

المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية في ظل

النظام المحاسبي الحكومي

دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية

م.م. أحمد سعد جاري

م.م. كريمة عباس جعيلو

المسخلص :

تعد المنح والمساعدات الحكومية في الوقت الحاضر من المتغيرات الاقتصادية المؤثرة في أنشطة الوحدات الاقتصادية وأحدى ادوات السياسة المالية التي تسعى الدولة من خلالها الى توفير الدعم المالي والعيني لتحقيق الاستقرار والتوازن الاقتصادي ورفع معدل النمو الاقتصادي وتحقيق الرفاهية الاجتماعية ولكبر حجم المنح والمساعدات الحكومية التي تلقتها الوحدات الحكومية في العراق من جهات حكومية جهات داخلية وخارجية وعدم وجود معيار محاسبي يسترشد به المحاسبون في اثبات ومعالجة هذه المنح والمساعدات وعدم اظهار هذه المنح والمساعدات في السجلات المحاسبية ، جاء هذا البحث ليساهم ولو بشكل جزئي في ايجاد بعض الحلول والمعالجات لهذه المنح ومن خلال تجربة الباحثين العملية في احدى مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي وهي الجامعة المستنصرية ، وقد تناول البحث الاطار النظري للمنح والمساعدات الحكومية وأهم المعايير المحاسبية الدولية والعربية التي تناولت هذا الموضوع وماتطبق في الوحدات الحكومية العراقية بالاستناد الى عينة البحث وهي الجامعة المستنصرية

المبحث الاول: منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث:

عدم وجود اجراءات واضحة في معالجة وأثبات المنح والمساعدات الحكومية في وحدات الدولة المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي مما يؤدي الى عدم امكانية اجراء القيود المقابلة للموجودات وعدم الدقة في احتساب نتيجة النشاط وعدم تحديد احتياجات الوحدات الحكومية ضمن الموازنة العامة بشكل سليم .

ثانيا : اهمية البحث:

تتجلى اهمية البحث من حدائته فقد شهد العراق بعد العام ٢٠٠٣ تحولا جذريا في اقتصاده فقد تحول الى الاقتصاد الحر والانفتاح على العالم وبعد الحصار الطويل وتخلف مؤسسات الدولة فقد كانت الحاجة ماسة الى دعم حكومي مادي ومعنوي ، داخلي وخارجي جاء على شكل منح ومساعدات بأشكال مختلفة لهذه المؤسسات لنتهض بواقعها وهذا ماحدث في الكثير من المؤسسات ولكن غياب المعالجة المحاسبية المستندة الى المعايير الدولية والتي يمكن من خلالها اثبات ومعالجة هذه المنح والمساعدات وازهارها في السجلات المحاسبية ادى الى عدم التعرف على حقيقة الوضع المالي للوحدات الحكومية وعدم معالجة الموجودات الممنوحة لهذه الوحدات

ثالثا :هدف البحث:

يهدف البحث الى تسليط الضوء على مفهوم المنح والمساعدات الحكومية والاجراءات المحاسبية الخاصة بمعالجتها والافصاح عنها في مؤسسات الدولة المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي ومدى انسجامها مع المعايير الدولية ، ووضع اليات ومقترحات لمعالجة هذه المنح والمساعدات بما يسهم في اثباتها ومعالجتها في السجلات المحاسبية .

رابعا : فرضية البحث:

يستند البحث الى فرضية اساسية مفادها : ان القياس والاثبات والافصاح عن المنح والمساعدات الحكومية وبما ينسجم مع المعايير الدولية يؤدي الى موضوعية المعالجات والنتائج واعداد ادق للموازنة العامة .

خامسا : عينة البحث:

تتمثل عينة البحث بأحدى مؤسسات الدولة المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي وهي الجامعة المستنصرية كونها احدى المؤسسات التي تلقت دعما على شكل منح ومساعدات مالية وغير مالية من جهات حكومية داخلية وخارجية وكونها تمثل مكان عمل الباحثين .

المبحث الثاني : الاطار النظري للمنح والمساعدات الحكومية

اولا : مفهوم المنح والمساعدات الحكومية :

تعد سياسة المنح والمساعدات الحكومية احدى اهم المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر في أنشطة الوحدات الاقتصادية وأحدى ادوات السياسة المالية التي تسعى الدولة من خلالها الى توفير الدعم المالي والعيني لتحقيق الاستقرار والتوازن ورفع معدل النمو الاقتصادي في الوحدات الهادفة للربح وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين في الوحدات غير الهادفة للربح . كما تعد المنح والمساعدات احد مصادر التمويل في الكثير من الدول النامية والتي تعاني من انخفاض مستوى دخل الفرد مقارنة بالدول المتقدمة مع قلة الادخارات وانخفاض رأس المال المتراكم وتزايد حجم الاستهلاك ، ونتيجة لذلك تكون هذه الدول بحاجة ماسة الى المنح والمساعدات الدولية لمواجهة متطلبات الانفاق المتزايد .

والمنحة هي الهبة والمعونة والمنح الخارجية (الاجنبية) هي هبات ومعونات تقدمها الدول الغنية الى الدول الفقيرة وهذه المنح لا تمثل أي التزامات على البلدان المستلمة لها بل انها تمثل انتقال رؤوس الاموال الاجنبية من البلدان المانحة الى البلدان النامية وأن البلد المستلم للمنحة غير ملزم بدفع أي شيء ، لاقساط ولاسعار فائدة (القرشي ، ٢٠٠٧ ، ٢١) . وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالمعيار رقم (١٤) والذي يقابل المعيار الدولي رقم (٢٠) الحالي المنح الحكومية بأنها " كل اجراء حكومي يهدف الى منح منفعة اقتصادية معينة في صورة موارد اقتصادية مقابل التزام المنشأة او المنشأة المعنية بتنفيذ شروط معينة محددة تتعلق بنشاطها التشغيلي بشرط امكانية تحديد قيمتها بقدر معقول من الموضوعية نفذتها في الماضي او تنفيذها مستقبلا ولا تشمل هذه المنح والمساعدات الحكومية أي اجراءات تقوم بها الدولة لتحسين الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمنشأة

مثل تطوير البنية الاساسية او فرض قيود للحد من المنافسة غير المشروعة " (لجنة المعايير المحاسبية الدولية ١٩٩٩، ٤٣١) . اما اللجنة القومية الاميركية للمحاسبة الحكومية فقد عرفت المنح الحكومية بأنها " الهبات التي تقدم من تنظيم حكومي الى تنظيم اخر لاستخدامها او انفاقها في غرض محدد ، وهذه الهبات قد تكون في شكل نقدي او اي اصول اخرى " وقد تم تقسيمها وفق هذا التعريف الى هبات رأسمالية وهبات اخرى وأذا كانت الهبة رأسمالية فهي تكون مقيدة الاستخدام بواسطة المانح ، اما الاخرى غير الرأسمالية فهي تستخدم في تمويل العمليات الجارية (٩٨ ، ١٩٨٠ ، Hay) . وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المنح الحكومية وأسماها المساهمات في المعيار رقم (١١٦) بأنها " اية عمليات غير تبادلية بتحويل نقد او موجودات اخرى لاية وحدة اقتصادية او الغاء او تسوية التزامات في وحدات اخرى من غير المالكين والانواع الشائعة لهذه المساهمات تكون على شكل نقد ، استثمارات ، اراضي ، مباني ، أي استخدام لتسهيلات او منافع ، تجهيزات وبضائع وخدمات اخرى او الوعود غير المشروطة بالعطاء في المستقبل " (Kiso & Others, ٢٠٠٢،٩١٠) . اما عربيا فقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية السعودية المنح والمساعدات الحكومية على انها " تحويلات من جهة حكومية الى المنشأة على شكل اصول نقدية او غير نقدية او تحقيق او تسوية لالتزامات مستحقة على المنشأة توفرها الجهة الحكومية للمنشأة بهدف تنفيذ سياسات وبرامج حكومية محددة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية " (لجنة معايير المحاسبة السعودية ، ٢٠٠٢ ، ١٠) . ولم تتطرق الانظمة المحاسبية المطبقة في العراق الى تعريف للمنح والمساعدات ، فقد ادرجها النظام المحاسبي الموحد ضمن الايرادات التحويلية والتي عرفها على انها " الايرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة احكام قانونية او قرارات ادارية خارج نشاطها الانتاجي وبذلك لا يتغير من مفردات الدخل القومي كونها لا تصنف شيئا عليه (ديوان الرقابة المالية ، ١٩٨٥ ، ١٠٤) . اما النظام المحاسبي الحكومي وضمن حسابات الموازنة فلم تدرج المنح في قانون الموازنة الاتحادية لغاية عام ٢٠٠٦ وتم ادراجها في قانون الموازنة رقم (٤) لسنة ٢٠٠٧ في حساب الايرادات وفق تبويبات الايرادات بعنوان المنح من حكومات اجنبية ، وعانى المشرع بذلك المنح الخارجية دون تعريف واضح ومحدد لماهية المنح والمساعدات الحكومية فضلا عن عدم وجود معيار محاسبي عراقي خاص بمعالجة واثبات المنح والمساعدات الحكومية وبالتالي عدم بيان اثرها في الحسابات الحكومية . ومن خلال التعاريف السابقة للمنح والمساعدات الحكومية يستخلص الباحثان الاتي :

١. ان المنح والمساعدات الحكومية هي نفقات تحويلية (جارية وأستثمارية) على شكل اصول نقدية وغير نقدية تكون بشكل هبة أي بدون مقابل وقد تكون مرتبطة بفرض قيود او تعليمات لكيفية استغلال هذه الهبة من قبل الجهة المانحة .

٢. ان الجهة المانحة هي الحكومة ومن وجهة نظر المحاسبة الحكومية بحسب حماد والبحر " هي الوحدات كافة التي تمارس السلطات التشريعية او القضائية او التنفيذية للدولة في المجالات الادارية او المالية او الاقتصادية (حماد والبحر ، ١٩٩٦ ، ١٠) وهذه الجهات الحكومية قد تكون داخلية او خارجية .

ثانيا : انواع المنح والمساعدات الحكومية :

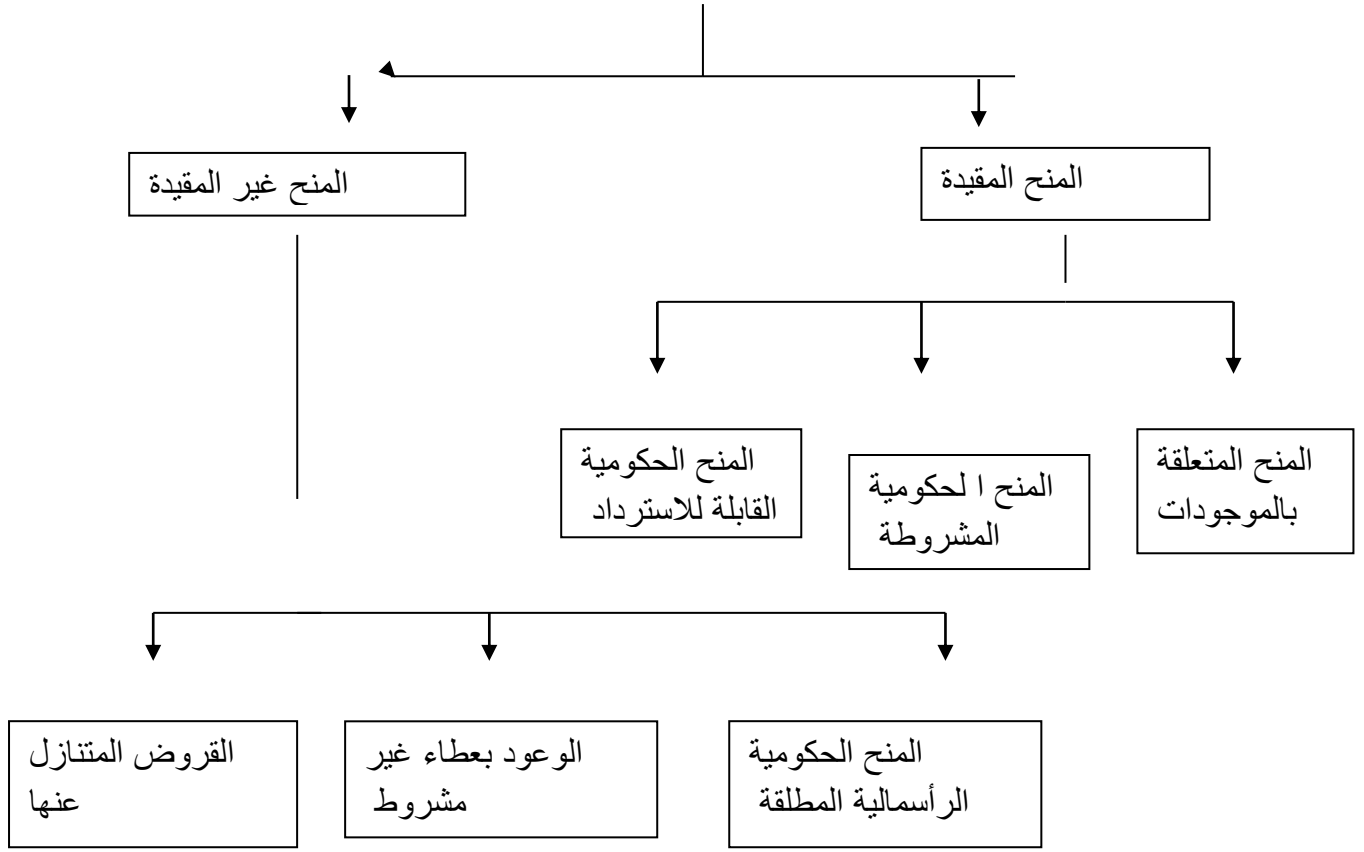
يمكن تصنيف المنح والمساعدات الحكومية حسب مصدر الحصول عليها الى محلية ودولية ، فقد جاء في تعريف مصطلحات المعيار الدولي رقم (٢٠) المعاد صياغته عام ١٩٩٤ ان مصطلح الحكومة ضمن المعيار يشير الى الحكومات والهيئات الحكومية ومايشابهها سواء المحلية او الوطنية او الدولية (لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، مصدر سابق ، ٤٣٥) . وهذه الاموال التي تمنحها الحكومة او الهيئات الحكومية المحلية او الدولية يتفق اكثر الباحثين على تصنيفها الى صنفين رئيسيين :- (الياسري ، المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية ، ١٣)

١. المنح المقيدة :- وتعرف بأنها عبارة عن " الموارد التي تمنح للوحدات الاقتصادية لانفاقها على نشاط معين من أنشطة التنظيم ويطلق عليها احيانا المال المخصص لغرض معين (السلطان وابو المكارم ، ١٩٩٠ ، ٤٤٧) . كما وتعرف الاموال المقيدة على انها كل الاموال التي تكون متاحة للوحدة الاقتصادية للاستخدام في اغراض يحددها المانح او الواهب وتتضمن الاموال المقيدة الاموال المخصصة لاغراض معينة واموال الاوقاف واموال الاحلال والتوسع في الاصول الرأسمالية (نفس المصدر ، ٥١٤) . وقد ورد في الفقرة (١٥١) من المعيار السعودي للمحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية ان المنح المقيدة هي الاصول النقدية وغير النقدية المحولة من الجهة المانحة الى المنشأة مع تعليمات صريحة او ضمنية تقيد الجهة المانحة بموجبها اوجه استخدام المنشأة للاصول الممنوحة بحيث تكون استفادة المنشأة من الاصول قاصرة على استخدام محدد وقد يكون القيد لفترة زمنية محددة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٥ ، ٤١٥) .

٢. المنح غير المقيدة :- ويقصد بها المنح الحكومية غير المشروطة وغير المقيدة ويعنى اخر جميع الاموال غير الواردة في الفقرة الاولى أي ماتحصل عليه الوحدة الاقتصادية او التي بحوزتها ولديها حرية التصرف فيها دون قيد او شرط (الياسري ، مصدر سابق ، ١٣) .

ويرى الباحثان انه يمكن ادراج بعض انواع المنح والمساعدات الحكومية والتي وردت مفاهيمها ضمن المعايير المحاسبية الدولية كأنواع فرعية ضمن التصنيفات الاساسيان السابقان وكما هو موضح في الشكل الاتي :

المنح والمساعدات الحكومية



المصدر (اعداد الباحثان)

فأنواع المنح التي تصنف ضمن المنح المقيدة تشمل الاتي :

١. المنح المتعلقة بالموجودات : وتعرف على انها المنح الحكومية التي يعد الشرط الاساسي للحصول عليها متعلقا بشراء او تأسيس او الحصول على موجودات طويلة الاجل ويمكن فرض شروط ثانوية اخرى لهذه المنح تتعلق في تحديد نوعية هذه الموجودات ومواقعها او الفترات الزمنية التي يمكن خلالها الحصول عليها او اقتنائها فيها او الاحتفاظ بتلك الموجودات (لجنة معايير المحاسبة الدولية ، مصدر سابق ، ٢٧٩).

٢. المنح الحكومية المشروطة : وهي تحويلات غير تبادلية من الجهة الحكومية الى المنشأة مقرونة بشروط محددة يجب تنفيذها قبل ان تصبح التحويلات مطلقة من ثم فالمنح الحكومية المشروطة اتفقا ينشئ حدثا يجب ان يتحقق قبل ان تصبح الاصول او الحقوق المحولة او العهود حقا مكتسبا للمنشأة (لجنة معايير المحاسبة السعودية ، مصدر سابق ، ٢١) .

٣. المنح الحكومية القابلة للاسترداد : ويقصد بها الاصول النقدية وغير النقدية التي يمكن للجهة الحكومية استردادها من المنشأة عند خروج المنشأة عن الالتزام بتنفيذ شروط المنح الحكومية اتي اعطيت من اجلها المنحة ويحقق ذلك متطلبات السياسات او البرامج الحكومية (نفس المصدر ، ١٢) .

اما المنح التي تصنف ضمن المنح غير المقيدة فتشمل الاتي :

١. المنح الحكومية الرأسمالية المطلقة : وهي تحويلات غير تبادلية مطلقة أي غير مشروطة وغير مقيدة تقدم هذه المنح من الجهات الحكومية الى المنشأة بدون مقابل فهي تمثل نقل او تحويل للاصول في اتجاه واحد بحيث تتمتع المنشأة بحق الملكية التامة للاصول الممنوحة ، حق الاستعمال والتصرف كيف تشاء بالانتفاع او البيع او الاستبدال وحق الاختصاص فلاحق لغير المنشأ في الاصول الممنوحة (نفس المصدر ، ١٦) .

٢. الوعود بعبء غير مشروط : وتعرف بأنها تعهدات متوقفة بالمساهمة بمبالغ خاصة من النقد لاية منشأة في المستقبل وهي ليست بعقود ملزمة (Jeter & chanpy , ٢٠٠٢ , ٨٩٨) .

٣. القروض المتنازل عنها : ان التنازل عن قيمة قرض حكومي يعد منحة حكومية اذا توافرت الضمانات المعقولة بأن المنشأة التزمت بالشروط المطلوبة للتنازل عن القرض (Accounting standards boards , ٢٠٠٢ , ٢٠) .

وهناك بعض الاشكال من المنح والمساعدات الحكومية لم يرد ذكرها في التصنيفات السابقة مثل الدعم المالي لخسائر التشغيل طويل الاجل ، الخدمات الفنية والاستشارية الممنوحة بمقابل نسبي او بدون مقابل ، الدعم المالي لبرامج البحث والتطوير في المجال الصناعي والاقليمي فضلا عن بعض المساعدات الحكومية المقدمة للمجتمع المحلي ككل مثل توفير البنية التحتية وتحسين شبكة المواصلات العامة والاتصالات وتوفير تسهيلات مطورة للري وشبكات المياه (الياسري ، مصدر سابق ، ١٩) .

ثالثا : خصائص المنح والمساعدات الحكومية :

من خلال دراسة انواع المنح والمساعدات الحكومية يمكن تمييز المعاملات المالية للمنح والمساعدات الحكومية عن غيرها من المعاملات المالية الاخرى بكونها تمتاز بالخصائص الاتية : (لجنة المعايير المحاسبية السعودية ، مصدر سابق ، ١٧)

١. تحويلات من جهة حكومية الى المنشأة بخلاف المالكين للوحدة الاقتصادية وهذه التحويلات غير تبادلية اختيارية .
٢. قد تكون المنح الحكومية مشروطة او غير مشروطة .
٣. تلتزم المنشأة تجاه المانح بتنفيذ شروط او متطلبات تصب في مصلحة السياسات والبرامج الحكومية بدرجة مقبولة من الدقة .
٤. تمنح المساعدات الحكومية الى جهة محددة المنشأة او طرف ثالث غير الحكومة وبما ينسجم مع السياسة المالية للدولة .
٥. تقدم المنح الحكومية وفقا لاسس قانونية وموضوعية محددة بخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتحصر الجهات الحكومية على تنفيذها .
٦. يمكن للمنشأة توثيق النفقات او المصروفات او الخسائر المتعلقة بالمنح الحكومية المقدمة بدقة معقولة .

رابعا : المعايير المحاسبية المتعلقة بالمنح والمساعدات الحكومية :

تمثل المعايير المحاسبية نماذج او انماط للاداء المحاسبي فهي احكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية او بنوع معين من انواع العمليات او الاحداث او الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية فهي تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدء محاسبي معين وينبغي ان تأتي بترجمة امينة وواعية للمبادئ المحاسبية (الشيرازي ، ١٩٩٠ ، ١٢٢) . وفي المحاسبة يقصد بالمعيار المرشد الاساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على نتائج اعمال المنشأة ومركزها المالي وايصال المعلومات الى المستفيدين منها (الراوي ، ١٩٩٥ ، ٢٤٥) . ويذكر frederick في هذا الصدد انه لايمكن التوصل الى معايير مطلقة التطبيق في النظم الاجتماعية والسياسية كافة لاختلاف الظروف البيئية لذلك ينبغي مراعاة الظروف البيئية المحلية التي قد تتطلبها المعايير (٤٧٠ ، ١٩٨٤ ، Frederick & Gerhard) . وأهم المعايير المحاسبية ذات العلاقة بموضوع المنح والمساعدات الحكومية الاتي :

١. المعيار الدولي رقم (٢٠) الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي وقد صدر هذا المعيار عام ١٩٨٤ بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية ولتعدد اشكال وانواع المنح الحكومية فقد اعيدت صياغة المعيار عام ١٩٩٤ بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية ويحدد هذا المعيار مفهومين للمعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية :
- الاول : اضافة المنح الحكومية الى حساب الارباح والخسائر لمقابلة النفقات التي من اجلها يتوقع المساهمة

الثاني : عدم اضافة المنحة الا في حالة استيفاء الشروط التي منحت من اجلها (Richard & David , ٢٠٠٠ , ١١٢)

٢. المعيار المحاسبي رقم (١١٦) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الاميركية FASB صدر عام ١٩٩٣ بعنوان المحاسبة عن المساهمات المستلمة والمساهمات المسلمة وصدر هذا المعيار نتيجة للتباين في طبيعة المعالجات المحاسبية للمساهمات الحكومية مما اقتضى ضرورة التمييز بين المساهمات المستلمة وماتتضمنه من وعود غير مشروطة بالعتاء وينبغي ان يعترف بها كأيراد خلال المدة نفسها بالقيمة العادلة ، والمساهمات المسلمة المتضمنة لعود غير مشروطة بالعتاء ينبغي ان يعترف بها كمصروف خلال مدة العتاء (الياسري ، مصدر سابق ، ٢٤) .

٣. المعيار المحاسبي رقم (٤) الصادر عن اتحاد المحاسبين القانونيين في انكلترا وصدر عام ١٩٧٧ وتم التركيز فيه فقط على المنح الرأسمالية تاركا المنح المرتبطة بالدخل على انها تؤدي الى مشاكل محاسبية ولتطور اشكال المنح والمساعدات الحكومية فقد اعيدت صياغة هذا المعيار عام ١٩٩٢ بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية (Alexander & Britton , ١٩٩٩ , ٢٢٥)

اما عربيا فقد اصدرت لجنة المعايير المحاسبية السعودية معيار المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية والذي لا يختلف جوهريا عن المعايير الدولية لكنه زاد في تفصيل العمليات المحاسبية والافصاح عن المنح والمساعدات الحكومية وبما يتلائم مع البيئة السعودية .

ولم يصدر ديوان الرقابة المالية العراقي أي معيار يخص المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية رغم الحاجة الماسة لهكذا معيار خصوصا بعد عام ٢٠٠٣ وأستلام الجهات الحكومية العراقية الكثير من المنح والمساعدات الحكومية محلية وأجنبية .

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للمنح والمساعدات الحكومية

لقد حدد المعيار الدولي رقم (٢٠) الصادر عن اتحاد المحاسبين الدوليين منهجين للاعتراف بالمنح الحكومية وهما : (الجعرات ، ٢٠٠٧ ، ٤١٧) .

١. منهج الدخل :- من المبادئ الاساسية في منهج الدخل ضرورة الاعتراف بالمنح الحكومية في بيان الدخل على اساس منطقي منتظم خلال المدد اللازمة لمقابلة تلك المنح مع النفقات الخاصة بها وقد اوضحت الفقرة (١٥) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٠) اهم الحجج المؤيدة لمنهج الدخل وهي الاتي :

أ . تمثل المنح الحكومية موارد تستلمها المنشأة عن غير طريق المساهمين لذلك لايجب ان تضاف الى حقوق المساهمين بل يجب ادخالها في قائمة الدخل في المدد المناسبة .

ب . قلما تكون المنح الحكومية مجانية لذلك فأن المنشأة تكتسب المنحة من خلال الالتزام بشروط وتعهدات معينة مرتبطة بالمنحة وللاعتراف بها كأيراد يتم مقابلتها مع النفقات المتعلقة بها .

ج . بما ان الضرائب على الدخل وماشابهها تقطع من الدخل فإنه من الامور المنطقية معالجة المنح الحكومية التي تعد امتدادا للسياسات المالية العامة في بيان الدخل .

٢ . منهج رأس المال :- ووفقا لهذا المنهج فإنه يتم تسجيل او اضافة المنحة الحكومية مباشرة الى عناصر حقوق الملكية عبر احتياطي رأسمالي غير قابل للتوزيع فالاصل مورد موجود بغض النظر عن مصدر تحويله وقد اوضحت الفقرة (١٤) من المعيار الدولي رقم (٢٠) الحجج المؤيدة لمنهج رأس المال كالاتي :
أ . تمثل المنح وسائل تمويل ويجب معالجتها بهذه الصفة في الميزانية بدلا من تحريرها في قائمة الدخل مع بند النفقات التي تم تحويلها وبما ان تسديد تلك المنح غير متوقع فيجب اضافتها مباشرة الى حقوق الملكية .

ب . انه من غير المناسب الاعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل ، نظرا لانها لم تكتسب وإنما تمثل حافزا مقدما من الحكومة من غير ان تتكبد المنشأة مصروفات للحصول عليها .

وفي العراق فإن النظام المحاسبي الموحد عالج المنح الحكومية كأيرادات تحويلية ضمن الحساب رقم (٤٨) ويشمل هذا الحساب عدة حسابات فرعية كالمنح التمويلة (٤٨٢) وأيرادات تحويلية متنوعة (٤٨٣) ويشمل على حساب فرعي (٤٨٣١) تبرعات مستلمة نقدية وعينية ، اما النظام المحاسبي الحكومي فلم يقدم معالجة محاسبية للمنح الحكومية او اظهارها في القوائم المالية ، وسيتناول الباحثان المنح والمساعدات الحكومية المقدمة الى الجامعة المستنصرية وهي احدى مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي لارتباط عملهم بهذه المؤسسة من خلال التعرف على انواع المنح المقدمة للجامعة وطريقة اثباتها واقتراح المعالجة المحاسبية الملائمة لها وبما يتوافق مع المعايير الدولية والعربية المعمول بها في هذا الجانب .

اولا : انواع المنح المقدمة الى الجامعة المستنصرية :

تتدرج المنح المقدمة الى الجامعة المستنصرية ضمن المنح غير المقيدة التي سبق التطرق لها اثناء المبحث السابق وهذه المنح تقدم باتجاه واحد أي من الجهات الحكومية الى المنشأة بدون مقابل وللمنشأة حق الاستعمال والتصرف بهذه المنح ويمكن تصنيف المنح الممنوحة للجامعة على النحو الاتي :

١ . المنح والمساعدات غير النقدية :- تشمل هذه المنح مجموعة كبيرة من الاجهزة والمعدات والمستلزمات السلعية المختلفة والتي استلمتها الجامعة من جمعيات وهيئات ومؤسسات حكومية مختلفة داخلية وخارجية بدء من عام ٢٠٠٣ ويوضح الجدول الاتي قسم من هذه المنح ويبين طريقة اثباتها في السجلات المخزنية .

جدول المنح غير النقدية

ت	اسم المادة	الكمية	المبلغ	رقم وتاريخ سند الادخال	الجهة المانحة	الجهة المستفيدة
١	حاسبة p٤	٥٠٠	هدية	٤٢٤٢١٣ فـي ٢٠٠٣/١٢/١٠	جمعية الهلال الاحمر	الاقسام الداخلية
٢	مدفأة ايرانية	٥٠	هدية	٤٢٤٢١٣ فـي ٢٠٠٣/١٢/١٠	جمعية الهلال الاحمر	الاقسام الداخلية
٣	كاربت ايراني	٢٠	هدية	٤٢٤٢١٣ فـي ٢٠٠٣/١٢/١٠	جمعية الهلال الاحمر	الاقسام الداخلية
٤	طرد غذائي (كيس رز)	٧٩٧	هدية	٩٠٠٣ في ٢٠/٣/٢٠٠٤	الهيئة الخيرية الاردنية الهاشمية	الاقسام الداخلية
٥	كتب مرفقة بقائمة	مجموعة	هدية	٨٥٨٦ في ٢٣/٥/٢٠٠٥	القوات الاميركية	المكتبة المركزية
٦	اثاث مختلف الانواع ويشمل مكتبة مزججة طبله صغيرة منضدة حاسبة كرسي دوار كرسي ثابت منضدة مكتبة	١٨ ١ ١ ٤ ١ ٢	هدية	٨٥٨٦ في ٢٣/٥/٢٠٠٥	القوات الاميركية	رئاسة الجامعة
٧	كتب علمية	٢٨١	هدية	٨٥٩٦ في ٢٧/٩/٢٠٠٥	وزارة التعليم العالي	المكتبة المركزية والكليات العلمية
٨	حاسبة p٤	١٢٣	منحة	٩١١٢ في ٩/١١/٢٠٠٥	وزارة التعليم العالي	كليات الجامعة ومراكزها
٩	مولدة كهربائية ٢٥٠kv	١	/	٣٦٩ في ١٨/٤/٢٠٠٦	المركز العراقي لبحوث السرطان	رئاسة الجامعة

١٠	حاسبة p٤	١٠	منحة	٩٤١٠ في ٢٠٠٦/٩/١٤	المنحة الالمانية	رئاسة الجامعة
١١	سرير مرضى + دوشك	٢٨	هدية	٠٦١١١٧ في ٢٠٠٦/١١/١٥	الجمعية العراقية الالمانية	المركز الوطني لبحوث وعلاج امراض الدم
١٢	جهاز استنساخ	١	هدية	٩٤١٢ في ٢٠٠٦/١٢/٢٨	السفارة الاميركية	المكتبة المركزية
١٣	ups	٦				
١٤	حبر epson	٢٨٦	علبة			
١٥	اجهزة مسئزمات طبية	٢٨	هدية	/	منظمة الاعاثة والتنمية الدولية	كلية طب الاسنان
١٦	اجهزة هندسية	٤٣٩	منحة	٤٨٩٣ في ٢٠٠٧/٦/٢٥	المنحة القطرية	كلية الهندسة
١٧	كتب علمية	٨٥٣٨	هدية	/ في ٢٠٠٧/٨/٢٠	منظمة الاعاثة والتنمية	المكتبة المركزية
١٨	سبورات مدرسية	١٠٠٠	هدية	١٠٤٣٠٥ في ٢٠٠٨/٢/١٠	محافظة بغداد	رئاسة الجامعة وكلياتها
١٩	حاويات نفايات	٢٠٠		١٠٤٣١٩ في ٢٠٠٨/٦/٢٢	محافظة بغداد	الاقسام الداخلية
٢٠	مكيفات هواء مع اقفاص حديد	١٠٨		٨٥٨١٧ في ٢٠٠٨/٩/٢٩	محافظة بغداد	الاقسام البداخية

المصدر (قسم التجهيزات الجامعة المستنصرية)

والملاحظ من الجدول اعلاه اختلاف المواد وتعدد الجهات المانحة لها وعدم وجود أي اجراء محاسبي لاثباتها في السجلات المحاسبية وأقتصار اجراءات اثباتها على السجلات المخزنية والتي لاتعكس قيمتها المادية رغم ان

بعضها له قيمة مادية كبيرة يفترض ان تؤخذ بعين الاعتبار لاثبات القيود المقابلة للموجودات وتحديد احتياجات الجامعة من التجهيزات والمستلزمات السلعية واعداد الموازنة بصورة اكثر دقة .

٢ . المنح والمساعدات النقدية :- تعد المنح النقدية دعم مالي لاتقابه أي نفقات وبالتالي يجب اثباتها كأيرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها ويتم ابلاغ وزارة المالية لغرض اضافتها الى موازنة الجهة المستفيدة (الجامعة المستنصرية) في مستوى المنح والاعانات وحسب عمل الباحث (مدير الشؤون المالية في الجامعة المستنصرية) وعلى سبيل المثال لا الحصر، فأن هناك منحة مالية مقدارها مئة مليون دينارعراقي مستلمة سنة ٢٠٠٨ لغرض شراء حاسبات الكترونية من مكتب النائب الاول لرئيس الوزراء ، ورغم مفاتحة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي من قبل الجامعة لغرض مفاتحة وزارة المالية لاضافة هذا المبلغ كتخصيص لحساب الجامعة ضمن ح / الحاسبات الالكترونية ورغم التأكيد الا انه لم يرد الرد لحين اعداد هذا البحث وبعد مرور اكثر من ثلاث سنوات ولا يزال هذا المبلغ موقوفا في السجلات

ثانيا : المعالجة المحاسبية المقترحة :

يقترح الباحثان وأنسجاما مع المعايير المحاسبية المعمول بها كالمعيار السعودي والمستند الى المعايير الدولية ، المعالجات المحاسبية الاتية وحسب انواع المنح في عيئة البحث وكالاتي :

١ . المنح والمساعدات غير النقدية :- ويستخدم لاثباتها القيمة العادلة والتي عرفها المعيار السعودي في الفقرة (١٤٣) انها القيمة السوقية للاصول الممنوحة اذا كانت متاحة في تاريخ المنح وفي حالة عدم توافر القيمة السوقية يؤخذ بالقيمة العادلة لاصول مماثلة كقيمة عادلة وفقا لاسس واساليب التقييم المتبعة او يؤخذ بتقديرات الجهة الحكومية ايهما اكثر وضوحا . او ان يثبت الاصل بقيمة رمزية ومن ثم يتم مفاتحة وزارة المالية لاعادة تخصيصها وأضافتها الى موازنة الجامعة بغية اعداد القيود المتقابلة في سجلات الجامعة . وكمثال على ذلك ما يخص الحاسبات p٤ المستلمة من جمعية الهلال الاحمر بتاريخ ١٠ / ١٢ / ٢٠٠٣ وبكمية ٥٠٠ حاسبة وبأفتراض تقييم سعرها بحسب القيمة العادلة بمبلغ خمسون مليون دينار فيتم مفاتحة وزارة المالية من قبل وزارة التعليم العالي بأستلام هذه المنحة والطلب منها تخصيصها وأضافتها لحساب الحاسبات ضمن موازنة الجامعة وعند ورود الرد بالايجاب وبأفتراض عدم الرفض او التأخير يتم تسجيل القيد الاتي :

من ح/ الحاسبات الالكترونية ٥٠٠٠٠٠٠٠

الى ح/ الايرادات النهائية ٥٠٠٠٠٠٠٠

على ان تؤخذ هذه الكمية عند اعداد احتياجات الجامعة للسنة القادمة وبذلك يتاح اثبات هذه المنحة في السجلات المحاسبية ويتم اعداد القيود المقابلة لهذه الاصول وهكذا مع باقي المنح .
٢ . المنح والمساعدات النقدية :- تنص تعليمات تنفيذ الموازنة على تسجيل المنح النقدية ايرادا بعد ايداعها في الحساب الجاري للجامعة حيث يكون القيد المحاسبي الاتي :

من ح/ النقدية *****

ح/ نقدية لدى المصارف

الى ح/ الايرادات *****

ولايمكن التصرف بها لحين استكمال موافقة وزارة المالية على اضافتها كتخصيص على نفس الحساب الذي حددت لاجله هذه المنحة والافأنها ستكون موقوفة كما هو حال منحة النائب الاول لرئيس الوزراء ويقترح الباحثان ولسرعة التصرف في هذه المنح وحسب الغرض الذي منحت لاجلة توسط حساب الامانات (امانات دوائر وجهات اخرى) فعند الاستلام يسجل القيد الاتي :

من ح/ النقدية *****

ح/ نقدية لدى المصارف

الى ح/ امانات دوائر وجهات اخرى *****

وعند التصرف بها يعكس القيد السابق بأفتراض عدم اعتراض وزارة المالية على اضافة المنحة كتخصيص اضافي للحساب المحدد له وفي منحة النائب الاول لرئيس الوزراء يسجل القيد الاتي :

من ح/ الحاسبات الالكترونية *****

الى ح/ الايرادات النهائية *****

وهذه المعالجة تتيح سرعة التصرف بالمنح خصوصا الممنوحة لاغراض تستدعي السرعة كالمنح المستلمة لدعم المؤتمرات والندوات التي تقام على مستوى الجامعة وكلياتها .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات : من خلال البحث في الجانب النظري وفي عينة البحث توصل الباحثان الى الاستنتاجات الاتية :

- ١ . تعد سياسة المنح والمساعدات الحكومية احدى ادوات السياسة المالية التي تسعى من خلالها الدولة الى توفير الدعم المالي والعيني لتحقيق الاستقرار والتوازن ودفع معدل النمو الاقتصادي وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين ، كما تعد سياسة المنح والمساعدات الحكومية احدى مصادر التمويل في الكثير من الدول النامية والتي تعاني من انخفاض مستوى دخل الفرد مقارنة بالدول المتقدمة .
- ٢ . زيادة حجم المنح والمساعدات الحكومية الداخلية والخارجية المقدمة الى الوحدات الاقتصادية في كثير من دول العالم ومنها العراق خصوصا بعد العام ٢٠٠٣ وحاجة الوحدات الاقتصادية ومنها الحكومية لهذه المنح لمواكبة التقدم الحاصل في دول العالم .
- ٣ . عدم وجود معيار محاسبي عراقي يختص بمعالجة المنح والمساعدات الحكومية اسوة بالمعايير الدولية او العربية في هذا المجال حيث لم يعالج النظام المحاسبي الحكومي هذه المنح بينما عالجها النظام المحاسبي الموحد ضمن فقرة الايرادات التحويلية من دون الاستناد الى المعايير الدولية او العربية .
- ٤ . ان المنح المقدمة الى الجامعة المستنصرية كأحدى مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي العراقية هي منح نقدية عبارة عن اموال منحت للجامعة لغرض سد احتياجات الجامعة من بعض الاجهزة ، ومنح غير نقدية تمثل مجموعة من الاجهزة والمستلزمات السلعية والتي استلمتها الجامعة من جهات حكومية داخلية او خارجية .
- ٥ . ان جميع المساعدات والمنح الممنوحة للجامعة المستنصرية لم يتم اثباتها ومعالجتها في السجلات المحاسبية وأكتفت الجامعة كما هو الحال في جميع مؤسسات الدولة المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي بأثباتها بمستندات الادخال المخزني دون ذكر أي قيمة مادية لها .
- ٦ . عدم الدقة في تحديد احتياجات الوحدات الحكومية من السلع والخدمات عند اعداد الموازنة فضلا عن عدم اجراء قيود المقابلة للموجودات وأظهار حسابات النتيجة بشكل صحيح لعدم وجود معالجة محاسبية واضحة للمنح والمساعدات الحكومية ضمن النظام المحاسبي الحكومي وبالاستناد الى المعايير الدولية .

ثانيا : التوصيات : استنادا الى ماتوصل اليه الباحثان من استنتاجات يوصي الباحثان بالاتي :

- ١ . ان تعيد الجهات الحكومية المانحة النظر في المنح المقدمة للوحدات الحكومية وان تكون هذه المنح لسد حاجات اساسية لتمشية نشاط الوحدات بما يحقق النمو الاقتصادي للبلد دون أي اغراض اخرى كالعلاقات الجانبية من بعض شخوص الدولة او بعض المؤسسات او للاغراض الانتخابية مثلا .
- ٢ . ضرورة قيام الجهات المهنية المحاسبية في العراق بصياغة معيار محاسبي عراقي خاص بمعالجة المنح والمساعدات الحكومية والافصاح عنها وبما يتلائم مع المعايير الدولية والعربية في هذا المجال ز
- ٣ . ضرورة سرعة الاجراءات المتخذة في حالة حصول الوحدة على منحة مالية او غير مالية وبما يحقق امكانية معالجتها وأضافتها على تخصيص الوحدة الحكومية ضمن الموازنة وفي نفس سنة الحصول عليها ان امكن ذلك لغرض اثباتها في السجلات المحاسبية وأجراء المعالجات اللازمة .
- ٤ . الاخذ بنظرالاعتبار المنح المالية وغير المالية المقدمة للوحدة الحكومية عند اعداد الموازنة العامة وبما يلبي الحاجة الفعلية للوحدات الحكومية ويحقق توزيع اكثرعدالة للموازنة حسب الوحدات الحكومية وحسب ابواب الصرف .

المصادر :

اولا : المصادر العربية :

- ١ . الجعارات ، خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية ، دار اثراء للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٧ .
- ٢ . الراوي ، حكمت احمد ، المحاسبة الدولية ، دار حنين للنشر والتوزيع ، ط ١ ، الاردن ، ١٩٩٥ .
- ٣ . السلطان ، سلطان محمد علي وابو المكارم ، عبد الفتاح ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى ، دار المريخ ، السعودية ، ١٩٩٠ .
- ٤ . الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، ط ١ ، الكويت ، ١٩٩٠ .
- ٥ . المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، مطابع الخط ، عمان ، ١٩٩٩ .
- ٦ . القرشي ، مدحت ، التنمية الاقتصادية ، دار وائل للنشر ، ط ١ ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٧ .
- ٧ . الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، لجنة المعايير المحاسبية السعودية ، ٢٠٠٥ .
- ٨ . الياسري ، محمد فاضل نعمة ، المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ .
- ٩ . حماد ، احمد هاني والبحر ، حصة احمد ، اصول المحاسبة الحكومية ، منشورات ذات السلاسل ، الطبعة الثانية ، ١٩٩٦ .
- ١٠ . ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد ، الطبعة الاولى ، ١٩٨٥ .
- ١١ . لجنة معايير المحاسبة السعودية ، معايير المحاسبة ، الرياض ، السعودية ، ٢٠٠٢ .

ثانيا : المصادر الاجنبية :

١. Alexander , David and Britton , Anne . Financial Reporting ,London , fifth edition , ١٩٩٩ .
٢. Frederick D.S.Gerhard G. Mueller , International accounting prentice – Hall , inc , Englewood cliffs , new Jersey , ١٩٨٤ .
٣. Financial Accounting Standards Boards , Accounting Standards , Johnwiley & sons , Ine . second Edition , ٢٠٠٢ .
٤. Hay, Leon E. , Accounting for Government and Non profits Entites , printed in USA , sixth Edition , ١٩٨٠ .
٥. Jeter , Debrac. , & chaney paul K. , Advanced Accounting , John Wiley &sons Inc. New York , copyright , ٢٠٠١ .
٦. Kiso , Donald E. , Weygandh , J. and Warfield , Intermediate Accounting , Tenthedition , ٢٠٠١ .

γ. Lewis , Richard , and pendrill , David . , Advanced financial Accounting , printed and bound in Great Britain by T. J. International Ltd . , padstow, cornwall . sixth Edition , ۲۰۰۰ .