

المعالجات المحاسبية والإجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية

بين التطبيقات الدولية والمحلية

أحمد سامي حسب الله

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي/ مكتب الوزير/ قسم الرقابة والتدقيق الداخلي

AHMEDDAFAEE@yahoo.com

الخلاصة

يعد موضوع المنح والمساعدات الحكومية من المواضيع المهمة في مجتمعاتنا وتعد من اهم مصادر التمويل الرئيسية في الوحدات الاقتصادية لتساعدها على تطوير وتحسين انتاجيتها وكذلك مساعدتها على المنافسة والاستمرار في نشاطها الاقتصادي وتقديم افضل الخدمات للمجتمع، لذلك فان البحث استعرض مفهوم المنح والمساعدات الحكومية والتعرف على اوجه الاختلاف بين المنح والمساعدات والاعانات الحكومية، وما المخاوف من تقديم المنح الحكومية للوحدات الاقتصادية ؟ والتعرف على اهم الشروط الواجب توافرها عند تقديم المنح الحكومية، وما الاستثناءات من المنح الحكومية ؟ كذلك التعرف على اهم انواع المنح والمساعدات الحكومية وفقاً للمعايير المعتمدة، واستعرض البحث المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية في تسجيل المنح والمساعدات الحكومية ومتابعتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 20 والمعيار الامريكي رقم 116 والمعيار المصري رقم 12 والمعيار السعودي رقم 18 وكذلك الاجراءات الادارية والمحاسبية المتخذة من قبل الوحدات الحكومية العراقية في تسجيل المنح الحكومية، وقد توصل الباحث الى 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 اجله، وتفتقر المعالجات المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية الى تصنيف المنح الحكومية حسب المعايير الدولية، وكذلك عدم وجود المتابعة من قبل الجهات الرسمية العراقية على المؤسسات الحكومية التي استلمت المنح الحكومية من الجهات الخارجية وان المنح الحكومية قد صرفت للغرض الذي خصصت له، وكذلك عدم وجود معالجات محاسبية عراقية معتمدة من قبل الجهات الرسمية للمنح الحكومية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمنح والمساعدات الحكومية يمكن من خلالها السيطرة على تلك المنح والافصاح عنها في التقارير السنوية الرسمية، واوصى الباحث بعدة توصيات اهمها ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بإصدار معيار خاص بالمنح والمساعدات الحكومية والذي يحتوي على البية واضحة للقياس المحاسبي والافصاح عنها، كذلك ينبغي تصنيف المنح المستلمة من الجهات الخارجية بحسب طبيعتها والغرض الذي خصصت له وفقاً للمعايير الدولية المعتمدة، والافصاح عن المنح الحكومية المستلمة من الجهات الخارجية في السجلات المحاسبية والافصاح عن الشروط او القيود المرتبطة بالمنحة الحكومية لمعرفة مدى تطبيق تلك الشروط التي تم من اجلها استلام المنحة، كذلك ضرورة قيام الجهات الرقابية العراقية بمتابعة المنح الحكومية المستلمة من الجهات الخارجية وانه قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية والافصاح عنها وقد انجزت المؤسسات الرسمية المستلمة للمنح الحكومية الغرض والشروط التي من اجلها تم استلام المنحة.

الكلمات المفتاحية: المنح الحكومية، المساعدات الحكومية، الاعانات الحكومية، المساهمات، القيمة العادلة، المعالجات المحاسبية.

Accounting processes and control procedures for grants and government assistance between international and domestic applications

Abstract :

The issue of grants and government assistance is one of the most important topics in our societies and is one of the most important sources of funding in the economic units to help them develop and improve their productivity, as well as help them to compete and continue their economic activity and provide the best services to the society. Therefore, the research reviewed the concept of grants and government assistance and grants, aid and government subsidies, and what concerns the provision of government grants for economic units, and to identify the most important conditions to be met when government grants, and what exceptions to government grants, as well as The study reviewed accounting treatments and monitoring procedures in the registration and follow-up of grants and government assistance in accordance with International Accounting Standard No. 20, US Standard No. 116, Egyptian Standard No. 12 and Saudi Standard No. 18 as well as administrative and accounting procedures taken by the units the Iraqi government in the registration of government grants, the

researcher has reached several conclusions, including the absence of an Iraqi accounting standard deals with government grants in the accounting records and how to control and control and classified by nature The purpose for which it has allocated for it, and accounting treatments lacking in the Iraqi government units to the classification of government grants by international standards, as well as the lack of follow-up by the official Iraqi authorities on government institutions that received government grants from third parties and government grants have been spent for the purpose for which allocated , as well as the absence of Iraqi accounting processors are supported by the official authorities of the granting of government in accordance with international accounting standards for grants and government aid through which control these grants and disclosed in the official annual reports, as a Maximum of the researcher several recommendations of the most important Iraqi official bodies related to the financial such as the Ministry and the Federal Office of Finance and the Ministry of Planning Control issued an accounting standard Iraqi special government grants and aid, as well as should be classified as grants received from third parties according to their nature and purpose for which it has allocated to it in accordance with international standards adopted, and the disclosure of grants government received from third parties in the accounting records and disclosure requirements or associated with the government grant to determine the extent of the application of those conditions that have been created restrictions of the grant is received, as well as the need for the Iraqi regulatory authorities Follow-up government grants received from third parties and that have been recorded in the accounting records and disclosure has been completed official institutions received government grants for the purpose and the conditions for which the grant was received.

Keywords : Government Grants, Government Assistances, Contributions, fair value, accounting treatments.

المقدمة Introduction :

يحظى موضوع المنح والمساعدات الحكومية باهتمام الدول النامية لما يشكل هذا المصدر من اهم مصادر التمويل لها، وما تحتاجه الحكومات من القطاع الخاص من توفير المستلزمات الانتاجية والخدمات للمواطنين مقابل ما تقدمه هذه الحكومات للوحدات الاقتصادية عن طريق تقديم المنح والمساعدات الحكومية لمساعدتها في الاستمرار في نشاطها التشغيلي وتطوير منتوجاتها وخدماتها للمساهمة في تلبية حاجات المجتمع والمساهمة في منافسة بضائع الشركات الاجنبية والتي تمتاز بجودتها العالية وانخفاض تكاليفها، ومن اجل تلك المبررات تم تقسيم البحث الى خمسة مباحث، حيث ناقش المبحث الاول منهجية البحث والمبحث الثاني مفهوم المنح والمساعدات الحكومية في الوحدات الاقتصادية، وما اوجه الاختلاف بين المنح والمساعدات والاعانات الحكومية؟ وما الشروط التي يجب توفرها عند تقديم المنحة الحكومية؟ وما اهم انواع المنح والمساعدات الحكومية؟ وناقش المبحث الثالث المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية، حيث تم استعراض المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 20، والمعالجات المحاسبية والرقابية للمنح والمساعدات الحكومية وفقاً للمعيار الامريكي رقم 116، والمعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية وفقاً للمعيار المصري رقم 12 والمعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية وفقاً للمعيار السعودي رقم 18 وكذلك الاجراءات الادارية والمحاسبية والرقابية في الوحدات الحكومية العراقية، اما المبحث الرابع فقد ناقش المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية في وزارة المالية العراقية، اما المبحث الخامس فقد قدم عدداً من الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها.

المبحث الأول : منهجية البحث Research Methodology

أولاً : مشكلة البحث THE RESEARCH PROBLEM :

ان تقديم المنح والمساعدات الحكومية الى الوحدات الاقتصادية دون وجود معالجات محاسبية رصينة تستند الى المعايير الدولية النافذة بهذا الصدد مع غياب الاجراءات الرقابية لتلك المنح والمساعدات الحكومية

يجعلها عرضة للضياع وصعوبة معرفة مدى الاستفادة منها وبالتالي ضعف الانتاجية لتلك الوحدات الاقتصادية وقلة الخدمات التي تقدمها الى المجتمع سيكون هو الشاخص الوحيد والدليل الباقي على تلك المنح والمساعدات الحكومية، واستناداً الى ما تم ذكره انفاً يمكن اظهار مشكلة البحث باضافة التساؤلات الآتية:

١. في حالة تبني المعيار الدولي الخاص بالمنح والمساعدات الحكومية هل سيؤدي ذلك الى رفع مستوى السيطرة على تلك المنح والمساعدات الحكومية.

٢. هل توافر وتطبيق معالجات محاسبية واجراءات رقابية صارمة سيقود الى تسهيل مهمة الحصول على تلك المنح والمساعدات الحكومية .

ثانياً : أهمية البحث THE RESEARCH IMPORTANCE :

يهتم البحث الحالي بدراسة التطبيقات للمعالجات المحاسبية لبند المنح والمساعدات الحكومية بين الوحدات الاقتصادية وتقييمها من منظور التطبيقات الدولية والتطبيقات المحلية والسيطرة عليها ومعرفة أوجه الصرف التي أنفقت من اجلها والاستفادة منها.

ثالثاً : فرضيات البحث The Research Hypothesis :

❖ يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمنح والمساعدات الحكومية في السيطرة على تلك المنح والمساعدات الحكومية المستلمة من الجهات الخارجية والاستفادة منها قدر الامكان.

❖ يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمنح والمساعدات الحكومية في تسهيل مهمة الحصول على تلك المنح والمساعدات الحكومية من الجهات الخارجية .

رابعاً : أهداف البحث THE RESEARCH OBJECTIVES :

يهدف البحث إلى توضيح مفهوم المنح والإعانات التي تتم بين الوحدات الاقتصادية وتقييم المعالجات المحاسبية التي تتم على المستوى الدولي والمحلي وكيفية إثباتها في السجلات والقوائم المالية ومعرفة أوجه الصرف التي أنفقت من اجلها وإمكانية السيطرة عليها والاستفادة منها قدر الإمكان.

خامساً : عينة البحث THE RESEARCH SAMPLE :

استخرجت البيانات والمعلومات لعينة البحث وذلك من واقع السجلات المحاسبية في وزارة المالية ومتابعة كيفية معالجة المنح الحكومية المستلمة من الاطراف الخارجية.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمنح والمساعدات في الوحدات الاقتصادية

مفهوم المنح والإعانات في الوحدات الاقتصادية :

مفهوم المنح :

وهي عبارة عن 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 التمييز بينها وبين الأعمال التجارية المعتادة للوحدة الاقتصادية (المهائني، بدون سنة:1).

وقد أوضح (عودة، 2008:1) المنح بأنها 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 أفساط ولا أسعار فائدة .

وقد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) "المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية" المنح بأنها مساعدات من قبل الحكومة عن طريق تحويل الموارد الى الوحدات الاقتصادية مع بعض الشروط التي يمكن ان تفرضها الحكومة على الانشطة التشغيلية للوحدات الاقتصادية، وان المعيار يستبعد المساعدات الحكومية التي لا يمكن ان تحدد قيمتها بشكل معقول والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تحديدها وفصلها عن الانشطة المعتادة (4: P 2014, CPA).

وعرف المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (116) "المساهمات المستلمة والمساهمات المقدمة" المنح بأنها عبارة عن مساهمة غير مشروطة يتم تحويلها كالتقديرات أو الأصول وغيرها إلى الوحدات الاقتصادية الأخرى، أو تسوية أو إلغاء التزاماتها عن طريق تحويل طوعي وغير مشروط (Voluntary nonreciprocal transfer) إلى وحدات اقتصادية أخرى من غير أصحاب حق الملكية. الأصول الأخرى تتضمن، الأراضي، المباني المستخدمة من قبل الوحدات الاقتصادية والمرافق العامة، والمواد واللوازم والأصول غير الملموسة والخدمات والوعود غير المشروطة لإعطاء تلك العناصر في المستقبل (FASB NO.116,1993, p6).

وقد عرف المعيار الاسترالي رقم ١٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن الاعانة الحكومية" المنح الحكومية بأنها مساعدة من قبل الحكومة على شكل تحويلات موارد الى الوحدات الاقتصادية مقابل امتثال تلك الوحدات في الماضي أو المستقبل بحسب شروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للشركة، وهي تستثنى اشكال المساعدات الحكومية التي لا يمكن ان تكون لها قيمة مالية معقولة والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للوحدة الاقتصادية (3: AASB,2015).

وقد اشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وفقاً لمعيار رقم (18) "المحاسبة عن الاعانات والمنح الحكومية" الى المنح بأنها عبارة عن تحويل الحكومة لأصول نقدية أو عينية أو تخفيض لمطلوبات والتزامات طويلة الاجل مقابل تعهد الوحدة الاقتصادية بالقيام بسياسات وبرامج حكومية معينة وذلك لتمويل الحكومة للعمليات والاعمال الاستثمارية للوحدات الاقتصادية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 2414).

اما (معيار المحاسبة المصري رقم 12: 3) فقد عرف المنح الحكومية على انها مساعدات تقوم على اساسها الحكومة بتحويل موارد نقدية او عينية لوحدة اقتصادية معينة مقابل تعهد تلك الوحدة الاقتصادية بتطبيق شروط محددة تتعلق بأنشطتها الاقتصادية التي تقوم بممارستها سواء أكان التزام الوحدة الاقتصادية مرتبط بفترة سابقة ام مستقبلية، باستثناء المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقدير قيمتها الاقتصادية بالإضافة الى الانشطة والمعاملات التي تمارسها الوحدة الاقتصادية مع الحكومة ولا يمكن فصلها عن الانشطة العادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية .

اما في العراق فقد اشار النظام المحاسبي الموحد الى المنح كونها اعانات تحت الترميز رقم 47 والاعانات عبارة عن الموارد التي تحصل عليها الوحدات الاقتصادية من الدولة لمساعدتها على مزاوله نشاطاتها لتغطية تكاليف التشغيل والعجز الحاصل نتيجة الفرق الحاصل بين اسعار البيع المقررة والكلفة الفعلية المتحققة او لتمكين بعض الوحدات الاقتصادية من تصدير بعض السلع بأسعار تنافسية (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 116) .

لذا فانه على عكس القروض فالمنحة هي الاموال التي لا يشترط على المتلقي او مستلم المنحة على تسديد تلك الاموال، وترتبط هذه المنح او المساعدات اكثر استخداماً وشيوعاً في المؤسسات التعليمية لتعزيز تعليم الطلبة والباحثين على شكل زمالات دراسية وتمويل البحوث العلمية او المنح الدراسية المقدمة من

المؤسسات والمنظمات غير الربحية بشكل خاص، ويمكن تقديم هذه المنح في بعض الاحيان للشركات الربحية، على الرغم من انه عادةً ما يتم تقديمها لغرض معين، على سبيل المثال، يمكن لرجال الاعمال الذين يعملون مع الاطفال ذوي الاحتياجات الخاصة الحصول على تمويل منحة "حكومية" لتعويض تكاليف شراء المعدات المتخصصة www.smallbusiness.chron.com.

ويستنتج من ذلك ان المنح الحكومية هي تحويلات خارجية على شكل موارد نقدية او اصول يتم تقديمها الى الوحدات الاقتصادية لمساعدتها في تأدية انشطتها التجارية ومساعدتها في تطوير منتجاتها السلعة والخدمية لتلبية حاجات المجتمع مقابل التزام تلك الوحدة الاقتصادية بتنفيذ شروط معينة يتم فرضها مسبقاً من قبل الجهة المانحة للمنحة الحكومية .

اما المساعدات الحكومية فقد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 الصادر من معهد هونك كونك للمحاسبين القانونيين المساعدات بانها الاجراءات المتخذة من قبل الحكومة والتي تهدف الى توفير منفعة اقتصادية محددة الى الوحدة الاقتصادية او مجموعة من الوحدات الاقتصادية المؤهلة بموجب معايير محددة او معينة. ولا تشمل المساعدات الحكومية وفقاً لهذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر من خلال الاعمال المؤثرة في الظروف التجارية العامة مثل انشاء البنى التحتية في نشاطات التنمية لفرض محددات تجارية على المنافسين (CPA, 2014:4) .

وقد عرفت (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 2414) الاعانات او المساعدات الحكومية بانها عبارة عن "تحويل الحكومة لأصول نقدية او عينية او تخفيض لمطلوبات والتزامات قصيرة الاجل مقابل تعهد الوحدة الاقتصادية بالقيام بسياسات وبرامج حكومية معينة وذلك لتمويل الحكومة للعمليات والاعمال التشغيلية والمستمرة للوحدة الاقتصادية او لتمويل الاحتياجات التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية في الظروف الاستثنائية وغير العادية".

اما (معيار المحاسبة المصري رقم 12: 3) "المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية" فقد عرف المساعدات الحكومية بانها "الاجراءات الحكومية التي تهدف الى منح منافع اقتصادية محددة الى الوحدة الاقتصادية او مجموعة من الوحدات الاقتصادية طبقاً لمعايير محددة، ولا تشمل المساعدات الحكومية في هذا المعيار المنافع التي يتم تقديمها عن طريق الاجراءات غير المباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل تجهيز البنى التحتية الاساسية في الاماكن او تطويرها او يتم فرض ضرائب ومحددات تجارية على المنافسين" .

لذا فان الاعانات تشمل العديد من اشكال التمويل بما في ذلك المدفوعات المباشرة وضمانات القروض والاعفاءات الضريبية الخاصة ويمكن للشركات استخدام المال لتعويض تكاليف التشغيل والادارية، والمبرر الرئيس للإعانات هو تحفيز الاستثمار، والنقاد يعدون هذه الممارسة بانها الرعاية الاجتماعية للشركات، لان الشركات الصغيرة نادراً ما تحصل على الاعانات www.smallbusiness.chron.com.

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

أوجه الاختلاف بين المنح الحكومية والاعانات والمساهمات:

على الرغم من ان المصطلحات غالباً ما تستخدم بشكل متبادل وقد يفهمها بعضهم على انها تعبر على المصطلح نفسه، إلا انهما نوعان مختلفان من الايراد، فالمنح هي المبالغ التي عادةً لا يجب سدادها ولكنها تستخدم لأغراض محددة، اما الاعانات فهي من ناحية اخرى تشير الى المساهمات المباشرة وتخفيض الضرائب والمساعدات الخاصة الاخرى التي تقدمها الحكومات للشركات لتعويض تكاليف التشغيل على مدى مدة زمنية طويلة، هذه الممارسة المثيرة للجدل تجدها في الشركات الكبيرة وليست الشركات الصغيرة والتي تميل في اغلب الحالات الى الحصول على معظم الاعانات (Heibutzki,2015:1).

وقد ميز (الزوبعي) بين المنح والمساعدات الحكومية وذلك بالاعتماد على المعايير المحاسبية الصادرة ويمكن توضيح اوجه الاختلاف بين المنح والمساعدات الحكومية وذلك بالجدول رقم (1) وكالاتي:

ت	المنح الحكومية	المساعدات الحكومية
١-	ان المنح الحكومية هي تحويلات ليست تجارية تبادلية يترتب عليها التزام سابق او مستقبلي	المساعدات هي تحويلات ليست تجارية تبادلية بدون اي التزام
٢-	المنح الحكومية تأخذ في اكثر الاحوال شكل منح نقدية او عينية.	اما المساعدات فهي ممكن ان تكون موارد نقدية او عينية او على شكل خدمات مقدمة للجهة المستفيدة .
٣-	ترتبط المنح الحكومية بالأنشطة والعمليات للوحدة الاقتصادية مقابل التزام تلك الوحدة الاقتصادية بتنفيذ شرط او التزام معين	ان المساعدات الحكومية تقدم مقابل تعويضات عن نفقات او خسائر او دعم مالي للوحدة الاقتصادية لمساعدتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها التجاري
٤-	تلتزم الوحدات الاقتصادية برد قيمة المنحة الحكومية الى الجهة المانحة في حالة عدم تنفيذ الشروط المقدمة مع المنحة	في حين ان المساعدات الحكومية فتمتاز بعدم وجود التزام برد قيمتها.
٥-	تأخذ المنح الحكومية عدة اشكال منها منح مشروطة او منح مقيدة او منح مطلقة او منح غير مشروطة.	لا يوجد هناك تصنيف للمساعدات الحكومية كونها غير مشروطة وغير مقيدة اي بدون اي التزام.

(الزوبعي، 2015: 45)

المخاوف من تقديم المنح الحكومية:

على الرغم من الاعتقاد السائد حول المنح الحكومية، الا ان الحكومات لا تقدم مساعدات بشكل مباشر لبدء النشاط التجاري لإدارة الاعمال الصغيرة، والوكالات الحكومية تقدم المنح للمنظمات التعليمية والمنظمات غير الربحية المسجلين في العديد من برامجها الاستشارية، وفي المقابل فان الحكومات تفتقر الى سلطة توزيع المنح للشركات الصغيرة، باستثناء المنح المقدمة لرجال الاعمال الذين لديهم مهمات محددة تتناسب مع برنامج معين ، مثل البرنامج الخاص بتطوير المساعدات التسويقية للسياحة (Heibutzki,2015:1).

وان فعالية وأهمية دعم الشركات الكبرى أيضاً ليس هو الانتقاد الوحيد الذي اثير حول هذه الممارسة - اي بتقديم المنح الحكومية - ولكن الاسئلة الاخرى المستمرة ايضاً هي كيفية القيام بمتابعة هذه المنح المتعددة والكثيرة للتأكد من ان المستفيدين قد استخدموا هذه الاعانات والمنح لأغراضها المعلنة والتي تُقدم المنح على اساسها.

الشروط الواجب توافرها عند تقديم المنح الحكومية :

اشارت المصادر الصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية الى ان هناك عدة شروط يجب توافرها عند تقديم المنح الحكومية لكي يتم الاعتراف بها في السجلات المحاسبية منها (IAS no 20,2014) و (AASB,2015) و (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2015: أ 979) :

١. ينبغي تقييم المنح الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية حيث ينبغي عدم الاعتراف بها الا اذا توافرت قناعة معقولة على التزام الوحدة الاقتصادية بالشروط المرتبطة بالمنحة .
٢. ان المنح الحكومية سيتم استلامها وان الوحدة الاقتصادية ملتزمة بشروط تقديم المنحة، ان استلام المنحة ليس دليلاً على ان الوحدة الاقتصادية قد التزمت بالشروط المحددة لها او قد تتحقق مستقبلاً.
٣. لا يوجد تأثير على الطرق المحاسبية المتبعة عند استلام المنحة الحكومية سواء استلمت نقداً او تم تخفيض الالتزامات المترتبة على الوحدة الاقتصادية نحو الحكومة.

الاستثناءات من المنح الحكومية: نصت المعايير الدولية على ان هناك أربعة استثناءات للمنح الحكومية: (ماغنوس وآخرون، 2006: 122)

١. المشاكل الخاصة الناجمة في عكس اثار الاسعار المتغيرة على البيانات المالية او معلومات اضافية مشابهة .
٢. المساعدات الحكومية المقدمة على شكل منافع ضريبية (بما في ذلك اعفاءات ضريبة الدخل، تخفيضات ضريبية على الاستثمارات، مخصصات الاستهلاك المعجل، التخفيضات في معدلات الضرائب).
٣. مشاركة الحكومة في ملكية الوحدة الاقتصادية .
٤. المنح الحكومية التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي رقم 41

انواع المنح والمساعدات الحكومية TYPE OF GOVERNMENT GRANTS AND ASSISTANCE :

تم تقسيم الاموال المستلمة من المنظمات الحكومية او الجهات الخارجية من ناحية امكانية التصرف فيها الى تصنيفين رئيسيين هما :

الاموال المقيدة Restricted Funds: وقد عرف (السلطان وابو المكارم) الاموال المقيدة بانها " استخدام المال المقيد للمحاسبة عن الموارد وما يرتبط بها من التزامات والتي تخصص لإنجاز أغراض معينة وفقا للشروط التي يحددها مقدموا هذه الأموال (السلطان وأبو المكارم، 2009: 587) .

وورد مفهوم المال المقيد من قبل (لارسن) حيث اشار الى ان المال المقيد هو الذي "ينشأ في التنظيمات التي لا تستهدف الربح حيث ان هذه الاموال يتم حجزها للمحاسبة عن الاصول المتاحة التي تخصص للاستخدام في اغراض جارية محددة طبقاً للشروط التي يفرضها مقدموا هذه الاموال . ويعني ذلك ان المال المقيد في التنظيم الذي لا يستهدف الربح يشبه مال الايراد المخصص الذي يستخدم في الوحدة الحكومية لان الاصول كلها تخصص للإنفاق في اغراض محددة" (لارسن، تعريب ابو المكارم، 2007: 1028).

الاموال غير المقيدة Unrestricted Funds: لقد اشار (Larsen) الى ان المال غير المقيد في الوحدات الاقتصادية التي لا تستهدف الربح يتشابه بدرجة كبيرة مع المال العام في الوحدات الحكومية. ويتضمن المال غير المقيد كل الاصول في الوحدات الاقتصادية التي لا تستهدف الربح المتاحة للاستخدام بناءً على تصريح او تحويل من قبل مجلس الادارة دون تقييد استخدامها في اغراض معينة (Larsen,2006:673) .

واوضح مفهوم الاموال غير المقيدة (Lves et. al.,2009) "بانها الاموال التي تمتلكها الوحدات الاقتصادية او المنظمات، والتي تكون بحوزتها ولديها حرية التصرف والتعامل فيها دون شروط او قيود يتم فرضها من قبل الجهات المانحة، والتي يتم تخصيصها لإنجاز عمليات المنظمة او الوحدة الاقتصادية بما يتلاءم مع القرارات التي تتخذها الإدارة، لذلك يسمى (المال العام أو المال غير المقيد التشغيلي أو المال المقيد الجاري)" (Lves et. al., 2009: 475) .

وهناك تصنيفات وانواع اخرى للأموال التي يتم استلامها من الوحدات الحكومية او المنظمات الخارجية كأموال الاقتراض واموال الوكالة .

وان المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية تركز على منهجين اساسيين هما منهج رأس المال ومنهج الدخل، ومن خلال دراسة اهم التصنيفات لتبويب المنح والمساهمات الحكومية فهي تركز في اغلبها على تصنيفها حسب اثارها على القوائم المالية فهي اما ان تكون منحاً رأسمالية مرتبطة بالأصول للوحدة الاقتصادية او منحاً متعلقة بالدخل: ويمكن ان نعتد لتوضيح اهم انواع المنح الحكومية بحسب التصنيفات الرئيسة المتعلقة بطرق معالجتها في السجلات المحاسبية وهي كالآتي :

اولاً : المنح المتعلقة بالأصول Grants Related to Assets:

اشار المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 " المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن الاعانات الحكومية " الى ان المنح المتعلقة بالأصول تتضمن المنح غير النقدية مقيمة بالقيمة العادلة يتم عرضها في قائمة المركز المالي عن طريق قيد المنحة كدخل مؤجل او بتخفيض "او خصم" المنحة حتى يتم الوصول الى القيمة الدفترية للأصل (IFRS, 2012:1) .

واشار المعيار الاسترالي رقم 120 " المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن الاعانات الحكومية " الى ان المنح المتعلقة بالأصل هي المنح التي يكون شرطها الاساسي على الوحدة الاقتصادية او المشروع المؤهل بشراء اصل او بناء او حيازة وتملك اصول طويلة الاجل ، ويجوز ايضاً اضافة شروط فرعية او ثانوية معينة تقيد وتحدد نوع تلك الاصول او موقعها او تاريخ اقتناءها او الاحتفاظ بها (AASB, 2015:5).

ويمكن تقسيم المنح الحكومية الى الانواع الآتية :

١. المنح الرأسمالية المطلقة Unconditional grants: وهي المنح الحكومية غير المشروطة بشروط تفرضها الجهة المانحة وغير المقيدة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 148). و اشار معيار العرض والافصاح السعودي رقم (1) بان المنح الرأسمالية تتمثل بالمساعدات او الاعانات الرأسمالية التي حصلت عليها الوحدة الاقتصادية من غير اصحاب الملكية للوحدة الاقتصادية (معيار العرض والافصاح السعودي رقم 1، بدون سنة: 608).

٢. المنح الحكومية المشروطة Conditional Grants: "وهي الاصول، النقدية وغير النقدية، المستلمة من الجهة المانحة الى الوحدة الاقتصادية بشروط محددة على تحقيق احداث في المستقبل يتم فرضها من قبل الجهة المانحة للمنحة (اما عند تسليم المنحة او عند اعطاء وعد بتسليم المنحة) ولدى الجهة المانحة للأصل او المنحة الحق في استرجاع المنحة او الاصل اذا لم يتم تحقيق الشروط المطلوبة " (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 149).

٣. الوعود بعتاء غير المشروطة Unconditional promises to give: اشار المعيار السعودي رقم 18 الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الى ان الوعود بعتاء غير المشروطة بانها " اتفاق ستحصل بموجبه الوحدة الاقتصادية على اصل او سيتم بموجبه تسوية التزام على الوحدة الاقتصادية من

- قبل الجهة الحكومية المانحة، علماً انه يجب توافر دليل موضوعي على امكانية القياس والاثبات في السجلات المحاسبية مع توافر مميزات الاصل" (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005، 147).
٤. المنح الحكومية المقيدة Restricted Grants : وقد اشارت (وداعة والعامري) بان المنح المقيدة هي عبارة عن "تحويلات غير تبادلية مقرونة بقيود تفرضها الجهة المانحة على الجهة المستلمة تحدد بشكل تعليمات صريحة او ضمنية لاستعمال الاصول الممنوحة بهدف السيطرة على تلك الاصول او للتأثير على الارباح المتوقعة او التدفقات النقدية الداخلة للجهة المستلمة، ولا يتحقق حق الملكية اذا لم يتم نقل ملكية الاصول الممنوحة". (وداعة والعامري، 2011: 39).
٥. المنح الحكومية القابلة للاسترداد Refundable of government grants: ويقصد بها "الاصول النقدية وغير النقدية والتي يمكن من خلالها الجهة الحكومية المانحة الحق باسترجاع المنحة من الوحدة الاقتصادية عند الاقرار بعدم تنفيذ الالتزامات المشروطة او القيود على الوحدة الاقتصادية والتي بموجبها تم تقديم المنحة" (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 151).
٦. القروض المتنازل عنها Forgivable Loans: وقد اشار المعيار الاسترالي (AASB) رقم 120 الى ان القروض المتنازل عنها هي "القروض التي يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن تسديد القروض مقابل شروط معينة" (www.aasb.gov.au) و (AASB, 2015, 6) وكذلك من موقع (www.sqarra.wordpress.com).
٧. المنح والمساهمات الاخرى Other Grants: اشار (الياسري) الى ان هناك منح حكومية اخرى اشار اليها المعيار المحاسبي السعودي تعد مساعدات ومساهمات تحويلية تحقق للمنشأة منافع اقتصادية كالأصول الممنوحة للوحدات الاقتصادية لغرض اصلاحها والاستفادة منها وذلك من خلال استخدامها واستغلالها بشكل مناسب، وكذلك الدعم المالي لبرامج البحث والتطوير في المجال الصناعي والاقليمي، وكذلك الدعم المالي لخسائر التشغيل طويلة الاجل والخدمات الفنية والاستشارية الممنوحة بمقابل نسبي او بدون مقابل (الياسري، 2004: 20) و (لجنة المعايير المحاسبية السعودية، 2002: 13).

ثانياً : المنح المتعلقة بالدخل Grants Related to Income :

- وهي المنح الاخرى غير تلك المنح المرتبطة بالاصول (القرأ، 1994: 4) وقد اشار (الياسري) بان لجنة المعايير المحاسبية الدولية لسنة 1999 قد قسمت المنح الحكومية المتعلقة بالدخل على ثلاثة اقسام (الياسري، 2004: 22) وكالاتي :
١. المنح الدورية Periodic Grants : وهي المنح التي تقدمها الحكومة الى الوحدات الاقتصادية لغرض تمويل نشاط الوحدة الاقتصادية الاعتيادي ولمساعدتها على انجاز أهدافها وهي مساهمات او مساعدات إرادية مثل المساعدات الدورية للمنشآت التعليمية (لجنة المعايير المحاسبية الدولية، 1999: 434).
٢. المنح التشغيلية Operational Grant: وهي المنح التي تقدمها الحكومة الى الوحدات الاقتصادية لغرض تمويل مشروع محدد، والذي لا يمكن لهذه الوحدات الاقتصادية من تنفيذه معتمدة بذلك على مواردها التشغيلية المتوافرة فقط .
٣. المنح الاستثنائية Exceptive Gra : "يمكن للمنح الحكومية ان يتم تحصيلها كتعويض للوحدات الاقتصادية تعويضاً عن خسائر او مصروفات حدثت في السنوات الماضية، او منح يتم تقديمها لتمويل نشاط غير متكرر واستثنائي كإقامة المؤتمرات العلمية والمشاركة في المهرجانات، تعرف هذه المنح بالمنحة الاستثنائية، يمكن الاعتراف بهذه المنحة كدخل في المدة المحاسبية التي يمكن ان تكون قابلة

للتحصيل، ويتم تسجيلها في قائمة الدخل ضمن العناصر غير الاعتيادية، مع الافصاح عن هذه المنحة للتأكد بان اثر هذه المنحة سيكون واضحاً ومفهوماً (لجنة المعايير المحاسبية الدولية، 1999: 434).

المبحث الثالث : المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية

المعالجات المحاسبية :

يختص المبحث الحالي بالتعرف على المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية المتخذة من قبل الجهات الحكومية لمتابعة كيفية تسجيل المنح والمساعدات الحكومية وفقاً للمعيار الدولي رقم 20 الذي يختص بمناقشة " المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية"، كذلك دراسة المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية المتخذة من قبل الجهات الحكومية لتسجيل ومتابعة المنح الحكومية وفقاً للمعيار الأمريكي رقم 116 " المحاسبة عن المساهمات المستلمة والمساهمات المقدمة"، ودراسة المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية من قبل الجهات الحكومية وفقاً للمعيار المصري رقم 12 " المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح المساعدات الحكومية"، ودراسة المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية المتخذة من الجهات الحكومية وفقاً للمعيار السعودي رقم 18 " المحاسبة عن الاعانات والمنح الحكومية"، ودراسة الاجراءات المحاسبية الادارية والرقابية في ظل التطبيقات المحلية العراقية .

المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 :

اشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بان المعيار الدولي رقم 20 قد اشار بانه لا يوجد هناك تأثير في الطريقة المحاسبية التي يجب استخدامها عند استلام المنحة الحكومية، لذا فانه يتم المحاسبة عن المنحة بالطريقة نفسها سواء تم استلام المنحة نقداً ام كانت تخفيضاً للالتزامات تجاه الحكومة (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ج أ، 2015: 9,12,13).

وينبغي عند الاعتراف بالمنح الحكومية سواء كان ربحاً ام خسارة ان يكون على اساس منتظم لعدد السنوات التي تعترف فيها الوحدة الاقتصادية بالتكاليف المرتبطة بها، ويوجد منهجان لمعالجة المنح الحكومية محاسبياً هما :

www.fesalup.com (IAS no.20, 11, 12,13) .

١. منهج راس المال الذي يتم فيه الاعتراف بالمنحة الحكومية في قائمة المركز المالي وتسجيلها مباشرة الى حقوق الملكية.

٢. منهج الدخل الذي يتم فيه الاعتراف بالمنحة في قائمة الدخل كربح او خسارة في السنة المالية التي تم الاستفادة منها او لعدة سنوات.

وقد ذكر (ماغنوس واخرون) بان المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 لا يؤيد الى حد كبير منهج رأس المال، والذي يقيد المنحة على حساب حقوق الملكية بشكل مباشر، ويدعم مدخل الدخل للاعتراف بالمنحة الحكومية حيث اشار الى انه يجب الاعتراف بالمنحة الحكومية كدخل على اساس منتظم ومعقول، في المدة المالية اللازمة لمطابقة المنحة بالتكاليف المرتبطة بها، وبشكل طبيعي استناداً لمبدأ الحيطة والحذر يؤكد هذا المعيار على عدم قيد المنحة الحكومية على حقوق الملكية بشكل مباشر(ماغنوس واخرون، 2006: 123).

وللمحاسبة عن المنح الحكومية المرتبطة بالأصل بما فيها المنحة غير النقدية يتم قيدها بالقيمة العادلة، والافصاح عنها في قائمة المركز المالي اما بشكل دخل مؤجل او عن طريق تخفيض قيمة المنحة للوصول الى صافي قيمة الاصل الذي سيتم تسجيله، اي ان هناك طريقتين يتم بموجبها الاعتراف بقيمة المنحة المرتبطة بالأصل وعرضها في القوائم المالية الرئيسية، وتعد كلا الطريقتين مقبولتين وكالاتي: الطريقة الاولى: حيث يتم الاعتراف بالمنحة الحكومية كدخل مؤجل ويتم الاعتراف بموجبه بالربح او بالخسارة على اساس منتظم في حياة الاصل الانتاجية.

الطريقة الثانية: يتم بموجبها تخفيض قيمة المنحة من قيمة الاصل الذي تم تسجيله حيث يتم بموجب هذه الطريقة الاعتراف بالأرباح او الخسائر المرتبطة بالمنحة على اساس منتظم في عُمر الاصل الانتاجي القابل للاستهلاك على شكل تخفيض لتكاليف الاستهلاك .

وتؤدي عملية شراء الاصل واستلام المنحة المتعلقة بها الى حدوث تدفقات نقدية في الوحدة الاقتصادية ومن اجل معالجة ذلك يتم الافصاح عن الاستثمارات الاجمالية في الاصل عن طريق اظهار هذه العمليات بشكل مستقل في قائمة التدفقات النقدية في كلا الطريقتين سواء خفضت قيمة المنحة من الاصل ام لا (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ج أ، 2015: 982) .

اما عن المنح المرتبطة بالدخل فتعرض المنحة الحكومية كجزء من الارباح او الخسائر وذلك اما بشكل مستقل او تحت بند عام مثلاً " ايرادات اخرى"، او يتم تخفيضها من المصروفات المتعلقة بالمنحة . اما من ناحية الافصاح فيجب ان تفصح الوحدة الاقتصادية عن (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ج أ، 2015: 984):

١. السياسات المحاسبية التي يتم اتباعها فيما يتعلق بالمنح الحكومية.
٢. الافصاح عن طبيعة المنح الحكومية التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية.
٣. وينبغي الافصاح عن الأشكال الاخرى من المساعدات الحكومية التي تم الاستفادة منها من قبل الوحدة الاقتصادية.
٤. وينبغي كذلك الافصاح عن الشروط التي لم يتم تحقيقها واية تعليمات اخرى تتعلق بالمنح والمساعدات الحكومية التي اعترفت بها الوحدة الاقتصادية.

المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية في ظل المعيار المحاسبي الامريكي رقم 116 :

يطبق هذا المعيار على المساهمات سواء أكانت نقدية ام على شكل اصول متضمناً كذلك الوعود بعبء، ولا يشمل ذلك عمليات نقل الاصول التي تكون في طبيعتها مشتريات لسلع او عمليات تبادل للخدمات التي تكون هناك تضحيات من كلا الطرفين، وعلى العموم فانه اذا نقلت احدى المؤسسات اصولاً الى مؤسسة اخرى بشكل طوعي او قامت بتقديم خدمات لها مقابل الحصول على اصول وكانت ذا قيمة اقل منها وليست لها اي حقوق او امتيازات فان هذه المساهمة في تلك المعاملات تدخل ضمن نطاق هذا المعيار (FASB 3 : 1993 , no.116) .

واغلب الاصناف المشهورة لهذه المساهمات تكون اما بشكل مساهمات نقدية، او ضمانات مالية، او اراضٍ، او مبانٍ، أو أية استخدامات لتقديم تسهيلات أو منافع، مواد اولية خام، او تجهيزات، او بضائع وخدمات أخرى، والوعود بعبء غير المشروطة في المستقبل (Kieso et. al., 2010, 506) .

واشار المعيار الامريكي رقم 116 الى انه ينبغي الاعتراف بالمساهمات المستلمة كإيرادات او مكاسب في المدة التي تم استلامها او كأصول او كتخفيض للمطلوبات او كمصروف بحسب شكل المنفعة التي تم الإفادة منها ويتم قياس المساهمات المستلمة بالقيمة العادلة، وينبغي الإفصاح عن المساهمات التي استلمتها المنظمات غير الهادفة للربح او الدعم المقيد او الدعم غير المقيد (8 : 1993 , FASB no.116) .

واشار المعيار الامريكي رقم 116 ايضاً الى انه ينبغي ان يتم قياس المساهمات الحكومية وفقاً لأسعار السوق المعلنة "ان وجدت" حيث تعد افضل دليل على القيمة العادلة للموجودات النقدية وغير النقدية، بما في ذلك الخدمات. وفي حالة عدم توفر اسعار السوق المعلنة يمكن تقدير القيمة العادلة بناءً على اسعار السوق المدرجة لموجودات مماثلة او تقييمات مستقلة او اساليب تقييم مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقلة المقدرة، ويمكن قياس مساهمات الخدمات التي تعزز الاصول غير المالية بالاعتماد على القيمة العادلة للخدمات المستلمة (19 : 1993 , FASB no.116).

وقد حددت هذه القائمة في المعيار المحاسبي الامريكي رقم 116 المساهمات الحكومية وتطبيقها في كل الوحدات الاقتصادية التي استلمت مساهمات حكومية او قدمت مساهمات حكومية الى جهات اخرى، وبشكل عام فان المساهمات المستلمة Contributions Received تتضمن الوعود بعبء غير المشروط Unconditional Promises to Give ويتم الاعتراف بها كإيرادات في المدة التي استلمت فيها بالقيمة العادلة، وكذلك المساهمات المقدمة الى الغير Contributions Made بما في ذلك الوعود بعبء غير مشروط Unconditional Promises to Give حيث يتم الاعتراف بالمصاريف في المدة التي تم تقديم هذه المساهمات بقيمتها العادلة، والوعود بعبء المشروطة سواء استلمت او قدمت للغير يتم الاعتراف بها عندما تصبح غير مشروطة اي عندما تكون الشروط تم تنفيذها واستيفائها الى حد كبير (4 : 1993 , FASB).

واشار (كيسو وويجانت) ان المساهمات هي تحويلات من غير مقابل وذلك لأنها عبارة عن تحويلات للأصول من طرف واحد، وعند استلام الاصول في هذه الحالة فانه يتطلب تطبيق المفهوم الخاص بالتكلفة الذي يلزم تقويم الاصول بقيمة صفر، وقد يكون الخروج عن مبدأ التكلفة مبرراً في هذه الحالة، لان هذه التكاليف والنفقات القانونية الاخرى التي تحملتها الوحدة الاقتصادية في هكذا عمليات تعد تكاليف زهيدة نسبياً، ولا تمثل وحدها اساساً مناسباً للمحاسبة عن هذه الاصول المستلمة حيث ان عدم تسجيل اي شيء من قيمة الاصول المستلمة يعني تجاهل لحقائق اقتصادية تتعلق بزيادة راس المال واصول المنشأة، ولذلك ينبغي استخدام القيمة العادلة للأصول المستلمة لتسجيلها في السجلات المحاسبية (كيسو وويجانت، تعريب حجاج، 1999: 477).

وتتطلب القائمة رقم 116 من المعيار الامريكي من المنظمات غير الهادفة للربح التمييز بين المساهمات المستلمة التي تزيد في صافي الاصول المقيدة بشكل دائم Permanently Restricted Net Assets وكذلك صافي الاصول المقيدة بشكل مؤقت Temporarily Restricted Net Assets وصافي الاصول غير المقيدة Unrestricted Net Assets، وتتطلب هذه القائمة كذلك الاعتراف بانتهاء القيود او الشروط التي يفرضها المانحون في المدة التي تنتهي فيها هذه الشروط او القيود، وأشارت القائمة الى ان هناك استثناءات معينة للمساهمات في الخدمات والاعمال الفنية والكنوز التاريخية والاصول المماثلة، حيث يتم الاعتراف بمساهمات الخدمات فقط اذا كانت هذه الخدمات مستلمة وفقاً لشرطين هما ان تقوم بإنشاء او تعزيز للأصول غير المالية وكذلك تتطلب هذه الخدمات مهارات متخصصة ويتم توفيرها من قبل الافراد الذين يملكون تلك المهارات وعادةً ما يتم شراء هذه الخدمات اذا لم يتم تقديمها عن طريق التبرع، وان هذا المعيار

لا يلزم الاعتراف بالمساهمات للأعمال الفنية والكنوز التاريخية والاصول المماثلة كإيراد ويتم رسملتها اذا كانت البنود التي تم التبرع بها اضيفت الى المجموعات المحتفظ بها لأغراض المعارض العامة او التعليم او البحوث في تعزيز الخدمات العامة بدلا من المكاسب المالية (4 : 1993 , FASB) .

واورد (Jeter & Chaney) الى ان قائمة معايير المحاسبة المالية رقم 116 اشارت الى ان مساهمات الهبات المقيدة يتم الافصاح عنها كإيرادات تؤدي الى زيادة في صافي الاصول المقيدة، والمساهمات الاخرى يتم الافصاح عنها كإيرادات تؤدي الى زيادة في صافي الاصول غير المقيدة. وان انتهاء قيود الهبات يؤدي الى تحويلها من صافي الاصول المقيدة الى صافي الاصول غير المقيدة (Jeter & Chaney, 2007: 892).

واورد (Schroeder & et. al., 2009) ان قائمة معايير المحاسبة المالية رقم 116 قد تضمنت ان الاعتراف بالتدفقات الداخلة من الاصول المستلمة عن طريق الهبات ايراداً سيكون من المناسب ان يتم قياسها بالقيمة السوقية العادلة، لكن ربما هذه الحجة غير سليمة كون ان الايرادات تنشأ من تسليم او انتاج او تقديم الخدمات، والمساهمات عبارة عن تحويلات غير تبادلية لذا فان التدفقات الداخلة يمكن عدها كمكاسب فهذه الحجة تتماشى مع الاطار المفاهيمي للمكاسب التي تنشأ من العمليات العارضة او الخارجية كذلك فهي تتماشى مع تعريف الدخل الشامل الذي يعترف بصافي الاصول من العمليات التي تتم مع غير اصحاب الملكية، ووفقاً لهذا المدخل يتم تسجيل الاصول بالقيمة السوقية العادلة للأصل المستلم (Schroeder & et. al., 2009: 296).

المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية في ظل المعيار المحاسبي المصري رقم 12 :

اشار المعيار المحاسبي المصري رقم 12 "المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية"بانه عندما يتم اثبات المنح الحكومية يجب التأكد من ان الوحدة الاقتصادية قادرة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الجهة الحكومية، وانه يجب التأكد بان الوحدة الاقتصادية ستستلم المنحة الحكومية فعلاً، وكذلك لا تتأثر الطرق المحاسبية للمحاسبة عن المنح بالطريقة التي يتم بها استلام الوحدة الاقتصادية للمنحة الحكومية، وبالتالي يتم المحاسبة عن المنحة الحكومية بنفس الطريقة سواء تم استلام المنحة نقداً ام كانت تخفيضاً للالتزام مستحق للحكومة (المعيار المحاسبي المصري رقم 12: 8, 9).

وان المعيار المصري رقم 12 يستخدم اسلوبين رئيسين للمعالجات المحاسبية عن المنح الحكومية وهو مشابه للمعيار الدولي رقم 20 في المعالجات المحاسبية وهما:

١. مدخل راس المال والذي يعتمد بإضافة قيمة المنحة الى حقوق الملكية مباشرة.
 ٢. مدخل الإيراد الذي يعد المنحة الحكومية ايراداً للوحدة الاقتصادية في المدة المحاسبية او لعدة مدد.
- عند عرض المنح الحكومية المرتبطة بالاصول بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بقيمتها العادلة فانه يجب ان تُعرض في قائمة المركز المالي اما كدخل "إيرادات" مؤجل او بعرض قيمتها مخصوماً من تكاليف الاصل للحصول على صافي القيمة الدفترية للأصل، وان هناك طريقتين يتم اعتمادها للاعتراف بالمنحة الحكومية المرتبطة بالأصل وهما : (المعيار المصري رقم 12: 13, 24, 25).

١. يتم اعتبار المنحة الحكومية كدخل مؤجل وتُثبت في قائمة الدخل على اساس منهج منتظم على عدد سنوات العمر الانتاجي للأصل .

٢. تخفيض قيمة الاصل بمقدار المنحة الحكومية للوصول الى صافي قيمة الاصل ويتم اثبات المنحة كإيراد على مدى عمر سنوات الاصل القابل للاستهلاك وذلك بتخفيض مصروف الاستهلاك السنوي .
اما المنح الحكومية المرتبطة بالدخل "الايراد" فيتم عرضها في الجانب الدائن في قائمة الدخل اما في فقرة مستقلة او في عنوان رئيس كإيرادات اخرى ويمكن ان يتم تخفيض المصاريف المرتبطة بالمنحة من قيمة المنحة الحكومية وكل طريقة لها مؤيدوها وتعد الطريقتان مقبولتين وان الوحدة الاقتصادية ينبغي ان تفصح عن مقدار المنحة لفهم القوائم المالية بشكل افضل.

اما الافصاح عن المنح الحكومية فيجب ان تفصح الوحدات الاقتصادية عن :
(المعيار المحاسبي المصري رقم 12، بدون سنة: 39)

١. السياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالمنح الحكومية بما فيها طرق عرض المنح الحكومية .

٢. مقدار وطبيعة المنح الحكومية التي تم ادراجها في القوائم المالية مع الافصاح عن اشكال المساعدات الحكومية الاخرى التي استفادت منها الوحدة الاقتصادية.

٣. الالتزامات والشروط التي لا تقدر الوحدة الاقتصادية على تنفيذها واية ظروف محتملة متعلقة بالمساعدات التي تم تثبيتها في السجلات المحاسبية.

المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية في ظل المعيار المحاسبي السعودي رقم 18 :

اشار المعيار المحاسبي السعودي رقم 18 في الفقرة (113) الى ان هناك عدة شروط يجب توافرها اولاً مجتمعةً لأثبات المنح الحكومية وهي كالآتي: (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 113).

١. امكانية تحصيل الاصول المقدمة كمنحة او استلامها بدرجة مقبولة من الثقة.

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

٣. امكانية تحديد القيمة العادلة للمنحة بدرجة من الدقة يمكن الاعتماد عليها.

٤. امكانية توثيق النفقات والمصروفات والخسائر المقترنة بالمنحة.

واشار المعيار السعودي رقم 18 " المحاسبة عن الاعانات والمنح الحكومية " الى انه يتم قياس المنح الحكومية التي تم تحصيلها مقدماً والتي يتم الافادة منها لأكثر من مدة مالية على اساس القيمة العادلة للأصل الممنوح ويتم تثبيته كإيرادات مؤجلة في تاريخ استلامه، ويتم توزيع قيمة الاصل المستلمة على المدد التي يتم الافادة منها وبالطريقة التي تيسر مقابلتها مع النفقات والمصاريف المرتبطة بها، بحسب طبيعة الظروف والاحداث التي ادت الى تحقيقها .

وفي حالة اثبات المنح الحكومية عند الحصول على الاصل فيتم اثبات وقياس المنح الحكومية على اساس القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه مقابل التزام الوحدة الاقتصادية بتنفيذ البرامج والسياسات والشروط المرتبطة بالمنحة، ويتم تحديد المعالجات المحاسبية من خلال طبيعة الظروف والاحداث التي ادت الى تحقيقها، وذلك عن طريق قياس المنح الحكومية التي حصلت عليها الوحدة الاقتصادية من جهة حكومية بدون التنازل عن اي اصل او تحمل اية التزامات او قيود مقابل ذلك على اساس القيمة العادلة للأصل الممنوح، ويتم اثبات المنح الحكومية عند توفر الشروط المذكورة اعلاه كمنح حكومية مطلقة ضمن حقوق الملكية، ويتم قياس المنح الحكومية المشروطة التي تتوافر فيها الشروط المحددة المذكورة اعلاه على اساس القيمة العادلة للأصل الممنوح ويتم اثباتها كمنح حكومية مشروطة ضمن المطلوبات، ويتم اثبات المنح المقيدة

التي تتوفر فيها الشروط المذكورة اعلاه على اساس القيمة العادلة للأصل الممنوح ويتم اثباتها كمنح حكومية مقيدة ضمن حقوق الملكية. (المعيار المحاسبي السعودي رقم 18، 2005: 2409 و 2410) .

اما في حالة قياس واثبات المنح الحكومية بعد الحصول على الاصل فيتم قياس المنح الحكومية المشروطة، اذا لم تتحقق الشروط المقررة بها، على اساس الكلفة التاريخية للأصل الممنوح، ويستمر اثباتها كمطلوب، اما اذا تحققت الشروط فيتم قياسها على اساس الكلفة التاريخية للأصل الممنوح في تاريخ تحقق الشروط ويتم اثباتها كمنح حكومية مطلقة. اما قياس المنح الحكومية المقيدة فيتم قياسها على اساس الكلفة التاريخية للأصل الممنوح ويتم اثباتها كمنح حكومية مطلقة عند انتهاء القيد. وفي حلة عدم التزام الوحدة الاقتصادية بالقيد الذي تم بموجبه منح الاصل ينبغي اثبات المنح الحكومية المقيدة كمطلوبات عند التحقق من عدم الالتزام بالقيد المفروض على الوحدة الاقتصادية بصافي القيمة الدفترية للأصل (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 118 و 119) .

وينبغي أيضاً إعادة تبويب المنح الحكومية او الاصول المرتبطة بالمنحة اذا ظهر ما يستوجب ذلك بحسب الشروط او القيود المرتبطة بالمنحة ويتم احتسابها واثباتها على اساس صافي القيمة الدفترية للأصل في تاريخ اعادة التبويب عند التحقق فوراً، اما المنح الحكومية القابلة للاسترداد او الاصل المرتبط بها يتم قياسها على اساس صافي القيمة الدفترية للأصل الممنوح المسترد، ويتم اثباتها كخصم في تاريخ التحقق، اما في حالة وجود فرق بين القيمة المحددة من قبل الجهة الحكومية والمسجلة في سجلات الوحدة الاقتصادية فيتم اثبات الفرق كمكاسب او خسائر عند تحققها فوراً (معيار المحاسبة عن الاعانات والمنح الحكومية السعودي رقم 18، 2005: 122 , 121) .

واشار المعيار السعودي رقم 18 " المحاسبة عن الاعانات والمنح الحكومية رقم 18" الى انه يتم الافصاح عن الاصول الممنوحة في قائمة المركز المالي بحسب البند الذي خصصت لها في الاتفاقية المحددة، اما اصول ممنوحة مشروطة او اصول ممنوحة مقيدة او اصول ممنوحة مطلقة كما انه يجب تخفيض مجموع الاستهلاك من تكلفة الاصل المرتبط به، حيث يتم ادراج المنح الحكومية المطلقة في قائمة المركز المالي تحت بند مستقل ضمن حقوق الملكية، اما المنح المشروطة فتدرج في قائمة المركز المالي ضمن المطلوبات وبعد تحقيق الشرط يتم ادراجها ضمن حقوق الملكية كمنح مطلقة، اما مصروف الاستهلاك الاصل الممنوح والتكاليف المرتبطة بها فتدرج في قائمة الدخل تحت فقرة مستقلة بحسب الحدث الذي ادى الى تحققه، اما في قائمة التدفقات النقدية فيتم تبويب المنح الحكومية المتعلقة بالاصول الثابتة ضمن التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية، اما التدفقات النقدية الناتجة عن الاعانات المرتبطة بالأنشطة التشغيلية فيتم ادراجها ضمن التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية، والاعانات المرتبطة بتوزيعات الارباح فيتم ادراجها في قائمة التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية، اما الاعانات الحكومية النقدية فتدرج في فقرة مستقلة ضمن الايرادات او المكاسب بحسب الحدث الذي ادى لتحقيقه، اما الاعانات الحكومية المحصلة مقدماً والتي تخص عدة سنوات فيتم ادراجها في قائمة المركز المالي تحت بند الايرادات مؤجلة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2005: 124-128)

المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية في ظل التطبيقات المحاسبية العراقية :

حددت الامانة العامة لمجلس الوزراء العراقي عدة خطوات لمعالجة الاجراءات المحاسبية للمنح الحكومية المستلمة، وقد شكلت لجنة مختصة بذلك لوضع نظام شامل ومتكامل للمعلومات والمعالجات

المحاسبية لموضوع المنح المالية المقدمة لجمهورية العراق من قبل الدول والمنظمات الدولية، وقد اشارت اللجنة الى اهمية الموضوع لغرض وضع معالجة للمنح النقدية والعينية وقد توصلت اللجنة الى اهم الاجراءات والمعالجات المحاسبية للمنح الحكومية وكالاتي (وزارة المالية، الكتاب السنوي، 2010:49-48):

١. يتم معالجة المنح ضمن الموازنة العامة كالاتي :-

أ. ادخال المنح النقدية تلقائياً الى الموازنة العامة كمصروفات وايرادات حيث يتم الاشارة الى ذلك في قانون الموازنة العامة على ان تقوم التشكيلات كافة بإبلاغ وزارة المالية بذلك عن طريق كشف ديون تلك المبالغ وجهة التمويل.

ب. ادخال المنح العينية ضمن الموازنة ايضاً ويتم الافصاح عنها كونها عينية وليست نقدية.

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

٢. عند استلام التشكيلات لمنح نقدية بعد اقرار الموازنة العامة فان على تلك التشكيلات ابلاغ وزارة المالية بالمبالغ المستلمة لكي يتم ادراجها ضمن الموازنة التكميلية .

٣. اذا اعدت الموازنة التكميلية واستلمت بعض من التشكيلات المنح بعد تلك المدة يجب ان تدخل ضمن الحسابات الختامية لتلك التشكيلات مع الافصاح 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 اساس الصلاحية الممنوحة له في مجال التبرعات والاعانات وتعديل الموازنة على اساسها.

٤. عند وجود منح عينية يجب تبليغ وزارة المالية بها ايضاً عن طريق جداول تنظمها التشكيلات المستفيدة من تلك المنح ويتم ادخالها في الموازنة العامة للدولة على ان تتضمن مبالغها واسم الجهة الممولة ويمكن تثبيت قيمتها النقدية في وقت الاستلام ضمن الموازنة الاعتيادية او الاستثمارية .

٥. في حال عدم معرفة التشكيلات لأقيام المنح العينية تشكل بأمر وزاري لجان لغرض تقييمها وادراجها ضمن الموازنة كما ورد اعلاه ويرفع الطلب الى الجهات المانحة عند الاتفاق الاولي بتقديم المنحة تزويد وزارتي المالية والتخطيط والتعاون الانمائي بتفاصيل تلك المنح لإمكانية تسجيلها في السجلات المالية وضمن موازنة الدولة .

٦. تكون المعالجات القيدية للمنح العينية بان تسجل ضمن الايرادات والمصاريف في السنة المالية وكذلك لأغراض السيطرة عليها تنظم القيود النظامية للمصارف الرأسمالية.

٧. تعالج المنح للوحدات الممولة ذاتياً المستلمة او المقررة اما ان تكون ضمن الموازنة الاستثمارية او الموازنة التخطيطية الخاصة بالوحدة الاقتصادية.

٨. لغرض تنفيذ الاجراءات الوارد في الفقرات اعلاه يتطلب وجود نظام معلومات متكامل موحد ومطبق من كافة التشكيلات متمثلة بالنظام المحاسبي وسجلاته المعتمدة وكذلك نظام احصائي وهي السجلات الاحصائية لأغراض السيطرة على تلك المنح ومن خلاله يتم تزويد وزارتي المالية والتخطيط والتعاون الانمائي بالمعلومات الواجبة عن تلك المبالغ الممولة من الدول المانحة عن طريق اعداد كشوفات بمبالغ المنح وترفق مع البيانات المالية لتلك التشكيلات.

ويمكن توضيح انواع المنح الحكومية من حيث المعالجات المحاسبية المستخدمة وفقاً للمعايير الدولية في الشكل رقم (1) الاتي : (الشكل من اعداد الباحث) :



ويمكن توضيح المعالجات المحاسبية للمنح الحكومية وذلك من الجدول رقم (2) الذي يوضح مقارنة لأنواع المعايير الدولية التي تم استعراضها في هذا البحث وبعض المعايير العربية وكذلك المعالجات المحاسبية العراقية للمنح والمساعدات الحكومية والتي تم دراستها في هذا البحث (الجدول من اعداد الباحث):

اسم المعيار	من حيث التصنيف	من حيث المعالجات المحاسبية	من حيث الافصاح
المعيار الدولي رقم 20	تصنيف المنح الحكومية وفقاً للمعيار لهذا المعيار الى منح حكومية ومساعدات حكومية	وفقاً لهذا المعيار يتم المحاسبة عن المنح الحكومية المتعلقة بالدخل في الجانب الدائن من قائمة الدخل باستخدام إحدى الطريقتين: الطريقة الأولى: عرض المنح الحكومية في بند مستقل تحت عنوان (الدخل من مصادر أخرى). الطريقة الثانية: خصم قيمة المنحة الحكومية من قيمة المصروفات المتعلقة بها. ويمكن عرض المنحة الحكومية المتعلقة بالاصول بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي وفقاً لأحدى الطريقتين: الطريقة الأولى : عرض المنحة الحكومية في قائمة المركز المالي ضمن بند مستقل (الإيرادات المؤجلة) . الطريقة الثانية : خصم قيمة المنحة الحكومية من قيمة الاصل المتعلقة بها.	يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 عدة اجراءات ينبغي الافصاح عنها وهي: ٥. السياسات المحاسبية التي يتم اتباعها فيما يتعلق بالمنح الحكومية . ٦. الافصاح عن طبيعة المنح الحكومية التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية . ٧. وكذلك الافصاح عن الأشكال الاخرى من المساعدات الحكومية التي تم الاستفادة منها من قبل الوحدة الاقتصادية. ٨. كما ينبغي كذلك الافصاح عن الشروط التي لم يتم تحقيقها واية تعليمات اخرى تتعلق بالمنح والمساعدات الحكومية التي اعترفت بها الوحدة الاقتصادية.

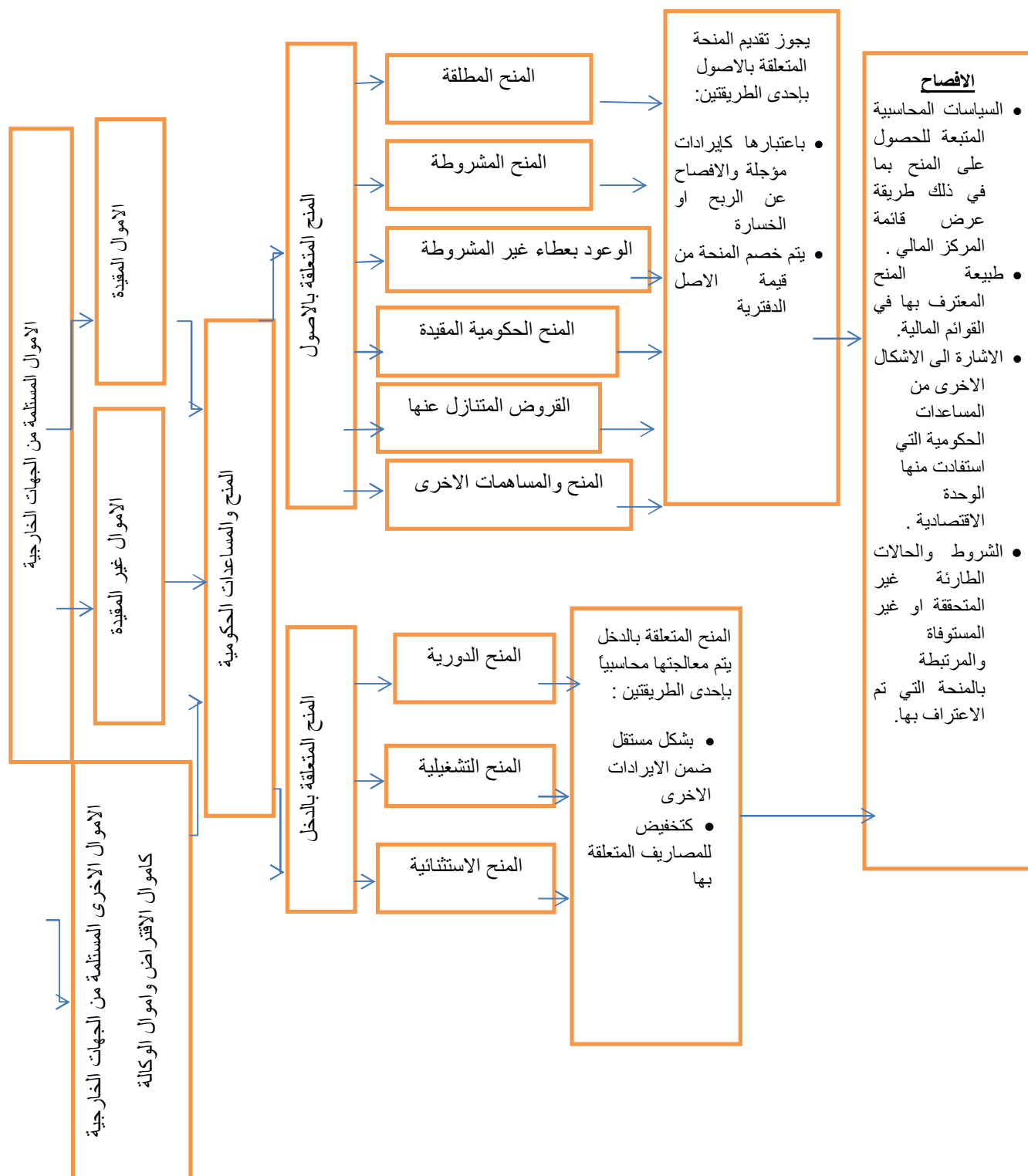
المعيار الأمريكي رقم 116	تصنيف المنح الحكومية وفقاً للمعيار الأمريكي إلى مساهمات حكومية مستلمة والتي تتضمن الوعود بعبء غير المشروطة، والمساهمات المقدمة للغير والتي تتضمن أيضاً الوعود بعبء غير المشروطة	وفقاً لهذا المعيار يتم الاعتراف بالمساهمات المستلمة كإيرادات أو مكاسب في الفترة التي تم استلامها أو كأصول أو كتخفيض للمطلوبات أو كمصروف حسب شكل المنفعة التي تم الاستفادة منها ويتم قياس المساهمات المستلمة بالقيمة العادلة، وينبغي التمييز بين المساهمات التي استلمتها المنظمات غير الهادفة للربح المقيدة أو غير المقيدة، والتمييز بين المساهمات المقيدة بقيود دائمة والمساهمات المقيدة بقيود مؤقتة والمساهمات غير المقيدة.	حدد المعيار الأمريكي رقم 116 المتطلبات التي ينبغي الإفصاح عنها للمنح الحكومية وهي : ١. الإفصاح عن السياسات المحاسبية وقيمة المساهمات المستحقة من أصول نقدية أو أصول أخرى ومدى تأثيرها على قائمة المركز المالي . ٢. الإفصاح عن الأنشطة والبرامج التي يتم فيها تقديم المساهمات على شكل خدمات وطبيعة تلك الخدمات والفترة التي ستمنح خلالها وقيمتها المعترف بها كإيراد خلال الفترة . ٣. الإفصاح عن مساهمات الوعود بعبء غير المشروطة وقيمتها المتوقع استلامها وتاريخ الاستحقاق. ٤. الإفصاح عن الوعود بعبء المشروطة مع تحديد خصائصها حسب الشروط التي تم الاتفاق عليها ومدى تنفيذ الشروط واستيفائها.
المعيار المصري رقم 12	تصنيف المنح الحكومية إلى منح حكومية ومساعدات حكومية كما في المعيار المحاسبى الدولي	لا تختلف المعالجات المحاسبية لهذا المعيار عن المعيار المحاسبى الدولي رقم 20 حيث يتم استخدام أسلوبين رئيسيين للمعالجات المحاسبية عن المنح الحكومية وهما: ١. مدخل راس المال :والذي يعتمد بإضافة قيمة المنحة إلى حقوق الملكية مباشرة. ٢. مدخل الدخل: الذي يعد المنحة الحكومية إيراداً للوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية أو لعدة فترات. وان هناك طريقتين يتم اعتمادها للاعتراف بالمنحة الحكومية : الطريقة الاولى : كون المنحة الحكومية كدخل مؤجل ويتم تسجيلها في قائمة الدخل على اساس منتظم لعدد سنوات عمر الاصل الانتاجي . الطريقة الثانية : تخفيض قيمة الاصل بمقدار قيمة المنحة الحكومية للوصول الى صافي قيمة الاصل ويتم اثبات المنحة كإيراد على مدى عمر الاصل القابل للاستهلاك وذلك بتخفيض قيمة مصروف الاستهلاك السنوي .	ان المعيار المحاسبى المصري رقم 12 يعتمد نفس الاجراءات المتبعة من قبل المعيار المحاسبى الدولي رقم 20 والذي يفصح هذا المعيار عن ٤. السياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالمنح الحكومية بما فيها طرق عرض المنح الحكومية . ٥. مقدار وطبيعة المنح الحكومية التي تم ادراجها في القوائم المالية مع الإفصاح عن اشكال المساعدات الحكومية الاخرى التي استفادت منها الوحدة الاقتصادية. ٦. الالتزامات والشروط التي لا تقدر الوحدة الاقتصادية على تنفيذها واية ظروف محتملة متعلقة بالمساعدات التي تم تثبيتها في السجلات المحاسبية.
المعيار السعودي رقم 18	تصنيف المنح الحكومي إلى منح حكومية واعانات حكومية	وفقاً لهذا المعيار فانه يتم المحاسبة عن المنح الحكومية وكالاتي : ١. المنح التي يتم استلامها مقدماً والتي تم الاستفادة منها لأكثر من مدة يتم قياسها بالقيمة العادلة للأصل ويتم تثبيت المنحة كإيراد مؤجل في تاريخ استلامه، ويتم توزيع قيمة الاصل على الفترات التي تم الاستفادة	يعتمد المعيار المحاسبى السعودي رقم 18 عدة اجراءات للإفصاح عن المنح والمساعدات الحكومية منها : ١. الإفصاح عن الاصول الممنوحة في قائمة المركز المالي حسب البند الذي خصصت لها في الاتفاقية المحددة اما كأصول ممنوحة مشروطة او اصول ممنوحة مقيدة او اصول ممنوحة مطلقة .

		منها ومقابلتها مع المصاريف المرتبطة بها . ٢. المنح الحكومية المستلمة عند الحصول على الاصل فيتم قياسها بالقيمة العادلة للأصل، فيتم اثبات المنح الحكومية غير المشروطة وبدون التزام او قيود او التنازل عن اي اصل كمنح حكومية مطلقة ضمن حقوق الملكية، اما المنح الحكومية المشروطة فيتم اثباتها بالقيمة العادلة للأصل المستلم ويتم اثباتها كمنحة حكومية مشروطة ضمن المطلوبات، اما المنح المقيدة فيتم اثباتها كمنحة حكومية مقيدة ضمن حقوق الملكية بالقيمة العادلة. ٣. المنح الحكومية المستلمة بعد الحصول على الاصل فاذا كانت منح حكومية مشروطة ولم تحقق الشروط المرتبطة بالمنحة فيتم قياسها على اساس الكلفة التاريخية للأصل المستلم ويستمر اثباتها كمطلوبات، اما اذا حققت الشروط فيتم اثباتها على اساس الكلفة التاريخية للأصل في تاريخ تحقق الشروط وتثبيتها كمنح حكومية مطلقة، اما المنح الحكومية المقيدة فيتم قياسها على اساس الكلفة التاريخية للأصل المستلم ويتم اثباتها كمنح مطلقة عند انتهاء القيود، وفي حالة عدم الالتزام بالقيود فيتم تثبيت المنحة كمطلوب بصافي القيمة الدفترية للأصل .	٢. ينبغي تخفيض مجموع الاستهلاك من تكلفة الاصل المرتبط به ، حيث تدرج المنح الحكومية المطلقة في قائمة المركز المالي ضمن حقوق الملكية ، اما المنح المشروطة فتدرج في قائمة المركز المالي ضمن المطلوبات وبعد تحقيق الشرط يتم ادراجها ضمن حقوق الملكية كمنح مطلقة ، اما مصروف الاستهلاك الاصل الممنوح والتكاليف المرتبطة بها فتدرج في قائمة الدخل تحت فقرة مستقلة حسب الحدث الذي ادى الى تحققه . ٣. في قائمة التدفقات النقدية فيتم ادراج المنح الحكومية المتعلقة بالأصول الثابتة ضمن التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية، اما التدفقات النقدية الناتجة عن الاعانات المرتبطة بالأنشطة التشغيلية فيتم ادراجها ضمن التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية ، والاعانات المرتبطة بتوزيعات الارباح فتدرج في قائمة التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية ، اما الاعانات الحكومية النقدية فيتم ادراجها في فقرة مستقلة ضمن الإيرادات او المكاسب حسب الحدث الذي ادى لتحقيقه ، اما الاعانات الحكومية المحصلة مقدماً والتي تخص عدة سنوات فيتم ادراجها في قائمة المركز المالي تحت بند إيرادات مؤجلة
المعالجات المحاسبية العراقية	تقسيم المنح الحكومية الى منح نقدية ومنح غير نقدية عينية	وفقاً للمعالجات المحاسبية للمنح الحكومية وفقاً للإجراءات الحكومية في العراق : ١. 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 . ٢. معالجة المنح للوحدات الممولة ذاتياً اما ان تكون ضمن الموازنة الاستثمارية او الموازنة التخطيطية الخاصة بالوحدة الاقتصادية .	ان الإفصاح المحاسبي للمنح الحكومية تكون ضمن الموازنة العامة للدولة وكالاتي :- ١. ادخال المنح النقدية تلقائياً الى الموازنة العامة كمصروفات وإيرادات حيث يتم الإشارة الى ذلك في قانون الموازنة العامة على ان تقوم المؤسسات كافة بإبلاغ وزارة المالية بذلك عن طريق كشف بالمبالغ وجهة التمويل. ٢. ادراج المنح العينية ضمن الموازنة ايضاً ويتم الإفصاح عنها كونها منح عينية وليست نقدية ، ويتم تبويب تلك المنح بنوعها النقدية والعينية في ملاحق ترفق مع الموازنة العامة للدولة. ٣. عندما تستلم المنح النقدية من قبل المؤسسات بعد اقرار الموازنة العامة فانه ينبغي على تلك التشكيلات ابلاغ وزارة المالية بالمبالغ المستلمة لكي يتم ادراجها ضمن الموازنة التكميلية . ٤. اما اذا اعدت الموازنة التكميلية واستلمت بعض من تلك التشكيلات المنح بعد الموازنة التكميلية فينبغي

عند ذلك ادخال تلك المنح ضمن الحسابات الختامية لتلك التشكيلات مع ضرورة الافصاح عنها لغرض تبرير الاختلاف بين التخصيصات بالموازنة العامة وتلك الحسابات.			
--	--	--	--

ويمكن تلخيص وتوضيح انواع المنح والمساعدات الحكومية والمعالجات المحاسبية المستخدمة للمنح

الحكومية والافصاح عنها في الشكل رقم (2) (الشكل من اعداد الباحث) :



المبحث الرابع : الجانب العملي

المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية في وزارة المالية العراقية

نبذة عن وزارة المالية العراقية :

تسعى وزارة المالية العراقية الى بناء اسس واتجاهات التخطيط المالي للدولة وتحديد المفاهيم العامة والتفصيلية لعناصر الخطة المالية ضمن برنامج السياسة العامة لها وتعزيز سبل التنمية وتوفير سبل اعداد الخطة ومتابعة تنفيذها www.mof.gov.iq.

المعالجات المحاسبية للمنح والمساعدات الحكومية في وزارة المالية العراقية:

تم الاطلاع على الالية المعتمدة من قبل وزارة المالية العراقية وكيفية معالجتها للمنح والمساعدات الحكومية ويمكن توضيح اهم الاجراءات المحاسبية والرقابية التي تتخذها الدوائر المعنية في وزارة المالية لتسجيل المنح والمساعدات الحكومية والسيطرة عليها، مع ملاحظة انه لا يوجد تصنيف معتمد من قبل وزارة المالية للمنح الحكومية كونها منحاً مشروطة او منحاً مقيدة او منحاً مطلقة.

كيفية تسجيل المنح والمساعدات الحكومية في قسم السجلات المحاسبية:

عند تقديم المنح او المساعدات الحكومية للدائرة المعنية- من جهات او منظمات خارجية- يتم قيدها ايراداً 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 الى دائرة الموازنة بوصول المبلغ لغرض وضع التخصيص اللازم لصرف المبلغ للدائرة المعنية .

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

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

وللتوضيح اكثر نورد المثال التالي: عند وصول- ورود - المبلغ الى وزارة المالية من الجهة المانحة يتم قيده ايراداً بحساب الامانات باسم الدائرة فيكون القيد قيد رقم (١) :

301020101	من حـ/ البنك	XXX
4020109	الى حـ/ الامانات باسم الدائرة المعنية	XXX

وعند وصول المبلغ وتقييده في السجلات يتم اشعار دائرة الموازنة لوضع التخصيص وصرفه للدائرة المعنية، فيتم تنزيل المبلغ من حساب الامانات وقيده ايراداً نهائياً بكامل المبلغ وعند صرفه الى الدائرة المعنية يكون القيد التالي قيد رقم (٢):

407020101	من حـ/ ايراد جاري باسم الدائرة المعنية	XXX
301020101	الى حـ / البنك	XXX

وبعد ذلك يتم اغلاق الامانات المسجلة باسم الدائرة المعنية فيتم تسجيل القيد التالي في السجلات

المحاسبية لوزارة المالية قيد رقم (٣):

4020109	من حـ / الامانات باسم الدائرة المعنية	XXX
306071	الى حـ / ايراد نهائي _ منح المنظمات الدولية	XXX

وعند استلام المبلغ من قبل الدائرة المعنية يتم تسجيل القيد التالي في سجلات الدائرة المستلمة للمنحة الحكومية قيد رقم (٤):

301020101	من حـ / البنك	XXX
407020101	الى حـ / ايراد جاري مع دائرة المحاسبة	XXX

وقد اوضح قسم الحسابات النقدية التابع الى دائرة المحاسبة في وزارة المالية بان المنح الحكومية اما ان تكون المنح من خارج العراق او منح من داخل العراق ، والمنح الحكومية قد تكون منحاً نقدية او منحاً عينية.

المنح الخارجية: وفي حالة كون المنحة النقدية من خارج العراق فيتم اتخاذ الاجراءات التالية:

١. ايداع المبلغ في حساب وزارة المالية / النقدية ، ويحدد ايراداً في حساب الامانات.
٢. يتم استحصال موافقة السيد الوزير على قبول المبلغ ومفاتيح دائرة الموازنة لوضع التخصيص بما يقابل المبلغ بالدينار العراقي وحسب اوجه الصرف المقدمة من قبل الدائرة المعنية .
٣. بعد استحصال موافقة السيد الوزير ترفع الموافقة الى دائرة الموازنة لوضع التخصيص اللازم بذلك.
٤. بعدها يتم وضع التبويب الخاص بالمبلغ المستلم لقيده ايراداً نهائياً في الخزينة العامة .
٥. وبعد وضع التخصيص ايراداً من قبل دائرة الموازنة تقوم الدائرة المعنية بطلب تمويلها بالمبلغ.
٦. وبعد ذلك يقوم قسم النقدية بتمويل الدائرة المعنية بالمبلغ المطلوب واجراء التسوية من قبل قسم النقدية بعكس مبلغ المنحة الحكومية المقيدة امانات الى ايراد نهائي حسب التبويب المخصص لها كما في القيد رقم (٣) اعلاه، وبحسب التبويب الذي يتم تبليغ قسم النقدية به من قبل دائرة الموازنة .

4020109	من حـ / الامانات باسم الدائرة المعنية	XXX
108021014	الى حـ / ايراد نهائي	XXX

وعند تمويل الدائرة المعنية فيتم تسجيل القيد التالي قيد رقم (٥):

407020101	من حـ / ايراد جاري / الدائرة المعنية	XXX
301020101	الى حـ / البنك	XXX

اما بخصوص المنح العينية من خارج العراق فتتبع الاجراءات السابقة نفسها بالنسبة للمنح النقدية باستحصال موافقة السيد الوزير واتباع السياقات الادارية - مع ملاحظة انه لا يوجد مبلغ مودع في حساب دائرة الموازنة / النقدية - وعند صدور كتاب دائرة الموازنة بوضع التخصيص وبيان نوع الايراد يتم اليعاز الى الدائرة المعنية بتثبيت القيد المبين في ادناه دون أن يتم تمويل اي مبلغ، ويتم تثمين المواد المستلمة كمنحة من قبل لجنة تشكل في الدائرة المعنية ويتم تقييم المادة ورفعها الى السيد وزير المالية لوضع التخصيص وتبويب الايرادات ويكون القيد رقم (٦) :

XXX	من حـ / مصروف نهائي	حسب التبويب من دائرة الموازنة
XXX	الى حـ / ايراد نهائي	108021014

المنح الداخلية: وتكون هذه المنح الحكومية بين دوائر الدولة الممولة مركزياً وغالباً ما تكون منح عينية فيتم تقييم المواد عن طريق لجنة تشكل في الدائرة المستلمة للمنحة ويتم تقديم طلب الى وزارة المالية لاستحصال الموافقة على قبول المنحة، وهنا يجب ان يتم ملاحظة مبالغ هذه المنح المستلمة فالمنح التي تكون مبالغها تزيد على عشرة ملايين دينار عراقي ولغاية خمسين مليون دينار عراقي فيتطلب الامر استحصال موافقة وزير المالية على قبول المنحة حيث يتم اليعاز الى الدائرة المعنية بتثبيت القيد المبين ادناه قيد رقم (٧):

XXX	من -/ موجودات ثابتة او مخزون ثابت	30904 او 30905 حسب التصنيف
XXX	الى/ مقابل الموجودات او مقابل المخزون	40904 او 40905 حسب التصنيف

ويتم اليعاز الى الدائرة التي قامت بتقديم المنحة الحكومية بتثبيت القيد التالي قيد رقم (٨):

XXX	من -/ مقابل موجودات ثابتة او مقابل مخزون ثابت	40904 او 40905 حسب التصنيف
XXX	الى -/ الموجودات الثابتة او المخزون الثابت	30904 او 30905 حسب التصنيف

اما بالنسبة للمنح او الهدايا التي تزيد قيمتها عن خمسين مليون دينار عراقي فيتم استحصال موافقة الامانة العامة لمجلس الوزراء عن طريق وزارة المالية ومن ثم يتم اليعاز بتثبيت القيود في الدائرة التي منحت المنحة والدائرة التي استلمت المنحة او الهدية.

وفي حالة الهبات او المنح التي تكون مبالغها اقل من عشرة ملايين دينار عراقي فتكون باستحصال موافقات الرئيس الاعلى للدائرتين المعنيتين، الدائرة التي منحت الهدية والدائرة التي استلمت الهدية او المنحة الحكومية ويتم تسجيل القيود نفسها قيد رقم (٩):

XXX	من -/ الموجودات الثابتة او المخزون الثابت	30904 او 30905 حسب التصنيف
XXX	الى -/ مقابل موجودات ثابتة او مقابل مخزون ثابت	40904 او 40905 حسب التصنيف

ويلاحظ من خلال الاطلاع على المعالجات المحاسبية التي تتم في وزارة المالية والتي يتم فيها معالجة المنح والمساعدات الحكومية والتي يتم استلامها من الجهات الخارجية لغرض تمويلها الى قطاعات مختلفة، انه لا يوجد تصنيف معتمد للمنح والمساعدات الحكومية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، ولا توجد رقابة فعلية وحقيقية تتم من خلالها متابعة هذه المنح المستلمة من قبل الجهات الخارجية وهل حققت الوحدات او المؤسسات الشروط او القيود التي فرضتها الجهات المانحة والتي من اجلها تم استلام المنحة، وان معظم المنح والمساعدات الحكومية يتم تخصيصها وصرفها لتمويل التخصيصات التشغيلية قصير الاجل، وعدم تخصيص هذه المنح لأغراض بناء وتعمير البنى التحتية الاستراتيجية في العراق والإفادة منها في المشاريع الاستثمارية طويلة الاجل.

ومن خلال الملاحظات والمعالجات المحاسبية الموجودة والمعتمدة حالياً في المؤسسات العراقية يؤيد الباحث بصحة فرضيات البحث بانه من خلال تبني المؤسسات العراقية للمعيار الدولي رقم 20 الخاص بالمنح والمساعدات الحكومية سيؤدي الى امكانية السيطرة على تلك المنح والمساعدات الحكومية المستلمة من الجهات الخارجية والاستفادة منها قدر الامكان والتي يتم الافصاح عنها في اطار المنح والمساعدات الحكومية وبالتالي سهولة الرقابة عليها ومتابعة مدى التزام الجهات المستفيدة من تنفيذ المشاريع التي من اجلها تم استلام المنحة الحكومية، وكذلك فان استخدام وتبني المعايير المحاسبية الدولية يؤدي الى امكانية تسهيل مهمة

الحصول على المنح والمساعدات الحكومية من الجهات الخارجية سواءً أكانت المنح مشروطة أم غير مشروطة أو قروض تم التنازل عنها وذلك من خلال اإطلاع تلك الجهات الخارجية على القوائم والسجلات المحاسبفة العراقية التي يتم الافصاح عنها ومعرفة مدى التزام المؤسسات العراقية بتنفيذ الشروط التي قءمت من أجلها المنحة وامكانية تسديدها في حالة عدم الالتزام بالشروط المحددة.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات :

١. عدم وجود معيار محاسبي عراقي يعالج المنح الحكومية في السجلات المحاسبفة وكيفية السيطرة والرقابة عليها وتصنيفها حسب طبيعتها والغرض الذي خصصت لها.
٢. تفتقر المعالجات المحاسبفة في الوحدات الحكومية العراقية الى تصنيف المنح الحكومية بحسب المعايير الدولية .
٣. لم يتضمن النظام المحاسبي الحكومي للمعالجات المحاسبفة عن المنح والمساعدات الحكومية وفقاً للمعايير الدولية المعتمدة.
٤. ضعف إجراءات المتابعة والرقابة من قبل الجهات الرسمية العراقية للمؤسسات الحكومية أو الوحدات الاقتصادية الأخرى التي استلمت المنح الحكومية من الجهات الخارجية وإن المنح الحكومية قد صرفت للغرض الذي خصصت له، وبالتالي ضياع التخصيصات المالية المخصصة لبناء البنى التحتية وتطويرها في الاقتصاد العراقي.
٥. عدم وجود معالجات محاسبفة عراقفة معتمدة من قبل الجهات الرسمية للمنح الحكومية يمكن من خلالها المؤسسات الرسمية متابعتها والافصاح عنها.
٦. إن معظم المنح المساعدات الحكومية يتم تخصيصها وصرفها لتمويل التخصيصات التشغيلفة قصيرة الأجل، وعدم تخصيص هذه المنح لأغراض بناء وتعمير البنى التحتية العراقية والإفادة منها في المشاريع الاستراتيجية طويلة الأجل.

ثانياً : التوصيات :

١. ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبفة والرقابية العراقية بإصدار معيار خاص بالمنح والمساعدات الحكومية والذي يحتوي على الفة واضحة للقياس المحاسبي والافصاح عنها.
٢. ينبغي تصنيف المنح المستلمة من الجهات الخارجية بحسب طبيعتها والغرض الذي خصصت له. وفقاً للمعايير المحاسبفة الدولية المعتمدة.
٣. الافصاح عن المنح الحكومية المستلمة من الجهات الخارجية في السجلات المحاسبفة والافصاح عن الشروط أو القيود المرتبطة بالمنحة الحكومية لمعرفة مدى تطبيق الشروط التي تم من أجلها استلام المنحة.
٤. ضرورة قيام الجهات الرقابفة العراقية بمتابعة المنح الحكومية المستلمة من الجهات الخارجية وإنها قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبفة والافصاح عنها وقد انجزت المؤسسات الرسمية المستلمة للمنح الحكومية الغرض والشروط التي من أجلها تم استلام المنحة.
٥. إن يتم تخصيص المنح والمساعدات التي يتم استلامها من الجهات الخارجية لإنشاء وتعمير البنى التحتية العراقية طويلة الأجل وليست للأغراض التشغيلفة قصيرة الأجل.

قائمة المراجع Reverences

أولاً : المصادر العربية Arabic Reverences :

١. المهاييتي، محمد خالد. بدون سنة نشر، "المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين .
٢. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، معيار المحاسبة عن الاعانات والمنح الحكومية رقم 18، 2005 .
٣. الزوبعي، فاطمة فزع هدا ب محسن، 2015، "فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية - بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية"، اطروحة معادلة لشهادة الدكتوراه غير منشورة، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
٤. ديوان الرقابة المالية، "النظام المحاسبي الموحد" بغداد، 2011 .
٥. الياسري، محمد فاضل نعمة، 2004، "المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية والإفصاح عنها - دراسة نظرية وتطبيقية في شركة إنتاج الألبسة الجاهزة - المحمودية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٦. مدونة صالح القراء، المعيار المحاسبي العشرون المعاد صياغته 1994، "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية" 2000 .
٧. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين IASCA. "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، ج أ، اطار المفاهيم والمتطلبات، مجموعة طلال ابو غزالة، عمان، المملكة الاردنية الهاشمية، 2015.
٨. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين "المعايير المحاسبية الدولية" الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، مطابع الخط، عمان، الاردن، 1999.
٩. اوربا، ماغنوس، وميرزا، عباس علي، وهولت، جراهام جيه، 2006، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن.
١٠. شرويدر، ريتشارد، وكلارك، مارنل، وكاثي، جاك، 2010، "نظرية المحاسبة"، تعريب، كاجيكي، خالد علي احمد، وقال، ابراهيم ولد محمد. دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية.
١١. كيسو، دونالد، وويجانت، جيرى. تعريب حجاج، د. احمد حامد، 1999، "المحاسبة المتوسطة" الجزء الاول، الطبعة العربية الثانية، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
١٢. معيار المحاسبة المصري رقم 12. "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".
١٣. جميل، عودة "المنح الاجنبية هل حققت أهدافها" 2008. مقالة منشورة على موقع <http://www.alnoor.se>
١٤. وداعة، مروج علي، والعامري، م.د. زهرة حسن، 2011، "المعايير الدولية للمحاسبة عن المنح الخارجية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية" بحث منشور، مجلة الادارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون، العدد الثامن والثمانون.
١٥. وزارة المالية العراقية، "الكتاب السنوي"، 2010 .
١٦. السلطان، سلطان محمد علي وعبد الفتاح أبو المكارم، 2009، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى" المملكة العربية السعودية، دار المريح .

١٧. لجنة المعايير المحاسبية السعودية، "معايير المحاسبة"، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
١٨. لارسن، جون، وموسش، ن. تعريب: ابو المكارم، وصفي عبد الفتاح، وسعيد، كمال الدين، 2007، "المحاسبة المتقدمة " الجزء الثاني، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية .
١٩. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، معيار العرض والافصاح العام رقم 1 "بدون سنة.
٢٠. المعيار المحاسبي المصري رقم 12 " المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية".

ثانياً: المصادر الاجنبية Foreign Reverences:

- CPA Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, IAS.no 20, hang Kong, ", 2014, **Accounting for government grants and disclosure of government assistance**".
- IFRS, IAS No 20 "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance " Technical Summary.
- IFRS, IAS No.20., 2012, " **Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance**" 2012.
- Australian Accounting Standards Board, AASB, no 120, 2015, " **Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance** ".
- Jeter, Debra C; and Chaney , Paul K ., 2007, "Advanced Accounting" Third Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- Larsen, E. John., 2006, " **Modern Advanced Accounting**", university of Southern California, Tenth Edition, Mc Graw Hill.
- 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,. Pearson Prentice Hall 10th ed..
- Schroeder, Richard g; Clark, Myrtle w; Cathey, jack M ., 2009, " Financial Accounting _ Theory and Analysis", ninth edition , Wiley.
- Financial Accounting Standards Board. FAS 116, 1993, "Accounting for **Contributions Received and Contributions Made** ".
- Kieso, Donald, E. Weygandt, Jerry, j. Warfield, Terry, d., 2010, "Intermediate Accounting" thirteenth Edition, Wiley.
- Heibutzki, Ralph., 2015, "what's the Difference Between a Grant & Subsidy" encyclical article in wep.

ثالثاً : الملفات المسحوبة من شبكة المعلومات الدولية :

١. WWW.AASB.GOV.AU
٢. www.Sqarra.wordpress.com
٣. <http://www.socpa.org.sa>
٤. www.mof.gov.iq
٥. www.smallbusiness.chron.com
٦. www.fesalup.com
٧. <http://www.alnoor.se>