

دور المعيار المحاسبي الدولي (20) في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات / دراسة مقارنة

بحث مقدم من قبل

م.م. رؤى حسين عبد الحسين

Morahaf15@gmail.com

المستخلص

فرضت البيئة الحالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ولاسيما المعيار المحاسبي الدولي (20) في جميع الشركات الاجنبية والمحلية، بغرض توفير معلومات مفيدة .
ومن المعروف أن المنح والمساعدات يتم معالجتها وفقاً للنظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي والذان لا يوفران المعلومات المفيدة ، لذلك ينبغي على الوحدات الاقتصادية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (20) لغرض تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات وكيفية عرضها في القوائم المالية .
وقد توصل البحث الى العديد من الاستنتاجات اهمها ان تطبيق المعيار المحاسبي (20) يساهم في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات وكيفية عرضها في القوائم المالية .
وقد توصل البحث الى العديد من التوصيات أهمها ينبغي على الوحدات الاقتصادية العامة والخاصة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (20) بغرض تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات وكيفية عرضها في القوائم المالية .
الكلمات المفتاحية: المعيار المحاسبي الدولي (20) ، تحسين المعالجات المحاسبية ، المنح والمساعدات .

Role of International Accounting Standard in Improving Accounting Processes in Grants and Aid / Comparative Study

Abstract

Imposed the current environment the application of international accounting standards and in particular the IAS (20) in all foreign and local companies, in order to provide useful information.

It is known that the grants and aid are processed in accordance with the accounting system standardized and government accounting system and which do not provide useful information , so it should be on economic units Application of International Accounting Standard (20) for the purpose of improving the special grants accounting treatments and aid and how to view them in the financial statements .

And the search may come to many of the most important conclusions that the application of I International Accounting Standard (20) contribute to the improvement of accounting treatments for grants and aid and how to view them in the financial statements.

And research has reached many of the recommendations should be the most important economic units of public and private application of International Accounting Standard (20) in order to improve the accounting treatments for grants and aid and how to view them in the financial statements .

Key words: International Accounting standard (20) , Improving Accounting Processes , Grants and Aid .

المقدمة

تشهد البيئة الحالية تطورات عديدة التي فرضت على جميع الوحدات الاقتصادية تطبيق المعايير الدولية و لا سيما المعيار المحاسبي الدولي (20) الخاص بالمنح والمساعدات .

هذا يعني ان المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات وكيفية عرضها في القوائم المالية وفقاً للقواعد المحلية لا توفر معلومات مفيدة لمتخذي القرارات ، لذلك يجب تحسينها بما يتلاءم و متطلبات البيئة الحالية .

و من هنا برزت الحاجة لتحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (20) بغرض توفير الارشادات المناسبة و المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات .

المبحث الاول

منهجية البحث

1-1 : مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث من خلال وجود معالجة غير مناسبة للمنح و المساعدات الحكومية في ظل المعالجات التقليدية سواء كانت في النظام المحاسبي الموحد او الحكومي ، و بالتالي تنعكس على القرارات ، لذلك يجب تحسين هذه المعالجات وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (20) الخاص بمعالجات المنح و المساعدات، هذا و تبرز مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية :

1 – هل ان المعالجات المحلية الخاصة بالمنح و المساعدات ملائمة للمعايير المحاسبية الدولية.

2 – هل هنالك امكانية لاستخدام المعيار المحاسبي الدولي (20) في معالجة المنح و المساعدات لترشيد اتخاذ القرارات .

2-1 : اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الآتي :

1- التعرف بمفهوم المنح و المساعدات المحلية و الدولية و كيفية الاستفادة من تجارب الدول الاخرى في تحسين و تطوير المعالجات المحلية .

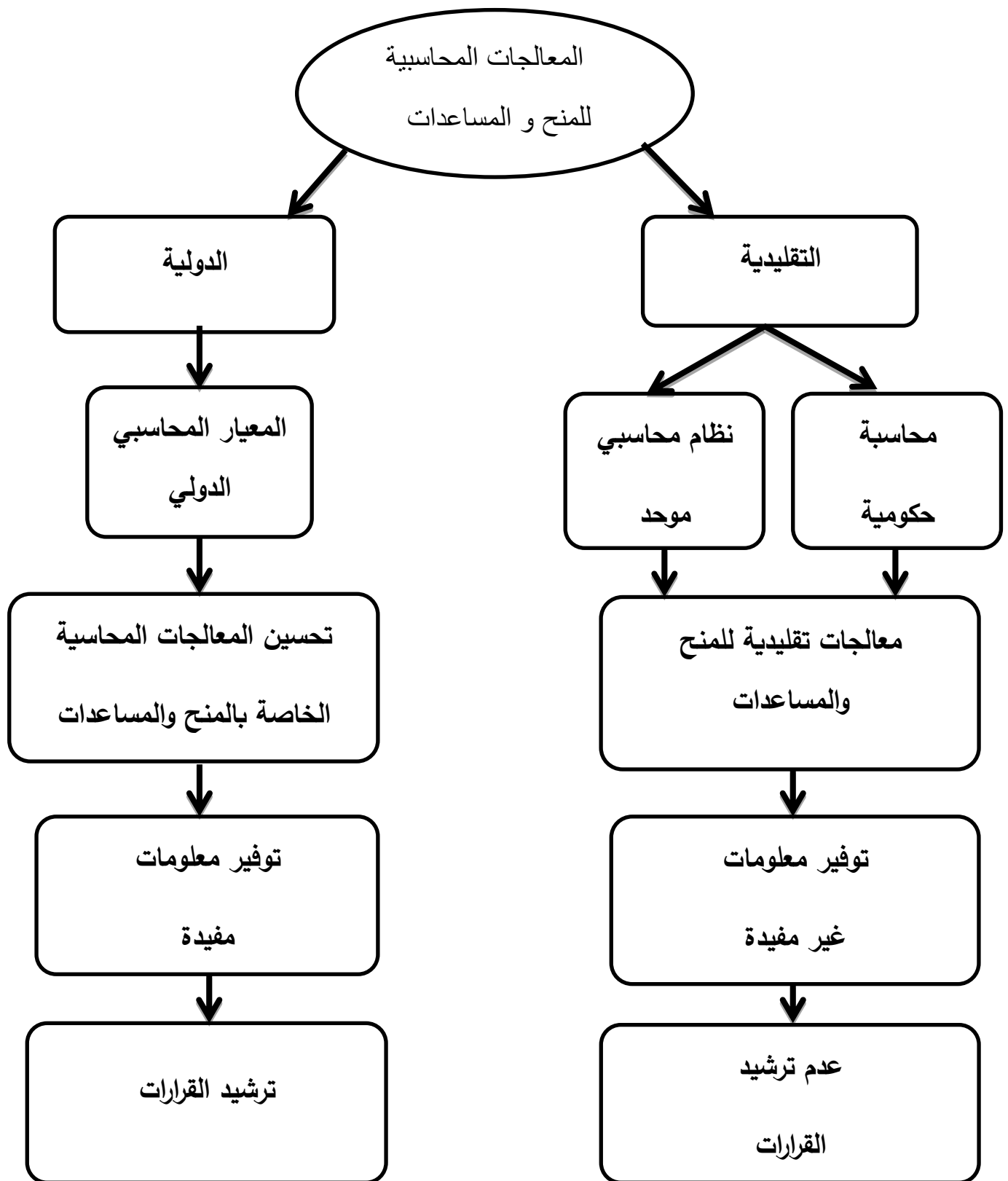
2- توضيح اهمية المعيار المحاسبي الدولي (20) في معالجة المنح و المساعدات وبيان دور العيار في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات .

3-1 : فرضية البحث :

يسعى البحث الى اختبار فرضية اساسية مفادها ان استخدام المعيار المحاسبي الدولي (20) يساهم في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات.

4-1 : اهمية البحث :

تتبع اهمية البحث من خلال استخدام المعالجات المناسبة للمنح و المساعدات وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 20 لترشيد القرارات ، لذلك يجب تطوير المعالجات المحاسبية المحلية الخاصة بالمنح و المساعدات وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (20) لتوفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات .



الشكل (1) المخطط الاجرائي للبحث

لمبحث الثاني

المنح و المساعدات المحلية و الدولية /

نظرة تعريفية

1-2 : تعريف المنح و المساعدات

المنح : ما تقدمه الحكومة في اي صورة اصولاً او ايراداً على شكل نقدية ، و تعرف المنح ايضاً بأنها الهبة و الاعانات اما المنح الخارجية (الاجنبية) هي الهبات و المعونات الخارجية التي تقدمها الدول الغنية للدول الفقيرة ، او للدول التي تحتاج الى مساعدات دولية مؤقتة مراعاة لوضعها الانسانية و الامنية و الاقتصادية و الاجتماعية .(وداعة و العامري، 2011: 38).

و يمكن تعريف المنح بانها تيار من الانفاق تقرر الدولة دفعه الى فئات اجتماعية او للهيئات العامة و الخاصة دون ان يقابله تيار من السلع و الخدمات تحصل عليه من الجهة المستلمة للاعانات (المنح) و تقسم الى قسمين : الاول اعانات دولية ، و القسم الثاني اعانات محلية (ال علي، 2002:75) .

و تعرف ايضاً على انها الهبة و المعونة في حين تتمثل المنح الخارجية (الاجنبية) بالهبات و معونات تقدمها الدول الغنية الى الدول الفقيرة و هذه المنح لا تمثل اي التزامات على البلدان المستلمة لها بل انها تمثل انتقال رؤوس الاموال الاجنبية من البلدان المانحة الى البلدان النامية و ان البلد المستلم للمنحة غير ملزم بدفع اي شيء ، لا اقساط و لا اسعار فائدة (القرشي، 2007: 21) .

و قد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالمعيار (14) و الذي يقابل المعيار الدولي (20) الحالي المنح الحكومية بانها كل اجراء حكومي يهدف الى منح منفعة اقتصادية معينة في صورة موارد اقتصادية مقابل التزام الوحدة المعنية بتنفيذ شروط معينة محددة تتعلق بنشاطها التشغيلي بشرط امكانية تحديد قيمتها بقدر معقول من الموضوعية نفذتها في الماضي او تنفذها مستقبلاً" و لا تشمل هذه المنح و المساعدات الحكومية اي اجراءات تقوم بها الدولة لتحسين الظروف الاقتصادية التي تحيط بالوحدة مثل تطوير البنية الاساسية او فرض قيود للحد من المنافسة غير الشرعية (لجنة المعايير المحاسبية الدولية، 1999: 431) .

اما اللجنة القومية الامريكية للمحاسبة الحكومية فقد عرفت المنح الحكومية بانها الهبات التي تقدم من تنظيم

حكومي الى تنظيم اخر لاستخدامها او انفاقها في غرض محدد ، و هذه الهبات قد تكون في شكل نقدي او اي اصول اخرى و قد تم تقسيمها وفق هذا التعريف الى هبات راسمالية و هبات اخرى و اذا كانت الهبة راسمالية فهي تكون مقيدة الاستخدام بواسطة المانح ، اما الاخرى غير راسمالية فهي تستخدم في تمويل العمليات الجارية(Hay,1980:98).

و قد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المنح الحكومية و اسماها المساهمات في المعيار (116) بانها اية عمليات غير تبادلية بتحويل نقد او موجودات اخرى لاية وحدة اقتصادية او الغاء او تسوية التزامات في وحدات اخرى من غير المالكين و الانواع الشائعة لهذه المساهمات تكون على شكل نقد ، استثمارات ، اراضي ، مباني ، اي استخدام لتسهيلات او منافع ، تجهيزات و بضائع و خدمات اخرى او الوعود غير المشروطة بالعبء في المستقبل(Keiso & Others, 2001: 910) .

بينما عرف معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز وفق المعيار المحاسبي (4) الخاص بهم بان المنح الحكومية هي المساعدات التي تقدمها الحكومة على شكل نقل تحويل موارد اقتصادية للوحدة مقابل التزام سابق او مستقبلي بشرط محدد متعلق بالنشاطات التشغيلية لدى الوحدة ، و لا تشمل المنح الحكومية اشكال المساعدات التي لا يمكن تحديد قيمة لها بشكل معقول و العمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للوحدة(الياسري، 2004: 8) .

اما عربياً فقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية السعودية وفق المعيار (18) المنح و المساعدات الحكومية على انها تحويلات من جهة حكومية الى الوحدة على شكل اصول نقدية او غير نقدية او تحقيق او تسوية لالتزامات مستحقة على الوحدة توفرها الجهة الحكومية للوحدة بهدف تنفيذ سياسات و برامج حكومية محددة في خطط التنمية الاقتصادية و الاجتماعية (لجنة المعايير المحاسبية السعودية، 2002: 10) .

و قد عرفت لجنة معايير المحاسبة المصرية وفق المعيار (12) المنح الحكومية بانها مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية لوحدة معينة في مقابل التزام تلك الوحدة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالانشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية او 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 عن المعاملات التجارية العادية للوحدة و قد تكون المنح الحكومية مرتبطة باصول و قد تكون مرتبطة بالدخل (بدوي، 2015:262) .

في حين تتمثل المساعدات الحكومية بعمل من الحكومة يهدف الى تقديم منفعة اقتصادية للوحدة او مجموعة وحدات يتوافر فيها بعض المعايير و تشمل منح الحكومة و انواع اخرى من المعونة الحكومية غير النقدية (عبد العال، 113) .

و تتمثل الحكومة الهيئات و المؤسسات الحكومية في بلد معين او خارج البلد ، و بالتالي فهي تشمل الحكومات ، والهيئات المشابهة سواء كانت محلية او وطنية او دولية (ابو نصار وحميدات، 2016: 329).

عرفت المنح الحكومية هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق او مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المنشأة . و لا تشمل المنح الحكومية اشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول و العمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة(ابو نصار و حميدات، 2016: 330) .

و عرفت المساعدات الحكومية عمل من الحكومة يهدف الى تقديم منفعة اقتصادية للمنشأة او مجموعة شركات يتوافر فيها بعض المعايير . و تشمل منح حكومية و انواع اخرى من المعونة غير النقدية مثل الاستشارات القانونية للشركاء لاقامة نشاط اعمال في منطقة تجارية حرة ، و تستبعد المنافع المقدمة بشكل غير مباشر التي تؤثر على الظروف التجارية عموماً ،مثل رصف طرق تصل المنطقة الصناعية التي تعمل بها المنشأة باقرب مدينة . (عبد العال، 113) .

وتعرف المساعدات على انها كل اجراء حكومي لمنفعة اقتصادية للوحدة (فضالة ، 1996 ، 215).

تشمل المساعدات الحكومية المنح الحكومية المتعلقة بنقل الموارد للوحدة سواء كانت منح متعلقة بالدخل او بالاصول و التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية ،كما تشمل المساعدات الحكومية اشكال معينة من المساعدات المباشرة و لا يمكن بشكل موضوعي تحديد قيمة لها و عمليات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للوحدة (ابو نصار وحميدات ، 2016: 342) .

ترى الباحثة ان المنح تتمثل بتحويلات غير تبادلية مقابل التزام سابق او مستقبلي على شكل موارد نقدية او عينية

، تتعلق بالانشطة او عمليات الوحدة لتنفيذ برنامج معين ، و قد تكون مشروطة او مقيدة و قد تكون غير مشروطة او غير مقيدة ، في حين تتمثل المساعدات بتحويلات دون التزام او مقابل على شكل موارد نقدية او عينية و تكون تعويضاً لنفقات او خسائر او دعم مالي للوحدة لمساعدتها في الاستمرار و عدم وجود التزام بردها .

2-2 : تصنيف المنح و المساعدات الحكومية :
تصنف المنح و المساعدات الحكومية الى قسمين رئيسيين هما :-

اولاً : اموال مقيدة

تعرف بانها عبارة عن الموارد التي تمنحها للوحدات الاقتصادية لاتفاقها على نشاط معين من أنشطة التنظيم و يطلق عليها احياناً المال لغرض معين (السلطان و ابو المكارم ، 1990 ، 447) . و قد عرفت لجنة المعايير السعودية للمحاسبة عن المنح و المساعدات الحكومية ان المال المقيد هي الاصول النقدية و غير النقدية المحولة من الجهة المانحة الى الوحدة مع تعليمات صريحة او ضمنية تقيد الجهة المانحة بموجبها اوجه استخدام الوحدة للاصول الممنوحة بحيث تكون استفادة الوحدة من الاصول قاصرة على استخدام محدد و قد يكون القيد لفترة زمنية محددة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2005 ، 415) .

ثانياً : اموال غير مقيدة

تتمثل بالاموال التي تحصل عليها الوحدات ، او التي بحوزتها و لديها حرية التصرف فيها دون قيد او شرط ، و التي تخصص لانجاز عمليات الوحدة و فقا للقرارات التي تتخذها الادارة ، لذلك يسمى (المال العام او للمال غير المقيد التشغيلي او المال المقيد الجاري) (LVES ، 2009:475 ، et.al.) . و ايضاً يمكن فهمها بانها جميع الاموال الاخرى غير الوارد ذكرها في الاموال المقيدة اي ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية او التي بحوزتها و لديها حرية التصرف فيها دون قيد او شرط (الياسري:2004،13).

و ترى الباحثة ان الاموال المقيدة هي ما تحصل عليه الوحدة من موارد من جهة معينة و لكن بشروط صرف هذه الموارد و استخدامها ضمن شروط مشروطة تصرف على اساسه هذه الموارد، و ان الاموال غير المقيدة هي ما تحصل عليه الوحدة من موارد من جهة معينة و لها الحق في التصرف بهذه الموارد بدون شروط حيث تقوم الوحدة بصرفها للموارد حسب الحاجة .

2-3 : انواع المنح و المساعدات**2-3-1 المنح و المساعدات حسب طبيعتها :-**

تقسم المنح و المساعدات حسب طبيعتها الى مفهومين هما :

اولاً / منح و مساعدات نقدية : تتمثل المساعدات المالية التي تاخذ الطابع النقدي في طبيعتها ، وتتضمن المنح النقدية و القروض الميسرة ، اذ تقوم الدولة المانحة بالمساهمة بمبلغ نقدي للدولة المتلقية للمساعدة (ابو مصطفى ، 2009 ، 73).

ثانياً / منح و مساعدات غير نقدية : تتمثل بمثابة منح او مساعدات لا تاخذ الطابع النقدي ، و هي ذات طبيعة عينية ، و قد تكون المساعدات العينية على شكل مساعدات راسمالية ، او مساعدات تقنية او فنية ، او مساعدات غذائية ، او مساعدات عسكرية (داود ، 2011: 134).

2-3-2 المنح و المساعدات من حيث مصادر التمويل :-

تكون مصادر التمويل للمنح و المساعدات على شكلين :
اولاً / منح و مساعدات ثنائية : تتمثل بالمساعدات التي تسند على علاقات ثنائية بين الدول المانحة و الدول المستفيدة ، بحيث تقوم الدول المقدمة للمساعدة بتقديم مساعدات على شكل قروض ميسرة ، او منح و مساعدات مالية و فنية الى العديد من الدول النامية بمستويات متفاوتة ، و بموجب اتفاقيات ثنائية (ابو مصطفى ، 2009 ، 72).

ثانياً / منح و مساعدات متعددة الاطراف : و تتمثل المصادر الرئيسية لتدفق المساعدات متعددة الاطراف في البنك الدولي للاعمار و التنمية ، ووكالة التنمية (IDA) و وكالة التمويل الدولية و الامم المتحدة و البنوك التنموية الاقليمية (القرشي ، 2007 : 213).

و ترى الباحثة هنا ان الاختلاف ما بين مصادر التمويل للمنح و المساعدات اعلاه هو من حيث الجهات المشتركة في التمويل و هنا يتضح ايضاً عندما تقدم المنح و المساعدات لاسباب متعددة و كلما كان السبب اثره كبير تكون المنح و المساعدات من اطراف متعددة و بالعكس عندما تكون ثنائية .

2-3-3 المنح و المساعدات من حيث اساليب تقديم المنح :

اولاً / منح مطلقة : قد تكون المنح المقدمة من قبل الدولة المانحة منحا غير مشروط ، اي ان الدول المانحة تهبها دون ان تشترط مقابلاً لها ، او دون ان تشترط انفاقها في

حقل معين ، و يتم هذا الاسلوب بناء على احتياجات الدول المتلقية (ابو مصطفى ، 2009 : 87).

ثانياً / منح مشروطة : تتمثل بتحويلات غير تبادلية من الجهة الحكومية الى الوحدة مقرونة بشروط محددة يجب تنفيذها قبل ان تصبح التحويلات مطلقة ، من ثم فالمنح الحكومية المشروطة اتفاقات تنشئ حدثاً يجب تحققه قبل ان تصبح الاصول او الحقوق المحولة او العهود حقاً مكتسباً (منح) للوحدة (الياسري ، 2004: 16).

ثالثاً / منح مقيدة : و يقصد بها المنح الحكومية التي تتضمن قيود في شكل تعليمات صريحة او ضمنية تسيطر بها الحكومة على ادارة الاصول الممنوحة للوحدة خلال مدة معينة سواء كانت الاصول الممنوحة قابلة للاستهلاك ام غير قابلة للاستهلاك (الياسري ، 2004: 17).

رابعاً / منح و عود بالعتاء : تكون هذه الوعود اتفاقاً تحريرياً او شفهيّاً بالمساهمة النقدية او بالموجودات غير النقدية ، التي تحصل عليها الوحدة من الغير و قد تكون هذه الوعود مشروطة او قد تكون غير مشروطة و لايظهر الوعود بالعتاء في القوائم المالية، لذلك يجب توفر الدليل الكافي في صورة وثائق قانونية مثبتة للعود (6 : 1993 , FASB . STANDARD 116).

ترى الباحثة ان تنوع الاساليب و تعدادها يظهر مدى الحاجة الى تفصيلها كما سبق اعلاه لكي تساعد على فهم و توضيح كيفية تقديمها من قبل الدول المانحة و المستلمة .

2-4 : مناهج المنح و المساعدات الحكومية :

اولاً / المنهج المتعلق بالاصول : هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة اصول غير نقدية للوحدة او تحويل نقدية للوحدة شريطة شراء او بناء او تملك اصول طويلة الاجل . و يمكن اضافة شروط ثانوية تحدد نوع او موقع الاصول او فترة شراؤها او حيازتها .(ابو نصار و حميدات، 2016: 332) . و يمكن القول على انها منح حكومية شرطها الاساسي ان الوحدة المؤهلة للحصول يجب ان تحصل (عن طريق الشراء او الانشاء) على اصل او اصول (طويلة الاجل) ، و يمكن كذلك وجود شروط مساعدة اضافية ملحقه بهذه المنحة ، مثلاً تشمل الشروط الاضافية تحديد نوع الاصول طويلة الاجل او موقع الاصول طويلة الاجل او فترات الحصول على الاصول طويلة الاجل سواء للشراء او الحيازة (عبد العال ، 113).

2-5-2 : الاسباب الدولية : (العلي ، 2002 ، 167-168).

تكون المنح و المساعدات متاتية من افراد او منظمات او دول اجنبية ، و سيتم توضيح الاعانات الخارجية بوصفها مصدراً تمويل للنفقات في بعض الدول في وقتنا الحاضر .

و يرجع ظهور المنح و المساعدات الى عدة اسباب :
أ – الاسباب الاقتصادية : تبرز الاسباب الاقتصادية في رغبة الدول المتقدمة اقتصادياً للتخلص من فائض انتاجها . فقد واجهت هذه الدول واقعاً يتمثل بجهاز انتاجي ضخم يتحول من وضع عسكري الى وضع مدني ، و بخاصة بعد الحرب العالمية الثانية . مما يترتب عليه تحقيق فائض في انتاجها بحاجة للتصدير غير ما كان متبعاً في السابق من اعدام هذا الفائض او القائه في البحر ، و كان السكوت على هذا الحال و عدم البحث عن حل لها ، يعني تعرض اقتصاد تلك الدول للانهيـار بسبب ضخامة هذا العرض و قصور الطلب الداخلي و الدولي معاً . و من ثم وجدت الدول ارسال فائض انتاجها الى الدول الاخرى على هيئة مساعدات اقتصادية يعد حلاً مثالياً لانه يتخذ مظهراً " انسانياً بجانب غرضه الاساس و هو انقاذ الجهاز الانتاجي من الانهيار و ابعاد الازمات الاقتصادية عنه . و مثال ذلك مساعدات "مشروع مارشال" حيث قدمت الولايات المتحدة الامريكية مساعدات ضخمة لدول اوربا الغربية

ب – الاسباب السياسية : تتمثل هذه الاسباب في رغبة الدول الغنية بمساعدة الدول المؤيدة لها في الاتجاه السياسي او السائرة في فلكها . و مثال ذلك اعانات امريكا لدول غرب اوربا و جنوب شرق آسيا و بعض دول الشرق الاوسط .

ج – تطور التعاون الدولي : قاد تقارب الدول بعد الحرب العالمية الثانية ، و قيام هيئة الامم المتحدة الى بحث مشاكل التنمية الاقتصادية على اصعدة اوسع من ذي قبل . و لقد بدا واضحاً ان وجود دول قليلة تنعم بالغنى و الرفاه الى جنب دول كثيرة تعيش في تخلف و فقر شديدين ، اصبح امراً غير مقبول في مجتمع دولي يفترض المساواة بين اعضائه و لذلك دعمت منظمة الامم المتحدة بتوصياتها الدول الصناعية الغنية الى مد الدول النامية بمزيد من المساعدات الاقتصادية ، لغرض تطوير اقتصادياتها المتخلفة .

ثانياً / المتعلقة بالدخل : منح حكومية غير تلك المتعلقة بالاصول (عبد العال ، 114) ، و ايضاً يمكن تعريفها بانها المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل او تحويل النقدية للوحدة ، و التي تتمثل بالمنح الاخرى غير تلك المرتبطة بالاصول غير المتداولة (ابو نصار وحميدات ، 2016: 331) .

2-5 اسباب المنح و المساعدات :

تتمثل اسباب المنح و المساعدات باسباب محلية و دولية و كما ياتي :

5-2-1: الاسباب المحلية : (الطائي ، 1996، 292-293)

تعد المنح و المساعدات نوع من السياسات التجارية التي تتبعها الدول ضمن الاساليب السعرية ، فقد تعتمد الدولة في حماية منتجاتها الوطنية على تقديم المنح و الاعانات للمنتجين بغرض تمكينهم من عرض السلعة للبيع باقل من نفقات انتاجها ، مما يؤدي الى انخفاض اسعار السلع المعروضة للبيع حتى تستطيع تلك السلع المنتجة محلية من منافسة السلع الاجنبية المستوردة من الخارج ، و ان تعمل على تسهيل الطريق امام السلع المحلية للمنافسة في الخارج ايضاً ، و بهذا الصدد تقوم الدولة بمنح المنتجين اسعاراً " مجزية للبيع في الداخل عن طريق الحماية الكمركية ، و عليه فان ما تقدمه الدولة من منح و اعانات انما يتحدد بالنظر الى مقدار ما يصدر من السلعة الى الخارج . و هناك نوعين من الاعانات:-

1 - اعانات مباشرة : تتمثل في اداء معين من النقود يحدد اما على اساس قيمي او على اساس نوعي ، كما في الكمارك .

2 - اعانات غير مباشرة : تتمثل في منح المشروع عددا من الامتيازات الغرض منها تحسين حالته المالية و من امثلها الاتي :

أ – الاعفاءات الضريبية .(الاستثناء من بعض الضرائب او الخفض من معدلاتها) .

ب – التسهيلات الائتمانية .(خفض اسعار الفائدة في ما يتعلق بالقروض قصيرة او طويلة الاجل) .

ج- تقديم بعض الخدمات .(الاشتراك في الاسواق و المعارض الدولية) .

و عليه فان كانت انواع الاعانات (مباشرة او غير مباشرة) فان الغرض منها تدعيم قدرة المنتجين الوطنيين على التنافس في الاسواق الدولية .

2-6 : خصائص المنح والمساعدات

استناد لما سبق يمكن تلخيص خصائص المنح و المساعدات بالاتي :

جدول رقم (1)**خصائص المنح و المساعدات**

خصائص المساعدات	خصائص المنح
1) تحويلات غير تبادلية بدون اي مقابل .	1) تحويلات غير تبادلية مقابل التزام سابق او مستقبلي .
2) تاخذ شكل موارد نقدية و موارد عينية او في صورة خدمات ممنوحة.	2) تاخذ في معظم الاحوال شكل موارد عينية و نقدية.
3) تعد تعويضاً عن نفقات او خسائر او دعم مالي للوحدة لمساعدتها في الاستمرار على مزاوله نشاطها .	3) تتعلق بالانشطة و عمليات الوحدة الاقتصادية نتيجة التزام الوحدة بتنفيذ برنامج معين .
4) عدم وجود التزام برد قيمتها .	4) تلتزم الوحدة برد قيمة المنحة الى الجهة المانحة اذا لم تلتزم بتنفيذ شروط المنحة.
5) لا تكون مشروطة او مقيدة .	5) قد تكون المنح مشروطة او مقيدة ، و قد تكون غير مشروطة او غير مقيدة .

المصدر(اعداد الباحثة)

المبحث الثالث**المنح و المساعدات في ظل القواعد المحاسبية المحلية والمعايير الدولية****3-1 : المنح الحكومية في النظام المحاسبي الموحد**

ان ما ورد عن المنح الحكومية في النظام المحاسبي الموحد في العراق ، فقد تم اثباته في الدليل المحاسبي على المستوى الثنائي ضمن الحسابات :

3-1-1 الاعانات (47) : بانها ما تحصل عليه الوحدة من الدولة بنظام او قوانين خاصة نحدد طريقة حسابها و الجهة التي تتولى سدادها و ذلك لغرض مساعدتها على الاستمرار في مزاوله نشاطها لتغطية العجز الحاصل ما بين اسعار البيع المقررة و الكلفة الفعلية المتحققة او لغرض تمكينها من تصدير الانتاج للخارج باسعار تنافسية و قد قسم النظام المحاسبي الموحد الاعانات حسب الغرض منها ،اعانات السلع المستوردة (471)،اعانات الانتاج المحلي (472)،اعانات تصدير (473)،اعانات اخرى (474) (ديوان الرقابة المالية ، 2001 : 223).

3-1-2 الايرادات التحويلية(48) : ويقصد بها وفقاً للنظام المحاسبي الموحد على انها الايرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة احكام قانونية او قرارات ادارية خارج نشاطها الانتاجي و بذلك لا تعتبر من مفردات الدخل القومي كونها لا تضيف شيئاً عليه (ديوان الرقابة المالية ، 1985 : 104)

ويحلل الحساب 48 الى حسابات عدة منها تمويلية (482) و يشمل هذا الحساب المنح التي تستلمها الوحدات الاقتصادية لمعاونتها بالاستمرار في مزاوله نشاطها . و يحلل حساب "منح تمويلية (482)" الى الحسابات الفرعية الاتية :

1 - منحة الخزينة العامة (4821) : تشمل هذا الحساب المنح التي تدفعها مديرية المحاسبات العامة الى منشآت القطاع الاشتراكي لتغطية العجز الحاصل في نشاط هذه المنشآت .

2- منح الوحدات المركزية او التابعة (4822) : يشمل هذا الحساب المنح التي تحصل عليها المؤسسات و مراكز التدريب من المنشآت التي تشرف عليها او تقدم لها خدمة ، على ان تكون هذه المراكز ذات استقلال مالي ، و كذلك تشمل المنح التي تحصل عليها النقابات و المنظمات و الجمعيات و الاتحادات من فروعها او من مراكزها (ديوان الرقابة المالية ، 1985 ،

10) .

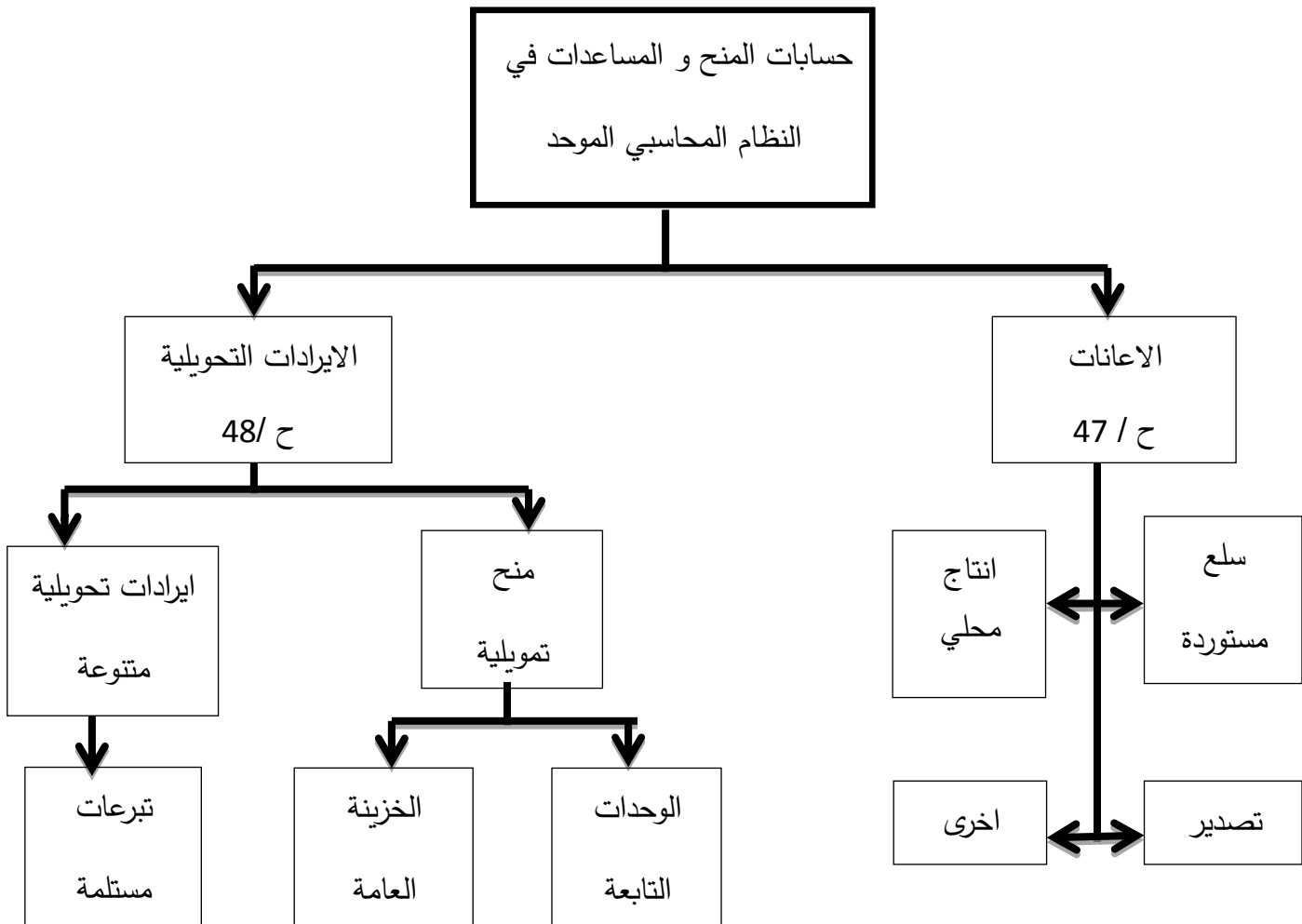
3-1-3 تبرعات مستلمة (4831) :

تشمل المبالغ النقدية و العينية التي تحصل عليها الوحدة و خصص لها 4831 و هي حساب متفرع من حساب 48 الايرادات التحويلية .

كما انه لم تتطرق كتب المحاسبة الحكومية الى اي معالجة تخص المنح و المساعدات ، و لم يوضع بند مستقل يخص المنح و المساعدات في قواعد المحاسبة العراقية .

شكل رقم (2)

حسابات المنح و المساعدات في النظام المحاسبي الموحد



المصدر من اعداد الباحثة

2-3: الاجراءات المتعلقة بالمنح الحكومية في جمعية الهلال الاحمر العراقي.

تضطلع الجمعية لتقديم مجموعة من الخدمات من ضمنها برامج الاغاثة في حالة الكوارث ، و البرامج الصحية و الاجتماعية ، كما تساعد السكان المدنيين المتضررين في اوقات الحروب و النزعات المسلحة فضلاً عن نشر و تعزيز المبادئ الدولية الانسانية ، مما جعل منها كجهات مساندة للسلطات الحكومية في مجال الحقل الانساني و بغية الاستمرار في تقديم هذه الخدمات و التوسع فيها ، لذلك تخصص الدولة منحة سنوية للجمعية ضمن موازنتها السنوية العامة . يجري تحديدها وفقاً لمنشور اعداد الموازنات التخطيطية المعتمد من قبل وزارة المالية العراقية . و تتولى الوزارة انفة ذكر اعلام الجمعية بمبلغ

المنحة السنوية و المتضمنة نفقات الرواتب و الاجور و النفقات التشغيلية رسمياً و تقوم الجمعية بمفاتحة الوزارة و بصورة رسمية شهرياً لغرض تمويل حسابها المعتمد من وزارة المالية عن طريق البنك المركزي العراقي برواتب و نفقات التشغيلية(دليل السياسات و الاجراءات المالية و المحاسبية)

و يتولى القسم المالي اجراء كافة الخطوات الواردة اعلاه فضلاً عن اجراء التسوية القيدية اللازمة لغرض قيد المبلغ الذي تم بموجبه تمويل حساب الجمعية في المصرف المعتمد من قبل وزارة المالية بعد ورود قسيمة ايداع المبلغ منه .

3-2-1 الاجراءات المتعلقة بايرادات الجهات المانحة

بغية تسهيل اجراءات المتابعة من قبل ادارة الجمعية و الممولين يتوجب على الجمعية القيام باجراءات معينة ، منها فتح حساب مصرفي مستقل للمنح اذا كانت اتفاقية المشروع تنص على ذلك ، اما اذا كانت الاتفاقية لا تنص على فتح حساب مصرفي مستقل للمنحة فيمكن للجمعية ايداع مبلغ المنحة في حسابها المصرفي العام على ان يتم مسك سجلات محاسبية منفصلة للمشروع على الحساب العام لكي تسهل عملية التدقيق الداخلي و الخارجي و الذي يسهل عملية اصدار التقارير المالية للجهة المانحة ، و من ثم التأكد من ان الدفعة المستلمة تتطابق مع جدول الدفعات المنصوصة عليه في الاتفاقية . و في حالة وجود اختلاف يتعدى حدود العمولات المصرفية المتعارف عليه يجب على الجمعية اصدار سند القبض بالمبلغ الفعلي . و اخبار الجهة المانحة كتابياً ، و من ثم اصدار سند قبض عند استلام كل دفعة بموجب اشعار المصرف بالنسبة للدفعات المحولة لحساب الجمعية ، و من ثم يتم التقيد بينود الاتفاقية الموقعة مع المانح . و لا يجوز تغييرها الا بالرجوع اليه ، و من ثم فتح ملف منفصل لكل منحة و يقتصر استخدامه على المستوى الاداري المخول . و على ان يحتوي هذا الملف المعلومات التالية (دليل السياسات و الاجراءات المالية و المحاسبية)

• نسخة من طلب التمويل و اولويات المشروع المقترح الذي تمت الموافقة عليه .

• نسخة من الاتفاقية الاصلية التي تم توقيعها مع الجهة المانحة.

• ملخص شروط الاتفاقية .

• كافة المراسلات الخاصة بالمنحة .

• سندات الصرف او اشعارات الصرف (كشوفات المصرف) التي تمت بموجبها تسجيل المقبوضات .

• التقارير المالية المرسله للممول حول المنحة.

• اي مستندات ضرورية اخرى ذات علاقة .

و من ثم يراعى عند تنظيم هذا الملف ما يلي :

• حفظ الوثائق بحسب تسلسلها الزمني دون خلط و ترقيم المستندات حسب ورودها

• اعادة المستندات بعد استخدامها الى مكانه الصحيح .

• ضرورة متابعة الامور المالية المتعلقة بالاتفاقية و بشكل دائم و التي تشمل على مادة الاتفاقية و جدول الدفعات و التقارير المالية التي يجب اعدادها و ارسالها مثل تقارير المصروفات الفعلية و الرصيد المتبقي و فيما اذا كانت هناك اي التزامات على الرصيد المتبقي .

3-3 : المعايير المحاسبية ذات الصلة بالمنح و المساعدات الحكومية :

يجب التطرق الى المعايير المحاسبية المتعلقة بالمنح و المساعدات بهدف فهم المعالجات المحاسبية لها . و سيتم التطرق الى العديد من هذه المعايير (الياسري ، 2004 : 26).

3-3-1 المعيار (116) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

3-3-2 المعيار (4) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة البريطانية (BASC).

3-3-3 المعيار (18) الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) .

3-3-4 المعيار (12) الصادر عن لجنة المعايير المصرية (CEAS) .

3-3-1 المعيار الامريكى (116)

اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى في سنة 1993 المعيار المحاسبى رقم (116) (بعنوان المحاسبة عن المساهمة المستلمة و المساهمة المقدمة) و يتضمن هذا المعيار اهمية نتائجه في الفرق بين المعالجات المحاسبية للمساهمات الحكومية حسب المعيار حيث ما تتضمن المساهمات المستلمة من وعود غير مشروطة بالعطاء و ان يتم الاعتراف بها

كإيرادات لنفس السنة المالية ، و ما تتضمن المساهمات المقدمة من وعود غير مشروطة بالعطاء و ان يتم الاعتراف بها كمصروف لنفس السنة المالية . (الياسري ،2004: 26).

1- نطاق المعيار : يطبق هذا المعيار في جميع مؤسسات الدولة سواء كانت عامة او خاصة و ايضاً ان كانت منظمة هادفة للربح او منظمة غير هادفة للربح ، و يطبق ايضاً أسس المحاسبة و التقارير عن ما سماه المعيار بالمساهمات المستلمة و المقدمة للمنظمات التي حصلت على المنح ، و لا يدخل ضمن هذا المعيار الحوافز او الاعفاءات او تخفيف الاعباء الضريبية .

2- هدف المعيار : ان من اهم اهداف هذا المعيار هو تحقيق اكبر قدر ممكن من المنفعة ، المحاسبة المالية و التقارير عن المساهمات المستلمة و المقدمة ، الفصل بين المعالجات المحاسبية ان كانت عينية او نقدية ، و تحديد فترة الاعتراف للمساهمات المقدمة و كيفية التعامل معها ، و تحديد اسس الاعتراف و الافصاح عن هذه المساهمات .

3- القياس و الاثبات للمساهمات : ان هذا المعيار رقم (116) الامريكي ركز على تقييم المساهمات من حيث الاثبات و الافصاح بالقيمة العادلة عنها ، و ان القياس و الاثبات للمساهمات المستلمة و المقدمة يعترف بها في نفس الفترة المالية و ظهورها بالتقارير المالية ، و قياس الوعود غير المشروطة للمساهمات بحيث يعترف بها كإيراد يجب بيانه في التقارير المالية ، و تعد الوعود المشروطة غير مشروطة اذا وجد احتمال لعدم تحقيق شرطها ، و يعترف بالمساهمات المشروطة عندما تحقق الغاية منها في المستقبل ، و ان المساهمات من الخدمات لا يعترف بها كإيراد الا اذا توفرت شروطها .

4- العرض و الافصاح عن المساهمات : ان ما يخص المعيار رقم (116) للمساهمات المقدمة للمنظمات الاعتراف بجميع انواع المساهمات كإيراد في نفس الفترة و التفريق بين المساهمات المقيدة بقيود دائمية او قيود مؤقتة و المساهمات غير المقيدة ، و الافصاح عن قيمة الوعود غير المشروطة و تحديد قيمة الاستفاد منها ، و ايضاً الافصاح عن الوعود المشروطة كذلك .

3-3-2 المعيار البريطاني (4) :

اصدرت لجنة معايير المحاسبة البريطانية المعيار رقم (4) سنة 1977 و المعادة صيغته في سنة 1990 بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية و يتضمن هذا المعيار اهمية التركيز عن المنح و المساعدات الحكومية و ما تاخذه من اشكال خاصة للمنح او انواع متنوعة للمساعدات سواء كانت خارجية او محلية . (الياسري ،2004: 26).

1- نطاق المعيار :- ينطبق هذا المعيار على اسس المعالجات المحاسبية و الافصاح عن ما يخص المنح و المساعدات الحكومية ، و ياخذ جميع انواع المنح الحكومية للمنظمات الهادفة الى تحقيق اغراض اجتماعية او اقتصادية ، و لا ينحصر تطبيقه على المعالجات للمنح الحكومية المحلية بل يشمل ايضاً الوكالات و الوحدات الدولية .

2- هدف المعيار :- ان ما يهدف اليه هذا المعيار الى تحقيق افضل المعالجات المحاسبية للمنح و المساعدات الحكومية ، و اعطاء مفهوم رئيسي عنها ، و تحديد العلاقة ما بين المنح الحكومية المحصلة و المنفقة و انعكاسها على كشف الدخل او المركز المالي .

3- قياس و اثبات :- ان هنالك فرق في المعالجات المحاسبية للمنح و المساعدات الحكومية طبقاً لطبيعتها و شروطها و مبدا مقابلة الإيرادات بالمصروفات و مبدا الحيطة و الحذر ، حيث عندما تكون المنحة المحولة على اصول عينية تقدر بالقيمة العادلة ، تتم مقابلة المنح بالنفقات خلال فترة السنة المالية سواء ايرادية او راسمالية ، اذا اتضح للمنظمة احتمال وجود تخفيض قيمة المنحة او الغائها فيتم حساب القيمة المستحقة للحكومة و تكوين مخصص لها اذا سبق الاعتراف بها كإيراد مؤجل .

4- العرض و الافصاح :- الزم هذا المعيار المحاسبي رقم (4) عرض المنح الحكومية بقائمة المركز المالي ضمن الإيرادات المؤجلة و عرض الاصول المستلمة بقائمة المركز المالي ضمن الاصول ، او حسم قيمة المنح الحكومية من تكلفة حيازة الاصول الممنوحة . و يتم عرض المنح الحكومية ذات العلاقة بالسياسات العامة و الدعم المالي الفوري في بند مستقل ضمن الإيرادات غير العادية في حساب الارباح و الخسائر ، و تعرض ايضاً المنح الحكومية ذات العلاقة المباشرة بالنفقات التشغيلية في بند مستقل ضمن الإيرادات العادية في حساب الارباح و الخسائر .

3-3-3 المعيار السعودي (18) :

اصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) في المعيار (18) بعنوان المحاسبة عن المنح و الاعانات الحكومية . ان المنح و المساعدات وفقاً للمعيار قام بفسلها الى منح حكومية و اعانات حكومية حيث يتم معالجتها بالمنح

كرأس مال و يدرج ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي و الاعانات تكون معالجتها كمكاسب و تدرج في قائمة الدخل (الزوبعي، 2015: 53).

1- نطاق المعيار :- يطبق هذا المعيار على البنود ذات الاهمية النسبية ، و يحدد هذا المعيار للاعانات و المنح الحكومية متطلبات القياس و الاثبات و العرض و الافصاح عنها للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها و شكلها النظامي ، و لا يطبق هذا المعيار على مساهمة الجهات الحكومية التي تكون على شكل مزايا ضريبية ، او الخدمات التطوعية المجانية او المنجزة بقيمة اقل من القيمة السوقية ، او مساهمة الجهات الحكومية كرأسمالية في وحدات قطاع الاعمال الهادفة للربح . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2005: 2407).

2- هدف المعيار :- يهدف هذا المعيار الى تحديد متطلبات القياس و الاثبات للاعانات و المنح الحكومية و عرضها و الافصاح عنها في القوائم المالية بحيث تعكس صورتها الصحيحة ، ان يتم معالجتها في حساب الارباح و الخسائر او يتم معالجتها في قائمة المركز المالي. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2005: 2408)

3- قياس و اثبات :- يتم قياس و اثبات المنح و الاعانات الحكومية على اساس القيمة العادلة للاصول التي تم الحصول عليها مقابل التزام المنظمة بتنفيذ السياسات و البرامج الحكومية المتفق عليها ، و تحدد المعالجات المحاسبية للمنح و الاعانات النقدية او العينية و كيفية اثباتها في قائمة الدخل او قائمة المركز المالي و يجب توفر بعض الشروط لاثبات المنح و الاعانات ممتثلة بالاتي : (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2005: 2409).

ا- امكانية تحصيل الاصول للاعانات و المنح المقدمة او المستلمة بدرجة مقبولة من الثقة .

ب - امكانية التزام المنشأة بتنفيذ السياسات او البرامج الحكومية بدرجة مقبولة من الثقة .

ج - امكانية تحديد القيمة العادلة للاعانات و المنح بدرجة من الدقة يمكن الاعتماد عليها

د - امكانية توثيق النفقات و الخسائر المقرونة بالاعانة ، و امكانية وفاء المنشأة بالالتزام بدرجة مقبولة من الثقة .

4- العرض و الافصاح :- تعرض الاعانات الحكومية في قائمة الدخل ضمن بند مستقل و تعرض المنح الحكومية للاصول الممنوحة في قائمة المركز المالي ضمن بند مستقل ، و تدرج الاعانات الحكومية المستلمة مقدما و المستحقة كل منها في بند مستقل ضمن قائمة المركز المالي ، و تدرج الاعانات التي تخص العمليات التشغيلية في قائمة التدفق النقدي ضمن التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية و تدرج الاعانات التي تقابل توزيع الارباح في قائمة التدفق النقدي ضمن التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية ، و تدرج مصاريف استهلاك الاصول الممنوحة في قائمة الدخل ضمن بند مستقل ، و تدرج المنح الحكومية التي لها علاقة بالاصول الثابتة في قائمة التدفق النقدي ضمن الانشطة الاستثمارية . و يجب الافصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة الاعانات و المنح الحكومية ، و الافصاح عن طبيعة و مدى و عدد الاعانات و المنح الحكومية ، و الافصاح عن مكونات رصيد الاعانات و المنح الحكومية نهاية الفترة المالية . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2005: 2412).

3-3-4 المعيار المصري (12) :

اصدرت لجنة المعايير المصرية المعيار رقم (12) بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية (بدوي ، 2015: 162).

1 - نطاق المعيار :- ينطبق هذا المعيار في المحاسبة و الافصاح عن المنح الحكومية ، و كذلك في الافصاح عن الاشكال الاخرى للمساعدات الحكومية ، و لا ينطبق هذا المعيار للمساعدات الحكومية المقدمة للمنظمة على شكل مزايا ضريبية ، و ايضا" لا ينطبق في مساهمة الحكومة في ملكية المنظمة ، و المنح الحكومية الواردة في معيار رقم (35) .

2- هدف المعيار :- يهدف هذا المعيار الى كيفية المعالجات المحاسبية للمنح الحكومية التي تعتبر كايراد او كراس مال و كيفية عرضها في القوائم المالية و كذلك التمييز بين المساعدات الحكومية المختلفة و كيفية حساب قيمتها و عرضها في القوائم المالية ايضا" . و تعالج المنح الحكومية اذا كانت نقد كالاتي :

3- القياس و الاثبات :

لا تثبت المنح الحكومية ، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة الا اذا تم التأكد من الاتي :

1: مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح .

2: ان المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً .

بحيث لا يجوز اثبات المنحة الحكومية الا اذا كان هناك تأكيد مناسب على مقدرة المنظمة بالوفاء بالالتزامات المرتبطة بها ،يجب معالجة القروض الحكومية القابلة للتنازل عنها كمنح حكومية .

4- العرض و الافصاح :

اعتمد هذا المعيار في عرض المنح المرتبطة بالاصول و المرتبطة بالايراد كل واحدة عل حدة ،حيث يتم عرض المنح المرتبطة بالاصول بقيمتها العادلة و تعرض في الميزانية ضمن الايرادات المؤجلة او باظهار قيمتها مخصومة من تكلفة الاصل للوصول الى القيمة الدفترية الصحيحة للاصل ، و يتم عرض المنح المرتبطة بالايراد في قائمة الدخل في بند مستقل تحت عنوان ايرادات اخرى . و يتم الافصاح عن هذه المنح كالآتي :

- 1- السياسة المحاسبية التي تتبعها المنظمة في شأن المنح الحكومية بما في ذلك طرق عرض هذه المنح في القوائم المالية .
- 2- طبيعة و مقدار كل المنح الحكومية التي تم اثباتها بالقوائم المالية .
- 3- الشروط او الالتزامات التي لم تتمكن الوحدة من الوفاء بها و التي تم اثباتها محاسبياً .

3-4: المعيار المحاسبي الدولي رقم (20)

اصدر اتحاد المحاسبين الدولي المعيار (20) في عام 1984 بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية و لتعدد انواع و اشكال المنح و المساعدات فقد اعيدت صياغة المعيار المحاسبي مرة اخرى في سنة 1994 بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية (Richard & David , 2000 , 112).

أ -هدف المعيار :

تلجا الحكومات و المؤسسات التابعة للدولة الى تشجيع و دعم منشآت القطاع الخاص ، و خصوصا تلك المنشآت التي تعمل في ظروف صعبة او التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين . كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشآت لتشجيعها على القيام بأنشطة و اعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح ، مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها ، و يتخذ تشجيع و دعم الدولة عدة اشكال منها تقديم مساعدات نقدية او عينة مباشرة . (ابو نصار وحميدات ،2016: 328).

ب-نطاق المعيار :

يتناول المعيار (20) المعالجة المحاسبية و متطلبات الافصاح عن المنح التي تتلقاها المنشآت من الحكومة . و يقدم المعيار اربع استبعادات :

- 1 – المشكلات الخاصة الناشئة من انعكاس اثار الاسعار المتغيرة على القوائم المالية او المعلومات التكميلية المماثلة .
- 2 – المساعدات الحكومية للضريبة في شكل مزايا ضريبية (المسموحات لاغراض الضريبية – تخفيض عن اسعار الضريبة).
- 3 – مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة .
- 4 – منح الحكومة التي يغطيها المعيار (41) الخاص بالزراعة . (عبد العال ،112)

ج -قياس و اثبات :

1) شروط الاعتراف :

- يتم الاعتراف بالمنح الحكومية التي تقدمها الحكومة للمنشأة عندما يكون هناك تاكد معقول مما يلي :
- ان المنشأة سوف تلتزم بالشروط المرفقة بالمنحة .
 - انه سيتم اسلام المنحة .

و عند الاعتراف بالمنحة الحكومية يجب الاعتراف بالالتزامات و الاصول الغارقة استناداً الى المعيار (37) المتعلق بالمخصصات . و يتم الاعتراف بالمنح العينية وفقاً لقيمتها العادلة ،و يتم الاعتراف بهذه المنح ايضاً مباشرة في حقوق الملكية ،و بالنسبة للمنح المستلمة كتعويض للتكاليف التي تم تحملها من قبل المنشأة فيتم الاعتراف بها كدخل في الفترة التي تم استلامها فيها . (جعارات ، 2007 ، 418) .

2) فترة الاعتراف :

يتم الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة ، و على اساس منتظم ، و يجب ان لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين .(ابو نصار وحميدات ،2016: 331) و هنالك منهجان رئيسيين نص عليها المعيار المحاسبي الدولي (20) للتعامل مع المنح الحكومية :

اولاً / منهج الدخل (المنح المتعلقة بالدخل) :

و تتمثل بالمنح الحكومية بخلاف تلك المتعلقة بالدخل. (جعارات، 2007: 416) ، ووفقاً لمنهج الدخل يتم تسجيل او ادراج المنحة الحكومية المستلمة بكشف الدخل خلال فترة زمنية واحدة او اكثر و النفقات المقرونة بها ، ويتم توزيع المنح الحكومية على الفترات المحاسبية المختلفة في ضوء امكانية الاستفادة المتوقعة منها في المستقبل (Frank & Alan : 95 : 1998)، و ان النفقات الراسمالية تتحول الى نفقات ايرادية بالتدرج عن طريق اقساط الاندثار السنوية للموجودات الثابتة الى ان تندثر قيمتها (الواعظ طالب و عمران رزاق ، 1990 ، 254) ، و يتبين ضرورة الاعتراف بالمنح في قائمة الدخل على اساس منطقي منتظم و معقول خلال المدد اللازمة لمقابلتها تلك المنح مع النفقات الخاصة بها (وداعة و العامري، 2011 : 43) .

و ترى الباحثة ان هذا المنهج ينص على ان من المنطقي ان يتم تثبيت المنح و الاعتراف بها في قائمة الدخل لكي تقابل مصاريفها الخاصة و التي من اجلها خصصت لها هذه المنحة .

أ – المعالجات المحاسبية : في حالة كون المنحة الحكومية لا تنطوي على تقديم اصول غير قابلة للاهلاك ، مثل تقديم منح نقدية او تخفيض التزام حكومي على الوحدة ، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالمنحة كدخل في الارباح و الخسائر عن طريق توزيع قيمة المنحة على الفترات الزمنية اللازمة للوفاء بشروط المنحة (ابو نصار وحميدات، 2016 : 331)

و ترى الباحثة انها اجراء مقاصة بين المنحة الحكومية و المصروف المقرون بها و بذلك بطرح المصروف و اظهار الصافي في كشف الدخل ، او يتم تثبيت المنحة الحكومية ببند مستقل في كشف الدخل .

ب – العرض : يتم الاعتراف بهذا النوع من المنح في الارباح و الخسائر (قائمة الدخل) الا ان هنالك بديلان لكيفية عرضهما و الافصاح عنها في قائمة الدخل : (ابو نصار وحميدات، 2016 : 332)

البديل الاول : عرض المنحة كرصيد دائن في قائمة الدخل ، سواء بشكل منفصل او تحت عنوان (ايرادات اخرى) .

البديل الثاني : طرح المنحة من المصروفات المرتبطة بها .

وهنا تتفق الباحثة مع البديل الاول عرض المنحة كرصيد دائن في قائمة الدخل ، سواء بشكل منفصل او تحت عنوان (ايرادات اخرى)

ثانياً / منهج راس المال (المنح المرتبطة بالاصول) :

هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة اصول غير نقدية للوحدة مثل شراء او بناء اصول طويلة الاجل ، او تحويل نقدية للوحدة . حتى يمكن اضافة شروط ثانوية مختلفة للمنحة. (ابو نصار وحميدات، 2016 : 332)

كما يمكن القول انها تلك المنح التي تقدم شرطها الاولي هو ان الوحدة المؤهلة لها يجب ان تحصل على اصول طويلة الاجل ويمكن اضافة شروط ثانوية لها تخص المنحة. (عبد العال، 113).

و ترى الباحثة ان حسب هذا المنهج يكون اضافة المنحة الحكومية مباشرة لحقوق المساهمين في حق الملكية في حساب الاحتياطي العام و ذلك لأنها تعتبر مورد للوحدة يزيد من حصة المساهمين في الوحدة اذا كانت المنحة عينية او نقدية .

أ – المعالجات المحاسبية : يسمح المعيار الدولي رقم (20) بان يكون هنالك حالتين لمعالجة الاصول الثابتة ضمن منهج راس المال : (ابو نصار وحميدات ، 2016 : 332).

1- يتم الاعتراف بالمنحة كدخل مؤجل في قائمة المركز المالي و في نهاية الفترة المالية يتم الاعتراف بها كدخل متحقق في كشف الدخل و يتم مقابلتها من الدخل المؤجل حسب شروط المنحة .

2- يتم طرح مبلغ المنحة من قيمة الاصل (بعد ان قيم بالقيمة العادلة) المرتبط بها للتوصل الى صافي قيمة الاصل الدفترية .

ب – العرض : كما تبين من المعالجات السابقة انه يتم الاعتراف بالاصول غير النقدية بالقيمة العادلة بالميزانية العمومية وفق احد البديلين : (ابو نصار وحميدات، 2016 : 335)

البديل الاول :- عرض المنحة كدخل مؤجل ، ثم تجري الاعتراف به لاحقاً في نهاية السنة المالية كدخل متحقق وفق الشروط المرفقة مع المنحة .

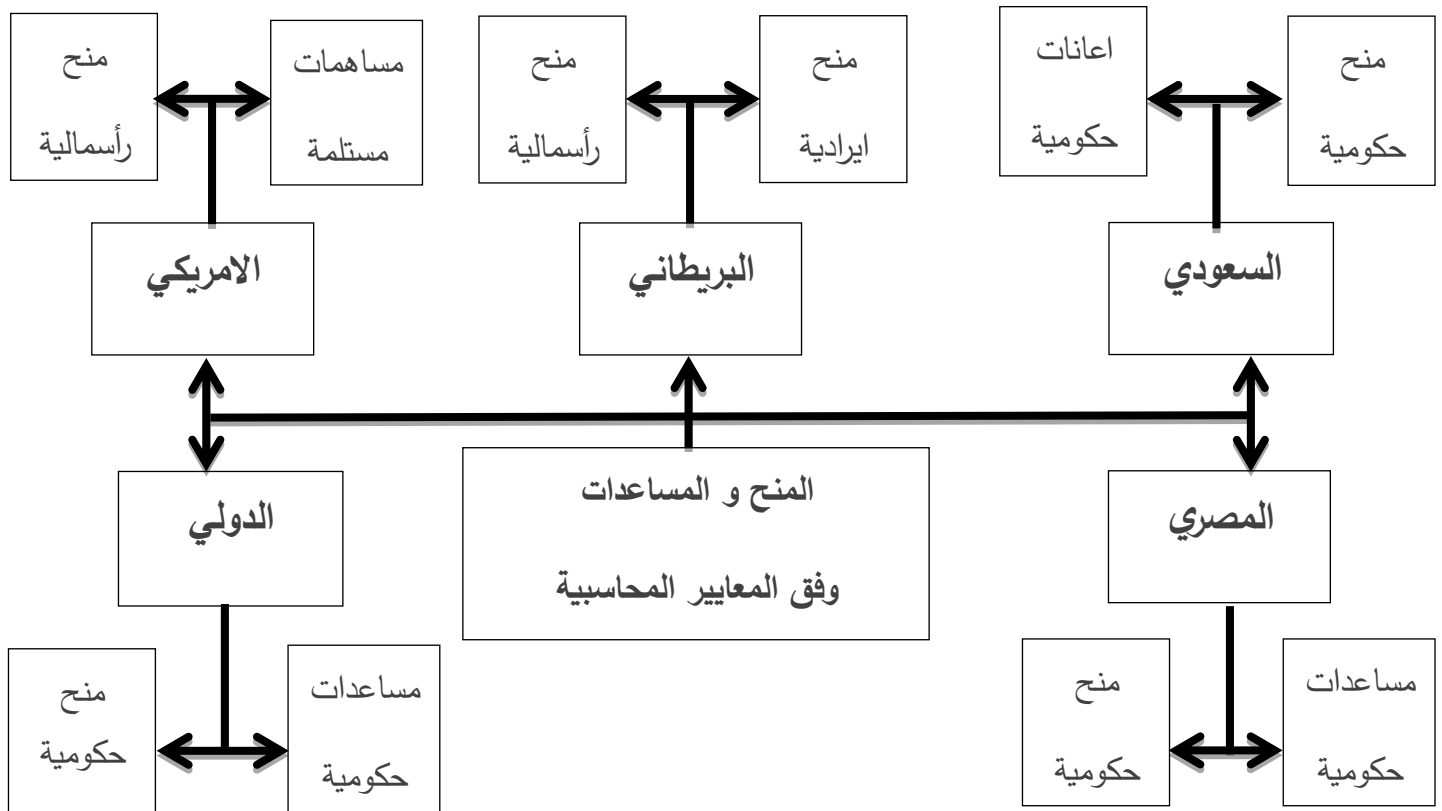
البديل الثاني :- طرح مبلغ المنحة من قيمة الاصل للوصول الى صافي القيمة الدفترية .

وتتفق الباحثة مع البديل الاول عرض المنحة كدخل مؤجل ، ثم تجري الاعتراف به لاحقاً في نهاية السنة المالية كدخل متحقق وفق الشروط المرفقة مع المنحة .

قائمة التدفقات النقدية :

- تظهر قائمة التدفق النقدي النقد المحصل من المنح الحكومية ضمن بنود القائمة و بالشكل الاتي : (الياسري ،2004: 61)
- 1- اذا كان النقد المدفوع من الحكومة او المحصل مقابل شراء او تأسيس او حيازة اصول طويلة الاجل ، يظهر كبنود مستقل ضمن بنود التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية .
 - 2- اما اذا كانت التدفقات النقدية الناتجة عن المنح الحكومية ذات علاقة بدعم المقدره الايرادية للوحدة ، فتظهر في قائمة التدفق النقدي كبنود مستقل من بنود التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية .
 - 3- اذا كانت المنحة الحكومية تهدف الى دعم الوحدة بصورة عامة ، مثل اضافة القيمة الممنوحة لمقابل توزيعات الارباح المستحقة عندها تدخل المساعدة ضمن التدفقات من الانشطة التمويلية في كشف التدفق النقدي .
- د- الإفصاح :** ان الغرض الاساسي من الإفصاح عن المنح و المساعدات الحكومية هو اعطاء معلومات مفيدة وواضحة و سهلة الفهم لمستخدمين التقارير المالية و تزويدهم بالبيانات الملائمة ، و بيان اهمية المنح و المساعدات الحكومية و تأثيرها على اعداد القوائم الختامية .و كذلك تزويد الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الخاصة بالمنح و المساعدات الحكومية لتسهيل عملية اتخاذ القرارات .و قد لخص المعيار الدولي رقم (20) متطلبات الإفصاح كالاتي : (ابو نصار و حميدات ،2016: 342)
- السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية بما في ذلك طريقة عرض المنح الحكومية التي تم اتباعها في القوائم المالية .
 - طبيعة و مدى المنح الحكومية التي تم الحصول عليها و الاعتراف بها و المساعدات الحكومية التي استفادت منها الوحدة منها .
 - الشروط التي لم تليها المنشأة و الاحداث الطارئة الاخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها .
- هـ- اعادة دفع المنح الحكومية :**
- تكون في حالة لم تلتزم الوحدة المعنية بالشروط الثانوية المرتبطة بالمنحة و يتم اعادة سداد المنحة ، و يتم معالجتها حسب المنهج التي جاءت به .
- أ - اعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل : عند اعادة دفع المنحة تتعلق بالدخل فيجب في هذه الحالة اتباع ما يلي : (ابو نصار وحميدات ،2016: 339) .
- في البداية يتم استخدام رصيد مبلغ المنحة غير المطفا (دخل منحة موجد ، و الذي يكون رصيد دائنا)، ان وجد لتغطية المبالغ المعاد دفعها .
 - اذا كان المبلغ المطلوب اعادة دفعه يتجاوز رصيد المنحة المؤجل ، فيجب الاعتراف بالمبلغ الباقي من المنحة المعاد دفعها كمصروف . و في حالة لم يكن هناك رصيد دائن لدخل المنحة المؤجل(مثل طرح مبلغ المنحة مباشرة من المصروف المتعلق بها) ، فيتم الاعتراف بكامل المبلغ المعاد دفعه من المنحة كمصروف .
- ب - اعادة دفع المنح المتعلقة بالأصول :
- هناك طريقتين لإعادة دفع المنح المتعلقة بالأصول : (ابو نصار و حميدات،2016: 340)
- من خلال زيادة القيمة الدفترية للاصل المتعلق بالمنحة ، و تستخدم هذه الطريقة في عرض المنحة عند الحصول عليها كتخفيض من قيمة الاصل .
 - تخفيض رصيد الدخل المؤجل بمقدار المبلغ المعاد دفعه(مثل استلام المنحة نقداً) و تستخدم هذه الطريقة في حالة اختيار اسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل .
- كما يجب الاعتراف مباشرة كمصروف بالانذار المتجمع الاضافي المتراكم الذي كان سيتم الاعتراف به حتى تاريخه كمصروف في غياب المنحة .

شكل رقم (3)
انواع المنح و المساعدات وفق المعايير المحاسبية



المصدر من اعداد الباحثة

المبحث الرابع الجانب العملي

4-1: نبذة مختصرة عن عينة البحث

أولاً / وزارة الصحة / دائرة الصحة العامة و الرعاية الصحية الاولى

تأسست وزارة الصحة العراقية سنة 1920م ، لتكون الوزارة المسؤولة عن قطاع الصحة في العراق . وتعتبر دائرة الصحة العامة والرعاية الصحية الاولى احدى دوائر وزارة الصحة ، حيث ان في سنة 1952 م تم استحداث المديرية العامة للوقاية الصحية كأحد تشكيلات وزارة الصحة ، وبعد سنة 1997م تم استحداث دائرة حماية و تحسين البيئة في وزارة الصحة حيث اصبح اسم الدائرة (دائرة الوقاية الصحية) ، وبعد سنة 2003م تم تغيير اسم الدائرة لتصبح دائرة الصحة العامة و الرعاية الصحية الاولى . وتعتبر دائرة الصحة العامة والرعاية الصحية الاولى احدى دوائر وزارة الصحة ، حيث انها توفر الخدمات الصحية الخاصة بالمواطنين وخصوصا الاطفال وتكون مسؤولة عن تنظيم الحملات الصحية .

ثانياً / جمعية الهلال الاحمر العراقي

تأسست جمعية الهلال الاحمر سنة 1932م ، و في سنة 1934م تم الاعتراف بها من قبل اللجنة الدولية للصليب الاحمر والهلال الاحمر وانضمامها الى عضويتها . وتعتبر جمعية انسانية وطنية مستقلة ، عملها تخفيف الأم و معاناة أبناء المجتمع من دون تمييز في أوقات السلم والحرب أثناء الكوارث الطبيعية وغير الطبيعية وتعد الجمعية واحدة من الجمعيات الفعالة في الحركة الدولية للصليب الاحمر والهلال الاحمر . ويعتمد عمل الجمعية على مبدأ العمل التطوعي حيث يعتبر القاعدة الاسياسة في عمل الجمعية .

ثالثاً / وزارة المالية العراقية

تهدف وزارة المالية الى وضع أسس وإتجاهات التخطيط المالي للدولة وتحديد الأطار العام والتفصيلي لعناصر الخطة المالية ضمن إطار السياسة العامة لها وخطط التنمية وتهيئة وسائل إعداد الخطة والأشراف على تنفيذها . وتهدف الوزارة الى العديد من الاهداف منها ،ادارة وتنظيم أموال الدولة ومراقبة سلامة التصرف بها ، وإدارة الخزينة العامة وتعزيز مصادر تغذيتها ، إدارة وتنظيم الصيرفة والتأمين ، إدارة وتطوير النظام الضريبي الكمركي .

4-2: واقع المعالجات المحاسبية بالمنح و المساعدات في عينة البحث و في الدول الاخرى

عالج النظام المحاسبي الموحد المنح و المساعدات بصورة ضيقة واعتمد على ان المنح و المساعدات تكون معالجتها و عرضها بصورة مطلقة فقط . بينما لم يذكر اي تفسير عنها في النظام المحاسبي الحكومي .

4-2-1 : المعالجات المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد

يمكن توضيحها من خلال الامثلة الاتية :

مثال 1 / قررت وزارة المالية اعطاء منحة مقدارها (50) مليون دينار و ذلك حسب الحالات التالية :

أ – الى بلدية البصرة و ذلك كإعانة لها مقابل الخسارة التي تتحملها نتيجة بيع حاويات النفايات المستوردة لها بأقل من كلفة الإستيراد .

ب – الى دائرة بلدية ديالى و ذلك كإعانة لها مقابل الخسارة التي تتحملها نتيجة بيع انتاجها من مادة الاسفلت باقل من الكلف الفعلية و حماية للانتاج الوطني.

ج – الى الشركة العامة لصناعة البطاريات و ذلك كإعانة لها مقابل الخسارة التي تتحملها نتيجة تصدير الماء المقطر الى دول الخليج و بيعه باسعار تنافسية و باقل من الكلفة المنتجة .

المطلوب / معالجة العمليات اعلاه

الحل / أ –

50000000 من ح/ نقدية في الصندوق 181

50000000 الى ح / اعانات سلع مستوردة 471

ب- 50000000 من ح/ نقدية في الصندوق 181

50000000 الى ح/ اعانات سلع محلية 472

ج –

50000000 من ح/ نقدية في الصندوق 181

50000000 الى ح/ اعانات تصدير 473

مثال 2 / تعتمد في ميزانية النقابات العامة في كل سنة مبلغ يدفع الى النقابة الفرعية في مراكز المحافظات على اساس منح لغرض مساعدتها في مزاولة نشاطها ، و قد جرى تخصيص مبلغ (10) مليون دينار في ميزانية النقابة العامة لعمال الغزل و النسيج لغرض دفعها الى فرع النقابة في مركز محافظة ذي قار خلال سنة 2008 اثبات قيد استلام المبلغ

10000000 من ح/ نقدية في الصندوق 181

10000000 الى ح / منح الوحدات المركزية او التابعة 4822

مثال 3 / تبرعت الشركة العامة للحديد و الصلب مبلغ (1) مليون دينار الى الاتحاد الوطني في محافظة البصرة . اثبات قيد الاستلام :

1000000 من ح/ نقدية في الصندوق 181

1000000 الى ح/ تبرعات مستلمة 4831

و يمكن توضيح كيفية عرض اعلاه في القوائم المالية

كشف العمليات الجارية			
رقم الكشف	رقم الدليل	التفاصيل	المبالغ بالدينار
	45-41	<u>الإيرادات الجارية</u> تنزل المصروفات الجارية فائض او عجز العمليات الجارية <u>الإيرادات التحويلية</u> اعانات سلع مستوردة اعانات سلع محلية اعانات تصدير منح الوحدات المركزية او التابعة تبرعات مستلمة	50000000 50000000 50000000 10000000 1000000

الميزانية العمومية الجزئية			
رقم الكشف	رقم الدليل	التفاصيل	المبالغ بالدينار
	181	<u>الموجودات المتداولة</u> نقد في الصندوق	50000000 او 1000000 او 10000000

يلاحظ من اعلاه ان المنح و الاعانات النقدية تظهر في النقد في الصندوق في الميزانية العمومية و تظهر في قائمة الدخل ضمن الإيرادات التحويلية .

2-2-4: المعالجات المحاسبية للمنح و المساعدات في وزارة الصحة / دائرة الصحة العامة و الرعاية الصحية الاولية .

المنح و المساعدات في وزارة الصحة / دائرة الصحة العامة و الرعاية الصحية الاولية و يمكن توضيح المعالجات المحاسبية في القطاع العام من خلال المثال 4 الاتي :

مثال 4 / استلمت دائرة الصحة العامة مبلغ (1454615500) دينار كدعم منظمات (منحة) على ان يتم صرفها وفقاً الى تبويبين الاول ايجار وسائل نقل (37807200) دينار و الثاني برنامج التحصين (1416808300) دينار في 2016/7/24 فيتم معالجتها كالآتي :

1454615500 من ح/ الصندوق

1454615500 الى ح/ امانات متنوعة

و من ثم تودع في حسابها الخاص بالبنك

1454615500 من ح/ البنك

1454615500 الى ح/ الصندوق

و من ثم يودع هذا المبلغ الى وزارة المالية / دائرة المحاسبة / النقدية

1454615500 من ح/ امانات متنوعة

1454615500 الى ح/ البنك

و عندا استلام المبلغ من وزارة المالية / دائرة المحاسبة / قسم الامور النقدية

1454615500 من ح / البنك

1454615500 الى ح/ امانات متنوعة

و من ثم يرسل كتاب رسمي الى قسم الموازنة في وزارة المالية لغرض تخصيص المبلغ و عند تخصيص المبلغ يرسل كتاب من قسم الموازنة الى قسم الامور النقدية / دائرة المحاسبة . و من ثم ترسل موافقة بالمبلغ الى وزارة الصحة
1454615500 من ح/ مصروف نهائي
1454615500 الى ح / بنك

و قد تم استخدام مصروف نهائي و ذلك لان مبلغ المنحة مقيد اما اذا كان غير مقيد فيعالج الى حساب جاري وزارة الصحة و من ثم يتم استلام المبلغ من قبل وزارة الصحة / دائرة المحاسبة
1454615500 من ح/ البنك

1454615500 الى ح / جاري دائرة المحاسبة

ومن ثم تخصص دائرة المحاسبة التابعة لوزارة الصحة هذا المبلغ الى دائرة الصحة العامة والرعاية الصحية الاولية التابعة لها

1454615500 من ح/ جاري الفروع
1454615500 الى ح/ البنك

و من ثم تستلم دائرة الصحة العامة و الرعاية الصحية الاولية مبلغ المنحة على حسابها
1454615500 من ح/ البنك

1454615500 الى ح/ جاري الفروع

و من ثم تقوم الدائرة بصرف مبلغ المنحة وفقا للتبويب الخاص بها

37807200 من ح/ ايجار وسائط نقل

1416808300 من ح/ برنامج التحصين

1454615500 الى ح/ البنك

و بما ان وزارة الصحة من القطاعات العامة اي من القطاعات الخدمية التي لا تهدف الى الربح فيكون عرض المنحة في الميزانية العمومية كالاتي :

الميزانية العمومية	
المبالغ	التفاصيل
1454615500	مقدار التخصيص
(37807200)	يطرح منها المصاريف ايجار وسائط النقل
(1416808300)	برنامج التحصين

3-2-4: المعالجات المحاسبية للمنح و المساعدات في جمعية الهلال الاحمر العراقي :

مثال 5 / تم استلام منحة في 2017/2/21 مقدارها 573.300 الف دولار مقدمة من اليابان الى جمعية الهلال الاحمر ، و تم تقسيم مبلغ المنحة الى 83.300 الى تجهيز 8 حاضنات و جهاز اعاش و مبلغ 490 الف دولار توفير خدمات طبية الى النازحين . المطلوب قيد استلام المنحة و على فرض ان سعر الدولار 1250 دينار
الحل / $716625000 = 1250 \times 573300$ دينار

716625000 من ح/ نقدية في الصندوق 181

716625000 الى ح/ منح الوحدات الحكومية 482

و يمكن توضيح كيفية عرضها في القوائم المالية

الميزانية العمومية الجزئية		
رقم الدليل	التفاصيل	المبالغ بالدينار
181	<u>الموجودات المتداولة</u> نقد في الصندوق	716625000

قائمة الدخل		
رقم الدليل	التفاصيل	المبالغ بالدينار
45-41	<u>الايرادات الجارية</u>	
482	<u>الايرادات التحويلية</u> منح الوحدات المركزية	716625000

4-2-4: المعالجات المحاسبية وفقاً للمعيار المحاسبي الأمريكي (116)

مثال 6 / استلمت شركة A الامريكية مساهمات من شركة B الامريكية بمقدار 5000000 دولار بصك .
و تكون معالجاتها كالاتي

غير مشروطة مستلمة	غير مشروطة مقدمة
5000000 من ح/ البنك	5000000 من ح /مصاريف منحة
5000000 الى ح/ ايرادات منحة	5000000 الى ح/ البنك

و يمكن عرضها في القوائم المالية

الميزانية العمومية	
التفاصيل	المبالغ بالدولار
<u>الموجودات المتداولة</u> البنك	5000000

قائمة الدخل	
التفاصيل	المبالغ بالدولار
<u>ايرادات جارية</u> اما - مصاريف جارية مصاريف منحة بانواعها = مجمل الدخل /الدخل التشغيلي او - ايرادات اخرى (منحة)	(5000000) 5000000

4-2-5: المعالجات المحاسبية وفقاً للمعيار المحاسبي البريطاني (4)

مثال 7 / استلمت احدى الشركات البريطانية منحة بمقدار 100000 دولار بصك .

100000 من ح / البنك
100000 الى ح / ايرادات مؤجلة

الميزانية العمومية الجزئية			
التفاصيل	المبالغ بالدولار	التفاصيل	المبالغ بالدولار
الموجودات المتداولة	100000	المطلوبات المتداولة	100000
البنك		ايرادات مؤجلة	

4-2-6: المعاجات المحاسبية وفقاً للمعيار المحاسبي السعودي (18) مثال 8 / استلمت احدى الشركات السعودية منحة بمقدار 10000 ريال و اعانة بمقدار 5000 ريال نقداً

قيد استلام المنحة	قيد استلام الاعانة
10000 من ح / الصندوق	5000 من ح / الصندوق
10000 الى ح / رأس المال/منحة	5000 الى ح / مكاسب الاعانات

الميزانية العمومية			
التفاصيل	المبالغ بالريال	التفاصيل	المبالغ بالريال
الموجودات المتداولة	15000	حق الملكية	5000
الصندوق		رأس المال/منحة	

قائمة الدخل	
التفاصيل	المبالغ بالريال
ايرادات اخرى	10000
مكاسب الاعانات	

4-2-7: المعاجات المحاسبية وفقاً للمعيار المحاسبي المصري (12) مثال 9 / استلمت احدى الشركات المصرية منحة حكومية بمقدار 10000 جنيه مصري نقداً و تعالج بطريقتين :

اما تعتبر ايراد		او تعتبر كراس مال	
10000 من ح / صندوق	10000 الى ح / ايراد منحة	10000 من ح / صندوق	10000 الى ح / رأس المال /منحة
و يتم عرضها في القوائم المالية			
الميزانية العمومية		الميزانية العمومية	
التفاصيل	المبالغ بالجنيه المصري	التفاصيل	المبالغ بالجنيه المصري
الموجودات المتداولة	10000	الموجودات المتداولة	10000
		حق الملكية	10000
		رأس المال/منحة	
قائمة الدخل			
التفاصيل	المبالغ بالجنيه المصري		
الايرادات الاخرى	10000	ايرد منحة	

3-4: المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات و كيفية عرضها في قائمة الدخل و الميزانية العمومية وفقاً للمعيار المحاسبي (20) .

هنالك منهجان لمعالجة المنح

أولاً / منهج الدخل :

مثال 10 / استلمت الشركة العربية منحة بقيمة 25 مليون دينار من احدى الجهات الحكومية شريطة تنظيف و تشجير البيئة المحيطة بمصانع الشركة . وقد تم تنفيذ عملية التنظيف و التشجير على مدار سنة واحدة .
يتم تسجيل قيد استلام المنحة كالاتي :

25000000 من ح/ نقدية في البنك
25000000 الى ح/ دخل منحة مؤجل

في نهاية السنة الاولى يتم تسجيل القيد الاتي
25000000 من ح/ دخل منحة مؤجل
25000000 الى ح/ دخل منحة متحقق
25000000 من ح/ مصاريف التنظيف و التشجير
25000000 الى ح/ النقدية

الميزانية العمومية		
التفاصيل	1/1	12/31
الموجودات المتداولة		
البنك	25000000	000

قائمة الدخل		
التفاصيل	1/1	12/31
ايرادات اخرى	25000000	000
دخل منحة متحقق	000	25000000

ثانياً / منهج الاصل :

مثال 11 / في 2011/1/1 استلمت شركة الافراح منحة مقدارها 300000 دينار متعلقة باجهزة مولدات طاقة كهربائية . و قد اشترت الشركة المولدات بمبلغ 1200000 دينار ، و قدر العمر الانتاجي لها 3 سنوات و سيتم اهتلاكها بطريقة القسط الثابت و بدون قيمة متبقية . و على فرض انها تحقق ربح سنوي قبل الاهتلاك و المنحة يساوي مليون . و ان لديها رصيد في البنك 1500000 دينار.

المطلوب / طرق عرض المنحة في القوائم المالية للشركة .

البديل الاول : عرض المنحة كدخل مؤجل .

2011/1/1

300000 من ح/ نقدية في البنك
300000 الى ح/ دخل منحة مؤجل

1200000 من ح/ مولدات الطاقة الكهربائية
1200000 الى ح/ نقدية في البنك

2011/12/31 يتم الاعتراف بمبلغ 100000 دينار كدخل منحة (300000 ÷ 3)
100000 من ح/ دخل منحة مؤجل
100000 الى ح/ دخل منحة متحقق

و تتمثل القيود الخاصة بالاندثار في نهاية كل سنة بالاتي :

12/31 من كل سنة (2011،2012،2013)

400000 من ح/ اندثار المولدات

400000 الى ح/ مخصص اندثار متراكم للمولدات

حيث يقلل حساب دخل المنحة المتحقق في قائمة الدخل ، اما رصيد دخل المنحة المؤجل فسيظهر ضمن المطلوبات في الميزانية بمبلغ 200000 دينار . و يتم تكرار قيد الاعتراف بجزء من المنحة كدخل في نهاية السنوات المتبقية .

الميزانية في 12/31			
2013	2012	2011	البيان
1200000	1200000	1200000	الموجودات غير المتداولة
(1200000)	(800000)	(400000)	مولدات الطاقة الكهربائية
000	400000	800000	يطرح مخصص اندثار متراكم
			صافي القيمة الدفترية
			المطلوبات
0	100000	200000	المطلوبات المتداولة
			دخل منحة مؤجل

قائمة الدخل				
المجموع	2013	2012	2011	البيان
3000000	1000000	1000000	1000000	الربح قبل الاندثار والمنحة
(1200000)	(400000)	(400000)	(400000)	يطرح اندثار المولدات
300000	100000	100000	100000	يضاف مبلغ المنحة
2100000	700000	700000	700000	المتحققة
				الربح

البديل الثاني / عرض المنحة كتخفيض من قيمة الاصل

قيد شراء الاصل في 2011/1/1

1200000 من ح / مولدات الطاقة الكهربائية

1200000 الى ح/ نقدية في البنك

و يتم تخفيض الاصل بقيمة المنحة من خلال الاتي :

300000 من ح/ نقدية في البنك

300000 الى ح/ مولدات الطاقة الكهربائية

فتصبح قيمة المولدات 900000 دينار (300000-1200000) و تصبح قيمة الاندثار السنوي بعد التخفيض يساوي

300000 (3÷900000) العمر الانتاجي

2011/12/31

300000 من ح/ اندثار المولدات

300000 الى ح/ مخصص الاندثار المتراكم للمولدات

و يتم عرضها في قائمة الدخل

قائمة الدخل				
المجموع	2013	2012	2011	البيان
3000000	1000000	1000000	1000000	الربح قبل الاندثار والمنحة
(900000)	(300000)	(300000)	(300000)	يطرح اندثار المولدات
2100000	700000	700000	700000	الربح

اما في الميزانية العمومية

الميزانية في 12/31				
2013	2012	2011	البيان	
900000	900000	900000	الموجودات غير المتداولة	
(900000)	(600000)	(300000)	مولدات الطاقة الكهربائية	
			يطرح مخصص الاندثار المتراكم	
000	300000	600000	صافي القيمة الدفترية	

ثالثاً / عرض المنحة التي تتضمن عدة شروط
مثال 12 / في 2012/1/1 استلمت احدى الشركات منحة بمقدار 60000000 دينار نقداً و سيتم استغلال 60% من المنحة لغرض شراء مبنى للطلبة بعمر 20 سنة و المتبقي مخصص لدعم رسوم التعليم للطلبة لمدة اربع سنوات .

$$3600000 = 60\% \times 60000000 \text{ قيمة المباني}$$

$$2400000 = 60000000 - 36000000 \text{ قيمة تعليم الرسوم}$$

$$60000000 \text{ من ح/ النقدية}$$

$$60000000 \text{ الى ح/ دخل منحة مؤجلة}$$

$$3600000 \text{ من ح/ مباني}$$

$$3600000 \text{ الى ح/ النقدية}$$

$$(20 \div 36000000) \text{ قيمة اندثار المباني}$$

$$1800000 \text{ من ح/ اندثار المباني}$$

$$1800000 \text{ الى ح/ مخصص اندثار متراكم للمباني}$$

$$(4 \div 24000000) \text{ قيمة تعليم الرسوم في السنة}$$

$$6000000 \text{ من ح/ رسوم التعليم}$$

$$6000000 \text{ الى ح/ النقدية}$$

$$7800000 \text{ من ح/ دخل منحة مؤجلة}$$

$$7800000 \text{ الى ح/ دخل منحة متحقق}$$

الميزانية العمومية لسنة 2012					
12/31	1/1	التفاصيل	12/31	1/1	التفاصيل
5220000 0	600000 0	<u>المطلوبات المتداولة</u> دخل منحة مؤجل	1800000 0	2400000 0	<u>الموجودات المتداولة</u> النقدية
			3600000 0	3600000 0	<u>الموجودات الثابتة</u> المباني
			1800000) (0000	مخصص
			3420000 0	3600000	اندثار متراكم
					صافي القيمة الدفترية

قائمة الدخل	
المبالغ	التفاصيل
7800000	<u>الايادات الاخرى</u> ايرادات منحة متحققة

رابعاً/ عرض المنحة كتعويض للخسارة

مثال 13 / في 2013/1/1 استلمت احدى الشركات منحة 4000000 دينار نقداً بغرض تعويض الخسائر المتعرضة لها
4000000 من ح/ النقدية
4000000 الى ح/ دخل منحة مؤجل

الميزانية العمومية					
12/31	1/1	التفاصيل	12/31	1/1	التفاصيل
000	4000000	<u>المطلوبات المتداولة</u> دخل منحة مؤجل	000	4000000	<u>الموجودات المتداولة</u> النقدية

4000000 من ح/ دخل منحة مؤجل
4000000 الى ح / دخل منحة متحقق

قيدها استلام المنحة	قيدها اعادة دفع المنحة
3000000 من ح / النقدية	1500000 من ح / دخل منحة مؤجل
3000000 الى ح / دخل منحة مؤجل	100000 من ح / مصاريف منحة معاد دفعها
	1600000 الى ح / النقدية

الميزانية					
التفاصيل	1/1	12/31	التفاصيل	1/1	12/31
الموجودات المتداولة			المطلوبات المتداولة		
النقدية	3000000	1400000	دخل منحة مؤجل	1500000	3000000

قائمة الدخل	
التفاصيل	المبالغ
الإيرادات الأخرى	
دخل منحة متحقق	1500000
-مصروفات منحة	100000

خامساً / عرض اعادة دفع المنحة المتعلقة بالدخل

مثال 14 / في 2014/1/1 استلمت احدى الشركات منحة 3000000 دينار نقداً و قد كان الاتفاق على ان يتم اعادتها في حال عدم توفر الشروط و في نهاية العام تم تحقيق 1500000 دينار و تم ارجاع نصف المنحة لعدم توفر الشروط . علماً ان مصاريف المنحة كانت 100000 دينار . المطلوب / تسجيل قيدها اعادة دفع المنحة و كيفية عرضه في القوائم المالية

قائمة الدخل	
التفاصيل	المبالغ
الإيرادات الأخرى	
دخل منحة متحقق	4000000

يلاحظ من تصنيف المعيار المحاسبي الدولي (20) الخاص بالمنح و المساعدات قد وفر الارشادات الملائمة لكيفية استلام المنحة و كيفية استخدامها وفق المعيار ، لذلك يجب على جميع الشركات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (20) لتحسين المعالجات الخاصة بها و من ثم تحسين عملية عرضها في القوائم المالية .
بناءً على ماتقدم تم اثبات الفرضية القائلة ان استخدام المعيار المحاسبي الدولي (20) يساهم في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات.

المبحث الخامس الاستنتاجات و التوصيات

5-1: الاستنتاجات

- في ضوء المعلومات الواردة في المباحث السابقة تم التوصل الى الاستنتاجات الآتية :
1. ان المنح تتمثل بتحويلات غير تبادلية مقابل التزام سابق او مستقبلي على شكل موارد نقدية او عينية، تتعلق بالانشطة او عمليات الوحدة لتنفيذ برنامج معين ،سواء كانت مشروطة او غير مشروطة .
 2. ان المساعدات تتمثل بتحويلات دون التزام او مقابل على شكل موارد نقدية او عينية لتكون تعويضاً لنفقات او خسائر او دعم مالي للوحدة لمساعدتها في الاستمرار دون الالتزام بردها .
 3. ان المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات وفقاً للنظام المحاسبي الموحد لا توفر الارشادات المناسبة لمتخذي القرارات .
 4. ان المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي غير واضحة و لا توفر معلومات مناسبة لمتخذي القرارات .
 5. ان المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة في بعض الدول وفقاً للمعايير المحلية تختلف من دولة لأخرى مما يؤدي الى عدم توحيدها و من ثم عدم مقارنتها .
 6. ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (20) الخاص بالمنح و المساعدات يؤدي الى تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بها و كيفية عرضها في القوائم المالية .

5-2: التوصيات

- بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل اليها توصي الباحثة بالآتي :
- 1- عدم اعتماد الوحدات الاقتصادية بشكل اساس على المنح في تمشية اعمالها .
 - 2- عدم اعتماد الوحدات الاقتصادية بشكل اساس على المساعدات لدعم اعمالها و انشطتها .
 - 3- ينبغي على الجهات المسؤولة عن النظام المحاسبي الموحد (ديوان الرقابة المالية) تطوير و تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات لتوفير معلومات مفيدة .
 - 4- ضرورة وضع او تطوير المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات المطبقة في النظام المحاسبي الحكومي.
 - 5- توحيد المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات المطبقة وفقاً للمعايير المحاسبية المحلية لبعض الدول
 - 6- اعتماد المعيار المحاسبي الدولي (20) بفرض تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح و المساعدات و كيفية عرضها في القوائم المالية .

المصادر

- 1- ابو فضاله ، ابو الفتوح علي ، 1996 ، المحاسبة الدولية .
- 2- ابو 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 غزة -فلسطين.
- 3- ابونصار ،محمد ،حميدات ،جمعة ،2016 ، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية .
- 4- احمد سعد جاري ، كريمة عباس جعيلو ، محاسبة عن المنح و المساعدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي الحكومي /دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية .
- 5- السلطان ،سلطان محمد علي و عبد الفتاح ابو المكارم (المحاسبة في الوحدات الحكومية و التنظيمات الاجتماعية الاخرى (المملكة العربية السعودية (دار المريخ ، 1990).

- 6- الطائي، غازي صالح ، 1999، الاقتصاد الدولي (المكتبة الوطنية) .
- 7- العلي، عادل فليح، 2002، المالية العامة و التشريع المالي .
- 8- القرشي ، مدحت، التنمية الاقتصادية ، دار وائل للنشر ، ط1، عمان، الاردن، 2007.
- 9- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، لجنة المعايير السعودية ، 2005.
- 10- الواعظ ، طالب الواعظ و رزاق عمران (النظام المحاسبي و تطبيقاته في الوحدات الاقتصادية) (وزارة التعليم العالي و البحث العلمي ، هيئة المعاهد الفنية ، الطبعة الاولى 1985).
- 11- الياسري ،محمد فاضل نعمة ،2004، المحاسبة عن المنح و المساعدات الحكومية و الافصاح عنها دراسة نظرية و تطبيقية في شركة انتاج الالبسة الجاهزة / المحمودية (غير منشورة)
- 12- بدوي ، محمد عباس ،2015، معايير المحاسبة المصرية .
- 13- جعارات ،خالد جمال ، 2007، معايير التقارير المالية الدولية ط1 اثراء للنشر و التوزيع .
- 14- داود ،علي سعد محمد ،2001، الادارة المالية الدولية ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية .
- 15- دليل السياسات و الاجراءات المالية و المحاسبية (جمعية الهلال الاحمر العراقي) (بدون سنة نشر).
- 16- ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد (بغداد: الطبعة الاولى 1985)
- 17- رضا صاحب أبو حمد آل علي ،2002،المالية العامة ، دار الجامعة للطباعة /فرع البصرة .
- 18- لجنة معايير المحاسبة السعودية ، معايير المحاسبة (المملكة العربية السعودية ، الرياض ،2002).
- 19- مروج علي وداعة ، زهرة حسن العامري ،2011، المعايير الدولية للمحاسبة عن المنح الخارجية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للجلود).

المصادر الاجنبية

- 1- Financial Accounting Standard Board, statement of Financial Accounting Standard NO.116 (Accounting for Contribution Received and Contribution Made . (Stanford, Com FASB, 1993.
- 2- Hay, Leon E. ,(Accounting for Government and Non Profit Entities)Printed in United States of America , sixth Edition 1980 .
- 3- Kiso , Donald E. , Weygandh , J. and Warfield , Intermediate Accounting , Tenth edition , 2001 .
- 4- Lewis Richard , Pendrill ,David (Advanced Financial Accounting)Printed and bound in Great Britain by T.J International Ltd.,Padstow , cornwall.sixth Edition ,2000 .
- 5- Lves , Martin ,and Johnson , Laurence ,and Razek , R. joseph , and Hosch .A. Gordon , 2009 ,(Introduction to Governmental and not-for-profit-Accounting ,6th ,Pearson prentice Hall,.
- 6- WOOD , Frank.& Sangstes , Alan., (A-Level Accounting) Printed and bound in Gret Britain by Clays Ltd., St Lves pic . Second Edition , 1998 .