

المعايير الدولية للمحاسبة عن المنح الخارجية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية)

م.ق. مروج علي وداعة* م.د. زهرة حسن العامري**

المستخلص:

بعد سنوات طويلة من الحصار الإقتصادي الذي فرضه مجلس الأمن الدولي على العراق (1990-2003) وماتلاه من حرب شنتها قوى التحالف الدولي عام 2003 دمرت البنى التحتية والإنتاجية ، أضحى العراق واحداً من الدول التي تحتاج الى معونات دولية عاجلة لمعالجة أوضاعه الإنسانية والإقتصادية ، وقد أكدت دراسات الأمم المتحدة والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي حاجة العراق الى (55) مليار دولار تقريباً كلفة تخمينية لإعادة إعمار العراق على المدى المتوسط (2004-2007) .
من هنا تبرز أهمية وحدانية موضوع المنح الخارجية على واقع الإقتصاد العراقي ودورها في التنمية والحاجة الى توحيد المعالجات المحاسبية للمنح الخارجية في السجلات وعرضها في التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية بما يحقق الإستخدام الأفضل للموارد المتاحة .

Abstract:

After the long years of economical embargo which had been imposed by international Security Council on Iraq in (1990 - 2003) and the war that had been enforced by national forces in 2003 which destroyed the productive sources and undergrounds. Due to that, Iraq has been regarded as one of the nations that need urgent international help to remedy its humanistic and economic conditions. The studies of the United Nations international bank and international finance box, have insisted that Iraq needs at about (55) milliard dollars as evaluated cost to reconstruct it during (2004 - 2007).

Accordingly, the importance and modernity of the study emerge and appear in the environment of the Iraqi economy and role in development and the need for unifying the accounting treatments of the

* محاسب قانوني/ الشركة العامة للصناعات الجلدية

* مدرس /الجامعة المستنصرية/ كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

external scholarship in records and presenting them in the financial reports according to the international standards in a way that reflects the best use of the available resources.

المقدمة :

تقوم كثير من دول العالم التي يتميز إقتصادها بالمتانة والقوة بتخصيص مبالغ ضمن موازنتها العامة لغرض المساهمة في بناء إقتصاديات الدول التي تتعرض لكوارث طبيعية أو لحروب مدمرة . وهناك نوعان من الدول المانحة :

الأول : يقوم بإعطاء المنح بهدف تطوير البشرية وإسعادها في العالم وتحقيق رفاهية المجتمع .
الثاني : يقوم بإعطاء المنح على أساس مواقف سياسية حليقة للبلدان المانحة .

أما الدول المستلمة للمنح عليها كسب ثقة الدول المانحة بأن مبلغ المنحة سيتم إنفاقه فعلاً في المجال الذي خصص له سواء لإعادة الإعمار أو إنشاء مشاريع جديدة أو تقليل البطالة وغيره ، مما يتطلب معالجات محاسبية سليمة لإثبات المنح في السجلات وبيان تأثيرها في التقارير المالية ، فضلاً عن تعزيز الإجراءات الرقابية لضمان المصدقية في التصرف بتلك المنح .
من هنا تبرز أهمية الحاجة الى المعايير الدولية لتوحيد المعالجة المحاسبية للمنح الخارجية من خلال اختيار الشركة العامة للصناعات الجلدية عينة البحث .

تم تقسيم البحث الى خمسة مباحث كالاتي :

المبحث الأول : منهجية البحث

المبحث الثاني : المنح الخارجية - مدخل تعريفي

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية عن المنح الخارجية

المبحث الرابع : المنح الخارجية في الشركة العامة للصناعات الجلدية

المبحث الخامس : الإستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول - منهجية البحث

أولاً - مشكلة البحث

نظراً لحدثة موضوع المنح الخارجية على الإقتصاد العراقي ، وعدم تضمين النظام المحاسبي الموحد لمعالجات محاسبية عن تلك المنح ، أدى الى ضعف الرقابة على إنفاقها في المجالات المخصصة لها وبالتالي خسارة فرص بناء البنى التحتية للإقتصاد العراقي .

ثانياً - هدف البحث

يهدف البحث الى :

- 1- تسليط الضوء على مفهوم المنح الخارجية ، والمعالجات المحاسبية المتبعة في إثباتها في السجلات وعرضها في التقارير المالية .
- 2- وضع مقترحات وآليات للمعالجة المحاسبية لتلك المنح وفقاً للمعايير الدولية .

ثالثاً - أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من حداثة موضوع المنح الخارجية على الإقتصاد العراقي ، ولما لها من دور مهم في المشاريع الإستثمارية لغرض تحقيق التنمية الإقتصادية الشاملة ، فضلاً عن قلة الدراسات التي تناولت المعالجة المحاسبية لتلك المنح وفق المعايير الدولية بما يحقق الإستخدام الأفضل للموارد المتاحة .

رابعاً - فرضية البحث

إن تعديل النظام المحاسبي الموحد بإضافة المعالجة المحاسبية عن المنح الخارجية والإفصاح عنها في القوائم المالية كفقرة مستقلة يساعد في تقديم معلومات تساهم في ترشيد إنفاقها في المجالات المخصصة لها وتعزيز إجراءات الرقابة عليها .

خامساً - عينة البحث

تم اختيار الشركة العامة للصناعات الجلدية باعتبارها إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن المستفيدة من منحة الولايات المتحدة الأمريكية لعام 2008 .

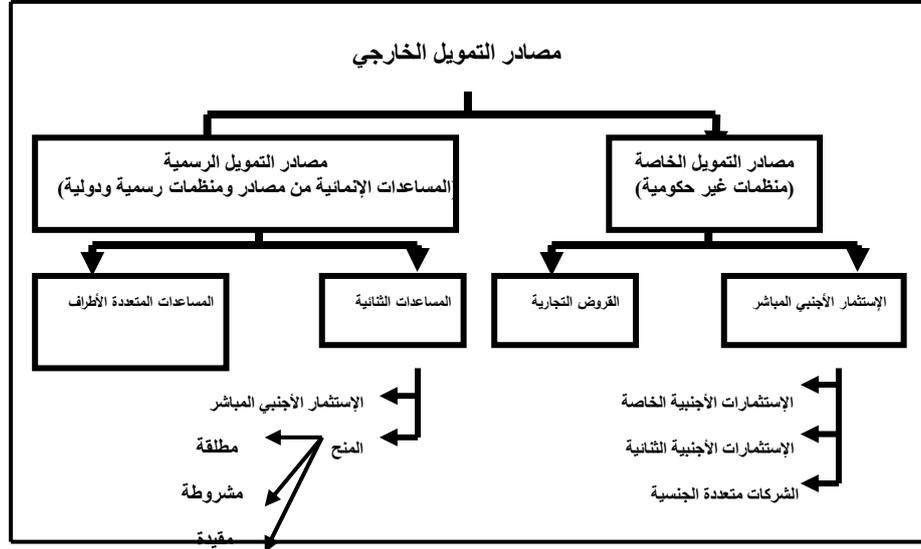
المبحث الثاني

المنح الخارجية : مدخل تعريفي

أولاً - مفهوم المنح الخارجية وأنواعها

(المنح) : هي الهبة والمعونة ، والمنح الخارجية (الأجنبية) هي الهبات والمعونات الخارجية التي تقدمها الدول الغنية للدول الفقيرة ، أو للدول التي تحتاج إلى مساعدات دولية مؤقتة مراعاةً لأوضاعها الإنسانية والأمنية والإقتصادية والاجتماعية. (عودة ، 2009 : 1) ولا تمثل المنح أية التزامات على البلدان المستلمة لها ، فهي غير ملزمة بدفع أي شيء ، لا أقساط ، ولا أسعار فائدة (القريشي ، 2007 : 210) . وتعد المنح مصدراً من مصادر التمويل الخارجي كما موضح في الشكل (1) :

شكل (1)



المصدر : إعداد الباحثين إستناداً إلى (القريشي، 2007: 198-199) ، (الهيبي والحشالي ، 2007 : 254-255)

يتضح من الشكل (1) أن المنح الخارجية إحدى أشكال المساعدات الإنمائية التي تقدمها الدول المتقدمة إلى العديد من الدول النامية وبمستويات متفاوتة وبموجب إتفاقيات ثنائية ومن خلال مؤسسات إنمائية خاصة ، وقد تتخذ شكل رؤوس أموال أو مساعدات فنية . كما يبين الشكل (1) أن هناك عدة أنواع من المنح هي (لجنة معايير المحاسبة السعودية ، 2002 : 21-22)

- 1- **المنح المطلقة** : هي تحويلات غير تبادلية مطلقة من الجهة المانحة للجهة المستلمة يحقق للأخيرة حق الملكية التامة للأصول الممنوحة والإستعمال والتصرف بدون قيود أو شروط .
- 2- **المنح المشروطة** : هي تحويلات غير تبادلية من الجهة المانحة الى الجهة المستلمة بموجب إتفاقيات مقرونة بشروط يجب تنفيذها قبل أن تصبح التحويلات مطلقة . فالشرط دليل موضوعي على وجوب إثبات المنح المشروطة كالتزام لحين تحقق الشرط بعدها تصبح الأصول المحولة منحة ، ويحقق هذا النوع للجهة المستلمة حق الإستعمال وحق الإختصاص ولكنه لا يحقق لها الملكية التامة أو التصرف بها الا بعد الوفاء بتلك الشروط.
- 3- **المنح المقيدة** : هي تحويلات غير تبادلية مقرونة بقيود تفرضها الجهة المانحة على الجهة المستلمة تحدد بشكل تعليمات صريحة أو ضمنية استعمال الأصول الممنوحة بهدف السيطرة على تلك الأصول أو للتأثير على الأرباح المتوقعة أو التدفقات النقدية الداخلية للجهة المستلمة ، ولا يتحقق حق الملكية إذا لم يتم نقل ملكية الأصول الممنوحة . وستتم المعالجة المحاسبية لكل نوع لاحقاً .

ثانياً - أهداف المنح الخارجية :

تتفاوت أهداف المنح تبعاً للجهة المانحة والجهة المستلمة لها ، فالدول المانحة وإن كان الهدف المعلن لها هو إنساني أخلاقي لمساعدة فقراء العالم الا انها ترمي الى تحقيق عدة أهداف منها سياسية ، إذ ينظر لها أنها وسيلة لتحقيق مصالح الدول المانحة ، لذا نجد أن مبلغ المنح يتغير طبقاً للتقييم السياسي من جانب الدول المانحة بخصوص الأوضاع الدولية المتغيرة وليس طبقاً لحاجة الدول المستفيدة منها ، كما أن هناك أهداف اقتصادية منها أن الدول المستلمة تمثل أسواق لتصريف السلع والإستثمارات ، وتغلغل الشركات في تلك الأسواق ، وإلزام الدول المستلمة باستيراد إحتياجاتها من الدول المانحة ، فضلاً عن أهداف أخرى للدول المانحة منها تحقيق الأمن والإستقرار ، ودعم الحلفاء أو العمل على شراء مواقف دول معينة وكسب تأييدها (تودارو ، 2006 : 685) .

أما بالنسبة للدول المستلمة للمنح (المتلقية) فإن الأهداف الاقتصادية هي أهم الأهداف والمتمثلة بالآتي (الهيبي ، 2008 : 3) :

- 1- توجيه جزء من هذه الأموال لسداد أعباء حزمة الديون الخارجية .
- 2- الإستثمار في المشاريع الإنتاجية لتحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة الطاقة الإنتاجية .
- 3- إقامة المشروعات التنموية والإجتماعية ، كالصحة والتعليم الخ .
- 4- إستخدام الموارد وتعزيز التنمية الاقتصادية والإجتماعية .

ثالثاً - أساليب تقديم المنح :

تستخدم الدول والمؤسسات المانحة ثلاثة أساليب لتخصيص المنح تتمثل بالآتي (الهيبي والخشالي ، 2007 : 258-259) :

- 1- **منح المساعدات بطريقة آلية** : يتم بناءً على إحتياجات الدولة المستلمة بما يحقق الإستخدام الأمثل للمنح المقدمة ، وقد شاع هذا الأسلوب في عقد السبعينات من القرن العشرين .
- 2- **منح المساعدات بطريقة مشروطة** :

يتم في ظل برنامج تنموي من الدولة المستلمة ، ويوفر نمطاً من التدخل للدول المانحة في الشؤون الداخلية للدول المستلمة ، وهذه المساعدات مكلفة للدول المستلمة لأنها تحدد الخيارات في الإستفادة القصوى من الموارد . وتقدر دراسة صادرة عن البنك الدولي أن المعونات المشروطة أقل فعالية بنسبة (25%) من مثيلاتها غير المشروطة ، وقد ساد هذا الأسلوب خلال الثمانينات والتسعينات من القرن العشرين .

- 3- **منح المساعدات بطريقة إنتقائية** :

يستخدم في الوقت الحاضر بعد القيام بدراسات متكاملة لرفع كفاية استخدام المنح ، ولكنه يتسم بصعوبة وضع أولويات وتقويم لمختلف سياسات التنمية في الدولة المستلمة للمنح .

رابعاً - واقع المنح في العراق :

بعد صدور قرار مجلس الأمن المرقم (1483) ، أجمع المجتمع الدولي في أول إجتماع تحضير في نيويورك في حزيران (2003) على ضرورة إنجاز دراسة لتخمين حاجات إعادة إعمار العراق على المدى المتوسط (2004-2007) ، وأنجزت دراسة تخمينية من قبل الأمم المتحدة ومجموعة البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وممثلي الوزارات العراقية قدرت فيها الإحتياجات التي تغطي (15) قطاعاً أساسياً* وثلاثة قطاعات مشتركة** بـ(36) مليار دولار . كما قامت سلطة الائتلاف المؤقتة بدراسة قدرت فيها حاجات الإعمار في (7) قطاعات* أخرى بـ(18.6) مليار دولار وبذلك يبلغ مجموع كلفة إعادة إعمار العراق على المدى المتوسط بـ(55) مليار دولار تقريباً .

كما تم عقد العديد من المؤتمرات منها مؤتمر مدريد في أكتوبر/2003 وبحضور ممثلي (73) دولة ، فضلاً عن ممثلي منظمات دولية وغير حكومية ، وبلغ مجموع المنح حوالي (33) مليار دولار بشكل منح وقروض لتغطية الفترة من (2003-2007) ، وفي ضوء قرارات المؤتمر تم تأسيس آلية الصناديق الدولية لإعادة إعمار العراق . يتكون المرفق الدولي من صندوق البنك الدولي لإعادة إعمار العراق (WBIF) الذي يديره البنك الدولي ، وصندوق الأمم المتحدة (UNDGTF) الذي يدار من قبل برنامج الأمم المتحدة الإنمائي .

ولضمان التنسيق مع السلطات العراقية والماتحين والعمل على تمويل موحد لتجنب ازدواجية التمويل أو التضارب في المشورة تم وضع آلية للتنسيق تتكون من :

- 1- الهيئة الإستراتيجية العراقية لإعادة الإعمار : تأسست في كانون الأول (2003) تهدف الى صياغة خطة لإقرار مشاريع إعادة الإعمار الممولة من قبل الصندوقين أعلاه ، فضلاً عن الإتفاقيات الثنائية مع الدول المانحة مع دراسة الأولويات للمشاريع وتوزيعها بصورة متوازنة بين المناطق الجغرافية .
- 2- وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي : تقوم بمتابعة مصادر التمويل للمشاريع المختلفة والتنسيق مع باقي الوزارات ومراقبة تنفيذها ورفع التوصيات للهيئة الإستراتيجية .
- 3- مجلس التنسيق الدولي : تأسس في حزيران (2003) ليكون أداة إتصال أساسية بين الدول المانحة والحكومة العراقية ويضم (23) دولة ، ويسعى للتنسيق مع الدول والمنظمات الدولية وغير الحكومية لتحديد أولويات تمويل المشاريع وفقاً لحاجات إعادة الإعمار . وعقد الإجتماع الأول للجنة الماتحين في أبو ظبي (شباط/2004) أعقبه إجتماع تحضيرى لإدارة آلية الصناديق الدولية لإعادة إعمار العراق (IRFFI) قدمت فيه الهيئة الإستراتيجية قائمة تتضمن (727) مشروعاً ذات الأولوية ومقترحة للتمويل بقيمة إجمالية (4) مليار دولار موزعة حسب القطاعات أدناه :

* القطاعات الأساسية (التعليم ، الصحة ، خلق فرص العمل ، المياه والمجاري ، النقل والمواصلات ، الكهرباء ، الإسكان ، الزراعة ، الموارد المائية ، الأمن الغذائي ، المالية ، المؤسسات المملوكة للدولة ، مناخ الإستثمار ، إزالة الألغام ، إصلاح المؤسسات الحكومية)

** القطاعات المشتركة (حقوق الإنسان ، التنوع الإجتماعي ، البيئة)

* القطاعات (النفط ، الثقافة ، البيئة ، حقوق الإنسان ، الخارجية ، العلوم والتكنولوجيا ، الشباب والرياضة) .

الجدول (1)

تخصيصات المشاريع المقترحة بحسب القطاعات للسنوات (2004 . 2008)

النسبة %	القطاع
1.3	قطاع الانغام
1.7	القطاعات المشتركة (حقوق الانسان والتنوع الإجتماعي والبيئة)
9	قطاع مؤسسات الدولة ودور القانون والمجتمع المدني والاعلام
11	قطاع المالية وتطوير القطاع الخاص
14	قطاع الزراعة والموارد المائية والأمن الغذائي
17	قطاع التعليم والصحة والعمل
46	قطاع البنى التحتية
100	المجموع

(التقرير السنوي الصادر عن الهيئة الاستراتيجية العراقية لإعادة الاعمار ، 2004 :4)

وقد حضر المؤتمر ممثلي (32) دولة مانحة فضلاً عن الأمم المتحدة وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ، وبلغ مجموع المساهمات المدفوعة مليار دولار لعام (2004) (400 مليون دولار للبنك الدولي و 600 مليون دولار لصندوق الأمم المتحدة)

وفي الاجتماع الثاني للجنة المانحين في الدوحة في (آيار /2004) وبحضور (35) دولة ساهمت إيطاليا بدفع (10) مليون دولار للصندوق الدولي (IRFFI) ، كما ساهمت فنلندا بمبلغ (10) مليون دولار ، وتركيا (1.2) مليون دولار ، وقدم العراق قائمة بأكثر من (100) مشروع ذات الأولوية لكل وزارة خمسة مشاريع . (الهيئة الإستراتيجية العراقية لإعادة الإعمار، 2004 :1-4) .

أما بالنسبة للاتفاقيات الثنائية فقد وافق الكونغرس الأمريكي على منح (18.4) مليار دولار هدية من الشعب الأمريكي للشعب العراقي في تشرين الثاني (2003) ، وتم وضع آلية خاصة لإدارة المنحة الأمريكية* من خلال فريق مؤهل سمي (مكتب إدارة البرامج) لتنفيذ المشاريع الحكومية ومراقبتها للتأكد من نزاهة تمويل المبالغ المحصلة ، وتم تحديد أهم الاحتياجات منها (شحة مياه الشرب ، عدم وجود نظام لتصريف المجاري ، الكهرباء ، الأمن ، النفط) ، وتم إحالة المشاريع للمقاولين وفق نظام المنافسة المفتوحة . وفي حزيران (2004) تم منح عقود بـ(5) مليار دولار لشركات أمريكية وشركات من دول التحالف التي حضرت للعراق رغم أحداث العنف آنذاك وبدأت المشاريع تنتقل من مرحلة التخطيط الى التنفيذ ، وبسبب وجود مشاكل عديدة منها ضعف الجانب الرقابي ، وحالات الفساد وغيرها أدى الى عدم صرف كامل المنحة .

المبحث الثالث

المعالجة المحاسبية عن المنح الخارجية

* سيتم التركيز على هذه المنحة لأن منحة عينة البحث جزءاً منها .

أولاً - المعايير المحاسبية⁽¹⁾

لابد من دراسة المعايير المحاسبية المتعلقة بالمنح الخارجية بهدف التعرف على المعالجات المحاسبية لها . فهناك عدة معايير بهذا الخصوص منها :

- 1- المعيار (116) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) .
- 2- المعيار (4) الصادر عن إتحاد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز .
- 3- المعيار (20) الصادر عن إتحاد المحاسبين القانونيين الدولي .

ونظراً لمحدودية صفحات بحثنا المتواضع سيتم التطرق بإيجاز لكل معيار :

1- المعيار (116) :

أصدر (FASB) المعيار (116) عام (1993) بعنوان (المحاسبة عن المساهمات المستلمة والمسلمة) ، إذ عرّف المساهمة⁽²⁾ بأنها (تحويل غير مشروط من نقد أو أصول أخرى⁽³⁾ للوحدة أو تسوية أو تنازل عن التزامات مستحقة إختيارياً وبدون مقابل من وحدة أخرى بخلاف المالك للوحدة المحاسبية) .

وأقتضى المعيار ضرورة التمييز بين المساهمات المستلمة وماتتضمنه من وعود غير مشروطة بالعطاء التي يعترف بها كإيرادات خلال الفترة التي منحت خلالها بالقيمة العادلة⁽⁴⁾ وبين المساهمات المسلمة المتضمنة لوعود غير مشروطة بالعطاء التي يعترف بها كمصروف خلال فترة العطاء بالقيمة العادلة .

أما المساهمات المشروطة بشروط واضحة تعالج كالتزامات لحين تحقق الشرط لكي يتم الإعتراف بها ، وفي حالة احتمال عدم تحقق الشرط أو عدم وجود تعليمات واضحة تعالج كإيرادات مؤجلة . كما ألزم المعيار الجهة المستلمة بضرورة التمييز بين المساهمات التي تحصل عليها المقيدة بقيود دائمة وبين المقيدة بقيود مؤقتة وغير المقيدة ويعترف بها كزيادة في صافي الأصول كل حسب نوعه .

2- المعيار (4) :

أصدر إتحاد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز المعيار (4) عام (1977) والمعاد صياغته عام (1992) بعنوان (المحاسبة عن المنح الحكومية) . ويتطلب المعيار الإعتراف بالمنح الحكومية بقائمة الدخل على أساس تحقق الإيرادات والنفقات المقرونة بها خلال فترة التحقق ، وأخذ المعيار بمفهوم الحيطة والحذر حيث يؤجل الإعتراف لحين تحقق التحويل في شكل نقدي أو أصول أخرى متوقع تحويلها الى نقدية بدرجة معقولة من التأكد ، ويؤجل الإعتراف لحين التأكد من مدى إلتزام الجهة المستلمة بتنفيذ الشروط المقرونة بالمنحة ، إذ توجد ظروف معينة تعطي الجهة المانحة الحق في إسترداد كل أو جزء من المنحة في حالة عدم الإلتزام بتنفيذ شروطها ، وهنا ينبغي على الجهة المستلمة الإعتراف بتلك القيمة الواجبة الدفع كإلتزام وعليها تكوين المخصص الملائم لمواجهة ذلك الإلتزام .

وتختلف المعالجة المحاسبية للمنحة وفق شروط المنحة والظروف المحيطة بها ، إذ يعترف بها كإيراد عند الإستحقاق وتسري عليها الضريبة عند التحصيل .

3- المعيار (20) :

(1) لمزيد من التفاصيل أنظر (مشروع المعايير المحاسبية عن الإعانات والمنح ، دراسة تحليلية مقارنة ، 2009 ، 29-32)

(2) استخدم المعيار كلمة مساهمة والمقصود بها منحة .

(3) الأصول الأخرى (الإستثمارات ، الأراضي ، المباني ، التسهيلات ، المواد الخام ، المخزون ، الأصول المعنوية) .

(4) القيمة العادلة هي القيمة السوقية وفي حالة عدم توافرها يؤخذ بالقيمة المكافئة لأصول مماثلة .

أصدر إتحاد المحاسبين القانونيين الدولي المعيار (20) عام (1984) والمعاد صياغته عام (1994) بعنوان (محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) . وتطلب المعيار عدم الاعتراف بالمنح الحكومية بما فيها المنح العينية بالقيمة العادلة إلا إذا توافر دليل معقول على أن الجهة المستلمة ستلتزم بكافة الشروط المتعلقة بالمنحة . وقد حدد المعيار منهجين للاعتراف بالمنح الحكومية وهما : (الجعارات ، 2007 : 417)

أ- منهج الدخل : ضرورة الاعتراف بالمنح في قائمة الدخل على أساس منطقي منتظم ومعقول خلال المدد اللازمة لمقابلة تلك المنح مع النفقات الخاصة بها .
ب- منهج رأس المال : تمثل المنح وسائل تمويل يجب إضافتها الى حقوق المساهمين في الميزانية طالما أن تسديدها غير متوقع ، بدلاً من تمريرها في قائمة الدخل مع بند النفقات التي تم تمويلها .

علماً أن لكل منهج مؤيد له ، إذ أن حجج مؤيدي منهج الدخل هي أن المنح تمثل موارد مستلمة للمنشأة عن غير طريق المساهمين ، لذا يجب أن لا تضاف لحقوق المساهمين فضلاً عن أنها ستلتزم بشروط وتعهدات مرتبطة بالمنحة ، وللاعتراف بها كإيراد يتم مقابلتها مع النفقات المتعلقة بها . أما حجج مؤيدوا منهج رأس المال فهي أن المنح تمثل وسائل تمويل يجب معالجتها في الميزانية ، وبما أن تسديدها غير متوقع يجب إضافتها لحقوق المساهمين .

ثانياً - إثبات وعرض المنح الخارجية :

يختلف إثبات وعرض المنح في السجلات حسب نوع المنحة وشروطها والظروف المحيطة بها ، كما مبيّن أدناه* :

1- المنح الرأسمالية المطلقة :

لا تختلف المعالجة المحاسبية للمنحة في ظل (المعيار 116) ، (المعيار 4) ، (المعيار 20 - منهج رأس المال) . في حالة استلام المنحة المطلقة على شكل موجودات يتم تثبيت القيد الآتي :
XXX من د / الموجودات (الأراضي ، أو الآلات والمعدات ، أو مباني ،)
XXX الى د / منحة مطلقة (حق الملكية)
قيد استلام المنحة

وإذا كانت المنحة نقدية يثبت القيد الآتي :

XXX من د / النقدية
XXX الى د / منحة مطلقة (حق الملكية)

ويتم استخدام النقدية في شراء موجودات بالقيمة السوقية العادلة ، وتعد التدفقات الداخلة من الموجودات إيرادات .

وفي قائمة المركز المالي نهاية السنة تظهر الموجودات ضمن الموجودات الثابتة والمنحة المطلقة ضمن حقوق الملكية ، أما بموجب المعيار الدولي (20 - منهج الدخل) فيدرج المنحة بقائمة الدخل لفترة أو أكثر .

2- المنح المشروطة :

أ- إذا كانت المنح مشروطة بشروط وتعليمات واضحة محددة تعالج كالتزام لحين تحقق الشرط ، وعند استلام المنحة يثبت القيد الآتي :

XXX من د / النقدية (المصرف)
أو XXX من د / الأراضي (أو المباني ، الآلات)
XXX الى د / منح حكومية مشروطة

* لمزيد من التفاصيل أنظر :

(لجنة معايير المحاسبة السعودية ، مشروع معيار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية ، 2002 ، 63-70)

وأية تكاليف رأسمالية تتحملها الجهة المستلمة ضمن شروط المنحة تسجل تكاليف رأسمالية في بند مستقل في قائمة المركز المالي يتم إستنفادها على عدد سنوات العمر الإنتاجي للموجود ، والجزء المستنفذ سنوياً يعدّ مصروف يسجل في قائمة الدخل ، وكذلك الحال بالنسبة لمصاريف الإندثار السنوية .

XXX من د / إندثار (المباني ، الآلات ،)
XXX الى د / مخصص إندثار متراكم

وفي نهاية السنة تظهر الموجودات ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي يطرح منها مخصص الإندثار المتراكم يقابلها في جانب المطلوبات منح حكومية مشروطة كالتزام .
وعند الوفاء بالشروط والإعتراف بالمنحة كرأس مال :

XXX من د / منح حكومية مشروطة
XXX الى د / منح حكومية مطلقة

ب- في حالة احتمال عدم تحقق الشروط أو عدم وجود تعليمات واضحة تعالج كإيرادات مؤجلة ، ويكون قيد الإستلام :

XXX د / النقدية
أو XXX د / الموجودات (الآلات ، المباني ،)
XXX الى د / إيرادات مؤجلة (منحة)

وفي نهاية السنة المالية فإن الجزء المتحقق منها محاسبياً يثبت كإيراد على أساس القيمة المستنفذة من المنافع الإقتصادية للأصل الممنوح :
XXX من د / إيرادات مؤجلة (منحة)
XXX الى د / الإيرادات

وفي نهاية السنة الأخيرة
XXX من د / إيرادات مؤجلة
XXX الى د / أ. خ (نشاط عرضي)

وإذا كان للجهة المانحة الحق في إستردادها يتم تثبيت القيد الآتي عند رد المنحة :
XXX من د / منح حكومية مشروطة
أو XXX من د / إيرادات مؤجلة
XXX الى د / منح حكومية مستردة

3- المنح المقيدة :
عند إستلام المنحة
XXX من د / النقدية
أو XXX من د / الموجودات (أراضي ، مباني ،)
XXX الى د / إيرادات مؤجلة (منح مقيدة)

ويتم عرضها في قائمة المركز المالي على وفق الأسلوب المتبع بالمنح المشروطة .
وعند نقل الملكية يتم إثبات القيد الآتي في تاريخ إقرار إنتهاء القيود :
XXX من د / إيرادات مؤجلة (منح مقيدة)
XXX الى د / منح حكومية مطلقة

المبحث الرابع المنح الخارجية في الشركة العامة للصناعات الجلدية

أولاً - تعريف عينة البحث :

تكونت الشركة العامة للصناعات الجلدية من دمج شركة باتا العامة التي تأسست عام (1932) مع شركة الدباغة الوطنية التي تأسست عام (1945) ، وتهدف الى تلبية إحتياجات المستهلك العراقي وكذلك التصدير في مجالات الصناعات الجلدية ، ومرت الشركة بمراحل متعددة من النمو إستمرت لبداية الثمانينات ، إذ كانت منتجاتها تحمل علامة تجارية بإسم شركة باتا العالمية ذات السمعة العالمية الا أنها ومنذ الثمانينات ولغاية (2003) شهدت ظروف حروب متتالية وسنوات طويلة من الحصار الإقتصادي إمتدت لغاية الحرب الأخيرة (2003) وماتلاها من ظروف في غاية الخطورة على الواقع الصناعي في العراق عموماً وعلى الشركة بشكل خاص لعدة أسباب منها الإطلاق الكامل للإستيراد من السلع المنافسة بدون أية ضوابط للجودة أو المتانة ولكن بأسعار رخيصة ، إستمرارية فرض الرسوم الكمركية على مستلزمات الإنتاج ، التوقف التام عن الدعم الإقتصادي لتوفير مستلزمات الإنتاج ، التضخم الكبير في أعداد العاملين ورواتبهم من غير ضوابط للأداء الفعلي وأسباب أخرى لايتسع المجال لذكرها . ويوضح الشكل (2) الهيكل التنظيمي للشركة :

شكل (2)
الهيكل التنظيمي للشركة

وقد أجريت دراسة لتطوير معامل الشركة وتأهيلها قدمت الى وزارة الصناعة والمعادن باعتبار أن الشركة ضمن القطاع النسيجي الذي يمثل أحد القطاعات الست الرئيسية في الوزارة. وفي عام (2007) تم الإتفاق بين وزارة الصناعة والمعادن ومؤسسة برنكي الأمريكية على تسلم منحة عينية لتطوير معامل الشركة تتضمن مكائن ومعدات وأدوات إحتياطية ، وإستلمت الشركة المنحة المخصصة البالغة مليون دولار ، إذ تعاقدت الولايات المتحدة الأمريكية مع شركة خليج تونس للوكالات التجارية للتجهيز .

وقد تم إستلام المنحة وإدخالها المخازن وفق الإجراءات والضوابط علماً أن المنحة إستلمت على وجبتين: الأولى في (2008/8/20) ، والثانية في (2008/9/10) علماً أن الشركة تعتمد النظام المحاسبي الموحد باعتبارها إحدى شركات التمويل الذاتي .

ثانياً - المعالجة المحاسبية للمنح :

إعتمدت الشركة الإجراءات الآتية في إثبات وعرض المنح في السجلات والتقارير المالية:
1- الوجبة الأولى : تم إعتداد سعر صرف (1197) دينار مقابل الدولار , والجدول (2) يوضح المكنائ المستلمة :

جدول (2)

المكنائ المستلمة ضمن الوجبة الأولى من المنحة الأمريكية في (2008/8/20)

(سعر الصرف 1197)

نوع الماكنة	المبلغ بالدولار (\$)	المبلغ لأقرب ألف دينار عراقي
فرن التجفيف	125170	149828
ماكنة عصر الجلد	122094	146147
ماكنة التراش	102000	122094
براميل الدبغ	195000	233415
المجموع (1)	544264	651484
<u>منظومة فصال معمل الملابس الجلدية</u>		
كومبريسر	42000	50274
جهاز فصال	164000	196308
تريس	17500	20947
المجموع (2)	223500	267529
المجموع الكلي (2+1)	767764	919013

المصدر : الشركة العامة للصناعات الجلدية

ويعد إستلام المكانن بموجب مستند إستلام وفحص فني وقوائم المجهز ، ترسل المستندات الى دائرة الحسابات المخزنية لإدخالها في السجلات عن طريق قيد يومية المشتريات الآتي :

جدول (3)

قيد يومية المشتريات

الشركة العامة للصناعات الجلدية					
الرقم / 47					
التاريخ 2008/8/20					
(المبلغ لأقرب ألف دينار)					
التاريخ	رقم القائمة	الدليل المحاسبي	التفاصيل	له	منه
		5 4 3		فلس دينار	فلس دينار
		133 223	ح/ مخزن الأدوات الإحتياطية ح/ إحتياطيات متنوعة عن قيمة منظومة فصال + مكانن معمل دباغة الكبيرة	919013	919013
تسعمائة وتسعة عشر مليون وثلاثة عشر ألف دينار لاغيرها				919,013	919,013
المدير الحسابات الاقدم		المدقق	مدير الحسابات	المحاسب	توقيع : المنظم الاسم :

ويتم تقديم جميع الأوليات والقيد السابق الى قسم الرقابة الداخلية لإجراء عملية التدقيق وفق الإجراءات الأصولية ، ويتم ختم الأوليات بختم التدقيق كي لا يتم استخدام الأوليات في عملية إستلام أخرى ، ثم ترسل الى قسم الحسابات لإجراء عملية الترحيل في سجل الأستاذ .
وعند سحب المكانن من المخازن الى معمل دباغة الجلود الكبيرة لغرض تأهيله ، واستخدامها في العملية الإنتاجية يسجل القيد الآتي :

919013 من ح/ الآلات والمعدات 113

919013 الى ح/ مخزن الأدوات الإحتياطية 113

عن صرف مكانن من المخزن الى معمل دباغة الجلود الكبيرة في (2008/8/31)

أما قسم حسابات الكلفة فيقوم باحتساب الإندثار للمكانن لعام (2008) كما موضح بالجدول الآتي :

جدول (4)

حساب الإندثار للمكانن (الوجبة الأولى) (المبالغ لأقرب ألف دينار)

ت	اسم الماكنة	التاريخ	الكلفة	الاندثار السنوي	القيمة الدفترية
---	-------------	---------	--------	-----------------	-----------------

144834	4994	149828	2008/12/31	فرن التجفيف	1
141275	4871	146146	-	ماكينة الترش	2
118025	4069	122094	-	ماكينة العصر	3
225635	7780	233415	-	براميل الدبغ	4
48599	1675	50274	-	كومبريسر	5
189764	6544	196308	-	جهاز فصال	6
20249	698	20947	-	تريس	7
888380	30633	919013	-	المجموع	8

المصدر : (الشركة العامة للصناعات الجلدية 2008)

يلاحظ أن الإندثار لعام (2008) يمثل الفترة من (2008/8/31) تاريخ سحب المكانن للإنتاج ولغاية (12/31) أي لمدة أربعة شهور . وكمثال لتوضيح عملية احتساب الإندثار :

إندثار فرن التجفيف :

$$4994 = \frac{4}{12} \times 10\% \times 149828$$

$$144834 = 4994 - 149828$$

القيمة الدفترية للماكينة في 2008/12/31

4994 من د / إندثار آلات ومعدات 373
4994 الى د / مخصص إندثار آلات ومعدات 2313

وهكذا الحال بالنسبة لبقية المكانن الواردة بالجدول .

2- الوجبة الثانية : تم إستلام المكانن والمعدات الموضحة في جدول (5) ضمن الوجبة الثانية في (2008/9/10) ، وتم القيام بجميع الإجراءات السابقة من مستندات إستلام وفحص فني وقوائم مجهز ، وتم اعتماد سعر صرف (1170) دينار مقابل الدولار .

جدول (5)

المكانن المستلمة ضمن الوجبة الثانية

سعر الصرف (1170) دينار

نوع الماكينة	المبلغ بالدولار (\$))	المبلغ لأقرب ألف دينار عراقي
ماكينة إزالة الصرف	175000	204750
منظومة فصال	3375	3949
المجموع	178375	208699

كما تم تسجيل قيد يومية المشتريات الآتي عند إدخال المكانن للمخازن :

جدول (6)

قيد يومية المشتريات

الشركة العامة للصناعات الجلدية					
الرقم 74					
التاريخ 2008 9/10					
(المبلغ لأقرب ألف دينار)					
منه	له	التفاصيل	الدليل المحاسبي	رقم	التاريخ
فلس	فلس		3 4 5	القائمة	
208,699		د/مخزن الأدوات الاحتياطية	133		
	208,699	د/ احتياطات متنوعة	223		
		عن استلام المنحة الأمريكية			
		الوجبة الثانية			
208,699	208,699	مانتان وثمانية مليون وستمئة وتسعة وتسعون ألف دينار			

علماً أن المكانن (الوجبة الثانية) بقيت في المخازن ولم يتم سحبها الى المعامل لغاية (2009/9/30) لذا لم يحتسب لها إندثار لعام 2008 .
وبمتابعة المبالغ الكلية للمنحة المستلمة (الوجبة الأولى والثانية) ، يلاحظ أن المبلغ الكلي (946139) دولار أي مايعادل (1127712) مليار ومائة وسبعة وعشرون مليون وسبعمئة واثنا عشر ألف دينار) أي أقل من مبلغ المنحة المخصصة المتفق عليه (مليون دولار) بحوالي (53861) دولار أي مايعادل (63017) (ثلاثة وستون مليون وسبعة عشر ألف دينار) ، الذي يمثل مبلغ مائة اللحم التي لم يتفق مع الجانب الأمريكي على توريدها ، وتم الإتفاق على إستلام الشركة للمبلغ نقداً بموجب وصل قبض ، أودع في مصرف الشرق الأوسط بالقيد الآتي :

63017 من د / مصرف الشرق الأوسط 1839
63017 الى د / إيرادات (تبرعات مستلمة) 4831

جدول (7)

تفاصيل منحة مؤسسة برنكي الأمريكية لعام 2008

الملاحظات	الوجبة	المبلغ لأقرب ألف دينار	المبلغ المستلم دولار	البيان
جدول (2)	1	919013	767764	المنحة المخصصة (\$1000000)
جدول (5)	2	208699	178375	
مكانن ومعدات		1127712	946139	مجموع المستلم من المنحة
إيداع نقدي في المصرف		63017	53861	المبلغ المتبقي من المنحة

المصدر : إعداد الباحثان

والكشف (1) يوضح عرض المنح والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي للشركة :

الكشف (1)

عرض المنحة الأمريكية في قائمة المركز المالي للشركة في (2008/12/31)

(المبلغ لأقرب ألف دينار)

رقم الدليل	البيان	قبل إضافة المنحة	بعد إضافة المنحة	الفرق	التفاصيل
11	الموجودات الثابتة	2152528	3040908	888380	مكانن الوجبة الأولى
113	آلات ومعدات (بالقيمة الدفترية)				المسحوبة الى المعمل (جدول 4)

13	الموجودات المتداولة (المخزون)	14796753	15005452	208699	مكائن الوجبة الثانية في المخازن (جدول 5)
133	مخزن الأدوات الاحتياطية				
18	النقود	2724952	2787969	63017	إيداع المتبقي في المصرف (جدول 7)
183	نقود لدى المصارف				
22	مصادر التمويل طويلة الأجل الإحتياطيات	3148235	4275947	1127712	الوجبة الأولى + الثانية (جدول 7)
28	مصادر التمويل قصيرة الأجل عجز النشاط الجاري	(19021717)	(18989333)	32384	عن مساهمة مكائن الوجبة الأولى في العملية الإنتاجية وتوليد الإيراد وخفض العجز .

ملاحظات عن المعالجة المحاسبية :

من متابعة الجداول والإجراءات السابقة للشركة يلاحظ :

- 1- إن الشركة عند إستلامها للمكائن وإدخالها للمخازن تم تسجيلها على حساب مخزن الأدوات الإحتياطية (133) ، وهو إجراء خاطئ لأن هذا الحساب يشمل ماتملكه الوحدة في مخازنها من أصناف قطع الغيار المتنوعة ، علماً أن المنحة هي آلات ومعدات وليست قطع غيار وبالتالي فإن المخزون (ضمن فقرة الموجودات المتداولة) في قائمة المركز المالي في (2008/12/31) قد تضمن مبلغ (208699) عن مكائن الوجبة الثانية ، أي أن الشركة عالجتها كموجودات متداولة مما أدى الى تضليل القارئ من خلال الإفصاح الخاطئ ، إذ يفترض أن تسجل المكائن ضمن مشروعات تحت التنفيذ أي (حـ / 123) طالما أنها لم تستخدم في الإنتاج .
- 2- إن النظام المحاسبي الموحد لا يتضمن تبويبات للمنح (المطلقة ، المشروطة ، المقيدة) ، وإنما أستخدم حساب (223) الإحتياطي لتسجيل المنحة .
- 3- تم إيداع المبلغ المتبقي من المنحة (63017) مليون دينار في مصرف الشرق الأوسط مع مبالغ الشركة دون فصله بحساب خاص لمتابعته والرقابة على التصرف به ، مما أدى الى قيام الشركة بصرف المبلغ على نشاطات الشركة وليس للغرض المخصص من المنحة (شراء ماكينة لحام) .
- 4- لم تفتح الشركة سجلات خاصة بالمنحة ليتم الرجوع لها لأغراض المتابعة ، إذ تم حفظ القوائم الخاصة بالمنحة وتسجيلها ضمن سجلات الشركة مما يصعب تحديد رقم وصل القبض وقيد الإيداع ، أو الرجوع الى الأوليات الخاصة بها .
- 5- ضعف إجراءات الرقابة على المنحة ومتابعة مدى المصادقية في التصرف بها ، إذ أن الوجبة الثانية أستلمت في (2008/9/10) ولم يتم التصرف بها لمدة سنة لغاية أيلول (2009) وبالتالي بقيت المكائن في المخازن ولم تستخدم في العملية الإنتاجية طوال هذه المدة أي بخلاف الغرض المخصص لها وهو تطوير وتأهيل المعامل .

ثالثاً - المعالجات المقترحة وفقاً للمعيار الدولي (20)* :

بما أن النظام المحاسبي الموحد لم يعالج موضوع المنح ضمن تبويباته ، ولأجل إثبات المنحة التي تعد كإيراد مؤجل للشركة يمكن اعتماد التبويب الآتي :

حسابات دائنة متنوعة 266

(*) أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي في كافة القواعد التي أصدرها بأن تعتمد المعايير الدولية في حالة عدم وجود قاعدة محلية . وطالما أن المنح الخارجية لم يتم التطرق لها في قاعدة محلية ، تم اعتماد المعيار الدولي (20) ضمن المعالجات المقترحة .

2662	إيرادات مستلمة مقدماً
26621	منح خارجية
266211	منح خارجية (مقيدة)
266212	منح خارجية (مشروطة)
266213	منح خارجية (مستردة)

وعند الاعتراف بالمنحة كرأس مال عند تحقق القيد عليها ، نقترح اعتماد تبويب منح رأسمالية مطلقة (212) ، وبما أن المعيار الدولي (20) يتطلب عدم الاعتراف بالمنح الحكومية إلا إذا توفر دليل معقول على أن الجهة المستلمة ستلتزم بكافة الشروط المتعلقة بالمنحة ، وحدد منهجين للإعتراف بالمنح هما :

1- منهج رأس المال .

2- منهج الدخل

لذا سيتم تناول المعالجات المقترحة للمنحة وفق هذين المنهجين :

1- منهج رأس المال :

يوجب الاعتراف بالمنحة كرأس مال لحين تحقق القيد عليها :

أ- عند إستلام الوجبة الأولى وإدخالها المخازن في (2008/8/20) :

919013	من د / مشروعات تحت التنفيذ (آلات ومعدات) 123
266211	919013 الى د / منحة خارجية (مقيدة)
	إثبات إستلام المنحة

وعند سحب المكائن من المخازن الى المعامل في (2008/8/31) :

919013	من د / الآلات والمعدات 113
919013	الى د / مشروعات تحت التنفيذ (آلات ومعدات) 123

919013	من د / منحة خارجية (مقيدة) 266211
919013	الى د / منحة رأسمالية مطلقة 212

وبهذا تعدّ المنحة إضافة لرأس المال بعد تحولها من منحة مقيدة الى منحة مطلقة ، كما تسجل نفس قيود الإندثار السابق ذكرها .

ب- إستلام الوجبة الثانية في (2008/9/10) وإدخالها للمخازن :

208699	من د / مشروعات تحت التنفيذ (آلات ومعدات) 133
266211	208699 الى د / منحة خارجية (مقيدة)
	إثبات إستلام المنحة قبل تحقق القيد

وتبقى المنحة كالتزام على الشركة طالما لم يتم سحبها للمعمل وبقيت في المخازن ، كما يسجل القيد الآتي عند إيداع باقي مبلغ المنحة في المصرف :

63017 من د / مصرف الشرق الأوسط 1839

63017 الى د / منح خارجية (مقيدة) 266211

والكشف (2) يوضح الإفصاح عن تفاصيل المنحة ضمن قائمة المركز المالي للشركة :

الكشف (2)

قائمة المركز المالي للشركة في (2008/12/31)

(المبلغ لأقرب ألف دينار)

رقم الدليل	البيان	قبل إضافة المنحة	بعد إضافة المنحة	الفرق	التفاصيل
------------	--------	------------------	------------------	-------	----------

11	الموجودات الثابتة	2152528	3040908	888380	مكانن الوجبة الأولى (جدول 4)
113	آلات ومعدات (بالقيمة الدفترية)				
12	مشروعات تحت التنفيذ	14796753	15005452	208699	مكانن الوجبة الثانية (جدول 5)
123	آلات ومعدات				
18	النقود	2724952	2724952	-	إيداع الباقي (جدول 7)
183	نقد لدى المصرف (منحة خارجية مقيدة)	-	63017	63017	
21	مصادر التمويل طويلة الأجل	1520000	1520000	-	الوجبة الأولى
212	رأس المال منحة رأسمالية مطلقة	-	888380	888380	
26	مصادر التمويل قصيرة الأجل	-	271716	271716	مكانن الوجبة الثانية + 208699 المودع في المصرف 63017
266211	الدائنون منحة (مقيدة)				

وفي (2009/9/30) وعند سحب مكانن الوجبة الثانية من المخازن الى المعمل لإستعمالها في العملية الإنتاجية يتم الإعتراف بها كمنحة رأسمالية مطلقة بالقيد الآتي :

208699 من د / منحة خارجية (مقيدة) 266211
208699 الى د / منحة رأسمالية مطلقة 212

2- منهج الدخل :

بموجبه يتم الإعتراف بالمنح الحكومية في كشف الدخل على أساس منطقي في المدد المناسبة لمقابلة تلك المنح مع النفقات الخاصة بها . ولمحدودية صفحات البحث سيتم إجراء المعالجة المحاسبية للوجبة (الثانية) لتوضيح آلية هذا المنهج :

أ- عند إستلام المنحة في (2008/8/31) وإدخالها المخازن يسجل القيد الآتي :

208699 من د / مشروعات تحت التنفيذ (آلات ومعدات) 123
208699 الى د / منحة خارجية (مقيدة) 266211

وطالما أن المكانن بقيت في المخازن لغاية نهاية (2008) فإنها تظهر في قائمة المركز المالي كالتالي:

الكشف (3)

عرض المنحة (الوجبة الثانية) في قائمة المركز المالي في (2008/12/31)

رقم الدليل	البيان	قبل المنحة	بعد المنحة	الفرق
12	مشروعات تحت التنفيذ	14796752	15005451	208699
123	آلات ومعدات			
26	مصادر التمويل قصيرة الأجل	-	208699	208699
266211	الدائنون منحة خارجية (مقيدة)			

وفي (2009/9/30) عند سحب المكانن من المخازن الى المعامل يتم الإعتراف بالمنحة كدخل وتسجل القيود الآتية :

208699 من د / الآلات والمعدات 113
208699 الى د / مشروعات تحت التنفيذ (آلات ومعدات) 123

208699 من د / منحة خارجية مقيدة 266211
 208699 الى د / إيرادات تحويلية (منحة) 4833
 قيد الاعتراف بالمنحة كدخل

وبما أن المنحة المستلمة لغرض تأهيل وتطوير المعامل الإنتاجية فإنها تقابل بكافة الكلف المتعلقة بها التي ستدخل ضمن حساب المصاريف في كشف الدخل .

المبحث الخامس الإستنتاجات والتوصيات أولاً - الإستنتاجات :

يمكن إيجاز أبرز النتائج التي تم التوصل لها بالآتي :

- 1- موضوع المنح الخارجية من المواضيع الحديثة نسبياً في العراق ، وبرزت الحاجة لها بعد أحداث (2003) للنهوض بواقع الاقتصاد العراقي الذي خرج مثقلاً بالديون والأضرار التي سببتها الحروب المتتالية وسنوات طويلة من الحصار ، ولكن النظام المحاسبي في العراق يفتقد الى معالجات محاسبية سليمة عن تلك المنح .
- 2- تهدف الهيئة الإستراتيجية العراقية لإعادة الإعمار الى صياغة خطة لإقرار المشاريع التي تحتاج الى تمويل من خلال التنسيق الموحد مع وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ومجلس التنسيق الدولي لتجنب حدوث فجوات وإزدواجية في التمويل أو تضارب في تقديم المشورة ، الا إن واقع الحال يشير الى ضعف في التنسيق بين الهيئة والمانحين والوزارات ، فضلاً عن ضعف تبادل المعلومات بين هذه الجهات .
- 3- تختلف المعالجة المحاسبية للمنح الخارجية وفقاً لشروط المنحة وطبيعة العلاقة والظروف المحيطة بها ، إذ هناك المنح المطلقة ، والمشروطة ، والمقيدة .
- 4- غياب المعايير المحاسبية المعتمدة في العراق فيما يتعلق بالمنح الخارجية ، فضلاً عن حاجة النظام المحاسبي الموحد الى تحديث وتبويب في الحسابات ليكون قادراً على توفير المعلومات الملائمة للمحاسبة والرقابة عن المنح الخارجية ، إذ يخلو النظام من حسابات تتعلق بإثبات والإفصاح عن المنح أو الرقابة عليها ، مما أدى الى ضعف الإجراءات الرقابية المتعلقة بمصادقية التصرف بمبالغ المنحة ، ومدى الكفاءة في إستخدامها للأغراض المخصصة لها .
- 5- جميع أنواع المنح المقدمة للعراق مخصصة لهدف معين مثل (إعادة الإعمار ، تطوير مشروع ، الخ) ، لذا فهي تمثل منح مشروطة أو مقيدة .
- 6- المنحة المقدمة للشركة العامة للصناعات الجلدية من مؤسسة برنكي الأمريكية بمبلغ مليون دولار عام (2008) بهدف تطوير وتأهيل معامل الشركة تم إستلامها على وجبتين والمبلغ المتبقي تم إيداعه في مصرف الشرق الأوسط ضمن حساب الشركة، وبالتالي تم صرف المبلغ على نشاطات الشركة وليس لشراء مكائن وفقاً لما مخصص له ضمن المنحة . كما إن ضعف الرقابة على المنحة المستلمة ضمن الوجبة الثانية أدى الى بقاءها في المخازن لمدة أكثر من سنة دون إستخدامها في العملية الإنتاجية .

ثانياً - التوصيات :

- في ضوء النتائج التي تم التوصل لها ، توصي الباحثتان بالآتي :
- 1- ضرورة وجود تنسيق موحد بين الجهات المشرفة على صرف ومراقبة المنح لتحقيق الغرض منها (الهيئة الإستراتيجية العراقية ، وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي، مجلس التنسيق الدولي ، الوزارات ، الجهة المستلمة للمنحة) .
 - 2- توفير سجلات خاصة ونظام إحصائي للسيطرة على المنح ، وحفظ الأولويات الخاصة بها بصورة مستقلة لضمان إنسيابية عملية الرقابة عليها .
 - 3- قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بإعداد معيار محلي في ضوء المعيار الدولي (20) لتوفير معالجة محاسبية للمنح الخارجية ، والإفصاح عنها في التقارير المالية
 - 4- إعادة النظر في تبويبات النظام المحاسبي الموحد عن طريق إضافة حسابات جديدة تضمن تسجيل وتبويب المنح المستلمة في حسابات خاصة بها بما يوفر لمستخدمي التقارير المالية المعلومات الملائمة ، ويساهم في ترشيد قراراتهم . كما يساهم في تعزيز الإجراءات الرقابية لضمان مصداقية التصرف بمبالغ المنح وتسهيل الإجراءات الخاصة بطلب المنح الإضافية في حالة تطلب الأمر ذلك .

مصادر البحث

المصادر العربية

أولاً - الكتب

1. تودارو ، ميشيل، تعريب ومراجعة / د . محمود حسن حسين ، د . محمود حامد محمود (2006) : التنمية الاقتصادية ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية.
2. الجعرات، خالد جمال (2007) : معايير التقارير المالية الدولية دار إثراء للنشر والتوزيع .
3. القريشي ، مدحت (2007) : التنمية الاقتصادية ، دار وائل للنشر ، ط1 ، عمان الأردن .
4. الهيتي ، نوزاد عبد الرحمن ، والخشالي، منجد عبد اللطيف (2007) : مقدمة في المالية الدولية ، دار المناهل للنشر والتوزيع ، ط1 .

ثانياً - التقارير

5. تقرير الهيئة الإستراتيجية العراقية لإعادة الأعمار العدد 2004/18/38 في 2004/8/25 موضوع قواعد واجراءات العمل في آليات اعادة الأعمار.
6. لجنة معايير المحاسبة السعودية ، مشروع معيار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية ، يناير 2002 .
7. الشركة العامة للصناعات الجلدية ، السجلات والتقارير المالية لعامي 2008 ، 2009.

ثالثاً - شبكة المعلومات (الانترنت)

8. الهيتي ، نوزاد عبد الرحمن ، المساعدات الإنمائية الدولية في عالم متغير ، بحث منشور على موقع الجندول ، السنة الثالثة ، العدد 7 ، مارس (أذار) 2008.
9. مشروع معايير المحاسبة عن الاعانات والمنح الحكومية (الدراسة التحليلية والمقارنة) / 2009
f/e : // C : /Documents and Settings/king/My Documente/
10. عودة ، جميل ، المنح الاجنبية للعراق هل حققت أهدافها ، 2009
http://www.incirap.com/pages/view_page.php

.....