

الابلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية

وفق IPSAS 23

أ.د. صفاء أحمد محمد / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
الباحث/ ريم سعدي حسن

تاريخ التقديم: 2017/5/4
تاريخ القبول: 2017/6/21

المستخلص

هدف البحث الى عرض ومناقشة مفهوم المنح والمساعدات مع دراسة وتحليل دور وأهمية المنح والمساعدات على نشاط الوحدات الحكومية ومن ثم الوقوف على عوامل الحصول على المنح والمساعدات مع بيان أهمية توفير معلومات محاسبية من اجل تعزيز الابلاغ المالي عن المنح والمساعدات ، فضلا عن عرض المعالجات المحاسبية التي ينص عليها النظام المحاسبي الحكومي وتحديد مجالات قصوره مع الاخذ بنظر الاعتبار عدم إصدار قاعدة محاسبية محلية تحدد أسس القياس والأفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات للاسترشاد بها، ويعد ذلك نقطة أنطلاق البحث الحالي لذا تم عرض وتحليل متطلبات تطبيق IPSAS23 للحد من تباين المعالجات المحاسبية وتوفير معلومات محاسبية تعزز الابلاغ المالي مع التطبيق على الوحدة الحكومية (عينة البحث).

توصلت الدراسة الى مجموعة استنتاجات أهمها أن هناك اختلاف بين المعالجات المحاسبية للمنح والمساعدات وفق IPSAS23 والنظام المحاسبي الحكومي ، إذ لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي معالجات محاسبية لانواع المنح والمساعدات مما يؤثر بشكل سلبي على المعلومات المحاسبية التي يتم توفيرها ومن ثم عدم تعزيز الابلاغ المالي عن المنح والمساعدات . وتوصلت الدراسة الى عدة توصيات من أهمها هي ضرورة تقويم النظام المحاسبي وتوفير متطلبات المعايير المحاسبية منها التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق و تعديل التصنيفات والتبويبات لتشمل انواع المنح والمساعدات.

المصطلحات الرئيسية للبحث / المنح ، المساعدات ، المعايير المحاسبية .



مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
العدد 102 المجلد 24
الصفحات 468-486

*البحث مستل من رسالة ماجستير.



المقدمة :-

تحتاج الوحدات الحكومية الى المنح والمساعدات من أجل القيام بأنشطتها على أتم وجه ، لذا يمكن القول أن مسؤولية الوحدات الحكومية قد توسعت وينبغي أن تسعى الى أستغلال المنح والمساعدات و توفير معلومات محاسبية توضح مسار أستعمال المنح والمساعدات ومدى تحقق الغرض التي منحت من أجله وذلك لضمان كسب ثقة الجهات المانحة لأستمرار دعمها وتقديمها للمنح والمساعدات ، فضلا عن ضمان البعد المستقبلي التي يتمثل بالانكفاء بالمنافع الاقتصادية او الخدمات المستقبلية والاعتماد على الذات أكثر من الاعتماد على المنح والمساعدات، وتلك المعلومات المحاسبية لا يتم توفيرها من خلال النظم المحاسبية المحلية نظرا لما تتسم به من أوجه قصور عديدة، لذا ينبغي مواكبة IPSAS وبشكل يتلائم مع واقع البيئة العراقية .

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث :- تتمثل مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحكومي فيما يخص المحاسبية عن المنح والمساعدات إذ لا توجد هناك معايير سواء كانت محلية ام دولية مطبقة للقياس والافصاح عن المنح والمساعدات، و يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :-
أ- هل هناك قصور في النظم المحاسبية المعتمدة من قبل الوحدات الحكومية العراقية في توفير معلومات محاسبية خاصة بالمنح والمساعدات .
ب- هل الإبلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية العراقية يتوافق مع ما معمول به وفق المعايير المحاسبية .
ت- هل هناك معالجة محاسبية خاصة بالمنح والمساعدات في العراق تسهم في كسب ثقة لجان المساءلة والجهات المانحة .

ثانياً:-هدف البحث :- يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :-

أ-توضيح مفهوم المنح والمساعدات مع تحديد مجالات القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي في الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالمنح والمساعدات .
ب-التعريف بالمعيار IPSAS23 وتوضيح إجراءاته في مجال القياس والافصاح المحاسبي .

ثالثاً: أهمية البحث :- تكمن أهمية البحث من أهمية المنح والمساعدات في العراق بوصفه من البلدان النامية التي تحتاج لتلك المنح والمساعدات، فضلا عن أهمية الاستناد الى المعايير المحاسبية لتسهم في تحديد أسس القياس والافصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات.

رابعاً: فرضية البحث :- يستند البحث الى اختيار الفرضية الرئيسية الآتية :-

يسهم التوافق مع المعيار IPSAS23 في تعزيز الإبلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية العراقية.

خامساً: حدود البحث

- 1-الحدود المكانية :- تناول البحث التطبيق في وزارة العلوم والتكنولوجيا (دائرة تمويل مركزي)
- 2- الحدود الزمانية:- تمثلت بالبيانات المالية لعام 2015 .

سادساً: منهج البحث ووسائل جمع البيانات :-

- 1-منهج البحث :- أعتد الباحثان كلاً من المنهجين الإستنباطي والإستقرائي ، إذ تم وفقاً للمنهج الاستنباطي تسليط الضوء على المنح والمساعدات مع عرض متطلبات IPSAS23 من أجل توفير معلومات محاسبية تعزز الشفافية والمساءلة ، في حين تم وفقاً للمنهج الاستقرائي تحديد مشكلة ضعف النظم المحاسبية في المحاسبة عن المنح والمساعدات وضرورة تطبيق IPSAS .
- 2-وسائل جمع البيانات :- تمثلت عملية جمع البيانات في هذا البحث على جانبين كالآتي :-
أ- الجانب النظري :- تم الاعتماد على المعايير فضلاً عن الكتب والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والبحوث المتعلقة بمتغيرات موضوع البحث وشبكة المعلومات (الانترنت) .



ب- الجانب العملي :- تم الاعتماد على السجلات والقوائم المالية الخاصة بعينة البحث،

سابعا:- مجتمع وعينة البحث

- أ- مجتمع البحث :- تمثل مجتمع البحث في الوحدات الحكومية ذات التمويل المركزي.
ب- عينة البحث :-وزارة العلوم والتكنولوجيا إحدى وحدات التمويل المركزي .

الجانب النظري

أولا :- مفهوم المنح والمساعدات وفق IPSAS :- وضحت المعايير المحاسبية مفهوم المنح بانها تحويلات غير تبادلية بأشكال مختلفة تستلمها الوحدات الحكومية مقابل الالتزام بالبنود الاشتراطية الممكنة التطبيق والمعقولة التي تفرضها الجهة المانحة (IPSAS,2014:688-689) ، وتعد المساعدات عمل تطوعي يتم على وفقها تقديم منفعة معينة الى الجهات المحتاجة، وذكر IPSAS23 بأنها تتمثل بالموارد التي لا تتكيف مع تعريف الموجودات لأنها تحقق منافع اقتصادية حالية وليس مستقبلية فضلا عن صعوبة قياسها (IPSAS, 2014:709).

انواع المنح وفق IPSAS :- تم تقسيم المنح كالاتي :

اولا:- المنح وفق مصدرها :- تقسم الى (أبو زعيتر، 2012: 56) :-

1- منح داخلية :- تدعى المنح التي تحول بين جهتين مختلفتين لنفس الدول بالمنح الداخلية لأن الجهتين من نفس الدولة فضلا عن أن هذه المنح يزداد وجودها بين حكومة الدولة أو الوحدات المتمكنة والوحدات المحتاجة الى التمويل من أجل الاستمرارية في نشاطها.

2- منح خارجية :- تدعى المنح المتحولة بين جهتين مختلفتين لدولتين مختلفتين بالمنح الخارجية لان كل جهة في دولة مختلفة كالممنحة المقدمة من دول متقدمة الى دول نامية .

ثانيا:- المنح حسب تغطيتها للنفقات :- وتقسّم الى :-

1- منح رأسمالية:- تأخذ المنح الرأسمالية شكل تحويلات دون مقابل وتكون مطلقة أو مشروطة أو مقيدة ومتعلقة بشكل خاص بالموجودات طويلة الأجل القابلة على الاندثار أو غير قابلة على لاندثار (EPSTEIN&MIRZA,2003:814)، وتهدف الى تغطية النفقات الرأسمالية المرتبطة بالموجودات طويلة الأجل (فودة ، 1999: 52)

2- منح إيرادية:- تعد تحويلات دون مقابل قصيرة الاجل و تغطي النفقات الأيرادية للجهات المحتاجة وقد تكون مقيدة أو غير مقيدة أو مشروطة (EPSTEIN& MIRZA,2003:814) .

ثالثا:- المنح حسب طبيعتها :- تقسم الى :-

1- المنح النقدية :- تأخذ هذه المنح الشكل النقدي و يمكن أن يفرض عليها بنود اشتراطية أو قد لا تفرض عليها أي بنود اشتراطية ، وعلى الجهة المستلمة ان تلتزم بتلك البنود الاشتراطية ليتمكنها من السيطرة على المنح المستلمة (ابو مصطفى، 2008: 70-71)

2- المنح الغير النقدية:- تأخذ الشكل غير النقدي أي جميع المنح عدا النقد كالموجودات الثابتة (IAS, 2010: 547)

رابعا:- المنح حسب اسلوب تقديمها :- وتقسّم كالاتي :-

1- المنح المشروطة :- تعد المنح مشروطة في حالة أن تحتوي بنود اتفاقيتها على شرط يقيد حرية الجهات المستلمة ويطلب تحقق غرض معين منها (أبو زعيتر، 2012: 57)، ويتم تحقيق الشرط بشكل تدريجي او عند وقوع حدث محتمل (BAKER: 2008 : 859) ، وعند عدم تحقق الشرط أو الالتزام به سوف يتم استرداد المنح لذلك تعد المنح تحويلات غير تبادلية عند تنفيذ الشرط فقط (IPSAS:2014:689-690).

2- المنح المقيدة :-تعد المنح مقيدة عندما ترغب الجهات المانحة بتحديد اتجاه انفاقها او وقت أنفاقها وعند المخالفة يتم فرض عقوبة مثل الغرامة (IPSAS:2014:689-690) .

3- المنح المطلقة :- تقدم المنح دون قيود او شرطا و يحق للوحدة حرية التصرف بها وتتفق مع المساعدات في عدم تضمها أي بنود اشتراطية (IPSAS:2014:689-690).



الإبلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية وفقا لIPSAS23

خامسا:- أشكال المنح الأخرى :-

1-التعهدات:-يتم التعهد بتقديم منح بشكل شفهي ام مكتوب ويكون بمثابة التزام على الجهة المتعهددة (LARSEN,2000;228) وقد يتضمن بنود اشتراطية أو لا يتضمن وعلى الجهة المتعهد لها أن تلتزم بذلك قبل الاستلام وينبغي أن يكون الاساس المعتمد هو أساس الاستحقاق عند الجهة المستلثة (LARSEN,2000;731) .

2-القرض المتنازل عنه:- يتم التنازل عن القرض في حالة اتفاق الجهة المقرضة مع المقترضة على إعفائها من التسديد وقد تتضمن الاتفاقية على بنود اشتراطية اولا تتضمن(IPSAS, 706: 2014) .

3-القرض الميسر :- يتم تقديم قرض بفائدة أقل من فائدة السوق وتمثل منفعة القرض بالفرق بين نسبة الفاندتين (IAS,2010: 546) وأن الفرق ينبغي ان لا يقل عن 25% وتسمى تلك النسبة بعنصر المنحة و تتراوح هنا بين 25% الى اقل من 100%(سمارة ، 2008 :16).

ثانيا:-أنواع المساعدات وفق IPSAS:-يمكن بيان أنواعها كالآتي(الزويبي،2015: 62):

1- خدمات غير نقدية :- تعد بمثابة استشارات قانونية ام ما شابه ذلك.
2- نشاطات لا تتميز عن المعاملات العادية:- تعد تلك النشاطات بمثابة سياسة حكومية تدخل ضمن العمليات التجارية للجهة المستلمة ولا يمكن قياسها بشكل موضوعي .

3- قروض دون فوائد :- قد يتم تقديم قروض من دون فوائد أو فائدة رمزية وقد يمكن قياسها لكن لا تكون لها أهمية نسبية تنسبها الى القوائم المالية .

يمكن الوصول الى تعريف المنح والمساعدات من خلال الشروط الاتية(زعزوع :2012، 41) :-

أ- ألا يكون هدف الجهة المانحة هو تحقيق مكسب تجاري .
ب- أن يكون لها امتياز مثلا يكون لها فترة امهال او استرداد اطول .
ت- أن يكون مصدرها رسمي أي الجهة المانحة تكون رسمية داخلية ام خارجية .

ثالثا :- خصائص المنح والمساعدات:- يمكن بيان خصائص المنح و المساعدات كالآتي:-

الجدول (1)

التمييز بين خصائص المنح وخصائص المساعدات

المنح	المساعدات
تحويلات غير تبادلية بشكل نقدي وغير نقدي (عيني) .	تحويلات غير تبادلية بشكل نقدي وغير نقدي وخدمي
تتعلق المنح بالأنشطة الرئيسية للوحدات المستلمة .	لا تتعلق المساعدات بالأنشطة الرئيسية
يمكن تحديد قيمة المنح بشكل موضوعي ودقيق	يصعب تحديد قيمة المساعدات بشكل موضوعي
امكانية تمييز المنح عن المعاملات التجارية (العادية)	صعوبة تمييز المساعدات عن المعاملات التجارية
من شروط الأثبات القدرة على الالتزام بالبنود الاشتراطية	من شروط الأثبات هو امكانية القياس بشكل موثوق
تتضمن بنود اشتراطية و يترتب عليها التزامات	تخلو من البنود الاشتراطية ولا يترتب أي التزام عليها
تكون منافعها الاقتصادية والخدمات مستقبلية ومحتملة	الاعتراف بالمساعدات عند استلامها أي تكون مؤكدة

المصدر:- من اعداد الباحثان بالاستناد الى

Ipsas, (2014) International Public Sector Accounting Standards Board " Hand Book of International Public Sector Accounting Pronouncements " , New York.

رابعا :- القياس المحاسبي عن المنح والمساعدات

يعد القياس المحاسبي جانب مهم من جوانب نظرية المحاسبة لقياس كل حدث اقتصادي تواجهه الوحدات الاقتصادية بشكل سليم (الحياي ، 2007 :62)، وذكرت AAA بأن القياس المحاسبي هو قرن الاعداد بأحداث ماضية وحالية ومستقبلية أستنادا الى قواعد محددة (مطر: 2004: 115)، ويمكن القول أن القياس المحاسبي يكون بمثابة ترجمة كل حدث اقتصادي الى قيمة أو مقياس نقدي في لحظة أثباته ليعبر بشكل سليم عن القيمة الحقيقية .



أسس القياس المحاسبية

وضح (IFAC) تعريف الاساس المحاسبي بأنه مجموعة مبادئ تحدد متى يجب إثبات الاحداث الاقتصادية في السجلات فضلا عن طبيعه قياس كل حدث اقتصادي (صندوق النقد الدولي ، 2007 : 165)، و يعتمد القياس المحاسبي عدة أسس ومن أهم تلك الاسس :-

1-الأساس النقدي (cash base):- يعد الأساس النقدي من أقدم الأسس المستخدمة في قياس الأحداث الاقتصادية النقدية أي يستغني عن قياس وأثبات الاحداث الاقتصادية غير النقدية فضلا عن أنه يهتم بتوقيت التسجيل بشكل فوري بغض النظر عن ما يخص السنوات الماضية او اللاحقة (سليم ، 2007 : 39-40)، ويعد الاساس النقدي الاسهل من ناحية عدم عمل قيود تسوية في نهاية المدة المحاسبية، AYOBAMI (2014,3-4) يحدث نتيجة ذلك خلل في القياس والافصاح عن المنح والمساعدات الغير نقدية أو التي لها عمر انتاجي أكثر من مدة مالية واحدة.

2-أساس الاستحقاق (Accrual Base):- يعد هذا الأساس طليعة الاصلاحات في النظم المحاسبية و من الأسس المرغوب بها من قبل المحاسبين(AYOBAMI;2014,8) لانه يكون متوافق مع الاسس العلمية والممارسات المحاسبية الأكثر قبولا واستجابته للمعايير المحاسبية، ووضح مفهوم اساس الاستحقاق من قبل (IFAC) بأنه يثبت المعاملات والاحداث الاقتصادية في لحظة استحقاقها ويسجل كافة الاحداث الاقتصادية وليس النقدية فقط (صندوق النقد الدولي، 2007 : 165)، ويستلزم اجراء تسوية للإيرادات والمصروفات وتحديد المستنفذ منها والمستحق خلال المدة المالية الحالية وهذا ما يعزز الشفافية والمساءلة (BEECHY;2007,5)، ومن أهم فوائد تطبيقه تعزيز الشفافية و تحسين تخصيص الموارد الممنوحة وتعزيز المساءلة (MULLER&BERGER;2012,33-34) ، ونرى من ما سبق ان على الوحدات الحكومية الانتقال من تطبيقات الاساس النقدي الى تطبيقات اساس الاستحقاق لما له من تأثير على النظام المحاسبي المتبع لتسجيل المنح والمساعدات وعرضها ضمن القوائم المالية للمدة المالية التي تخصها .

القياس المحاسبي عن المنح والمساعدات :-

ينص IPSAS23 على شرطين لأثبات المنح والمساعدات هما (696 : 2014 : IPSAS)

1-أمكانية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية او خدمات مستقبلية مرتبطة بموجودات الوحدة الاقتصادية .
2-يتم الاعتراف بالموارد الممنوحة التي يمكن قياسها بالقيمة العادلة بشكل موثوق .
ويعد القياس وفق ما متعارف عليه وهي جميع التكاليف التي يتم انفاقها الى ان يصبح الموجود المراد قياسه جاهز للاستعمال (بني عطا: 2007,49)، لكن في حالة المنح لم يكن هناك تكاليف وأن وجدت ستكون قليلة وغير مهمة لئتم معالجتها محاسبيا لذا يتفق الباحثان مع المعايير المحاسبية وهو قياس المنح والمساعدات وفق القيمة العادلة بشكل موثوق عند الاستلام،ويمكن بيان الاعتماد على المعايير المحاسبية في أثبات وقياس المنح والمساعدات كالآتي :-

اولاً: المنح التي تنص على بنود اشتراطية :-

1-المنح المشروطة :- ينبغي تقييم قدرة الوحدة على الالتزام بالشرط المحدد وفق اتفاقية المنح (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام : 2010 ، 701) و يتم قياس الموجود الممنوح وفق القيمة العادلة او وفق القيمة المحددة في تاريخ الاثبات ايهمها أكثر وضوحا ويتم اثباته (إيرادات موجلة) كخصم من خصوم قائمة المركز المالي (BAKER 85 : 2008 : at)، و يتم تخفيض قيمة ما تم الالتزام به واستيفائه والاعتراف به كأيراد متحقق (: 2014 : IPSAS 69) فضلا عن أن المنح الايرادية تستهلك في نفس المدة المالية المستلمة بها لذا يتم الاعتراف بها كأيراد متحقق في كشف الدخل (قائمة الاداء) بعد الالتزام بالشرط المحدد (: 2014 : 699)،(IPSAS: 2014)،اما في حالة القرض المتنازل عنه ويتم اثباته كتخفيض التزام والاعتراف به كإيراد عند التنازل(معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، 702 : 2010)، وينبغي وضع احتمال استرداد المنحة ضمن المنح المشروطة وذلك عند عدم القدرة على استيفاء الشرط يتم وصفها ضمن المنح القابلة للاسترداد (DAVEY;2005,90) ويتم قياسها واثباتها وفق نوع المنح ايرادية او رأسمالية أي إذا كانت متعلقة بالمنح الايرادية يتم استخدام رصيد المنحة الغير المطفأ ان وجد لتغطية المبالغ المعاد دفعها ، وان لم يغطي ذلك الرصيد المنحة يتم وصف المتبقي مصروف (IPSAS:2014:689-690)،اما إذا كانت متعلقة بالمنح الرأسمالية يتم تخفيض رصيد دخل المنحة المؤجل(ابو نصار وحמידات: 2010 : 359-360)



2- المنح المقيدة :- تعد تحويلات غير تبادلية خاصة بتحديد مسار استعمال الموارد الممنوحة (لارسن وموسس ، 1998:1028) ويتم قياس المنح وفق القيمة العادلة ويتم اثباتها كموجودات مقيدة لحين وقت زوال القيد (IPSAS:2014:689-690) أي يتم اثباتها كإيراد مؤجل الاعتراف به ضمن مطلوبات قائمة المركز المالي ويتم الاعتراف به كدخل متحقق ضمن الإيرادات التحويلية وفق مدة الاستفادة منها وذلك وفق التحويل من المقيدة الى المطلقة واطهار هذا التحويل ضمن كشف الدخل (Hossain:2014 :94) .

ثانياً:- المنح التي لا تنص على البنود الاشتراطية (المنح المطلقة):- يتم القياس وفق القيمة العادلة ويتم اثباتها كأيراد متحقق إذا كان موجود غير قابل للاندثار وإذا كان قابل للاندثار يتم توزيع قيمته على مدار العمر الانتاجي والاعتراف بالدخل المتحقق بشكل تدريجي (Hossain; 2014, 94) ، أما القرض المتنازل عنه فيتم الاعتراف بانخفاض الالتزام وتحقق الإيراد وقت التنازل ويتم قياسه وفق القيمة العادلة لأنها تعد التقدير الأفضل للقرض عند التنازل (IPSAS, 2014, 706) والقرض الميسرة (القرض بسعر فائدة اقل) يتم قياسها الفرق بين سعر الفائدة في السوق وسعر الفائدة المتفق عليه ويتم اثبات ذلك التخفيض كإيراد متحقق (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، 2010 : 706) ، أما التعهدات فلا تعد كافية للاعتراف بها على انها منحة مستحقة القبض والاستلام لذا لا تعترف بالتعهدات قبل التحويل (المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام : 2010، 692)

ثالثاً :- المساعدات :- أحدى خصائص المساعدات هي صعوبة القياس ونتيجة لذلك لم يطلب (IPSAS23) القياس والاثبات بسبب صعوبة القياس و شكوك مستخدمي التقارير المالية نتيجة اثبات بعض الخدمات دون غيرها (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام، 2008 : 717-718) ، و نتيجة لما سبق يتفق الباحثان مع IPSAS عند وضع شرط أساسي لأثبات المساعدات وان لم يتوفر ذلك الشرط فلا يتم اثباتها وانما نكتفي بالإفصاح عن جميع المساعدات التي تحصل عليها الوحدة الحكومية ضمن مرفقات القوائم المالية و ذلك الشرط هو امكانية قياس المساعدات وفق تأكيد معقول وبشكل موضوعي لتوفر معلومة ملائمة وتتميز بالخصائص النوعية مع الاخذ بنظر الاعتبار محدد الكلفة المنفعة التي ينبغي بهذا الجانب ان تتجاوز منفعة انتاج المعلومة عن كلفتها ، وذلك بعد تقييم كلفة انتاج المعلومة المحاسبية الخاصة بالمساعدات مقارنة بمنفعتيها وينبغي ان يتم تطبيق ذلك على جميع المساعدات من دون استثناء وفي حالة صعوبة القياس بالاكتماء في الإفصاح عن المساعدات وعن مدى الاستفادة منها .

وتوجد ثلاث طرق تعتمد على المعايير المحاسبية عند احتساب الإيراد المتحقق وهي :
أ- احتساب اقساط اندثار للموجودات القابلة على الاندثار لتخفيض قيمة الموجود وفق اساس منتظم ومعقول.
ب- اتباع نسب انجاز البنود الاشتراطية وذلك ليكون للوحدة اساس منتظم ومعقول لتوزيع قيمة المنحة والاعتراف بها وفق فترة الاستفادة منها .
ج- اتخاذ التكاليف اللازمة للاندثار على انجاز البنود الاشتراطية كأساس لتوزيع قيمة المنحة والاعتراف بها وفق فترة الاستفادة منها ونستفيد من هذا الاساس عند توزيع قيمة المنحة غير القابلة على الاندثار والتي لا تنص على نسب انجاز .

بعد توضيح كيفية قياس واثبات المنح والمساعدات عند الاثبات والاعتراف ينبغي توضيح كيفية قياس واثبات المنح والمساعدات بعد الاستلام والاثبات أي بعد الاعتراف (بعد الحصول على المنح والمساعدات واثباتها) إذ ذكر IPSAS بديلين لقياس الموجودات الممنوحة بعد الحصول عليها وهما :- (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، 2008 : 505-506)

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

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



ويرى الباحثان أن الطريقتين مقبولتين لأثبات قيمة الموجود الممنوح في كل مرة يتم الإبلاغ عن الموجودات في القوائم المالية لكن ينبغي الابتعاد عن البدائل ولمنع الازدواجية في المعالجات المحاسبية وحسب رؤية الباحثان أن طريقة القيمة الدفترية هي الأنسب لأنها توضح مقدار الاستفادة من الموجود وأن الاندثار يعد توزيع منطقي لقيمة الموجود على فترات الاستفادة منه ويكون مقابل لما يتحقق من إيراد المنح التي يتم الاعتراف به بشكل مقابل لمصروف الاندثار .

خامسا:- الإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات

ذكر (الشيرازي) بأن الإفصاح المحاسبي عبارة عن قوائم مالية شاملة لجميع البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة لتقديم حقيقة عن أداء ووضع الوحدة الاقتصادية (الشيرازي : 1990:322)، ويرى الباحثان أن الإفصاح المحاسبي يعد نشر للمعلومات المحاسبية ذات الخصائص النوعية الناتجة عن القياس المحاسبي ضمن القوائم المالية للوحدة الحكومية .

وتتمثل أهداف التقارير المالية بتوفير معلومات تفيد في تقييم أداء الوحدة ونظامها المحاسبي بعد تطبيق أساس الاستحقاق التي يربط بين الإيرادات والنفقات التي تقابلها ليسمح بتوفير تنبؤات سليمة متعلقة بأداء الوحدة ومواردها والتزاماتها(حنان، 2006، 145) وينبغي العرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية الرئيسية الخاصة بالمنح والمساعدات في صلب القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الثانوية ضمن مرفقات القوائم المالية (الحياي، 2008:4) وتوضيح أثر المنح والمساعدات على الوحدة المستلمة ومعرفة مدى الاعتماد عليها ومدى اعتمادها على بعض الجهات المانحة أكثر من غيرها(choi&meeq;2008,156) ويمكن بيان الاعتماد على المعايير المحاسبية في العرض و الإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات كالآتي :-

عرض المنح والمساعدات:-

1-تدرج المنح الإيرادية ضمن موجودات قائمة المركز المالي وفق طبيعة الموجود ويعترف به في كشف الدخل كإيراد متحقق وأذا كانت تخص أكثر من مدة مالية يتم الاعتراف بالإيراد في كشف الدخل و تأجيل الاعتراف بالإيراد المستلم مقدما وذلك وفق اتفاقية المنح ان كانت تتضمن بنود اشتراطية او لا تتضمن في جانب المطلوبات ضمن قائمة المركز المالي (729, 2014;IPSAS)، والمنح النقدية تدرج ضمن قائمة التدفق النقدي وفق غرض المنحة، وينبغي تبويبها ضمن حساب تبرعات داخلية او خارجية .

2-تدرج المنح الرأسمالية في قائمة المركز المالي وفق طبيعة الموجود وتصنف الى مطلقة ومشروطة ومقيدة (داخلية وخارجية)(أبو نصار وحמידات : 2010، 349) ، وتدرج المنح التي لها أكثر من مدة مالية او تكون مقيدة او مشروطة ضمن المطلوبات ويتم تأجيل الاعتراف بالإيراد لحين تحققه (691, 2014;IPSAS) والاعتراف به ضمن كشف الدخل.

3-يعامل القرض الممتازل عنه وفق معاملته المنح السابقة لكنه يعد انخفاض التزام وليس زيادة موجود ، اما القرض بسعر فائدة اقل تعرض المنحة المحسوبة من هذا القرض في كشف الدخل كإيراد متحقق (706, 2014;IPSAS) .

4-تدرج المساعدات في كشف الدخل كإيراد متحقق(IPSAS: 2014: 711) وذلك بشرط القابلية على القياس مع توازن كلفة توفير المعلومة مع منفعتها .

الإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات :- (710-711 : 2014 : IPSAS)

1- يتم الإفصاح عن الجهة المانحة والتاريخ والموارد الممنوحة بشكل تفصيلي .

2- الإفصاح عن تفاصيل اتفاقية المنح وتبويب كل نوع من مع ادراج نسخة من اتفاقية المنح ويتم الإفصاح عن البنود الاشتراطية المتعلقة بالمنح وكيف يتم انجازها وهل الوحدة قادرة على الالتزام بها وهل التزمت فعلا.

3- الإفصاح عن جميع انواع المنح والمساعدات بشكل تفصيلي معزز بوثائق ومستندات كالإفصاح عن قيمة القرض الممتازل عنه و التعهدات بقيمتها والجهة المقدمة لها

4- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة للقياس وطرق الاثبات والإفصاح عن الشروط او القيود التي لم يتم الالتزام بها مع ادراج نسخة من التقارير المالية .

5- الإفصاح عن المساعدات وفق طبيعتها ونطاقها فضلا عن قيمتها وتأثيرها ، والإفصاح عن القيمة العادلة لتلك المساعدات التي لم يتم اثباتها كإيراد .



لذا يمكن القول إن الإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات بالاستناد الى IPSAS يعد عرض عادل ومنصف للمعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية ومرفقاتها.

وبعد توضيح كيفية القياس والإفصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات ينبغي توضيح كيفية استلام المنح والمساعدات والتأكد من استعمالها وفق الغرض التي منح من اجله ، أذ ذكر (أبو دية) ضرورة فتح سجل لكل منحة يتضمن نسخ من أتفاقيه المنح والمساعدات مع نسخة من كتاب تقييم قدرة الوحدة على الالتزام بالبنود الاشتراطية فضلا عن تليخيص البنود الاشتراطية التي تتضمنها أتفاقيه المنحة وتوضيح بشكل تفصيلي كيف يتم تحقيق تلك البنود وخطط انجازها واطافة قيمة المنح والمساعدات في السجلات المحاسبية وتتبع مسار انفاقها ولا سيما تحويل قيمة المنحة ان كانت نقدية الى المصرف وادراجها ضمن حساب خاص بها والتأكد من عدم دمجها مع حسابات اخرى فضلا عن اعداد موازنات لكل منحة تحدد أوجه صرفها وكلفتها بشكل تقديري للتقييد بها (أبو دية، 2007: 17-18).

سادسا :- ويمكن تحديد مجالات قصور النظام المحاسبي الحكومي من خلال عرض اساليب القياس والإفصاح المحاسبي التي ينص عليها النظام كالاتي :

قد وضع الدليل المالي والمحاسبي في العراق فيما يخص الجهة المستلمة للمنح والمساعدات معالجة محاسبية للمنح النقدية وغير النقدية ونص على ضرورة تقييد كافة ما تنفقه الوحدة من أجل الحصول على الموجودات مصروفا نهائيا في الجانب المدين وفق التويب المعتمد في الموازنة (الدليل المالي والمحاسبي في العراق ، 2013 : 193) وأعداها ايراد نهائي في الجانب الدائن ليعترف به فوراً فضلا عن انه لا يوضح أي تفصيل لبنود المنح وان كانت اتفاقيه المنح مشروطة او مقيدة يعالجها وكأنها منح مطلقة ، ولا يتم الإفصاح عن المنح والمساعدات ضمن مرفقات القوائم المالية وهذا ما يحد من شفافية التقارير المالية (الدليل المالي والمحاسبي في العراق : 199 : 2013) ، فضلا عن ذلك ينبغي تبليغ وزارة المالية ليتم ادخالها ضمن تخصيصات الموازنة، وذكر (سلوم) بأن النظام المحاسبي الحكومي يثبت قيد نظامي يوضح الموجودات التي يتم الحصول عليها بدمجها في حساب الموجودات الثابتة وحساب مقابل الموجودات الثابتة من اجل مراقبة قيم الموجودات (سلوم ، 2001 : 314) لكنه لم يميز بين الموجودات الممنوحة والاخرى، وتم اصدار تعليمات من قبل الامانة العامة لمجلس الوزراء بشأن تسجيل المنح والمساعدات وتخصيصها ضمن الموازنة (الوقائع العراقية العدد 4036 ، 2007) وتلك التعليمات هي :-

1- يتم إدخال المنح النقدية وغير النقدية تلقائيا الى الموازنة العامة كمصروفات وإيرادات وينبغي ان تقوم كافة التشكيلات بتبليغ وزارة المالية بذلك و عند وجود منح غير نقدية ينبغي تبليغ وزارة المالية عن طريق جداول تنظمها الجهات المستلمة ويتم ادخالها في الموازنة العامة على أن تتضمن مبلغها وقت الاستلام واسم الجهة المانحة .

2- عند عدم معرفة قيم المنح تشكل لجان لغرض تقييمها وادراجها ضمن الموازنة.

3- تكون المعالجات القيدية للمنح غير النقدية بأن تسجل ضمن الإيرادات والمصاريف في السجلات المالية وكذلك لأغراض السيطرة عليها تنظم القيود النظامية للمصروفات الرأسمالية و ينبغي وجود نظام معلومات متكامل موحد ومطبق من كافة التشكيلات .

الجانب التطبيقي

اولاً:- نيذة تعريفية عن الوحدة الحكومية عينة البحث (وزارة العلوم والتكنولوجيا العراقية)

تعد وزارة العلوم والتكنولوجيا إحدى وحدات التمويل المركزي والتي تطبق النظام المحاسبي الحكومي وتم تأسيسها سنة 2003 ، أذ تهدف الى النهوض بواقع العلوم والتكنولوجيا في العراق ومواكبة التطورات العلمية بما يسهم في ترسيخ المقومات الأساسية للتنمية، وتسعى لتحقيق أهدافها ومن أهم تلك الاهداف هو السعي من أجل وضع السياسات المتعلقة بالعلوم والتكنولوجيا بما يحقق الاولويات الوطنية ونشر المعرفة على مختلف المستويات .



الابلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية وفقا لIPSAS23

ثانياً:- القياس والافصاح المحاسبي في الوحدة الحكومية (عينة البحث).

القياس المحاسبي للمنح المستلمة من قبل وزارة العلوم والتكنولوجيا لعام 2015.

1- منح الوكالة الدولية للطاقة الذرية :-

أ- تم استلام منحة (اجهزة ولوازم مختبرية) بمبلغ اجمالي (51512164) دينار في عام 2013 وعلى ثلاث وجبات (11/13-7/25-1/17) ، و كان شرط المنحة هو تحسين الاداء التناسلي والانتاجي للأغنام والماعز مع التركيز على التلقيح الصناعي باتباع برامج فعالة وموثوقة وتقنيات حديثة من أجل السيطرة على الانتاج وتم تحديد نسب لأنجاز الشرط من قبل الجهات المانحة كالآتي (10%، 20%، 30%، 40%) وذلك ضمن مدة أربع سنوات ، أما فيما يخص اللوازم المختبرية نصت اتفاقية المنحة على استعمال الوجبة الاولى والوجبة الثانية في عام 2014 أما الوجبة الثالثة في عام 2015 .

ب- تم استلام (مواد كيميائية مخزنية) ولم تكن مسعرة وتم تثمينها عند استلامها بقيمة 255000 دينار.

ت- تم استلام مبلغ 181167948 دينار لغرض شراء مظلة مطرية عدد 10 و لشراء اجهزة قياس الاشعاع عدد 2 واختام حاويات نووية عدد 500 فقط .

ث- تم استلام (جهاز جامع السبورات PCR)

ج- تم استلام مبلغ 22127640 دينار بشرط شراء (عداد نوع كاما ، واقيات رصاصية ، جهاز محلل الاطياف) خلال 6 اشهر و أن لم يتم الشراء ينبغي استرداد المنحة .

ح- تم استلام منحة (جهاز الكترولوماتوگرافي) بقيمة 16600925 .

2-منحة الاتحاد الاوربي :- كان شرط المنحة هو توفير خبير التلوث البيئي لأستعمال الموجودات الممنوحة (الاجهزة) ونصت اتفاقية المنحة على استرداد جهاز قياس التلوث البيئي عند عدم توفير الخبير الاشعاعي لغاية عام 2016 .

3- منحة السفارة الامريكية :- بقيمة \$750 ما يعادل 874500 دينار كانت لتشجيع الدراسات للطاقة الشمسية لثلاث سنوات و السماح لفريق الجهة المانحة تطبيق بحوثهم .

4-منحة وزارة الدفاع الامريكية :-

5- منحة مجلس الوزراء العراقي :- كان شرط المنحة نشر الوعي حول أهمية المنظومات الشمسية بإقامة برنامج لتدريب 4 شرانح من المجتمع ولمدة 4 سنوات، وسيتم توضيح واقع اثبات الموجودات الممنوحة السابق ذكرها كالآتي :-

الجدول (2) واقع أثبات الموجودات الممنوحة

ت	الجهة المانحة	تاريخ الاستلام	تاريخ الاثبات	التفاصيل	المبلغ	القيد المحاسبي
1	الوكالة الدولية للطاقة الذرية	أ 2013/1/17 2013/7/25 2017/11/13	2015/9/23	اجهزة ولوازم مختبرية	51512164	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
		ب 2014/1/7	2015/12/28	مواد كيميائية مخزنية	255000	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
		ت 2013/1/1	2015/7/15	المظلة المطرية ، اجهزة قياس الاشعاع عدد 2 ، اختام حاويات نووية عدد 500	181167948	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
		ث 2013/1/1	2015/7/9	جهاز جامع السبورات PCR	13354152	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
		ج 2014/5/12	2015/9/6	عداد ، واقيات رصاصية ، جهاز محلل الاطياف	22127640	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
		ح 2014/2/2	2015/5/27	جهاز الكترولوماتوگرافي	16600925	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
2	الاتحاد الاوربي	2013/3/30	2015/7/23	اجهزة ومعدات مختبرية	2293768850	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
3	السفارة الامريكية	2013/1/1	2015/10/1	حاسبة لابتوب	874500	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
4	وزارة الدفاع الامريكية	2014/1/7	2015/12/30	اجهزة ومعدات مختبرية	39250000	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي
5	مجلس الوزراء العراقي	2013/6/11	2015/12/31	اجهزة ومعدات	21883000	من ح / المصروف النهائي الي ح / الايراد النهائي



الابلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية وفقا لـ IPSAS23

يرى الباحثان أن المعالجات المحاسبية والتقارير المالية التي تنتجها الوحدة الحكومية تتضمن الكثير من أوجه القصور في النظام المحاسبي وكما يأتي:-

1- الأساس المستخدم هو الأساس النقدي التي يسجل جميع الاحداث وفق معالجة واحدة ويهدف النظام المحاسبي الى التوحيد والثبات في الاسس والمعالجات المحاسبية لأثبات الاحداث لكنه يهمل الخصائص النوعية الاخرى .

2- لا تتشكل لجان تسعير بشكل دائم لمواجهة اي منحة غير مسعرة فضلا عن اهمال توقيت اثبات الموجودات الممنوحة عند استلامها ، وأن الافصاح المحاسبي غير واسع كما يكون التقرير الصادر من قبل ديوان الرقابة خالي من متطلبات الافصاح .

3- أهمل البنود الاشتراطية التي تتضمننا اتفاقية المنحة ويرى الباحثان أن المنح المسجلة على عام 2015 اكثر اتفاقياتها تضمنت بنود اشتراطية ومع ذلك لوحظ اهمال الالتزام بها.

4- لم يتم التمييز بين المنح و المساعدات، هل تم الالتزام بالبنود الاشتراطية ؟ ويرى الباحثان أهمية تطوير النظام المحاسبي التقليدي كالآتي:-

أ- ضرورة التحويل من الأساس النقدي الى اساس الاستحقاق لأثبات المنح والمساعدات .

ب- اقتراح نظام محاسبي يكون متكيف مع المعايير المحاسبية الدولية والبيئة العراقية .

ت- تأهيل معدي المعلومات المحاسبية على التطبيقات المقترحة للقياس والافصاح .

ثالثا :- القياس والافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية .

1-منحة الوكالة الدولية للطاقة الذرية :-

ألم يتم توضيح ماهي الأجهزة وما هي اللوازم المختبرية، فضلا عن عدم تدقيق هذه المنحة من قبل ديوان الرقابة المالية وتم الاكتفاء بتدقيق منحة واحدة كعينة، لذا ينبغي الفصل بين الأجهزة و اللوازم المختبرية لفهم نوع المنحة رأسمالية ام إيرادية و توضيح مدى الالتزام بالبنود الاشتراطية خلال المدة وينبغي اثبات المنح وفق تواريخ استلامهم كالآتي :

الوجبة الاولى	الوجبة الثانية	الوجبة الثالثة	قيد استلام المنحة
21802426912	4324693029	576862074	موجودات ثابتة / اجهزة ومعدات
21802426912	4324693029	576862074	منح المنظمات الدولية -منحة مشروطة /دخل منحة مؤجل قابل للاسترداد

وينبغي توزيع قيمة المنحة على نسبة أنجاز الشرط لمنحة الطاقة الذرية لثلاث وجبات كالآتي :

السنة	نسب الانجاز	الوجبة الاولى	الوجبة الثانية	الوجبة الثالثة
2013	10%	21802426912	4324693029	576862074
2014	20%	4360485382,4	864938605,8	115372414,8
2015	30%	6540728073,6	1297407909	173058622,2
2016	40%	8720970764,8	1729877212	230744829,6

أثبات قيد تحقق الإيراد في عام 2015 وفق ثلاث وجبات كالآتي :-

الوجبة الاولى	الوجبة الثانية	الوجبة الثالثة	قيد تحقق الايراد
6540728073,6	1297407909	173058622,2	ايراد منح المنظمات الدولية
6540728073,6	1297407909	173058622,2	منحة مشروطة / ايراد مؤجل قابلة للاسترداد
6540728073,6	1297407909	173058622,2	منحة مطلقة / ايراد متحقق



الابلاغ الحالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية وفقا لIPSAS23

أثبتت قيد اندثار الموجودات الثابتة لثلاث وجبات باختلاف تاريخ استلامهم

الوجبة الاولى	الوجبة الثانية	الوجبة الثالثة	قيد اندثار الموجودات الثابتة
6540728073,6	1297407909	173058622,2	اندثار الموجودات الثابتة
6540728073,6	1297407909	173058622,2	مخصص اندثار الموجودات

ويمكن توضيح رصيد الايراد المستلم مقدما ورصيد الايراد المتحقق من خلال الكشف الاتي :-
رصيد الايراد المستلم مقدما/ منح المنظمات الدولية لغاية 2015 كالاتي :- (مقترح)

الوجبة الاولى	الوجبة الثانية	الوجبة الثالثة	التفاصيل
21802426912	4324693029	576862074	اجهزة ومعدات وجبة 1
(2180242691,2)	(432469302,9)	(57686207,4)	ايراد متحقق 2013
(4360485382,4)	(864938605,8)	(115372414,8)	ايراد متحقق 2014
(6540728073,6)	(1297407909)	(173058622,2)	ايراد متحقق 2015
8720970764,8	1729877211,3	230744829,6	الرصيد

اي يكون رصيد الايراد المستلم مقدما و الموجودات الثابتة / ايراد المنظمات الدولية لعام 2015
 $10681592805,7 = 230744829,6 + 1729877211,3 + 8720970764,8$
اما ايراد المنظمات الدولية المتحققة في عام 2015 وفق ثلاث وجبات كان كالاتي :-
 $840760775,7 = 173058622,2 + 12974079,9 + 654728073,6$
و فيما يخص اللوازم المختبرية كانت الوجبة الثالثة تخص عام 2015 ويمكن اثباتها كالاتي :-

قيد اثبات المنحة	قيد تحقق الايراد
2438077091 من ح / مخزون / لوازم مختبرية 2438077091 الى ح / تبرعات خارجية منحة مقيدة / ايراد مؤجل	2438077091 من ح / تبرعات خارجية منحة مقيدة / ايراد مؤجل 2438077091 الى ح / تبرعات خارجية منحة مطلقة / ايراد متحقق غير عادي

تم تحقق القيد والتحويل من المنح المقيدة الى المنح المطلقة .
ب- (مواد كيميائية مخزنية) ينبغي أعداد موازنة تخطيطية توضح ما ينبغي ادائه وما تم ادائه فعلا وكانت هذه المنحة مطلقة وأيرادية تستهلك في نفس وقت استلامها أي في عام 2014.
ت- لم تلتزم الوزارة بالشرط المحدد وتم شراء حاويات نووية وليس اختتام حاويات نووية او جهاز قياس الاشعاع وذلك ضمن قيمة المنحة لذا ينبغي ان يتم اثبات الاتي :-

قيد استلام المنحة في تاريخ 2013/1/1	قيد شراء الموجودات
181167948 من ح / نقد لدى الصندوق 181167948 الى ح / ايراد منح المنظمات الدولية منحة مشروطة / ايرادات مؤجله قابلة للاسترداد	165868800 من ح / الموجودات الثابتة (مظلات مطرية ، حاويات نووية) 165868800 الى ح / نقد في الصندوق

وبعد التدقيق وجد أن قيمة المظلة الواحدة 10000000 دينار، وقيمة جهاز قياس الاشعاع 20000000 دينار، اما قيمة كل ختم 82336 دينار، وتم تحديد عمر المظلات خمسة سنوات وفق خبرة رئيس قسم الموجودات الثابتة :- $10000000 \div 5 = 2000000$ ايراد المظلات المطرية التي يتم الاعتراف به كل سنة ، و ينبغي استرداد المنحة الخاصة بشراء جهاز قياس الاشعاع والاختتام نتيجة عدم الالتزام بالشرط وذلك في عام 2013 يكون القيد كالاتي :-

101167948 من ح / ايراد منح المنظمات الدولية
منحة مشروطة / ايراد مؤجل الاعتراف به قابل للاسترداد
81167948 الى ح / نقد لدى الصندوق
20000000 الى ح / منحة مطلقة / ايراد متحقق غير اعتيادي (المظلات المطرية)



الابلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية وفقا لIPSAS23

ويتم اثبات قيد تحقق الايراد و مصروف الاندثار التي يخص عام 2015 كالآتي :

قيد تحقق ايراد المظلات 2015	قيد الاندثار
2000000 من ح / ايراد منح المنظمات الدولية منحة مشروطة / ايراد مؤجل قابل للاسترداد 2000000 الى ح / منحة مطلقة / ايراد متحقق	2000000 من ح / اندثار الموجودات الثابتة 2000000 الى ح / مخصص اندثار الموجودات الثابتة

يكون رصيد الايراد المستلم مقدما والموجودات الثابتة 4000000 دينار عراقي .
ث- جهاز جامع السيورات :-، تمت التهيئة والاستعمال لانجاز القيد في 2014/1/1 لذا ينبغي تسجيل قيد الاستلام في عام 2013 و قيد الانجاز في 2014.
ج- تم استلام منحة نقدية بقيمة 22127640 دينار عراقي بشرط محدد وبعد تدقيق المنحة وجد ان ما تم شراؤه مختلف عن ما نصت عليه اتفاقية المنحة اي تم شراء اجهزة من نوع اخر مع ملابس خاصة لمديرية البحوث والتطبيقات النووية وذلك من ضمن تخصيصات المنحة نفسها ، فضلا عن عدم الالتزام بالشراء خلال ستة اشهر اي يجب ان يكون تاريخ الشراء في 2014/12/12 ونتيجة لعدم الالتزام بشرط المنحة ينبغي استرداد كامل المنحة.

قيد الاستلام	قيد الاسترداد
22127640 من ح/ نقد لدى الصندوق 22127640 الى ح / ايراد منح المنظمات الدولية منحة مشروطة / ايراد مؤجل قابل للاسترداد	22127640 من ح/ ايراد منح المنظمات الدولية منحة مشروطة / ايراد مؤجل قابل للاسترداد 22127640 الى ح / نقد لدى الصندوق

ح- ينبغي تقسيم المنحة الى ايرادية و رأسمالية وهي حواسيب بقيمة 1982200 وملحقت الحاسوب بقيمة 14618725 دينار و حدد استخدام الحواسيب من 2015 الى 2018 للبحوث الهندسية وينبغي اثباتها كالآتي :-
16600925 من ح / الموجودات الثابتة / اجهزة ومعدات
1982200 الى ح / منح المنظمات الدولية / منحة مقيدة-ايرادات مؤجلة
14618725 الى ح / تبرعات خارجية / منحة مطلقة -ايرادات متحققة
وكانت الحواسيب مقيدة بمسار استعمال محدد اربعة سنوات و الاعتراف بالايراد كالآتي :-
4÷1982200=495550دينار عراقي لكل سنة من 2015-2018

قيد تحقق الايراد 2015	قيد الاندثار
495550 من ح / منح المنظمات الدولية / منحة مقيدة -ايراد مؤجل 495550 الى ح / منح المنظمات الدولية / منحة مطلقة - ايراد متحقق	495550 من ح / اندثار الموجودات الثابتة 495550 الى ح / مخصص اندثار الموجودات الثابتة

ويكون رصيد الايراد المستلم مقدما والموجودات الثابتة هو 1486650دينار .
2-الاتحاد الاوربي :- كان شرط المنحة استخدام الجهاز من قبل الخبير الاشعاعي ، ويعد منحة رأسمالية مشروطة(منحة حكومية مشروطة 2090000000)، اما باقي المنحة فتعد منحة ايرادية (اللوازم المختبرية بقيمة 203768850) ، ويتم اثبات الاستلام لعام 2013 وقيد تحقق ايراد المنح ايرادية في نفس عام 2013 ، أما المنحة الرأسمالية يؤجل الاعتراف بها لحين تحقق الشرط اي يكون الايراد المستلم مقدما في عام 2015 بقيمة 2090000000 دينار .

3-السفارة الامريكية :- ينبغي توضيح آليه الالتزام بشرط المنحة وفق النسب الآتية (20%، 50%، 30%) والتي تم الحصول عليها من قسم الموجودات الثابتة في مركز الوزارة .

قيد استلام المنحة في 2013/1/1	قيد الشراء
874500 من ح / نقد في الصندوق او المصرف 874500 الى ح / منح الحكومات الاجنبية منحة مشروطة / ايراد مؤجل قابل للاسترداد	874500 من ح/ الموجودات الثابتة 874500 الى ح / نقد في الصندوق



الابلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية وفقا لIPSAS23

سياسة توزيع قيمة الحاسبة لثلاث سنوات من سنة 2013 الى سنة 2015 وفق النسب المحددة

$$أ- 174900 = 20\% \times 874500$$

$$ب- 437250 = 50\% \times 874500$$

$$ت- 262350 = 30\% \times 874500 \text{ ما يستحقه عام 2015}$$

قيد تحقق الإيراد 2015	قيد الاندثار
262350 من ح / منح الحكومات الاجنبية منحة مشروطة / ايراد مؤجل قابل للاسترداد 262350 الى ح / منحة مطلقة / ايراد متحقق	262350 من ح / اندثار الموجودات الثابتة 262350 الى ح / مخصص اندثار الموجودات الثابتة

ويكون رصيد الإيراد المستلم مقدما ورصيد الموجودات صفر نظرا لاطفاء كامل قيمة الموجود .
4-وزارة الدفاع الامريكية :- تم تسعير المنحة في تاريخ 2015/1/2 اي بعد مرور عام كامل على استلامها، و
تنص اتفاقية المنحة على تقييد استعمال المنحة لغرض تصفية المياه في بغداد لمدة سنتين على التوالي بما
يقصد عام 2014 و عام 2015 ، أذ ينبغي اعادة تقييم الموجودات الممنوحة في تاريخ الاستلام، وتم اعادة
التقييم بعدما تمت مناقشة لجان التثمين في مركز الوزارة وفق أسعار عام 2014 وكانت مجموع قيم
الموجودات الممنوحة 3925000 دينار، وتكون الية توزيع قيمة الاجهزة = 2=19625000 لكل
سنة 2014-2015

قيد تحقق الإيراد 2015	قيد الاندثار
19625000 من ح / منح الحكومات الاجنبية منحة مشروطة / ايراد مؤجل قابل للاسترداد 19625000 الى ح / منحة مطلقة / ايراد متحقق	19625000 من ح / اندثار الموجودات الثابتة 19625000 الى ح / مخصص اندثار الموجودات الثابتة

و رصيد الإيراد المستلم مقدما و الموجود الثابت يساوي صفر .
5-مجلس الوزراء العراقي :- ينبغي توزيع قيمة المنحة على مدار الأربع سنوات وفق التكاليف التي أنفقت
لأنجاز الشرط كالاتي:-

$$4500000 = (2016)1100000 + 900000(2015) + (2014)1500000 + (2013)1000000$$

$$2015 :- 4376600 = 4500000 \div 900000 \times 21883000 \text{ الإيراد المتحقق وم.الاندثار الخاص بعام 2015}$$

$$2016 :- 5349177.8 = 4500000 \div 1100000 \times 21883000$$

ويتم أثبات قيد تحقق الإيراد و أثبات مصروف الاندثار لعام 2015 كالاتي :

قيد تحقق الإيراد	قيد الاندثار
4376600 من ح / منح الحكومة العراقية منحة مشروطة / ايراد مؤجل قابل للاسترداد 4376600 الى ح / منحة مطلقة / ايراد متحقق	4376600 من ح / اندثار الموجودات الثابتة 4376600 الى ح / مخصص اندثار الموجودات الثابتة

يكون رصيد الإيراد المستلم مقدما والموجود الثابت وفق نفس سياسة الاحتساب وهي 5349177,8 قيمة
الموجود مطروحا منه اندثار السنوات 2013 و 2014 و 2015 .
يكون العرض والافصاح المحاسبي وفق IPSAS كالاتي :-

رصيد الإيراد المستلم مقدما من منح الحكومات ومنح المنظمات الدولية لعام 2015

المبالغ	التفاصيل
10681592805,7	منح المنظمات الدولية المشروطة
4000000	منح المنظمات الدولية المشروطة
1486650	منح المنظمات الدولية المقيدة
2090000000	منحة المنظمات الدولية المشروطة
5349177,8	منح الحكومة العراقية المشروطة
12782428633,5	



الابلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية وفقا لIPSAS23

كشف أذنتار الموجودات الثابتة و الايراد المتحقق في عام 2015

التفاصيل	الايراد المتحقق	اذنتار الموجودات
منحة الوكالة الدولية للطاقة الذرية	840760775,7	840760775,7
	2438077091	
	2000000	2000000
	495550	495550
منحة مجلس الوزراء	4376600	4376600
منحة السفارة الامريكية	262350	262350
وزارة الدفاع الامريكية	19625000	19625000
المجموع	3305597366,7	867520275,7

كشف الموجودات الممنوحة لعام 2015

الجهة المانحة	التفاصيل	قيمة الموجود	الاذنتار المتراكم	القيمة الدفترية
الوكالة الدولية للطاقة الذرية	اجهزة	21802426912	13081456147,2	8720970764,8
		4324693029	2549815817,7	1729877211,3
		576862074	346117244,4	230744829,6
				10681592805,7
مجلس الوزراء	مظلات	10000000	6000000	4000000
	حواسيب	1982200	495550	1486650
الاتحاد الدولي	اجهزة	21883000	16533822,2	5349177,8
	اجهزة	2090000000	0	2090000000
مج الموجودات				12782428633,5

بعد التحويل الى اساس الاستحقاق المحاسبي ينبغي ان يتم القياس وفق القيمة العادلة او الكلفة من واقع المستندات او خبراء التثمين اما بعد الاعتراف فيتم الابلاغ وفق صافي القيمة الدفترية ضمن قائمة المركز المالي و قائمة الاداء يتم الابلاغ الاذنتارات والتكاليف التي يتم انفاؤها من أجل تهيئة الموجود للاستعمال لانجاز البنود الاشتراطية .

قائمة الاداء (الايرادات) للسنة المالية المنتهية 2015/12/31

التفاصيل	قبل التعديل	بعد التعديل
الضرائب على رواتب المنتسبين	1785330240	1785330240
الضرائب على اصحاب المهن	2605395	2605395
رسوم الطوابع المالية	41365237	41365237
رسوم التصديق	9296741	9296741
<u>الايرادات التحويلية</u>		
منح الحكومة العراقية	4376600	4376600
منح الحكومات الاجنبية الاخرى	19887350	19887350
ايرادات منظمات دولية اخرى	843256325,7	843256325,7
تبرعات خارجية	2438077091	2438077091
ايجار	2651060438	2651060438
ايجار المباني السكنية	48091028	48091028
ايجار اكشاك	88305100	88305100
ايجار الارصفة و الارضيات	9000000	9000000
ايجار المكنن والالات	8000000	8000000
اجور التحاليل والفحوصات	43667500	43667500
اجور خدمات التدريب والتأهيل	1350000	1350000
تعويضات وخدمات	5471257	5471257
الايرادات المتنوعة	1045097373	1045097373
<u>اجمالي الايرادات</u>	11137396806.95	5738640309



الإبلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية وفقا لIPSAS23

تم تعديل قائمة المركز المالي فيما يخص بالمنح والمساعدات ، فضلا عن توضيح كيفية الانتقال الى اساس الاستحقاق وتطبيق IPSAS من اجل عرض المنح والمساعدات ضمن القوائم المالية بشكل يوضح مسار استعمالها ونسب انجاز البنود الاشتراطية ذات الصلة .

وزارة العلوم والتكنولوجيا

قائمة المركز المالي كما في 2015/12/31

التفاصيل	قبل التعديل	بعد التعديل
النقد لدى المصرف	12405315208	
المدينون	9331213648	
الموجودات الثابتة الممنوحة		12782428633,5
مجموع الموجودات	12405315208	
الحسابات النظامية المتقابلة المدينة الموجودات الثابتة و المخزنية	392221773336	
المطلوبات		
الامانات	15323704709	
الدائنون	1026938259	
الإيرادات المستلمة مقدما		
منح المنظمات الدولية		12777079455,7
منح الحكومة العراقية		5349177,8
جاري دائرة المحاسبة		
الرصيد في 1/1	8731121244	
+تعزيرات السنة المالية	127505492451	
الإيرادات خلال السنة	5738640309	
إيرادات (المنح)		3305597366,7
-المصرفات خلال السنة المالية	(136584730575)	
مصروف اندثار (الموجودات الممنوحة)		867520275,7
=الرصيد في 12/31	5390523429	
الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة الموجودات الثابتة والمخزنية	392221773336	

مصدر السجلات المحاسبية و القوائم المالية :- وزارة العلوم والتكنولوجيا مركز الوزارة ، قسم الموجودات الثابتة و هينت التدقيق والرقابة .

ومن خلال عرض واقع الإبلاغ المالي الحالي في عينة البحث ومقارنته مع ما معمول به وفق معيار IPSAS23 نلاحظ بأنه قد تم تعزيز الإبلاغ المالي عن المنح والمساعدات في حالة تطبيق المعيار IPSAS23 في الوحدات الحكومية وهذا ما يثبت صحة فرضية البحث "يسهم التوافق مع المعيار IPSAS23 في تعزيز الإبلاغ المالي عن المنح والمساعدات في الوحدات الحكومية" .

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هي :

- 1- لا توجد قاعدة محاسبية تحدد أسس صحيحة عند استلام المنح والمساعدات مما يؤدي لصعوبة تحديد اسس القياس والافصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية العراقية .
- 2- تفتقر الوحدات الحكومية الى الاعتراف بالموجودات الممنوحة عند تحصيلها وما بعده وإنما تعامل على أنها مصروفات جارية في حساب الموازنة الجارية ضمن فقرة النفقات الرأسمالية أي تعد كمصروف نهائي فضلا عن عدم تمييزها عن باقي موجودات الوحدة .
- 3- أن النظام المحاسبي الحكومي يفتقر الى توفير معالجة محاسبية لانواع المنح والمساعدات فضلا عن عدم التمييز بينهم ، إذ يتم اعداد معالجة محاسبية لجميع انواع المنح والمساعدات وكأنها منحة مطلقة وتهمل البنود الاشتراطية التي تنص عليها اتفاقيات المنح .



4- هناك أختلاف بين المعالجات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية والنظام المحاسبي الحكومي إذ تعالج المعايير المحاسبية جميع أنواع المنح والمساعدات فضلاً عن اعداد كشوفات مالية توضح تفاصيل المنح والمساعدات كمسار استعمال المنح والمساعدات أم مدى تحقق البنود الاشرطية في حين النظام المحاسبي الحكومي يفتقر الى ذلك.

التوصيات

التوصيات التي توصل اليها البحث هي :-

- 1- ينبغي اصدار قاعدة محاسبية خاصة بمعالجة المنح والمساعدات من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي يتبنى اسلوب قياس وافصاح محاسبي يمكن تطبيقه من قبل كافة الوحدات الحكومية العراقية وبما يتلاءم مع واقع البيئة العراقية .
- 2- ينبغي الاعتراف بالموجودات الممنوحة وفق المعايير المحاسبية وذلك باعداد قاعدة بيانات تفصيلية عن بنود اتفاقيات المنح والمساعدات لتعزيز الإبلاغ المالي ومتابعة كيفية الالتزام بالبنود الاشرطية فضلاً عن فتح حساب عن كل منحة مستلمة وتوفير سجلات محاسبية للموجودات الممنوحة بشكل منفصل .
- 3- ينبغي اعادة النظر في تبويبات النظام المحاسبي الحكومي والتي تخص المنح والمساعدات بما يتناسب مع ما نصت عليه المعايير المحاسبية ليتم التمييز بين المنح والمساعدات وانواعهم من أجل توفير معالجات محاسبية مناسبة لكل نوع.
- 4- ينبغي اعتماد المعايير المحاسبية لمعالجة جميع أنواع المنح والمساعدات فضلاً عن اعداد كشوفات مالية توضح تفاصيل المنح والمساعدات كمسار استعمال المنح والمساعدات أم مدى تحقق البنود الاشرطية .

1-1 المصادر والمراجع العربية

أولاً :- الوثائق والتقارير الرسمية

- 1- السجلات المحاسبية والقوائم المالية الخاصة بوزارة العلوم والتكنولوجيا لعام 2015 .

ثانياً :- الكتب

- 1- أبو نصار ، محمد ، حميدات ، جمعة(2010) " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية والعملية " ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن
- 2- بني عطا، حيدر محمد علي(2007) "مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة" ، دار حامد، الأردن.
- 3- حنان ، رضوان حلوة (2006) ، " النموذج المحاسبي المعاصر " من المبادئ الى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة " ، دار وائل للنشر، ط2 ، عمان الأردن .
- 4- الحيايى ، وليد ناجي (2007) " نظرية المحاسبة " منشورات الاكاديمية العربية ، الدنمارك
- 5- سلوم ، حسن عبد الكريم (2001) " الاصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهور العراق " ، بغداد ، دار أبن الاثير للطباعة والنشر .
- 6- الشيرازي، د.عباس مهدي(1990) " نظرية المحاسبة" ، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت.
- 7- مطر، محمد،(2004) " التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح" دار وائل للنشر.
- 8- لارسن، جون ، موسش ن 1998 ، " المحاسبة المتقدمة " ج2 تعريف وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مراجعة كما الدين سعيد ، تقديم سلطان محمد السلطان ، دار المريخ للنشر ، الرياض.

ثالثاً :- التقرير الحكومي

- 1-الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010) اصدارات معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام
- 2-الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008) اصدارات معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام
- 3-وزارة المالية ، (2013) " الدليل المالي والمحاسبي في العراق " بغداد
- 4-صندوق النقد الدولي دليل شفافية المالية العامة 2007 .
- 5-الوقائع العراقية ، قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2007 العدد 4036 .



رابعاً:- الدراسات والرسائل والأطاريح

- 1- أبو زعيتر ، احمد خميس عبد العزيز ، (2012) " دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية " مدخل لتعزيز الإيرادات المحلية لتغطية عجز الموازنة 2000-2010 ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، ماجستير اقتصاد ، غزة .
- 2- أبو مصطفى، محمد مصطفى، 2009، دور وأهمية التمويل الخارجي في تغطية العجز الدائم لموازنة السلطة الوطنية الفلسطينية دراسة تحليلية مقارنة (1999-2008) رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل غزة - فلسطين
- 3- الزعبي ، خالد محمد يوسف ، " الموازنة الاردنية بين الاعتماد على الذات والاعتماد على المساعدات الخارجية " للفترة ما بين 1980-1998 ، أطروحة دكتوراه ، 2000.
- 4- الزوبعي، فاطمة فرع ، 2015 ، " فاعلية الرقابة الداخلية عن المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية " قدمت إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية للحصول على شهادة المحاسب القانوني المعادلة للدكتوراه
- 5- سليم ، فريد منصور حمدان ، (2007) " أثر تطبيق الاساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة " رسالة ماجستير في قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية ، غزة .
- 6- سماره ، عبير إحسان هاني مهنا سماره ، 2008، " المحاسبة عن المنح والمساعدات الدولية "، دراسة تحليلية في دائرة ماء بغداد قدمت إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية للحصول على شهادة المحاسب القانوني.

خامساً:- البحوث والدوريات

- 1- أبو دية ، موسى ، 2007، مبادئ الشفافية ونظم المسالة في إدارة العمل الأهلي " ، دليل النزاهة.
- 2- الحيايي ، صدام محمد محمود ، (2008) " دور الشفافية في تعزيز البعد الثقافي للمعلومات المحاسبية "، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 4، عدد 10
- 3- زعزوع ، زينب عباس، 2012، دور المنح والمساعدات الأجنبية في التطوير التنظيمي "، مجلة النهضة، مجلد 13، عدد 2.
- 4- فوده ، أمال عبد الهادي ، 1999، المعالجات المحاسبية لبند الإعانات والمنح الحكومية وأثارها على القوائم المالية " ، جمعية السعودية ، مجلد الثالث ، العدد الأول.

1-2 FOREIGN REFERENCES.

FIRST:-BOOKS.

- 1-Baker,Pichard E, Lembke,Valdean C, King, Thomas K & Geffrey, Cynthia G (2008) "Advance Financial Accounting" 7TH Edition Mcgraw-Hill Irwin .
- 2-Choi , Frederick D.S. & Meek Gary K , (2008), " International Accounting " 6TH , Pearson Education International .
- 3-Davey,Ken (2005) "Building Conservation Contracts & Grant Aid " A Practical Guide Also Available As Aprinted Book See Title Verso E&Fn Spon London,.
- 4-Epstein, Barry J &Mirza , Abbas Ali " Interpretation And Application Of: International Accounting Standards" 2003 John Wiley & Sons .
- 5-Larsen , E. John.2000, "Modern Advanced Accounting " ,8th .The Mcgraw-Hill Co,UNIVERSITY OF CALIFORNIA.
- 6-Muller, Thomas& Berger, Marques (2012)" Ipsas Explained" A summary Of International Public Sector Accountias Standards " 2th Ernst Young .



Second: Periodicals & Research

1-Ayobami,Olomiyete,I.(2014)"Account Ability And Financial Reporting Issues In Nigeria ; Considering A Change From Cash Accounting To Accrual Accounting " V,2 No,1 International Journal Of Management Sciences And Humanities.

2-Beechy,Thomes H, 2007" Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability ?" Volume 12(3) The Public Sector Innovation.

3-Hossain, Basharat (2014) "The Effect Of Foreign Aid On The Economic Growth Of Bangladesh"Journal Of Economics And Development Studies , Published By American Research Institute For Policy Development, Vol. 2, No. 2.

Third: Reports & professional Issues

1-IAS,(2010),"International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) " ,International Financial Reporting Standards Part a .

2-Ipsas, (2014) International Public Sector Accounting Standards Board " Hand Book of International Public Sector Accounting Pronouncements " , New York.



Financial reporting of grants and assistance in government units according to IPSAS23

Abstract: -

The purpose of the research is to present and discuss the concept of grants and aid, with the study and analysis of the role and importance of grants and assistance on the activities of In government units, and then to determine the factors of obtaining grants and assistance, and the importance of providing accounting information in order to enhance the financial reporting of grants and assistance. The accounting system of the government and determine the areas of shortness, taking into account the failure to issue a local accounting base to determine the basis of accounting measurement and disclosure of grants and assistance to guide, and this is the starting point of the current research and so has been introduced and analysis of the application requirements IPSAS23 of D) Different accounting treatments and provision of accounting information that enhance financial reporting with application to the government unit (research sample).

The purpose of the research is to present and discuss the concept of grants and aid, with the study and analysis of the role and importance of grants and assistance on the activities of economic units, and then to determine the factors of obtaining grants and assistance, and the importance of providing accounting information in order to enhance the financial reporting of grants and assistance. The accounting system of the government and determine the areas of shortness, taking into account the failure to issue a local accounting base to determine the basis of accounting measurement and disclosure of grants and assistance to guide, and this is the starting point of the current research and so has been introduced and analysis of the application requirements IPSAS23 of D) Different accounting treatments and provision of accounting information that enhance financial reporting with application to the economic unit (research sample).

The study reached several recommendations, the most important of which is the need to evaluate the accounting system and provide the requirements of the accounting standards, including the transition from the monetary basis to the basis of merit and the amendment of classifications and tabulations to include the types of grants and assistance.

Key word; grant , assistance, standards accounting