



جامعة الموصل
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية-دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة الحبوب-فرع نينوى

إبراهيم لؤي إبراهيم علي العزاوي

بحث الدبلوم العالي
في المحاسبة الحكومية والموازنات

باشرف
الاستاذ المساعد الدكتور
علي مال الله عبد الله



جامعة الموصل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية وفقاً
لمعيار المحاسبة الدولية-دراسة تطبيقية في الشركة
العامة لتجارة الحبوب-فرع نينوى

بحث تقدم به

إبراهيم لؤي إبراهيم علي العزاوي

إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل

وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي التخصصي في المحاسبة الحكومية
والموازنات

بإشراف

الاستاذ المساعد الدكتور

علي مال الله عبد الله

إقرار المشرف

أشهد أنّ اعداد هذه الرسالة الموسومة (تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية-دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة الحبوب-فرع نينوى) جرى بإشرافي في جامعة الموصل/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في المحاسبة/ محاسبة حكومية وموازنات.

التوقيع:

المشرف: أ.م. د. علي مال الله عبدالله

التاريخ: 2022/5/8

إقرار المقوم اللغوي

أشهد أنّ إعداد هذه الرسالة الموسومة (تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية-دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة الحبوب-فرع نينوى) تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية، وبذلك أصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة قدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير .

التوقيع:

الاسم: أ.م.د. عمار إسماعيل احمد

التاريخ: 2022/5/17

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيتين التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي ارشح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الاسم: م. د. سنان زهير محمد جميل

التاريخ: 2022/5/17

إقرار رئيس قسم المحاسبة

بناءً على التوصيات التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي ورئيس لجنة الدراسات العليا ارشح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الاسم: م. د. سنان زهير محمد جميل

التاريخ: 2022/5/17

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿فَتَعَالَى اللَّهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ ۖ وَلَا تَعْجَلْ بِالْقُرْآنِ مِنْ قَبْلِ
أَنْ يُقْضَىٰ إِلَيْكَ وَحْيُهُ ۚ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا﴾ (114)

سورة طه : 114

الإهداء

إلى منارة العلم والإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم العالمين إلى سيد الخلق
إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى الذين ضحوا بدمائهم وقدموا أرواحهم لأجل العراق إلى شهداء العراق.

إلى أعز الناس وأقربهم إلى قلبي إلى والدتي العزيزة ووالدي العزيز اللذين كانا عوناً
وسنداً لي وكان لدعائهما المبارك أعظم أثر في تسير سفينة البحث حتى ترسو على
هذه الصورة.

إلى من ساندني وخطت معي خطواتي وتحملت معي الصعاب إلى زوجتي الحبيبة
ونبض قلبي وقلمي ووقوفني في هذا المكان لما كان ليحدث لولا تشجيعها المستمر لي

إلى فلذات كبدي اولادي: (أوس، أوراس).

إلى سندي وعضدي: أختي وإخواني.

إلى أساتذتي الأجلاء الذين تفضلوا بعلمهم وقدموا لنا من العلم لنتقدم بدرينا.

إلى كل هؤلاء أهدبهم هذا العمل المتواضع: سائلاً المولى العلي القدير أن ينفعنا به
ويمدنا بتوفيقه.

شكر وثناء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم النبيين وسيد المرسلين محمد صلى الله عليه وعلى آله وصحبه الطيبين الطاهرين .

يشدني واجب الوفاء أن أعتنم فرصة إنّهائي لبحتي هذا بتوجيه الشكر والثناء للمشرف على البحث (د.علي مال الله عبدالله) لجهوده المشكورة وإرشاداته القيمة التي أبرها خلال فترة إعدادي البحث وتعامله الأخوي الذي ترك الأثر الأكبر في نفسي مما كان له الدور البالغ في تذليل الصعوبات التي واجهتني مع دعائي له بالموفقية وحياء ملؤها السعادة والعطاء الدائم وجازاه الله عنّي خير الجزاء .

وأنتدم بجزيل العرفان والشكر لموظفي الشركة العامة لتجارة الحبوب قسم المالي شعبة الميزانية وأخص بالذكر منهم الأستاذ (محمود عمر أيوب) لما قدمه لي من معلومات وبيانات لتسهيل مهمتي في البحث .

وأنتدم بجزيل الشكر والعرفان للصرح العلمي الشامخ جامعة الموصل.

كما لا يسعني إلا أن أنتدم بالشكر الجزيل لأساتذتي في كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة لما جادوا عليّ مما لديهم طوال مدة الدراسة وكذلك مدة اعداد البحث، وفي النهاية أن أنتدم بالشكر والتقدير والوفاء لكليتي العزيزة لما وفّرت لي من كوادر وخبرات كبيرة وأخص منهم العميد وأساتذة كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة الذين كان لهم الفضل الكبير في إيصالني الى ما نحن فيه.....

ويطيب لي أن أقدم بالشكر لكل من أسهم بالنصيحة أو المشورة أو الكلمة او الدعاء وفاتني ذكره , متمني للجميع دوام الصحة والموفقية , وأخيراً أقدم شكري واعتزازي وتقديري لجميع أفراد أسرتي لما تحملوه من مشاق في اثناء الدراسة , وأنتدم بالشكر لزملائي وزميلاتي في الدراسة وأسأل الله التوفيق لي ولهم.

الباحث

المستخلص

يهدف البحث إلى تقييم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في عينة البحث على وفق معايير المحاسبية الدولية، وبني البحث على فرضية أساسية مفادها عدم توافق إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في النظم المحاسبية العراقية مع إجراءات المحاسبة عنها على وفق معايير المحاسبة الدولية.

لتحقيق هدف البحث واختبار فرضيته تم اعتماد المنهج الاستقرائي والاستنباطي. إذ تم اعتماد المنهج الاستقرائي من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق النظم المحاسبية العراقية وعلى وفق النظام المحاسبي لعينة البحث، فيما تم اعتماد المنهج الاستنباطي من خلال دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية عن المنح الحكومية على وفق معايير المحاسبية الدولية وتحديد المتطلبات اللازمة لاعتمادها في الشركات الحكومية العراقية ومنها عينة البحث.

خلص البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها: هناك اختلاف بين المعالجات المحاسبية التي تخص المنح والمساعدات على وفق معايير المحاسبية والنظم المحاسبية المحلية (النظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي) إذ تقتصر النظم المحاسبية المحلية إلى توفير معلومات محاسبية مفيدة في مجال تعزيز الشفافية والمساءلة أو تقديم معالجات محاسبية لأنواع المنح والمساعدات مقارنة بما تقدمه المعايير المحاسبية. كما عرض الفصل عدداً من التوصيات أهمها: ينبغي إعادة النظر في تبويبات النظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي والتي تخص المنح والمساعدات بما يتناسب مع ما نصت عليه المعايير المحاسبية وذلك عن طريق إضافة حسابات جديدة متوافقة مع أنواع المنح والمساعدات.

ثبت المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
2-1	المقدمة
9-3	الفصل الأول :- منهجية البحث ودراسات سابقة
4-3	المبحث الأول :- منهجية البحث .
9-5	المبحث الثاني :- دراسات سابقة وما يقدمه البحث الحالي.
43-10	الفصل الثاني :- المنح الحكومية وإجراءات المحاسبة عنها على وفق المعايير المحاسبية والنظم المحاسبية العراقية
23-11	المبحث الأول :- الاطار العام للمنح الحكومية
43-24	المبحث الثاني :- المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظم المحاسبية العراقية
56-44	الفصل الثالث :- تقييم إجراءات عن المنح الحكومية في الشركة العامة لتجارة الحبوب
48-44	المبحث الأول:-تقييم إجراءات المحاسبة عن المنح في عينة البحث
56-48	المبحث الثاني :- متطلبات تطوير إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في عينة البحث
59-57	الفصل الرابع:- الاستنتاجات والتوصيات
58-57	اولاً:- الاستنتاجات
59	الثانياً :- التوصيات

63-60	المصادر
-------	---------

ثبت الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	اختلاف بين المنح الحكومية والمساعدات الحكومية	1
21	التفريق بين الشرط والقيود	2
22	التفريق بين المنح الإلزامية والمنح الرأسمالية	3
39	حسابات المنح على وفق النظام المحاسبي الحكومي	4
54	كشف احتساب الدعم للسنة المنتهية 2020\12\31	5

ثبت الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	ملخص إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق المعايير الدولية	1
42	المعالجات المحاسبية للمنح على وفق النظام المحاسبي الموحد	2
45	الهيكل التنظيمي لشركة العامة لتجارة الحبوب	3
49	أنواع المنح الحكومية في عينة البحث	4

ثبت المختصرات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية	مختصر المصطلح
المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards	IPSASs
مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards Board	IPSASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
مجلس المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards	IAS
معايير الإبلاغ المالي الدولية	International Financial Reporting Standards	IFRS
مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي	Financial Accounting Standards Board	FASB
مجلس معايير المحاسبة الاسترالي	Australian Accounting Standards Board	AASB
لجنة المعايير المحاسبية البريطانية	British Accounting Standards Committee	BASC
الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	Saudi of Organization of Certified Public Accountants	SOCPA
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Committee	IASC
جمعية المحاسبة الأمريكية	American Accounting Association	AAA

المقدمة

المنح الحكومية من أهم مصادر التمويل الرئيسية في الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين إنتاجيتها والمنافسة والاستمرار في نشاطها الاقتصادي وتقديم أفضل الخدمات للمجتمع خاصة بعد توسع مسؤولية الوحدات الاقتصادية العراقية. لذا ينبغي أن تسعى إلى استغلال المنح والمساعدات الاستغلال الأمثل ولا سيما أن المنح الحكومية التي تقدم إلى شركات القطاع العام التي تبيع إنتاجها بأسعار مدعومة ومنها عينة البحث تعد المصدر الرئيس لتمويل أنشطة وإنتاج هذه الشركات وتسديد نفقاتها كونها مشمولة بتعليمات التمويل الذاتي ولا تعتمد على الموازنة العامة للدولة في التمويل بشكل مباشر. وهنا يتطلب من النظام المحاسبي توفير معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية توضح مسار استعمال المنح والمساعدات ومدى تحقق الغرض التي منحت من أجله وذلك لضمان كسب ثقة الأطراف ذات العلاقة ومن ضمنهم الجهات المانحة لاستمرار دعمها، فضلاً عن ضمان البعد المستقبلي الذي يتمثل بالاكتماء بالمنافع الاقتصادية المستقبلية أو بالخدمات المستقبلية والاعتماد على الذات أكثر من الاعتماد على المنح والمساعدات.

يهدف البحث إلى تقييم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في عينة البحث على وفق معايير المحاسبة الدولية وبني البحث على فرضية أساسية مفادها عدم توافق إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في النظم المحاسبية العراقية مع إجراءات المحاسبة عنها على وفق معايير المحاسبة الدولية.

ولتحقيق هدف البحث واختبار فرضيته تم اعتماد المنهج الاستقرائي والاستنباطي. إذ تم اعتماد المنهج الاستقرائي من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق النظم المحاسبية العراقية وعلى وفق النظام المحاسبي لعينة البحث، فيما تم اعتماد المنهج الاستنباطي من خلال دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية عن المنح الحكومية على وفق معايير المحاسبة الدولية وتحديد المتطلبات اللازمة لاعتمادها في الشركات الحكومية العراقية ومنها عينة البحث.

وقد تم تناول موضوع البحث في أربعة فصول تضمن الفصل الأول عرض منهجية البحث والدراسات السابقة فيما تضمن الفصل الثاني عرض طبيعة المنح الحكومية وإجراءات المحاسبة على وفق المعايير الدولية والنظم المحاسبية العراقية. أما الفصل الثالث فقد تضمن تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في عينة البحث، وأخير تناول الفصل الرابع الاستنتاجات التي خلص اليها البحث وأهمها: هناك اختلاف بين المعالجات المحاسبية التي تخص المنح والمساعدات على وفق معايير المحاسبية والنظم المحاسبية المحلية(النظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي) إذ تفتقر النظم المحاسبية المحلية إلى توفير معلومات محاسبية مفيدة في مجال تعزيز الشفافية والمساءلة أو تقديم معالجات محاسبية لأنواع المنح والمساعدات مقارنة بما تقدمه المعايير المحاسبية. كما عرض الفصل عدداً من التوصيات أهمها: ينبغي إعادة النظر في تبويبات النظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي والتي تخص المنح والمساعدات بما يتناسب مع ما نصت عليه المعايير المحاسبية وذلك عن طريق إضافة حسابات جديدة متوافقة مع أنواع المنح والمساعدات.

الفصل الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم توافق لإجراءات المحاسبية الخاصة بالمنح الحكومية في النظم المحاسبية العراقية، يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية: -

1. كيف يتم تعريف المنح الحكومية في وحدات القطاع العام في العراق وتصنيفها؟ وهل يتوافق هذا التعريف مع تعريفها وتصنيفها على وفق معايير المحاسبية الدولية؟
2. ما الإجراءات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات المعتمدة في النظم المحاسبية العراقية؟ وما مدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية؟
3. في حالة عدم توافق الإجراءات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات المعتمدة في النظم المحاسبية العراقية مع معايير المحاسبة الدولية ما متطلبات تحقيق التوافق المنشود؟ وهل هناك امكانية لتوافرها في وحدات القطاع العام في العراق؟

ثانياً: هدف البحث

- يهدف البحث إلى: تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في عينة البحث على وفق معايير المحاسبية الدولية. ويشتمل منه الأهداف الفرعية الآتية:
1. بيان مدى توافق تعريف وتصنيف المنح الحكومية في وحدات القطاع العام في العراق مع تعريفها وتصنيفها على وفق معايير المحاسبية الدولية؟
 2. عرض الإجراءات المحاسبية الخاصة بالمنح على وفق معايير المحاسبة الدولية
 3. تحديد متطلبات تحقيق التوافق الإجراءات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات المعتمدة في النظم المحاسبية العراقية مع معايير المحاسبة الدولية (في حالة عدم توافقها) وبيان مدى توافرها في وحدات القطاع العام في العراق.

ثالثاً: فرضية البحث

- وبني البحث على فرضية أساسية مفادها عدم توافق إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في النظم المحاسبية العراقية مع إجراءات المحاسبة عنها على وفق معايير المحاسبة الدولية. ويشق منها الفرضيات الفرعية الآتية:
1. لا يتوافق تعريف المنح الحكومية في وحدات القطاع العام في العراق وتصنيفها مع تعريفها وتصنيفها على وفق معايير المحاسبة الدولية
 2. هناك متطلبات لتحقيق التوافق بين الإجراءات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات المعتمدة في النظم المحاسبية العراقية مع معايير المحاسبة الدولية. يمكن توافرها في وحدات القطاع العام في العراق.

رابعاً: أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من أهمية المنح الحكومية في العراق من اعتماد عدد من وحدات القطاع العام عليها في إنتاج السلع والخدمات وتطويرها أنشطتها واستدامة موجوداتها الثابتة، لذا ينبغي الاهتمام بإجراءات المحاسبية الخاصة الاعتراف والقياس والإفصاح عنها لبيان مدى فاعلية النظم المحاسبية العراقية في توفير معلومات اللازمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية في استغلال هذه الموارد ومدى الإيفاء بالتزاماتها.

خامساً: منهج البحث

لتحقيق هدف البحث واختبار فرضيته تم اعتماد المنهج الاستقرائي والاستنباطي. إذ تم اعتماد المنهج الاستقرائي من خلال دراسة إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية وتحليلها على وفق النظم المحاسبية العراقية على وفق النظام المحاسبي لعينة البحث فيما تم اعتماد المنهج الاستنباطي من خلال دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية عن المنح الحكومية على وفق معايير المحاسبية الدولية وتحديد المتطلبات اللازمة لاعتمادها في الشركات الحكومية العراقية ومنها عينة البحث.

سادساً: حدود الدراسة

إن أي عمل أو دراسة لا بد ان تكون له حدود تجعله يسير باتجاه محدد بغية تجنب تشتت الجهود وتسهيل عملية الوصول الى الاهداف، وتمثلت حدود الدراسة الحالية بما يأتي:

1- الحدود المكانية: اقتصرت الحدود المكانية للدراسة على الشركة العامة لتجارة الحبوب فرع

بغداد والشركة العامة لتجارة الحبوب فرع نينوى.

2- الحدود الزمانية: تمثلت بالمدة اللازمة لإنجاز هذه الدراسة التي امتدت ما بين 2022/2/2

والى 2022/5/8.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

1.دراسة (الياسري، 2004)، "المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية والإفصاح عنها

" دراسة نظرية وتطبيقية في شركة إنتاج الألبسة الجاهزة / المحمودية.

هدفت الدراسة إلى إيجاد معالجة محاسبية سليمة ضمن أسلوب محاسبي ملائم وموضوعي لقياس وإثبات المنح والمساعدات الحكومية والإفصاح عنها، ولإظهار القوائم المالية، نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي بصورة أكثر دقة وعدالة.

وخلصت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها: ليس هناك أساس فكري قاطع أو نظري محدد يمكن الاهتداء به لتفضيل معالجة محاسبية محددة للمنح الحكومية ، ولذلك فإنه يبدو بأن الحل المناسب وربما الوحيد هو التدخل من الجهة المنظمة للمهنة لتحديد المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها من المنشآت كافة ، بحيث يكون المعيار أو القاعدة المحاسبية في هذه الحالة ممثلة لأفضل الممارسات المتاحة في الزمان والمكان والتي تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي، وما قد يفرضه هذا الواقع من اعتبارات خاصة اقتصادية كانت أم سياسية أم اجتماعية أم قانونية .

كما عرضت عدداً من التوصيات أهمها: على المنظمات المهنية والمحاسبية أخذ دورها بشكل يتلاءم مع تطور علم المحاسبة لدراسة واقع المعالجات المحاسبية في القياس والإفصاح للمنح الحكومية واقتراح الحلول ووضع المعالجات للمشاكل والمعوقات التي تواجه المحاسبين للنهوض بواقع مهنة المحاسبة عموماً والمحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية بشكل خاص لما لها من آثار في النمو الاقتصادي الذي يمكنها من الإيفاء بكافة متطلبات البرامج والسياسات الحكومية التي يُهدف من ورائها تقديم المنح والمساعدات للوحدات الاقتصادية .

2.دراسة (سمارة، 2008) بعنوان "المحاسبة عن المنح والمساعدات الدولية - دراسة

تحليلية تطبيقية لواقع العراق من خلال العينة المختارة "دائرة ماء بغداد، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية أثبات المنح الدولية في النظام المحاسبي وتقويم فاعلية الإجراءات التنظيمية والمحاسبية المطبقة في الوحدات المستفيدة من المنح الدولية .

وتوصلت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات من أهمها من الصعب في غياب المعايير المحاسبية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها المنشآت والتي يستعملها أطراف عديدة كالمستثمرين والدائنين والجهات الحكومية وعلى الرغم من تبني العراق للعديد من القواعد المحاسبية المحلية إلا إنه لم تكن له قاعدة محاسبية يستند إليها في معالجة المنح والمساعدات الدولية، ولم تتم معالجة المنح على وفق المعيار الدولي وأوصت الدراسة بضرورة أن توفر الجهات المتلقية للمنح مناخاً اقتصادياً سليماً على وفق احتياجات الدولة لكي تضمن كفاية استعمال المساعدات الإنمائية.

3. دراسة (الشمري، 2011) بعنوان المعالجات المحاسبية عن المنح الخارجية والرقابة عليها بحث تطبيقي في عينة من شركات التمويل الذاتي والمركزي، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المنح الخارجية وإجراءات الحصول عليها. وكيفية التصرف بها ومعالجتها المحاسبية وعرضها في القوائم المالية. وتقويم إجراءات الرقابة الداخلية على المنح الخارجية. وضع مقترحات وآليات بخصوص إجراءات المعالجة والرقابة على المنح الخارجية.

وتوصلت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات من أهمها تقوم الأجهزة الرقابية بالرقابة على المنح الخارجية، لذا ينبغي الاهتمام بقسم الرقابة الداخلي.

وأوصت الدراسة بضرورة إعداد معيار محلي يوفر معالجة محاسبية للمنح الخارجية.

4. دراسة (الزوبعي، 2015) بعنوان " فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية " (بحث تطبيقي في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية) بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على المنظمات غير الحكومية والرقابة الداخلية عن المنح والمساعدات من خلال تحديد المعوقات وإيجاد المعالجات المقترحة لها. توصلت الدراسة لعدة استنتاجات من أهمها على الرغم من تبني العراق للعديد من القواعد المحاسبية المحلية، إلا أنه لم تكن له قاعدة محاسبية يستند إليها في معالجة المنح والمساعدات، وتبنى الأسس العلمية الصحيحة للمعالجات المحاسبية وتضع حداً للاجتهادات الشخصية.

وأوصت الدراسة بإيلاء موضوع المنظمات غير الحكومية الأهمية المناسبة من الناحية الأكاديمية، من خلال القيام بإعطاء مواد دراسية تتعلق بالمنظمات غير الحكومية ولا سيما الجانب الرقابي والمحاسبي لها.

5. دراسة (حسن، 2017) بعنوان القياس والإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات على وفق المعايير المحاسبية الدولية وانعكاسهما على الشفافية والمساءلة - آلية مقترحة

يهدف البحث إلى عرض مفهوم المنح والمساعدات ومناقشتها مع دراسة وتحليل دور وأهمية المنح والمساعدات في نشاط الوحدات الاقتصادية، ومن ثم الوقوف على عوامل الحصول على المنح والمساعدات، مع بيان أهمية توفير معلومات محاسبية من أجل تعزيز الشفافية والمساءلة.

وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن هناك اختلافاً كبيراً بين المعالجات المحاسبية للمنح والمساعدات على وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظم المحاسبية المحلية، ويعود هذا الاختلاف إلى عدم وجود قاعدة محاسبية محلية تحدد معالجات محاسبية مناسبة تفرض على الوحدات الاقتصادية العراقية تطبيقها عند معالجة المنح والمساعدات، فضلاً عن أن النظم المحاسبية المحلية لا توفر معالجات محاسبية لأنواع المنح والمساعدات مما يؤثر بشكل سلبي في المعلومات المحاسبية التي يتم توفيرها ، ومن ثم عدم تعزيز الشفافية والمساءلة. وتوصل البحث إلى عدة توصيات من أهمها هي ضرورة تقويم النظم المحاسبية المحلية (النظام المحاسبي الحكومي ، و النظام المحاسبي

الموحد) لتعكس المعالجات المحاسبية على وفق المعايير المحاسبية مع الأخذ بنظر الاعتبار الوحدات الاقتصادية العراقية الحكومية التي تطبق الأساس النقدي إذ ينبغي التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق على وفق معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS23 ، مع تعديل التصنيفات والتبويات لتشمل أنواع المنح والمساعدات التي ذكرتها المعايير المحاسبية عند التطبيق على الوحدات الاقتصادية العراقية (وحدات التمويل المركزي ووحدات التمويل الذاتي) مع ضرورة توفير متطلبات المعايير المحاسبية منها تأهيل معدي المعلومات المحاسبية .

6. دراسة (حسب الله، 2018) المعالجات المحاسبية والإجراءات الرقابة للمنح والمساعدات

الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية

استعرض البحث مفهوم المنح والمساعدات الحكومية وأوجه الاختلاف بين المنح والمساعدات والإعانات الحكومية. والمعالجات المحاسبية والإجراءات الرقابية في تسجيل المنح والمساعدات الحكومية ومتابعتها على وفق المعيار المحاسبي الدولي ذي الرقم 20 والمعيار الأمريكي ذي الرقم 116 والمعيار المصري ذي الرقم 12 والمعيار السعودي ذي الرقم 18 وكذلك الإجراءات الادارية والمحاسبية المتخذة من قبل الوحدات الحكومية العراقية في تسجيل المنح الحكومية، وقد توصل الباحث إلى عدة استنتاجات منها عدم وجود معيار محاسبي عراقي يعالج المنح الحكومية في السجلات المحاسبية وكيفية السيطرة والرقابة عليها وتصنيفها بحسب طبيعتها والغرض الذي خصصت من أجله ، وأوصى الباحث بعدة توصيات أهمها ينبغي ضرورة قيام الجهات الرقابية العراقية بمتابعة المنح الحكومية المستلمة من الجهات الخارجية وأنه قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإفصاح عنها وقد أنجزت المؤسسات الرسمية المستلمة للمنح الحكومية الغرض والشروط التي من أجلها تم استلام المنحة.

الذي يميز البحث عن الدراسات السابقة المفروضة:

- 1- تناولت الدراسات السابقة عرض المعالجات المحاسبية للمنح والمساعدات الحكومية فضلاً عن عرض إجراءات الرقابة عليها. لذا يعد البحث مكملاً للدراسات السابقة مع تمييزه منها في تقويم الإجراءات من خلال اقتراح إجراءات جديدة وبيان متطلبات تطوير إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
- 2- تناولت الدراسات السابقة موضوع المعالجات المحاسبية عن المنح الحكومية وقياسها والاعتراف بها في عينات مختارة بينما هذه الدراسة تناولت تقييم اجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في الشركة العامة لتجارة الحبوب في العراق باعتبارها تخدم شريحة مهمة من شرائح المجتمع وتقديم الدعم للنشاط الزراعي في العراق. فضلاً عن ذلك فان عينة الدراسة تمتاز باعتمادها على المنح الحكومية بشكل أساس في تمويل نفقاتها كونها المنح المقدمة لها هي عبارة عن دعم للأسعار الحبوب التي تقوم بشرائها من الفلاحين ، ومن ثم بيعها الى الشركة العامة لتصنيع الحبوب (المطاحن) ليتم توزيعها للمواطنين ضمن مفردات البطاقة التموينية.

الفصل الثاني: المنح الحكومية وإجراءات المحاسبة عنها على وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظم المحاسبية العراقية

يناقش هذا الفصل طبيعة المنح الحكومية وإجراءات المحاسبة عنها على وفق
معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي من خلال
المبحثين الآتيين:

المبحث الأول : مفهوم المنح الحكومية وانواعها

**المبحث الثاني: المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق المعايير المحاسبية
الدولية والنظم المحاسبية العراقية**

المبحث الأول: مفهوم المنح الحكومية وانواعها

أولاً: مفهوم المنح الحكومية

تعد المنح والمساعدات من أهم مصادر التمويل في بعض البلدان ، ويطلق عليها عدة مسميات منها (المساهمات والهيايا و المعونات و الإعانات و الهبات)، والمنح هي جمع منحة، والتي تمثل الهبات والمعونات المقدمة أو التي تقدم بشكل (نقدي، و غير نقدي، وعلى نحو آخر) إلى الجهات التي تحتاجها مراعاة لإوضاعها المختلفة، كونها تعد إحدى مصادر التمويل المهمة التي تؤثر في نشاط الجهات المستلمة ومساعدتها على زيادة فاعليتها وتطويرها وتحسين قدرتها على الاستمرار والنمو، إذ تعد المنح والمساعدات ركن أساسي في أية خطة تنمية ينبغي القيام بها من جانب، ومن جانب آخر أصبح هناك التزام على الجهات المستلمة بتوفير المعلومات الضرورية التي تحتاج إليها الجهات المقدمة للمنح والمساعدات للوصول إلى مؤشرات تمكنها من تقييم مدى التزام الجهات المستلمة بتوفير تلك المعلومات. (حسن، 2017: 18)

وقد تعددت تعريفات المنح والمساعدات تبعاً لاختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها، وتبعاً للمعيار الذي يستند إليه، لذلك سوف يتم التطرق لأهم التعريفات التي جاءت في العديد من الأدبيات التي ذكرها الكثير من المهتمين بمهنة المحاسبة، وكذلك المنظمات المهنية والدولية المحاسبية. ويمكن أن نذكر عدداً من هذه التعريفات: -

(أ) هي مساعدات مالية أو عينية تقدمها الحكومة للوحدات الاقتصادية مقابل قيام الوحدة الاقتصادية حالياً وفي المستقبل بأعمال محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي الخاص بها، ويستثنى من ذلك المساعدات التي لا يمكن تحديد أقيامها بشكل معقول وبموضوعية، وكذلك الأعمال التي تنفذها الوحدة الاقتصادية مع الحكومة ولا يمكن التفريق بينها وبين الأعمال التجارية المعتادة للوحدة الاقتصادية (المهايني، 2006: 1).

(ب) هي الهبات والمعونات الخارجية التي تقدمها الدول الغنية للدول الفقيرة، أو للدول التي تحتاج إلى مساعدات دولية مؤقتة مراعاةً لأوضاعها الإنسانية والأمنية والاقتصادية

والاجتماعية ولا تمثل المنح أي التزامات على البلدان المستلمة لها فهي غير ملزمة بدفع أي شيء لا أقساط ولا أسعار فائدة.

(ج) عرف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS23 المنح بأنها تحويلات غير تبادلية بأشكال مختلفة تستلمها الوحدات الاقتصادية مقابل الالتزام بالبنود الاشتراطية الممكنة التطبيق والمعقولة التي تفرضها الجهة المانحة على وفق قواعد معينة وإن لم تكن ممكنة التطبيق فلا تعد بنود اشتراطية ولا يترتب عليها أي التزام (IFAC IPSAS، -688:2014). (69).

(د) وعرف معايير المحاسبة الدولية IASC20 (المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) المنح الحكومية بأنها " مساعدات حكوميّة في شكل مصادر محولة للوحدة الاقتصادية، في مقابل التزام سابق أو مستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للوحدة. ويستبعد من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة معقولة لها، أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها من المعاملات التجارية العادية للوحدة الاقتصادية "، وعرف المساعدات الحكومية بأنها " إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية مخصصة للوحدة أو لنطاق من الوحدات مؤهلة طبقاً لمعايير محددة. والمساعدات الحكومية حسب هذا المعيار لا تشمل المنافع التي تقدم بشكل غير مباشر من خلال إجراء مؤثر في الظروف التجارية العامة، مثل تجهيز البنية الأساسية في المناطق تحت التطوير أو القيود التجارية التي تفرض على المنافسين، ويقصد بالحكومية حسب هذا المعيار الهيئات الحكومية وما يشابهها سواء المحلية أو الدولية (الزوبعي، 2015: 43).

(هـ) وعرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المنح الحكومية وسماها المساهمات في معيار (116) بأنها أية عمليات غير تبادلية بتحويل نقد أو موجودات أخرى لأية وحدة اقتصادية أو إلغاء أو تسوية التزامات في وحدات آخر من غير المالكين والأنواع الشائعة لهذه المساهمات تكون على شكل نقد، استثمارات، أراضٍ، مبانٍ، أي استعمال لتسهيلات أو المنافع، تجهيزات وبضائع وخدمات أخرى أو الوعود غير المشروطة بالعبء في المستقبل. (2012:573.al،Kieso et)

و) كما عرفت لجنة معايير المحاسبة المصرية على وفق المعيار (12) المنح الحكومية) بأنها مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية لوحدة معينة في مقابل التزام تلك الوحدة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء أكان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أم يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة ، و يستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها ، و كذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها من المعاملات التجارية العادية للوحدة، و قد تكون المنح الحكومية مرتبطة بأصول و قد تكون مرتبطة بالدخل) (بدوي، 2015: 262) .

ز) عرف المعيار الاسترالي ذو الرقم ١٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن الإعانة الحكومية" المنح الحكومية بأنها مساعدة من قبل الحكومة على شكل تحويلات موارد إلى الوحدات الاقتصادية مقابل امتثال تلك الوحدات في الماضي أو المستقبل بحسب شروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للشركة، وهي تستثنى أشكال المساعدات الحكومية التي لا يمكن أن تكون لها قيمة مالية معقولة والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها من المعاملات التجارية العادية للوحدة الاقتصادية (3:2013،AASB) .

ح) أشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على وفق المعيار ذي الرقم (18) "المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية " إلى المنح بأنها عبارة عن تحويل الحكومة لأصول نقدية أو عينية أو تخفيض لمطلوبات والتزامات طويلة الأجل مقابل تعهد الوحدة الاقتصادية بالقيام بسياسات وبرامج حكومية معينة وذلك لتمويل الحكومة للعمليات والأعمال الاستثمارية للوحدات الاقتصادية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 2414).

ط) أما في العراق فقد أشار النظام المحاسبي الموحد إلى المنح كونها إعانات تحت الترميز ذي الرقم 47 والإعانات عبارة عن الموارد التي تحصل عليها الوحدات الاقتصادية من الدولة لمساعدتها على مزاولة نشاطاتها لتغطية تكاليف التشغيل والعجز الحاصل نتيجة الفرق الحاصل بين أسعار البيع المقررة والكلفة الفعلية المتحققة أو لتمكين عدد من الوحدات الاقتصادية من تصدير عدد من السلع بأسعار تنافسية (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 116).

(ي) كما عرف (أبو نصار، وحميدات، 2016: 330) المنح الحكومية بأنها مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المنشأة. ولا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها من عمليات التجارة العادية للمنشأة

ويستنتج من ذلك بأن المساعدات الحكومية هي التحويلات من الحكومة بشكل منافع وامتيازات للوحدات الاقتصادية على وفق معايير وسياسات محددة تفرضها الجهة المانحة، ولا تشمل المساعدات الحكومية المنافع أو الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة من تشييد البنى التحتية أو تطويرها مثل الطرق والجسور، أو فرض رسوم كمركية على البضائع المستوردة لتقليل المنافسة على المنتجات المحلية.

يرجع ظهور المنح والمساعدات الى عدة أسباب أهمها: - (العلي، 2002: 167 - 16)

1- الأسباب الاقتصادية: تبرز الأسباب الاقتصادية في رغبة الدول المتقدمة اقتصادياً للتخلص من فائض إنتاجها. فقد واجهت هذه الدول واقعاً يتمثل بجهاز إنتاجي ضخم يتحول من وضع عسكري إلى وضع مدني، وبخاصة بعد الحرب العالمية الثانية. مما يترتب عليه تحقيق فائض في إنتاجها بحاجة للتصدير غير ما كان متبعاً في السابق من إعدام هذا الفائض أو إلقائه في البحر، وكان السكوت على هذا الحال وعدم البحث عن حل لها يعني تعرض اقتصاد تلك الدول للانهايار بسبب ضخامة هذا العرض وقصور الطلب الداخلي والدولي معاً. ومن ثم وجدت الدول إرسال فائض إنتاجها إلى الدول الأخرى على هيئة مساعدات اقتصادية يعد حلاً مثالياً، لأنه يتخذ مظهراً إنسانياً بجانب غرضه الأساسي وهو إنقاذ الجهاز الإنتاجي من الانهيار وإبعاد الأزمات الاقتصادية عنه. ومثال ذلك مساعدات "مشروع مارشال" إذ قدمت الولايات المتحدة الأمريكية مساعدات ضخمة لدول أوروبا الغربية.

2- الأسباب السياسية: تتمثل هذه الأسباب في رغبة الدول الغنية بمساعدة الدول المؤيدة لها في الاتجاه السياسي أو السائرة في فلكها. ومثال ذلك إعانات أمريكا لدول غرب أوروبا و جنوب شرق آسيا وبعض دول الشرق الأوسط.

3- **تطور التعاون الدولي:** قاد تقارب الدول بعد الحرب العالمية الثانية، وقيام هيئة الأمم المتحدة إلى بحث مشاكل التنمية الاقتصادية على أوسع من ذي قبل. ولقد بدا واضحاً أن وجود دول قليلة تنعم بالغنى والرفاه إلى جنب دول كثيرة تعيش في تخلف وفقر شديدين، أصبح أمراً غير مقبول في مجتمع دولي يفترض المساواة بين أعضائه ولذلك دعمت منظمة الأمم المتحدة بتوصياتها الدول الصناعية الغنية إلى مد الدول النامية بمزيد من المساعدات الاقتصادية، لغرض تطوير اقتصاداتها المتخلفة.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين المنح الحكومية وأنواع المنح الأخرى: -

على الرغم من أن المصطلحات غالباً ما تستعمل بشكل متبادل وقد يفهمها بعضهم على أنها تعبر على نفسه، إلا أنهما نوعان مختلفان من الإيراد، فالمنح هي المبالغ التي عادةً لا يجب سدادها ولكنها تستعمل لأغراض محددة، أما الإعانات فهي من ناحية أخرى تشير إلى المساهمات المباشرة وتخفيض والمساعدات الخاصة الأخرى التي تقدمها الحكومات للشركات لتعويض تكاليف التشغيل على مدى زمنية طويلة، هذه الممارسة المثيرة للجدل تجدها في الشركات الكبيرة وليست الشركات الصغيرة والتي تميل في معظم الحالات إلى الحصول على معظم الإعانات (الزوبعي، 2015: 43)

فقد عرف المعيار المحاسبي الدولي ذو الرقم 20 المساعدات بأنها الإجراءات المتخذة من قبل الحكومة والتي تهدف إلى توفير منفعة اقتصادية محددة إلى الوحدة الاقتصادية أو مجموعة من الوحدات الاقتصادية المؤهلة بموجب معايير محددة أو معينة. ولا تشمل المساعدات الحكومية على وفق هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر من خلال الأعمال المؤثرة في الظروف التجارية العامة مثل إنشاء البنى التحتية في نشاطات التنمية لفرض محددات تجارية على المنافسين (4:2014، CPA) .

وعرفت (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 2414) الإعانات او المساعدات الحكومية بانها "تحويل الحكومة لأصول نقدية أو عينية أو تخفيض لمطلوبات والتزامات قصيرة الأجل مقابل تعهد الوحدة الاقتصادية بالقيام بسياسات وبرامج حكومية معينة وذلك

تمويل الحكومة للعمليات والأعمال التشغيلية والمستمرة للوحدة الاقتصادية أو لتمويل الاحتياجات التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية في الظروف الاستثنائية وغير العادية".
أما (معيار المحاسبة المصري ذو الرقم 12: 3) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية " فقد عرف المساعدات الحكومية بأنها "الإجراءات الحكومية التي تهدف إلى منح منافع اقتصادية محددة إلى الوحدة الاقتصادية أو مجموعة من الوحدات الاقتصادية طبقاً لمعايير محددة، ولا تشمل المساعدات الحكومية في هذا المعيار المنافع التي يتم تقديمها عن طريق الإجراءات غير المباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل تجهيز البنى التحتية الأساسية في الأماكن أو تطويرها أو يتم فرض ضرائب ومحددات تجارية على المنافسين".

لذا فإن الإعانات تشمل العديد من أشكال التمويل بما في ذلك المدفوعات المباشرة وضمانات القروض والإعفاءات الضريبية الخاصة، ويمكن للشركات استعمال المال لتعويض تكاليف التشغيل والإدارية، والمبرر الرئيس للإعانات هو تحفيز الاستثمار، والنقاد يعدون هذه الممارسة بأنها الرعاية الاجتماعية للشركات، لأن الشركات الصغيرة نادراً ما تحصل على الإعانات.

ويستنتج من ذلك بأن المساعدات الحكومية هي الخدمات التي تقدمها الحكومة بشكل منافع وامتيازات للوحدات الاقتصادية على وفق معايير وسياسات محددة تفرضها الجهة المانحة، ولا تشمل المساعدات الحكومية المنافع أو الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة من تشييد البنى التحتية أو تطويرها مثل الطرق والجسور، أو فرض رسوم كمركية على البضائع المستوردة لتقليل المنافسة على المنتجات المحلية.

ويمكن توضيح الاختلاف بين المنح الحكومية والمساعدات الحكومية كما في الجدول (1) الآتي

الجدول (1) اختلاف بين المنح الحكومية والمساعدات الحكومية

ت	المنح الحكومية	المساعدات الحكومية
1-	إن المنح الحكومية هي تحويلات ليست تجارية تبادلية يترتب عليها التزام سابق أو مستقبلي.	المساعدات هي تحويلات ليست تجارية تبادلية بدون أي التزام .
2-	المنح الحكومية تأخذ في أكثر الأحوال شكل منح نقدية أو عينية .	أما المساعدات فهي ممكن ان تكون موارد نقدية أو عينية أو على شكل خدمات مقدمة للجهة المستفيدة .
3-	ترتبط المنح الحكومية بالأنشطة والعمليات للوحدة الاقتصادية مقابل التزام تلك الوحدة الاقتصادية بتنفيذ شرط او التزام معين .	إن المساعدات الحكومية تقدم مقابل تعويضات عن نفقات أو خسائر أو دعم مالي للوحدة الاقتصادية لمساعدتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها التجاري
4-	تلتزم الوحدات الاقتصادية برد قيمة المنحة الحكومية إلى الجهة المانحة في حالة عدم تنفيذ الشروط المقدمة مع المنحة	في حين أن المساعدات الحكومية فتمتاز بعدم وجود التزام برد قيمتها .
5-	تأخذ المنح الحكومية عدة أشكال منها منح مشروطة أو منح مقيدة أو منح مطلقة او منح غير مشروطة .	لا يوجد هناك تصنيف للمساعدات الحكومية كونها غير مشروطة وغير مقيدة أي بدون أي التزام ..

المصدر: عبد الحسين، رؤى حسين، (2018) "دور المعيار المحاسبي الدولي (20) في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات " دراسة مقارنة، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد 10 العدد 214.2.

ثالثاً: أنواع المنح

يمكن تصنيف المنح بعدة طرائق وعلى نحو الآتي:

1. التصنيف العام للمنح: يمكن تصنيف المنح بشكل عام إلى: (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 148)

أ) المنح الرأسمالية المطلقة: وهي المنح الحكومية غير المشروطة بشروط تفرضها الجهة المانحة وغير المقيدة". وتتمثل بالمساعدات أو الإعانات الرأسمالية التي حصلت عليها الوحدة الاقتصادية من غير أصحاب الملكية للوحدة الاقتصادية.

ب) المنح الحكومية المشروطة: "وهي الأصول، النقدية وغير النقدية، المستلمة من الجهة المانحة إلى الوحدة الاقتصادية بشروط محددة على تحقيق أحداث في المستقبل يتم فرضها من قبل الجهة المانحة للمنحة (أما عند تسليم المنحة أو عند إعطاء وعد بتسليم المنحة) ولدى الجهة المانحة للأصل أو المنحة الحق في استرجاع المنحة أو الأصل إذا لم يتم تحقيق الشروط المطلوبة.

ج) الوعود بعطاء غير المشروطة: وهي اتفاق ستحصل بموجبه الوحدة الاقتصادية على أصل أو سيتم بموجبه تسوية التزام على الوحدة الاقتصادية من قبل الجهة الحكومية المانحة، علماً أنه يجب توافر دليل موضوعي على إمكانية القياس والإثبات في السجلات المحاسبية مع توافر مميزات الأصل.

د) المنح الحكومية المقيدة: وقد اشارت (وداعة والعامري) بأن المنح المقيدة هي عبارة عن "تحويلات غير تبادلية مقرونة بقيود تفرضها الجهة المانحة على الجهة المستلمة تحدد بشكل تعليمات صريحة أو ضمنية لاستعمال الأصول الممنوحة بهدف السيطرة على تلك الأصول أو للتأثير في الأرباح المتوقعة أو التدفقات النقدية الداخلة للجهة المستلمة، ولا يتحقق حق الملكية إذا لم يتم نقل ملكية الأصول الممنوحة". (وداعة والعامري، 2011: 39).

هـ) المنح الحكومية القابلة للاسترداد: ويقصد بها "الأصول النقدية وغير النقدية والتي يمكن من خلالها الجهة الحكومية المانحة الحق باسترجاع المنحة من الوحدة الاقتصادية عند الإقرار

بعدم تنفيذ الالتزامات المشروطة أو القيود على الوحدة الاقتصادية والتي بموجبها تم تقديم المنحة" (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 151).

(و) القروض المتنازل عنها: وقد أشار المعيار الاسترالي (AASB) ذو الرقم 120 إلى أن القروض المتنازل عنها هي "القروض التي يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن تسديد القروض مقابل شروط معينة (6: 2015، AASB) وكذلك من موقع.

2. تصنيف المنح حسب طبيعتها: تقسم المنح حسب طبيعتها على: (عبد الحسين، 2018: 212)

(أ) منح ومساعدات نقدية: تتمثل المساعدات المالية التي تأخذ الطابع النقدي في طبيعتها، وتتضمن المنح النقدية والقروض الميسرة، إذ تقوم الدولة المانحة بالمساهمة بمبلغ نقدي للدولة المتلقية للمساعدة

(ب) منح ومساعدات غير نقدية: تتمثل بمثابة منح أو مساعدات لا تأخذ الطابع النقدي، وهي ذات طبيعة عينية، وقد تكون المساعدات العينية على شكل مساعدات رأسمالية، أو مساعدات تقنية أو فنية، أو مساعدات غذائية، أو مساعدات عسكرية.

3. تصنيف المنح حسب مصدرها: وتقسم إلى (حسن، 2017: 21):

(أ) **منح داخلية:** تدعى المنح التي تحول بين جهتين مختلفتين لنفس الدول بالمنح الداخلية لأن الجهتين من الدولة نفسها فضلاً عن أن هذه المنح يزداد وجودها بين حكومة الدولة أو الوحدات المتمكنة والوحدات المحتاجة إلى التمويل من أجل الاستمرارية في نشاطها.

(ب) **منح خارجية:** تدعى المنح المتحولة بين جهتين مختلفتين لدولتين مختلفتين بالمنح الخارجية لأن كل جهة في دولة مختلفة كالمنح المقدمة من دول متقدمة إلى نامية.

4. تصنيف المنح حسب أساليب تقديمها: تصنف المنح حسب أساليب تقديمها إلى (عبد

الحسين، 2018: 212)

(أ) **منح مطلقة:** قد تكون المنح المقدمة من الدولة المانحة منحاً غير مشروط، أي أن الدول المانحة تهبها دون أن تشترط مقابلاً لها، أو دون أن تشترط إنفاقها في حقل معين، ويتم هذا الأسلوب بناء على احتياجات الدول المتلقية.

(ب) **المنح المشروطة :** تعد المنح مشروطة في حالة أن تحتوي الاتفاقية على شرط يقيد حرية الجهة المستلمة لتحقيق غرض معين وينبغي أن يكون هذا الشرط معقولاً وممكن تنفيذه، وينبغي على الجهة المستلمة أن تلتزم بتنفيذ ذلك الشرط بأنه يحدد كيفية استعمال المنح على وفق الغرض التي منحت لأجله، ويتم تحقيق الشرط بشكل تدريجي أو عند وقوع حدث محتمل مستقبلي يلغي الالتزام أو الشرط ، وعند عدم تحقق الشرط أو الالتزام به مع التأكد من عدم قدرة الجهة المستلمة على تحقيق الشرط أو الالتزام به سوف يتم استرداد المنح (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 2415)، وعند عدم الاسترداد سوف تقوم الجهة المانحة باستقطاع القيمة نفسها من الموارد التي كان من المفترض منحها للجهة نفسها بوصفها لم تلتزم بالشروط المحددة من قبل الجهة المانحة (أبو مصطفى، 2009: 73)، لذلك تعد المنح تحويلات غير تبادلية عند تنفيذ الشرط أما قبله فلا تعد تحويلات غير تبادلية

(ج) **المنح المقيدة :-**تعد المنح مقيدة عندما ترغب الجهات المانحة بتحديد اتجاه أو وقت إنفاقها، وهذا القيد يحدد استعمال المنح على وفق اتجاه معين وحسب مدة معينة من أجل سد حاجة الجهات المستلمة بالشكل الصحيح والابتعاد عن أية مخالفة، وعند مخالفة القيد لا ينبغي على الوحدة الاقتصادية المستلمة استرداد المنح وإنما تفرض عقوبة معينة مثل الغرامة ، وللقيد أنواع (الدائم والمؤقت) القيد الدائم يعد فرضاً على الوحدة الالتزام به بشكل دائم وينبغي أن يكون الهدف منه معقول، أما القيد المؤقت فيفرض على الوحدة لمدة معينة قد يكون تمويلياً أي لتسديد قرض أو قد يكون تشغيلياً ، ويمكن التفريق بين البنود الاشتراطية (الشرط والقيد) من خلال الجدول (2)

(د) **منح وعود بالعطاء:** تكون هذه الوعود اتفاقاً تحريراً أو شفهيّاً بالمساهمة النقدية أو بالموجودات غير النقدية، التي تحصل عليها الوحدة من الغير وقد تكون هذه الوعود

مشروطة أو قد تكون غير مشروطة ولإظهار الوعود بالعطاء في القوائم المالية، لذلك يجب توافر الدليل الكافي في صورة وثائق قانونية مثبتة للوعود.

الجدول (2) يوضح التفريق بين الشرط والقيود

القيود	الشرط
يحدد مسار الاستعمال بتحديد نقطة فاصلة كالوقت	يحدد مسار الاستعمال بهدف إنجاز غرض معين
يقتضي فرض عقوبات أو غرامات عند عدم الالتزام	يقتضي استرداد المنح عند عدم الالتزام
يفرض على وفق تعليمات قانونية أو إدارية	يفرض على وفق تعليمات قانونية أو إدارية

المصدر: حسن، ريم سعدي، (2017)، "القياس والإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات على وفق المعايير المحاسبية الدولية وانعكاسهما على الشفافية والمساءلة" - آلية مقترحة، رسالة ماجستير محاسبة كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد، بغداد 22.

5. تصنيف المنح على وفق تغطيتها للنفقات: تصنف المنح على وفق تغطيتها للنفقات إلى:

(أ) **منح رأسمالية:** تأخذ المنح المتعلقة بالموجودات (الرأسمالية) شكل تحويلات دون مقابل لغرض الاستعمال وتكون مطلقة أو مشروطة أو مقيدة ومتعلقة بشكل خاص بالموجودات طويلة الأجل القابلة على الاندثار أو غير قابلة على الاندثار مثل شرائها أو الحصول عليها أو نوعيتها وتهدف الى تغطية النفقات الرأسمالية المرتبطة بالموجودات طويلة الاجل التي تعجز الوحدة الاقتصادية عن تغطيتها (فودة ، 1999: 52)

(ب) **منح إيرادية:** تعد المنح المتعلقة بالدخل (الإيرادية) تحويلات دون مقابل قصيرة الأجل وتغطي النفقات الإيرادية للجهات المحتاجة وقد تكون مقيدة أو غير مقيدة أو مشروطة) ، وتعد أهم بند من بنود الإيرادات التحويلية، ويمكن أن تكون دورية ومتكررة تقدم لتمويل الجهة المحتاجة لتحقيق هدفها (الياسري، 2004: 12) ، ويمكن التفريق بين المنح الإيرادية والمنح الرأسمالية من خلال الجدول (3)

الجدول (3) يوضح التفريق بين المنح الإيرادية والمنح الرأسمالية

المنح الرأسمالية	المنح الإيرادية
تحويلات غير تبادلية طويلة الأجل	تحويلات غير تبادلية قصيرة الأجل
تتعلق بالأنشطة الاستثمارية للوحدة	تتعلق بالأنشطة التشغيلية للوحدة
غير منتظمة وغير متكررة	قد تكون منتظمة ومتكررة أو غير منتظمة وغير متكررة
قد لا يمكن منحها بين فترات متقاربة	يمكن منحها بين فترات متقاربة
تغطي النفقات الرأسمالية سواء كانت بنود اشتراطية أم لا تتضمن	تغطي النفقات الإيرادية سواء كانت تتضمن بنود اشتراطية أم لا تتضمن

المصدر: حسن، ريم سعدي ، (2017) ،"القياس والإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات على وفق المعايير المحاسبية الدولية وانعكاسهما على الشفافية والمساءلة - آلية مقترحة، رسالة ماجستير محاسبة كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد، 21.

6. أشكال المنح الأخرى: ويمكن أن تأخذ المنح أشكالاً أخرى (حسن، 2017: 23)

أ) **التعهدات:** يكون التعهد بشكل شفوي أم مكتوب ويكون بمثابة التزام على الجهة المتعده، وقد تكون التعهدات المطلقة (تتعهد الجهة المانحة بتقديم المنح دون أي بنود اشتراطية ، وينبغي أن يكون الأساس المحاسبي المعتمد هو أساس الاستحقاق) أو قد تكون التعهدات غير المطلقة (تتعهد الجهات المانحة بتقديم المنح مع تحديد بنود اشتراطية وعلى الجهات المستلمة أن تلتزم بذلك قبل الاستلام الفعلي وينبغي استلامه بعد استيفاء البنود الاشتراطية أي يترتب الحدث بعده لذلك يعامل معاملة المنح المشروطة والمقيدة).

ب) **القرض المتنازل عنه:** يتم التنازل عن القرض في حالة اتفاق الجهة المقرضة مع المقرضة على إعفائها من التسديد، قد تتضمن الاتفاقية على بنود اشتراطية أو لا تتضمن فالتنازل عن القرض قد يكون بشكل مطلق أو بشكل غير مطلق.

• القرض المتنازل عنه (المطلق): - يتم إعفاء الجهة المقرضة من سداد ما بذمتها دون أن تلتزم بأي بنود اشتراطية أي يكون ذلك التنازل طوعياً.

• القرض المتنازل عنه (غير المطلق):- يتم إعفاء الجهة المقترضة عن سداد ما بذمتها مع تضمن اتفاقية التنازل تلك على بنود اشتراطية محددة من قبل الجهة المقترضة و يكون بمثابة تعهد الجهة المقترضة التنازل عن القرض عند الالتزام بالبنود الاشتراطية المحددة وبعد التأكد من التزام الجهة المقترضة بتنفيذ البنود الاشتراطية يتم التنازل عن القرض وبذلك يكون بصورة منحة إذ يعد التنازل عن القرض أكثر فائدة للجهة المقترضة نظراً لحاجتها لذلك القرض من جهة وعدم إمكانية تسديد ذلك القرض مع فوائده من جهة أخرى ويرى الباحث أن الجهة المقترضة تتنازل عن القرض رغبة في تخفيض حدة الفقر وتقليل الديون التي تتزايد وتتفاقم على الجهة المقترضة.

رابعاً: اعتبارات الحصول على المنح والمساعدات: -

ينبغي على الجهات المحتاجة أن تتميز بعدة عوامل لاكتساب ثقة الجهات المانحة وجذبها لتقديم المنح والمساعدات ويعد ذلك بمثابة تخطيط لتحديد الحاجة بشكل موضوعي، ومن تلك الاعتبارات هي: (حسن، 2017، 27)

- 1- يؤثر نشاط الجهة بشكل إيجابي مثل نشاط المستشفيات عندما تقدم خدمات بشكل مجاني يؤدي لاجتذاب الجهات المانحة لمساعدتها على الاستمرار في عملها
- 2- تؤثر الظروف الاستثنائية كالحروب على زيادة المنح والمساعدات
- 3- كفاءة الجهة المستلمة وفعاليتها باستعمال الموارد الممنوحة على وفق الغرض التي منحت لأجله فضلاً عن تلبية احتياجات المستعملين من المعلومات.
- 4- إمكانية تحديد أساليب صحيحة للمحاسبة عن المنح والمساعدات ، فضلاً عن تطوير النظم المحاسبية وتأهيل معدي المعلومات المحاسبية لتوفير معلومات تعزز الشفافية والمساءلة.

المبحث الثاني: المحاسبة عن المنح على وفق المعايير الدولية والنظم المحاسبية العراقية

أولاً: المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق معيار المحاسبة الدولي

IAS20

يتضمن هذا المعيار إجراءات للمحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية. ولا يتناول المشاكل الخاصة الناتجة عن المحاسبة عن المنح الحكومية في البيانات المالية التي تعكس آثار تغير الأسعار أوفي المعلومات الإضافية ذات الطبيعة المشابهة. من خلال الفقرات الآتية:

1. الاعتراف والقياس المحاسبي بالمنح الحكومية على وفق المعايير الدولية:

يعد القياس المحاسبي جانباً مهماً من جوانب النظرية المحاسبية التي تبنى عليه المبادئ والمعايير المحاسبية لقياس كل حدث اقتصادي تواجهه الوحدات الاقتصادية بشكل سليم ، ويتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث ماضية وحالية ومستقبلية على وفق ملاحظات ماضية أو حالية واستناداً إلى قواعد محددة ، وذكر أن القياس المحاسبي يعد بمثابة عملية تحديد المبالغ النقدية للأحداث الاقتصادية لأستنتاج معلومات محاسبية ، ويمكن القول إن القياس المحاسبي يكون بمثابة ترجمة كل حدث اقتصادي إلى قيمة نقدية أو مقياس نقدي في لحظة إثباته ليعبر بشكل سليم عن القيمة الحقيقية، ويتضمن عدة مكونات تبدأ بتحديد الحدث الاقتصادي المراد قياسه وتحديد قيمة له باختيار مقياس كالنقد و تحديد وحدة قياس مناسبة كالدينار ثم تحديد الشخص القائم على القياس كالمحاسب (شرويدر وآخرون ، 2006 : 185-186) ، أن تحديد الحدث الاقتصادي ودراسة خصائصه يعد من أهم مكونات عملية القياس ، والتي يعد الخطوة الأولى لإثبات وقياس المنح والمساعدات وتسجيلها (الوقاد،2011:39)، إذ إن الأحداث الاقتصادية هي وقائع داخلية وخارجية ومن ضمن الخارجية هناك أحداث غير تبادلية ذات اتجاه واحد (حنان، 2005: 375)

وتأتي أهمية القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية والمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية في هذا الشأن لتكون مفيدة في تقييم وتأمين الاستغلال الأفضل للموارد الاقتصادية المتاحة ومصادرهما، إذ إن مجرد الحصول على المنحة الحكومية لا يعد بحد ذاته دليلاً أكيداً على أن الشروط المتعلقة بالمنحة سيتم استيفاؤها بل ينبغي توافر دليل إثبات يُمكن التحقق منه لكي تتم عملية الإثبات. ففي بعض الأحيان يمكن الحصول على المنح الحكومية بشكل رزمة من المساعدات المالية المبنية على مجموعة من الشروط. لذا ينبغي في مثل هذه الحالة إيلاء عناية خاصة في تحديد تلك الشروط التي تؤدي إلى تكبد التكاليف والمصروفات التي بدورها تحدد الفترات التي سيتم على مدارها الاعتراف باكتساب المنحة كدخل. وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من رزمة المنح الحكومية للمعالجة المحاسبية على أساس معين ليتم تخصيص الجزء الآخر من الرزمة على أساس آخر. (الياسري، 2004: 40)

يتم الاعتراف بالمنح الحكومية وفق معيار المحاسبة الدولي (20) توافر الشروط الآتية:

(المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014: 977):

(أ) يجب ألا يعترف بالمنح الحكومية، ويشمل ذلك المنح غير المالية المقدرة بالقيمة العادلة، (والتي تعني المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل بين مشتري وبائع يتوافر لكل منهما المعرفة والرغبة في معاملة متكافئة بينهما) إلا إذا كان هناك تأكيد معقول بأن المنشأة سوف تلتزم بالشروط المرتبطة بها وأنه سوف يتم استلام المنحة.

(ب) إن استلام المنحة لا يعني في حد ذاته دليلاً قاطعاً على أن الشروط المرتبطة بها قدتم أو سيتم استيفاؤها.

(ج) إن أسلوب استلام المنحة لا يؤثر في حد ذاته على الطريقة المحاسبية المطبقة لمعالجتها. وعليه فإن المعالجة المحاسبية تكون واحدة سواء تم استلام المنحة نقداً أو كتخفيض لالتزام نحو الحكومة.

(د) إن التنازل عن قيمة قرض حكومي يعد منحة حكومية إذا توافرت تأكيدات معقولة بأن المنشأة سوف تلتزم بالشروط المحددة للتنازل عن القرض.

هـ) عند الاعتراف بالمنحة الحكومية فإن أي مطلوبات محتملة أو موجودات محتملة تعالج حسب المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثين، المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة.

و) يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بصورة منتظمة كإيراد خلال الفترات اللازمة لمقابلتها مع النفقات المتعلقة بها التي يقصد تعويضها. ويجب ألا تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين. وقد أشارت المعايير المحاسبية الدولية إلى أن هناك عدة شروط يجب توافرها عند تقديم المنح الحكومية لكي يتم الاعتراف بها في السجلات المحاسبية منها (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2015: 979):

أ) ينبغي تقييم المنح الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية إذ ينبغي عدم الاعتراف بها إلا إذا توافرت قناعة معقولة على التزام الوحدة الاقتصادية بالشروط المرتبطة بالمنحة.

ب) إن المنح الحكومية سيتم استلامها وأن الوحدة الاقتصادية ملتزمة بشروط تقديم المنحة، إن استلام المنحة ليس دليلاً على أن الوحدة الاقتصادية قد التزمت بالشروط المحددة لها أو قد تتحقق مستقبلاً.

ج) لا يوجد تأثير على الطرائق المحاسبية المتبعة عند استلام المنحة الحكومية سواء ، استلمت نقداً أم تم تخفيض الالتزامات المترتبة على الوحدة الاقتصادية نحو الحكومة.

كما أن هناك أربعة استثناءات للمنح الحكومية: (ماغنوس وآخرون، 2006: 122)

• المشاكل الخاصة الناجمة في عكس آثار الأسعار المتغيرة في البيانات المالية أو معلومات إضافية.

• المساعدات الحكومية المقدمة على شكل منافع ضريبية (بما في ذلك إعفاءات ضريبة الدخل، تخفيضات ضريبية على الاستثمارات، مخصصات الاستهلاك المعجل).

• مشاركة الحكومة في ملكية الوحدة الاقتصادية .

• المنح الحكومية التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي رقم IPSAS 14

ينص IAS20 على اتجاهيين بديلين لمعالجة المنح هما:

أ) اتجاه الدخل الذي يتم الاعتراف بالمنح كأرياد في وقت الاستفادة منها
ب) اتجاه رأس المال الذي يعترف بالمنح ضمن الاحتياطي غير قابل للتوزيع .
يدعم مؤيدو طريقة رأس المال آرائهم بما يأتي:

أ) تمثل المنح الحكومية وسيلة تمويل ويجب معالجتها على هذا الأساس في الميزانية بدلاً من تمريرها في قائمة الدخل لمقابلة بنود النفقات التي تمويلها. وبما أن تسديد تلك المنح غير متوقعة فيجب إضافتها مباشرة لحقوق المساهمين.

ب) إنه من غير المناسب الاعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل لأنها لم تكتسب، وإنما تمثل حافزاً مقدماً من الحكومة دون أن تتكبد المنشأة مصروفات للحصول عليها.
أما الحجج المؤيدة لطريقة الإيراد فهي:

أ) بما أن المنح الحكومية تمثل مورداً تستلمها المنشأة من غير المساهمين فيجب ألا تضاف إلى حقوق المساهمين بل يجب الاعتراف بها في قائمة الدخل في الفترات المناسبة.

ب) نادراً ما تكون المنح الحكومية مجانية، لذلك فإن المنشأة تكتسبها من خلال الالتزام بشروطها ومقابلة المطلوبات المترتبة عليها. ولذا يجب الاعتراف بها كإيراد لمقابلة النفقات المتعلقة بها، والتي تهدف المنحة للتعويض عنها، وبما أن الضرائب على الدخل وما شابهها تقتطع من الدخل، فإنه من المنطق معالجة المنح الحكومية في قائمة الدخل.

ج) من المبادئ الأساسية في طريقة الدخل الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل على أساس منطقي ومنتظم خلال الفترات اللازمة لمقابلة تلك المنح بالنفقات ذات العلاقة. إن الاعتراف بالمنح الحكومية على أساس استلامها لا يتفق مع فرض الاستحقاق في المحاسبة، ويمكن قبولها في حالة عدم توفر أساس لتوزيع المنحة على فترات غير تلك التي استلمت فيها.

د) في معظم الحالات تكون الفترات التي يعترف خلالها بالتكاليف والنفقات المتعلقة بالمنح الحكومية محددة بشكل واضح ، ومن ثم يتم الاعتراف بالمنح الخاصة بنفقات محددة كدخل في المدة نفسها التي تستحق خلالها تلك النفقات. وبشكل مماثل فإن المنح المتعلقة بموجودات قابلة للاستهلاك عادة يعترف بها كدخل خلال الفترات التي يسجل فيها الاستهلاك وبنسبة استهلاك تلك الموجودات.

هـ) يمكن أن تتطلب المنح المتعلقة بموجودات غير قابلة للاستهلاك الوفاء بالتزامات معينة ومن ثم يعترف بها كدخل خلال الفترات التي تتحمل تكلفة الوفاء بتلك الالتزامات. وكمثال منح أرض مرتبط بشرط تشييد مبنى عليها قد يكون من المناسب الاعتراف بها كدخل خلال مدة عمره.

و) تستلم المنح في بعض الأحيان جزءاً من مجموعة مساعدات مالية مرتبطة بعدد من الشروط. في هذه الحالات يستلزم توجيه عناية خاصة في تحديد الشروط المتسببة بحدوث التكاليف والنفقات التي تحدد فترات اكتساب المنحة. وقد يكون من المناسب في هذه الحالة توزيع جزء من المنحة على أساس معين وتوزيع جزءٍ آخر منها على أساس آخر.

ز) المنحة الحكومية التي يستحق استلامها كتعويض عن مصاريف أو خسائر حدثت أو دعم مالي فوري للمنشأة دون ان يترتب على ذلك أية نفقات لاحقة لها يجب الاعتراف بها كدخل للفترة التي تستحق فيها، ضمن البنود غير العادية إذا كان ذلك مناسباً (ينظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بصافي الربح أو الخسارة للفترة، والأخطاء الأساسية و التغييرات في السياسات المحاسبية).

ح) قد تقدم المنح الحكومية في ظروف معينة لغرض إعطاء دعم مالي فوري لمنشأة و ليس كحافز للقيام بنفقات رأسمالية محددة. وقد تقتصر مثل هذه المنح لمنشأة بعينها دون أن تتوافر لمجموعة كاملة من المستفيدين. وقد تتطلب هذه الظروف الاعتراف بالمنحة كدخل خلال الفترة التي يستحق للمنشأة استلامها وذلك بتصنيفها ضمن البنود غير العادية إذا كان ذلك مناسباً، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن أثرها سيكون مفهوماً بوضوح.

ط) قد تصبح المنحة الحكومية مستحقة للمنشأة تعويضاً عن مصاريف أو خسائر حدثت في فترة محاسبية سابقة. ويعترف بهذه المنحة كدخل للفترة التي استحققت خلالها ضمن البنود غير العادية إذا كان ذلك مناسباً، مع الإفصاح الذي يؤكد الفهم الواضح لتأثيرها.

لذلك يعد اتجاه الدخل أنسب من اتجاه رأس المال لأن المنح والمساعدات هي ليست مساهمة من المالكين لذا لا ينبغي إضافتها إلى حقوق الملكية وإنما تكون بمثابة زيادة لطاقة الوحدة ويقابلها عدة التزامات على الوحدة القيام بها لاستيفاء البنود الاشتراكية وتوزيع قيمة

المنحة على وفق أساس توزيع منطقي ومنظم يقابل تكاليف استيفاء البنود الاشتراطية وبشكل يوضح مدى الاستفادة من تلك الموارد الممنوحة ومسار استعمالها.

ويمكن القول إن اتباع اتجاه الدخل يؤدي إلى تحويل المنح الرأسمالية إلى منح

إيراديه بالتدريج من خلال الآتي (Epstein & 2003: 811-813, Mirza):

(أ) احتساب أقساط اندثار للموجودات الخاضعة للاندثار لتخفيض قيمة الموجود على وفق أساس منتظم ومعقول، إذ إن مجموع أقساط الاندثار ستساوي في نهاية عمر الموجود قيمة الموجود لحظة الإثبات.

(ب) اتباع نسب إنجاز البنود الاشتراطية وذلك ليكون للوحدة أساس منتظم ومعقول لتوزيع قيمة المنحة والاعتراف بها على وفق مدة الاستفادة منها.

(ج) اتخاذ التكاليف اللازمة للإنفاق على إنجاز البنود الاشتراطية كأساس لتوزيع قيمة المنحة والاعتراف بها على وفق مدة الاستفادة منها ونستفيد من هذا الأساس عند توزيع قيمة المنحة غير القابلة على الاندثار والتي لا تنص على نسب إنجاز.

2. عرض المنح المتعلقة بالموجودات

قد تأخذ المنح الحكومية شكل تحويل أصل غير مالي مثل الأراضي أو مصادر أخرى للاستعمال من قبل المنشأة. ومن المعتاد في هذه الأحوال تقييم الأصل غير المالي بالقيمة العادلة ومعالجتها محاسبياً لكل من الأصل والمنحة بالقيمة العادلة. والمعالجة البديلة التي تتبع في بعض الأحيان هي تسجيل كل من الأصل والمنحة بالقيمة الاسمية. وتتم مع الأخذ بنظر الاعتبار ما يأتي:

(أ) يجب أن تعرض المنح الحكومية الخاصة بالموجودات، ويشمل ذلك المنح غير المالية المقدره بالقيمة العادلة، في الميزانية إما كإيراد مؤجل أو بطرح المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية.

(ب) تعرض المنح المتعلقة بموجودات (أو الأجزاء المناسبة منها) في البيانات المالية بطريقتين بديلتين مقبولتين. الطريقة الأولى تعد المنحة دخلاً مؤجلاً يتم الاعتراف به كدخل على أساس معقول ومنتظم خلال العمر الإنتاجي للأصل. والطريقة الأخرى يتم طرح المنحة من

قيمة الاصل للتوصل إلى القيمة الدفترية للأصل. ويعترف بالمنحة كدخل خلال العمر الإنتاجي للأصل القابل للاستهلاك عن طريق تخفيض مصاريف الاستهلاك.

(ج) يمكن أن ينجم عن شراء الموجودات واستلام المنح الخاصة حركة تدفقات نقدية للمنشأة. ومن أجل أن يظهر الاستثمار الإجمالي في الموجودات، فإنه يفصح عن تلك الحركات في بنود منفصلة في قائمة التدفقات النقدية سواء تم طرح المنحة من الموجودات الخاصة بها أم لا.

3. عرض المنح المتعلقة بالدخل

يرى مؤيدو الطريقة الأولى أنه ليس من المناسب إجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصاريف، وأن فصل المنحة عن المصاريف يمكن من المقارنة مع المصاريف التي لم تتأثر بالمنحة. ويؤيد اتباع الطريقة الثانية أن المنحة هي المتسبب في تحمل المنشأة للمصروف، وأن عرض المصروف بدون تخفيضه بقيمة المنحة قد يكون مضللاً.

تعد كلتا الطريقتين مقبولتين لعرض المنح المتعلقة بالدخل. ويكون الإفصاح عن المنح ضرورياً من أجل تحقيق الفهم المناسب للبيانات المالية، ويكون عادة من الملائم أن يتم الإفصاح عن تأثير المنح في أي بند من الإيرادات والمصروفات.

4. تسديد المنح الحكومية

يجب معالجة المنح الحكومية التي تصبح مستردة كتعديل لتقديرات محاسبية (المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بصافي الربح أو الخسارة للفترة، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية) ويجب أن تطرح القيمة التي يتم ردها من المنحة من الرصيد الدائن غير المستهلك من تلك المنحة. وإذا زادت قيمة المنحة التي يتم ردها عن الرصيد الدائن المؤجل، أو إذا لم يوجد رصيد دائن فتعد القيمة المسددة فوراً كمصروف. أما بالنسبة لسداد منحة متعلقة بأصل فإنها تسجل عن طريق زيادة القيمة الدفترية للأصل أو بتخفيض الرصيد المؤجل بالقيمة المسددة. يجب الاعتراف على الفور بالاستهلاك المجمع الإضافي الذي كان يمكن الاعتراف به حتى تاريخه كمصروف في حالة

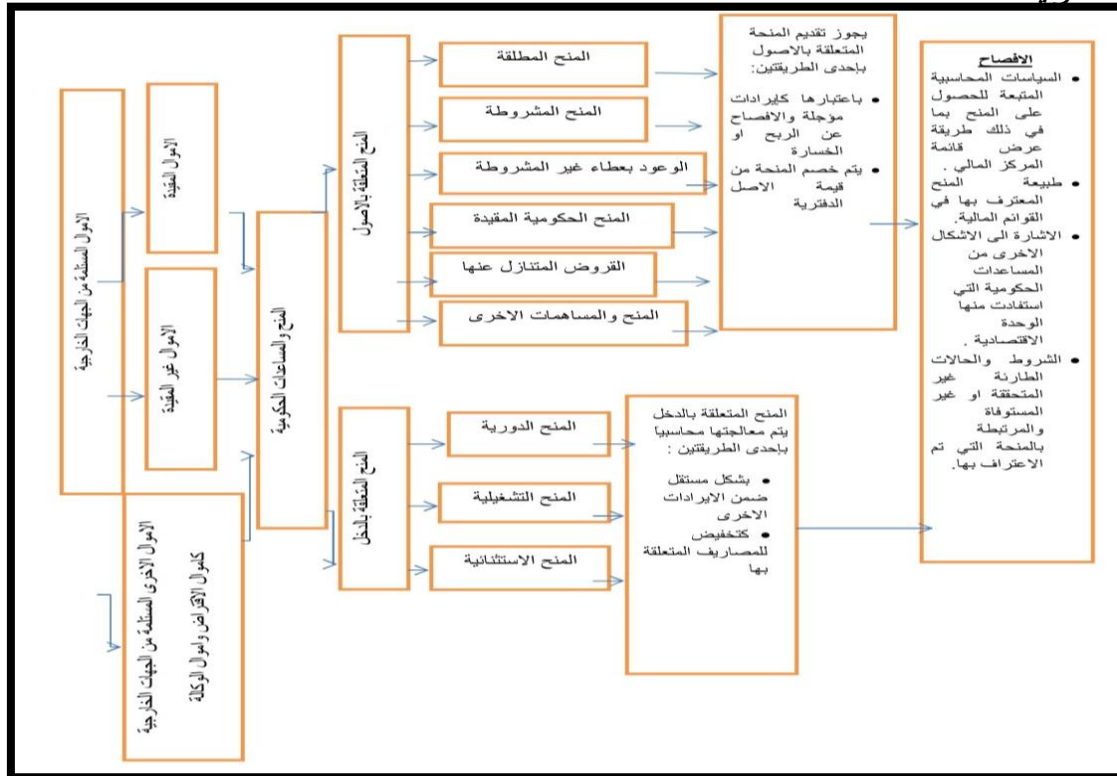
لم تعطى المنحة. ويمكن أن تتطلب الظروف التي أدت إلى القيام برد منحة متعلقة بأصل الأخذ بالاعتبار احتمال تأثر القيمة الجديدة الدفترية للأصل.

5. الإفصاح عن المنح الحكومية

يجب الإفصاح عن الأمور الآتية:

- (أ) السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية ويشمل ذلك طرق العرض المتبعة .
- (ب) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية، والإشارة إلى الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي انتفعت منها المنشأة مباشرة.
- (ج) الشروط غير المحققة والاحتمالات المتصلة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها. ويوضح الشكل الآتي ملخصاً لإجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق المعايير

الدولية



الشكل (1) يوضح ملخص إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية على وفق المعايير الدولية

المصدر: حسب الله، أحمد سامي، (2018)، "المعالجات المحاسبية والإجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات المحلية والدولية"، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والعلوم الهندسية، مجلد 16

ثانياً: المحاسبة عن المنج الحكومية على وفق معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام IFAC، IPSAS

صنف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IFAC، IPSASB المنج الحكومية ضمن الإيرادات غير التبادلية والتي يتم المحاسبة عنها على وفق المعيار IPSAS23 (الإيراد من المعاملات غير التبادلية) إذا عرف الإيرادات غير التبادلية بأنها التحويلات (سواء كانت نقدية أم غير نقدية)، بما في ذلك المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهدايا والتبرعات والسلع والخدمات العينية، والحصة غير السوقية والقروض الميسرة المقبوضة. وقد حدد هذا إجراءات المحاسبة عن المنج لمتا يأتي :

1. الاعتراف بالمنح الحكومية

حدد المعيار شرطين للاعتراف بالمنح هما: (IFAC، IPSAS23، 696: 2014) (أ) إمكانية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية مرتبطة بموجودات الوحدة الاقتصادية .

(ب) يتم الاعتراف بالموارد الممنوحة التي يمكن قياسها بالقيمة العادلة بشكل موثوق .

(ج) يتم الاعتراف بالمنح المطلقة كموجود على وفق استهلاك منفعة الاقتصادية المحتملة أو الخدمات المستقبلية والاعتراف بها كإيراد متحقق في قائمة الدخل على وفق مدة الاستفادة من الموجود وعرض الموجود ضمن قائمة المركز المالي (IFAC، IPSAS23، 2014 690:)

(د) يعد الشرط المفروض على المنح المشروطة التزام تعرضه الجهات المانحة على الجهات المستلمة الإلزام به تجنباً من استعمال المنح في طريقة غير مفيدة لذا تهتم الجهات المانحة بفرض شروط على الموارد الممنوحة للتأكد من استعمالها بشكل مفيد (الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار 23، 2010: 686)، ويتميز الشرط بخاصية الاسترداد عند عدم الإلزام (IFAC، IPSAS23، 691-692 : 2014) وينص قياس الموجود الممنوح على وفق القيمة العادلة و الاعتراف بالموجود في قائمة المركز المالي وفق نوعه ويتم الاعتراف بالالتزام قابل للاسترداد في جانب المطلوبات عندما تحقق معايير الاعتراف بالالتزام أي يكون تدفق

المنافع الاقتصادية محتملة ويمكن تقييم أداء الوحدة بشكل مستمر (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، معيار 23، 2010: 686)، ويتم احتساب اندثار المنافع الاقتصادية المتحققة من الموجود الممنوح كما محدد (الاتحاد الدولي للمحاسبين، معيار 23، 2008: 697) ويتم عرض الموجود الممنوح ضمن قائمة المركز المالي كالتزام قابل للاسترداد (إيرادات مؤجلة) بالشرط المحدد وعند تنفيذه ينبغي أن يخفض الالتزام ويتم عرضه بشكل إيرادات مساوية لذلك التخفيض (IFAC، IPSAS23، 691 : 2014).

هـ) تعد القيود المفروضة على المنح المقيدة بمثابة شروط تحدد وتوجه مسار استعمال الموجود لكنها لا تنص على استرداده عند عدم الالتزام بذلك القيد يتم عرض الموجود الممنوح ضمن موجودات قائمة المركز المالي وعند تنفيذ القيد يتم عرضها كمنحة مطلقة أي تعد دخل متحقق (IFAC، IPSAS23، 734: 2014)

و) يتم الاعتراف بالقرض المتنازل عنه كمنحه إذا لم يحقق تعريف الإلزام ويتم عرضه في قائمة الدخل كإيراد بشكل مفصل (IFAC، IPSAS23، 706: 2014).

ز) بالنسبة للقروض الميسرة التي تضمن أسعار فائدة أقل من السوق فيعد القرض واجب التسديد مع الفائدة أية معاملة تبادلية ، أما الفرق بين سعر فائدة القرض والقيمة العادلة السوقية لفائدة القرض نفسه يعد تحويلات غير تبادلية ونوع من أنواع المنح يتم الاعتراف به سواء تضمن بنود اشتراطية أو لا يتضمن ويعامل معاملة باقي المنح السابق ذكرها (الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار 23 ، 2010: 706).

ح) لا يعد التعهد كافياً للاعتراف به على إنه منحة مستحقة القبض والاستلام لذا لا تعترف بالتعهدات التي تقدمها الجهات الراغبة بتحويل الموارد ضمن المنح (الاتحاد الدولي للمحاسبين، معيار 23 ، 2010: 692).

2. قياس المنح الحكومية :

حدد المعيار مبادئ قياس المنح الحكومية بما يأتي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، معيار 23، 2010: 703)

(أ) تتألف الإيرادات من إجمالي التدفقات الواردة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المقبوضة والمستحقة القبض من قبل المنشأة المعدة للتقارير المالية والتي تمثل زيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية، باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات المالكين. إن المبالغ التي تحصلها المنشأة بصفتها وكيلًا عن الحكومة أو منظمة حكومية أخرى أو أطراف ثالثة أخرى ، و لن تؤدي إلى زيادة في صافي أصول الوكيل أو إيراداته. ويعود هذا إلى أن المنشأة التي تعمل كوكيل لا تستطيع السيطرة على استعمال الأصول التي تم تحصيلها أو الانتفاع منها بطريقة أخرى في سعيها لتحقيق أهدافها.

(ب) حين تتكابد المنشأة بعض التكاليف فيما يتعلق بالإيرادات الناشئة من معاملة غير تبادلية، يكون الإيراد هو إجمالي التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة، ويتم الاعتراف بأي تدفق صادر للموارد على أنها تكلفة المعاملة. فعلى سبيل المثال، إذا تعين على المنشأة المعدة للتقارير دفع تكاليف التسليم والتركيب فيما يتعلق بتحويل بند من بنود المصنع إليها من منشأة أخرى، فإنه يتم الاعتراف بتلك التكاليف بشكل منفصل عن الإيرادات الناشئة من تحويل بند المصنع. وتُشمل تكاليف التسليم والتركيب في المبلغ المعترف به كأصل على وفق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام الممتلكات والمصانع والمعدات."

(ج) يتم القياس المنح الإرادية على وفق القيمة العادلة وتعد دخلاً متحققاً في المدة المالية نفسها إذا لم تتضمن بنود اشتراطية، وإذا كانت المنحة تتضمن بنوداً اشتراطية يؤجل الاعتراف بها كإيراد ويتم الاعتراف بها كالتزام ويتم تخفيضه والاعتراف بتحقيق الإيراد عند الاستيفاء ويتم عرض الإيراد المتحقق ضمن قائمة الدخل والإيراد المؤجل ضمن قائمة المركز المالي (IFAC، IPSAS23، 699: 2014)

(د) يتم قياس المنح الرأسمالية المتعلقة بالموجودات (الرأسمالية) على وفق قيمتها أو على وفق القيمة العادلة عند غياب قيمتها (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، معيار 23، 2010: 703).

إذ ذكر IPSAS 17 بديلين لقياس الموجودات الممنوحة وهما (حسن ، 2017: 34)

أ) القيمة الدفترية :- تتمثل القيمة الدفترية للموجودات الممنوحة بالكلفة عند الاستلام مطروحاً منها مصروف الاندثار فضلاً عن خسائر انخفاض الموجودات ليتم الوصول الى القيمة الدفترية التي يتم الإبلاغ عنها ضمن قائمة المركز المالي، وتتمثل خسائر انخفاض قيمة الموجودات بالخسائر التي تخفضها الوحدة من قيمة الموجود بشكل معزز بوثائق وينبغي عرضها عند التخفيض ضمن القوائم المالية لتوفير معلومات على وفق حاجة المستخدمين .

ب) إعادة التقييم : تتمثل طريقة إعادة التقييم بقياس الموجودات الممنوحة عند كل مرة يتم الإبلاغ على الموجودات ضمن القوائم المالية أي يمثل القيمة العادلة للموجود في لحظة معينة مع الأخذ بنظر الاعتبار مصروف الاندثار واحتمالية انخفاض القيمة .

ج) يمكن أن تكون المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية بطريقتين : طريقة رأس المال إذ يتم تسجيل المنحة مباشرة لحقوق المساهمين، وطريقة الإيراد حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة ضمن الإيرادات خلال فترة زمنية واحدة أو أكثر.

3. الإفصاح عن المنح الحكومية :

حددت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إجراءات الإفصاح عن المنح بما يأتي:
(IFAC، IPSAS23، 711-710 : 2014) :-

- الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستعملة للاعتراف بالموارد الممنوحة وأساس قياسها.
- الإفصاح عن مبلغ الإلزام بالمنح المشروطة والمقيدة والقروض الميسرة فضلاً عن ضرورة الإفصاح عن مبلغ القرض المتنازل عنه .
- الإفصاح عن قيمة المنح والمساعدات وفئاته الرئيسية للتنبؤ بالإيرادات المستقبلية.
- الإفصاح حول طبيعة ونوع الخدمات العينية كافة سواء تم الاعتراف بها أم لم يتم الاعتراف بها لتحديد مدى اعتماد الوحدة على نوع معين من تلك الخدمات.

ثالثاً: المعالجات المحاسبية للمنح على وفق النظم المحاسبية العراقية

1. المعالجات المحاسبية للمنح على وفق النظام المحاسبي الحكومي (حسب الله، 2018: 74-79)

حددت الأمانة العامة لمجلس الوزراء العراقي عدة خطوات لمعالجة الإجراءات المحاسبية للمنح الحكومية المستلمة، وقد شكلت لجنة مختصة بذلك لوضع نظام شامل ومتكامل للمعلومات والمعالجات المحاسبية للمنح، وقد اللجنة وضعت معالجة للمنح النقدية والعينية والاجراءات والمعالجات المحاسبية للمنح الحكومية وعلى النحو الآتي:

1. تتم معالجة المنح ضمن الموازنة العامة كالاتي: - (جاري، جعيو، 2015: 389-392)

(1) إدخال المنح النقدية تلقائياً إلى الموازنة العامة كمصروفات وإيرادات إذ تتم الإشارة إلى ذلك في قانون الموازنة العامة على أن تقوم التشكيلات كافة بإبلاغ وزارة المالية بذلك عن طريق كشف ديون تلك المبالغ وجهة التمويل.

(2) إدخال المنح العينية ضمن الموازنة أيضاً ويتم الإفصاح عنها كونها عينية وليست نقدية.

(3) ويتم تبويب تلك المنح بنوعها النقدية والعينية في ملاحق ترفق مع الموازنة العامة للدولة.

(4) عند استلام التشكيلات لمنح نقدية بعد اقرار الموازنة العامة فان على تلك التشكيلات إبلاغ وزارة المالية بالمبالغ المستلمة لكي يتم إدراجها ضمن الموازنة التكميلية.

(5) إذا أعدت الموازنة التكميلية واستلمت بعض من التشكيلات المنح بعد تلك المدة يجب أن تدخل ضمن الحسابات الختامية لتلك التشكيلات مع الإفصاح عنها لغرض تبرير الاختلاف بين التخصيصات بالموازنة العامة وتلك الحسابات، ويمنح وزير المالية الصلاحية بإجراء التعديلات على الموازنة العامة للمنح فقط، ويمكن معالجة ذلك على أساس الصلاحية الممنوحة له في مجال التبرعات والإعانات وتعديل الموازنة على أساسها.

(6) عند وجود منح عينية يجب تبليغ وزارة المالية بها أيضاً عن طريق جداول تنظمها التشكيلات المستفيدة من تلك المنح ويتم إدخالها في الموازنة العامة للدولة على أن تتضمن مبالغها

واسم الجهة الممولة ويمكن تثبيت قيمتها النقدية في وقت الاستلام ضمن الموازنة الاعتيادية أو الاستثمارية .

(7) في حال عدم معرفة التشكيلات لقيم المنح العينية تشكل بأمر وزاري لجان لغرض تقييمها وإدراجها ضمن الموازنة كما ورد أعلاه ويرفع الطلب إلى الجهات المانحة عند الاتفاق الأول بتقديم المنحة تزويد وزارتي المالية والتخطيط والتعاون الإنمائي بتفاصيل تلك المنح لإمكانية تسجيلها في السجلات المالية وضمن موازنة الدولة .

(8) تكون المعالجات القيدية للمنح العينية بأن تسجل ضمن الإيرادات والمصاريف في السنة المالية وكذلك لأغراض السيطرة عليها تنظم القيود النظامية للمصارف الرأسمالية.

(9) تعالج المنح للوحدات الممولة ذاتياً المستلمة أو المقررة إما أن تكون ضمن الموازنة الاستثمارية أو الموازنة التخطيطية الخاصة بالوحدة الاقتصادية.

(10) لغرض تنفيذ الإجراءات الوارد في الفقرات أعلاه يتطلب وجود نظام معلومات متكامل موحد ومطبق من التشكيلات كافة متمثلة بالنظام المحاسبي وسجلاته المعتمدة وكذلك نظام إحصائي وهي السجلات الإحصائية لأغراض السيطرة على تلك المنح ومن خلاله يتم تزويد وزارتي المالية والتخطيط والتعاون الإنمائي بالمعلومات الواجبة عن تلك المبالغ الممولة من الدول المانحة عن طريق إعداد كشوفات بمبالغ المنح وترفق مع البيانات المالية لتلك التشكيلات.

وتكون المعالجات المحاسبية كما يأتي: (حسب الله، 2018: 74-79)

(1) تسجيل المنح العينية في السجلات المحاسبية ضمن الإيرادات والمصاريف في السنة المالية التي تم استلام المنحة فيها، ولأغراض الرقابة عليها يتم تنظيم القيود النظامية للمصاريف الرأسمالية

(2) معالجة المنح للوحدات الممولة ذاتياً إما أن تكون ضمن الموازنة الاستثمارية أو الموازنة التخطيطية الخاصة بالوحدة الاقتصادية. إن الإفصاح المحاسبي للمنح الحكومية كون ضمن الموازنة العامة للدولة

(3) إدخال المنح النقدية تلقائياً إلى الموازنة العامة كمصروفات وإيرادات إذ تتم الإشارة إلى ذلك في قانون الموازنة العامة على أن تقوم المؤسسات كافة بإبلاغ وزارة المالية بذلك عن طريق كشف بالمبالغ وجهة التمويل.

(4) إدراج المنح العينية ضمن الموازنة أيضاً ويتم الإفصاح عنها كونها منح عينية وليست نقدية ، ويتم تبويب تلك المنح بنوعيتها النقدية والعينية في ملاحق ترفق مع الموازنة العامة للدولة.

(5) عندما تستلم المنح النقدية من قبل المؤسسات بعد إقرار الموازنة العامة فإنه ينبغي على تلك التشكيلات إبلاغ وزارة المالية بالمبالغ المستلمة لكي يتم إدراجها ضمن الموازنة التكميلية.

(6) أما إذا أعدت الموازنة التكميلية واستلمت بعض من تلك التشكيلات المنح بعد الموازنة التكميلية فينبغي عند ذلك إدخال تلك المنح ضمن الحسابات الختامية لتلك التشكيلات مع ضرورة الإفصاح عنها لغرض تبرير الاختلاف بين التخصيصات بالموازنة العامة وتلك الحسابات

(7) عند تقديم المنح أو المساعدات الحكومية للدائرة المعنية- من جهات أو منظمات خارجية- يتم قيدها إيراداً في حساب النقدية التابع لوزارة المالية/ دائرة المحاسبة المرقم ٣٠٠٣٤٩ الخاص بالدولار وعند مطالبة الدائرة المعنية - الدائرة التي تم منحها المنحة او المساعدة الحكومية من جهات خارجية يتم التأييد إلى دائرة الموازنة بوصول المبلغ لغرض وضع التخصيص اللازم لصرف المبلغ للدائرة المعنية.

(8) وعند وضع التخصيص يصرف المبلغ للدائرة كدفعة جارية كاملة، وبعدها تطلب الدائرة المعنية رصد حسابهم الجاري مع دائرة المحاسبة بمجموع الدفعات المستلمة في السنة المالية لغرض المطابقة.

(9) ويجب ان يكون التخصيص في السنة المالية نفسها التي قُيِّد المبلغ فيها إيراداً في حساب دائرة المحاسبة. وعند عدم المطالبة بالمبلغ من قبل الدائرة المعنية في السنة نفسها التي قُيِّد المبلغ إيراداً يتم تخصيصه في السنة اللاحقة بعد موافقة وزارة المالية/ دائرة المحاسبة وقد لا تسمح وزارة المالية بتخصيص المبلغ في السنة اللاحقة استناداً إلى تعليمات تنفيذ الموازنة العراقية .

(10) عند ورود مبلغ المنحة إلى وزارة المالية من الجهة المانحة يتم إثباته بحساب أمانات الدوائر الأخرى 4020109 ويحلل حسب الوحدات الحكومية المعنية.

(11) يتم إشعار دائرة الموازنة لوضع التخصيص وصرفه للدائرة المعنية، فيتم تنزيل المبلغ من حساب الأمانات وقيده إيراداً نهائياً بكامل المبلغ في حساب المنح وحسب نوع المنحة ومصدرها إذ يتم تحليل حسابات المنح على وفق النظام المحاسبي الحكومي كما موضح في الجدول ادناه

الجدول (4) يوضح حسابات المنح على وفق النظام المحاسبي الحكومي

				03	1	المنح
			01	03	1	منح من حكومات خارجية
		01	01	03	1	جارية
		02	01	03	1	رأسمالية
			02	03	1	منح من منظمات دولية
		01	02	03	1	جارية
		02	02	03	1	رأسمالية
			03	03	1	منح من وحدات حكومية عامة أخرى
		01	03	03	1	جارية
		02	03	03	1	رأسمالية

المصدر . وزارة المالية (2013) الدليل المحاسبي والمالي الموحد

(12) عند صرف المنحة إلى الدائرة المعنية يتم قفل حساب الإيراد بجعله مديناً وحساب البنك دائناً .

(13) وعند استلام المبلغ من قبل الدائرة المعنية يعد تمويلاً اعتيادياً من دائرة المحاسبة إذ يسجل في حساب جاري دائرة المحاسبة.

وقد أوضح قسم الحسابات النقدية التابع إلى دائرة المحاسبة في وزارة المالية بأن المنح الحكومية أما أن تكون المنح من خارج العراق أو من داخله ، والمنح الحكومية قد تكون منحاً نقدية أو منحاً عينية.

أما المنح الداخلية فتكون بين دوائر الدولة الممولة مركزياً وغالباً ما تكون منح عينية فيتم تقييم المواد عن طريق لجنة تشكل في الدائرة المستلمة للمنحة ويتم تقديم طلب إلى وزارة المالية لاستحصال الموافقة على قبول المنحة، وهنا يجب أن تتم ملاحظة مبالغ هذه المنح المستلمة فالمنح التي تكون مبالغها تزيد على عشرة ملايين دينار عراقي لغاية خمسين مليون دينار عراقي فيتطلب الأمر استحصال موافقة وزير المالية على قبول المنحة إذ يتم الإيعاز إلى الدائرة المعنية بتثبيت القيد المبين في أدناه

XXX	من ح/ موجودات ثابتة أو 30904 أو 30905 مخزون
XXX	إلى/ مقابل الموجودات أو مقابل 40904 أو 40905 المخزون

ويتم الإيعاز إلى الدائرة التي قامت بتقديم المنحة الحكومية بتثبيت القيد الآتي

XXX	من ح/مقابل موجودات ثابتة أو 40904 أو 40905 مقابل مخزون
XXX	إلى ح/ الموجودات الثابتة 30904 أو 30905 او المخزون

أما بالنسبة للمنح أو الهدايا التي تزيد قيمتها على خمسين مليون دينار عراقي فيتم استحصال موافقة الأمانة العامة لمجلس الوزراء عن طريق وزارة المالية ،ومن ثم يتم الإيعاز بتثبيت القيود في الدائرة التي منحت المنحة والدائرة التي استلمت المنحة او الهدية.

وفي حالة الهبات أو المنح التي تكون مبالغها أقل من عشرة ملايين دينار عراقي فتكون باستحصال موافقات الرئيس الأعلى للدائرتين المعنيتين، الدائرة التي منحت الهدية والدائرة التي استلمت الهدية او المنحة الحكومية ويسجل القيد الآتي:

XXX من حـ/ الموجودات الثابتة او المخزون 30904 او 30905

XXX الى حـ/ مقابل موجودات ثابتة او مقابل 40904 او 40905

مخزون

2. المعالجة المحاسبية للمنح على وفق النظام المحاسبي الموحد

وتتم المعالجة المحاسبية للمنح على وفق النظام المحاسبي الموحد كما يأتي:

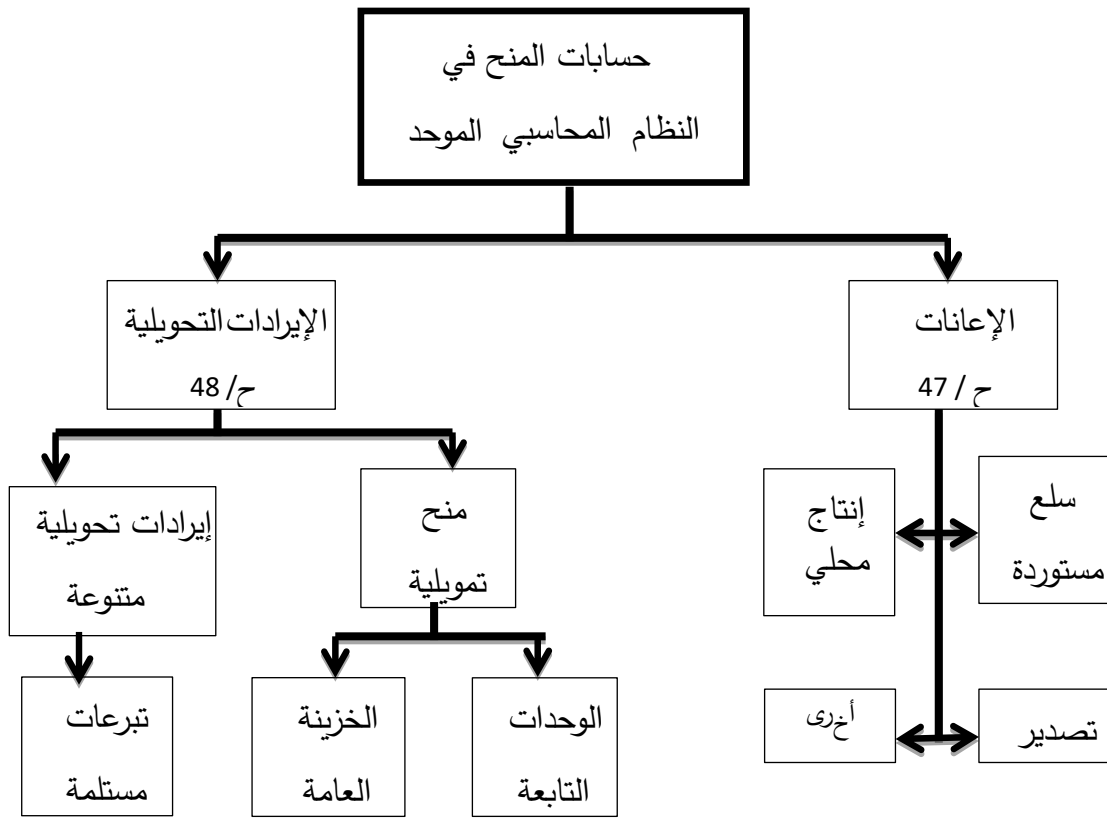
إن ما ورد عن المنح الحكومية في النظام المحاسبي الموحد في العراق ، فقد تم إثباته في الدليل المحاسبي على المستوى الثنائي ضمن الحسابات : (عبد الحسين، 2018: 217) (1) الإعانات (47) : عرف النظام المحاسبي الموحد الإعانات بأنها ما تحصل عليه الوحدة من الدولة بنظام أو قوانين خاصة نحدد طريقة حسابها و الجهة التي تتولى سدادها و ذلك لغرض مساعدتها على الاستمرار في مزاوله نشاطها لتغطية العجز الحاصل ما بين أسعار البيع المقررة و الكلفة الفعلية المتحققة أو لغرض تمكينها من تصدير الإنتاج للخارج بأسعار تنافسية و قد قسم النظام المحاسبي الموحد الإعانات حسب الغرض منها، إعانات السلع المستوردة 471 ،إعانات الانتاج المحلي 472 ،إعانات تصدير 473 ،إعانات اخرى 474

2. الإيرادات التحويلية 48 : ويقصد بها على وفق النظام المحاسبي الموحد على أنها الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة أحكام قانونية أو قرارات إدارية خارج نشاطها الإنتاجي و بذلك لا تعد من مفردات الدخل القومي ويحلل الحساب 48 إلى حسابات عدة منها تمويلية 482 و يشمل هذا الحساب المنح التي تستلمها الوحدات الاقتصادية لمعاونتها بالاستمرار في مزاوله نشاطها .ويحلل حساب "منح تمويلية 482" إلى الحسابات الفرعية الآتية:

(ديوان الرقابة المالية، 2011: 104)

- منحة الخزينة العامة 4821 : تشمل هذا الحساب المنح التي تدفعها مديرية المحاسبات العامة إلى منشآت القطاع الاشتراكي لتغطية العجز الحاصل في نشاط هذه المنشأة.

- منح الوحدات المركزية أو التابعة 4822 : يشمل هذا الحساب المنح التي تحصل عليها المؤسسات و مراكز التدريب من المنشآت التي تشرف عليها او تقدم لها خدمة ، على أن تكون هذه المراكز ذات استقلال مالي ، و كذلك تشمل المنح التي تحصل عليها النقابات و المنظمات و الجمعيات و الاتحادات من فروعها أو من مراكزها.
- تبرعات مستلمة 4831 : تشمل المبالغ النقدية و العينية التي تحصل عليها الوحدة و خصص لها 4831 و هي حساب متفرع من حساب 48 الإيرادات التحويلية.



الشكل (2) يوضح المعالجة المحاسبية للمنح على وفق النظام المحاسبي الموحد

عبد الحسين ، رؤى حسين ، (2018)، "دور المعيار المحاسبي الدولي (20) في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات " / دراسة مقارنة، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة ، المجلد 10 ، العدد 2 ، 282 ،

ويمكن للوحدة اعتماد سجلات إضافية للمجموعة الدفترية للنظام المحاسبي الموحد لتحقيق الرقابة المحاسبية على المنح والمساعدات. والتي تتطلب مسك سجل لكل منحة يتضمن نسخ من اتفاقية المنح والمساعدات مع نسخة من كتاب تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الالتزام بالبنود الاشتراطية ، فضلاً عن تلخيص البنود الاشتراطية التي تتضمنها اتفاقية المنحة وتوضيح بشكل تفصيلي كيف يتم تحقيق تلك البنود وخطط إنجازها وإضافة قيمة المنح والمساعدات في السجلات المحاسبية وتتبع مسار إنفاقها ولا سيما تحويل قيمة المنحة إن كانت نقدية إلى المصرف وإدراجها ضمن حساب خاص بها والتأكد من عدم دمجها مع حسابات أخرى مع إعداد موازنات لكل منحة تحدد أوجه صرفها وكلفتها بشكل تقديري للتقيد بها(حسن، 2017، : 35)

الفصل الثالث: تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في الشركة

العامّة لتجارة الحبوب

المبحث الأول تعريف بعينة الدراسة

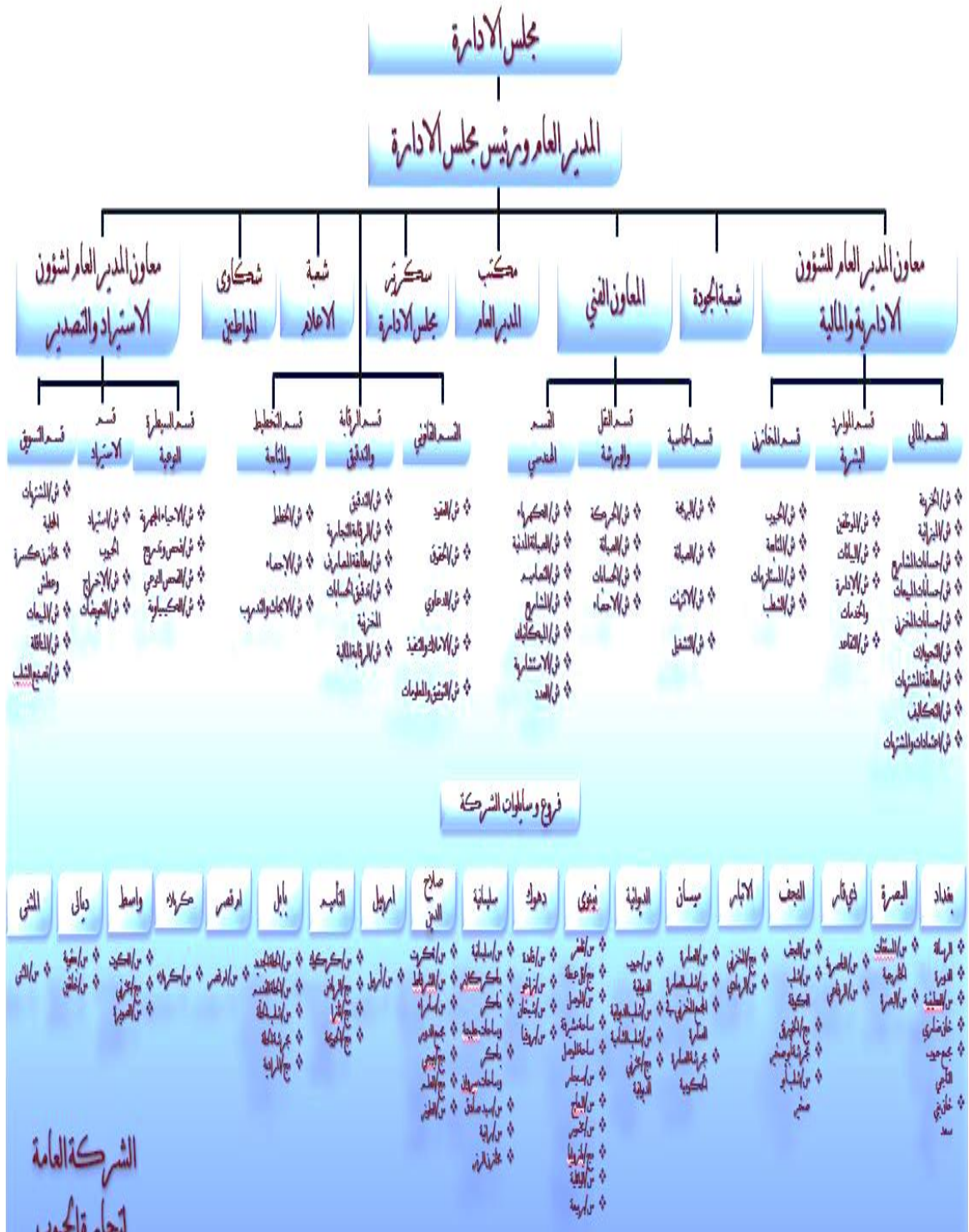
أولاً: النبذة التاريخية عن الشركة العامّة لتجارة الحبوب:

أسست الشركة بموجب القانون ذي الرقم (32) لسنة 1939 وكانت تؤدي واجبات لاتتعدى نشرة الأسعار والمعلومات المتيسرة عن الحبوب وبموجب القانون ذي الرقم (199) لسنة 1969 أصبحت إحدى تشكيلات المؤسسة العامّة للحبوب . وقد تطورت مهام وواجبات الشركة خاصة بعد صدور قرارات مجلس تنظيم التجارة المرقمة 4190202 لعام 1973 والخاصة بحصر تسويق الحبوب (الحنطة والشعير والشلب) بهذه الشركة . وفي عام 1987 تم إلغاء المؤسسة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم 227 في 1987/4/11 وارتبطت الشركة بوزارة التجارة . وفي عام 1988 أصبح اسمها الشركة العامّة لتجارة وتصنيع الحبوب بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم 702 في 1988/8/28 وبعدها تم شطرها إلى شركتين بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم 317 في 1990/8/12 وأصبح اسمها بموجب القانون ذي الرقم 52 لسنة 1990 الشركة العامّة لتجارة الحبوب.

من خلال تطور الوضع القانوني للشركة أعلاه فقد تطورت المهام والواجبات التي تؤديها هذه الشركة. وقد نجحت في تحقيق شعار (قوت الشعب غاية مقدسة) ولا سيما في اثناء فترة الحصار الاقتصادي المفروض على العراق منذ أيلول 1990 إذا واجهت الشركة صعوبة بالغة في تأمين اهم المواد الغذائية وسد حاجة الوطن من الحبوب وبجهود استثنائية.

ثانياً: مهام الشركة: تتولى الشركة العامّة لتجارة الحبوب باستيراد الحنطة والرز لأغراض البطاقة التموينية وتسويق وخرن وتنقية وتعبئة الحبوب -الحنطة المحلية بأنواعها وكذلك الرز المحلي بأنواعه.

ثالثاً: يتكون هيكل الشركة من الأقسام الآتية: يمكن توضيحها في الشكل (3)



الشكل (3) يوضح الهيكل التنظيمي الشركة العامة لتجارة الحبوب

المصدر اعلام الشركة العامة لتجارة الحبوب

1- **القسم الإداري:** يتكون قسم إدارة الموارد البشرية من شعبة الموظفين/ شعبة الخدمات الإدارية / شعبة التدريب/ شعبة البيانات والأرشيف الإلكتروني ويتمثل عمل الشعب أعلاه في متابعة إصدار ومتابعة المعاملات الرسمية للموظفين و توفير الخدمات والمستلزمات الضرورية لعمل الشركة فضلاً عن تنظيم الدورات داخل العراق وخارجه وإدخال البيانات الخاصة بالموظفين.

2- **قسم الاستيراد:** تنفيذ خطة استيرادية لسد احتياجات البلد من الحنطة والرز وتوجيه واستعمال التخصيصات المالية لشرائها من الخارج فضلاً عن متابعة وصول البواخر المحملة بالحنطة والرز الواردة من الخارج.

3- **قسم التسويق:** تنفيذ خطة تسويقية سنوية لتوفير مادتي الحنطة والرز لعموم محافظات البلاد و شراء وتسويق الإنتاج المحلي من الحنطة والشلب فضلاً عن تهيئة الطاقات المخزنية ومتابعة صيانتها مع الفروع والسايلوات و تصنيع الشلب المحلي المسوق في الجارش الحكومية والأهلية.

4- **القسم القانوني:** إبداء المشورة القانونية في القضايا كافة المعروضة على القسم وضمان حقوق الشركة من الجانب القانوني وتمثيلها معنوياً أمام الجهات الأخرى وكذلك مراجعة وتحديث الأنظمة القانونية .

5- **القسم المالي:** إعداد الحسابات الختامية للشركة والموازنات التخطيطية السنوية و تنفيذها وتنظيم العمل المحاسبي والمالي للشركة فضلاً عن الضغط على النفقات بما يتلاءم والتخصيص المالي والعمل على تحقيق إيرادات أعلى ،ويتكون القسم المالي من شعبة الخزينة /شعبة الميزانية / شعبة حسابات المشاريع/ شعبة حسابات المبيعات/ شعبة الحسابات المخزنية/ شعبة التحويلات /مطابقة المشتريات /شعبة التكاليف/اعتمادات المشتريات.

6- **قسم الرقابة والتدقيق :** يتكون قسم الرقابة والتدقيق من شعبة الرقابة المالية / شعبة الرقابة التجارية / شعبة التدقيق / شعبة تدقيق المخزنية / شعبة المطابقات ويتمثل عمل

الشعب أعلاه في المتابعة الميدانية والإشراف المباشر على عمل ونشاط أقسام ومواقع وفروع الشركة ولجان اعتدال الأسعار والمشتريات فضلاً عن الاشتراك في اللجان المركزية و التدقيقية والتحقيقية و إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية و تدقيق عقود حسابات المشاريع الخاصة بالخطة الاستثمارية وتدقيق القيود الختامية والمبالغ المصروفة وقيود الغلق للاعتمادات المفتوحة للتجهيز الرز والحنطة فضلاً عن إنجاز مطابقات المصرف للحسابات الجارية بعملة الدولار والدينار العراقي ومتابعة تصفية المبالغ الموقوفة وترحيل المبالغ كافة المحالة للحسابات الجارية ومتابعة تنفيذها وإعادة الأرصدة المتبقية.

6- مركز الحاسبة الإلكترونية: إعداد وتنفيذ الأنظمة والبرامج التي تخدم عمل الشركة لتحقيق السرعة والدقة في الإنجاز. تنفيذ ربط شبكة ما بين مقر الشركة ومواقع بغداد كافة. تنفيذ نصب كاميرات مراقبة عن بعد ما بين مقر الشركة ومواقع بغداد كافة وكل من قسم السيطرة النوعية وقسم النقل والورشة وكذلك في مقر الشركة.

7- قسم التخطيط والمتابعة: وضع الخطط الكفيلة بتأمين وتوزيع مفردات البطاقة التموينية وخاصة الحنطة والرز وإنشاء قاعدة معلومات وبيانات متكاملة عن نشاطات وإنجازات الشركة وإعداد خطة سنوية دورية ومتابعة تنفيذها.

8- قسم السيطرة النوعية: ضمان استلام الحبوب المستوردة والمحلية بأدق المواصفات وتطوير أداء كادر القسم من خلال الدورات المحلية والخارجية فضلاً عن الاعتماد على الفحص المختبري بأحدث الأجهزة المختبرية العالمية.

9- القسم الهندسي: وضع برنامج استثماري سنوي يهدف إلى تطوير وتعزيز الطاقات المخزنية بما يتلاءم مع الحاجة السنوية والخزين الاستراتيجي و تطوير آليات التفريغ والتحميل وجعلها بصورة آلية فضلاً عن وضع برامج لصيانة المجمعات المخزنية كافة.

10- قسم النقل والورشة: تنفيذ برامج الصيانة الدورية والمستمرة على الشاحنات وتأمين نقل الحبوب الواردة وتوزيعها على السايلاوات المنتشرة في عموم محافظات العراق وتحقيق مستوى عالٍ من النقل فضلاً عن تخفيض تكاليف الصيانة ورفع الكفاءة في استعمال الشاحنات.

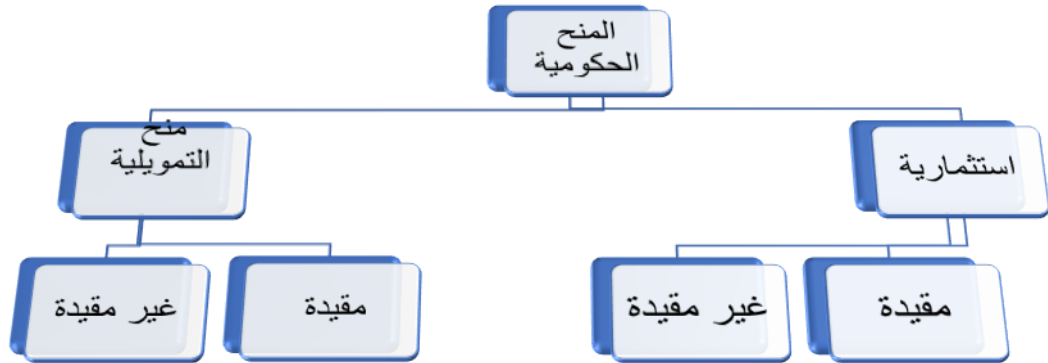
11- **شعبة الإعلام**: تقوم شعبة الإعلام بتسليط الضوء على نشاط الشركة كما تقوم بتحرير الأخبار المتعلقة بتلك النشاطات وتوزيعها على وسائل الإعلام كافة عبر المكتب الإعلامي للشركة.

المبحث الثاني أولاً: تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح في عينة البحث

1- أنواع المنح التي تحصل عليها الشركة من الحكومة

تعد الشركة العامة لتجارة الحبوب أحد تشكيلات وزارة التجارة التي أخذت على عاتقها وبرعاية خاصة من قبل الدولة توفير الحبوب المحلية استناداً إلى خطط سنوية التي توضع على هذا الأساس لرعاية مصالح جهات المتعددة ابتداء من الفلاح من خلال استلام منتجه بأسعار مدعومة بهدف ضمان استمرار ديمومة إنتاج المحلي وانتهاء بالمستهلك بما يضمن توفير مفردات البطاقة التموينية الحبوب له بأسعار مدعومة من الدولة وتكون زهيدة جداً يمكن أن تتحملها أفقر طبقات المجتمعية ، لذا تعد الشركة العامة لتجارة الحبوب غير هادفة للربح بقدر ما مطلوب منة من تقديم خدمات للجهات المتعددة المذكورة أعلاه ، ونتيجة لذلك تلتزم الحكومة بتوفير تمويلات نقدية بموجب قرارات تصدر من مجلس الوزراء لتغطية تلك النفقات تقدم إلى الشركة بشكل منح حكومية لتمويل أنشطتها التي رسمتها لها الحكومة لديمومة عمل الشركة لقدرتها على توفير قوت الشعب الذي يُعد شيئاً مهماً ذات تماس مباشر بحياة المواطنين وكونها من السلع التي يضمن توفيرها الاستقرار الاقتصادي حتى السياسي للدولة. تكون المنح المقدمة للشركة هي منح جارية من قبل الحكومة و على وفق خطط تضعها الوزارة التخطيط بتوافق مع وزارة الزراعة ووزارة التجارة لتأمين الخزن استراتيجي من الحنطة المحلية والرز المحلي والشلب ،في حال لم تكن هناك وفرة في الحنطة المحلية والرز المحلي يتم استيرادها من الخارج ويتم دعم الاستيراد من قبل الدولة على وفق العقود برمتها الشركة العامة لتجارة الحبوب ، وهناك منح استثمارية تتم عن طريق وزارة التخطيط على وفق الخطط الموضوعة وتنمية الأقاليم.

و يمكن توضيح المنح في الشركة على وفق الشكل (4)



الشكل (4) يوضح أنواع المنح الحكومية في عينة البحث

إعداد الباحث

أ- المنح التمويلية: وهي المنح الدورية التي تقدم إلي الشركة حسب الخطة تضعها الدولة لتأمين الأمن الغذائي للشعب ولدعم الفلاح لمحصولي الحنطة والشلب المحلي ولستيراد الحنطة والرز في حال عدم توافر المحصول المحلي والوصول الى الاكتفاء الذاتي تكون معالجات المحاسبية للمنح على وفق نظام المحاسبي الموحد في الشركة على النحو الآتي :

(1)- منح دعم الحنطة المحلية والرز المحلي :تدخل المنح الى حساب الشركة وتكون المنحة المستلمة تتضمن سعر شراء الحنطة وتكاليف النقل والخزن ومصاريف إدارية أخرى مقدره بموجب الموازنة السنوية للوحدة وبعد المناقشة والتفاهق مع الوزارة المالية تقوم الشركة باستقطاع عن كل دفعة مقدمة من الإيراد المستلم 10% منه حسب التعليمات لتحقيق سيولة لشركة وتمويل الرواتب ومصاريف أخرى كصيانة الموجودات الثابتة وغيرها من المصاريف ،ويكون سعر شراء الحنطة والشلب حسب تعليمات تضعها اللجنة العليا للاستلام المحاصيل الحبوب في الشركة وتصرف المبالغ إلى فروع الشركة عن استلام محاصيل الحبوب سواء كانت حنطة أم شلباً كلاً حسب موسمة المقرر وبعد انتهاء الصرف للفلاحين إذا تبقت مبالغ زائدة فإنها تعد سلفة كدفعة أولى للموسم التسويق القادم .

(2)- منح دعم النقل الحنطة والرز المحلي : تعد هذه المنح لدعم نقل الحنطة والرز من المناطق التي فيها وفرة من الحبوب إلى المناطق التي يفتقر فيها تلك المحاصيل حسب استراتيجية يضعها قسم التخطيط والمتابعة وتكون صرف تلك المبالغ حسب تعليمات تضعها الشركة وأيضاً تقوم بنقل الحنطة والرز المستود من الميناء إلى المواقع الشركة وتصرف حسب تعرفة النقل للطن الواحد والمسافة المقطوعة .

ب- المنح الاستثمارية :تقدم هذه المنح إما على شكل مبالغ نقدية أو موجود ثابت عينية لتأهيل وتطوير مواقع الشركة وتوسعتها فإنه يتم الاعتراف بها كمنحة وتضاف إلى الاحتياطي على وفق النظام المحاسبي الموحد ، أما المنح المتعلقة بالتأهيل وتطوير الشركة من قبل الجهة مانحة فلا يتم الاعتراف بها إلى حين اكتمال العمل واستلام الموجود الذي تم إعادة تأهيله و تطويره .

3. اجراءات المحاسبة عن المنح في عينة البحث

تطبق الشركة النظام المحاسبي الموحد وتلتزم كسائر المؤسسات العاملة في العراق بالمعايير المحلية التي تقدم توجيهات وإرشادات بكيفية تحديد وقياس وعرض المعاملات المالية، ويمكن بيان المعالجات المحاسبية التي تتبعها الشركة في تبويب وإثبات قيمة الدعم بالآتي :

1. المعالجة المحاسبية للمنح الجارية

(1) تقوم وزارة المالية بتمويل حساب الشركة بالمبالغ المخططة لتمويل عملية الشراء لكل من الحبوب المحلية والمستوردة بموجب خطط تضعها وزارتي الزراعة والتخطيط من خلال تقدير الاحتياج المحلي لذلك النوع من السلع وتقدير الإنتاج المحلي منها وإمكانية تعويض المتبقي من خلال الاستيراد ، إن عملية تحديد المبالغ المطلوب تخصيصها لتسويق الحبوب (الدعم) تعتمد على الكميات المتوقع تسويقها والمقدرة من قبل وزارة الزراعة مضروبة في السعر المحدد لشراء الحبوب في الموسم التسويقي لكل عام مضافا إليه تحميلات إدارية تحدد بشكل سنوي تقيدها الشركة على حساب إيرادات مستلمة مقدم.

- (2) في نهاية كل سنة مالية تقوم الشركة بتجميع المبالغ التي أنفقتها لتوفير تلك السلع وبالاعتماد على الخطط التسويقية على وفق كشفين يعدان لهذا الغرض الأول خاص بمشتريات البضائع بغرض البيع (المشتريات المحلية للحنطة والشعير والمشتريات المستوردة للحنطة والرز وجميع المصاريف المباشرة والإدارية المحملة على هذا الحساب) والآخر خاص بالإنتاج الرز (مشتريات الشلب المحلي والمصاريف التي ترتبت على عملية التصنيع واي مصاريف إدارية ذات صلة) وبعد تجميع المبالغ المصروفة على وفق كشفين يتم خصم الإيرادات المتحققة عن مبيعات تلك السلع والمنتجات و المكاسب المتحققة عن مبيعات النواتج العرضية عن العملية التصنيعية والسلع المتضررة بشتى أنواعها ليتم عكس المبلغ المتبقي من حساب إيراد مستلم مقدمة على المنح التحويلية ، يظهر هذا الإجراء أن مبلغ الدعم يغطي جميع مصاريف الشركة بجوانبها التشغيلية التجارية و الإنتاجية والإدارية كافة.
- (3) يتم استلام المنحة من خلال إرسال إشعار من قبل وزارة المالية بتمويل حساب الشركة في مصرف الرافدين يتم تسجيل قيد من قبل الشركة الذي يكون

من ح/ النقدية

إلى ح/ الإيرادات مستلمة مقدماً

ويتم تحليل حساب الإيرادات المستلمة مقدماً الى الحسابات الآتية:

- ح/ دعم الحنطة : لإثبات المنح المستلمة لدعم أسعار الحنطة
- ح/ دعم الاستيراد: لإثبات المنح المستلمة لدعم الاستيراد
- ح/ دعم الرز والشلب: لإثبات المنح المستلمة لدعم أسعار الرز والشلب
- ح/ أجور نقل الحبوب: لإثبات المنح المستلمة لدعم أجور نقل الحبوب

(4) عند تسديد المبالغ للفلاحين يسجل القيد الآتي:

من ح/ الإيرادات مستلمة مقدما (يحلل حسب أنواع المنح)

إلى مذكورين

ح/ النقدية

ح/ إيرادات تحويلية (الفرق بين المنح المستلمة والمبالغ المدفوع)

ويستعمل الفرض في تمويل المصروفات الجارية للشركة

إن الممارسة الحالية للشركة بوبت مبالغ الدعم المستلم على حساب إيرادات خلافاً للنظام المحاسبي الموحد الذي بين ضمن شروحات الحسابات أن المبالغ التي تتحصل عليها الوحدة بغرض تغطية العجز المتحقق عن الفرق ما بين أسعار البيع المحددة والكلف الفعلية تبوب ضمن حساب الإعانات والذي يدخل ضمن المرحلة الأولى لاحتساب الفائض/العجز، هذا التويب من شأنه أن يغير المرحلة الأولى من نتيجة النشاط وبشكل كبير جداً بمقدار الدعم المتحقق سنوياً

لذا ينبغي قيد مبالغ الدعم الحكومي في حساب الإعانات بدلاً من حساب الإيرادات التحويلية بوصفها تدفقات تحصلت عليها الشركة لتغطية العجز المتحقق بسبب الفجوة ما بين أسعار البيع المقررة والكلف الفعلية ، وهذا يتفق وتوجه النظام المحاسبي الموحد المعمول به محلية والذي يجد ما يبرره باعتبار هذا الدعم ناشئ عن تنفيذ سياسة مستمرة للحكومة لأمد محدود أو غير محدود وليس الإدارة الشركة تغيير هذه السياسة كونها صادرة عن جهة سيادية ، ومن ثمَّ يتحقق للشركة تعويض عن النفقات والخسائر التي تحملتها مقابل تنفيذ التزاماتها ذات الصلة المباشرة بالنشاط التشغيلي للشركة وأثره في الأرباح ، الأمر الذي يخرجها من دائرة بعدها مكاسب ناجمة عن ظروف غير طبيعية ليس لها صلة مباشرة بالنشاط الأساسي.

ب. المعالجة المحاسبية للمنح الراسمالية

عند حصول الشركة على موجودات ثابتة من الوزارة يسجل القيد الآتي:

من ح/ مشروعات تحت التنفيذ

إلى ح/ رأس المال المدفوع

عندما تحصل الشركة على منح مالية مقدمة من قبل الحكومة ضمن الموازنة العامة للدولة

لاستعمالها في إنشاء أو شراء موجودات ثابتة وتكون المعالجة كما يأتي :

عند استلام الدفعة التمويلية من قبل الوحدة الاقتصادية ينظم القيد الآتي

183 من د / نقدية لدى المصارف ×××

211 الى د / رأس المال المدفوع ×××

ثم يتم الصرف تباعاً لاقتناء أي نوع من الموجودات على وفق الطرائق التي تم شرحها سابقاً. وذلك إما مباشرة من قبل الوحدة الاقتصادية أو عن طريق تأليف لجنة لتنفيذ مشاريع الخطة الاستثمارية تسلف مبلغ مقدم للصرف على الأعمال المكلفة بإنجازها وتكون المعالجة القيدية كما يأتي:

إثبات قيد تسليف لجنة تنفيذ مشاريع الخطة

182 من د / سلف مستديمة ×××

183 إلى د / نقدية لدى المصارف ×××

ثم تقوم اللجنة بالصرف تباعاً لتنفيذ العمل المكلف به من السلفة المستديمة التي بحوزتها. تقوم اللجنة بتقديم القوائم والمستندات المعززة لمصروفاتها وتكون المعالجة القيدية بتكرار القيود المذكورة سابقاً على وفق الطرائق التي تم شرحها في مجال تكوين وتهيئة الموجودات الثابتة. وتقوم الوحدة الاقتصادية في ذات الوقت باستدامة السلفة التي بحوزة اللجنة وعند انتهاء اللجنة من العمل المكلفة بتنفيذه يتم إعادة المتبقي من السلفة وينظم القيد الآتي:

إثبات قيد تسوية السلفة الممنوحة للجنة واسترداد المتبقي منها

من مذكورين

183 د / نقدية لدى المصارف ×××

12 من د / مشروعات تحت التنفيذ/ حسب النوع ×××

الموجود ×××

182 إلى د / سلف مستديمة

بعد الانتهاء من تنفيذ المشروع وحصر كلفته الفعلية يتم إعادة أي مبلغ مستلم زيادة عن كلفته الفعلية من دائرة الحسابات عن حساب تنفيذ المشروع إلى الوحدة الاقتصادية المذكورة بموجب القيد الآتي:

211 من د / رأس المال المدفوع ×××

183 الى د / نقدية لدى المصارف ×××

يطبق هذا الجانب من النظام عند إقرار المشروع المعد من قبل اللجنة بالنسبة لأسلوب معالج التمويل المركزي للإنفاق الرأسمالي من قبل خطة التنمية من قبل وزارة التخطيط .

4. الإفصاح عن المنح الحكومية في عينة البحث

لا يتم الإفصاح عن المنح الحكومية في القوائم المالية المعدة من قبل الشركة إلا أن الشركة تقوم بإعداد تقارير مالية عن المنح التي استلمتها ورصيداها في نهاية الفترة كما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (4) يوضح

كشف احتساب الدعم للسنة المنتهية في 2020\12\31

المجموع بالدينار العراقي	الشعير	الرز	الحنطة	التفاصيل
1025281419893	160199940	13873828936	1011247391017	رصيد اول المدة في 2020\1\1
				تضاف
1386054801444	127051197	142491715282	1243436034965	المشتريات
				المصاريف المباشرة
119099940058		1190999401	117908940657	المصاريف الادرية والعامه
1505154741502	127051197	143682714683	1361344975622	مجموع المشتريات والمصاريف
2530436161395	287251137	157556543619	2372592366639	مجموع كلفة المواد معده للبيع
				يطرح
1317799564224	158699340	660822305	1316980042579	كلفة المواد اخر المدة كما في 2020\12\31
1212636597171	128551797	156895721314	1055612324060	كلفة المبيعات
				يطرح
1734211311		1654446966	79764345	مبيعات الحبوب
15354370		115070	15239300	مبيعات النفايات
1210887031490	128551797	155241159278	1055517320415	نتيجة الدعم

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على السجلات المحاسبية لعينة البحث

ومن خلال العرض السابق نلاحظ عدم توافق إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في عينة الدراسة مع المعايير المحاسبية الدولية فضلاً عن وجود قصور واضح إذ أن الإجراءات المعتمدة لا توفر معلومات عن المنح الحكومية وأهمها:

1. ليس هناك دليل محاسبي خاص بالمنح الحكومية في النظام المحاسبي الموحد وإنما عُدَّت إيرادات تحويلية وبذلك لم يتم التفريق بينها وبين الإيرادات العرضية التي تصنف ضمن الإيرادات التحويلية على سبيل المثال اثبات مصروفات سنوات مستردة أو تحصيل إيرادات عن سنوات سابقة والتي تكون قيمتها قليلة وذات أهمية نسبية قليلة في تمثل المنح الحكومي من أهم مصادر تمويل عينة البحث.
2. لم يتم تصنيف المنح الحكومية تصنيفاً يتوافق مع التصنيفات المعتمدة للمنح الحكومية خاصة ما يتعلق بالمنح المشروطة والمنح المقيدة وذا يضعف من إجراءات الرقابة عليها.
3. لا يتم عَدّ القروض الميسرة أو القروض المتنازل عنها ضمن المنح فيما عدا الديون والأمانات المتقدمة وهي الديون الأمانات التي يمر عليها خمس سنوات وأكثر ولم يطالب الطرف الدائن بها.
4. لا يتم الإفصاح عن المنح الحكومية بشكل ملائم سواء في القوائم المالية أم في الملاحظات المرفقة بها.
5. عدم الإفصاح عن البنود الاشتراطية التي تنص عليها اتفاقية المنح والمساعدات وعدم أخذها في نظر الاعتبار عند إعداد المعالجات المحاسبية.
6. عدم الإفصاح شرط استرداد المنح وعدم توفير معالجة محاسبية صريحة للمنح المستردة عند عدم الالتزام بالبنود الاشتراطية المحددة.
7. لا تُلبي متطلبات المعايير المحاسبية في إعداد كشوفات تفصيلية توضح نسب إنجاز البنود الاشتراطية.

ثانياً: متطلبات تطوير إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في عينة البحث

لمعالجة نقاط الضعف السابقة يقترح الباحث تطوير إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية من خلال الأخذ بنظر الاعتبار النقاط الآتية:

1. إعداد قاعدة محاسبية عراقية خاصة بالمحاسبة عن المنح الحكومية
2. تصنيف المنح الحكومية بما يتوافق من الشروط التعاقدية والقيود المفروضة على استعمالها فضلاً عن نوع الإنفاق المرتبط بها سواء كان جارياً ام استثمارياً.
3. الاعتراف بالمنح والمساعدات على أساس المنافع الاقتصادية المحتملة أو الخدمات المستقبلية ، وقياسها على وفق كلفتها من واقع المستندات او على وفق القيمة العادلة او على وفق تقييمات الخبراء عند الاعتراف .
4. اعتماد معالجة محاسبية صريحة للمنح الرأسمالية، وعدم عدّها إضافات رأسمالية.
5. الأخذ بنظر الاعتبار البنود الاشتراطية التي تنص عليها اتفاقية المنح والمساعدات في المعالجات المحاسبية ، فضلاً عن الإفصاح عنها في الملاحظ المرفقة بالقوائم المالية.
6. الأخذ بنظر الاعتبار شرط استرداد المنح وتوفير معالجة محاسبية صريحة للمنح المستردة عند عدم الالتزام بالبنود الاشتراطية المحددة.
7. الإفصاح عن المنح بما يتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية في إعداد كشوفات تفصيلية وتوضيح نسب إنجاز البنود الاشتراطية.
8. الإفصاح عن الموجودات الخاضعة للبنود الاشتراطية والموجودات التي استوفت البنود الاشتراطية ضمن الكشوفات التفصيلية.
9. تقييم مدى قدرة الوحدة الاقتصادية بالالتزام بالبنود الاشتراطية (شرط ، قيد) عند الاعتراف بالمنح والمساعدات.
10. الإبلاغ عن صافي القيمة الدفترية للموجودات الممنوحة في قائمة المركز المالي ، والإبلاغ عن ما يتعلق بتلك الموجودات من مصاريف في قائمة الدخل.
11. الإبلاغ عن المنح النقدية ضمن قائمة التدفق النقدي وفق غرض منحها (تشغيلي، استثماري، تمويلي) .

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. إنَّ المنح والمساعدات الحكومية لا تقتصرُ على وحدةٍ اقتصاديةٍ مُعينةٍ دون أُخرى أو مجموعةٍ تعملُ ضمن صناعةٍ معينةٍ ، بل إنها تَمُتدُ إلى أية وحدة اقتصادية في البلد تكون طبيعة نشاطها خدمة المجتمع والعمل على إيجاد استقرار اقتصادي بتحفيز الأنشطة الاقتصادية المختلفة .
2. هنالك عَوامل كثيرة تؤدي دوراً بارزاً في حجم المنح والمساعدات الحكومية التي تتلقاها الوحدات الاقتصادية من الجهات الحكومية ، تَنطوي تحُت تأثيرات عديدة منها اقتصادية وسياسية واجتماعية إذ تعد الوحدة الاقتصادية جزءاً من المجتمع المحيط بها
3. لم يأخذ المعيار الدولي ذو الرقم 20 للمحاسبة عن المنح والمساعدات المعالجة المحاسبية لجميع أشكال المنح والمساعدات في أساليب القياس والافصاح المحاسبي لأنواع متعددة من المنح مثل المنح المقيدة والوعود بالعطاء (المشروط وغير المشروط).
4. على الرغم من أهمية المنح الحكومية سواء للمستفيد أم المانح إلا أن مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام لم يصدر معياراً خاصاً بها وإنما يتم معالجتها ضمن معايير أُخرى.
5. هناك اختلاف بين المعالجات المحاسبية التي تخص المنح والمساعدات على وفق معايير المحاسبية والنظم المحاسبية المحلية(النظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي) إذ تقتصر النظم المحاسبية المحلية إلى توفير معلومات محاسبية مفيدة في مجال تعزيز الشفافية والمساءلة أو تقديم معالجات محاسبية لأنواع المنح والمساعدات مقارنة بما تقدمه المعايير المحاسبية.
6. تتم معالجة جميع أنواع المنح والمساعدات على وفق النظم المحاسبية المحلية وكأنها منحة مطلقة وتهمل البنود الاشتراطية التي تنص عليها معظم اتفاقيات المنح ، فضلاً عن عدم

إعداد كشوفات مالية توضح تفاصيل المنح والمساعدات كمسار استعمال المنح والمساعدات أم مدى تحقق البنود الاشتراطية.

7. كان الهدف الرئيس النظام المحاسبي الموحد هو توفير معلومات للحسابات القومية من خلال ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية تأثير واضح في إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية ؛ لذلك كانت المعالجات لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

8. هناك قصور في إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في النظام المحاسبي الموحد والمتمثلة بـ.

(أ) لم يتطرق إلى معالجة المنح النقدية طويلة الأجل التي تخص أكثر من فترة محاسبية.
(ب) لم يتم تصنيف المنح الحكومية تصنيفاً يتوافق مع التصنيفات المعتمدة للمنح الحكومية خاصة ما يتعلق بالمنح المشروطة والمنح المقيدة وذا يضعف من إجراءات الرقابة عليها.
(ج) لا يتم عدّ القروض الميسرة أو القروض المتنازل عنها ضمن المنح فيما عدا الديون والأمانات المتقدمة وهي الديون الإمانات التي يمر عليها خمس سنوات وأكثر ولم يطالب الطرف الدائن بها.

(د) لا يتم الإفصاح عن المنح الحكومية بشكل ملائم سواء في القوائم المالية أو في الملاحظات المرفقة بها.

(هـ) عدم الإفصاح عن البنود الاشتراطية التي تنص عليها اتفاقية المنح والمساعدات وعدم أخذها في نظر الاعتبار عند إعداد المعالجات المحاسبية

(و) عدم الإفصاح شرط استرداد المنح وعدم توفير معالجة محاسبية صريحة للمنح المستردة عند عدم الالتزام بالبنود الاشتراطية المحددة.

9. إن النظام المحاسبي في الدائرة (عينة البحث) لا يقدم أية معلومات كافية عن المنح والمساعدات تسهم في تقييم أداء عينة البحث في كفاءة وفاعلية استغلال المنح المقدمة لها.

ثانياً: التوصيات

بناءً على الاستنتاجات يوصي الباحث بما يأتي:

1. ينبغي مُراعاة مدى فعالية المنح الحكومية عند رسم السياسات المالية الخاصة بالتنمية الاقتصادية في البلد بوصفها جزءاً لا ينفصل عن مجمل سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية والتشريعات السائدة في البلد .
2. ينبغي أن يكون قرار المنح من الجهات الحكومية لأي مشروع أو منشأة اقتصادية مبنياً على أساس دراسة اقتصادية وفنية واجتماعية شاملة مع مراعاة النتائج التي تحققها المنح والمساعدات الحكومية وبما تتركه من آثار وبما تحدثه من تغيرات في حياة المجتمع .
3. ضرورة إعداد قاعدة بحاسبية عراقية خاصة بالمحاسبة عن المنح بشكل عام والمنح الحكومية بشكل خاص .
4. ينبغي إعادة النظر في تبويات النظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي والتي تخص المنح والمساعدات بما يتناسب مع ما نصت عليه المعايير المحاسبية وذلك عن طريق إضافة حسابات جديدة متوافقة مع أنواع المنح والمساعدات.
5. ينبغي تصنيف المنح المستلمة بحسب طبيعتها والغرض الذي خصصت له. على وفق معايير المحاسبية الدولية المعتمدة .والإفصاح عن الشروط أو القيود المرتبطة بالمنحة الحكومية لمعرفة مدى تطبيق الشروط التي تم من أجلها استلام المنحة.
6. العمل على توفير المتطلبات التي أشار إليها الباحث بهدف تطوير إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية في النظام المحاسبية العراقية.
7. على الوحدات الاقتصادية التي تتلقى المنح والمساعدات الحكومية (ومنها عينة البحث) إعطاء صورة واضحة وغير مضللة لواقع المعالجات المحاسبية للمنح والمساعدات الحكومية وأهدافها وبلورة نتائجها بشكل يتلاءم مع الأهمية النسبية لها وأثرها في التقارير المالية .

قائمة المصادر

المصادر العربية :

أولاً- الوثائق والنشرات الرسمية:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008) معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010) معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2014) معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام.
4. جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (2015) معيار المحاسبة المصري 12
5. ديوان الرقابة المالية (2011) النظام المحاسبي الموحد، ط2 ، بغداد .
6. صندوق النقد الدولي دليل شفافية المالية العامة 2007 .
7. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، لجنة معايير المحاسبة (2005) معايير المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية ، المملكة العربية السعودية ، الرياض.
8. وزارة المالية ، الدليل المالي والمحاسبي في العراق (2013)، بغداد .
9. وزارة المالية العراقية، "الكتاب السنوي"، 2010 .
10. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين،(2015)، " المعايير المحاسبية الدولية " الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، مطابع الخط، عمان، الاردن .

ثانياً- الرسائل و الاطاريح

1. أبو مصطفى ، محمد مصطفى، (2009)، "دور وأهمية التمويل الخارجي في تغطية العجز الدائم لموازنة السلطة الوطنية الفلسطينية" دراسة تحليلية مقارنة عن الفترة 1999-2008) الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل جامعة الإسلامية غزة -فلسطين.

2. حسن،ريم سعدي، (2017)، "القياس والإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات على وفق المعايير المحاسبية الدولية وانعكاسهما على الشفافية والمساءلة"،- آلية مقترحة، رسالة ماجستير، محاسبة كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد.
3. الزوبعي، فاطمة فزع هدا ب ، (2015) ، " فاعلية الرقابة الداخلية عن المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية بحث تطبيقي في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية " ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة المحاسب القانوني المعادلة للدكتوراه ،جامعة بغداد ،بغداد.
4. سمارة ، عبير إحسان هاني مهنا ، (2008)، " المحاسبة عن المنح والمساعدات الدولية - دراسة تحليلية تطبيقية لواقع العراق من خلال العينة المختارة دائرة ماء بغداد"، قدمت الدراسة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية،جامعة بغداد،للحصول على شهادة المحاسب القانوني .
5. الشمري ، مروج علي وداعة ، (2011) ، "المعالجات المحاسبية عن المنح الخارجية والرقابة عليها - بحث تطبيقي في عينة من شركات التمويل الذاتي ودوائر التمويل المركزي - مقدم الى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسب القانوني ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد.
6. الياسري ، محمد فاضل نعمة ،2004، "المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية والإفصاح عنها " دراسة نظرية وتطبيقية في شركة إنتاج الألبسة الجاهزة / المحمودية ، رسالة ماجستير، محاسبة كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد،بغداد.

ثالثاً -الدوريات

1. أحمد سعد جاري ، كريمة عباس جعيلو ،(2015)، محاسبة عن المنح و المساعدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي الحكومي /دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية، مجلة دراسات إسلامية معاصرة ، العدد 13

2. حسب الله، احمد سامي،(2018)، المعالجات المحاسبية والإجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات المحلية والدولية، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والعلوم الهندسية، مجلد 16، العدد 1
3. عبد الحسين ، رؤى حسين،(2018)،"دور المعيار المحاسبي الدولي (20) في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات" / دراسة مقارنة، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة ، المجلد 10 ، العدد 2.
4. فوده ، أمال عبد الهادي ،(1999) المعالجات المحاسبية لبند الإعانات والمنح الحكومية وأثارها على القوائم المالية" ، جمعية السعودية ، مجلد 3 ، العدد 1 ، دراسة تحليلية ومقارنة مع التطبيق على المملكة العربية السعودية .

5. وداعة، مروج علي ، والعامري، م .د. زهرة حسن ،(2011) " المعايير الدولية للمحاسبة عن المنح الخارجية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية " بحث منشور ،جامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة.الرابعة والثلاثون، العدد الثامن والثمانون.

رابعاً- الكتب

1. أبو نزار محمد ، حميدات جمعة(2010) " معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية والعملية " ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
2. اوريا ماغنوس، وميرزا عباس علي، وهولت جراهام جيه، 2006، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " كتاب ودليل،جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان،الأردن.
3. بدوي محمد عباس،(2015) ،معايير المحاسبة المصرية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة ،مصر .
4. حنان رضوان حلوة، (2005)،" مدخل النظرية المحاسبية "، دار وائل للنشر، ط1،عمان، الأردن

5. شرويدر ريتشارد شرويدر، تعريب، خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد حمد فال، الكيلاني عبد الكريم، (2006)، " النظرية المحاسبية"، دار المريخ للنشر والتوزيع ، المملكة العربية السعودية .

6. العلي عادل فليح، (2002) ،المالية العامة و التشريع المالي، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن

7. المهائتي، محمد خالد، (2006)، " المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية "، جمعية المحاسبين القانونيين

8. الوقاد ، سامي محمد ، (2011) ، " نظرية المحاسبة " دار المسيرة ، عمان .

المصادر الأجنبية:

A- Official publication Reports & professional Issues

1. Aasb1004، "Contributions" Australian Accounting Standard Board، (2015)، Common Wealth Of Australia.
2. Fasb، ، "Accounting for Contribution Received and Contribution Made" Statement of Financial Accounting Standard No.116. (1993)،Stanford، Com
3. IAS،(2010)،"International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) " ،International Financial Reporting Standards Part a
4. Ifac، (2014) International Public Sector Accounting Standards Board " *Hand Book of International Public Sector Accounting_Pronouncements* " ، New York.

B- BOOKS:

1. Kieso، Donald E.، Weygandt، Jerry J.& Warfield، Terry D. (2012) " Intermediate Accounting "، John Wiley & Sons
2. Epstein، Barry J &Mirza ، Abbas Ali " *Interpretation And Application Of: International Accounting Standards*" 2003 John Wiley & Sons.

Abstract

The research aims to evaluate the accounting procedures for government grants in the research sample in accordance with international accounting standards.

The inductive and deductive methods were adopted. The inductive approach was adopted through the study and analysis of accounting procedures for government grants according to the Iraqi accounting systems according to the accounting system for the sample of the research, while the deductive approach was adopted through the study and analysis of accounting treatments for government grants in accordance with international accounting standards and the identification of requirements for their adoption in Iraqi government companies, including The research sample.

The research concluded a number of conclusions, the most important of which are: There is a difference between the accounting treatments related to grants and aid according to accounting standards and local accounting systems (the unified accounting system and the government accounting system), as local accounting systems lack useful accounting information in the field of enhancing transparency and accountability or providing accounting treatments The types of grants and aid compared to what the accounting standards provide. The chapter also presented a number of recommendations, the most important of which are: It is necessary to reconsider the tabs of the unified accounting system and the government accounting system, which are related to grants and aid, in line with what is stipulated in the accounting standards, by adding new accounts that are compatible with the types of grants and aid.

University of Mosul

College of Administration and Economics

Department of Accounting

**Evaluation of accounting procedures for government
Contributions according to the International
Accounting Standard - an applied study in the
General Company for Grain Trading - Nineveh
Branch**

**Diploma research submitted to the Board of the
College of Administration and Economics As part of
requirements for obtaining a higher diploma in
search Higher diploma Specialization in of
government accounting and budgets**

prepar

Ibraheem Louay Ibraheem Ali al –Azzawi

Supervision by

Dr. Ali Mal Allah Abdullah

2022 A.D

1443 A.H

University of Mosul
College of Administration and Economics
Department of Accounting



**Evaluation of accounting procedures for government
Contributions according to the International
Accounting Standard - an applied study in the
General Company for Grain Trading - Nineveh
Branch**

Ibraheem Louay Ibraheem Ali al -Azzawi

search Higher diploma

Specialization in governmental accounting and budgeting

Supervision by

Dr. Ali Mal Allah Abdullah

2022 A.D

1443 A.H

