



اسم المقال: إطار عمل مقترن للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية في متحف آثار الموصل

اسم الكاتب: غادة يونس هادي، وحيد محمود رمو

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/3672>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/14 03:07 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على [info@political-encyclopedia.org](mailto:info@political-encyclopedia.org)

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – 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 الراذدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي يتضمن 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](http://tanmiyat.mosuljournals.com)

**Research Paper**  
**A Proposed Framework for Measuring and Disclosing the Heritage Assets**

**Ghada Y. Hadi<sup>1</sup>; Waheed M. Rammo<sup>2</sup>**

<sup>1&2</sup> 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](mailto: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 of 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**



ورقة بحثية  
إطار عمل مقترن للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية في متحف آثار الموصل

غادة يونس هادي<sup>1</sup>; وحيد محمود رمو<sup>2</sup>

<sup>2&1</sup> 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: 19/12/2019؛ التعديل والتتفيق: 22/4/2020؛ القبول: 10/5/2020؛  
النشر: 1/6/2020.

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) (CC-BY-4.0) الذي يتيح الاستخدام، والتوزيع، والاستنساخ غير المقيد وتوزيع المقالة في أي وسيلة نقل، بشرط اقتباس العمل الأصلي بشكل صحيح.

الاقتباس: هادي ، غادة يونس؛ رمو، وحيد محمود رمو (2020). "إطار عمل مقترن 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](http://tanmiyat.mosuljournals.com)

### الكلمات الرئيسية

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



## مقدمة

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

نتيجة لكون علم المحاسبة علمًا إجتماعياً ذا صلة كبيرة بالمجتمع وتطوره، وله أثر كبير على البيئة فقد أصبح علم المحاسبة أحد أهم العوامل لحفظ وتطوير الموجودات التراثية كما أن الاستثمار 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 الحاسوب الآلي من خلال برمجيات متخصصة وكوادر متدرية 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 صفرى من الأخطاء.

## منهجية البحث

### 1. مشكلة البحث:

تعتبر الموجودات التراثية من أهم الموجودات في العديد من المؤسسات وخصوصاً المؤسسات التي تهتم بالآثار والمتحف 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 الإكسيل) تتضمن معلومات عن كميات هذه الموجودات مع وصف بسيط لها.
- صعوبة تحديد القيمة الحقيقة للموجودات التراثية لعدم توافر موجودات مشابهة لها.
- عدم التوافق ما بين النظم المحاسبية المستخدمة في العراق مع المتطلبات المحاسبية للقياس والإفصاح عن الموجود التراثي.
- فقدان كم كبير من الموجودات التراثية وتجريف العديد من الموقع الأثرية في العراق، مما يعكس صورة توضح عدم الإهتمام بهذه الموجودات على الرغم من أهميتها الاقتصادية والتراثية وقيمتها التي لا تقدر بثمن.



## **2. أهمية البحث**

تبعد أهمية البحث من أهمية الموجودات التراثية وقيمتها الاقتصادية والتراشية والحضارية، فضلاً عن الحاجة إلى تحديد أهم السبل لحفظها على هذا التراث الحضاري من الفدانا والسرقة والتمهير وخصوصاً بعد الأحداث التي مر بها العراق مؤخراً، مما أظهر أهمية علم المحاسبة في المساهمة بشكل فاعل لحفظها على الموجودات التراثية وقياسها والإفصاح عنها بشكل دقيق وكفؤ، فضلاً عن تدقيق الممارسات التي تسهم بالحفاظ على الواقع الآثاري 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 وتطويرها ودرجة تأثيرها على الأجيال المستقبلية.
- بيان الاختلافات في المعالجات المحاسبية للموجودات التراثية عن الموجودات الأخرى نظراً لاختلاف طبيعتها.
- تسلیط 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 الحقيقة إلى تصوير حقيقي للمركز المالي للمؤسسات التي تمتلكها.
- يؤدي إصدار معيار محاسبي عراقي لتحديد أساس قياس الموجودات التراثية والإفصاح عنها وتحديد المعالجات المحاسبية لها إلى الحفاظ عليها بوصفها إرثاً حضارياً.

## **5. هيكلية البحث**

من أجل خدمة أهداف البحث فقد 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 المقترن للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية.



## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للموجودات التراثية

### 1. مفهوم الموجودات التراثية:

لقد تتوعد التعريف الخاصة بمفهوم الموجودات التراثية نظراً لأهميتها بالنسبة للمجتمع وقيمتها المادية والمعنوية، فقد عرف (Thielen, 2014) الموجودات التراثية بأنها مجموعة من الموجودات التي تحفظ بها الحكومات إلى فترة غير محددة من الزمن وتتمثل بال الموجودات التاريخية والثقافية والعلمية والمعمارية الفريدة من نوعها (Thielen, 2014, 16), كما قدم (Masitta, 2015) تعريفاً مفاده أن الموجودات التراثية هي كل ما شيد الأجداد من الحضارة في المدن وخارجها، وتختلف بالنسبة لقدمها والعهود التاريخية التي تنتهي إليها والمواد المستخدمة في بنائها كما تختلف تبعاً لحالتها من الضعف والقوة والظروف التي واجهتها (Masitta, 2015, 14). أما (Ahmed et al, 2016) فقد عرف الموجودات التراثية على أنها الرصيد والمخزون المتميز، الذي يميز الثبات والاستمرارية معاً، ويجمع في أعطافه القيمة الروحية والجمالية، فضلاً عن كونه حقيقة ملموسة فرضت قبولها واحترامها، لكونها تسجيلاً صادقاً لثقافة المجتمع ووحدة منهجه ولامامحه الإنسانية والفكرية عبر العصور، خلال فترات وحقب متباينة الظروف والملامح (Ahmed et al, 2016). أما محاسبياً فقد عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB بأنها الموجودات الموروثة الثقافية والتاريخية والبيئية مشتملة المبني التاريخية والنصب التكاري والموقع الأثرية والمناطق الطبيعية المحمية والأعمال الفنية (IPSASB, 2017: 9)، ولقد عرفت 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 التعريف السابقة بأن الموجودات التراثية هي مجموعة من الموجودات التي تتمثل بموقع ذات قيمة أثرية أو تاريخية أو ثقافية أو دينية أو معمارية فريدة من نوعها، فضلاً عن النصب التكاري والعناصر المادية التاريخية التي تتميز بقيمة فنية وعلمية وجمالية والتي تحفظ 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 المقترفات 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 إيرادات الضرائب، أي إن سياحة التراث الثقافي ستعيد الناس إلى جذورهم الثقافية وتثير عنايتهم بتاريخهم الخاص أو ثقافتهم وستكون قوة فاعلة تقوم بتأمين تلك الثقافة، وموارداً 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، وتكمّن الخطوة الحيوية الأولى لمعرفة أهمية الموجودات التراثية للحفاظ عليها وحمايتها في فهم قيمتها وتقديرها. ويمكن معرفة أهمية الموجودات التراثية من خلال جوانب متعددة ذكر منها الآتي : (Bond et al., 2004, 39)، (Avrami et al., 2000, 8)، (Chiam et al., 2011, 4)

- الأهمية الثقافية
- الأهمية الاقتصادية
- الأهمية الفنية
- الأهمية التاريخية
- الأهمية الاجتماعية
- الهوية الوطنية

لقد أكد (Hoskara & Doratli, 2007) على أن الأهمية الأساسية للموجودات التراثية بأنها تسمح للمجتمعات الثقافية بفهم بعضها بعضاً، فهي تُعد وثيقة من وثائق التاريخ، ومصدراً للمعلومات ودليلًا يمكن أن يخترقه كل جيل (Hoskara & Doratli, 2007, 855)، وأكَّد (Lernia, 2015) على أنه من الضروري أن تعرف 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 تتعكس قيمتها من الناحية الثقافية، البيئية، التاريخية، التعليمية، بشكل كامل في قيمتها المالية القائمة على أساس سعر السوق فقط.
  - تفرض الالتزامات القانونية و/أو التشريعية قيوداً 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.
- يعتمد المجتمع الحفاظ على الموجودات التراثية لأجل غير مسمى بسبب أهميتها الثقافية، والتاريخية، والترفيهية والبيئية، التي تعود بالفائدة عليه. وقد تناول العديد من الباحثين (Pires et al, 2015, 625) (Ahmed et al, 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 وعدوها 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 الرئيسية في عملية التخطيط والمحافظة على الموجودات التراثية.

#### **4. تصنيف الموجودات التراثية:**

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

- الآثار: تمثل في الأعمال المعمارية وأعمال النحت والتصوير على المبني، والعناصر والتكتونيات ذات الصفة الأثرية والنقوش، والكهوف ومجموعة المعالم التي لها قيمة عالمية واستثنائية من وجهة نظر التاريخ أو الفن أو العلم.
  - المجمعات: تمثل بمجموعة المبني المنفصلة أو المتصلة التي تميز بمعمارها أو تراسقها أو اندماجها في منظر طبيعي والتي لها قيمة عالمية استثنائية من وجهة نظر التاريخ، أو الفن أو العلم.
  - الواقع: وهي أعمال الإنسان أو الأعمال المشتركة بين الطبيعة والإنسان، فضلاً عن المناطق التي توجد فيها الواقع الأثري التي لها قيمة عالمية استثنائية من وجهة النظر التاريخية
- ويرى الباحثان أن الموجودات التراثية يمكن تصنيفها إلى صفين 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 المبني والموقع.
  - 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 الوعي للقيمة المضافة التي تقدمها هذه الموجودات، وقد عرف (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 وإجتماعياً، 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 تصنيف الموجودات التراثية وكيفية التعامل معها من حيث درجة الأهمية تتطلب القيام بعملية تقييم جدية ومهنية لتلك الموجودات لكي تكتسب حقها في التثمين الذي تستحقه. ومن أهم أسباب التقييم ما يأتي: (Shuib & Mathew, 2016, 58)

- تقديرات التقييم مفيدة لتقدير 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 أنها نتعرف بالتنوع في قيم الموجودات التراثية التي يحتفظ بها السكان، يمكن استخدام التقديرات أيضاً للتنبؤ بما سيحدث إذا تم الاعتماد المتزايد على رسوم الدخول. ( Navrud & Ready, 2002, 7).

### **1.2 مناهج تقييم الموجودات التراثية**

لقد حدد كل من Mohamad et al. (2007) و Alias et al. (2015) أن هناك ثلاثة مناهج للتقييم تستخدم في تقييم الموجودات التراثية وهي كما يأتي (2, 1, 3): (al., 2015, 3)

- منهج مقارنة المبيعات: تستخدم هذه الطريقة على نطاق واسع في تقييم الموجودات التراثية، ويعرف منهج مقارنة المبيعات باسم منهج السوق أيضاً، 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 عليه 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 يعُد 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 فإن أنساب طريقة لإعادة تقييمها هي تكاليف صيانتها التي تشمل جميع التكاليف من مرحلة التقييم عنها (في حالة اكتشافها لأول 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 يضفيه من أهمية خاصة على المعلومات المحاسبية، ولقد عرف (Agustini & Putra, 2011) القياس بأنه عملية تحويل الأحداث الوصفية إلى أرقام بناء على قواعد وقوانين معينة (Agustini & Putra, 2011, 11, 2018)، أما (Biondi et al., 2018) فقد عرف القياس بأنه تعين قيمة نقدية للموجودات عن طريق اختيار طريقة قياس مناسبة بطريقة يمكن من خلالها تحقيق بعض الخصائص النوعية كالأهمية النسبية والقابلية على الفهم وقابلية المقارنة والتوقير 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 المصرفوفة للحصول على الموجودات التراثية المستخدمة في تقديم الخدمات وتطويرها والحفاظ عليها، في حين أن العديد من الموجودات التراثية تستخدم لتقديم الخدمات ولكنها لا "تسهل" (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 الإنفاق الأولي للموجودات مهم ويوفر معلومات مفيدة عن تكلفة الخدمات.
- **القدرة التشغيلية:** من خلال تحديد قيمة نقدية مناسبة للموجودات التراثية، قد تكون المعلومات الناتجة مفيدة لتقدير 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 لقدرة 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 مطولة وراغبة في معاملة تجارية، وتستبعد القيمة العادلة وعلى وجه التحديد السعر المقدر الذي تم تضخيمه أو تقليله بشروط أو ظروف خاصة كالاعتبارات الخاصة أو الامتيازات المنوحة من أي شخص مرتبط بالبورصة، ويرى الباحثان بأن القيمة العادلة هي الطريقة الأكثر 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 أيسير طريقة، لأنها تقوم على فرضية مفادها أن تكلفة السفر إلى الواقع الترفيهي 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: توافر قيم السوق لبعض الموجودات التراثية، من خلال الرجوع إلى القيمة السوقية للعناصر المماثلة، وفي حالة وجود سوق نشط ومفتوح ومنظم ولكن 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 الرئيسية 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 عرف (Santana et al., 2017) الإفصاح على أنه تصوير المعلومات بأمانة وعدم إخفاء أي جزء منها وعدم إظهارها بصورة لا تمثلها أو بصورة تتحيز بأكثر من معنى لهذه المعلومات (Sholikah & Achadiyah, 2017, 3)، ويعرف (Santana et al., 2017, 37) 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 الإفصاح 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 معتنيين بنطاق وحجم الموجودات التي تسيطر عليها المنشأة سواء كانت مبانٍ تاريخية أو مجموعات من القطع الأثرية، 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 المستمرة 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 & Romme (2008) و Rowles et al., (2004) و Christiaens & Romme (2004) فلقد إقتربوا 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 مماثلة في ميزانية مستقلة باسم موجودات خدمية، بينما أقر Mautz (1988) بأن الموجودات التراثية يجب أن تكون مماثلة 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 خصوصاً أو ودائع، وتظهر كل منها على حدة (Lopez, 2016, 112).

ويرى الباحثان أن الإفصاح 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 المقترن للقياس والإفصاح عن الموجودات التراثية**

لكي يكون النظام المحاسبي قادرًا 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 المقترن 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 مدینتي نمرود والحضر فقط إلا 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 ، وبنية المتحف الحالي



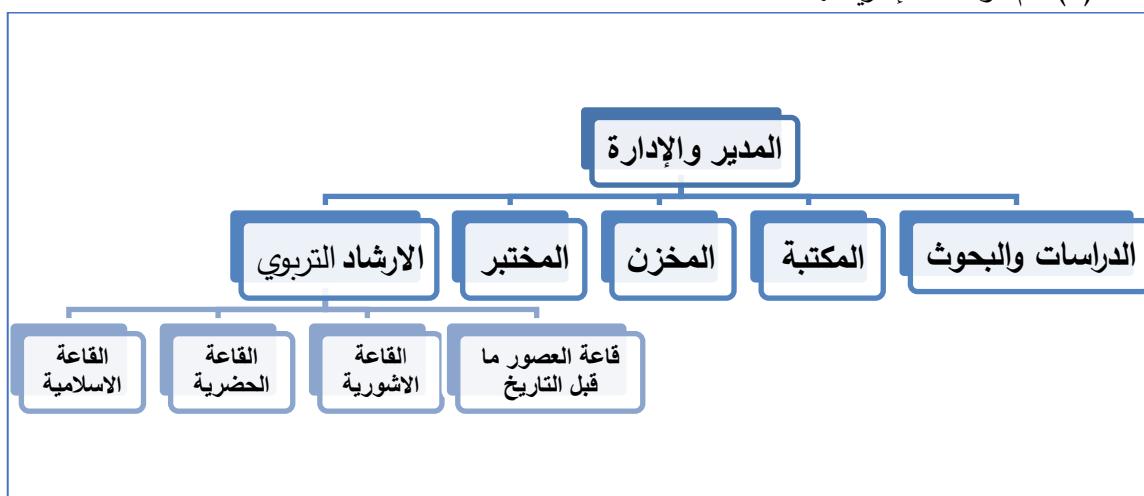
تتألف من ثلاثة طوابق، السرداب وهو الذي يحتوي على مكاتب الموظفين وقاعة مدرجة للاجتماعات تتسع لـ (122 مقعداً) ومكتبة تضم مختلف الكتب التي يزيد عددها عن 23,000 كتاب، ويعلوه طابقان يؤدي إليهما سلم خارجي، ويضم الطابق الأول ثلاث قاعات كبيرة للعرض وهي الآشورية (الحضارية - الإسلامية) فيما يحتوي الطابق العلوي على قاعة واحدة تدور على أصلاءه الأربعة حُصصت لعرض القطع الأثرية من عصور ما قبل التاريخ، وقد أُلحقت ببنية المتحف فيما بعد قاعة كبيرة خارجية تكون مخزناً لقطع 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 أعلى 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 تمثل 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 تمثل 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 المصارييف 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 وما هي بحث يكمن تسجيل القطعة الأثرية 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.
- وصف المادة التي توضح شكل القطعة الأثرية ووصف عام لها والمادة المصنوعة 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 التقييبات المثبت في سجل المعثر.
- المعثر: مصدر العثور على القطعة، أتم العثور عليها من خلال عمليات التقييب في موقع معين أم تم استحصلالها عن طريق المواطنين.
- خانة الملاحظات: يتم تثبيت ملاحظات خاصة بالقطعة حول مصدر العثور عليها من المواطنين أو من التقييبات الأثرية.

**متحف الموصل**

رقم متحف الموصل	رقم المتحف العراقي	الوصف	مادة الآثر	الحجم	رقم سجل الحفريات	المصدر أو المعثر

**الشكل (2): سجل متحف آثار الموصل**

المصدر: من إعداد الباحثين

### 2. تصميم الإطار المقترن:

من أجل تصميم إطار عمل مقترن 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 فأأن الباحثين يريان أنه من الضروري وضع إطار للعمليات المحاسبية التي تختص بالموجودات التراثية، ويقترحان أنه يمكن الاعتماد على معيار الإبلاغ المالي (30) والموسم بال الموجودات التراثية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة، ومعهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا لتقديم إطار مقترن للمعالجات المحاسبية للموجودات التراثية والتي يمكن تطبيقها في متحف آثار الموصل.

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

المصطلح	ال滂ضيح
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، الجيوفизيائية، 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. تطبق هذه القاعدة على البيانات المالية كافة التي تظهرها التقارير المالية للمنشأة وجميع المعلومات والحقائق والوضع المالي لمدة ما.
الصغيرة.	5. لا تطبق هذه القاعدة على الجهات التي تطبق معايير التقارير المالية للمنشأة الصغيرة.
الإفصاحات	6. يجب الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الصلة بال الموجودات التراثية في الملاحظات ضمن التقارير المالية التي تتضمن : <ul style="list-style-type: none"><li>• طبيعة ومهام الموجودات وأهميتها الثقافية والتراثية.</li><li>• أسباب عدم القدرة على قياس الموجودات التراثية بشكل موثوق.</li><li>• التكاليف السنوية للصيانة/المحافظة عند الاقتضاء.</li></ul>
	7. يجب أن تتضمن البيانات المالية للمنشأة مؤسراً لطبيعة وحجم الموجودات التراثية الموجودة لديها.



<b>المصطلح</b>	<b>ال滂ضي</b>
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 المتتبعة 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 التأكيد من أن البيانات المالية، عند قراءتها في سياق المعلومات المتعلقة بالموجودات المرسمة، تقدم معلومات مفيدة ذات صلة عن ملكية المنشأة للموجودات التراثية.
12.	عندما يتم تسجيل الموجودات التراثية في الميزانية العمومية، يجب الإفصاح عما يأتي .
A-	مطابقة القيمة الدفترية للموجودات التراثية (التي تدل على موجودات تراثية ملموسة بشكل منفصل وموجودات تراثية غير ملموسة) في بداية مدة لإفصاح عن المدة المالية وفي تاريخ الإفصاح في الميزانية، بما في ذلك تحليل بين 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.
B-	عند الإفصاح عن الموجودات في التقييم، ستتوفر معلومات كافية للمساعدة في فهم التقييمات التي يتم الإفصاح عنها وأهميتها، بما في ذلك:
	<ul style="list-style-type: none"><li>• تاريخ التقييم.</li><li>• الطائق المستخدمة للتقييم.</li><li>• ما إذا كان التقييم قد أجراه مقيمون خارجيين، إذ يُسجل اسم المقيم، مؤهلاته المهنية إن وجدت.</li><li>• أية قيود ذات أهمية للتقييم.</li></ul>
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.



<b>المصطلح</b>	<b>التوضيح</b>
	14. يتم الإفصاح عن المعلومات المتوفرة 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، لمدة المشمولة بالتقارير المحاسبية وتشمل:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تكلفة حيازة الموجودات التراثية.</li> <li>• قيمة الموجودات التراثية المكتسبة بالtribut.</li> <li>• القيمة الدفترية للموجودات المستبعدة في المدة المشمولة بالتقدير والعادات المستمرة.</li> <li>• أي انخفاض يعترف به في مدة التقدير.</li> <li>• يظهر هذا الملخص بشكل منفصل سواء تم الإفصاح عن الموجودات التراثية في الميزانية العمومية أم لا.</li> </ul>	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، وتكليف الاستعادة الرئيسية، 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 ينبغي ما يأتي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الإعتراف والقياس.</li> <li>• عرض الموجودات التراثية بوصفها فئة منفصلة عن الموجودات الثابتة في الميزانية العمومية.</li> <li>• إدراج الملاحظات على الحسابات بشكل منفصل لفئات الموجودات التراثية التي تم الإفصاح عنها بالتكلفة وتلك التي يجري تقييمها.</li> </ul>	



المصطلح	ال滂ضي
الاستهلاك وانخفاض القيمة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• يجب الاعتراف بأي تغيير في تقييم أحدى الموجودات التراثية في إجمالي الأرباح والخسائر ماعدا خسائر انخفاض القيمة التي يتعين الاعتراف بها وفقاً للفقرة 25.</li> </ul>
التبورات	<p>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 تناسب مع فائدة مستخدمي البيانات المالية، التي تم عرضها في الميزانية العمومية ، فيجب الإفصاح عن المعلومات بموجب هذه القاعدة.</p> <p>22. التقييمات يمكن إجراؤها بأية طريقة مناسبة وملائمة.</p>
تاريخ التطبيق	<p>23. لا يوجد أي مطلب لإجراء التقييمات أو التحقق منها من مقيمين خارجيين ، ولا توجد أية مدة محددة بين التقييمات . وعندما يتم قياس الموجودات التراثية عند التقييم ، يتم مراجعة القيمة الدفترية لضمانبقاء التقديرات الحالية.</p> <p>24. لا يتم استهلاك الموجودات التراثية التي لها عمر غير محدد.</p> <p>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 أصلتها، إذ يتم التعامل مع أي انخفاض يتم إثباته بموجب متطلبات الاعتراف والقياس في معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (انخفاض قيمة الموجودات الثابتة وشهرتها)</p> <p>26. عندما يتم الحصول على الموجودات التراثية عن طريق التبرع يمكن التعامل مع التقييم في حساب الأرباح والخسائر. وعندما يكون من غير العملي الحصول على تقييم للموجود التراثي المتبرع به، تطبق الإفصاحات الواردة في الفقرة 16.</p> <p>27. تطبق هذه القاعدة على البيانات المالية المعدة عن المدة التي تبدأ في * 1/1/2001</p>

ويرى الباحثان وبعد عرض المعالجات المحاسبية المقترنة للموجودات التراثية، أن هذه المعالجات تتلاءم وطبيعة الموجودات التراثية، وتساعد وبقدر كبير في تفعيل الرقابة عليها، وتساعد أيضاً على إعداد تقارير مالية تساعده 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 الموجودات**

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



## 1 الموجودات

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

الموجودات 1

العنوان	النوع	الرقم	العنوان	النوع	الرقم
أدوات العرض	خامسي	1531	لوحة	رابعى	1581
تمثال	خامسي	15312	أدوات خدمية	ثلاثى	1591
أدوات خدمية	ثلاثى	1532	أدوات تراثية	ثلاثى	16
مصنوعة من مادة			مصنوعة من مادة		
عضوية			طين	خامسي	161
معروضات			مسن أو قالة	ثلاثى	1611
مصافة	رابعى	16132	لوح	ثلاثى	162
عظم	رابعى	162	صورة	ثلاثى	1621
لقى	ثلاثى	1621	أدوات خدمية	ثلاثى	1622
مزمار	ثلاثى	1622	كرسي	ثلاثى	17
أدوات تراثية			سرير	ثلاثى	
مصنوعة من					
الخشب			فأس	خامسي	
خشب	رابعى	171	منجل	خامسي	1711
باب	خامسي	16123	مسمار	خامسي	16124
			عجلة	خامسي	
			طابوقة	خامسي	
			أدوات مطبخ	ثلاثى	
			إماء	ثلاثى	16131

المصدر: من إعداد الباحثين

الاستنتاجات

**بناءً على الأدبيات المحاسبية ووفقاً لمنهجية البحث فقد توصل الباحثان إلى الاستنتاجات الآتية:**

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 مصدرًا مهمًا يبني على أساسها عمل الإدارة، ومواردًا أساسياً يعتمد عليه في تدعيم قراراتها، ولكي تسهم الوحدات الاقتصادية في تحقيق التنمية الاقتصادية لابد من استخدام برامج متقدمة 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- لا توجد قاعدة بيانات تحوي الموجودات التراثية لما لها من أهمية كبيرة، إذ تساعده على تسريع عملية الوصول إلى البيانات التي تتضمنها، وتساعده على الإجابة 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 حالاتها، 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 الموجدة.

6- إن تقييم الموجودات التراثية بصورة جدية ومهنية وبقيمها الحقيقة 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 ثم الإسهام في إعطاء الصورة الحقيقة للوضع المالي للمنظمات

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

## **التوصيات**

وفقاً للإستنتاجات التي توصل إليها الباحثان فإنهم يوصيان بالآتي:

1- ضرورة تنظيم دورات تدريب للمهندسين والفنين والعاملين 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 أخرى، 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، وإن يعمل أي نظام يتم تشغيله في ظل هذه المعالجات التي يحويها هذا الدليل.

5- اعتماد المعيار المحاسبي المقترن بوصفه معياراً عراقياً على غرار المعايير الدولية يحدد أساس قياس الموجودات التراثية والإفصاح عنها وبالتالي الإسهام في الحفاظ عليها بوصفها إرثاً حضارياً.



- 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- إلafصاح عن الطرائق المتّبعة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الاستهلاك للموجودات التراثية، مما يسمح بتزويد المستخدمين بمعلومات تمكنهم من مراجعة السياسات التي اختارتتها 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, S. ö& Doratlı, 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. **Springer 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.