو المتصلة التي تتميز بمعمارها أو تناسقها أو اندماجها في منظر طبيعي والتي لها قيمة عالمية استثنائية من وجهة نظر التاريخ، أو الفن أو العلم.
- المواقع: وهي أعمال الإنسان أو الأعمال المشتركة بين الطبيعة والإنسان، فضلاً عن المناطق التي توجد فيها المواقع الأثرية التي لها قيمة عالمية استثنائية من وجهة النظر التاريخية

ويرى الباحثان أن الموجودات التراثية يمكن تصنيفها إلى صنفين هما:

- الموجودات التراثية الثقافية: وتشمل الآثار والنصب التذكارية والأعمال المعمارية والنحت والرسم وميزات أخرى ذات قيمة من وجهة نظر التاريخ، والفن، والعلم وتشمل أيضاً مجموعة من المباني والمواقع.
- الموجودات التراثية الطبيعية: وتتمثل بمجموعة التشكيلات الطبيعية البارزة نباتية أو جيولوجية ومواطن النباتات والحيوانات النادرة، والمناطق ذات القيمة العلمية والجمالية.

المبحث الثاني: التقييم والقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية

إن الموجودات التراثية أحد محددات ثقافة وتاريخ وهوية أي مجتمع وذات تأثير مهم على أداء المنظمة التي تمتلكها، لذلك يتطلب الأمر الاعتراف بهذه الموجودات في التقارير المالية ومن أجل الاعتراف بها لابد من تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها واختيار أسلوب قياس محاسبي يناسب أنواعها المختلفة والمتنوعة وتحديد آلية الإفصاح عنها.

1. تقييم الموجودات التراثية:

لكي يتم الاعتراف بالموجودات التراثية لابد من أن يكون لها نتاج مادي يؤثر على أداء المنظمة التي تمتلكها، وتتصل هذه العلاقة بالإنسان والتراث، حيث يعتمد تقييم الموجودات التراثية على الإدراك الواعي للقيمة المضافة التي تقدمها هذه الموجودات، ولقد عرّف Allen (2005) قيمة الموجودات التراثية بوصفها

الأهمية الثقافية والقيمة الجمالية، والتاريخية، والعلمية، والإجتماعية التي تسديها تلك الموجودات للمجتمع بشكل عام والمنظمة بشكل خاص (Allen, 2005, 1)، ويمكن تعريفها من وجهة نظر محاسبية بأنها عملية تحويل الموجودات التراثية إلى وحدات نقدية، وأن تكون المنفعة أو الخدمة المحتملة شاملة اقتصادياً واجتماعياً، ويرى الباحثان بأن تقييم الموجودات التراثية يعتمد على العديد من العوامل كالعوامل الإجتماعية والتاريخية والثقافية وغيرها وتكتسب هذه الموجودات قيمتها نتيجة الإستحقاق المعنوي أو المادي أو كليهما والذي يؤثر بشكل إيجابي على أداء المنظمة مالياً.

1.1 أسباب تقييم الموجودات التراثية

إن معرفة تصـــنيف الموجودات التراثية وكيفية التعامل معها من حيث درجة الأهمية تتطلب القيام بعملية تقييم جدية ومهنية لتلك الموجودات لكي تكتســب حقها في التثمين الذي تســتحقه. ومن أهم أســباب التقييم ما يأتي:(Shuib & Mathew, 2016, 58)

- تقديرات التقييم مفيدة لتقييم ما إذا كان ينبغي القيام بمشاريع لحماية أو استعادة مقتنيات الموجودات التراثية.
- تقديرات التقييم مفيدة أيضاً في تحديد مستوى الاستثمار في الأنشطة الجارية لتوفير أو حماية مقتنيات الموجودات التراثية. حتى نتمكن من تحديد مقدار الجهد والموارد التي ينبغي تخصيصها لحماية الموجودات التراثية.
- يمكن أن تكون نتائج التقييم مفيدة للغاية في الافصاح عن القرارات المتعلقة بتمويل مقتنيات الموجودات التراثية. وبما أننا نعترف بالتنوع في قيم الموجودات التراثية التي يحتفظ بها السكان، يمكن استخدام التقديرات ايضاً للتنبؤ بما سيحدث إذا تـم الاعتماد المتـزايد على رســـوم الدخـول. (Navrud & Ready, 2002, 7).

1.2 مناهج تقييم الموجودات التراثية

لقد حدد كل من Alias et al. (2007) و Mohamad et al. (2015) أن هناك ثلاثة مناهج للتقييم تستخدم في تقييم الموجودات التراثية وهي كما يأتي (Alias et al., 2007, 2)، (Mohamad et al., 2015, 3):

- منهج مقارنة المبيعات: تستخدم هذه الطريقة على نطاق واسع في تقييم الموجودات التراثية، ويعرف منهج مقارنة المبيعات باسم منهج السوق ايضاً، لأنه يعتمد على تحليل السوق.
- منهج التكلفة: يوفر منهج التكلفة مؤشراً على القيمة باستخدام المبادئ الاقتصادية التي يكون المشتري على استعداد لدفعها ولا تزيد عن ما يجب أن تكون علية التكلفة.
- منهج الدخل: يوفر منهج الدخل تحديد القيمة عن طريق تحويل التدفقات النقدية المستقبلية إلى قيمة رأس المال المتداول، ويفترض منهج الدخل أن الموجودات يمكن أن تولد دخلاً على مدار فترة عمرها الانتاجي.

ويرى الباحثان بأن تقييم الموجودات التراثية يعدّ من المسائل الشائكة التي يصعب تحديدها بدقة إذ تعتمد على وجهة النظر الشخصية (للخبراء المختصين) فيختلف تحديدهم للقيمة بناءً على تجربتهم الذاتية

ومفهومهم، ونظراً لعدم وجود موجودات مشابهة لها وكذلك ندرتها، ولا يوجد لها أسواق نشطة يتم من خلالها تحديد أسعارها السوقية، فضلاً عن أن قيمة هذه الموجودات تزداد بمرور الوقت، لذا فان أنسب طريقة لإعادة تقييمها هي تكاليف صيانتها التي تشمل جميع التكاليف من مرحلة التنقيب عنها(في حالة اكتشافها لاول مرة) زائداً جميع التكاليف الأخرى المرتبطة بها، إلى أن يصبح هذا الموجود محافظاً على قيمته الموروثة التي تؤدي إلى إطالة عمره.

2. قياس الموجودات التراثية:

يعد القياس وظيفة أساسية لمختلف العلوم الطبيعية والاجتماعية، ويمثل أحد أهم الوظائف الأساسية لها لما يضيفه من أهمية خاصةً على المعلومات المحاسبية، ولقد عرّف Agustini & Putra (2011) القياس بأنه عملية تحويل الأحداث الوصفية إلى أرقام بناءً على قواعد وقوانين معينة (Agustini & Putra, 2011, 11)، أما Biondi et al. (2018) فلقد عرّف القياس بأنه تعيين قيمة نقدية للموجودات عن طريق اختيار طريقة قياس مناسبة بطريقة يمكن من خلالها تحقيق بعض الخصائص النوعية كالأهمية النسبية والقابلية على الفهم وقابلية المقارنة والتوقيت المناسب وإمكانية التحقق، فضلاً عن مراعاة قيد التكلفة (Biondi et al., 2018, 13).

ويرى الباحثان أن القياس هو العملية التي نحدد بواسطتها كمية ما يوجد في الشيء من الخاصية أو السمة التي نقيسها، وأن قياس الموجودات التراثية يتمثل في قياس الفوائد التي يمكن أن تتدفق على المنظمة نتيجة استغلال هذه الموجودات، وتشمل عملية قياس الموجودات التراثية إرفاق قيمة نقدية للعنصر واختيار أساس القياس المناسب الذي يلبي هدفه، وتحديد ما إذا كان القياس يحقق الخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات.

1.2 أهداف قياس الموجودات التراثية

لقد حدد Biondi et al. (2018) أن الهدف الأساسي من القياس هو اختيار قواعد القياس التي تعد مناسبة عند توافر معلومات تمكن المستخدمين من تقييم ما يأتي (Biondi et al., 2018, 13):

- تكلفة الخدمات: ينبغي أن تعكس تكلفة الخدمات التي تحصل عليها المنشأة مقدار الموارد المصروفة للحصول على الموجودات التراثية المستخدمة في تقديم الخدمات وتطويرها والحفاظ عليها، في حين أن العديد من الموجودات التراثية تستخدم لتقديم الخدمات ولكنها لا "تستهلك" (كالأراضي المخصصة للحفظ، ومجموعات المتاحف والفنون). وحيثما تستخدم الموجودات التراثية على مر الزمن (كالمباني) أو التي يتم ترميمها أو شراؤها بأمانة لإنشاء مجموعة من الموجودات الحالية، فإن الانفاق الأولي للموجودات مهم ويوفر معلومات مفيدة عن تكلفة الخدمات.
- القدرة التشغيلية: من خلال تحديد قيمة نقدية مناسبة للموجودات التراثية، قد تكون المعلومات الناتجة مفيدة لتقييم المستخدمين للموارد المطلوبة لتقديم الخدمات المتاحة لعمليات المنشأة، والتي تشمل تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية.

- القدرة المالية: يمكن أن تقدر قيمة الموجودات التراثية بمرور الوقت أو بحسب تولد التدفقات النقدية من خلال رسوم الدخول، وبالتالي المساهمة في القدرة المالية للمنظمة، كما يمكن النظر إلى المعلومات المتعلقة بالقيمة النقدية للموجودات التراثية بوصفها ذات صلة بتقييم المركز المالي للمنظمة، إدراج مثل هذه المعلومات يمكن أن يوفر معلومات أكثر تمثيلاً للقدرة المالية.

2.2 مناهج قياس الموجودات التراثية

لقد اقترحت الأدبيات المحاسبية العديد من المناهج والأساليب لقياس الموجودات التراثية، ويمكن تحديد أهم تلك المناهج بالآتي (Landriani & Pozzoli, 2014, 102):

- القيمة العادلة: هو السعر الذي يمكن من أجله استبدال الموجود التراثي أو تسوية الالتزامات بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية، وتستبعد القيمة العادلة وعلى وجه التحديد السعر المقدر الذي تم تضخيمه أو تقليصه بشروط أو ظروف خاصة كالاعتبارات الخاصة أو الامتيازات الممنوحة من أي شخص مرتبط بالبورصة، ويرى الباحثان بأن القيمة العادلة هي الطريقة الاكثر استخداماً لتقييم الموجودات التراثية، ومع ذلك لا يمكن استخدام هذه الطريقة في جميع أنواع الموجودات التراثية، وخاصة تلك التي لها سعر سوق تقديري.
- تكلفة الاستبدال: تعرف تكلفة الاستبدال بأنها مبلغ المال الذي يجب فرضه في الوقت الحالي لإعادة إنشاء الممتلكات المادية نفسها، كما هي اليوم (التكلفة الأصلية مقابل تكلفة الاستبدال بوصفها قاعدة لتنظيم الأسعار)، ولا يمكن استخدام هذه الطريقة إلا لتقييم الموجودات التراثية التي تحتوي على سلع مماثلة .
- التكلفة التاريخية: تمثل التكلفة التاريخية سعر اتفاقية أو سعر صرف تم تسجيله في النظام المحاسبي
- طريقة تكلفة السفر: هي أيسر طريقة، لأنها تقوم على فرضية مفادها أن تكلفة السفر إلى المواقع الترفيهية يمكن استخدامها بوصفها مقياساً لاستعداد الزوار للدفع.
- القيمة في الاستخدام: القيمة المستخدمة مناسبة عندما تكون أقل من تكلفة استبدال المورد وأكبر من سعر البيع الصافي.
- القيمة السوقية: تتوافر قيم السوق لبعض الموجودات التراثية، من خلال الرجوع إلى القيمة السوقية للعناصر المماثلة، وفي حالة وجود سوق نشط ومفتوح ومنظم ولكون الموجودات التراثية فريدة من نوعها وهناك قيود على بيعها و/أو التخلص منها.
- القيمة الحالية: يتم تحديد القيمة الحالية بالرجوع إلى القيمة المستندة إلى السوق. تعد العديد من الموجودات التراثية ذات قيمة عالية، ومن المستحسن أن تعكس الميزانية العمومية ذلك ومن وجهة نظر الإدارة. في مدد التقارير اللاحقة.
- القيمة الاحتمالية: هي أسلوب اقتصادي قائم على الدراسة لتقييم السلع غير السوقية، كالحفاظ على البيئة أو تأثير التلوث.

3. الإفصاح عن الموجودات التراثية:

يمثل الإفصاح أحد الأطراف الرئيسة عند إعداد القوائم والتقارير المالية لأية منظمة، وذلك لغرض توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من أطراف متعددة لها مصالح مرتبطة بهذه المنظمة التي يهمها الاطلاع على ما يصدر من المنظمة من قوائم وتقارير مالية، ولقد عرّف Santana et al. (2017) الإفصاح على أنه تصوير المعلومات بأمانة وعدم إخفاء أي جزء منها وعدم إظهارها بصورة لا تمثلها أو بصورة توحي بأكثر من معنى لهذه المعلومات (Santana et al., 2017, 3)، ويعرّف Sholikah & Achadiyah (2017) الإفصاح بأنه إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية يتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم المالية وخارجها، وذلك بهدف ألا تكون القوائم المالية للمنشأة مضللة لمتخذي القرارات (Sholikah & Achadiyah, 2017, 37).

من خلال ما سبق يرى الباحثان بأن الإفصاح هو إظهار جميع المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالمنظمة، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل.

يتطلب الافصاح عن الموجودات التراثية للمنشأة إعداد البيانات المالية اللازمة للأغراض العامة، ويتمثل الأساس المنطقي لهذه السياسة في أن الموجودات التراثية تشكل عادة جزءاً مهماً من الموجودات الخاضعة لسيطرة المنشأة، ومن ثم فإن حذفها بالكامل من البيانات المالية للمنشأة يجعلها صورة غير كاملة وكذلك قراء القوائم المالية معتنين بنطاق وحجم الموجودات التي تسيطر عليها المنشأة سواء كانت مبانٍ تاريخية أو مجموعات من القطع الاثرية، فضلاً عن ذلك يؤدي استخدام البيانات المالية إلى إيصال المعلومات بشكل واضح وكامل إلى أصحاب المصلحة ودعمهم وتعزيز الرؤية لأهمية الموجودات التراثية الخاضعة لسيطرته (Agustini, 2011, 22)، ويرى الباحثان أن التركيز على متطلبات إعداد التقارير المالية يؤدي إلى تحسين التركيز على حفظ السجلات، مما قد يكون مفيداً لأغراض أخرى كضمان وجود تغطية تأمين مناسبة وإمكانية كشف الموجودات ذات القيمة.

1.3 أهمية الإفصاح عن الموجودات التراثية:

إن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموجودات التراثية له أهمية من حيث أنه يساعد على (ASB, 2006, 37)

- توفير المعلومات المالية ذات الصلة والموثوق بها التي يمكن للمستخدمين فهمها بسهولة والتي يتم إعدادها على أساس ثابت لتسهيل المقارنة بين المدد المحاسبية وبين المنشآت المماثلة.
- تقييم أداء المنشأة والكشف عن الموارد المستثمرة في الموجودات التراثية من خلال اكتسابها وصيانتها وترميمها.
- توفير المعلومات المطلوبة للتخطيط واتخاذ القرارات الرشيدة.

3.2 أساليب الإفصاح عن الموجودات التراثية:

لقد قدم العديد من الباحثين العديد من الأساليب للإفصاح عن الموجودات التراثية، حيث إقترح Micallef & Peirson (1997) بأن تعامل الموجودات التراثية بوصفها موجودات إعتيادية وإدراجها في الميزانية العمومية، أما Christiaens (2004) و Christiaens & Romme (2008) و Rowles et al., (1998) فلقد إقترحوا على أنه ينبغي الإبلاغ عن الموجودات التراثية في الميزانية العمومية على الرغم من عدم امتثالها للتعريفات الرسمية، وجادل Pallot (1992) بأن الموجودات التراثية يجب أن تكون ممثلة في ميزانية مستقلة باسم موجودات خدمية، بينما أقر Mautz (1988) بأن الموجودات التراثية يجب أن تكون ممثلة في فئة مستقلة من الموجودات بوصفها ودائع، أما Nasi et al., (2001) فقد شدد على وجوب عدم الإبلاغ عن الموجودات التراثية في الميزانية العمومية، ورأى Carnegie & Wolnizer (1995) بأن الموجودات التراثية ليست موجودات، وسيكون من الأنسب تصنيفها بوصفها خصوماً أو ودائع، وتظهر كل منها على حدة (Lopez, 2016, 112).

ويرى الباحثان أن الافصاح عن المعلومات المالية للموجودات التراثية سيساعد على تحديد القيمة المالية العادلة لكل موجود تراثي على حدة وتصنيف المجموعات بحسب الأهمية المالية لكل مجموعة على حدة، وبعكسه لا يمكن للجهات المعنية أن تقوم بتقييم القيمة المالية العادلة لتلك الموجودات التراثية من دون المعلومات الوافية عن تلك الموجودات، ولذلك يجب الإفصاح عنها بوصفها موجودات ولكن ذات صفة خاصة لما تتميز به من خصائص.

المبحث الثالث: تصميم الإطار المقترح للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية

لكي يكون النظام المحاسبي قادراً على توفير المعلومات المحاسبية اللازمة والمفيدة لابد من توفير إطار عمل لهذا النظام، وإن أهم مكونات إطار العمل هو الدليل المحاسبي للنظام والمعيار المحاسبي العراقي المقترح تطبيقه بما يلائم وطبيعة الموجودات التراثية.

لقد إقترح الباحثان إطار عمل من أجل القياس والإفصاح عن الموجودات التراثية، وذلك من خلال دراسة الحاجات التي يتطلبها النظام المحاسبي المستخدم في متحف آثار الموصل وكيفية تسجيل الموجودات التراثية وأسلوب تقييمها.

1. نبذة عن متحف آثار الموصل:

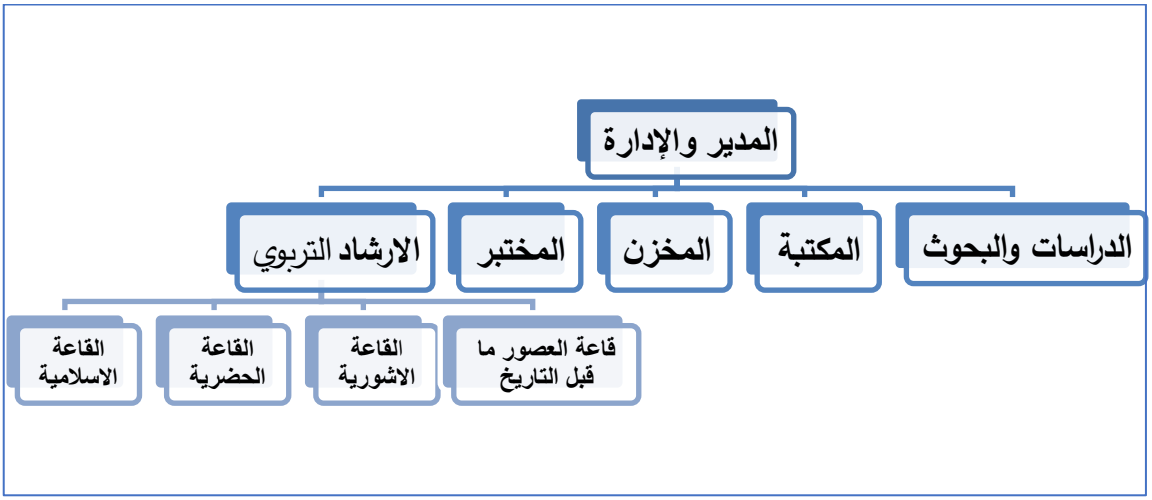
يعد متحف آثار الموصل أحد أهم المتاحف في العراق، ويأتي في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بعد المتحف العراقي في بغداد، تأسس سنة 1952 ، وكان يضم في بدايته قاعتين للعرض تحتويان على قطع معروضة من مدينتي نمرود والحضر فقط إلاّ أن تزايد أعداد القطع الأثرية المخزونة جراء أعمال التنقيب آنذاك حثّ المسؤولين على استحداث قاعة أخرى للآثار الإسلامية، ولم يعد المتحف يتسع لذلك العدد الهائل من القطع الأثرية مما دفعهم لإنشاء متحف جديد لعرض أكبر عدد منها، تم ذلك سنة 1973، وبناية المتحف الحالي

تتألف من ثلاثة طوابق، السرداب وهو الذي يحتوي على مكاتب الموظفين وقاعة مدرجة للاجتماعات تتسع لـ (122مقعداً) ومكتبة تضم مختلف الكتب التي يزيد عددها عن23,000 كتاب، ويعلوه طابقان يؤدي إليهما سلم خارجي، ويضم الطابق الأول ثلاث قاعات كبيرة للعرض وهي الآشورية (الحضرية - الإسلامية) فيما يحتوي الطابق العلوي على قاعة واحدة تدور على أضلاعه الأربعة خُصصت لعرض القطع الأثرية من عصور ما قبل التاريخ، وقد أُلحقت ببناية المتحف فيما بعد قاعة كبيرة خارجية لتكون مخزنًا للقطع الأثرية.

لقد تعرض متحف آثار الموصل إلى العديد من المصاعب، فلقد تم إخلاءه عام 2003 ونقل نحو 1500 قطعة صغيرة إلى الخزن المركزي في المتحف العراقي، كما تعرض المتحف للسرقة في غضون تلك الفترة، وتم إعادة إفتتاحه سنة 2011، ولكنه تعرض لأعمال التخريب في عام 2014 على يد العصابات وتم سرقة وتدمير العديد من القطع الأصلية كبيرة الحجم.

1.1 الهيكل التنظيمي لمتحف آثار الموصل

إن متحف آثار الموصل يتبع الهيئة العامة للآثار والتراث بوزارة الثقافة والسياحة والآثار، ويوضح الشكل (1) أهم الوحدات الإدارية لهذا المتحف.



الشكل (1): الهيكل التنظيمي لمتحف آثار الموصل

المصدر: من إعداد الباحثين

يرى الباحثان من خلال ملاحظة الهيكل التنظيمي أعلاه للمتحف ضرورة وجود قسم للموارد البشرية يتولى شؤون الموظفين والعاملين في المتحف مثل توظيف وتدريب العاملين وحفظ الملفات الخاصة بهم وتقييم أدائهم وترقيتهم، وتسجيل دوام العاملين في المتحف وتنظيم اجازاتهم. وكذلك إعادة النظر في هيكلية المكتبة من أجل إحكام السيطرة على إدارتها التي تتمثل بأن يكون هناك أشخاص مسؤولون عن معالجة بعض الكتب النادرة، وأن يكون هناك شخص مسؤول عن مخزن الكتب وكذلك شخص مسؤول عن متابعة إعارة الكتب للدارسين والباحثين، فضلاً عن إعادة النظر في هيكلية المختبر التي تتمثل بأن يكون هناك شخص مسؤول

عن التصوير الاحترافي وظيفته إعداد التوثيق الخاص بالقطع الأثرية من خلال التصوير الاحترافي للقطعة قبل وأثناء وبعد المعالجة، كما يجب أن يتم إستحداث شعبة للحسابات من أجل تقييم وتصنيف الموجودات التراثية وإحتساب التكاليف وتحديد المصاريف والإيرادات من أجل تقديم صورة واضحة للنشاط التشغيلي للمتحف.

1.2 نظام تسجيل الموجودات التراثية في متحف آثار الموصل

يعتمد نظام تسجيل الآثار على قاعدة بيانات علمية وعالمية تعطي للأثر قيمته وماهيته بحيث يكون تسجيل القطعة الاثرية منذ بداية دخولها إلى المتحف ولغاية وصولها إلى المخزن، ويتم إدراج قاعدة البيانات كما يأتي وكما موضح في الشكل (2):

- التسلسل: ويعطي هذا التسلسل الرقم الخاص في تسلسل القطعة داخل السجل.
- وصـف المادة التي توضـح شـكل القطعة الأثرية ووصـف عام لها والمادة المصـنوعة منها وحالتها من حيث أنها سليمة، مكسورة أو قد تمت معالجتها، فضلاً توضيح لحجم القطعة من حيث الطول والعرض والارتفاع والسمك.
- صورة القطعة.
- الرقم المتحفي الذي تحمله القطعة فضلاً عن رقم التنقيبات المثبت في سجل المعثر.
- المعثر: مصـــدر العثور على القطعة، أتمّ العثور عليها من خلال عمليات التنقيب في موقع معين أم تم استحصالها عن طريق المواطنين.
- خانة الملاحظات: يتم تثبيت ملاحظات خاصة بالقطعة حول مصدر العثور عليها من المواطنين أو من التنقيبات الأثرية.

متحف الموصل

رقم متحف الموصل	رقم المتحف العراقي	الوصف	مادة الاثر	الحجم	رقم سجل الحفريات	المعثر او المصدر

الشكل (2): سجل متحف آثار الموصل

المصدر: من إعداد الباحثين

2. تصميم الإطار المقترح:

من أجل تصميم إطار عمل مقترح للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية لابد من تحديد معيار محاسبي للتعامل مع الموجودات التراثية وبالتالي تصميم دليل محاسبي معتمد على ذلك المعيار، وبما أن معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لغاية 2019 هي (24) قاعدة محاسبية

و(17) قاعدة لإعداد التقارير المالية، ولا يوجد فيها أية قاعدة دولية تختص بالعمليات المحاسبية للموجودات التراثية فأن الباحثين يريان أنه من الضروري وضع إطار للعمليات المحاسبية التي تختص بالموجودات التراثية، ويقترحان أنه يمكن الاعتماد على معيار الإبلاغ المالي (30) والموسوم بالموجودات التراثية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة، ومعهد المحاسبين القانونين في إيرلندا لتقديم إطار مقترح للمعالجات المحاسبية للموجودات التراثية والتي يمكن تطبيقها في متحف آثار الموصل.

إن القاعدة المقترحة يجب أن تتضمن هدف القاعدة والتعريف بها ونطاقها وعددًا من المصطلحات التي يمكن أن تتضمنها المعالجات المحاسبية التي تحويها القاعدة المقترحة، وعلى ذلك سيكون أنموذج القاعدة المقترحة كما يأتي:

المصطلح	التوضيح
الهدف	1. يهدف هذه المعيار إلى تحديد متطلبات القياس للموجودات التراثية وعرضها والإفصاح عنها في البيانات المالية بحيث تظهر البيانات المالية المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها بشكل واضح وعادل.
التعريف	2. الموجودات التراثية هي مجموعة الموجودات الملموسة ذات الصفات التاريخية، الفنية، العلمية، التكنولوجية، الجيوفيزيائية، البيئية التي يتم الاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل أساسي لإسهامها في المعرفة والثقافة.
النطاق	3. يجب تطبيق هذه القاعدة في المحاسبة على الموجودات التراثية كافة. 4. تنطبق هذه القاعدة على البيانات المالية كافة التي تظهرها التقارير المالية للمنشأة وجميع المعلومات والحقائق والوضع المالي لمدة ما. 5. لا تنطبق هذه القاعدة على الجهات التي تطبق معايير التقارير المالية للمنشأة الصغيرة.
الإفصاحات	6. يجب الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الصلة بالموجودات التراثية في الملاحظات ضمن التقارير المالية التي تتضمن : • طبيعة ومهمات الموجودات وأهميتها الثقافية والتراثية. • أسباب عدم القدرة على قياس الموجودات التراثية بشكل موثوق. • التكاليف السنوية للصيانة/المحافظة عند الاقتضاء. 7. يجب أن تتضمن البيانات المالية للمنشأة مؤشرا لطبيعة وحجم الموجودات التراثية الموجودة لديها.

المصطلح	التوضيح
	8. تحدد البيانات المالية سياسة المنشأة فيما يتعلق باكتساب الموجودات التراثية وحفظها وإدارتها والتخلص منها. ويشمل ذلك وصفاً للسجلات التي تحتفظ بها المنشأة لجميع موجوداتها التراثية. 9. يجب بيان السياسات المحاسبية المتبعة للمنشأة فيما يتعلق بحيازة الموجودات التراثية ، بما في ذلك تفاصيل قواعد القياس المستخدمة. 10. بالنسبة للموجودات التراثية التي لم يتم تسجيلها في الميزانية العمومية ، يتعين تسجيل الأسباب في الملاحظات على البيانات المالية ، ووصف أهميتها وطبيعتها التي لم يتم الإفصاح عنها والكشف عن المعلومات المفيدة في تقييم تلك الموجودات التراثية. 11. تهدف الإفصاحات المتعلقة بالموجودات غير المدرجة في الميزانية العمومية إلى التأكد من أن البيانات المالية، عند قراءتها في سياق المعلومات المتعلقة بالموجودات المرسملة، تقدم معلومات مفيدة وذات صلة عن ملكية المنشأة للموجودات التراثية. 12. عندما يتم تسجيل الموجودات التراثية في الميزانية العمومية، يجب الإفصاح عمّا ما يأتي. أ- مطابقة القيمة الدفترية للموجودات التراثية (التي تدل على موجودات تراثية ملموسة بشكل منفصل وموجودات تراثية غير ملموسة) في بداية مدةا لإفصاح عن المدة المالية وفي تاريخ الإفصاح في الميزانية، بما في ذلك تحليل يبين تلك الفئات أو مجموعات الموجودات التراثية التي يتم الإفصاح عنها في التكلفة وتلك التي يتم الإفصاح عنها في التقييم، مع توضيح الإضافات، الاستبعادات، الزيادات أو الانخفاضات الناتجة عن عمليات إعادة التقييم ، خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز. ب- عند الإفصاح عن الموجودات في التقييم، ستتوافر معلومات كافية للمساعدة في فهم التقييمات التي يتم الإفصاح عنها وأهميتها، بما في ذلك: • تاريخ التقييم. • الطرائق المستخدمة للتقييم. • ما إذا كان التقييم قد أجراه مقيمون خارجيون، إذ يُسجّل اسم المقيم، مؤهلاته المهنية إن وجدت. • أية قيود ذات أهمية للتقيم. 13. من الأمثلة على القيود التي يتعين الإفصاح عنها بموجب الفقرة (12) (ب) (رابعا) هي الموقع الذي يكون فيه الموجود له مصدر معين ، لا يتم تسجيل أثره بالكامل عن طريق التقييم.

المصطلح	التوضيح
	14. يتم الإفصاح عن المعلومات المتوافرة للمنشأة والمهمة في عملية تقييم تلك الموجودات التراثية التي لم يتم الإفصاح عنها في الميزانية العمومية للمنشأة. 15. ينبغي أن تتضمن البيانات المالية موجزاً للمعاملات المتعلقة بالإفصاحات عن الموجودات التراثية، للمدة المشمولة بالتقارير المحاسبية وتشمل: • تكلفة حيازة الموجودات التراثية. • قيمة الموجودات التراثية المكتسبة بالتبرع. • القيمة الدفترية للموجودات المستبعدة في المدة المشمولة بالتقرير والعائدات المستلمة. • أي انخفاض يعترف به في مدة التقرير. • يظهر هذا الملخص بشكل منفصل سواء تم الإفصاح عن الموجودات التراثية في الميزانية العمومية أم لا. 16. عندما لا يكون من الممكن الحصول على تقييم للموجودات التراثية التي تم الحصول عليها عن طريق التبرع، يتم ذكر الأسباب في الملاحظات على البيانات المالية. ويتم تقديم إفصاحات عن طبيعة ومدى التبرعات المقدمة للموجودات التراثية. 17. يجوز استكمال معلومات إضافية للفقرة 15 بالإفصاح عن معلومات تخص مصادر التمويل للموجودات التراثية، وتكاليف الاستعادة الرئيسة، وهذه المعلومات غير مهمة في هذه القاعدة. 18. يمكن عرض الإفصاحات من 6–15 بشكل إجمالي للمجموعات أو فئات الموجودات التراثية بشرط ألا يحجب ذلك المعلومات المهمة، وتعرض الإفصاحات بشكل منفصل لتلك الموجودات المبلغ عنها بالتكلفة، وتلك التي يتم الإفصاح عنها عند التقييم . ولا يتم احتساب المبالغ المتعلقة بالموجودات غير المدرجة في الميزانية العمومية مع المبالغ التي تم إدراجها بالتكلفة أو القيمة. 19. يتوجب على المنشأة الإفصاح عن الموجودات التراثية بوصفها موجودات ثابتة ملموسة والاعتراف بها وقياسها وفق الشروط المنصوص عليها في الفقرات من 20–26. 20. عندما يكون لدى المنشأة معلومات عن تكلفة أو قيمة الموجودات التراثية فينبغي
الإعتراف والقياس	مايأتي: • عرض الموجودات التراثية بوصفها فئة منفصلة عن الموجودات الثابتة في الميزانية العمومية. • إدراج الملاحظات على الحسابات بشكل منفصل لفئات الموجودات التراثية التي تم الإفصاح عنها بالتكلفة وتلك التي يجري تقييمها.

المصطلح	التوضيح
	• يجب الاعتراف بأي تغيير في تقييم أحدى الموجودات التراثية في إجمالي الأرباح والخسائر ماعدا خسائر انخفاض القيمة التي يتعين الاعتراف بها وفقاً للفقرة 25.
	21. عندما يتم شراء موجود تراثي ، فإن تكلفة اكتسابه ستكون معروفة ، وبالتالي يجب الإعتراف بالموجود في البداية بهذا المبلغ. وفي حالة عدم توفر معلومات موثوق بها عن التكلفة أو القيمة، ولا يمكن الحصول على هذه المعلومات بتكلفة تتناسب مع فائدة مستخدمي البيانات المالية، التي تم عرضها في الميزانية العمومية ، فيجب الإفصاح عن المعلومات بموجب هذه القاعدة.
	22. التقييمات يمكن إجراؤها بأية طريقة مناسبة وملائمة.
	23. لا يوجد أي مطلب لإجراء التقييمات أو التحقق منها من مقيمين خارجيين ، ولا توجد اية مدة محددة بين التقييمات . وعندما يتم قياس الموجودات التراثية عند التقييم ، يتم مراجعة القيمة الدفترية لضمان بقاء التقديرات الحالية.
	24. لا يتم استهلاك الموجودات التراثية التي لها عمر غير محدد.
الاستهلاك وانخفاض القيمة	25. يجب مراجعة القيمة الدفترية لموجود ما في حالة وجود دليل على انخفاض القيمة، على سبيل المثال قد يرجع سبب الإنخفاض إلى التدهور المادي أو الكسر أو بسبب شكوك جديدة بشأن أصالتها، إذ يتم التعامل مع أي انخفاض يتم إثباته بموجب متطلبات الاعتراف والقياس في معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (انخفاض قيمة الموجودات الثابتة وشهرتها)
التبرعات	26. عندما يتم الحصول على الموجودات التراثية عن طريق التبرع يمكن التعامل مع التقييم في حساب الارباح والخسائر. وعندما يكون من غير العملي الحصول على تقييم للموجود التراثي المتبرع به، تنطبق الافصاحات الواردة في الفقرة 16.
تاريخ التطبيق	27. تطبق هذه القاعدة على البيانات المالية المعدة عن المدة التي تبدأ في *1/1/201

ويرى الباحثان وبعد عرض المعالجات المحاسبية المقترحة السابقة للموجودات التراثية، أن هذه المعالجات تتلاءم وطبيعة الموجودات التراثية، وستساعد وبقدر كبير في تفعيل الرقابة عليها، وتساعد أيضاً على إعداد تقارير مالية تساعد المستخدمين الداخليين والخارجيين.

3. الدليل المحاسبي :

إن وجود دليل للمعالجات المحاسبية يحدد طبيعة العمليات المحاسبة التي يمكن أن تتلاءم وطبيعة الموجودات التراثية التي بما فيها من تعقد وتشعب، سيسهل إعداد نظام محاسبي يتلاءم مع طبيعة الموجودات

التراثية، وهذا بالنتيجة سوف يؤدي إلى سد حاجة مستخدميه من المعلومات التي يجب أن يوفرها هذا النظام المحاسبي، حيث تم تقسيم الموجودات التراثية كما في الجدول (1):

الجدول (1): دليل الحسابات/ متحف آثار الموصل

1 الموجـــــودات								
	ثلاثي	رباعي	خماسي	اسم الحساب	ثلاثي	رباعي	خماسي	اسم الحساب
11				مواقع أثرية			14223	قلادة
	111			مساجد أثرية			14224	قوط
	112			تلال أثرية		1423		مسكوكات
		1121		خرب أثرية			14231	نقود
	113			مدن أثرية	143			حديد
	114			كنائس أثرية		1431		ادوات خدمية
		1141		اديرة أثرية			14311	جرس
12				مخطوطات أثرية			14312	منجل
	121			القرآن الأثري		1432		ادوات حربية
	122			التورات الأثرية			14321	سهم
	123			الإنجيل الأثري			14322	رداء
	124			الاطالس الأثرية		1433		ادوات للزينة
	125			الكتب الأثرية			14331	معضد
	126			مخطوطات		1434		ادوات للعرض المتحفي
		1261		مخطوطات طينية			14341	تمثال
		1262		مخطوطات ورقية	144			ذهب
13				المواد المصنوعة من النسيج		1441		حلي للزينة
	131			السجاد الأثري			14411	قرط
	132			القماش الأثري		1442		مسكوكات
14				الموجودات التراثية المعدنية			14421	دينار
	141			برونز	145			فضة
		1411		هاون		1451		مسكوكات
		1412		خاتم			14511	نقد
		1413		ناقوس	146			رصاص
		1414		تمثال		1461		ادوات عرض
	142			نحاس			14611	تمثال
		1421		أدوات مطبخ	15			الموجودات التراثية الحجرية
			14211	ملعقة	151			رخام
			14212	سكين		1511		معروضات

1 الموجـــــودات

ثلاثي	رباعي	خماسي	اسم الحساب	ثلاثي	رباعي	خماسي	اسم الحساب
	1422		حلي			15111	لوح
		14221	خاتم			15112	تمثال
		14222	سوار			15113	نصب على هيأة معبد
		15114	نصب للنار والبخور			15323	سنارة
	1512		أدوات مطبخ			15324	فأس
		15121	حوض		1533		أدوات مطبخ
		15122	قدح			15331	إناء
		15123	بودقة			15332	معصرة
	1513		أدوات خدمية			15333	سكين
		15131	صندوق		1534		أدوات الحرز
	1514		أدوات الحرز			15341	عين
		15141	خرزة			15342	خرزة
152			فخار	154			مرمر
	1521		أدوات مطبخ		1541		أدوات عرض
		15211	حب			15411	لوح
		15212	شربة		1542		أدوات خدمية
		15213	قارورة			15421	ثقالة
		15214	إناء			15422	صندوق
		15215	صحن	155			حلان
		15216	كأس		1551		أدوات مطبخ
		15217	إبريق			15511	حوض
		15218	بستوكة		1552		أدوات للزينة
		12219	مصفاة			15521	قوس
	1522		أدوات خدمية		1553		أدوات خدمية
		15221	مسرجة			15531	ألمحراب
		15222	ختم	156			صدف
		15223	مغزل		1561		أدوات خدمية
		15224	مسن أو ثقالة			15611	ختم
		15225	منجل	157			صوان
	1523		أدوات العرض		1571		أدوات خدمية
		15231	تمثال			15711	ألات
153			حجر	158			حصى

1 الموجـــــودات

ثلاثي	رباعي	خماسي	اسم الحساب		ثلاثي	رباعي	خماسي	اسم الحساب
	1531		أدوات العرض			1581		ختم
		15311	لوحة		159			عاج
		15312	تمثال			1591		جمل
	1532		أدوات خدمية	16				موجودات تراثية مصنوعة من مادة عضوية
		15321	ختم		161			طين
		15322	مسن أو ثقالة			1611		معروضات
		16111	لوح				16132	مصفاة
		16112	صورة		162			عظم
	1612		أدوات خدمية			1621		لقي
		16121	كرسي			1622		مزمار
		16122	سرير	17				موجودات تراثية مصنوعة من الخشب
		16123	فأس		171			خشب
		16124	منجل			1711		باب
		16125	مسمار					
		16126	عجلة					
		16127	طابوقة					
	1613		أدوات مطبخ					
		16131	إناء					

المصدر: من إعداد الباحثين

الاستنتاجات

بناءً على الأدبيات المحاسبية ووفقاً لمنهجية البحث فلقد توصل الباحثان إلى الإستنتاجات الأتية:

1- أصبحت المحاسبة تؤدي دوراً فاعلاً في حماية موارد الدولة وقياس النتائج الاقتصادية التي تظهرها مخرجاتها المتمثلة في القوائم المالية التي تعد المنتج النهائي للمحاسبة المالية، كما أصبحت المعلومات المحاسبية مصدراً مهماً يبنى على أساسها عمل الإدارة، ومورداً أساسياً يعتمد عليه في تدعيم قراراتها، ولكي تسهم الوحدات الاقتصادية في تحقيق التنمية الاقتصادية لابد من استخدام برامج متطورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، فضلاً عن الحصول عليها في الوقت الملائم.

2- من دراسة الهيكل التنظيمي للمتحف لُحِظ عدم وجود قسم مستقل للموارد البشرية، وكذلك عدم وجود تنسيق وترتيب في عمل كل من المكتبة والمختبر.

3- لاتوجد قاعدة بيانات تحوي الموجودات التراثية لما لها من أهمية كبيرة، إذ تساعد على تسريع عملية الوصول إلى البيانات التي تتضمنها، وتساعد على الاجابة عن أي استفسار يتعلق بالبيانات التي تم حفظها وتخزينها ضمن هذه القاعدة، وفي أي وقت كان.

4- يجب الإفصاح عن الموجودات التراثية بوصفها جزءاً من موجودات المنظمة الخاضعة لسيطرتها ولجميع حالتها، سواء (تم تسجيلها في الميزانية) عند عدم الاعتراف بالموجودات التراثية في الميزانية أو عند التخلص منها)، على الرغم من اختلاف الآراء ووجهات النظر المتعلقة بالإفصاح عن الموجودات التراثية، لما له من أثر في تحديد القيمة المالية العادلة للموجودات التراثية.

5- عدم وجود معيار محاسبي محلي يوضح طبيعة المعالجات المحاسبية للموجودات التراثية مما قلل من كفاءة وفاعلية الأنظمة المحاسبية ومنها النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي الموحد العراقي في تحقيق الأهداف الموجودة.

6- إن تقييم الموجودات التراثية بصورة جدية ومهنية وبقيمها الحقيقية له من الأهمية ما يكسبها حقها في التثمين سواء أكان الغرض منه توفير الحماية للموجودات التراثية أم استعادتها، فضلاً عن دعم عملية اتخاذ القرارات، ومن ثَمَّ الإسهام في إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالي للمنظمات

7- يجب الأخذ بالحسبان أهمية الموجودات التراثية وطنياً ودولياً مع الاستعانة بتقنيات التقييم لمعرفة التقديرات النقدية لإعطاء التقدير المناسب للموجودات التراثية، وبالتالي الإسهام في الحد من الاجتهادات الشخصية.

التوصيات

وفقاً للإستنتاجات التي توصل اليها الباحثان فإنهما يوصيان بالآتي:

1- ضرورة تنظيم دورات تدريب للمهندسين والفنيين والعامليين لإعداد كوادر فنية من شأنها تنفيذ وتشغيل وصيانة تلك النوعية من الموجودات التراثية.

2- ضرورة استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي لمتحف آثار الموصل. لما يتميز به من إمكانية خزن كم كبير من البيانات ودقة وسرعة في معالجتها وتحويلها إلى معلومات، وايصالها إلى أكبر عدد من المستفيدين .

3- ضرورة أجراء تعديل على الهيكل التنظيمي لمتحف آثار الموصل من خلال الفصل بين الوظائف من جهة، وبين المهام والواجبات من جهة اخرى، بالإضافة إلى استحداث قسم للموارد البشرية.

4- ضرورة تصميم دليل للمحاسبة في متحف آثار الموصل، وذلك لعدم وجود معيار محاسبي دولي يحدد طبيعة المعالجات والعمليات المحاسبية في هذا النشاط، وان يعمل اي نظام يتم تشغيله في ظل هذه المعالجات التي يحويها هذا الدليل.

5- اعتماد المعيار المحاسبي المقترح بوصفه معيارًا عراقيًا على غرار المعايير الدولية يحدد أسس قياس الموجودات التراثية والإفصاح عنها وبالتالي الإسهام في الحفاظ عليها بوصفها إرثا حضاريًا.

6- استخدام تقنيات التقييم لمعرفة التقديرات النقدية للموجودات التراثية لما له من تأثير إيجابي سواء أكان في الجودة أم في النوعية.

7- إعطاء الموجودات التراثية حقها في التثمين، وذلك من خلال إعطاء القيمة الحقيقية لتلك الموجودات بصورة جدية ومهنية.

8- وجود دليل يحدد طبيعة العمليات المحاسبية التي يمكن أن تتلاءم مع طبيعة الموجودات التراثية، ويؤخذ بالحسبان تعقد وتشعب هذه الموجودات سيسهل من إعداد نظام محاسبي يتلاءم مع طبيعة الموجودات التراثية.

9- إلافصاح عن الطرائق المتبعة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الاستهلاك للموجودات التراثية، مما يسمح بتزويد المستخدمين بمعلومات تمكنهم من مراجعة السياسات التي اختارتها الإدارة، فضلاً عن إمكانية إجراء المقارنات مع المنشآت الأخرى.

10- الاعتراف بالموجودات التراثية في قائمة المركز المالي، مما يسهم في دعم قدرة المستخدمين على مساءلة المنشأة عن موجوداتها التراثية واتخاذ القرارات، مما يساعد في دفع التحسينات في إدارة أداء المنشأة.

References

Accounting Standard Board (ASB), (2006), "Heritage assets can accounting do better"? Discussion paper, **Accounting Standards Board**, London, pp.89, january.

Agustini, A. T., and Putra H. S., 2011, **Aset Bersejarah Dalam Pelaporan Keuangan Entitas Pemerintah**, JEAM, 10(1).

Ahmed, H., Saad, N., Haassan, N., Ismail, M., and Saleh, M., 2016, A Case Study on Accounting for Heritage Assets**, MedWell Journals**, The Social Sciences, 11(6), 7263-7267.

Alias, A., & Hanapi, N. H. A. N. (2007). Comparison Method-Preference Of Adjustment Techniques Among Valuers**. Journal of Design and Built Environment**, 7(1).

Allen Consulting Group, Valuing the priceless: **The value of heritage protection in Australia, Research Report 2**, Heritage Chairs and Officials of Australia and New Zealand, Sydney, 2005, viewed 15 March 2009،

Archeology and Heritage Law, 2002, Law No. (55), Iraqi Chronicle, No. 3957, 566-572.

Balan, M., Vasile, V., (2015). Heritage as an Alternative Driver for Sustainable Development and Economic Recovery in South East Europe

Biondi, L., et al., 2018, Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. **Qualitative Research in Accounting & Management**, 11(2).

Bond, A. et al., 2004, Cultural Heritage: Dealing with the cultural heritage aspect of environmental impact assessment in Europe, **Impact Assessment and Project Appraisal**, 22(1), 37–45.

Chiam, C., Khalid, A., Rusli, Y., and Alias R., 2011, Contingent Valuation Method: Valuing Cultural Heritage, **Singapore Economic Review Conference (SERC)**, Singapore.

Cultural determinants of economic performance in Romania. **Procedia - Social and Behavioral Sciences** 188, 290 – 296.

Deisser, A. M., & Njuguna, M. (Eds.). (2016). Conservation of natural and cultural heritage in Kenya**. UCL Press**.

Goh, H. C. (2015). Nature and Community-based tourism (CBT) for poverty alleviation: A case study of Lower Kinabatangan, East Malaysia. Geografia Online, **Malaysian Journal of Society and Space**, 11(3), 42 – 52.

Heritage, V.C. (2002) **Applying Environmental Valuation Techniques to Historic Buildings**, red. s. Navrud, r. ready, Monuments and artifacts.

Hoskara, Ş. ö& Doratli, N. (2007) A Critical Evaluation of the Issue of "Conservation of the Cultural Heritage" **in North cyprus**.,9.

IFAC- IPSASB (2006) :" Accounting for heritage assets under the accrual accounting basis of accounting", **consultation paper**, February, 2006.

IPSASB, 2017, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 2, **IFAC Publications**.

Landriani, L., & Pozzoli, M. (2013). Management and valuation of heritage assets: a comparative analysis between Italy and USA. S**pringer Science & Business Media.**

Lernia S. d., (2015), Save Libyan archaeology Until violence eases, **Macmillan Publishers Limited**, 29 January. Vol. 517, No.5.

Lopez M., 2016, **Integrated Risk Assessment for Cultural Heritage Sites**: **A Holistic Support Tool for Decision-Making**, Ph. D. Thesis, Lucca, Italy.

M.d.l. Torre, E. Avrami, (2000), Values and Heritage Conservation, **The Getty Conservation Institute**, Los Angeles.

Masitta, R.M. and Chariri, A. (2015**) Problematika Akuntansi Heritage Assets: Pengakuan, Penilaian dan Pengungkapannya dalam Laporan Keuangan** (Studi Kasus pada Pengelolaan Museum Jawa Tengah Ronggowarsito) (Doctoral dissertation, Fakultas Ekonomika dan Bisnis).

Massoud, P., 2012, **Towards Activating the Application of Cultural Heritage Projects through a Sustainable Impact Assessment Methodology**, Ph. D. Thesis, Cairo University, Egypt.

McShea, K. B., 2010, **Critical Success Factors for Cultural Heritage Tourism Operations**, Master Thesis, University of Georgia, USA.

Mohamad, J., Ismail, S., Rahman, R.A. and Ismail, A.R., (2015) **Valuers' Perception on the Current Practice of Heritage Property Valuation in Malaysia.**

Ouda, H., 2014, A Practical Accounting Approach for Heritage Assets under Accrual Accounting: With Special Focus on Egypt**, International Journal of Governmental Financial Management**, 14(2).

Pires, C. B., Ribeiro, D. C., Niyama, J. K., & Matias-Pereira, J. (2015). heritage assets: procedimentos para o reconhecimento e a mensuração adotados pelos MUSEUS/Heritage assets: **procedures for the recognition or measurement adopted by museums. RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia, Vol.14, No.2.**

Santana, L.G.N., MARTÍNEZ, M.P., MOURA-LEITE, R.C. and DOS SANTOS, J.A. (2017) **Práticas do disclosure voluntário socioambiental em cooperativas agropecuárias brasileiras**.

Sholikah & Achadiyah, Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah **"Candi Rimbi" Jombang, Jurnal Nominal, Vol. 2, 2017.**

Shuib, A. and Mathew N. K., (2016), **International Journal of the Malay World and Civilisation,Vol.4, Special No.1.**

Sunanto, S. (2017). Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah Di Kabupaten Musi Banyuasin. Jurnal ACSY: **Jurnal Accounting Politeknik Sekayu**, 6(1), 22-30.

Thielen T. V., (2014), **Financial Reporting of Heritage Assets: A User Needs Perspective**, Master thesis, Universiteit Gent Faculteit Economie En Bedrijfskunde, Germany.