

## أثر تقييم السلع الاستراتيجية على المنح الحكومية ونتيجة النشاط

دراسة تحليلية للشركة العامة لتجارة الحبوب

**Impact assessment of strategic goods on government grants and as a result of activity**

An analytical study at the General Company of grain trading

منذر رضوان علي الخزرجي

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

د. سعد سلمان عواد المعيني

### المستخلص

أضحت المساهمات الحكومية التي تقدمها الدولة إلى الشركات العامة في العراق تمثل جانب مهم جداً يساهم في بقاء تلك المؤسسات وديمومتها باعتباره احد مصادر التمويل الرئيس ان لم تكن هي الاساس في تمويلها ، ونظراً للأدوار الحيوية المكلفة تلك المؤسسات بمتابعتها والتي غالباً ما تشمل أنشطة مهمة في الاقتصاد الوطني ، ركزت البحث على دراسة الواقع الميداني للأسلوب المتبع في تقييم مخزون الإنتاج التام ومشتريات البضائع بغرض البيع للسلع الاستراتيجية للشركة العامة لتجارة الحبوب ، هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على المنح والدعم الحكومي و اثرها على تقييم مخزون آخر المدة ونتيجة النشاط وبيان أثر التقييم المضلل للمخزون على الدعم المالي ونتيجة النشاط ، اعتمد الباحث على الفرضية التي أشارت إلى ان وجود إجراءات تقييم صحيحة لمخزون السلع الاستراتيجية يؤدي إلى بيانات صادقة وعادلة ، ولأثبت فرضية البحث استند الباحث إلى البيانات المالية عن الشركة للسنوات (٢٠٠٨-٢٠١٠) وتوصل من خلالها إلى جملة من الاستنتاجات كان من أهمها عدم وجود معيار محلي ينظم التعاملات المحاسبية لتلك الشركات التي تستند في الاساس لاستمرارها على المنح المقدمة لها بشكل عام او الدعم الحكومي بشكل خاص ، وبناء على ذلك أوصى الباحث بضرورة التقيد بالممارسات المحاسبية السائدة الخاصة بقياس وتقييم مخزون آخر المدة في القوائم المالية وفق للقاعدة المحاسبية رقم (٥) الخاصة بالمخزون على ان لا يعني ذلك قياس الدعم لمخزون آخر المدة ضمن كشوفات الدعم بالقيمة التحصيلية الامر الذي يشكل خلل في قياس مبلغ الدعم ونتيجة النشاط .

### Abstract

In Iraq, government contributions to the public companies have become a very important aspect which contributes to the survival and sustainability of these institutions as it consider one of the main sources of funding, if not it consider the basis of funding.

According to the vital roles assigned to these institutions to follow up, which usually include important activities in the national economy, the research focused on studying the field reality of the method used in evaluating the stock of total production and purchases of goods for the purpose of selling the strategic commodities of the General Company for Grain Trade. As a result, the aim of this study came to highlight on the hypothesis that the existence of correct valuation procedures for the stock of strategic commodities leads to honest and fair data, and to prove the research hypothesis based on the financial statements of the company for the years (2008-2010).

Based on the above, the research came with conclusions, the most important of which was the absence of a local standard that regulates the accounting transactions of those companies that are based on their continuation on the grants provided to them in general or government support in particular. Accounting prevailing for measuring and evaluating stocks last term in the financial statements in accordance with the accounting standard No. (5) for inventory that does not mean measuring support for stocks last term in the statements of support value achievement, which is a flaw in measuring the amount of support and as a result of the activity.

المبحث الاول

منهجية البحث

١ - ١ : مشكلة البحث :

تتلخص مشكلة البحث في عدم وجود اجراءات وقواعد محاسبية واضحة بصدد تقييم مخزون الإنتاج التام للسلع الاستراتيجية في شركات القطاع العام (الشركة العامة لتجارة الحبوب عينة البحث) في حالة استلامها لدعم حكومي يغطي تكاليف أنشطتها الجارية بشكل ينسجم مع المبادئ و المعايير المحاسبية ذات الصلة ، الأمر الذي يفتح المجال أمام تعدد أساليب القياس المحاسبي لهذا النوع

من المخزون وكيفية تقييمه كما في نهاية السنة المالية ، وهو ما يؤثر في دقة وسلامة نتيجة النشاط للشركة او الشركات التي تتلقى الدعم بشكل مشابه للشركة موضوع البحث

#### ١ - ٢ : أهمية البحث :

تتجسد أهمية البحث بتسليط الضوء على الدعم المالي المقدم من الحكومة للشركة العامة لتجارة الحبوب وعملية التسعير وتقييم مخزون الإنتاج التام للسلع الاستراتيجية والإجراءات المعتمدة بهذا الصدد وعلاقة الدعم بتقييم المخزون وتأثيرها على صحة ودقة نتيجة وتحديد الأرباح ومحاولة تقديم حلول عملية للشركة عينة البحث والشركات ذات الأنشطة المشابهة وامكانية اقتراح معالجات للحالات المماثلة بغرض وضع حلول يسترشد بها عند التطبيق .

#### ١ - ٣ : أهداف البحث :

سعى البحث الى توضيح مبسط للإطار النظري للمخزون والمنح والدعم الحكومي ودراسة الواقع الميداني للأسلوب المتبع في تقييم مخزون آخر المدة للسلع الاستراتيجية للشركة عينة البحث والوقوف على النتائج المترتبة وتحليلها وبيان اثرها على احتساب المنح والدعم الحكومي ونتيجة النشاط عن التقييم المضلل للمخزون ، ومحاولة إظهار النتائج الحقيقية وفقاً لمتطلبات القياس والإفصاح في المعايير المحاسبية المحلية والدولية ذات الصلة من خلال اعتماد الاطار النظري للمحاسبة للحالات التي لم تتطرق لها المعايير الدولية والمحلية .

#### ١ - ٤ : فرضية البحث :

تتأثر نتيجة نشاط الشركة بأسلوب تقييم مخزون آخر المدة في ظل وجود الدعم الحكومي .

#### ١ - ٥ : مجتمع البحث:

تم اختيار الشركة العامة لتجارة الحبوب مجال لتطبيق البحث للأعوام (٢٠٠٨-٢٠١٠) لكونها تنفرد باستلام وتوفير حاجة البلد من الحبوب (الحنطة والرز) المحلي والمستورد بالاعتماد على أسعار رسمية تحددها الدولة وفق تعليمات وضوابط لأنواع تلك المحاصيل الاستراتيجية والتي تخضع للسياسة العامة للدولة والقرارات المركزية ، وان النتائج التي يفرزها البحث لا يتم تعميمها على الشركات الاخرى لعدم وجود شركات ذات نشاط مماثل .

### المبحث الثاني

#### ١ - ٢ : دراسات سابقة

#### ٢ - ١ - ١ : دراسة الياسري (٢٠٠٤) :

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء وإيجاد معالجة محاسبية سليمة ضمن أسلوب محاسبي ملائم وموضوعي لقياس و إثبات المنح والمساعدات الحكومية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي بصورة أكثر دقة وعدالة من خلال التطبيق العملي للواقع الفعلي للتقارير المالية الصادرة خلال سلسلة زمنية معينة لشركة انتاج الالبسة الجاهزة ، تضمنت استنتاجات كان من اهمها إن النظام المحاسبي الموحد الذي تلتزم به الوحدات الاقتصادية العراقية في تنظيم حساباتها وعداد القوائم المالية والحسابات الختامية يعد قاصراً عن تلبية ، متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي للمنح والمساعدات الحكومية نتيجة لعدم التمييز والأخذ بنظر الاعتبار الأنواع المختلفة للمنح الحكومية ، واوصى الباحث بإعادة النظر في عناصر النظام المحاسبي الموحد وتطويره لجعله متكاملأ قادراً على الإفصاح عن طبيعة المنح الحكومية وأشكالها المختلفة وبما يتلاءم مع الواقع العملي في البيئة المحلية .

#### ٢ - ١ - ٢ : دراسة سماره (٢٠٠٨) :

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية التسجيل والقياس المحاسبي لتلك المنح الدولية في النظام المحاسبي دراسة تحليلية تطبيقية لواقع العراق في دائرة ماء بغداد باعتباره نظام معلومات والعمل على تقييم فاعليته فيما يخص الإجراءات المحاسبية للمنح والدولية ، تناولت الدراسة مشكلة المعالجة المحاسبية للمنح الدولية التي تستلمها دائرة ماء بغداد من خلال عدم وجود معايير تستند إليها وتعتمدها الدائرة توضح كيفية القياس والتبويب والتسجيل المحاسبي لتلك المنح ، اضافة الى عدم التطرق إلى توفير معالجات محاسبية الخاصة بها في النظام المحاسبي الموحد. تناولت اهم استنتاجات الدراسة موضوع عدم اعتماد قاعدة محاسبية محلية او معالجات وفق المعايير

الدولية لمعالجة المنح والمساعدات الدولية ، الامر الذي ادى بالباحث بان يوصي بضرورة تحديث النظام المحاسبي الموحد واعتماد معيار محاسبي محلي عن المنح والمساعدات بما يوفر معلومات ذات جودة وشفافية وتوحيد اسس القياس والإفصاح عنها .

٢ - ١ - ٣ : دراسة الزوبعي (٢٠١٥) :

هدفت الدراسة تسليط الضوء على الضعف في الرقابة الداخلية الذي تعاني منه المنظمات غير الحكومية الذي يفضي الى سوء توجيه الاموال المستلمة كمنح وبالتالي استحاله الوصول للأهداف الموضوعية نتيجة لاستغلال هذه الموارد في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية ، فضلا عن وجود معالجات محاسبية لأنواع المختلفة للمنح والمساعدات في النظام المحاسبي الموحد مما يؤثر سلباً في دقة وسلامة القوائم المالية تم ذلك من خلال تقييم انشطة الرقابة الداخلية للمنظمات غير الحكومية وذلك بتشخيص المعوقات او المشكلات وتحديد المعالجات اللازمة لها ، اما اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة هي قصور النظام المحاسبي الموحد ٢٠١١ على تحقيق هدفه بتوفير معلومات عن الحسابات القومية من خلال إعداد قوائم مالية موحدة وفقاً لأسس قياس وأساليب إفصاح موحدة بالرغم من تحديثه في عام .

## ٢ - ٢ : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

بالرغم من تقارب الدراسات من حيث تعلقها بالمنح والاعانات الحكومية واستعراض مفهومها والاعتراف بها والمعايير التي تناولتها وانواعها والمعالجات المحاسبية المرتبطة بها الا ان الاختلاف واضح من حيث مضمون كل دراسة فقد انفرد البحث عن سابقاته بكونه تناول مشكلة عملية تتعلق بكيفية قياس الدعم الحكومي السنوي لوحدات القطاع العام المدعومة بالكامل خاصة فيما يتعلق بالبطانة المباشرة خلال الفترة المحاسبية وما هي القيمة المستبعدة منها فيما يخص مخزون آخر المدة وتحديد انعكاسات ذلك على نتيجة النشاط ومحاولة الخروج بتوصيات تتفق والمبادئ المحاسبية .

## المبحث الثالث

### المنح والمخزون

#### ٣ - ١ - ١ : مفهوم المنح الحكومية

هي دفعات مالية المقدمة من قبل الدولة تمثل أهم مصادر التمويل في الوحدات الاقتصادية الغير هادفة لتحقيق الأرباح باعتبارها تسعى إلى تحقيق خطط وبرامج الحكومة متعددة كحاربة العوز والفقير أو توفير المستلزمات الطبية والعلاجية وغيرها ، وفي أحيان أخرى تحاول الحكومة تحسين قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار في الشركات الهادفة للربح ، الأمر الذي يفوق قدرة تلك الوحدات على الإيفاء بمتطلبات إنجاز تلك البرامج كون الإيرادات المتحققة عن أنشطتها تقل عن تكاليفها بكثير مما يتطلب معه التدخل الحكومي .

عرفها معيار المحاسبة المصري الخاص بالمحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات بانها (مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية لوحدات اقتصادية معينة في مقابل التزام تلك الوحدات بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة) ( الجهاز المركزي للمحاسبات ، ٢٠١٦ : ٢٠٤ ) ، وهي تختلف عن المساعدات الحكومية التي يصعب تحديد قيمة لها أي لا يمكن تقدير قيمتها على أساس مقبول والتعاملات مع الحكومة التي لا يمكن فصلها عن المعاملات التجارية المعتادة للوحدة الاقتصادية .

في حين عرفها معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) بأنها (مساعدات حكومية على شكل تحويلات موارد إلى الوحدة الاقتصادية مقابل الالتزام في الماضي والمستقبل بشروط محددة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للوحدة ، ولأشتمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للوحدة الاقتصادية) (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ٢٠١٨، ٨٠٢) ، فرق المعيار بين المنح الحكومية والمساعدة الحكومية معتبراً الأولى تأخذ صيغة مصادر محولة لوحدة اقتصادية في مقابل التزام سابق أو مستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للوحدة الاقتصادية ، خلافاً للمساعدات التي لا يمكن تقييمها بصيغة معقولة أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للوحدة الاقتصادية ، حيث عدها تصرف حكومي مصمم لتقديم منافع اقتصادية تتعلق بالوحدة الاقتصادية أو مجموعة من الوحدات الاقتصادية وفقاً لمعايير محددة ، ولا تشمل المساعدات الحكومية وفقاً لهذا المعيار المنافع المقدمة بصورة غير مباشرة

من خلال إجراء مؤثر على الظروف التجارية العامة مثل تجهيز البنية التحتية في المناطق تحت التطوير أو ما يفرض من قيود تجارية على المنافسين (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي ، ٢٠١٨ : ٨٠٢ ) .

ووضح المعيار السعودي في فقرة التعاريف الفرق بين الدعم والمنحة الحكومية بان سرد تعريف لكل منها بعد ان أقر بانهما يشتركان من حيث انهما يمثلان تحويلات حكومية للوحدة الاقتصادية بصورة موجودات نقدية أو غير نقدية ، وتخفيض أو تسوية للالتزامات مقابل تعهد الوحدة الاقتصادية بتنفيذ سياسات وبرامج حكومية محددة ، أما من حيث نقاط الاختلاف فقد اعتبر الإعانات الحكومية هي تحويلات قصيرة الأجل لتمويل الأنشطة المرتبطة بالعمليات المستمرة للوحدة الاقتصادية أو لتمويل احتياجات الوحدة الاقتصادية في الظروف غير العادية والاستثنائية ، أما المنح الحكومية فهي تحويلات طويلة الأجل لتمويل الأنشطة المرتبطة بالأعمال الاستثمارية للوحدة الاقتصادية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين : ٢٠٠٥ ، ١٤ ) .

أما محليا فقد تناول النظام المحاسبي الموحد الإعانات بصورة مباشرة وخصص لها رقم (٤٧) في الدليل المحاسبي الموحد واعتبرها ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية من الدولة بنظام أو قوانين خاصة تحدد طريقة حسابها والجهة التي تتولى سدادها لمساعدتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها لتغطية العجز الحاصل ما بين أسعار البيع المقررة والكلفة الفعلية المتحققة ، أو لتمكين تلك الوحدات من تصدير بعض السلع بأسعار تنافسية حيث قسمها إلى اربع مجموعات رئيسية من الإعانات هي (إعانات سلع مستوردة ٤٧١ ، إعانات إنتاج محلي ٤٧٢ ، إعانات تصدير ٤٧٣ ، إعانات اخرى ٤٧٤) (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ٢٢٣) .

تناول النظام المحاسبي الموحد الدعم ضمناً دون الإشارة إليه بصورة مباشرة تحت حساب (الإيرادات التحويلية) والذي يشمل على جميع الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة أحكام قانونية أو قرارات إدارية خارج نشاطها الإنتاجي ، حيث تضمن حساب (المنح التمويلية) الذي خصص لها رقم (٤٨٢) في الدليل والتي يدخل في مفهومها المبالغ التي تحصل عليها الوحدات كمنحة لغرض معاونتها في الاستمرار بنشاطها (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١ : ٢٢٥) .

بشكل عام يرى الباحث ان المعايير التي تصدر من الجهات المحلية المعنية تراعي ظروفها المحلية بالمقام الأول وتضيف من صبغتها على تلك المعايير لتلبي متطلبات تلك البيئة ، فقد تختلف التسميات أو التعاريف للدلالة على نوع التدفقات الداخلة بشقيها النقدي وغير النقدي إلا أنها تبقى متفقة من حيث المضمون مع ما ذهب إليه معيار المحاسبة الدولي الخاص بالإعانات الحكومية رقم (IAS 20) ، أما محلياً فان عدم وجود معيار محاسبي يوضح الهدف من الدعم الحكومي وأنواعه وكيفية المعالجات المحاسبية لكل منها ترتب عليه وجود لبس واشتباه في الممارسات الواقعية نتيجة لوجود لبس وعدم تمييز ما بين تلك المفهومين والأنواع المختلفة للمنح الحكومية ناجم عن عدم وجود معيار محاسبي محلي يختص بالمنح والمساعدات الحكومية ينظم الممارسات المحاسبية الخاصة بها .

### ٣ - ١ - ٢ : الاعتراف بالمنح الحكومية

من الضروري تحديد شروط للاعتراف بالمنح الحكومية والتوقيعات او المدة الزمنية للاعتراف بتلك المنح ، تناول (حميدات) شروط الاعتراف بالمنح الحكومية وحسب ما جاء بمعيار المحاسبة الدولي الخاص بالمنح الحكومية (IAS 20) التي لا بد وان تنطبق معاً للاعتراف بها وهي (حميدات وأبو نصار ، ٢٠٠٩ : ٣٥٠) :

أ. ان الوحدة الاقتصادية ستقي بالشروط المتعلقة بالمنحة .

ب. ان يكون هناك تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة .

ولابد من الإشارة هنا إلى ضرورة الاعتراف بالمنح الحكومية المشروطة كدخل خلال الفترة الزمنية المطلوبة لمقابلة التكاليف المتعلقة لتلبية شروط المنحة وبشكل منظم من خلال تحويل الإيراد المستلم مقدماً إلى إيراد متحقق بناءً على ما تم تنفيذه من التزامات المنحة، أما في حال عدم وجود التزام مقابل تلك المنحة يعترف بالإيراد في الفترة التي تسلمت فيها الوحدة الاقتصادية تلك المنحة .

### ٣ - ١ - ٣ : المعايير المتعلقة بالمنح والمساعدات :

نظمت مجموعة من المنظمات والهيئات التي توجه العمل المحاسبي معايير تبيين نطاق المعيار وأنواع المنح وشروط الاعتراف بها وماهية المعالجة المحاسبية لكل نوع وحسب ما ذهب إليه كل معيار تناول موضوع المنح والمساعدات مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAS 20) ، لجنة معايير المحاسبة البريطانية (BASC 4) ، مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم

(FASB 116) ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية المعيار رقم (١٢) ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) رقم (18) .

٣ - ١ - ٤ : أسباب الدعم الحكومي

بالرغم من تعدد الغايات التي تحدد بالحكومات إلى انتهاج سياسة الدعم الحكومي إلا ان هنالك من الباحثين والكتاب من حاول تلخص اهم تلك الأسباب التي تؤدي بالحكومات إلى انتهاج سياسة الدعم وتقديم المنح حيث حصرها (حسين) بالاتي: (حسين، ٢٠١٤ : ١٠٨ - ١٠٩)

أ. ضعف المنافسة السعرية (في حالة التصدير) مع السلع المثلثة في الأسواق الخارجية (دعم تصدير).

ب. بسبب ظروف البلد الاستثنائية (الحروب والحصار) تنتهج الحكومات سياسات لدعم أفراد المجتمع (دعم مستهلك).

ج. محاولة الدولة رفع القدرة الإنتاجية لعدم كفاية المحاصيل وضرورة تحقيق الأمن الغذائي (دعم منتج) .

٣ - ١ - ٥ : أنواع المنح الحكومية :

اختلفت التصنيفات للمنح الحكومية باختلاف الجهات المهنية المصدرة للمعايير التي تناولت المعالجة المحاسبية للمنح ومن خلال الاطلاع على المعيارين الدولي والمصري يلاحظ اتفاقها على تقسيم المنح الحكومية إلى منح مرتبطة بالأصول ومنح مرتبطة بالدخل واعتبار القروض القابل للتنازل اذا توفرت تأكيدات معقولة عنها منح حكومية وأدناه توضيح لكل منها :

أ. **المنح المرتبطة بأصول** : منح حكومية تشترط قيام الوحدة الاقتصادية بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل من خلال المنحة ، يمكن ان تشمل على شروط إضافية ملحقه بالمنحة وتحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التي تحصل خلالها على الأصل أو التي تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

ب. **المنح المرتبطة بالدخل** : كل ما تقدمه الدولة من منح خلاف المنح المرتبطة بالأصول . (حميدات وابو نصار ، ٢٠٠٩ : ٣٤٩-٣٥٠) وهو ما سيتم مناقشته ونسلط عليه الضوء في هذا البحث .

ج. **القروض القابلة للتنازل عنها** : هي القروض التي يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة .(الجهاز المركزي للمحاسبات ، ٢٠١٦ : ٢٠٤) .

كما تناول (وداعة والعامري) في بحثهم تقسيم المنح الحكومية إلى : (وداعة ، ٢٠١١ : ٣٩)

أ. **منح مُطلقة** : تحويلات غير تبادلية غير مقيدة من الطرف المانح إلى الطرف المستفيد من المنحة يترتب عليه ملكية تامة للأصول الممنوحة للتصرف بها واستعمالها بدون شروط أو قيود .

ب. **منح مشروطة** : تحويلات غير تبادلية من الطرف المانح إلى الطرف المستفيد بموجب اتفاقيات تتضمن شروط لازمة للتنفيذ لتصبح غير مقيدة ، أي ان وجود المنحة مقرون بتنفيذ تلك الشروط والالتزامات لاكتسابها وحق التصرف بها .

ج. **منح مقيدة** : تحويلات غير تبادلية مقيدة بشروط تضعها الجهة المانحة بصورة تعليمات مباشرة أو غير مباشرة لكيفية التصرف بالمنحة بهدف اكتسابها أو التأثير على الأرباح المتوقعة المتوقعة أو التدفقات النقدية الداخلة للجهة المستفيدة.

٣ - ١ - ٦ : المعالجة المحاسبية للمنح:

هناك أسلوبان أو مدخلان رئيسيان لمعالجة المنح :

أ. **مدخل رأس المال** : وفقا لهذا المدخل تعامل المنح الحكومية باعتبارها احد وسائل التمويل ، لينعكس اثر ذلك في الميزانية ، وطالما أن هذه المنح لا ترد (غير متوقعة السداد) فليس من المناسب إظهارها في قائمة الدخل حيث تمثل حافزاً تقدمه الحكومة دون أن يقابلها تكلفة تتحملها الوحدة اقتصادية فيجب أن تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين (الجعارات، ٢٠٠٧ : ٤١٧) .

ب. **مدخل الإيراد (الدخل)** : وفق هذا المدخل لا تعامل المنح الحكومية باعتبارها تمويلاً من المساهمين لذى لا يمكن ان تضاف إلى حقوق الملكية وإنما تعالج في قائمة الدخل وفقاً للفترة المحاسبية المناسبة كونها تأتي كالتزام بتنفيذ إجراءات معينة تضعها الجهة المانحة لذى لا بد من معالجتها في قائمة الدخل لتقابل النفقات التي تتعلق بتنفيذ تلك الإجراءات ، وهو ما اخذ به المعيار بالفقرة (١٦) منه والتي نصت (من الاعترافات الأساسية لهذا المدخل إثبات المنح في قائمة الدخل وفقاً لأساس منهجي منتظم خلال الفترات المالية التي يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بالمنح) (الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠١٦ : ٢٠٦) .

وعالج معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) مسألة عرض المنح المتعلقة بالدخل وفق لآحد بديلين كلاهما مقبول محاسبياً كالآتي (حميدات وأبو نصار، ٢٠٠٩: ٣٥٨) :

أ. عرض المنحة كرصيد دائن في قائمة الدخل سواء بشكل منفصل أو تحت مسمى لحساب عام كالإيرادات الأخرى وتبرير ذلك أن إجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصاريف غير صحيح ، وأن عرض المنحة بشكل منفصل عن المصاريف يساعد على إجراء المقارنة مع المصاريف التي لم تؤثر عليها المنحة .

ب. طرح المنحة من المصروفات المرتبطة بها وتبرير ذلك أن المنحة هي المتسبب في تحمل الوحدة الاقتصادية للمصروف لذي فإن عرض المصروف دون مقابلته بالمنحة سيكون مضلل .

### ٣ - ٢ - ١ : طرق احتساب كلفة وأسعار المخزون

تحتاج منشآت الاعمال تحديد أسعار المخزون المستلم والصادر (للبيع أو الإنتاج) وتحديد كلف المخزون (المباع أو المتبقي) دفترياً خلال الفترة أو أي لحظة ترغب الوحدة الاقتصادية في تحديدها باختلاف الطريقة المستخدمة ، بالإمكان ان نميز كلف وأسعار المخزون من حيث حركة المخزون من وإلى المخازن كالآتي :

أ. **تقييم المدخلات** : هنالك نوعين أساسيين من المدخلات (خالد ، ٢٠١٣ : ٤٥):

(١) **المشتريات** : تسجل مشتريات السلع والبضائع بشتى أنواعها استناداً إلى كلفة حيازتها .

(٢) **المنتجات التامة والنصف مصنعه والجارية** : يحمل كل صنف منها بكلف إنتاجها أو تحويلها من مراحلها الأولى ولغاية المرحلة التي بلغها .

ب. **تقييم المخرجات** : تعددت الطرق والأساليب التي تناولت موضوع تقييم الوحدات المنصرفة من المخازن وأكثر هذه الطرق شيوعاً هي :

(١) **طريقة التمييز العيني (السعر المحدد) Specific identification** : تسعر تكلفة البضاعة المباعة بثمنها الاصلي الفعلي الذي دفع فعلاً في شرائها والمثبت على فاتورة الشراء تلائم هذه الطريقة حالات خاصة عند تعامل الوحدة الاقتصادية في عدد محدود من السلع (Kieso&others,2016 : 398).

(٢) **طريقة المتوسطات Average-method** : تقوم هذه الطريقة على ثلاث أساليب أو افتراضات مختلفة لاحتساب كلفة السلع المباعة أو المخزونة والتي تختلف باختلاف توقيت وألية احتساب المعدل فالمتوسط يعتمد على تحديد قيمة الوحدة الواحدة من خلال احتساب معدل لهذه الوحدة بقسمة إجمالي أسعار الشراء المختلفة للوحدة خلال فترة من الزمن على عدد تلك الأسعار (العلي ، ٢٠٠٦ : ٥٦) ، أما المتوسط المرجح (WA) الذي يربط بين كمية وقيمة المخزون المتاح خلال فترة زمنية محددة لإيجاد سعر موحد لتسعير كل من بضاعة آخر المدة والبضاعة المباعة (ياسين ، ٢٠٠٥ : ٢٢٧-٢٢٨) ، أما المتوسط المرجح المتحرك فيعتبر تطوير للطريقة السابقة يتم بموجبها احتساب متوسط كلفة الوحدة بعد كل عملية شراء جديدة ، وتحسب كلفة الوحدات المباعة في ضوء الكلفة الجديدة المحتسبة (حميدات وأبو نصار ، ٢٠٠٩ : ٨٣) .

(٣) **الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) First in first out** : هذا الاسلوب يفرض أن البضاعة التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية وتسلم إلى المخازن أولاً تباع أولاً والذي يعني ضمناً ان مخزون آخر المدة يتضمن المشتريات الأخيرة وبالتالي يتم تقويم المخزون وفقاً لأحدث الأسعار (أبو المكارم ، ٢٠٠٠ : ٣٥٠).

(٤) **الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) Last in first out** : تحتسب كلفة المخزون المنصرف استناداً إلى أحدث أسعار الشراء وبالتالي فان الكلف الدفترية للمخزون ترتبط بالكلف القديمة والتي قد تكون بعيدة كل البعد عن الكلف الاحداث (Elliott and 501 : 2011) ، تم إلغاء العمل بطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً LIFO حسب التعديلات الاخيرة على معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) .

### ٣ - ٢ - ٢ : تقييم المخزون

يقصد بتقييم المخزون هو تحديد قيمة للموجودات المخزنية الموجودة في مخازن الوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة المالية بهدف إعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية وتحديد قيمة أرباح المنظمة وقيم أصولها المتداولة ، إن فكرة تقييم المخزون تقوم

على حقيقة واقعة ممثلة بوجود تغير مستمر في أسعار المواد خلال الفترة المالية الأمر الذي يتطلب من إدارة المنظمة تحديد سعر لقيمة المخزون السليفي في نهاية الفترة

بشكل عام ينبغي أن يقاس مخزون آخر المدة بكلفة شراؤه تطبيقاً لمبدأ الكلفة ، ولكن عندما يكون بالإمكان استبدال المخزون المتبقي في آخر المدة بخزين مشابه وبكلفة أقل ينبغي أن تستخدم الكلفة الأقل باعتبارها أساساً لتقييم المخزون ، (حماد ، ٢٠٠٧ : ٢٩١) .

ويلاحظ التزم معياري المحاسبة الدولي والمحلي الخاصين بتقييم المخزون وفقاً لمنهج متحفظ متقيد بالحيطة والحذر من خلال تقييمه بالكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل The Lower of Cost or Net Realizable Value في سبيل عدم إظهار المخزون بقيمة مضخمة لأتعرض القيمة الحقيقية له ، خروجاً عن مبدأ الكلفة التاريخية نتيجة لانخفاض قدرته على توليد الإيراد أي إن خسارة المنفعة يجب تحميلها على الإيراد في الفترة التي حدثت فيها الخسارة وليس في فترة البيع من خلال تقييم المخزون بالقيمة الأقل حيثما وردت شكوك حول قيمته بدلاً من التقييم الأعلى (ويجانت وكيسو ، ٢٠١٤ : ٤١٤) .

ان صافي القيمة القابلة للتحقق (NRV) يطلق عليها تسمية القيمة التحصيلية الصافية أو (صافي القيمة البيعية) وهو سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي أو الاعتيادي مطروحاً منه التكاليف الإضافية المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإكمال البيع (حميدات وأبو نصار، ٢٠٠٩ : ٦٦) ، وعند تقييم المخزون يجب مقارنة الكلفة بصافي القيمة القابلة للتحقق وهنا نفق بين حالتين رئيسيتين ، الحالة الأولى تتمثل في زيادة القيمة التحصيلية الصافية عن التكلفة والذي يعني أن هناك أرباحاً متوقعة يجب عدم أخذها بالاعتبار قبل تحققها ، أما الحالة الأخرى إذا انخفضت قيمة المخزون عن تكلفته الأصلية الأمر الذي يؤثر على عرضها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وبغض النظر عن أسباب الانخفاض أكان ضرر أصاب المخزون ، تقادم ، التغيرات في مستويات الأسعار ، أو أي أسباب أخرى وهنا يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن المخزون بصافي القيمة الممكن تحقيقها للإبلاغ عن هذه الخسارة ، حيث تتخلى الوحدة الاقتصادية عن مبدأ التكلفة التاريخية عندما تتخفف المنفعة المستقبلية (القدرة المرددة للإيرادات) من الأصل إلى أقل من تكلفتها الأصلية (kieso&others,2016 : 444) .

اتفقت المعايير الدولية والمحلية الخاصة بالمخزون إلى انه بالإمكان تقييم المخزون وفقاً للكلفة أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما أقل باعتماد أحد الأساليب الثلاث (قياس المخزون على أساس العناصر، قياس المخزون على أساس مجموعات رئيسية ، قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون) .

#### المبحث الرابع

#### الجانب العملي

#### ٤ - ١ - ١ : نبذة تاريخية عن الشركة :

احد شركات القطاع العام المهمة في العراق والمرتبطة بوزارة التجارة ، مسؤولة عن توفير مفردات البطاقة التموينية من الحبوب من الانتاج المحلي والمستورد وفق ل خطة توضع بشكل سنوي بين كل من الشركة ووزارة الزراعة ووزارة التخطيط لتنظيم انسيابية توفير تلك المفردات الى المواطنين ، والتي كان لها الدور الأبرز في توفير سله الغذاء من الحبوب ومنتجاتها للعائلة العراقية أبان فرض الحصار الاقتصادي على الشعب العراقي من خلال توفير الحنطة والرز باعتبارها احد مفردات البطاقة التموينية ، وبعد ٢٠٠٣ استمرت الشركة بتنفيذ نفس المهام الموكلة إليها بتوفير مفردات البطاقة التموينية من الحبوب محلياً واستيراد الكميات الإضافية التي يحتاجها العراق منها ومن مناشئ عالمية مختلفة .

تعمل حالياً وفق للقانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٩٠ الصادر بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٣١٧) في ١٢/٨/١٩٩٠) والنافذ العمل به لغاية تاريخه ،

#### ٤ - ١ - ٢ : الدعم الحكومي :

تُعد الشركة العامة لتجارة الحبوب احد تشكيلات وزارة التجارة التي أخذت على عاتقها وبرعاية خاصة من قبل الدولة توفير الحبوب المحلية والمستوردة وكافة المستلزمات الأخرى ذات العلاقة التي نصت عليها أهدافها استناداً إلى خطط سنوية توضع على هذا الأساس لرعاية مصالح جهات المتعددة ابتداءً من الفلاح من خلال استلام منتجه بأسعار مدعومة بهدف ضمان استمرار

وديمومة الإنتاج المحلي وانتهاءً بالمستهلك بما يضمن توفير مفردات البطاقة التموينية من الحبوب له بأسعار تعاونية جداً يمكن أن تتحملها أفقر الطبقات المجتمعية ، الأمر الذي يعني أن النشاط القائم في الشركة غير هادف لتحقيق أرباح بقدر ما مطلوب منه تقديم خدمات للجهات المتعددة المذكورة ، ونتيجة لذلك تلتزم الحكومة بتوفير تمويلات نقدية بموجب قرارات تصدر من مجلس الوزراء لتغطية تلك النفقات تقدم إلى الشركة بصورة منح حكومية لتمويل أنشطتها التي رسمتها لها الحكومة ، لديمومة عمل الشركة وقدرتها على توفير هذه السلع ذات التماس المباشر بحياة المواطنين وكونها من السلع التي يضمن توفيرها الاستقرار الاقتصادي وحتى السياسي . ويوضح الجدول رقم ( ١ ) مبالغ الدعم المحتسب من الشركة وحسب سنوات عينة البحث والأنشطة :

جدول رقم ( ١ ) المبلغ المحتسب من قبل الشركة على حساب المنح التحويلية

السنة	المنح التمويلية / مليون دينار
٢٠٠٨	٣,٩٤٦,٨٧٧
٢٠٠٩	٢,٤٧٠,٢٣٧
٢٠١٠	٢,٦٩٩,٨٥٣

عداد الباحث استنادا الى بيانات الشركة

ويلاحظ هنا ضخامة المبالغ التي تتحملها الحكومة لتوفير هذا النوع من السلع الاستراتيجية من خلال الدفعات المقدمة للشركة بشكل سنوي للمحافظة على استمرار وديمومة توفير تلك السلع للمستفيدين من مفردات البطاقة التموينية ، تاركة مسالة العرض والإفصاح عن تلك المبالغ للشركة لعرضها وفق للممارسات المحاسبية المحلية المتبعة بموجب القواعد المحاسبية والنظام المحاسبي الموحد .

#### ٤ - ١ - ٣ : أثر الدعم على عملية تقييم مخزون آخر المدة :

تلتزم الشركة حالها حال جميع المؤسسات العاملة في العراق بالمعايير المحلية التي تقدم توجيهات وإرشادات بكيفية تحديد وقياس وعرض المعاملات المالية ، ونتيجة لذلك حاولت الشركة الالتزام بالقاعدة المحاسبية رقم (٥) الخاصة بالمخزون وبشكل خاص الفقرة (٢٦) منها والتي ترسم كيفية تقييم مخزون آخر المدة في حالة المنح والدعم الذي تتلقاه الوحدة الاقتصادية ، ويمكن بيان المعالجات المحاسبية التي تتبعها الشركة في تبويب وإثبات قيمة الدعم بالاتي :

تقوم وزارة المالية بتمويل حساب الشركة بالمبالغ المخططة لتمويل عملية الشراء لكل من الحبوب المحلية والمستوردة بموجب خطط تضعها وزارتي الزراعة والتخطيط من خلال تقدير الاحتياج المحلي لذلك النوع من السلع وتقدير الإنتاج المحلي منها وإمكانية تعويض المتبقي من خلال الاستيراد ، ان عملية تحديد المبالغ المطلوب تخصيصها لتسويق الحبوب (الدعم) يعتمد على الكميات المتوقع تسويقها والمقدرة من قبل وزارة الزراعة مضروبة في السعر المحدد لشراء الحبوب في الموسم التسويقي لكل عام مضافاً إليه تحميلات إدارية تحدد بشكل سنوي تعيدها الشركة على حساب (إيرادات مستلمة مقدماً ٢٦٦٢) ، وفي نهاية كل سنة مالية تقوم الشركة بتجميع المبالغ التي انفتحتها لتوفير تلك السلع وبالاعتماد على الخطط التسويقية وفقاً للكشفين يعدان لهذا الغرض الأول خاص بمشتريات البضائع بغرض البيع (المشتريات المحلية للحنطة والشعير والمشتريات المستوردة للحنطة والرز وجميع المصاريف المباشرة والإدارية المحملة على هذا الحساب) والآخر خاص بالإنتاج للرز (مشتريات الشلب المحلي والمصاريف التي ترتبت على عملية التصنيع واي مصاريف إدارية ذات صلة) وبعد تجميع المبالغ المصروفة وفقاً للكشفين يتم خصم الإيرادات المتحققة عن مبيعات تلك السلع والمنتجات و المكاسب المتحققة عن مبيعات النواتج العرضية عن العملية التصنيعية والسلع المتضررة بشتى أنواعها ليتم عكس المبلغ المتبقي من حساب ايراد مستلم مقدماً على المنح التحويلية ، يُظهر هذا الاجراء ان مبلغ الدعم يغطي جميع مصاريف الشركة بكافة جوانبها التشغيلية التجارية و الانتاجية والادارية .

#### ٤ - ٢ - ١ : طرق تقييم المخزون المعتمدة خلال سنوات العينة موضوع البحث

بشكل عام تقيم الشركة مخزوناتا وفق لأساليب تختلف حسب طبيعة ونوع ذلك المخزون كما بالجدول :

جدول رقم ( ٢ ) أساليب تقييم الخزين حسب انواعها

الدليل المحاسبي	المخزن	الاساس المحاسبي المعتمد للتقييم	أسلوب التقييم وفق القاعدة المحاسبية رقم (٥)
١٣١	الخامات والمواد الأولية	التقييم بالكلفة التاريخية لشرائها .	• بالكلفة : اذا غطى سعر بيع المنتج التام كلف الخامات المواد الأولية .

## أثر تقييم السلع الاستراتيجية على المنح الحكومية ونتيجة النشاط

(JAIFS)  
Iss. 50 Vol. 15 year 2020

### دراسة تحليلية للشركة العامة لتجارة الحبوب

• بالقيمة التحصيلية : إذ لم يغطي سعر بيع المنتج التام كلف الخامات والمواد الأولية .			
بالكلفة التاريخية .	بالكلفة التاريخية .	الوقود والزيوت	١٣٢
بالكلفة التاريخية .	بالكلفة التاريخية .	الأدوات الاحتياطية	١٣٣
بالكلفة التاريخية .	بالكلفة التاريخية	التعبئة والتغليف	١٣٤
بالكلفة التاريخية و القيمة التحصيلية الصافية للمخزون المتضرر والمستهلكات .	بالكلفة التاريخية	المتنوعات	١٣٥
الكلفة او القيمة التحصيلية الصافية ايهما اقل .	قيم بأسعار البيع والتي حددتها قرارات مجلس الوزراء ب(٢٦٦٦) دينار للطن.	الإنتاج التام	١٣٦
الكلفة او القيمة التحصيلية الصافية ايهما اقل .	<ul style="list-style-type: none"> <li>الشعير : بالكلفة .</li> <li>الحنطة المحلية والمستوردة والرز المستورد : قيم بأسعار البيع (الأسعار المحددة بموجب قرارات مجلس الوزراء)</li> <li>القيم التحصيلية الصافية لأقيام مخلفات مشتريات البضائع بغرض البيع .</li> </ul>	مشتريات البضائع بغرض البيع	١٣٧

اعداد الباحث

يلاحظ من الجدول ان الشركة تقييم مخزونها من بضاعة آخر المدة للمواد التي تدخل ضمن مفردات البطاقة التموينية بالقيمة التحصيلية الصافية ممثلة ب(سعر البيع) والتي تقل عن الكلفة تطبيقاً للقاعدة المحاسبية رقم (٥) ، ويوضح الجدول رقم ( ٣ ) معدل كلفة الطن الذي تتحمله خزينة الدولة (تدفعه الشركة) وما بين أسعار بيعها لمخزون الشركة الأساسي عن الفترة الاولى :

جدول رقم ( ٣ ) معدل تكلفة مفردات الخزين الأساسي للشركة وأسعار بيعها/طن للفترة الأولى

اسم المادة	التفاصيل	كلفة الشراء دينار/ طن		
		٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠
حنطة	مستوردة	٥١١٥٦٠	٥٨٩٠٠٠	٣٨٢٢٩٧
	محلية	٦٢٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
رز	مستورد	٩٧٠٠٠٠	٩٧٠٠٠٠	٦٥١٨٤٢

بيانات الجدول من واقع مستندات الشركة

يتضح من الجدول السابق بان كلفة الطن الواحد تفوق وبشكل كبير جداً أسعار بيعها وبالتالي تظهر هذه الفجوة الكبيرة بين الكلفة والقيمة التحصيلية الصافية .

#### ٤ - ٢ - ٢ : تأثير معالجة المنح وتقييم المخزون في القياس والافصاح المحاسبي

ان الممارسة الحالية للشركة بوبت مبالغ الدعم المستلم على حساب منح تمويلية (حساب ٤٨٢) خلافاً للنظام المحاسبي الموحد الذي بين ضمن شروحات الحسابات ان المبالغ التي تحصل عليها الوحدة بغرض تغطية العجز المتحقق عن الفرق ما بين أسعار البيع المحددة والكلف الفعلية تبوب ضمن حساب (الإعانات) والذي يدخل ضمن المرحلة الأولى لاحتساب الفائض (العجز) ، هذا التبويب من شأنه ان يغير المرحلة الأولى من نتيجة النشاط وبشكل كبير جداً بمقدار الدعم المتحقق سنوياً ، حيث ينسحب على هذه الممارسة عدم توزيع حصة العاملين التي نص عليها بقانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة /١٩٩٧ (المعدل) في الفصل الثالث/المادة ١١ الفقرة ثالثاً (تستبعد الأرباح والخسائر الرأسمالية وأية أرباح أو خسائر ناجمة عن النشاط غير العادي للشركة من الربح الصافي لأغراض توزيع حصة العاملين) نتيجة لكون العمليات الجارية دائماً ما تظهر بالعجز بسبب تبويب الدعم على حساب المنح التمويلية ، يوضح الجدول رقم (٤) مبالغ الدعم النقدي الممنوح من وزارة المالية وأثرها على فائض (عجز) العمليات الجارية باستبعاد أثر المتغيرات الأخرى ، يلاحظ من الجدول ان نتيجة النشاط للمرحلة الأولى لجميع سنوات البحث تظهر بالعجز نتيجة عدم تغطية إيرادات الشركة لمصاريفها بسبب الفجوة الواسعة بين أسعار البيع وتكاليف الشراء والاحتفاظ و الإنتاج والمصاريف الادارية الاخرى نتيجة التوجه الحكومي الذي الزم الشركة بالقيام بهذا الدور .

جدول رقم ( ٤ ) أثر التبويب المحاسبي للدعم الحكومي على فائض (عجز) العمليات الجارية

السنوات	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠
الإيرادات الجارية	١٢٩٥١	٢٢٤٤٣٣	٥٠٣٠٦
تنزل : المصروفات الجارية	(٤٢٧٦٣٣٦)	(٢٦٨٧٥٦٢)	(٢٧٢٩٨٩٩)
فائض (عجز) العمليات الجارية كما تظهره القوائم المالية	(٤٢٦٣٣٨٥)	(٢٤٦٣١٢٩)	(٢٦٧٩٥٩٣)

## أثر تقييم السلع الاستراتيجية على المنح الحكومية ونتيجة النشاط

(JAIFS)  
Iss. 50 Vol. 15 year 2020

### دراسة تحليلية للشركة العامة لتجارة الحبوب

٢٦٩٩٨٥٤	٢٤٧٠٢٣٨	٣٩٤٦٨٧٧	تضاف : الإعانات (المنح التمويلية)*
٢٠٢٦١	٧١٠٩	(٣١٦٥٠٨)	فائض(عجز)العمليات الجارية بعد إضافة المنح التمويلية للمرحلة الأولى

اعداد الباحث استناداً للبيانات من واقع القوائم المالية .

\* استخدم الباحث حساب الاعانات بدلاً من المنح التحويلية لكون وصف المبالغ التي تقدمها الحكومة

يطابق وصف الاعانات الذي اورده النظام المحاسبي الموحد .

ويرى الباحث ضرورة تبويب مبالغ الدعم الحكومي على نتيجة النشاط للمرحلة الأولى باعتبارها إعانات ، وعند الرجوع للجدول السابق يلاحظ ان نتيجة النشاط على العمليات الجارية لسنة ٢٠٠٨ قد اخفضت بنسبة (٩٣%) عما كان عليه قبل إضافة الدعم اما السنتين (٢٠٠٩ و ٢٠١٠) قد تغيرت من عجز إلى فائض نتيجة تبويب الدعم الحكومي على حساب الإعانات بدلاً من حساب المنح التحويلية باعتبارها تدفقات حصلت عليها الشركة لتغطية العجز المتحقق بسبب الفجوة ما بين أسعار البيع المقررة والكلف الفعلية ، وهذا يتفق وتوجه النظام المحاسبي الموحد المعمول به محلياً والذي يجد ما يبرره باعتبار هذا الدعم ناشئ عن تنفيذ سياسة مستمرة للحكومة لأمد محدود أو غير محدود وليس لإدارة الشركة تغيير هذه السياسة كونها صادرة عن جهة سيادية ، وبالتالي يتحقق للشركة تعويض عن النفقات والخسائر التي تحملتها مقابل تنفيذ التزاماتها ذات الصلة المباشرة بالنشاط التشغيلي للشركة وأثره على الأرباح ، الأمر الذي يخرجها من دائرة اعتبارها مكاسب ناجمة عن ظروف غير طبيعية ليس لها صلة مباشرة بالنشاط الأساسي . على الرغم من أن نتيجة النشاط للمرحلة الثانية لا تتغير كقيمة إلا أن التوزيعات عليها سوف تختلف وفقاً للنسب المحددة بموجب قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) خاصة ما يتعلق بحصة الأفراد العاملين ، ويوضح الجدول رقم ( ٥ ) نسبة الإعانة السنوية المتحققة إلى فائض (عجز) العمليات الجارية قبل الإعانة :

جدول رقم ( ٥ ) نسب الإعانة السنوية المتحققة لتغطية (عجز) العمليات الجارية قبل الإعانة

السنوات	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠
العمليات الجارية كما تظهره القوائم المالية (عجز)	(٤٢٦٣٣٨٥)	(٢٤٦٣١٢٩)	(٢٦٧٩٥٩٣)
الإعانات	٣٩٤٦٨٧٧	٢٤٧٠٢٣٨	٢٦٩٩٨٥٤
نسبة الإعانة السنوية إلى عجز العمليات الجارية	%٩٣	%١٠٠	%١٠١

اعداد الباحث استناداً للبيانات من واقع القوائم المالية .

يلاحظ من الجدول انه خلال السنة ٢٠٠٨ لم تتجاوز نسبة الدعم (٩٣%) من العجز المتحقق للشركة ، في حين ان السنتين اللاحقتين نسبة الدعم غطت العجز الذي أظهرته نتيجة العمليات الجارية للشركة مما يعني ان الدعم شمل جميع أنشطة الشركة وغطت تكاليفها سواء ما كان له علاقة مباشرة بشراء الحبوب والتكاليف الإدارية والثابتة والمصاريف غير النقدية كالأندثارات باعتبارها تنفذ سياسات وبرامج حكومية .

ولا بد من الإشارة إلى انه نتيجة الاطلاع على طبيعة نشاط الشركة لاحظ الباحث الأثر المباشر للدعم الحكومي على توجه الشركة أو قدرتها على تحقق الأرباح من خلال تركيزها بشكل خاص لتنفيذ شروط الدعم (بتوفير حاجة البلد من الحبوب) وهو ما حال دون قدرتها على النمو والتوسع وتطوير قدرتها للحد من المخاطر المالية في المدى الطويل ، وهذا خلاف للمادة (٢) من قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) والذي نص (يهدف هذا القانون إلى تنظيم الشركات العامة تأسيساً وإدارة وتصفية ، بأحكام وأسس مالية وإدارية موحدة لبلوغ اعلى مستوى من النمو في العمل والإنتاج واعتماد مبدأ الحساب الاقتصادي وكفاءة استثمار الأموال العامة وفعاليتها في تحقيق الأهداف ورفع مستويات أداء الاقتصاد الوطني).

وبالرغم من ان الشركة تعتمد في تغطية العجز الناتج عن نشاطها الجاري على الدعم المستلم من وزارة المالية لا ان الباحث لاحظ تجاوز مبالغ الدعم المستلم على الاستحقاق المحتسب من الشركة وعدم اخذه بنظر الاعتبار عند تمويل الدعم للسنة اللاحقة الامر الذي اظهر حساب ايرادات مستلمة مقدماً بمبالغ كبيرة وفروقات بمبالغ الايراد المستلم مقدماً لم تعكس على حساب الدعم والتي يبينها الجدول رقم ( ٦ ) :

جدول رقم ( ٦ ) انحراف مبالغ الدعم الممولة عن المصروف الفعلي

السنة	(١)	(٢)	(٣)=(١)+(٢)	(٤)	(٥)=اول المدة(٤) + (٣)-اخر المدة(٤)

الفرق مليون دينار	ايراد مستلم مقدماً آخر المدة مليون دينار	مليون دينار	استحقاق الدعم المحتسب من الشركة مليون دينار	مبلغ الدعم المستلم من وزارة المالية مليون دينار	
	٦٢٤٤٥٨				٢٠٠٧
٤٤٢٨٣٥	٨٥٢٥٧٧	٦٧٠٩٥٤	٣٩٤٦٨٧٧	٤٦١٧٨٣١	٢٠٠٨
٢٣٨٥٧٠	١١٠٣٢٩٤	٤٨٩٢٨٧	٢٤٧٠٢٣٨	٢٩٥٩٥٢٥	٢٠٠٩
٩٢١٧٥٥	١٢٦٠٣٤٢	١٠٧٨٨٠٣	٢٦٩٩٨٥٤	٣٧٧٨٦٥٧	٢٠١٠

اعداد الباحث استناداً للبيانات من واقع القوائم المالية .

وبالرغم من وجود الدعم إلا ان الشركة لم تطبق الاستثناء الوارد بالفقرة (٢٦) من القاعدة المحاسبية (٥) الذي وضع اسلوب تقييم مخزون آخر المدة في حالة الدعم المتحقق عن تغطية العجز الحاصل بين أسعار البيع المقررة وتكاليفها التي تزيد عن أسعار الشراء والذي حددها القاعدة أعلاه وفق لاحتسابين أساسيين (دعم لأسعار المستهلك ، دعم لأسعار المنتج) وهو ما لا ينطبق على الممارسة العملية المطبقة في الشركة .

ان الممارسة الحالية في تقييم مخزون آخر المدة في حالة وجود الدعم الحكومي تقصح فقط عن مقدار المساهمة الحكومية (النقد المدفوع) خلال سنة مالية معينة ومقدار ما تحقق منه خلال نفس السنة ، في حين لا توفر إفصاح بشكل واضح ودقيق عن تلك الأطراف التي استفادت من الدعم الحكومي ولا مقدار الاستفادة المتحقق لكل منها الأمر الذي حدى بالباحث اللجوء إلى المعايير الدولية خاصة معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) و (IAS 20) والتي لم تتضمن اي اشارة بصدد استثناء تقييم مخزون آخر المدة من تقييمه بالكلفة او القيمة التحصيلية الصافية ايها اقل في حالة وجود الدعم ، اما القاعدة المحاسبية (٥) الخاصة بالمخزون فقد اوردت حالتين عند وجود الدعم لتقييم مخزون اخر المدة حيث كانت معالجات القاعدة اوسع من معيار المحاسبة الدولي في محاولة لإجاده معالجة محاسبية توفر حكم وإفصاح مناسب لتلك الحالات وكالاتي :

١. تعامل المنح والدعم لأسعار المستهلك على إنها إضافة إلى سعر البيع سواء كانت فورية أو مؤجلة.

٢. تعامل المنح والدعم لأسعار المنتج على إنها تنزيل من كلفة الشراء أو الإنتاج سواء كانت فورية أو مؤجلة

ويرى الباحث بأن طبيعة التمويل المقدم للشركة يأخذ شكل دعم مزدوج عباره عن خليط بين دعم المنتج ودعم المستهلك وهو ما لم تشر إليه القاعدة المحلية ، الأمر الذي يتطلب أن تقصح القوائم المالية بشكل تفصيلي عن قيمة الدعم المتحقق لكل طرف من تلك الأطراف من خلال استبعاد أثر الدعم لأسعار المنتج عن كلف الشراء وهو ما لا تظهره القوائم المالية ، كما لا تتوفر لدى الشركة معلومات عن مقدار الدعم المتحقق للفلاح عن القيم الحقيقية للسلع التي تشتريها الشركة وكذلك القيم الحقيقية المقدمة من الحكومة كدعم تحقق للمستهلك والذي تفوق قيمته المقابل الذي تحصل عليه الشركة ، حيث يظهر مقدار التمويل المقدم من الحكومة في القوائم المالية بصورة إجمالية دون أي تفصيلات إضافية أو توضيح ما أشير إليه في أعلاه .

المعالجة المحاسبية وفق الدعم المزدوج سوف تلقي بظلالها على القوائم المالية نتيجة لتغير قياس الكلفة التاريخية على مستوى الطن للمخزون والذي ينسحب أثره على كل من نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي.

#### ٤ - ٢ - ٣ : احتساب الشركة للدعم

يشمل الدعم المالي للشركة وكما اشرنا سابقاً جميع الانشطة التشغيلية والادارية لتنفيذ الخطط والسياسات الحكومية المتعلقة بتوفير مفردات البطاقة التموينية بشكل دوري وانسيابي للمواطنين ، حيث تقوم الشركة بحصر جميع مصاريفها خلال السنة المالية النقدية وغير النقدية وتخفف منها الايرادات المتحققة عن عمليات البيع (للإنتاج التام ومخلفاته ومخزون بضائع بغرض البيع والمتضرر) عدى تلك التي الايرادات المتحققة عن النشاط الخدمي ، ان تلك الايرادات لا تؤدي الى تعزيز مركزها المالي بل تعامل كتخفيض من المصاريف التي تكبدتها الشركة التي يغطيها الدعم ، لذى فالمنطق المحاسبي يوجب ان تظهر نتيجة النشاط للمرحلة الثانية فائض بمقدار ما تحقق عن ايرادات النشاط الخدمي و ايراد السنوات السابقة ان وجد وهو ما لا تظهره القوائم المالية للشركة ، الامر الذي يتطلب معه دراسة الواقع الذي تظهره نتيجة نشاط الشركة لتلك السنوات باعتبارها تحترف كثيرا جدا عن ايراد النشاط الخدمي والناجاة عن جملة من الاخطاء في الممارسات المحاسبية لعل اهمها كان ما يتعلق باحتساب الشركة لمبالغ الدعم السنوي استناداً

الى مجموع كاشفين اساسيين الاول خاص باحتساب الدعم والثاني يتعلق بتصنيع الشلب و انتاج الرز والتي يوضحها الجدولان المرفقان حيث يعدان بالرجوع الى الارصدة التي تظهرها ارصدة الحسابات ذات العلاقة .

قومت الشركة مخزونها من الحبوب للفترة المحصورة بين الاعوام (٢٠٠٧ ولغاية ٢٠١٠) بالقيمة التحصيلية الصافية باعتبارها نقل عن الكلفة تطبيقاً للقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) ، ان التقييم بالقيمة التحصيلية الصافية لا بد من ان يترتب عليه جملة من القيود المحاسبية التي تخفض قيمة المخزون وهو ما اكتفت الشركة بقيده في الدفاتر المحاسبية دون ان تعكس اثر هذا الانخفاض باعتباره خسارة ناجمه عن هبوط القيمة التحصيلية الصافية لمخزونها من الحبوب عن التكلفة التاريخية ، ان خصوصية تمويل الشركة لا تتطلب بالضرورة عمل مخصص لانخفاض قيمة المخزون عن قيمته التحصيلية الصافية نتيجة تحمل الدعم جميع اعباء السنة المالية ، ان تطبيق القواعد المحاسبية من شأنه توحيد الممارسات في جميع الوحدات الاقتصادية ذات الانشطة المتشابهة ولكن مسألة تحديد مقدار الدعم المتحقق في حالة الشركة يتطلب فقط تحديد ما هي الكلف التي تحمل على حساب الدعم ، نجم عن الممارسة المحاسبية للشركة احتساب الدعم الحكومي بأقل من التكاليف الفعلية التي تحملتها الشركة لأقتناء مخزونها الموجود في مخازن الشركة آخر المدة وكما مبين في الجدول رقم (٧) الذي يقارن بين الكلف التاريخية والقيم التحصيلية للسنوات من (٢٠٠٨ لغاية ٢٠١٠) :

جدول رقم ( ٧ ) الخسارة الغير مطالب بها الناجمة عن التقييم بالقيمة التحصيلية الصافية

السنة	نوع المخزون	الكمية/طن	التكلفة التاريخية طن/دينار	القيمة التحصيلية طن/دينار	قيمة المخزون		خسارة التقييم/دينار
					بالقيمة التحصيلية/دينار	بالتكلفة/دينار	
٢٠٠٨	حنطة محلية	١٠٢٨٨٠,٣	٥٢٠٠٠٠	١٧,٦	١٨١٠,٦٩٣	٥٣٤٩٧٧٤٦٦٤٠	٥٣٤٩٥٩٣٥٩٤٧
	حنطة مستوردة	٢٤٠٠٩٣	٥٤١٥٧٩	١٧,٦	٤٢٢٥٦٣٧	١٣٠٠٢٩٣٦٥١٢٤	١٣٠٠٢٥١٣٩٤٨٧
	رز محلي	٣١٢,٢٦٥	١٨٢٠,٦٦٥	٢٦٦٦	٨٣٢٤٩٨	٥٦٨٥٢٩٩٢٤	٥٦٧٦٩٧٤٢٦
	رز مستورد	٤٨٦٨٦,٢	٩٠٦٧١٦	٢٦٦٦	١٢٩٧٩٧٤١٥	٤٤١٤٤٥٣٥٨١٨	٤٤٠١٤٧٣٨٤٠٤
	المجموع				١٣٦٦٦٦٢٤٣	٢٢٨٢٤٠١٧٧٥٠٧	٢٢٨,١٠٣,٥١١,٢٦٣
٢٠٠٩	حنطة محلية	٢٦٣٥١٧	٧٥٠٠٠٠	١٧,٦	٤٦٣٧٨٩٩	١٩٧٦٣٧٧٣٥٠٠	١٩٧٦٣٣٠٩٧١٠١
	حنطة مستوردة	٢٤٥٧٨٥,٩	٢٩٩٣٩٧	١٧,٦	٤٣٢٥٨٣١	٧٣٥٨٧٥٥٣٧٥٥	٧٣٥٨٣٢٢٧٩٢٤
	رز محلي	١٧٣,٠٨٢	٣٨٠,٨٩٧١	٢٦٦٦	٤٦١٤٣٧	٦٥٩٢٦٤٢٨٢	٦٥٨٨٠,٢٨٤٥
	رز مستورد	١١٢٤٠,٠٦	٦١٦٥٠١	٢٦٦٦	٢٩٩٦٥٩٩٥	٦٩٢٩٥٠٩١٠٠	٦٨٩٩٥٤٣١٠٥
	المجموع				٣٩٣٩١١٦١	٢٧٨٨١٤٠٦٢١٣٧	٢٧٨,٧٧٤,٦٧٠,٩٧٥
٢٠١٠	حنطة محلية	٣٧٧٦٢٠,٥	٥٥٠٠٠٠	١٧,٦	٦٦٤٦١٢١	٢٠٧٦٩١٢٦٥٦٥٠	٢٠٧٦٨٤٦١٩٥٢٩
	حنطة مستوردة	٥٠٧٨٧,٤٦	٣٢٧٩١٩	١٧,٦	٨٩٣٨٥٩	١٦٦٥٤١٨٤٢٤٠	١٦٦٥٣٢٩٠٣٨١
	رز محلي	٣٠٤,٤٥٩	١٤١٨٧٤٩	٢٦٦٦	٨١١٦٨٨	٤٣١٩٥٠٧٩٩	٤٣١١٣٩١١٢
	رز مستورد	٢٦٨٠٤,٦٩	٥٩٨٦١٩	٢٦٦٦	٧١٤٦١٣٠٦	١٦٠٤٥٧٩٦٠٦٨	١٥٩٧٤٣٤٧٦٢
	المجموع				٧٩٨١٢٩٧٤	٢٤٠٨٢٣١٩٦٧٥٨	٢٤٠,٧٤٣,٣٨٣,٧٨٤
المجموع						٧٤٧,٦٢١,٥٦٦,٠٢٣	

اعداد الباحث

نتيجة لعدم توفر بيانات تفصيلية حول أنواع الحنطة المحلية لذلك لجاء الباحث الى التقييم بأقل الاسعار استناداً الى أقل الانواع جودة ، واعتمد على تحديد تكلفة الطن من الحبوب المستوردة على الوسط الحسابي المتحرك (الموزون) مضروباً بأسعار الصرف لكل سنة من سنوات التقييم ، أما مخزون الانتاج التام فقد اعاد الباحث احتسابه ، يلاحظ من الجدول وجود فروقات كبيرة بين الكلف التي تحملتها الشركة في سبيل اقتناء مخزونها من الحبوب وأسعار البيع نتجت عن اللبس الحاصل لدى الكوادر المحاسبية في تطبيق الفقرة (٢٠) من القاعدة المحلية رقم (٥) الخاصة بالمخزون دون مراعاة للاستثناءات التي تخللتها القاعدة ونتيجة لذلك تم التقييم بالاعتماد على القيم التحصيلية الصافية عند الاعتراف بالمخزون في كل القوائم المالية والكشوفات التحليلية المرفقة للسنوات اعلاه التي يوضحها الجدول السابق الامر الذي ترتب عليه عدم قياس الدعم الحكومي اعتماداً على ما انفقته الشركة بل على ما يتوقع تحصيله من بيعها ، ان الخطاء في احتساب مقدار الدعم الذي وضحة الشكل السابق سوف يلقي بضلاله على الأقيام التي يبينها كشف الدعم و العمليات الجارية عند احتساب نتيجة النشاط والتي لم تعترف بالخسائر التي ولدها التقييم بالقيمة التحصيلية الصافية.

ان احتساب الدعم لابد ان يشمل جميع السلع التي تشتريها الشركة بغرض بيعها سواء ما تم تصنيفه آخر المدة بكونه صالح او تالف او متضرر ...الخ بكلف الشراء لا القيم التحصيلية التي يتوقع ان تتأتى من بيعها اي ان الدعم يحصر الكميات المباعة خلال السنة ويستبعد الغير مباع منها وهو ما تتبعه الشركة عند اعداد هذا الكشف ولو تم مراعاة ذلك لتضخمت القيم التي وضحتها الجدول السابق ، ان هذا الكشف يعد بالأساس لحصر المبالغ التي انفتحتها الشركة فعلا وعكسها على حساب المنح التمويلية كما في ١٢/٣١ من كل عام بعد ان قبضتها كإيراد مستلم مقدماً من وزارة المالية لتوفير السيولة النقدية للشركة ، لذلك فقد نجم عن تقييم ارصدة اول وآخر المدة بالقيم التحصيلية لمشترياتها من السلع الصالحة والمتضررة فروقات اثرت على دقة الأقيام التي اعترفت بها الشركة كمنح تمويلية ، ويوضح الجدول رقم (٨) اثر التقييم للسلع المتضررة ما بين الكلفة والقيم التحصيلية على حساب الدعم (المنح التحويلية):

جدول رقم ( ٨ ) اثر تقييم السلع المتضررة ما بين الكلفة والقيم التحصيلية على الدعم

اسم الحساب	٢٠٠٨ مليون دينار	٢٠٠٩ مليون دينار	٢٠١٠ مليون دينار
تكلفة الشراء للمخزون المتضرر كما في ١٢/٣١	٣٨,٤٦٩	٣١,٢٥٣	٢٣,١٨٨
قيمة المخزون المتضرر المحتسب لأغراض الدعم	١٦,٦٢٠	٢٢,٢٣٦	١٠,١٦٥
الفرق	٢١,٨٤٩	٩,٠١٧	١٣,٠٢٣
اثر تغير المخزون على الدعم	---	(١٢,٨٣٢)	٤,٠٠٦

اعداد الباحث

جدول رقم ( ٩ ) اثر تقييم مخزون آخر المدة على مقدار الدعم المطالب به

السنة	اسم الحساب	الدعم المطالب به وفقاً للقوائم المالية /دينار	الدعم بعد اعادة احتسابه وفقاً للكلفة/دينار	الفرق بالزيادة (النقص) دينار	الاثار التراكمي بالزيادة (النقص) المطالب به /دينار
٢٠٠٨	انتاج تام	١٢,٠٨٧,٣٠٠,١٧١	٣٣٢,٤٥٠,٥١١,٢١٥	(٣٢٠,٣٦٣,٢١١,٠٤٤)	(٣٢٤,٦٢٥,٢١٤,٣٥١)
	مشتريات بضائع بغرض البيع بضمينه المتضرر	٣,٩٣٤,٧٨٩,٨٨٥,١٨٨	٣,٩٣٩,٠٥١,٨٨٨,٤٩٥	(٤,٢٦٢,٠٠٣,٣٠٧)	
٢٠٠٩	انتاج تام	١٩٥,٢٢٨,٢٦٦,٦٦٨	١٩٤,٩٧٩,٧٤٦,٤٠٨	٢٤٨,٥٢٠,٢٦٠	٣٣,٦٢٧,٢٩٧,٦٣٩
	مشتريات بضائع بغرض البيع بضمينه المتضرر	٢,٢٧٥,٠٠٩,٤٥٤,٠٩٨	٢,٢٤١,٦٣٠,٦٧٦,٧١٩	٣٣,٣٧٨,٧٧٧,٣٧٩	
٢٠١٠	انتاج تام	٩٦,٢٨٩,١١١,١٣٦	٩٦,٥١٦,٧٧٤,٨٧٠	(٢٢٧,٦٦٣,٧٣٤)	(٢٩,٨٣٥,٩٠٥,٠٥٦)
	مشتريات بضائع بغرض البيع بضمينه المتضرر	٢,٦٠٣,٥٦٤,٧٨٧,٩٤٣	٢,٦٣٣,١٧٣,٠٢٩,٢٦٥	(٢٩,٦٠٨,٢٤١,٣٢٢)	

اعداد الباحث

حاول الباحث حصر الفرق لأجمالي مبالغ الدعم المطالب بها وفق القوائم المالية وما بين الدعم بعد اعادة احتساب تكاليف شرائه من خلال الجدول السابق رقم (٩) ، ويلاحظ من الجدول ان هناك فروقات كبيرة جداً بالزيادة والنقصان نجمت عن اعتماد الشركة على القيمة التحصيلية التي تقل عن الكلفة لاحتساب الدعم بالاعتماد على الكميات التي تبينها قوائم الجرد وتصنيفها الى صالح ومتضرر وتقييمها وفق لذلك ، وبما ان مخزون آخر المدة تستبعد قيمته من الدعم المحتسب للسنة المعنية نتيجة لترحيل رصيد اخر المدة لسنة معينة كرصيد افتتاحي للسنة اللاحقة لذلك فان التقييم الخاطيء له يكون له اثر متعاكس بالقيمة ما بين سنة واخرى وفقاً للكميات المتبقية والاسعار التي حددتها الشركة واي خطأ بالزيادة او النقص يعني امتداد اثره وبشكل معكوس على الدعم المتحقق للسنة اللاحقة . ومما أثار الانتباه هو مقدار الفرق عن الدعم المطالب به للإنتاج التام لسنة ٢٠٠٨ والبالغ (٣٢٠,٣٦٣) مليون دينار والذي نجم عن سببين الاول هو خطأ في احتساب بسبب عدم تضمين قيمة الحبوب المصنعة (الخامات والمواد الاولية ممثلة بالشلب) ضمن الكلفة الاجمالية للإنتاج، اما السبب الثاني كان بسبب التقييم وفق القيم التحصيلية .

ان احتساب قيمة المخزون لأغراض الدعم يتعارض بالضرورة مع القاعدة المحاسبية الخاصة بتقييم مخزون آخر المدة بالكلفة او السوق ايها اقل في حال كانت قيمة المخزون كما في نهاية السنة المالية تقل عن الكلفة لان الدعم جاء ليغطي الكلف الفعلية التي

## أثر تقييم السلع الاستراتيجية على المنح الحكومية ونتيجة النشاط

(JAFS)  
Iss. 50 Vol. 15 year 2020

دراسة تحليلية للشركة العامة لتجارة الحبوب

تكبدتها الشركة لتنفيذ شروط الدعم ، حيث ان حساب التغير في مخزون الانتاج التام ومشتريات البضائع بغرض البيع في هذه الحالة تختلف أقياما ما بين كشف ايراد النشاط الجاري الظاهر بالقيم التحصيلية الصافية والكشوفات الخاصة لأغراض الدعم حيث تظهر بالتكلفة ، لذى فان قيمة ايراد النشاط الجاري لا تتغير نتيجة لاختلاف اسس التقييم بين الكشفين حيث ان كل منها غرضه واساس اعداده مختلف عن الاخر فالأول يعد وفقاً للأسس القواعد المحاسبية النافذة والاخر اساسه حصر الكلف فقط ، لذلك فان القيمة التي يعكسها النشاط لجاري لن تتأثر بأسلوب تقييم المخزون لأغراض الدعم وان ما يؤثر على قيمة النشاط الجاري هو فقط مقدار الدعم المحتسب اي حساب الايرادات التحويلية الذي تقيد عليه الشركة مقدار الدعم .

ويقارن الجدول رقم ( ١٠ ) مقدار الفائض (العجز) الذي تظهره نتيجة النشاط للسنوات موضوع الدراسة الناجم عن الخطاء في حصر المبالغ المطالب كدعم نقدي مقابل قيام الشركة بتنفيذ التزاماتها تجاه الحكومة بتوفير الحبوب المحلية والمستوردة لأغراض البطاقة التموينية، تتجلى المقارنة في حصر المقابل النقدي الذي تحملته الشركة عن الكميات المباعة فعلاً باستبعاد الكميات الغير مباعة بعد اعادة تقييمها، حيث قيمت بالقوائم المالية بالقيم التحصيلية الصافية في حين تم مقارنتها مع الكلف التاريخية التي تحملتها الشركة عند شرائها ، و يلاحظ من الجدول عدم اعتماد اساس الكلفة لتغطية مبالغ الدعم اثر على صحة الفائض (العجز) القابل للتوزيع المحتسب من قبل الشركة ، حيث يلاحظ ان نتيجة النشاط تغيرت لجميع السنوات عينه البحث من الفائض الى العجز وبالعكس بسبب الممارسة الخاطئة في حصر وتقييم المخزون . ان استبعاد اثر مخزون اخر المدة لأغراض احتساب الدعم والمقيم بالكلفة يضمن استرداد المبالغ المنفقة فعلاً لتنفيذ شروط الدعم على شرط احتسابها بشكل صحيح لا يتضمن المبالغة في تحديد اقيامها لتوليد عوائد نقدية بشكل غير صحيح كما ان تقييمها بشكل اقل من الكلف المنفقة لاقتنائها من شأنه ان يؤدي الى تآكل راس مال الشركة واحتياطياتها لذلك فتوخي الدقة امر مطلوب توافره عند توحيد الاسس والقواعد التي تنظم الحالات المشابه .

جدول رقم (١٠) مقارنة نتيجة النشاط بعد اعادة احتساب مبالغ الدعم بالكلفة مع القيم الظاهرة في القوائم المالية للشركة

بيانات ٢٠١٠/مليون دينار		بيانات ٢٠٠٩/ مليون دينار		بيانات ٢٠٠٨/مليون دينار		السنوات
بعد اعادة احتساب الدعم	كما تظهرها البيانات المالية	بعد اعادة احتساب الدعم	كما تظهرها البيانات المالية	بعد اعادة احتساب الدعم	كما تظهرها البيانات المالية	
٥٠٣٠٦	٥٠٣٠٦	٢٢٤٤٣٣	٢٢٤٤٣٣	١٢٩٥١	١٢٩٥١	الإيرادات الجارية تنزل : المصروفات الجارية
(٢٧٢٩٨٩٩)	(٢٧٢٩٨٩٩)	(٢٦٨٧٥٦٢)	(٢٦٨٧٥٦٢)	(٤٢٧٦٣٣٦)	(٤٢٧٦٣٣٦)	
(٢٦٧٩٥٩٣)	(٢٦٧٩٥٩٣)	(٢٤٦٣١٢٩)	(٢٤٦٣١٢٩)	(٤٢٦٣٣٨٥)	(٤٢٦٣٣٨٥)	فائض (عجز) العمليات الجارية كما تظهره القوائم المالية
٢٧٣٦٨١٣	٢٧٠٦٩٧٧	٢٤٥٥١٩٢	٢٤٨٨٨١٩	٤٣٢٥٥٤٨	٤٠٠٠٩٢٣	تضاف : الايرادات التحويلية والاخرى
(٦٨)	(٦٨)	(٨٥)	(٨٥)	(٥٤)	(٥٤)	تنزل : المصروفات التحويلية والاخرى
(٥٧١٥٢)	٣٧٢١٦	(٨٠٢٢)	٢٥٦٠٥	٦٢١٠٩	(٢٦٢٥١٦)	الفائض (العجز) القابل للتوزيع

اعداد الباحث

المبحث الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

٥ - ١ : الاستنتاجات

في ضوء النتائج التي اظهرها الجانب التطبيقي من البحث يمكن الوصول الى الاستنتاجات الاتية :

- ١ . قصور الممارسات المحاسبية التي تمارسها الشركة في قياس وتصنيف العمليات المحاسبية خاصة ما يتعلق منها باحتساب الدعم نتيجة لغياب اسس القياس والمعالجة السليمة مما يعني إيصال معلومات غير دقيقة أو مضللة إلى مستخدمي البيانات المالية .

٢. عدم وجود قاعدة محاسبية محلية تتناول الاعانات والدعم الحكومي تسترشد بها الوحدات المحاسبية يترك مجال الاجتهاد مفتوحاً امام معالجات غير صحيحة .
٣. كانت الشركة غير قادرة على احتساب الكلف الحقيقية لمخزونها اخر المدة من الانتاج التام ومشتريات بضائع بغرض البيع نتيجة لعدم اعتمادها على نظام تكاليف قادر على حصر الكلف وعلى مستوى كل نوع من السلع .
٤. حالة الدعم المتحقق على مشتريات الشركة هي حالة خاصة لم تتناولها القاعدة المحاسبية رقم (٥) الخاصة بالمخزون.
٥. تؤدي الاخطاء التي ترافقت مع تقييم مخزون آخر المدة والقصور في تحديد قيمة الدعم السنوي الذي يتحقق للشركة الى اقبال معلومات غير دقيقة الى جميع الجهات المستخدمة للقوائم المالية .
٦. بالرغم من ان الشركة العامة لتجارة الحبوب تصنف كأحد الشركات العامة الممولة ذاتياً الا انها لا تستطيع توفير مصادر للتمويل بسبب عدم قدرتها على ممارسة اي نشاط تجاري او اي عمل اخر هادف للربح في مجال اختصاصها نتيجة لتنفيذها لسياسات وخطط الحكومة .
٧. عدم امتلاك الشركة لقاعدة بيانات موحدة ومحدثة لكافة البيانات المتعلقة بفروع الشركة وسابلواتها عن الفترة الحالية او السنوات السابقة خاصة ما يتعلق بالجوانب الفنية والاحصائية نتيجة لاستخدامها انظمة قديمة الامر الذي شكل صعوبة في حصول الباحث على المعلومات المطلوبة بشكل دقيق نتيجة تشتتها بين اقسام وشعب الشركة .
٨. بالرغم من كون الشركات العامة تضم قطاع واسع محلياً الا انه لا توجد معايير محلية صادرة عن مجلس المعايير المحاسبية لجمهورية العراق تنظم التعاملات المحاسبية لتلك الشركات باعتبارها شركات غير هادفة للربح او تلك التي تستند في الاساس لاستمرارها على المنح المقدمة لها بشكل عام او الدعم الحكومي بشكل خاص نتيجة للحاجة الماسة التي افرزتها معوقات العمل.

#### ٥ - ٢: التوصيات

١. ضرورة اعتماد الشركات التي تلتزم بتنفيذ سياسات الدولة والتي تعتمد على الدعم بشكل مباشر على قائمة تعرض أنشطة الشركة خلال الفترة المالية بحيث لا يكون الغرض منها تحديد وقياس قدرة الشركة على تحقيق الارباح بقدر ما يكون قائمة تستعرض مصروفات الشركة وايراداتها، وعند بقاء الامر على ما هو عليه فيجب ان تحتسب كشوفات الدعم بالكلف التاريخية التي تكبدتها الشركة في عند الشراء.
٢. ضرورة التقيد بالممارسات المحاسبية السائدة الخاصة بقياس وتقييم مخزون آخر المدة في القوائم المالية وفق للقاعدة المحاسبية رقم (٥) الخاصة بالمخزون على ان لا يعني ذلك قياس الدعم لمخزون آخر المدة ضمن كشوفات الدعم بالقيمة التحصيلية الامر الذي يشكل خلل في قياس مبالغ الدعم ونتيجة النشاط.
٣. تعديل القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٥) الخاصة بالمخزون لتتضمن الية تقييم مخزون اخر المدة للوحدات الاقتصادية المدعومة بشكل كامل من قبل الحكومة.
٤. التأهيل والتطوير المستمر لموظفي الاقسام المحاسبية من شأنه ان يجنب الشركة مشاكل يمكن تلافيها ناجمة عن القياس والتوصيل للمعلومة المحاسبية.
٥. التوسع في الافصاحات بحيث تكون مخرجات العمل المحاسبي دقيقة خاصة قوائمها المالية كون اغلب القرارات تبنى على اساس صحة تلك القوائم.

٦. ضرورة النهوض بعمل الشركة لتحقيق الأهداف المرسومة لأجلها باعتبارها أحد الشركات العامة الهادفة للربح من خلال نشاطها العادي والذي انحصر فقط بتوفير مفردات البطاقة التموينية من الحبوب اعتماداً على الدعم الحكومي دون الأهداف الأخرى مما إثر على طبيعة عمل الشركة وامكانياتها على تحقيق الأرباح.

#### المصادر

#### الكتب العربية

١. أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح والصبان، محمد سمير وهلال، عبد الله عبد العظيم (المحاسبة المالية المتوسطة ٢ / القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي) ٢٠٠٠، الدار الجامعة، الاسكندرية، مصر.
٢. الجعارات، خالد جمال (معايير التقارير المالية الدولية) ٢٠٠٧، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
٣. حسين، عايد محمد (دراسات في التسويق الزراعي) ٢٠١٤، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٤. حماد، طارق عبد العال (مبادئ المحاسبة المالية) ٢٠٠٧، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
٥. حميدات، د. جمعة وابو نصار، د. محمد (معايير المحاسبة والإبلاغ المالي / الدولية الجوانب النظرية والعملية)، ٢٠٠٩، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن.
٦. العلي، عبد الستار محمد (الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات - إدارة سلسلة التوريد) ٢٠٠٦، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٧. ويجانت، جيري وكيسو، دونالد، تعريب احمد حامد حجاج (المحاسبة المتوسطة) ٢٠١٤، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الطبعة الثانية، الرياض، السعودية.

#### الكتب الأجنبية

1. Kieso, Weygandt and Warfield , **Intermediate Accounting** , WILEY Binder Version , 16th-edition, 2016.
2. Elliott , Barry and Elliott , Jamie , **Financial Accounting and Reporting** , Fourteenth Edition , financial times prentice Hall , 2011.

#### الوثائق والنشرات الرسمية /

١. البيانات المالية للشركة العامة لتجارة الحبوب لسنة (٢٠٠٨).
٢. البيانات المالية للشركة العامة لتجارة الحبوب لسنة (٢٠٠٩).
٣. البيانات المالية للشركة العامة لتجارة الحبوب لسنة (٢٠١٠).
٤. تقارير الإدارة للشركة العامة لتجارة الحبوب للسنوات (٢٠٠٨).
٥. تقارير الإدارة للشركة العامة لتجارة الحبوب للسنوات (٢٠٠٨).
٦. تقارير الإدارة للشركة العامة لتجارة الحبوب للسنوات (٢٠٠٨).
٧. مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق (القاعدة المحاسبية رقم (٥) / المخزون)، ١٩٩٤، بغداد، العراق.
٨. الجهاز المركزي للمحاسبة، (معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد) ٢٠١٦، جمهورية مصر العربية.
٩. ديوان الرقابة المالية الاتحادي (النظام المحاسبي الموحد) ٢٠١١، الطبعة الثانية، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق.
١٠. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (المعايير الدولية للتقارير المالية) ٢٠١٨، الرياض، السعودية.

#### الأطاريح العلمية

١. خالد ، هادفي (دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية /دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية) ٢٠١٣ ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خضير -بسكرة- ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، بسكرة ، الجزائر .
٢. خليفة ، احمد صاحب عبد الله (المحاسبة عن المنح وفق معيار المحاسبة الدولي (20) / بحث تطبيقي في العتبة العلوية المقدسة) ٢٠١٧ ، دبلوم مراقب حسابات ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، العراق .
٣. الزويبي، فاطمة فرع هداي (فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية) ٢٠١٥ ، دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والقانونية، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
٤. سماره، عبير إحسان هاني مهنا (المحاسبة عن المنح والمساعدات الدولية/ دراسة تحليلية تطبيقية لواقع العراق من خلال العينة المختارة - دائرة ماء بغداد) ٢٠٠٨ ، دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والقانونية، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
٥. الياسري، محمد فاضل (المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية والافصاح عنها/ دراسة نظرية وتطبيقية في شركة انتاج الالبسة الجاهزة-المحمودية) ٢٠٠٤ ، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، بغداد، العراق.

#### الابحاث المنشورة

١. حسب الله، احمد سامي (المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية) ٢٠١٨ ، مجلة جامعة بابل /العلوم المصرفية والتطبيقات والعلوم الهندسية، المجلد ١٦ ، العدد ١ .
٢. وداعة، مروج على والعامري، زهرة حسن (المعايير الدولية للمحاسبة عن المنح الخارجية / دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية) ٢٠١١ ، الجامعة المستنصرية، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد الثامن والثمانون.
٣. ياسين، زهير خضير (اثر التضخم على تقويم المخزون في المنشآت الاقتصادية) ٢٠٠٥ ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد العاشر.

أثر تقييم السلع الاستراتيجية على المنح الحكومية ونتيجة النشاط  
دراسة تحليلية للشركة العامة لتجارة الحبوب

ملحق رقم (١)

وزارة التجارة / الشركة العامة لتجارة الحبوب / بغداد

كشف احتساب الدعم للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٩

التفاصيل	الحنطة	الرز	الشعير	المجموع
	دينار	دينار	دينار	دينار
رصيد أول المدة في ١/١/٢٠٠٩	١٦٦٢٥٦٥٨٢٨٠	١٢٩١٩٥٧٥٧	٢١٤٧٠١٠٦٠٠٠	٣٨٢٢٤٩٦٠٠٣٧
تضاف				
المشتريات	١٦١٤٣٣٧١٨٥٨١٣	٤٠٧٨١٠١٤٢٠٠٠	١٤٢٨٥٢٠٢١٥٩٤	٢١٦٤٩٩٩٣٤٩٤٠٧
المصاريف المباشرة	١٥٥٨٨٧٩٢٢٩٣٠	٦٥٥٤٤٥٨٠٨٠٥	٢٦٨٠٦١٥٩٣٥٤	٢٤٨٢٣٨٦٦٣٠٨٩
المصاريف الادارية والعامة	٣١١٨٢٣٩٩٧٠٨	١٩٤٨٨٩٩٩٨١٧	٢٧٢٨٤٥٩٩٧٤٤	٧٧٩٥٥٩٩٩٢٦٩
مجموع المشتريات والمصاريف	١٨٠١٤٠٧٥٠٨٤٥١	٤٩٢٨٤٣٧٢٢٦٢٢	١٩٦٩٤٢٧٨٠٦٩٢	٢٤٩١١٩٤٠١١٧٦٥
مجموع /كلفة المواد معده للبيع	١٨١٨٠٣٣١٦٦٧٣١	٤٩٢٩٧٢٩١٨٣٧٩	٢١٨٤١٢٨٨٦٦٩٢	٢٥٢٩٤١٨٩٧١٨٠٢
تنزل :كلفة المواد آخر المدة كما في ٣١/١٢/٢٠٠٩	٢٦٥٦١٨٣٢٢٧٠	٢٩٩٦٥٩٩٥	١٨٦٥٥٨٧٢٦٨٢٥	٢١٣١٥٠٥٢٥٠٩٠
كلفة المبيعات	١٧٩١٤٧١٣٣٤٤٦١	٤٩٢٩٤٢٩٥٢٣٨٤	٣١٨٥٤١٥٩٨٦٧	٢٣١٦٢٦٨٤٤٦٧١٢
ينزل:				
مبيعات الحبوب	٢٢٣٩٧٨٦٠٠١٨	٢٧٠٧٣٤٢١٣٩	١٥٨٩٧١١٢٢٢١	٤١٠٠٢٣١٤٣٧٨
مبيعات الأكياس	١٢٨٥٢٤٠٠٠			١٢٨٥٢٤٠٠٠
مبيعات نقايات	١٢٨١٥٤٢٣٦			١٢٨١٥٤٢٣٦
النتيجة /دعم	١٧٦٨٨١٦٧٩٦٢٠٧	٤٩٠٢٣٥٦١٠٢٤٥	١٥٩٥٧٠٤٧٦٤٦	٢٢٧٥٠٠٩٤٥٤٠٩٨

ملحق رقم (٢)

وزارة التجارة

الشركة العامة لتجارة الحبوب /بغداد

حساب تصنيع الشلب ونتاج الرز لعام /٢٠٠٩

التفاصيل	دينار
كلفة خزين الشلب في ٢٠٠٩/١/١	١٧٦٨٥٠٠٣٣٠٠٧
يضاف / مشتريات الشلب	٦٧١٩٥٥٢٣٢٧٧
ينزل /كلفة خزين الشلب في ٢٠٠٩/١٢/٣١	٥٤٧٥٢٥٤١٠٩٠
كلفة الشلب الذي تم تصنيعه	١٨٩٢٩٣٠١٥١٩٤
يضاف	
المصاريف المباشرة	٥٤٣٧٠٣٧٧٧
المصاريف غير المباشرة والادارية	٦٥٣٠٩٩٦٠٤٤
كلفة الرز المصنع	٧٠٧٤٦٩٩٨٢١
يضاف/كلفة خزين الرز ٢٠٠٩/١/١	٦٠١٦٥٨
المجموع	١٩٦٣٦٨٣١٦٦٧٣
ينزل	
مبيعات الرز المحلي والنواتج	١١٣٩٥٨٨٥٦٨
كلفة خزين الرز المحلي في ٢٠٠٩/١٢/٣١	٤٦١٤٣٧
الدعم المتحقق لشراء وتصنيع الشلب	١٩٥٢٢٨٢٦٦٦٦٨