المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح

المحتويات [إخفاء]

الدراسة المرفقة
معيار العرض والإفصاح
الدراسة المرفقة
معيار التبرعات
الدراسة المرفقة
دراسة المعايير المحاسبية
الأطر النظامية ذات

بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

يكمن الغرض الأساسي من هذا البيان في النقاط الرئيسة الآتية:

1-1 وضع إطار نظري للمحاسبة عن العمليات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، مما يسهم في الجهود المبذولة لإصدار معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح وتطويرها.

1-2 لا يحدد هذا البيان معايير معينة بذاتها، للمحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح؛ لكنه يحدد أهداف القوائم المالية وحدود استخداماتها بما يكفل وضع القواعد الأساسية التي ترتكز عليها المحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، إضافة إلى تحديد المفاهيم الأساسية التي لم يغطها بيان المفاهيم والأهداف الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

المزيد

الدراسة المرفقة ببيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

يتمثل الهدف من وراء إعداد هذا البيان في ما يلي:

(أ) تحسين جودة الإفصاح المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

(ب) تحسين ملاءمة معلومات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وقابليتها للاعتماد، والقدرة على فهمها.

تنطبق الأهداف التي يحددها هذا البيان على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

المزيد

معيار العرض والإفصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

1-1 ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بصرف النظر عن حجم أنشطتها وطبيعتها. (الفقرة 101)

1-2 يحدد هذا المعيار المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام. كما يتناول المعيار كيفية عرض الأصول والخصوم وصافي الأصول والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في القوائم المالية، إلا أنه لا يتناول توقيت الاعتراف بتلك العناصر وكيفية قياسها. وتعد درجة تجميع عرض عناصر الأصول والخصوم وترتيبها في قائمة المركز المالي، أو عناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في قائمة الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح، مماثلة لتلك المطلوبة، طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام.

(الفقرة 102)

المزيد

الدراسة المرفقة بمعيار العرض والإفصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

أصبح إنشاء المنشآت والجمعيات والمنشآت الخيرية (غير الهادفة للربح) وانتشارها في الوقت الحاضر من أبرز الظواهر الإيجابية في المجتمعات المعاصرة، وذلك للمهمة الإنسانية الكبيرة والمميزة التي تقوم به في مجتمعاتها، وتعزيزها للوحدة والروابط الاجتماعية بين مختلف فئات المجتمع بمستوياته كافة، وإسهاماتها في إيجاد مجتمعات صالحة ومترابطة قادرة على توفير سبل الحياة الشريفة والكريمة لأفرادها، وتنميتها، والعناية بذوي العوز والحاجة من فقراء ومحتاجين وأيتام، وكذلك دعمها وتأصيلها للروح التطوعية التي تعد أحد ركائز بناء الذات الاجتماعية، ومكونًا حيويًا للاقتصاد الوطني، حيث تسهم المنشآت غير الهادفة للربح إسهاماً فعالاً في تقديم جميع الخدمات الاجتماعية سواء أكانت بطريقة مباشرة أم غير مباشرة، وذلك من خلال تنفيذ العديد من البرامج المتكاملة في مجالات الرعاية الاجتماعية والتعليم، والرعاية الصحية والمحافظة على البيئة. بل لقد زاد نطاق أهداف المنشآت غير الهادفة للربح واتسع في الآونة الأخيرة؛ ليشمل التنمية الاجتماعية

المزيد

معيار التبرعات

1-1 يطبق هذا المعيار على المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك بصرف النظر عن حجمها أو طبيعة أنشطتها. (الفقرة 101)

1-2 ينطبق هذا المعيار على كل ما يُتلقى أو يُقدم من تبرعات؛ من خلال عمليات غير تبادلية، سواء أكان ذلك في صورة نقدية، أم في صورة أصول أخرى، بما في ذلك التعهدات بتقديم تبرعات. بينما لا ينطبق هذا المعيار على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات من خلال عمليات تبادلية.
(الفقرة 102)

المزيد

الدراسة المرفقة بمعيار التبرعات

قام الناس وما زالوا يقومون بمساعدة بعضهم بعضا منذ وجدت الحياة على ظهر هذه البسيطة، ومنذ عرفت المجتمعات البشرية وأخذت مكانها في الوجود. ولقد كان للوازع الديني على مر العصور وتعاقب الأزمان والأجيال الأثر الواضح في قيام الناس بمساعدة بعضهم بعضاً، وقيام القادرين والموسرين بمساعدة الضعفاء والفقراء. وعندما جاء الدين الإسلامي الحنيف بتعاليمه السمحة جاء حاثا على فعل الخير داعيا إلى البر والمساعدة "وَمَا تُقَدِّمُوا لِأَنْفُسِكُمْ مِنْ خَيْرٍ تَجِدُوهُ عِنْدَ اللَّهِ هُوَ خَيْرًا وَأَعْظَمَ أَجْرًا" سورة المزمل الآية 20، جاعلا في أموال الأغنياء حقا معلوما للفقراء، "وَالَّذِينَ فِي أَمْوَالِهِمْ حَقٌّ مَعْلُومٌ، لِلسَّائِلِ وَالْمَحْرُومِ" سورة المعارج الآية 24، "وَأَطْعِمُوا الْبَائِسَ الْفَقِيرَ" سورة الحج الآية 28، كما يقول الرسول الأعظم عليه صلوات الله وسلامه: أيما أهل عرصة أصبح فيهم امرؤ جائعا إلا برئت منهم ذمة الله تبارك وتعالى، ويقول: ما آمن بي من بات وجاره جائع وهو يعلم. هذا بالإضافة إلى فريضة الزكاة ونظام الوقف والدعوة إلى تماسك المجتمع وتكافله وتضامنه. والإسلام جعل على الدولة حق رعاية المواطنين جميعا وتأمين الحاجات الأساسية لكل فرد من أفراد الرعية إلا أنه جعل على القادرين واجب الإنفاق على ذوي القربى من المحتاجين بشكل خاص، وحث على الإنفاق في أوجه الخير بشكل عام. وإن الأدلة على دعوة الإسلام إلى فعل الخير والإحسان إلى الفقراء والمساكين والبائسين والأيتام وغيرهم من ذوي الحاجة غنية عن البيان ومعروفة للجميع. ومن هذا المنطلق ، اهتمت الدولة رعاها الله بإنشاء الجمعيات الخيرية والتعاونية وتنظيمها لما لها من دور فعال في نهوض المجتمع وتحضره.

المزيد

دراسة المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح في الدول الأخرى

يمكن تعريف المنشآت غير الهادفة للربح؛ بأنها المؤسسات التي تنشأ لأغراض اجتماعية، أو صحية، أو تعليمية، أو أي أغراض أخرى إنسانية؛ وهي تعتمد لاستمرارها في تحقيقها لأهدافها على اشتراكات الأعضاء، أو على الهدايا والمنح التي يقدمها الجمهور بوجه عام، أو على الدعم الحكومي، أو ما يخصص لها من أوقاف أو زكاة أو صدقات.

لا توجد في الوقت الحالي إرشادات محاسبية معتمدة، صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) للمنشآت غير الهادفة للربح؛ إلا أنه توجد جهود من قبل بعض الجهات المصدرة للمعايير المحاسبية في بعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، وأستراليا، والصين، والهند، ونيوزلندا، والفلبين. وفي دول أخرى، توجد تطبيقات أو أدلة محاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح، كما قد تطبق في بعض الدول تعليمات وتوجيهات قد لا تكون مناسبة لمثل هذه المنشآت.

المزيد

الأطر النظامية ذات العلاقة بالقطاع الخيري والتطوعي فـي المملكة العربية السعودية

تأتي هذه الدراسة؛ لتغطية الجانب القانوني، أو النظامي للمشروع، الذي تعكف على دراسته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وتهدف إلى إعداد معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح بالمملكة العربية السعودية. ذلك إن معايير المحاسبة المطبقة الآن على هذه المنشآت هي مزيج من معايير المحاسبة الحكومية، ومعايير المحاسبة الخاصة بالمنشآت التجارية، على الرغم من وجود اختلافات كبيرة بين العمليات المالية والمحاسبية للجهات الحكومية والتجارية من جهة، وتلك الخاصة بالجهات الخيرية والتطوعية. وهو الأمر الذي يحتم بإيجاد معايير محاسبة خاصة بهذه المنشآت غير الهادفة للربح تتناسب مع أهدافها غير التجارية وطبيعتها غير الحكومية. وعلى هذا؛ تبرز الحاجة الملحة إلى مثل هذا المشروع الذي سيكون -أن شاء الله- له دور كبير في تحسين البيئة المالية والمحاسبية داخل الجهات الخيرية والتطوعية في المملكة. وحتى يحقق العمل الخيري والتطوعي الأهداف المرجوة منه، وتكتسب الجهات الحاضنة له ثقة الجمهور؛ كان لا بد من أن تتم العمليات المالية والمحاسبية الخاصة به، وفق معايير وقواعد تضمن تمتعها بالشفافية والانضباط؛ مما يوفر الضمانات اللازمة للتأكد من حسن استغلال الجهات الخيرية والتطوعية لمواردها المالية، في الوجوه المشروعة، التي تعود على الجميع بالنفع، وبما يتفق مع أهدافها التي وجدت من أجلها.

وتسعى هذه الدراسة القانونية، إلى إلقاء الضوء على مجموعة الأنظمة، واللوائح، والقرارات الصادرة عن الجهات التشريعية والتنفيذية السعودية والتي تُعنى بالمنشآت الخاصة (غير الحكومية) غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية. وبالتحديد؛ فإن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على الإطار القانوني الذي تنضوي تحته العمليات المالية والمحاسبية، التي تجريها المنشآت غير الربحية داخل المملكة.

المزيد

آخر تعديل كان في: 01 يوليه 2021

شارك

جميع الحقوق محفوظة لصالح الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA © 2021

بيان
أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

قائمة المحتويات

1- مقدمة	**١١**
2- نطاق البيان	**١٢**
3- نص البيان	**١٥**
– الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسين	**١٦**
– طبيعة المعلومات التي يمكن أن تشملها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح	**١٧**
– أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح والمعلومات التي يجب أن تحتوي عليها:	**١٩**
– تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسين	**١٩**
– تقديم معلومات عن الموارد المالية للمنشأة ومصادرها	**١٩**
– القياس الدوري للتغير في صافي أصول المنشأة	**٢٠**
– تقديم معلومات عن التدفقات النقدية	**٢٢**
–تقديم الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية	**٢٢**
٤– محدودية استخدام القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح	**٢٣**
٥– أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح	**٣١**

1- مقدمة:

يكمن الغرض الأساسي من هذا البيان في النقاط الرئيسة الآتية:

1-1 وضع إطار نظري للمحاسبة عن العمليات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، مما يسهم في الجهود المبذولة لإصدار معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح وتطويرها.

2-1 لا يحدد هذا البيان معايير معينة بذاتها، للمحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح؛ لكنه يحدد أهداف القوائم المالية وحدود استخداماتها بما يكفل وضع القواعد الأساسية التي ترتكز عليها المحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، إضافة إلى تحديد المفاهيم الأساسية التي لم يغطها بيان المفاهيم والأهداف الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

3-1 مساعدة المحاسبين والمراجعين وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة، للأمور التي لم يصدر لها معايير محاسبة خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح.

4-1 زيادة فهم مستخدمي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، للمعلومات التي تشملها تلك القوائم، وفهم حدود استخدام تلك المعلومات؛ مما يسهم في زيادة مقدرتهم على استخدام تلك المعلومات.

5-1 ليس الغرض من إيضاح أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية حتى تكون مفيدة؛ وإنما الغرض من ذلك تحديد الوظيفة الأساسية لتلك القوائم بشكل عام، وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها. ونظراً إلى أن الوظيفة الرئيسة للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها، تتوقف على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه القوائم بصفة أساسية؛ فإن هذا البيان يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصورة عامة.

6-1 ليس الغرض من إيضاح حدود استخدامات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، سرد جميع المعلومات التي لن تظهر في القوائم المالية؛ وإنما الغرض من ذلك تحديد الوظائف التي يتعذر على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بصورة عامة تأديتها. ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأطراف المختلفة تسعى للحصول على أنواع مختلفة من المعلومات التي تتعلق بهذه المنشآت. كما أنه ليس من وظيفة القوائم المالية لهذه المنشآت تقديم جميع أنواع المعلومات التي تنشدها كل هذه الأطراف المختلفة.

(الفقرة ١٠١)

2. نطاق البيان:

2-1 يحدد هذا البيان أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ومفاهيمها وحدود استخداماتها لمصلحة المستفيدين داخل و/أو خارج المنشأة، وتعد تلك القوائم المالية الوسيلة الرئيسة لتوصيل معلومات مفيدة تساعد من هم خارج هذه المنشآت في اتخاذ قرارات سليمة. وفي معظم الأحوال يجب أن تشتمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية التي تصدرها هذه المنشأة ما يلي:

أ- قائمة المركز المالي .

ب- قائمة الأنشطة.

ج- قائمة التدفقات النقدية.

د- الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

(الفقرة ١٠٢)

2-2 تنطبق الأهداف وحدود الاستخدامات الواردة في هذا البيان على القوائم المالية لكافة المنشآت غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية، بهدف تقديم صورة عادلة وسليمة للأنشطة المالية والمركز المالي لتلك المنشآت، وذلك بصرف النظر عن حجمها أو شكلها النظامي أو أنشطتها.

(الفقرة ١٠٣)

2-3 يركز هذا البيان على المنشآت التي تتمتع بخصائص المنشآت غير الهادفة للربح، والتي يكون لها تأثير جوهري على عمليات تلك المنشآت وأنشطتها. ولا يمكن التمييز دائما بين المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت التجارية بشكل قاطع، وذلك بسبب اختلاف الأهمية النسبية، واحتمالات تحقق تلك الخصائص في كلا النوعين من المنشآت. ولأغراض صياغة أهداف للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ فإنه يجب التنبيه إلى أنه توجد منشآت تتمتع ببعض الخصائص المميزة للمنشآت غير الهادفة للربح، مع تمتعها في الوقت نفسه ببعض خصائص المنشآت التجارية. فعلى سبيل المثال، المنشآت التي تقع بشكل واضح خارج نطاق هذا البيان تشمل كل المنشآت المملوكة لمستثمرين، وكل أنواع المنشآت الأخرى؛ مثل شركات التأمين التعاونية، والجمعيات التعاونية الأخرى التي تقوم بإجراء توزيعات، أو تقديم منافع اقتصادية بتكاليف منخفضة بشكل مباشر للملاك، والأعضاء، أو المشتركين. فإن أهداف القوائم المالية الواردة ببيان الأهداف والمفاهيم الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تعد ملائمة لتلك الأنواع من المنشآت الهادفة للربح. كما أن المنشآت التي تقع بشكل واضح داخل نطاق هذا البيان تشمل معظم منشآت الخدمات الإنسانية، والمساجد، والجمعيات الخيرية، وبعض المنشآت

الأخرى، مثل المستشفيات والمدارس الخاصة غير الهادفة للربح التي تتلقى نسبة عالية من مواردها المالية من مصادر أخرى بخلاف، ما تتلقاه مقابل بيع سلع أو تقديم خدمات. ومع ذلك كله؛ فقد توجد بعض الحالات التي يصعب فيها التمييز بين النوعين من المنشآت.

(الفقرة ١٠٤)

4-2 المنشآت غير الهادفة للربح هي المؤسسات التي تنشأ لأغراض اجتماعية، أو صحية أو تعليمية أو أي أغراض أخرى إنسانية، معتمدة لاستمرارها في تحقيق أهدافها على اشتراكات الأعضاء، أو على الهدايا والمنح التي يقدمها الجمهور بوجه عام، أو على المنح الحكومية، أو ما يخصص لها من أوقاف. وتتمتع المنشآت غير الهادفة للربح بخصائص تميزها عن المنشآت الهادفة للربح يمكن إجمالها بما يلي:

أ- تتلقى المنشآت غير الهادفة للربح تبرعات بشكل جوهري في صورة نقدية أو أصول أخرى من مقدمي الموارد (المتبرعين)، بدون أن تقدم لهم عائداً نقدياً أو عينياً مكافئاً مقابل تلك التبرعات للمنشأة.

ب- وجود أهداف تطوعية خيرية أو اجتماعية، لا تتعلق بتحقيق أرباح للمنشآت غير الهادفة للربح؛ كتقديم سلع أو خدمات بدون مقابل أو بمقابل زهيد، مع إمكانية وجود أهداف أخرى لتلك المنشآت، تماثل أهداف المنشآت الهادفة للربح؛ مثل تقديم سلع أو خدمات بمقابل مكافئ مع تحقيق ربح.

ج- عدم وجود ملكية محددة قابلة للتصرف فيها من قبل مالك معين؛ وإنما هم متبرعون ومقدمو موارد وأمناء.

هذه الخصائص تستبعد من نطاق البيان المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح، والوحدات، والمؤسسات الحكومية غير المستقلة مالياً وإدارياً عن الدولة.

(الفقرة ١٠٥)

٢-٥ يتم تمويل أنشطة بعض المنشآت، من خلال الرسوم التي تحصل عليها مقابل بيع السلع و/أو تقديم الخدمات؛ كالمستشفيات والمدارس الخاصة، وقد تتلقى تلك المنشآت مبالغ صغيرة نسبياً في صورة تبرعات ومنح، ولكنها تقوم بتمويل احتياجاتها المالية التشغيلية بشكل أساسي من خلال ما تتلقاه مقابل بيع السلع و/أو تقديم الخدمات؛ لذلك، فان أهداف القوائم المالية وفقا لبيان أهداف المحاسبة المالية السعودي قد تكون ملائمة للتطبيق في تلك المنشآت.

(الفقرة ١٠٦)

٢-٦ تنطبق الأهداف وحدود الاستخدامات التي يحددها هذا البيان على القوائم المالية ذات الغرض العام. ومن ثم فإن هذا البيان لا ينطبق على القوائم أو التقارير المالية ذات الغرض الخاص. فقد يحتاج بعض مستخدمي القوائم المالية لمعلومات خاصة مع امتلاكهم صلاحيات للحصول على ما يحتاجون إليه من معلومات؛ فعلى سبيل المثال، قد يشترط المتبرعون الذين يقيدون استخدام الموارد المتبرع بها بتقديم تقارير بصفة دورية عن مدى التزام المنشأة بشروط التبرع، إذ تقع كل أنواع التقارير ذات الغرض الخاص خارج نطاق هذا البيان.

(الفقرة ١٠٧)

7-2 تعد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بقصد تقديم المعلومات المفيدة للمستفيدين الخارجيين. ونظراً إلى أن المعلومات التي تحتاجها بعض هذه الأطراف قد تتضارب أو تختلف عما يحتاجه بعضها الآخر، أو أن بعض هذه المعلومات قد تقع خارج نطاق المحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح؛ فإن الأهداف الواردة في هذا البيان تتركز حول المعلومات المحاسبية المشتركة للأطراف الخارجية الرئيسة التي تستخدم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

(الفقرة ١٠٨)

8-2 يحدد هذا البيان ما يجب أن يعرض بوصفه معلومات أساسية في القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح – سواء كان ذلك في صلب تلك القوائم أم كان في الملحوظات المرفقة بها – بالإضافة إلى تلك المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة السعودية القابلة للتطبيق على المنشآت غير الهادفة للربح، وتلك المعلومات التي تتطلبها الممارسة العملية لتلك المنشآت. فعلى سبيل المثال يجب أن تفي المنشآت غير الهادفة للربح باشتراطات العرض والإفصاح الخاصة بالاستثمارات المالية، والخسائر المحتملة، والعناصر الاستثنائية، والأحداث غير المتكررة والتغيرات المحاسبية.

(الفقرة ١٠٩)

3. نص البيان:

٣-١ لا تعد القوائم المالية هدفاً في حد ذاتها؛ ولكن الغرض منها توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات المناسبة، لذلك فان هذا البيان قد أخذ في الحسبان ماهية المستفيدين واحتياجاتهم، وذلك في ظل الأحكام الشرعية، والبيئة الاقتصادية، والنظامية، والسياسية، والاجتماعية التي تعمل خلالها تلك المنشآت، وطبيعة أنشطة المنشآت غير الهادفة للربح؛ بالإضافة إلى محدودية المعلومات التي تستطيع القوائم المالية توفيرها.

(الفقرة ١١٠)

٣-٢ يمكن تصنيف فئات المستفيدين من المعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في المجموعات التالية:

أ- **مقدمي موارد يتم تعويضهم:** يشمل كل من يتم تعويضه بشكل مكافئ مقابل تقديمه موارد للمنشأة، مثل الممولين، والموردين، والموظفين.

ب- **مقدمي موارد لا يتم تعويضهم:** يشمل من لا يتم تعويضه بشكل مكافئ، كالأعضاء في المنشأة، والمتبرعين.

ج- **المستفيدين والمنتفعين من خدمات المنشأة:** يشمل كل من ينتفع بالخدمات التي تقدمها المنشأة غير الهادفة للربح.

د- **الجهات النظامية والرقابية** : تشمل كل الجهات المسؤولة عن وضع السياسات اللازمة لمراقبة أداء مديري المنشآت غير الهادفة للربح وتقييمهم. كما تشمل مجالس الأمناء، ومجالس الإدارة، والجهات التشريعية، والهيئات الشرعية، والهيئات ذات المسؤوليات المماثلة.

ه- **المديرين:** يشمل المسؤولين عن تنفيذ السياسات الموضوعة من قبل الهيئات النظامية وإدارة الإعمال اليومية للمنشأة؛ كما يشمل المديرين التنفيذيين المعينين من قبل الهيئات النظامية، مثل المدير التنفيذي في جمعية خيرية، والأعضاء التنفيذيين في مجلس إدارتها.

(الفقرة ١١١)

٣-٣ توجد اهتمامات مشتركة بين المستخدمين الحاليين والمحتملين للمعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح عن الخدمات المقدمة من قبل المنشأة، ومدى كفاءتها وفعاليتها في توفير تلك الخدمات، ومدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها؛ فقد يهتم مقدمو الموارد، مثل الأعضاء والمتبرعون، بتلك المعلومات لتكون أساساً لتقييم مدى تحقيق المنشأة لأهدافها، واتخاذ القرار

المتعلق بالاستمرار في دعم المنشأة من عدمه. كما يتوقع بعض مقدمي الموارد؛ مثل المقرضين والموردين والموظفين، مدفوعات من المنشأة مقابل ما قاموا بتقديمه من أموال، أو سلع، أو خدمات، حيث تنبع احتياجاتهم من المعلومات من اهتمامهم بتقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية؛ لسداد التزامات المنشأة تجاههم عند استحقاقها. تستخدم الجهات النظامية والرقابية المعلومات المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المنشآت غير الهادفة للربح في تقييم مدى التزام المديرين بتنفيذ السياسات الموضوعة، وفي تغيير أو تطوير سياسات جديدة للمنشأة. كما تعد تلك المعلومات ضرورية للمديرين في تقييم مدى وفائهم لمسؤولياتهم التي سيتم مساءلتهم عنها من قبل الهيئات النظامية، ومقدمي الموارد، ومجموعات المنتفعين الأخرى. كما أن لدي المنتفعين، من غير مقدمي الموارد، اهتمام مباشر بتلك المعلومات.

(الفقرة ١١٢)

٣-٤ الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين:

٣-٤-١ تعود منفعة معلومات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بطريقة مباشرة على المتبرعين الحاليين والمحتملين، والأعضاء، والدائنين للمنشأة غير الهادفة للربح (سواء أكانوا أفراد أم مؤسسات) وجهات المنح الحكومية وغير الحكومية، وبطريقة غير مباشرة على المجتمع بصفه عامة. وتمكن هذه المعلومات مقدمي الموارد الحاليين والمحتملين من اتخاذ قرارات ذات فعالية وكفاءة تتعلق بكيفية تخصيص تبرعاتهم من الموارد بين المنشآت غير الهادفة للربح. كما أن تلك القوائم المالية لن تعنى باحتياجات إدارة المنشأة غير الهادفة للربح من المعلومات؛ نظراً لقدرتها على الحصول على معظم ما تحتاج إليه من معلومات مالية في صورة تقارير أخرى يمكن إعدادها خصيصا لهذا الغرض.

(الفقرة ١١٣)

٣-٤-٢ تهدف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات مفيدة لمقدمي الموارد لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بتقديم الموارد للمنشأة، إذ يلزم أن توفر ما يلي:

أ- يجب أن توفر القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح معلومات عن الموارد المالية للمنشأة، والتزاماتها، وصافي مواردها، فتمكن تلك المعلومات مقدمي الموارد وغيرهم من تحديد جوانب القوة والضعف

المالي للمنشأة، وتقييم أدائها خلال الفترة، وتحديد قدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات.

ب- يجب أن توفر القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح المعلومات عن الجهود المبذولة في تقديم الخدمات، وعن إنجازات المنشأة في تحقيق أهدافها، من خلال القياس الدوري للتغيرات في مقدار صافي الأصول وطبيعتها للمنشأة غير الهادفة للربح.

ج- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن مقدار تدفقات الموارد الداخلة والخارجة ونوعها خلال الفترة. كما يجب التمييز بين تدفقات الموارد التي تُغير صافي الأصول؛ مثل التدفقات الداخلة كالأتعاب المحصلة، أو التبرعات والتدفقات الخارجة كالأجور والمرتبات، وتدفقات الموارد التي لا تؤدي إلى أي تغير في صافي الأصول، مثل تلك الناتجة عن عمليات التمويل أو شراء المباني. كما يجب تحديد التدفقات الداخلة والخارجة للموارد المقيدة.

د- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن العلاقة بين تدفقات الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة.

هـ- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن جهود المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال تقديم الخدمات. ويجب أن تركز تلك المعلومات المتعلقة بالجهود المبذولة في تقديم الخدمات؛ على كيفية استخدام المنشأة لمواردها في تقديم برامج وخدمات متنوعة.

و- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن كيفية حصول المنشأة على النقدية وكيفية إنفاقها و/أو معلومات عن الموارد الأخرى، وعن القروض وسدادها، وعن العوامل الأخرى التي تؤثر على السيولة المالية للمنشأة.

(الفقرة ١١٤)

٣-٥ طبيعة المعلومات التي يمكن أن تشملها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح:

٣-٥-١ يجب إعداد القوائم المالية لهذه المنشآت وفقا لافتراض الاستمرارية، وباستخدام أساس الاستحقاق حتى تعكس صورة واقعية وعادلة. كما يجب أن توفر معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها، وتكون قابلة للمقارنة ومفهومة وتتسم بالثبات. ونظراً إلى أن طبيعة هذه المنشآت وأنشطتها

تتباين فيما بينها بشكل كبير؛ لهذا يجب توخي الحرص والدقة عند إجراء أي مقارنات بين ما تنتجه تلك المنشآت من معلومات مالية، حتى وإن بدت تلك المنشآت متشابهة.

(الفقرة ١١٥)

٣-٥-٢ يلتزم القائمون على إدارة هذه المنشآت، عند إعدادهم للقوائم المالية طبقا لأساس الاستحقاق، بتقديم صورة واقعية وعادلة لما تتلقاه المنشأة من موارد، ولكيفية استغلالها خلال السنة، ولرصيد تلك الموارد في نهاية السنة. وفي سبيل تحقيق ذلك؛ قد يستوجب تقدير وحكم إدارة المنشأة الإفصاح عن معلومات أكثر من تلك المقترحة بهذا البيان. وبالمثل، قد تكتشف إدارة المنشأة في بعض الحالات عدم توافق مقترح ما، مع استيفاء الالتزام بتقديم صورة واقعية وعادلة، وفي هذه الحال، فإنه يجب استخدام المعالجة المحاسبية التي تسهم في تقديم الصورة الواقعية والعادلة، مع تقديم بيانات تفصيلية ضمن الإيضاحات المرفقة والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة وعن أي مخالفات جوهرية لهذا البيان وأسبابها. ولا يعني ذلك التساهل في القيام بالمخالفات الجوهرية لهذا البيان وتبرير ذلك من خلال القول بإسهام تلك المخالفات في تقديم صورة أكثر جاذبية للقارئ عن المركز المالي، ونتائج أنشطة المنشأة. أن هذا المدخل ربما يسمح بإمكانية أكثر لبعض هذه المنشآت؛ مثل المستشفيات والجامعات بممارسة التقدير والحكم الشخصي بالطريقة التي تعزز من إمكانية مقارنتها بالوحدات الحكومية المشابهة، أو الوحدات التي تهدف للربح. كما لا تعد القوائم المالية المعدة بناءاً على هذا البيان بديلاً عن حسابات الإدارة اللازمة لإدارة العمليات اليومية للمنشأة، على الرغم من إعداد كليهما بالاعتماد على السجلات المالية الرئيسة نفسها.

(الفقرة ١١٦)

٣-٥-٣ توجد قيود عملية على إعداد القوائم المالية في حد ذاتها. فبصفة عامة لا يمكن جمع المعلومات غير المتشابهة في قائمة واحدة، بدون حدوث تعقيد للمعلومات من حيث فهمها، أو بدون تحقق أهداف القائمة أو كليهما.

(الفقرة ١١٧)

٣-٦ أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح والمعلومات التي يجب أن تحتوي عليها:

يمكن تحديد أهداف القوائم المالية بناءاً على قطاعات المستفيدين، وحاجاتهم المشتركة بما يلي:

٣-٦-١ تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين:

يتمثل الهدف الأساسي للقوائم المالية في توفير معلومات ملائمة لمقابلة الاحتياجات المشتركة للمؤسسين، والمتبرعين، والأعضاء، والدائنين، وغيرهم، الذين يمدون هذه المنشآت بالموارد. ويعد المستخدمون الخارجيون ذوي احتياجات مشتركة تتعلق بتحديد ما يلي: (أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة وقدرتها على تقديم تلك الخدمات (ب) كيفية وفاء المديرين بمسؤولياتهم المتعلقة بالوكالة، وكذلك الجوانب الأخرى لأدائهم.

(الفقرة ١١٨)

٣-٦-٢ تقديم معلومات عن الموارد المالية للمنشأة ومصادرها:

٣-٦-٢-١ تهدف القوائم المالية لهذه المنشآت إلى توفير معلومات ملائمة عن أصول المنشأة، والتزاماتها، وصافي أصولها، والعلاقة بينها في لحظة زمنية معينة، إذ تستخدم المعلومات التي توفرها القوائم المالية في مساعدة المتبرعين، والأعضاء، وغيرهم في تحديد ما يلي:

أ - قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها.

ب- السيولة والمرونة المالية للمنشأة، وقدرتها على مقابلة التزاماتها، ومدى حاجتها إلى تمويل خارجي.

(الفقرة ١١٩)

٣-٦-٢-٢ تعد القوائم المالية عن المنشأة بصفة عامة، بوصفها وحدة واحدة مستقلة، ومن ثم سوف تعرض إجمالي أصولها، والتزاماتها، وصافي أصولها (سواء المتعلقة بالمركز الرئيسي أو بالفروع المختلفة).

(الفقرة ١٢٠)

٣-٦-٢-٣ تهدف القوائم المالية لهذه المنشآت لعرض الموارد المتاحة للمنشأة، وتوضيح مدى إتاحتها للاستغلال بحرية كاملة، أو حول وجوب استخدامها في أغراض محددة، بسبب القيود المفروضة على استخدامها من قبل المتبرعين. كما قد توضح أيضاً ماهية الموارد التي تقيدها الإدارة لاستخدامات مستقبلية معينة؛ لذلك، يجب أن تعرض القوائم

المالية للمنشأة غير الهادفة للربح مقادير ثلاث فئات من صافي الأصول هي: صافي الأصول غير المقيدة، وصافي الأصول المقيدة، وصافي أصول الأوقاف، وذلك بناءاً على القيود المفروضة من قبل المتبرعين أو الإدارة.

(الفقرة ١٢١)

٣-٦-٢-٤ يمكن أن تكون القيود التي يفرضها المتبرعون متعلقة باستخدام الموارد في تاريخ محدد (قيود الوقت) أو متعلقة باستخدام الموارد لغرض معين (قيود الاستخدام) أو كليهما. كما قد تكون قيود على عين المورد المتبرع به كالأصول الموقوفة بغرض توفير دخل للمنشأة غير الهادفة للربح، كما قد تكون استخدامات الأصول الموقوفة مقيدة بصفة دائمة أو بصفة مؤقتة أو غير مقيدة.

(الفقرة ١٢٢)

٣-٦-٢-٥ ينشأ صافي الأصول غير المقيدة بصفة عامة؛ من الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمات، و/أو إنتاج وتسليم السلع، وتلقي التبرعات غير المقيدة، ...الخ. ويتمثل القيد الوحيد المفروض على صافي الأصول غير المقيدة في مجموعة القيود التي تفرضها الإدارة، التي ترتبط بطبيعة المنشأة غير الهادفة للربح، والبيئة التي تعمل في إطارها، أو في الأغراض المحددة عند تأسيس المنشأة، أو في الأنظمة المرعية، بالإضافة إلى القيود الناتجة عن الاتفاقيات التعاقدية مع الموردين والدائنين، وغيرهم من الأطراف التي تدخل في تعاملات مع هذه المنشآت.

(الفقرة ١٢٣)

٣-٦-٣ تقديم معلومات عن أداء المنشأة من خلال القياس الدوري للتغير في صافي أصول المنشأة:

٣-٦-٣-١ تتمثل أحد الأهداف الأساسية للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في توفير معلومات ملائمة عن الأتي: (أ) تأثير المعاملات، والأحداث، والظروف الأخرى في تغير مقدار وطبيعة صافي الأصول. (ب) العلاقة بين المعاملات، والظروف، والأحداث الأخرى. (ج) كيفية استخدام الموارد في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة. كما تساعد المعلومات التي توفرها القوائم المالية لهذه المنشآت مع الإيضاحات المرفقة بها؛ المتبرعين، والأعضاء، والدائنين وغيرهم في تحقيق الاتي:

أ- تقييم أداء المنشأة خلال الفترة.

ب- التعرف على جهود المنشأة المبذولة لتقديم الخدمات وقدرتها على الاستمرار في تقديمها.

ج- تحديد مدى وفاء مديري المنشأة بمسؤولياتهم تجاه حق المساءلة والجوانب الأخرى لأدائهم.

(الفقرة ١٢٤)

٣-٦-٣-٢ يجب أن تعرض القوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة قيمة التغير في صافي أصولها خلال الفترة بوصفها شخصية اعتبارية مستقلة عن إدارتها، ومؤسسيها، ومقدمي مواردها، ودائنيها، وأعضائها وكل من له علاقة بها، مع استخدام مصطلح وصفي يُعبر عن ذلك التغير.

(الفقرة ١٢٥)

٣-٦-٣-٣ أن القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بها يجب أن توفر معلومات عن المصروفات على أساس وظيفي، طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة، والأنشطة المساندة؛ وذلك لتعريف المتبرعين و/أو الدائنين وغيرهم على الجهود التي تبذلها المنشأة في تقديم خدماتها، ومن ذلك:

أ- البرامج وهي تمثل أنشطة الخدمات التي يترتب عليها بيع سلع و/أو تقديم خدمات للمستفيدين (بدون مقابل أو بمقابل زهيد) والعملاء (بمقابل مكافئ) والأعضاء لتحقيق الغرض أو المهمة التي كانت وراء تأسيس المنشأة غير الهادفة للربح. وتعد تلك البرامج الغرض الرئيس والمنتج النهائي للمنشأة غير الهادفة للربح، وغالباً ما ترتبط بها العديد من البرامج الثانوية؛ فمثلا الجامعات الكبرى ربما يكون لديها برامج لتثقيف الطلاب ولدعم البحوث، وبالمثل المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية ربما يكون لديها برامج للخدمات الصحية والأسرية، ولدعم البحوث، وللعلاقات العامة وغيرها.

ب- الأنشطة المساندة وهي تمثل جميع أنشطة المنشآت غير الهادفة للربح بخلاف أنشطة الخدمات؛ فهي تتضمن الإدارة العامة، وأنشطة زيادة الأموال وجمعها، وتطوير أنشطة العضوية، والأنشطة الإدارية والعمومية التي تتضمن إدارة العمل والمحاسبة، وإعداد الموازنات والتمويل وغيرها من الأنشطة الإدارية والعمومية، ماعدا تلك المتصلة مباشرة ببرامج الخدمات.

(الفقرة ١٢٦)

٣-٦-٤ تقديم معلومات ملائمة عن التدفقات النقدية:

٣-٦-٤-١ تهدف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. فالمتبرعون والدائنون وغيرهم يهتمون اهتماما مباشرا بقدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها، بدون تقليص قدرتها على الاستمرار في تقديم خدماتها. ولذلك، فإنه يجب أن تحوي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح على معلومات عن تدفقاتها النقدية. وتعد المعلومات التالية مفيدة لغرض تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها ومدى حاجتها لتمويل خارجي:

١- الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل.

٢- الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في تسديد القروض.

٣- الأموال الناتجة من استثمارات جديدة أو من استثمارات مقيدة، وفقا لشروط المتبرع للاستخدام في أغراض طويلة الأجل، أو المستخدمة في استثمارات جديدة.

٤- التدفقات النقدية الأخرى.

(الفقرة ١٢٧)

٣-٦-٥ تقديم معلومات إضافية في شكل إيضاحات مرفقة بالقوائم المالية:

٣-٦-٥-١ يجب أن يرفق مع القوائم المالية إيضاحات وتفسيرات تمكن المستخدمين من فهم المعلومات المالية المقدمة؛ إذ تهدف الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات توضح السياسات المحاسبية المتبعة، وتقدم معلومات تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة. وتشمل الإيضاحات المرفقة السياسات المحاسبية، والمبادئ، والأسس، والفروض والقواعد التي يتم بناءاً عليها الاعتراف بالعمليات وعرضها بالقوائم المالية. ويلحق بذلك أساليب التقدير التي تتطلب قدراً من الحكم الشخصي عند تسجيل قيمة الموارد الداخلة والخارجة والأصول والالتزامات.

(الفقرة ١٢٨)

٣-٦-٥-٢ يجب على إدارة المنشأة توضيح السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة البنود ذات الأهمية النسبية. ويكفي أن يكون الإيضاح مختصراً بشرط أن يكون واضحاً ودقيقاً وسليماً. كما يجب الإفصاح بالتفصيل عن

أي تغييرات تطرأ على السياسات المحاسبية المتبعة، يترتب عليها تسويات جوهرية للفترات السابقة.

(الفقرة ١٢٩)

٤- محدودية استخدام القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح:

تقدم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، والمعدة وفقا للأسس التي تلائم الأهداف الواردة بهذا البيان معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين؛ إلا أن هذه القوائم ذات محدودية واضحة، تظهر في التالي:

٤-١ تعد معلومات القوائم المالية ذات طبيعة كمية مالية؛ فالمعلومات التي تدرج في صلب القوائم المالية يجب أن تكون قابلة للقياس الكمي في صورة وحدات نقدية. ويمكن الإفصاح عن المعلومات الأخرى التي يتم التعبير عنها في صورة وحدات؛ بخلاف الوحدات النقدية، مثل عدد الموظفين والمعلومات غير الكمية، مثل توصيف العمليات أو السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في الإيضاحات المرفقة، أو بأي وسيلة أخرى. وتساعد المعلومات التي لا يتم التعبير عنها في صورة وحدات نقدية، في زيادة فهم المعلومات التي يتم التعبير عنها في صورة وحدات نقدية أو في المساعدة في تقييم أداء المنشآت غير الهادفة للربح. كما تعد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح محدودة في قدرتها على توفير قياس مباشر لنوعية ما تقدمه تلك المنشآت من سلع وخدمات، في ظل غياب أسعار تبادلية محددة لتلك السلع أو الخدمات.

(الفقرة ١٣٠)

٤-٢ غالباً تنتج المعلومات التي توفرها القوائم المالية من قياس تقريبي، وليس دقيق. وتشتمل القياسات في الغالب على تقديرات، وتصنيفات، وتلخيصات، وتخصيصات؛ وبالرغم من دقة القوائم المالية، وفقا للقواعد والأعراف المحاسبية المقبولة بوجه عام؛ فإن القياسات مع بعض الاستثناءات تعد قياسا تقريبيا مبنيا على بعض القواعد والأعراف.

(الفقرة ١٣١)

٤-٣ تمثل معلومات القوائم المالية بشكل كبير معاملات وأحداثاً تمت بالفعل؛ إذ لا يتم إدراج أي مبالغ أو إحداث مستقبلية، على الرغم من وجود بعض الأهمية لمثل هذه التوقعات لبعض فئات المستفيدين من القوائم المالية.

(الفقرة ١٣٢)

٤-٤ أن عملية توفير واستخدام معلومات القوائم المالية مكلفة؛ فبالإضافة إلى تكلفة الموارد المستنفدة بشكل مباشر في توفير المعلومات، فإنها تشمل أيضاً الآثار والجوانب السلبية على المنشأة، نتيجة تقديم تلك المعلومات؛ لهذا، يجب على الأقل أن تعادل المنافع المحققة من المعلومات المقدمة تكلفتها. وبالرغم من ذلك، يصعب قياس المنافع والتكاليف المتعلقة بها.

(الفقرة ١٣٣)

٤-٥ أن أهداف وقدرات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تعد محدودة؛ فهي لا تلبي احتياجات جميع المستخدمين على قدم المساواة، فالقوائم المالية تعد مفيدة لمجموعات من المستخدمين الخارجيين؛ مثل المتبرعين والدائنين، والذين لديهم احتياجات متشابهة، أما الهيئات النظامية؛ فعلى الرغم من اهتمامهم بتلك المعلومات المالية، فإن لديهم غالبا احتياجات خاصة إضافية، ولا تستطيع هذه القوائم المالية تلبيتها، وتمتلك تلك الهيئات النظامية السلطة للمطالبة بمعلومات إضافية لمقابلة احتياجاتها.

(الفقرة ١٣٤)

٤-٦ لا تستوفي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وحدها كل احتياجات المستخدمين؛ لذلك فهم يقومون باستكمال تلك المعلومات التي يحصلون عليها من القوائم المالية بمعلومات من مصادر أخرى. كما توجد قيود على قدرة تلك القوائم المالية في إظهار الأثر الكلي لعمليات المنشأة وأنشطتها، كما أنها لا توفر معلومات عن بعض الأمور مثل تلك المتعلقة بالهياكل المالية والتشغيلية، وآليات الحوكمة، وسياسات الإدارة المتبعة من قبل المنشأة. كما لا تستطيع القوائم المالية للمنشأة وحدها تقديم صورة واضحة لما قامت به من أعمال، أو لما حققته من إنجازات أو ما ترتب على تلك الإنجازات من تأثير في مجال الأنشطة الخيرية؛ إذ يرجع السبب الرئيسي في ذلك لوجود العديد من المجالات التي لا يمكن قياسها في صورة نقدية.

(الفقرة ١٣٥)

٤-٧ لا تختص القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بتقديم معلومات يمكن استخدامها لتقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة نفسها. ومع ذلك فإن المعلومات التي تشملها هذه القوائم عن أداء المنشأة تعد مفيدة لتقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها تجاه المتبرعين والدائنين والمنتفعين.

(الفقرة ١٣٦)

٤-٨ نظراً لخصائص وطبيعة المعلومات التي يمكن إنتاجها بواسطة المحاسبة المالية؛ فإن القوائم المالية ذات الغرض العام لا تختص بقياس قيمة المنشأة عند التصفية.

(الفقرة ١٣٧)

٤-٩ قد لا تحتوي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح على معلومات يمكن استخدامها بدون تعديل لتحديد الإعانة الحكومية المستحقة للمنشأة. ويرجع ذلك إلى أن السياسات المتعلقة بالإعانات الحكومية تركز عادة على جوانب اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية، قد تتطلب معايير محاسبة مختلفة عن المعايير التي تلائم أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام. وعلى الرغم من ذلك تعد القوائم المالية ذات الغرض العام لهذه المنشآت مدخلا مناسبا بعد التعديل؛ للوفاء بأغراض الإعانات الحكومية.

(الفقرة ١٣٨)

٤-١٠ لا تختص القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بتقديم معلومات يمكن استخدامها – دون تعديل – لإعداد الحسابات الوطنية إذ أن هذه القوائم ترتبط بمنشأة معينة، ولا تحتوي على مقياس مباشر للقيمة التي تضيفها المنشأة للاقتصاد الوطني بصفة عامة.

(الفقرة ١٣٩)

٥- مفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح:

لا يعرف هذا البيان العناصر الأساسية للقوائم المالية، ولا المفاهيم التي يجب أن تحكم قياس هذه العناصر، ولا الخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية لهذه المنشآت التي سبق تعريفها في بيان مفاهيم المحاسبة المالية للجهات الهادفة للربح الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وفيما يلي تعريف لبعض العناصر الأساسية، والمفاهيم الخاصة بالقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح التي لم يرد ذكرها في بيان مفاهيم المحاسبة المالية للجهات الهادفة للربح:

(الفقرة ١٤٠)

٥-١ قائمة الأنشطة:

تعد قائمة الأنشطة إحدى القوائم الرئيسة التي تقوم بإعدادها المنشأة غير الهادفة للربح في نهاية الفترة المالية. وتتضمن قائمة الأنشطة الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، والتحويلات بين فئات الأصول بوصفها تغيرات في صافي الأصول. قائمة الأنشطة تعرض تفاصيل التغير في صافي الأصول غير المقيدة ، والتغير في صافي الأصول المقيدة، والتغير في صافي أصول الأوقاف.

(الفقرة ١٤١)

٥-٢ الأصول غير المقيدة:

الأصول غير المقيدة هي جزء من أصول المنشأة غير الهادفة للربح لا يخضع لقيود من جانب المتبرع، ومن ثم فهي تقع تحت السيطرة الكاملة لإدارتها. وقد تكون الأصول غير المقيدة أصولا متداولة، أو استثمارات وأصولاً مالية، أو أصولاً ثابتة، أو أصولاً غير ملموسة.

(الفقرة ١٤٢)

٥-٣ الأصول المقيدة :

تعد الأصول المقيدة جزءاً من أصول المنشأة غير الهادفة للربح خاضعة لقيود من جانب المتبرع، وتلك القيود قد تكون مرتبطة باستخدام الأصول لأغراض محددة (قيود الاستخدام) أو بتوقيت هذا الاستخدام (قيود الوقت) أو قيود مرتبطة بالاستخدام والوقت معا. وقد تكون الأصول المقيدة أصولاً متداولة، أو استثمارات وأصولاً مالية، أو أصولاً ثابتة، أو أصولاً غير ملموسة.

(الفقرة ١٤٣)

٥-٤ أصول الأوقاف :

تعد أصول الأوقاف جزءاً من أصول المنشأة غير الهادفة للربح خاضعة لقيود دائمة من جانب المتبرع، وتلك القيود قد تكون مرتبطة باستخدام تلك الأصول لأغراض محددة، مع المحافظة عليها، وعدم بيعها، أو باستثمارها لتوفير مصدر دائم للدخل.

(الفقرة ١٤٤)

٥-٥ التغير في صافي الأصول غير المقيدة :

يمثل التغير في صافي الأصول غير المقيدة مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي: (أ) كل الإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر التي لا تمثل تغييراً في صافي الأصول المقيدة أو صافي أصول الأوقاف. (ب) التحويلات وإعادة التصنيف من (أو إلى) فئات صافي الأصول الأخرى، نتيجة رفع القيود من قبل المتبرع، أو انقضاء القيد بمرور الوقت، أو استيفاءه من قبل المنشأة.

(الفقرة ١٤٥)

٥-٦ التغير في صافي الأصول المقيدة :

يمثل التغير في صافي الأصول المقيدة مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي: (أ) التبرعات والتدفقات الداخلة الأخرى من الأصول التي تخضع لقيود المتبرع

التي ترفع إما بمرور الوقت، أو باستيفائها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح. (ب) التحويلات وإعادة التصنيف إلى (أو من) فئات صافي الأصول الأخرى، نتيجة رفع القيود من قبل المتبرع، أو انقضاء القيد بمرور الوقت، أو استيفاءه من قبل المنشأة غير الهادفة للربح.

(الفقرة ١٤٦)

٥-٧ التغير في صافي أصول الأوقاف :

يمثل التغير في صافي أصول الأوقاف مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي: (أ) التبرعات والتدفقات الداخلة الأخرى من الأصول التي تخضع لقيود المتبرع؛ والتي لا ترفع بمرور الوقت، أو باستيفائها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح. (ب) التحويلات وإعادة التصنيف من (أو إلى) فئات صافي الأصول الأخرى، نتيجة للقيود المفروضة من قبل المتبرع.

(الفقرة ١٤٧)

٥-٨ التصنيف على أساس وظيفي للمصروفات :

يعد التصنيف الوظيفي أسلوبا لتجميع المصروفات، وفقا للأغراض، أو البرامج التي من أجلها يتم تحمل التكاليف. ووفقا لهذا التصنيف فإن المصروفات قد ترتبط ببرامج الخدمات مثل مصروفات برنامج الرعاية الصحية، ومصروفات برنامج الرعاية الأسرية ، ومصروفات برنامج تحفيظ القرآن، أو بالأنشطة المساندة مثل مصروفات الإدارة العامة ، مصروفات الإيجار ، والرواتب، ومصاريف التمويل. وعرض المعلومات على أساس وظيفي يمكن المتبرعين أو الدائنين وغيرهم من التعرف على الجهود التي تبذلها المنشأة غير الهادفة للربح؛ لتقديم الخدمات، وتتضمن تكلفة الخدمات وكيفية استخدام المنشأة لمواردها.

(الفقرة ١٤٨)

٥-٩ التصنيف على أساس طبيعي للمصروفات :

يعد التصنيف الطبيعي أسلوباً لتجميع المصروفات وفقا لنوعها وطبيعتها، بغض النظر عن النشاط أو البرنامج المرتبطة به. ووفقا لهذا التصنيف فإن المصروفات تشمل مصروفات الاستهلاكات، ومصروفات الصيانة، ومصروفات المياه والكهرباء، مصروفات الإيجارات، ومصاريف الرواتب، وغيرها.

(الفقرة ١٤٩)

٥-١٠ التبرعات :

تعد تحويلات غير مشروطة لأصول، سواء أكان ذلك في صورة نقدية، أو في صورة أصول أخرى إلى جهة ما، أو تعد سداداً أو إسقاطاً لما عليها من التزامات، من خلال **عملية غير تبادلية** تتم طوعاً من قبل جهة أخرى.

(الفقرة ١٥٠)

٥-١١ التعهد بتقديم تبرع :

يكون في صورة اتفاق مكتوب، ينص على تقديم تبرع في صورة نقدية أو أصول أخرى. ويتطلب الاعتراف بالتعهد بتقديم تبرع في القوائم المالية، توافر دليل مقنع في صورة مستندات، أو أي وسائل ثبوتية أخرى يمكن التحقق من صحتها؛ تؤكد وجود التعهد. ويعد الاتفاق، الذي لا يشير بوضوح إلى كونه يمثل تعهداً؛ تعهداً غير مشروط بتقديم تبرع في حال اشتمال الاتفاق على نية غير مشروطة، مشمولة النفاذ نظاماً، بتقديم تبرع.

(الفقرة ١٥١)

٥-١٢ الشرط المفروض من قبل المتبرع :

يُحدد الشرط المفروض من قبل المتبرع على تحويل أصول، أو تخفيض التزامات، أو تعهد بتقديم تبرع؛ حدثاً مستقبلياً محتملاً يترتب على عدم حدوثه منح المتبرع حق استعادة الأصول المحولة، أو إبراء ذمة المتعهد من الالتزام بتحويل الأصول موضوع التعهد.

(الفقرة ١٥٢)

٥-١٣ القيد المفروض من قبل المتبرع :

يضع القيد المفروض من قبل المتبرع حدوداً ضيقة لنطاق استغلال الأصول المتبرع بها؛ فقد يحدد القيد توقيت استخدام الأصول، أو استخداماً معيناً بذاته بناءاً على طبيعة المنشأة المتبرع لها، في ضوء نظامها.

(الفقرة ١٥٣)

٥-١٤ الوسيط :

يتضمن نطاقاً واسعاً من الحالات التي تتوسط فيها المنشأة بين اثنين أو أكثر من الأطراف الأخرى. ويشير مصطلح **الوسيط** المستخدم في هذا المعيار إلى الحالات التي تعمل فيها المنشأة المستلمة بوصفها ميسراً لتحويل الأصول من المتبرع المحتمل إلى المستفيد المحتمل ولا تعد المنشأة في هذه الحال وكيلاً أو وصياً أو متبرعاً أو متبرَعاً له.

(الفقرة ١٥٤)

٥-١٥ الوصي :

تقوم المنشأة المستلمة بمهمة **الوصي** إذا كان عليها واجب الاحتفاظ بالأصول، وإدارتها لحساب مستفيد معين في إطار اتفاقية وصاية خيرية. هذا المعيار لا يضع أسس كيفية تقرير الوصي عن الأصول التي يحتفظ بها لحساب مستفيد محدد بعينه.

(الفقرة ١٥٥)

٥-١٦ الوكيل :

تعمل المنشأة المستلمة بوصفها **وكيلاً** لحساب، ولمصلحة المتبرع عند تلقيها أصولاً منه، وموافقة المنشأة على استخدام تلك الأصول لحسابه، أو موافقة المنشأة على تحويل تلك الأصول أو العوائد من استثمارها أو كليهما إلى مستفيد محدد بعينه. كما تعمل المنشأة المستلمة على أنها وكيلاً لحساب ولمصلحة المستفيد، إذا وافقت على جذب أصول من المتبرعين المحتملين لمصلحة المستفيد.

(الفقرة ١٥٦)

الدراسة المرفقة ببيان
أهداف ومفاهيم القوائم المالية
للمنشآت غير الهادفـــة للـــربح

المحتويات

	رقم الصفحة
1- مقدمة	٣٥
2- التمييز بين المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت التجارية	٣٦
3- قطاعات المستفيدين من القوائم المالية غير الهادفة للربح	٣٩
4- قطاعات المستفيدين الرئيسيين لأغراض هذا البيان	٤١
5- أهمية الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلى المعلومات وطبيعتها	٤٢
٥-١ المجوعة الكاملة للقوائم المالية	٤٤
٥-٢ تجميع وتصنيف المعلومات	٤٦
٥-٣ هدف مجموعة القوائم المالية	٤٧
٥-٣-١هدف قائمة المركز المالي	٤٩
٥-٣-٢ هدف قائمة الأنشطة	٥٢
5-3-3 هدف قائمة التدفقات النقدية	٥٧
٥-٤ هدف الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية	٥٩
٦- محدودية استخدام القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح	٦١
٦-١ صعوبة توفير معلومات مهمة معينة عن أداء المنشأة غير الهادفة للربح	٦٢
6-2 التناقض المحتمل بين احتياجات المستفيدين للمعلومات	٦٢
7- مقارنة البيان المقترح مع ما يماثله في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة	٦٣
٨- مقارنة الأهداف الواردة بهذا البيان بالأهداف الواردة بمعيار أهداف المحاسبة المالية	٦٤

1- مقدمة:

يتمثل الهدف من وراء إعداد هذا البيان في ما يلي:

(أ) تحسين جودة الإفصاح المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

(ب) تحسين ملاءمة معلومات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وقابليتها للاعتماد، والقدرة على فهمها.

تنطبق الأهداف التي يحددها هذا البيان على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، تمييزاً لها عن أهداف القوائم المالية للجهات الهادفة للربح. فالمنشآت غير الهادفة للربح، طبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٧ (الفقرة ذات الرقم ١٦٨) بعنوان (القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح)، تتمتع بخصائص تميزها عن المنشآت الهادفة للربح بالآتي:

أ- قيام المنشآت غير الهادفة للربح بتوزيع ما يتم تلقيه من تبرعات (في صورة نقدية أو أصول أخرى) من مقدمي الموارد (المتبرعين) الذين لا يتوقعون الحصول على عائد نقدي مكافئ مقابل تقديم تبرعاتهم للمنشأة، على المستفيدين والمنتفعين.

ب- وجود أهداف خيرية تطوعية لا تتعلق بتحقيق أرباح للمنشآت غير الهادفة للربح؛ مثل تقديم سلع أو خدمات بدون مقابل، أو بمقابل زهيد؛ مع وجود أهداف أخرى تماثل أهداف المنشآت الهادفة للربح، مثل تقديم سلع أو خدمات بمقابل مكافئ مع تحقيق ربح.

ج- عدم وجود مستثمرين حاليين أو محتملين في المنشأة غير الهادفة للربح، ولكن يوجد متبرعون ومقدمو موارد حاليين ومحتملين، ومن ثم فإنه لا يوجد رأس مال أو حقوق ملكية، كما في حال المنشآت الهادفة للربح، ويقوم مقامة صافي الأصول (الفرق بين أصول والتزامات المنشأة غير الهادفة للربح).

ومن ثم فإن المنشآت التي تقع خارج نطاق هذا التعريف تشمل كل المنشآت المملوكة لمستثمرين يتوقعون الحصول على عائد نقدي مكافئ، مقابل مشاركتهم في رأس مال المنشأة، أو المنشآت التي تقوم بإجراء توزيعات أرباح، أو تقديم منافع اقتصادية بمقابل بسيط لملاكها، أو أعضائها؛ كما في حال شركات التأمين أو برامج مزايا العاملين.

ولا شك في أن القوائم المالية تعد أداة مهمة من أدوات اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح. وتتركز هذه الأهمية في المعلومات التي تقدمها القوائم المالية لهذه المنشآت، وحاجة الكثير من القطاعات إلى هذه المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنح التبرعات وبتخصيص الموارد بين تلك المنشآت. وفي المملكة

العربية السعودية مثل غيرها من البلاد الأخرى يتطلب الأمر إصدار معايير خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح، تحديد أهداف ملائمة للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتتمثل في ما يلي:

أ- تحديد قطاعات المستفيدين الذين سوف تحقق أهدافهم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بشكل رئيسي.

ب- تحديد الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاعات المستفيدين.

ج- تحديد الأهداف الملائمة للاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين من المعلومات بعد الأخذ في الحسبان المعلومات التي يمكن للقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام توفيرها.

وتتركز أهمية تحديد الأهداف لتكون أساساً لإصدار معايير المحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح في تعيين المعلومات العامة، التي يجب أن تحتوي عليها القوائم المالية لها، وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي لا تقدم معلومات تخدم – بشكل عام – الاحتياجات المشتركة لمستخدمي تلك القوائم؛ ومن ثم فإنه يجب أن يحتوي بيان الأهداف على وصف عام لأنواع المعلومات التي يجب أن تحتوي عليها القوائم المالية لهذه المنشآت.

2- التمييز بين المنشآت غير الهادفة للربح، والمنشآت التجارية :

2-1 لا تعد القوائم المالية هدفاً في حد ذاتها، ولكن يكون الغرض منها توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛ لاختيار أفضل بديل من بين بدائل استخدام الموارد المتاحة. لذلك تتبع الأهداف الواردة بهذا البيان من احتياجات تلك الأطراف التي تقدم لها المعلومات. إذ تتوقف احتياجات تلك الأطراف بشكل أساسي على أنشطة تلك المنشآت وعلى طبيعة القرارات التي يتم اتخاذها بناءاً على تلك المعلومات. نتيجة لذلك، تتأثر الأهداف الواردة في هذا البيان بالبيئة الاقتصادية، والنظامية، والسياسية، والاجتماعية التي تعمل فيها تلك المنشآت في المملكة العربية السعودية. كما تتأثر الأهداف أيضا بخصائص ومحدودية المعلومات التي تستطيع القوائم المالية توفيرها.

2-2 تتشابه البيئة التشغيلية لعمل كل من المنشآت غير الهادفة للربح، والمنشآت التجارية في العديد من النواحي تتمثل في الآتي: كل من المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت التجارية تقوم بإنتاج وتوزيع سلع أو تقديم خدمات، باستخدام الموارد المتاحة لهذا الغرض. وأحيانا فإن كلاً النوعين من المنشآت تقوم بإنتاج السلع أو الخدمات نفسها. كلاً النوعين من المنشآت تحصل على مواردها من مصادر خارجية، وتخضع للمساءلة من قبل مقدمي الموارد أو ممثليهم. يعد

كلاهما جزءاً لا يتجزأ ومكملاً للاقتصاد الوطني، ويرتبط بشكل مباشر أو غير مباشر بالمنشآت الأخرى. كلاهما يمتلك أو يتحكم في إمدادات الموارد، التي يتم استخدام بعضها في العمليات الجارية ويتم الاحتفاظ ببعضها الأخر للاستخدام في الفترات المستقبلية. كلاهما يلتزم بارتباطات/تكليفات. بعض المنشآت غير الهادفة للربح؛ وأيضا المنشآت التجارية، تقوم بسداد ضرائب، وتخضع كلاهما للتشريعات والقوانين الحكومية المنشأة. يجب أن يعمل كلاهما على نمو مواردها المالية؛ إذ أنه لتحقيق أهدافهم التشغيلية، فيجب عليهما في الأجل الطويل تلقي الموارد الكافية والضرورية لضمان تقديم السلع والخدمات عند مستويات ترضي مقدمي الموارد ومجموعات المصالح الأخرى. كلاهما يحصل على الموارد من الفئة نفسها من مقدمي الموارد، والموارد المتاحة للاستخدام من قبل كل المنشآت تعد محدودة.

٢-٣ يتمثل الفرق الرئيسي بين المنشآت غير الهادفة للربح، والمنشآت التجارية في طرق حصولهما على الموارد. وتبدأ الفقرات التالية بالمجالات الأكثر تشابهاً بين المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت التجارية؛ في حين تنتهي بالمجالات الأكثر اختلافاً.

٢-٤ تحصل كل من المنشآت غير الهادفة للربح، والمنشآت التجارية على الموارد من خلال معاملات تبادلية تتم في السوق. فكلاهما يحصل على العمالة، والمواد الخام، والتسهيلات من خلال السداد النقدي أو الاتفاق على السداد بالآجل. قد يسعى كلاهما إلى توفير الموارد من خلال أدوات التمويل من مثل المرابحات والمقارضات الإسلامية. كما قد يقترض كلاهما أموالاً من خلال قروض البنوك، أو الرهن العقاري، أو قروض مباشرة أخرى أو من خلال إصدار سندات مديونية للمقرضين الذين يقومون بتقييم ومقارنة المخاطر، والعائد للأوراق المالية الخاصة بكل من المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت التجارية.

٢-٥ قد تحصل كل من المنشآت غير الهادفة للربح، والمنشآت التجارية على الموارد من خلال تحصيل سعر بيع أو رسوم مقابل ما يتم إنتاجه من سلع أو خدمات، وبالرغم من ذلك يختلف الغرض من مبيعات السلع أو الخدمات. قد تقوم بعض المنشآت غير الهادفة للربح ببيع السلع أو الخدمات بأسعار تعادل أو تفوق التكلفة، ولكن في العادة فإن المنشآت غير الهادفة للربح تقوم بتقديم السلع أو الخدمات بأسعار تقل عن التكلفة. كما أنه من الشائع قيام المنشآت غير الهادفة للربح بتقديم السلع أو الخدمات مجانا بدون مقابل. بل وأكثر من ذلك، فإنه في حال المنشآت التي تحصل على مقابل كاف لتغطية التكلفة، فإن المنشآت تستخدم تلك الموارد الناتجة من المبيعات في تمويل أنشطة أخرى داخل المنشأة؛ على

سبيل المثال، برنامج كرة القدم أو السلة بالكلية أو الجامعة قد يسهم في تمويل برامج الألعاب الرياضية الأخرى، سواء اكان ذلك داخل الجامعة أم خارجها. بالرغم من أن مبيعات السلع أو الخدمات قد تمثل مصادر مهمة للتمويل لبعض المنشآت غير الهادفة للربح، فانه بوجه عام لا يتوقع قيام المنشآت غير الهادفة للربح، بتغطية التكاليف الكلية وتحقيق أرباح من خلال المبيعات؛ لأنها تعتمد بشكل جوهري على التبرعات الاختيارية على أنها مصدر أساسي للتمويل. وفي المقابل تحاول المنشآت التجارية بيع السلع أو الخدمات بأسعار تمكنها من تعويض ومكافأة كل مقدمي الموارد، بما يشمل الملاك وكل الأطراف التي تتوقع الحصول على عائد نقدي مقابل تقديمها موارد للمنشأة. يعد الربح الأساس المستخدم في حساب مكافأة الملاك والأطراف الأخرى مقابل تقديمها الموارد؛ وكذلك وضع تقديرات للأرباح المتوقعة ضرورياً لجذب الموارد. الأهم من ذلك فإن المنشآت التجارية غير المربحة تجد صعوبة كبيرة في الاقتراض أو الحصول على الموارد من مصادر أخرى. لا تمثل مبيعات السلع أو الخدمات المصدر الأساسي لموارد المنشآت التجارية فحسب؛ ولكنها تؤثر على قدرتها في الحصول على الموارد من المصادر الأخرى.

٢-٦ يقوم الأعضاء، والمتبرعون، والآخرون من مقدمي الموارد للمنشآت غير الهادفة للربح بتقديم الموارد لأسباب تختلف عن أسباب قيام الملاك بتقديم الموارد للجهات التجارية. تحصل كل المنشآت غير الهادفة للربح على مواردها في الأساس من مقدمي الموارد الذين لا يتوقعون الحصول على منافع اقتصادية أو يتوقعون الحصول على منافع لا تتناسب مع الموارد المقدمة. إذ تقدم تلك الموارد غالباً لأسباب خيرية، أو إنسانية، أو دينية، أو لأسباب أخرى غير اقتصادية. ونتيجة لذلك؛ تختلف عينة الأفراد والمجموعات التي تقدم الموارد للمنشآت غير الهادفة للربح عن عينة الأفراد والمجموعات التي تتلقى وتنتفع بالسلع والخدمات التي تقدمها تلك المنشآت. وفي المقابل، يتوقع ملاك المنشآت التجارية الحصول على عوائد في صورة توزيعات، أو زيادة في سعر ما في حيازتهم من أوراق مالية يكافئ ويتناسب مع المخاطر المتوقعة.

٢-٧ كما يتضح من الفقرات السابقة، تعد الأسباب غير الاقتصادية؛ هي العوامل المؤثرة بصفة أساسية في قرارات تقديم الموارد لمنشآت محددة غير هادفة للربح، فعلى سبيل المثال، المتبرعون للجهات الإنسانية، مثل الجمعيات الخيرية، وبعض منشآت العضوية، مثل المساجد، لا يسعون إلى الحصول على منافع اقتصادية مباشرة. ولكن تتعلق أغراضهم وراء تبرعاتهم باهتمامهم بتعزيز أهداف وأغراض المنشأة ودعمها. قد تشمل أهداف المنشأة غير الهادفة للربح

القيام بنطاق واسع من الأنشطة ذات الطبيعة الخيرية، أو الثقافية، أو التعليمية، أو الاقتصادية، أو الدينية، أو العلمية، أو الاجتماعية، أو السياسية.

٢-٨ تختلف المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت التجارية من حيث حجم التعاملات في السوق؛ فمعظم معاملات المنشآت التجارية مع الوحدات الأخرى، تشتمل على أسعار تبادلية في أسواق نشطة؛ إذ توفر آلية السوق تلك (أسعار السوق) مقياساً لمنفعة، وإشباع السلع والخدمات التي تقوم المنشآت التجارية بشرائها وبيعها، ومقياساً للأداء الكلي لتلك المنشآت. تقوم المنشآت غير الهادفة للربح أيضا باقتراض الأموال، وشراء السلع والخدمات، من خلال الأسواق، وقد تقوم أو لا تقوم ببيع سلع أو خدمات في السوق. وعلى الرغم من ذلك، تؤدي معاملات السوق دور محدود في عملية تخصيص موارد المنشآت غير الهادفة للربح، وذلك بسبب عدم تمويل تلك المنشآت لعملياتها من خلال حقوق الملكية، ولأنها تتلقى غالبا الموارد، وتقوم بتقديم السلع والخدمات من خلال عمليات بخلاف معاملات السوق. وبسبب وجود القليل من آليات رقابة السوق في حال المنشآت غير الهادفة للربح مقارنة بالمنشآت التجارية؛ فقد تم تطوير أنواع أخرى من آليات الرقابة لتعويض ذلك النقص.

٢-٩ قد يقوم مقدمو الموارد أو الجهات النظامية بتقييد، أو تحديد طرق استنفاد الوحدات الحكومية والمنشآت غير الهادفة للربح للموارد المقدمة لها؛ إذ يتم استنفاد الموارد المقدمة للوحدات الحكومية عادة طبقا لتخصيصات الموازنة ، أما في حال المنشآت غير الهادفة للربح فتخضع لقيود مباشرة، مفروضة من قبل المتبرعين أو المانحين. وهذه القيود تحمل مديري الوحدات الحكومية والمنشآت غير الهادفة للربح مسؤوليات خاصة لضمان الالتزام. وعلى الرغم من احتمال وجود مثل تلك القيود في حال المنشآت التجارية؛ فإنها أقل شيوعاً؛ إذ يعد تأثيرها في إنجاز أنشطة المشروعات التجارية والرقابة عليها اقل توغلاً مقارنة بالوحدات الحكومية، والمنشآت غير الهادفة للربح.

3- قطاعات المستفيدين من القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح:

طبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ في الفقرة ذات الرقم ٥٣، تعود معلومات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح كمنافع مباشرة على المتبرعين الحاليين والمحتملين، والأعضاء، والدائنين لهذه المنشآت بما فيهم الأفراد والمؤسسات، وجهات المنح الحكومية، وبطريقة غير مباشرة على باقي أفراد المجتمع، بحيث تؤدي إلى قرارات ذات فعالية وكفاءة ترتبط بشكل كبير بتخصيص الموارد. في حين أنه طبقا للمعيار البريطاني المعنون بـــ (المحاسبة والإفصاح في الجمعيات الخيرية: بيان بالممارسات المقترحة) (الفقرة ذات الرقم ١٠)، يتمثل الهدف من إعداد القوائم المالية

للمنشآت غير الهادفة للربح في إبراء ذمة مجلس إدارة المنشأة أمام المنتفعين من العامة والمتبرعين. ويجب على مجلس إدارة المنشأة أن يعد تقديم تلك المعلومات والتقارير الإضافية بوصفها إجراءً ضرورياً لمد المتبرعين والمنتفعين وعامة الجمهور بصورة أكثر وضوحاً، عن أنشطة المنشأة وإنجازاتها.

وخلاصة القول أنه يمكن تقسيم المستفيدين من القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى مجموعتين رئيستين هما:

أ – مستفيدون لهم اهتمام مباشرة بالمنشأة غير الهادفة للربح:

وتشمل هذه المجموعة مقدمي الموارد الحاليين والمرتقبين (المتبرعين، والأعضاء، والدائنين وجهات المنح الحكومية وغير الحكومية) بما فيهم الأفراد والمؤسسات، الذين يقدمون الموارد للمنشآت غير الهادفة للربح لمساعدتهم في تقديم خدماتها وتدعيم قدراتها على الاستمرار في تقديم تلك الخدمات، والدائنين، والمنتفعين، وإدارة المنشأة، وموظفيها، والمجتمع بصفة عامة. وفيما عدا إدارة المنشأة يعد المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين؛ نظراً لانعدام درايتهم اليومية بأنشطة المنشأة غير الهادفة للربح.

ب – مستفيدون لهم اهتمام غير مباشر بالمنشأة غير الهادفة للربح:

تشمل هذه المجموعة الهيئات النظامية مثل الدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسؤولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني. وعلى الرغم من اهتمامهم بتلك المعلومات المالية فلديهم غالبا احتياجات خاصة لا تستطيع القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تلبيتها. ويعد المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين؛ نظراً لانعدام درايتهم اليومية بأنشطة المنشأة غير الهادفة للربح.

كما يمكن تقسيم المستفيدين في المجموعتين السابقتين حسب قدرتهم أو سلطتهم على تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها من المنشأة غير الهادفة للربح إلى مجموعتين هما:

أ- مستفيدون لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة: وتشمل هذه المجموعة الدوائر الحكومية مثل جهات المنح الحكومية، والدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسؤولة عن تخطيط الاقتصاد الوطني وتوجيهه.

ب- مستفيدون ليست لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها من المنشأة: تشمل هذه المجموعة باقي قطاعات المستخدمين، على الرغم من أن بعض الدائنين قد تتوافر لديهم القدرة على تحديد بعض المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة غير الهادفة للربح. ولكن نظراً لأنه في معظم الحالات

يعتمد الدائنون إلى حد كبير على القوائم المالية التي تقدمها المنشأة غير الهادفة للربح؛ فقد تم تصنيفهم ضمن هذه المجموعة من قطاعات المستفيدين.

٤- قطاعات المستفيدين الرئيسيين لأغراض هذا البيان:

لقد عني بيان أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بقطاعات المستفيدين الخارجيين الذين ليست لديهم السلطة أو القدرة على تحديد المعلومات التي يحتاجونها من إدارة المنشأة غير الهادفة للربح، ومن ثم فهم يخضعون لقرارات الإدارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوافرة لهم عن المنشأة. وتشمل هذه القطاعات المتبرعين، والأعضاء، وجهات المنح غير الحكومية، والدائنين، والمنتفعين، والموظفين. ويرجع ذلك إلى أن البيان يُعنى أساساً بالقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ومن ثم فإنه كان من المنطق عدم التركيز على احتياجات القطاعات التالية:

أ - إدارة المنشأة غير الهادفة للربح:

على الرغم من أن إدارة المنشأة غير الهادفة للربح قد تستخدم القوائم المالية على أنها مصدر من مصادر المعلومات، إلا أن المهمة الأساسية للإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام هو إعدادها. فضلا عن أن إدارة المنشأة ليست طرفا خارجيا؛ فهي تستطيع الحصول على جميع المعلومات التي تحتاجها – بما في ذلك القوائم والتقارير المالية الداخلية – ومن ثم فإن أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح يجب أن تعنى باحتياجات من يستخدمون المعلومات من خارج المنشأة، وليس من داخلها.

ب - الدوائر الحكومية:

ليس هناك شك في منفعة القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام لاحتياجات جهات المنح الحكومية، والدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسؤولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني. إلا أن هذه القطاعات من المستفيدين تتمتع بالسلطة التشريعية لتحديد احتياجاتها من المعلومات عن المنشأة غير الهادفة للربح. فضلا عن أن احتياجات هذه القطاعات من المعلومات تتأثر بأغراض خاصة قد تكون غير مشتركة مع أغراض قطاعات المستفيدين الخارجيين الآخرين. ومن ثم فقد يؤدي التركيز على احتياجات هذه القطاعات إلى تحديد أهداف للقوائم المالية لا تتلاءم مع الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الأخرى. وكما ذكرنا سابقا لا يتمتع المستفيدون الخارجيون الآخرون بالسلطة التي تتمتع بها الدوائر الحكومية لتحديد احتياجاتها من المعلومات عن المنشأة. ومن ثم كان من المنطق التركيز على احتياجات هؤلاء المستفيدين من المعلومات ليكون أساساً لتحديد أهداف القوائم المالية الخارجية للمنشآت غير الهادفة للربح. ومن المؤكد فإنه

لا يعني هذا أن مثل هذه القوائم المالية لن تكون مصدراً أساسياً ومناسباً من مصادر المعلومات لجهات المنح الحكومية، والدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسؤولة عن تخطيط الاقتصاد الوطني وتوجيهه؛ وإنما يعني بذلك احتمال وجود حاجة لتعديل أو زيادة المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية الخارجية للمنشآت غير الهادفة للربح، بدرجات قد تكون متفاوتة؛ حتى تفي بأغراض تلك الدوائر الحكومية، أو احتمال الحاجة إلى الحصول على تقارير مالية خاصة من المنشآت غير الهادفة للربح، تتلاءم مع أغراض تلك الجهات.

٥- أهمية وطبيعة الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلى المعلومات:

طبقاً للمعيار البريطاني (الفقرة ذات الرقم ١٠)، يتمثل الهدف من إعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في إبراء ذمة أعضاء مجلس إدارة المنشأة أمام المنتفعين من العامة والمتبرعين. ويجب على أعضاء مجلس إدارة المنشأة أن يعد تقديم تلك المعلومات والتقارير الإضافية إجراءً ضرورياً لمد المتبرعين والمنتفعين وعامة الجمهور بصورة أكثر وضوحاً حول أنشطة المنشأة وإنجازاتها. كما يؤكد المعيار البريطاني على ضرورة التزام مجلس إدارة المنشأة، عند إعداد القوائم المالية طبقا لأساس الاستحقاق، تقديم صورة واقعية وعادلة لما تتلقاه المنشأة من موارد ولكيفية استغلال هذه الموارد خلال السنة، ولرصيد الموارد في نهاية السنة. فمن الضروري أن تشتمل القوائم المالية لهذه المنشآت على كل ما يتم تلقيه من أموال التبرعات، والتبرعات والأصول الأخرى المودعة بعهدة المنشأة لأي غرض مهما كان، وتوضيح كيفية إنفاقها، واستنفادها خلال السنة، وكيفية استخدام رصيد كل نوع من أموال التبرعات، والتبرعات في نهاية الفترة المحاسبية. ولا تعد قائمة المركز المالي مقياساً لثروة المنشأة، ولكنها تكشف عن ما تمتلكه من موارد متاحة، وشكل تلك الموارد، وكيفية الاحتفاظ بها في صورة أشكال مختلفة من أموال التبرعات والتبرعات، كما توفر معلومات عن درجة سيولة الأصول، والقدرة على سداد الديون بوجه عام. كما توفر قائمة الأنشطة المالية معلومات عن كيفية حصول المنشأة على مواردها، وكيفية استخدامها في تحقيق أهدافها. وبالرغم من ذلك فإنه لا تعكس تلك القائمة مدى كفاءة المنشأة في استغلال تلك الموارد.

بينما توضح الفقرة ذات الرقم (٩) من بيان المفاهيم ذي الرقم (٤)، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: (أهداف التقرير المالي للمنشآت غير الهادفة للربح)، أن أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تنبع من الاهتمامات المشتركة لهؤلاء الذين يقدمون الموارد للجهات لمساعدتهم في تقديم خدماتهم، وتدعيم

قدراتهم على الاستمرار في تقديم تلك الخدمات. وفي المقابل فإن أهداف القوائم المالية لمنشآت الإعمال تنبع من مصالح مقدمي الموارد، وتوقعهم الحصول على عائد نقدي أو عائد على استثماراتهم. وعلى الرغم من اختلاف المصالح؛ فإن مقدمي الموارد لجميع الوحدات، الهادفة، وغير الهادفة للربح، يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالموارد الاقتصادية، والالتزامات، وصافي الموارد والتغيرات فيها. كما يركز جميع مقدمي الموارد على المؤشرات المرتبطة بأداء المنشأة، والمعلومات المتعلقة بمسؤولية الإدارة. وهكذا، فإن القوائم المالية لكل من المنشآت غير الهادفة للربح ومنشآت الإعمال تركز على توفير معلومات مفيدة لمقدمي الموارد؛ لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بمد الوحدة بالموارد. وأكثر تحديدا، طبقاً لبيان المفاهيم ذي الرقم (٤)، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، يجب أن توفر القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح معلومات عن ما يلي:

أ- معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة، والتزاماتها، وصافي مواردها، وحيث تساعد تلك المعلومات مقدمي الموارد وغيرهم في تحديد جوانب القوة و الضعف المالي للمنشأة، وتقييم أدائها خلال الفترة، وتحديد قدراتها على الاستمرار في تقديم الخدمات. (الفقرة رقم (٤٤) من بيان المفاهيم رقم (٤)).

ب- القياس الدوري للتغيرات في قيمة وطبيعة صافي موارد المنشأة غير الهادفة للربح، بالإضافة إلى المعلومات عن الجهود المبذولة في تقديم الخدمات وانجازات المنشأة من خلال تقديم معلومات مفيدة في تقييم أداء المنشأة. (الفقرة رقم (٤٧) من بيان المفاهيم رقم (٤)).

ج- قيمة ونوع تدفقات الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة، حيث يجب التمييز بين تدفقات الموارد التي تغير صافي الموارد مثل التدفقات الداخلة من الأتعاب المحصلة، أو التبرعات والتدفقات الخارجة في صورة الأجور والمرتبات، عن تلك التي لا تؤدي إلى أي تغير في صافي الأصول؛ مثل التدفقات الداخلة من الاقتراض والتدفقات الخارجة نتيجة شراء المباني، كما يجب تحديد التدفقات الداخلة والخارجة المرتبطة بالموارد المقيدة. (الفقرة رقم (٤٨) من بيان المفاهيم رقم (٤)). كما يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن العلاقة بين تدفقات الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة. (الفقرة رقم (٤٩) من بيان المفاهيم رقم (٤)).

د- جهود المنشأة غير الهادفة للربح في تقديم الخدمات. فيجب أن تركز المعلومات المتعلقة بالجهود المبذولة لتقديم الخدمات على كيفية استخدام المنشأة لمواردها في تقديم برامج وخدمات متنوعة. (الفقرة رقم (٥٢) من بيان المفاهيم رقم (٤)).

هـ- كيفية حصول المنشأة على النقدية وكيفية إنفاقها، وأي موارد سائلة أخرى، وعن القروض وسدادها، وعن العوامل الأخرى التي تؤثر على السيولة المالية للمنشأة. (الفقرة رقم (٥٤) من بيان المفاهيم رقم (٤)).

بناءاً على ما سبق، يتلخص الهدف الأساسي للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في توفير معلومات ملائمة لمقابلة الاحتياجات المشتركة للمتبرعين، والأعضاء، والدائنين، وغيرهم الذين يمدون المنشآت بالموارد. ويعد المستخدمون الخارجيون ذوي احتياجات مشتركة متعلقة بتحديد مل يلي: (أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة وقدراتها على تقديم تلك الخدمات (ب) كيفية وفاء المديرين بمسؤولياتهم المتعلقة بالوكالة، وكذلك الجوانب الأخرى لأدائهم. وبشكل أكثر تحديدا فإن الهدف الأساسي للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح والملحوظات المرفقة بها، هو توفير معلومات متعلقة بما يلي:

أ- مقدار وطبيعة كل من أصول المنشأة، والتزاماتها، وصافي أصولها.

ب- تأثير العمليات، والأحداث، والظروف الأخرى في تغير مقدار وطبيعة صافي الأصول.

ج- مقدار ونوع التدفقات المالية الداخلة والخارجة خلال الفترة والعلاقة بينهما.

د- كيفية حصول المنشأة على النقدية ومصادر إنفاقها وكيفية الحصول على القروض وسدادها، والعوامل الأخرى المؤثرة على السيولة.

هـ- الجهود المبذولة من جانب المنشأة لتقديم الخدمات وتحقيق أهدافها.

كما تتضمن كل قائمة مالية معلومات خاصة بها مختلفة؛ تتكامل مع المعلومات المتاحة في القوائم المالية الأخرى.

٥-١ المجموعة الكاملة للقوائم المالية:

تناولت الدراسة تحديد ماهية القوائم المالية الأساسية المطلوبة، على أنها الحد الأدنى لمفردات للمجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت غير الهادفة للربح. فطبقاً للمعيار البريطاني (الفقرة رقم ٣٠)، يجب أن تشتمل القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، والمعدة طبقا لأساس الاستحقاق على:

أ- قائمة الأنشطة المالية عن السنة التي تظهر كل ما تم تلقيه من موارد، وكل ما تم إنفاقه منها خلال السنة.

ب- ميزانية عمومية تظهر الأصول المعترف بها، والالتزامات والتبويبات المختلفة لصافي أصول المنشأة غير الهادفة للربح.

ج- قائمة التدفقات النقدية.

ج- إيضاحات مرفقة توضح السياسات المحاسبية المتبعة، وملحوظات مرفقة أخرى تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة. ويشمل ذلك الملحوظات المرفقة المتعلقة بتحليل الأرقام الواردة بالحسابات، وتفسير العلاقات القائمة بين تلك الأرقام.

كما خلص المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٦ والتوصية الصادرة عن اللجنة المنبثقة عن مجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكي AICPA إلى أن قائمة المركز المالي ، وقائمة التغيرات في صافي الأصول (قائمة الأنشطة المالية) وقائمة التدفقات النقدية يجب أن تكون مطلوبة على أنها مفردات للمجموعة الكاملة من القوائم المالية؛ إذ تعد القوائم المالية الثلاث ضرورية لتوفير معلومات متنوعة ومطلوبة؛ لتحقيق أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح. ويجب عرض تلك المعلومات بالطريقة التي تجعلها شاملة وقابلة للفهم. فقائمة المركز المالي ، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية والملحوظات المرفقة تعد مفيدة في تحديد ما يلي: (أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة وقدرتها على الاستمرار في تقديمها. (ب) كيفية تحمل المديرين لمسؤولياتهم، والجوانب الأخرى لتقييم الأداء.

أن ما يتطلبه المعيار الأمريكي يجعل القوائم المالية للمنشأة غير الهادفة للربح متكاملة، وأكثر وضوحا وأكثر قابلية للمقارنة؛ مما يزيد من فهم المعلومات التي توفرها تلك القوائم المالية. أن المنافع المباشرة وغير المباشرة لتلك المعلومات ستعود على المتبرعين الحاليين والمحتملين، والأعضاء، والدائنين للمنشآت غير الهادفة للربح، بما فيهم الأفراد والمؤسسات، وجهات المنح الحكومية، والمجتمع بصفة عامة، وتتمثل تلك المنافع في اتخاذ قرارات ذات فعالية وكفاءة ترتبط خصوصاً بتخصيص الموارد. كما أنه في الغالب يكون لدى المنشآت غير الهادفة للربح أنظمة معلومات إدارية توفر المعلومات الأساسية المطلوبة لإعداد هذه المجموعة من القوائم المالية، التي تفي بمتطلبات هذا البيان؛ مما يعني أن المنافع التي يمكن تحقيقها من خلال توفير تلك المعلومات تفوق تكلفه إعدادها.

وبالرغم من الاعتقاد بان القوائم المالية المثالية يجب أن توفر معلومات عن إنجازات المنشأة غير الهادفة للربح (قائمة المفاهيم رقم ٤ الفقرة ٥٣) ، فإن المعيار الأمريكي يركز على المعلومات التي يمكن عرضها بالقوائم المالية. ونظراً إلى أن المعلومات المرتبطة بالإنجازات غالبا ما تكون غير قابلة للقياس المالي؛ لذلك فإنه لا يمكن إدراجها مع التقرير عنها بالقوائم المالية لهذه المنشآت.

وبناء على ما سبق؛ فإنه في معظم الأحوال يجب أن تشتمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح ما يلي:

أ- قائمة المركز المالي .

ب- قائمة الأنشطة.

ج- قائمة التدفق النقدي.
د- الملحوظات المرفقة بالقوائم المالية.

٥-٢ تجميع وتصنيف المعلومات:

طبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ (الفقرة رقم ٧١)، تعد القوائم المالية أكثر فائدة إذا تم تبسيط البيانات وتبويبها وتجميعها في إجماليات ذات معني. إذ تعُد العديد من المنشآت غير الهادفة للربح وحدات معقدة في إطار ما تقوم بتقديمه من برامج خدمات متعددة، وفي بعض الأحيان قد لا يمكن التنبؤ بمصادر أموالها. لهذا تعد عمليات المنشآت غير الهادفة للربح متنوعة، ولابد من تبويبها وتجميعها حتى يمكن وضع تقرير عنها في القوائم المالية بطريقة تجعلها مفهومة من جانب مقدمي الموارد ومستخدمي تلك القوائم. أن تجميع المعلومات عن الوحدة بصفة عامة يسهل الفهم الكلي لمركزها المالي ، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية. وقد توصل المعيار الأمريكي إلى أن التقرير عن إجماليات أساسية معينة مثل إجمالي الأصول، وإجمالي الالتزامات، وإجمالي صافي الأصول، وإجمالي التغير في صافي الأصول، وإجمالي النقدية وما يماثلها، والتغير في النقدية، سوف يحسن من إمكانية الفهم، ومن منفعة القوائم المالية للجهات وتكاملها. حيث تعد تلك المعلومات الأساسية ضرورية للفهم العام للمركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية.

وبناءاً على ما سبق، تتحسن فائدة المعلومات التي توفرها القوائم المالية على نطاق واسع إذا صُنفت بطرق تجعلها قابلة للمقارنة، إذ يجب على جميع هذه المنشآت:

1- عرض الأصول والالتزامات في مجموعات متجانسة مع ترتيبها وتصنيفها بطرق تؤدي إلى توفير معلومات ملائمة عن السيولة، والمرونة المالية.
2- تصنيف وعرض صافي الأصول في ثلاثة مجموعات: أصول الأوقاف، وأصول مقيدة، وأصول غير مقيدة؛ وذلك اعتمادا على وجود قيود يفرضها المتبرع أو الإدارة، أو عدم وجودها، وطبيعة تلك القيود.
3- تجميع وتصنيف عناصر الإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر في مجموعات متجانسة يمكن قبولها، ووضع تقرير عنها، كزيادة أو نقص في صافي أصول الأوقاف، أو الأصول المقيدة، أو غير المقيدة.
4- تصنيف وعرض المتحصلات والمدفوعات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية.

٥-٣ هدف مجموعة القوائم المالية:

طبقا للمعيار البريطاني (الفقرات ١١-١٣)، فإن هدف القوائم المالية والملحوظات المرفقة بها هو توفير معلومات متعلقة بما يلي:

أ- كل ما يتم تلقيه من أموال التبرعات، والتبرعات والأصول الأخرى المودعة بعهدة المنشأة لأي غرض مهما كان، وتوضيح كيفية إنفاقها، واستنفادها خلال السنة، وكيفية استخدام رصيد كل نوع من أموال التبرعات، والتبرعات في نهاية الفترة المحاسبية.

ب- ما تمتلكه من موارد متاحة، وشكل تلك الموارد، وكيفية الاحتفاظ بها في صورة أشكال مختلفة من أموال التبرعات، والتبرعات، كما توفر معلومات عن درجة سيولة الأصول، والقدرة على سداد الديون بوجه عام.

ج- معلومات عن كيفية حصول المنشأة غير الهادفة للربح على مواردها، وكيفية استخدامها في تحقيق أهدافها.

بينما يوضح المعيار الأمريكي (في الفقرة ذات الفقرة رقم ٤) أن الهدف الأساسي للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح يتمثل في توفير معلومات ملائمة؛ لمقابلة الاحتياجات المشتركة للمتبرعين، والأعضاء، والدائنين، وغيرهم ممن يمدون هذه المنشآت بالموارد. ويُعد المستخدمون الخارجيون ذوي احتياجات مشتركة لتحديد ما يلي: (أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة وقدرتها على تقديم تلك الخدمات. (ب) كيفية وفاء المديرين بمسؤولياتهم، وكذلك الجوانب الأخرى لأدائهم. ويمكن القول أن هدف القوائم المالية والملحوظات المرفقة بها هو توفير معلومات متعلقة بما يلي:

أ- مقدار وطبيعة أصول المنشأة، والتزاماتها، وصافي أصولها.

ب- تأثير العمليات، والأحداث، والظروف الأخرى في تغير مقدار وطبيعة صافي الأصول.

ج- مقدار ونوع الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة، والعلاقة بينهما.

د- كيفية حصول المنشأة على النقدية، ومصادر إنفاقها، وكيفية الحصول على القروض وسدادها، والعوامل الأخرى المؤثرة على السيولة.

ه- الجهود المبذولة من جانب المنشأة لتقديم الخدمات وتحقيق الأهداف.

وبناءا على ما سبق؛ تهدف مجموعة القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، إلى توفير معلومات مفيدة لمقدمي الموارد ومستخدمي القوائم المالية بصفة عامة؛

لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بتقديم وتخصيص الموارد للجهات المختلفة، حتى تحقق ما يلي:

أ- يجب أن توفر القوائم المالية لهذه المنشآت معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة، والتزاماتها، وصافي مواردها، حتى تمكن تلك المعلومات مقدمي الموارد وغيرهم من تحديد جوانب القوة و الضعف المالي للمنشأة، وتقييم أدائها خلال الفترة، وتحديد قدراتها على الاستمرار في تقديم الخدمات.

ب- يجب أن توفر القوائم المالية لها المعلومات عن الجهود المبذولة في تقديم الخدمات، وعن إنجازات المنشأة في تحقيق أهدافها، وتقديم معلومات مفيدة متعلقة بتقييم أدائها من خلال القياس الدوري للتغيرات في مقدار وطبيعة صافي مواردها.

ج- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن مقدار تدفقات الموارد الداخلة والخارجة ونوعها خلال الفترة. كما يجب التمييز بين تدفقات الموارد التي تغير صافي الموارد، مثل التدفقات الداخلة كالأتعاب المحصلة أو التبرعات، والتدفقات الخارجة كالأجور والمرتبات؛ عن تلك الموارد التي لا تؤدي إلى أي تغير في صافي الأصول، مثل تلك الناتجة عن عمليات الاقتراض أو شراء المباني، كما يجب تحديد التدفقات الداخلة والخارجة للموارد المقيدة.

د- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن العلاقة بين تدفقات الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة.

هـ- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن جهود المنشآت غير الهادفة للربح في تقديم الخدمات. كما يجب أن تركز تلك المعلومات المتعلقة بالجهود المبذولة في تقديم الخدمات على كيفية استخدام المنشأة لمواردها في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة.

و- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن كيفية حصول المنشأة على النقدية وكيفية إنفاقها و/أو معلومات عن الموارد السائلة الأخرى، وعن القروض وسدادها، وعن العوامل الأخرى التي تؤثر على السيولة المالية للمنشأة.

٥-٣-١ هدف قائمة المركز المالي :

طبقاً للمعيار البريطاني (الفقرة رقم ٢٤٤)، توفر قائمة المركز المالي صورة عن أصول والتزامات المنشأة غير الهادفة للربح في نهاية الفترة المحاسبية، وعن كيفية توزيع الأصول بين الأنواع المختلفة من الأموال. فيتمثل الهدف من قائمة المركز المالي طبقا للمعيار البريطاني (الفقرة رقم ٢٤٥) في عرض الموارد المتاحة للمنشآت غير الهادفة للربح، وتوضيح ما إذا كانت متاحة للاستغلال بحرية كاملة، أو يجب استخدامها في أغراض محددة بسبب

القيود النظامية المفروضة على استخدامها. كما قد توضح أيضاً ماهية الموارد التي يخصصها مجلس الإدارة لاستخدامات مستقبلية معينة. وطبقاً للفقرة ٢٤٧، يجب أن تميز قائمة المركز المالي أيضا، في حدها الأدنى، بين إجمالي الأموال المحتفظ بها كأموال دخل غير مقيدة، وأموال دخل مقيدة وأموال الوقف. كما يجب التمييز بين الأموال المحتفظ بها على أنها أموال وقف دائمة، أو قابلة للاستنفاد في صلب قائمة المركز المالي .

بينما في ظل المعيار الأمريكي (الفقرة رقم ٩)، يمثل الهدف الأساس لقائمة المركز المالي في توفير معلومات ملائمة عن أصول المنشأة، والتزاماتها، وصافي أصولها، والعلاقة بينها في لحظة زمنية معينة. وتستخدم المعلومات التي توفرها قائمة المركز المالي مع المعلومات الأخرى التي توفرها القوائم المالية الأخرى لمساعدة المتبرعين، والأعضاء، والآخرين في تحديد الاتي:-

أ- قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها.

ب- السيولة والمرونة المالية للمنشأة، وقدرتها على مقابلة التزاماتها، ومدى الحاجة إلى تمويل خارجي.

ويمكن توفير تلك المعلومات من خلال تجميع الأصول والالتزامات التي لها الخصائص نفسها في مجموعات متجانسة مقبولة، مثل النقدية وما يماثلها، والحسابات المدينة، والأوراق التجارية، ومخزون المواد الخام، والمهمات، والمبالغ المسددة مقدما كالإيجار، أو التأمين أو غيرها من الخدمات، والاستثمارات قصيرة الأجل، والأصول المستثمرة طويلة الأجل، والأراضي والمباني والمعدات وغيرها من الأصول طويلة الأجل المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات. ولا تصنف النقدية أو غيرها من الأصول التي يقتصر استخدامها لأغراض طويلة الأجل، بناءاً على القيود التي يفرضها المتبرعون ضمن النقدية أو غيرها من الأصول المقيدة والمتاحة للاستخدام حالياً. كما يمكن توفير المعلومات عن السيولة من خلال واحد أو أكثر مما يلي:-

أ- ترتيب الأصول على أساس درجة قربها للتحول إلى نقدية، وترتيب الالتزامات وفقا لدرجة قربها من تاريخ استحقاقها.

ب- تصنيف الأصول والالتزامات إلى متداولة وغير متداولة.

ج- الإفصاح عن المعلومات الملائمة المتعلقة بالسيولة من خلال الملحوظات المرفقة بالقوائم المالية، مع إيضاح القيود المفروضة على استخداماتها أن وجدت.

يوضح المعيار الأمريكي (الفقرات ١٣-١٥) ضرورة أن تعرض قائمة المركز المالي للمنشآت غير الهادفة للربح ثلاثة فئات لصافي الأصول هي: صافي أصول الأوقاف، وصافي الأصول المقيدة، وصافي الأصول غير المقيدة، طبقاً للقيود التي يضعها المتبرعون. ويجب عرض المعلومات المرتبطة بطبيعة الأنواع المختلفة من أصول الأوقاف وقيمها، أو أصول مقيدة في صلب قائمة المركز المالي، أو ضمن الملحوظات المرفقة للتمييز بين القيود المفروضة على ما يأتي: (أ) أصول مثل الأرضي أو الأعمال الفنية التي يتبرع بها لاستخدامها في أغراض معينة، ويتم الاحتفاظ بها، ولا يتم بيعها، أو (ب) أصول يتبرع بها، بشرط استثمارها؛ لتوفير مصدر دائم للدخل. وتنتج تلك الأصول من التبرعات، وأوقاف التركات، التي يترتب عليها أموال أوقاف دائمة. وبالمثل يجب عرض صافي الأصول المقيدة على أنها بند مستقل في القوائم المالية أو الملحوظات المرفقة؛ للتمييز بين تلك القيود المؤقتة والمتعلقة بما يأتي: (أ) مساندة أنشطة تشغيلية معينة. (ب) الاستثمار وفقا لشروط معينة. (ج) الاستخدام في وقت محدد في المستقبل. (د) الحصول على أصول طويلة الأجل.

كما قد تقضي القيود التي يفرضها المتبرعون بأن تستخدم الموارد في وقت لاحق، أو بعد تاريخ محدد (قيود الوقت) أو أن تستخدم في غرض معين (قيود الهدف) أو كليهما. فقد تستخدم التبرعات النقدية أو غيرها من الأصول؛ لتوفير مصدر للدخل لفترة محددة، كما قد يستخدم هذا الدخل لأغراض محددة، تمثل قيودا مرتبطة بقيدي الوقت والهدف، وتلك التبرعات يطلق عليها مصطلح أوقاف. إذ قد تكون أموال الوقف في صورة نقدية، أو أوراق مالية، أو أصول أخرى يتم تخصيصها لغرض توفير دخل للمنشأة. وقد يكون استخدام أصول تلك الأموال مقيداً بصفة دائمة أو بصفة مؤقتة أو غير مقيد. فيمكن تخصيص أموال الأوقاف من خلال تقديم تبرعات، أو أوقاف تركات مقيدة من قبل الواهب، بغرض تقديم وقف دائم يوفر مصدر دائم للدخل، أو بغرض تقديم وقف لأجل، بحيث يوفر دخل للمنشأة خلال فترة محددة. بالإضافة إلى ذلك؛ فإنه يجب المحافظة بصفة دائمة على أصول أموال الأوقاف الدائمة، وعدم استنفادها أو إنفاقها، ويتم تصنيفها ضمن صافي أصول الأوقاف. كما يجب المحافظة على أصل الأوقاف لأجل خلال فترة محددة، ويتم تصنيفها ضمن صافي الأصول المقيدة.

وطبقاً للمعيار الأمريكي (الفقرة رقم ١٦)، تنتج صافي الأصول غير المقيدة بصفة عامة من الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمات، وإنتاج وتسليم السلع،

وتلقي التبرعات غير المقيدة، واستلام التوزيعات أو الدخل المستلم من الاستثمار في أصول مولدة للدخل، مخصوما منها المصروفات التي تحملتها المنشأة في سبيل تقديم الخدمات، وإنتاج السلع وتوزيعها، وجمع التبرعات وأداء الوظائف الإدارية. ويتمثل القيد الوحيد المفروض على صافي الأصول غير المقيدة في مجموعة القيود التي يفرضها مجلس الإدارة، والتي ترتبط بطبيعة المنشأة والبيئة التي تعمل في إطارها، أو بالأغراض المحددة عند تأسيس المنشأة، أو بالأنظمة المرعية، بالإضافة إلى القيود الناتجة من الاتفاقيات التعاقدية مع الموردين، والدائنين وغيرهم من الأطراف التي تدخل في تعاملات مع المنشأة. وتعد المعلومات المتعلقة بالقيود التعاقدية بما فيها شروط القروض، والتي قد يتم توفيرها في شكل ملحوظات مرفقة بالقوائم المالية، مفيدة للمستفيدين وبالمثل تعد المعلومات المتعلقة بالقيود التي تفرض ذاتيا مفيدة بما فيها المعلومات عن القرارات الاختيارية لمجلس إدارة المنشأة لتخصيص جزء من صافي الأصول غير المقيدة على أنها أوقاف؛ حيث يتم توفيرها في شكل ملحوظات أو في صلب القوائم المالية.

كما يوضح المعيار الأمريكي (الفقرة رقم ٨٤) أن قائمة المركز المالي يجب أن تعرض الإجماليات المجمعة لأصول المنشأة، والتزاماتها، وصافي أصولها. حيث تعد هذه الإجماليات مفيدة في تحديد العلاقات المتداخلة بين أصول المنشأة والتزاماتها. وهذه الإجماليات مع المعلومات المتعلقة بمكونات الأصول والالتزامات وصافي الأصول تعد ضرورية لفهم المركز المالي للمنشأة. كما أوصت اللجنة المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي AICPA صراحة بأن إجمالي صافي الأصول المجمعة للمنشأة يجب عرضها في قائمة المركز المالي .

والخلاصة، فإن المعيار البريطاني يركز على كيفية تجميع وتصنيف معلومات قائمة المركز المالي أكثر من توضيحه للهدف الأساسي، والأهداف الفرعية للقائمة، بينما يوضح المعيار الأمريكي بشكل تفصيلي الهدف الأساسي والأهداف الفرعية لقائمة المركز المالي، وكيفية تحقيق تلك الأهداف والفائدة من خلال آليه تجميع وتصنيف معلومات قائمة المركز المالي . كما يوضح المعيار الأمريكي، بخلاف المعيار البريطاني، بشكل دقيق؛ الأنواع المختلفة لصافي الأصول، والقيود المختلفة التي قد تفرض على استخدام الأصول المتبرع بها، وأمثلة عليها.

٥-٣-٢ هدف قائمة الأنشطة:

طبقاً للمعيار البريطاني (الفقرة رقم ٨٣)، تعد قائمة الأنشطة المالية قائمة محاسبية مستقلة، هدفها إظهار كل الموارد الداخلة والمستنفدة من قبل المنشأة غير الهادفة للربح خلال السنة، وذلك لكل بنود الأموال. فيتم تصميمها بحيث توضح كيفية استخدام المنشأة لمواردها في دعم مقاصدها المتعلقة بتوفير الإعانات والمساعدات لمستحقيها. كما أنها تكشف عن مدى وجود صافي تدفقات داخلة أو خارجة من الموارد؛ بما في ذلك المكاسب والخسائر الرأسمالية على الأصول، وتوفر تسوية لكل التحركات في أموالها.

بينما يوضح المعيار الأمريكي (الفقرة رقم ١٧) أن الهدف الأساسي لقائمة الأنشطة يتمثل في توفير معلومات ملائمة عن الآتي: (أ) تأثير المعاملات، والأحداث، والظروف الأخرى على مقدار صافي الأصول وطبيعتها. (ب) معلومات ملائمة عن العلاقة بين المعاملات، والظروف، والأحداث الأخرى. (ج) معلومات ملائمة عن كيفية استخدام الموارد في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة. وعلى هذا يجب أن تساعد المعلومات التي توفرها قائمة الأنشطة والمعلومات المرفقة بها، والمعلومات بالقوائم المالية الأخرى المتبرعين، والدائنين وغيرهم في:-

أ- تقييم أداء المنشأة خلال الفترة.

ب- التعرف على جهود المنشأة المبذولة في تقديم الخدمات وقدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات.

ج- تحديد كيفية وفاء مديري المنشأة بمسؤولياتهم، والجوانب الأخرى لأدائهم.

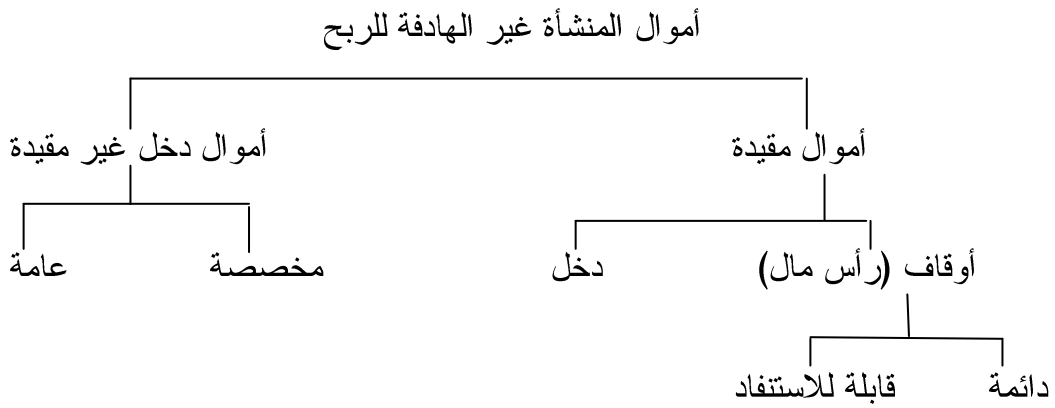
وبهذا يجب أن تعنى قائمة الأنشطة التي تعدها المنشآت بصفة عامة، بحيث تعرض مقدار التغير في صافي الأصول خلال الفترة، مستخدمة في ذلك مصطلح وصفي مثل التغير في صافي الأصول.

كما قررت اللجنة المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي AICPA أن المنشآت غير الهادفة للربح يجب أن تعرض ثلاث فئات لصافي الأصول: الأوقاف، والمقيدة، وغير المقيدة. وقد أوصت بأن على المنشآت أن تستخدم تلك المصطلحات في قوائمها المالية، نظراً إلى أن المعلومات عن تأثير القيود المفروضة من جانب المتبرعين على صافي الأصول تعد ملائمة لمستخدمي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح. وتلقي القيود التي يفرضها المتبرع بالمسؤولية على إدارة المنشأة للتحقق من استخدامها

للأصول المتبرع بها، وفقا للشروط. كما قد تؤثر القيود التي يضعها المتبرع على أداء المنشأة وقدرتها على توفير مستوى مرضٍ من الخدمات، حين يضع المتبرع حدودا على استخدام الموارد. أن المعلومات المرتبطة بمدى تحمل المديرين لمسؤولياتهم تجاه الموارد التي يفرض عليها قيود من قبل المتبرعين؛ تعد أيضا مفيدة في تقييم أداء المنشأة.

وبالمثل، فطبقاً للمعيار البريطاني (الفقرة رقم ٨٣) يجب تحليل موارد المنشأة الداخلة والمستنفدة، في قائمة الأنشطة المالية، بحيث تمكن القارئ من معرفة مصدر تلك الموارد، وأوجه إنفاقها خلال السنة. وبحد أدنى، يجب التمييز بين أموال الدخل غير المقيدة، وأموال الدخل المقيدة، وأموال الأوقاف؛ فيمكن تصنيف كل الموارد الداخلة والمستنفدة بين تلك البنود من الأموال (الشكل ١) ولكن ليس من الضروري أن يكون لدى المنشأة الأنواع الثلاثة من الأموال.

شكل رقم ١- أنواع أموال المنشآت غير الهادفة للربح



فطبقاً للمعيار البريطاني (الفقرات رقم ٦٧-٧١)، يوجد لدى معظم المنشآت غير الهادفة للربح أموال، يكون لمجلس الإدارة صلاحية استخدامها في الأغراض العامة للمنشأة، كما هو منصوص عليها في الوثائق المنظمة لعمل الجمعية؛ ويطلق على تلك الأموال أموالاً غير مقيدة؛ أحيانا يطلق عليها أموالاً عامة، وذلك بسبب الحرية المطلقة الممنوحة للقيمين في استخدامها في أي من أغراض الجمعية. إذ يعد الدخل المتولد عن الأصول المحتفظ بها ضمن الأموال غير المقيدة دخلاً غير مقيد. كما يمكن لمجلس الإدارة تخصيص جزء من أموال المنشأة غير المقيدة لاستخدامها في أغراض مستقبلية معينة. ويطلق على تلك المبالغ أموالاً مخصصة لغرض معين ويجب المحاسبة عنها بوصفها جزءاً من أموال المنشأة غير المقيدة. إذ يمتلك مجلس الإدارة سلطة مطلقة في إعادة تخصيص تلك الأموال ضمن الأموال غير المقيدة.

كما تحتفظ كثير من المنشآت غير الهادفة للربح بأموال يمكن استخدامها لأغراض معينة فحسب، ضمن أهدافها الموضوعة. وتعد تلك الأموال أموالاً مقيدة، ويجب المحاسبة عنها بشكل منفصل. وقد يفرض القيد على استخدام الدخل أو رأس المال أو كليهما. ويخضع قانوناً الدخل المتولد من الأصول المحتفظ بها ضمن الأموال المقيدة (مثل الفوائد) للقيد نفسة المفروض على المال الأصلي، إلا في إحدى الحالات التالية: (أ) عندما تنص شروط القيد الأصلي تحديداً بخلاف ذلك (على سبيل المثال، طبقاً لرغبة الواهب المصرح بها) أو (ب) تعد الأموال المقيدة أموال أوقاف، يمكن استنفاد الدخل المتولد عنها طبقاً لاختيار مجلس الإدارة.

تعد (الأوقاف) أحد أشكال الأموال المقيدة، التي يتم اقتناؤها لمصلحة المنشأة غير الهادفة للربح لتكون رأس مال للجمعية. وعندما يستوجب على مجلس الإدارة

الاحتفاظ بمال الأوقاف بصفة دائمة، يطلق على المبلغ أوقافاً دائمة. حيث تتمثل أموال الأوقاف الدائمة في شكل أصول استثمارية و/أو أصول يتم استخدامها في أغراض خاصة بالمنشأة. وعادة لا يمكن استنفاد تلك الأموال كما لو كانت دخل للجمعية. في بعض الحالات، قد تكون لدى مجلس الإدارة سلطة تحويل رأس مال الأوقاف إلى دخل للجمعية، وفي تلك الحال يطلق على أموال الأوقاف أوقافاً قابلة للاستنفاد.

وطبقاً للمعيار الأمريكي (الفقرة ذات الرقم ١٩)، تعرض قائمة الأنشطة مقدار التغير في صافي أصول الأوقاف، وصافي الأصول المقيدة، وصافي الأصول غير المقيدة خلال الفترة، حيث تؤدي الإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر إلى زيادة صافي الأصول أو تخفيضها. أما الأحداث الأخرى مثل رفع القيود المفروضة من جانب المتبرع، فتزيد فئة من الأصول، وتنقص فئة أخرى في الوقت نفسة، كما أن ذلك يجب أن يعرض على أنه عناصر منفصلة (مستقلة). وغالبا ما يتم توفير معلومات عن الإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر، وإعادة التصنيف عن طريق تجميع العناصر ذات الخصائص المتشابهة في مجموعات متجانسة ذات معنى، إذ تعرض قائمة الأنشطة الإيرادات على أنها زيادة في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم تكن الأصول التي تم الحصول عليها مفروضاً عليها قيود من جانب المتبرع. فمثلا أتعاب الخدمات المقدمة، ودخل الاستثمارات غالبا ما تكون غير مقيدة، أما الدخل من التبرعات أو الأوقاف المقيدة التي تخضع لقيود المتبرع، فتزيد صافي الأصول المقيدة، أو صافي أصول الأوقاف. وتعرض قائمة الأنشطة المصروفات على أنه نقص في صافي الأصول غير المقيدة.

طبقاً للمعيار الأمريكي ١١٧ (الفقرة ذات الرقم ٢٢) ، تعرض قائمة الأنشطة المكاسب والخسائر المحققة من الاستثمارات، أو الأصول الأخرى (أو الالتزامات) على أنه زيادة أو نقص في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامها مقيدا مطلقا أو مؤقتة بشروط واضحة من جانب المتبرع، أو النظام. فمثلا يجب عرض صافي مكاسب الأصول المستثمرة على أنه زيادة في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامه مقيدا لغرض معين أو لفترة قادمة. وإذا قرر مجلس الإدارة أن النظام يطالب المنشأة بحجز جزء بصفة دائمة من مكاسب الأصول المستثمرة لأموال الأوقاف؛ فإن هذا الجزء سوف يعرض على أنه زيادة في صافي الأصول المقيدة مطلقا.

ولا يمنع تصنيف الإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر إلى فئات لصافي الأصول، من تصنيف إضافي في قائمة الأنشطة. فمثلا داخل فئة أو فئات التغير في صافي الأصول، يمكن للمنشأة تقسيم العناصر إلى تشغيلية وغير تشغيلية، قابلة للإنفاق، وغير قابلة للإنفاق، مكتسبة وغير مكتسبة، متكررة وغير متكررة، أو بطرق أخرى. فيعد المعيار الأمريكي في هذا الشأن محايداً تجاه التشجيع أو عدم التشجيع على إجراء التصنيفات الإضافية، ومع ذلك فنظراً إلى أن بعض المصطلحات مثل الدخل التشغيلي، والربح التشغيلي، والفائض التشغيلي، والعجز التشغيلي تستخدم بمعاني مختلفة؛ فإن الأمر يتطلب مقياساً متفقاً عليه بحيث تعرض القوائم المالية، على الأقل، التغير في صافي أصول الفترة.

كما نص المعيار الأمريكي (الفقرات ذوات الأرقام ٢٦-٢٨) على أنه لكي يتعرف المتبرعون أو الدائنون وغيرهم على الجهود التي تبذلها المنشأة في تقديم الخدمات من مثل تكلفة الخدمات، وكيفية استخدام المنشأة لمواردها؛ فإن قائمة الأنشطة والملحوظات المرفقة بالقوائم المالية، سوف توفر معلومات عن المصروفات، على أساس وظيفي، طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة والأنشطة المساندة، وتتمثل هذه البرامج والأنشطة في:

أ- برامج الخدمات: وهي تمثل برامج خدمات الأنشطة التي يترتب عليها سلع وخدمات توزع على المستفيدين، والعملاء، والأعضاء لتحقيق الغرض أو المهمة التي كانت وراء تأسيس المنشأة. فيعد تقديم تلك الخدمات الغرض الرئيس والمنتج النهائي للمنشأة، وغالبا ما يرتبط بالعديد من البرامج الرئيسة؛ فمثلا الجامعات الكبرى ربما يكون لديها برامج لتثقيف الطلاب، وبرامج بحثية، ومثلها المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية، ربما يكون لديها برامج للخدمات الصحية والأسرية، والبحثية ، وتلك المتعلقة بالعلاقات العامة وغيرها.

ب- الأنشطة المساندة: تمثل الأنشطة المساندة جميع أنشطة المنشآت غير الهادفة للربح بخلاف برامج الخدمات، وتتضمن غالباً الأنشطة المتعلقة بالإدارة العامة، وبزيادة حجم الأموال، وبتطوير أنشطة العضوية، وبالأنشطة الإدارية والعمومية التي تتضمن إدارة العمل، والمحاسبة، وإعداد الموازنات والتمويل وغيرها من الأنشطة الإدارية والعمومية بخلاف تلك المرتبطة مباشرة ببرامج الخدمات. حيث تتضمن أنشطة زيادة حجم الأموال الاتصال بالمتبرعين، وتعريف الأفراد بالأنشطة، والحاجة إلى التمويل، وتوزيع قائمة بالأموال المطلوبة.

٥-٣-٣ هدف قائمة التدفقات النقدية:

طبقاً للمعيار البريطاني (الفقرة ذات الرقم ٣٥١)، يتمثل الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية في توضيح النقدية المستلمة والمستخدمة من قبل المنشآت غير الهادفة للربح خلال الفترة المحاسبية. وبالمثل، ينص المعيار الأمريكي (الفقرة ذات الرقم ٢٩) على أن الهدف الأساسي لقائمة التدفقات النقدية يتمثل في توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. وقد ناقش معيار العرض والإفصاح الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين أهمية تلك المعلومات في مساعدة المستثمرين، والدائنين وغيرهم.

وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى أن المعيار الأمريكي (الفقرة ذات الرقم ٣٠) قد عدل بعض فقرات المعيار الموسوم بالرقم ٩٥، والمتعلق بقائمة التدفقات النقدية؛ ليغطي بهذا التعديل المنشآت غير الهادفة للربح؛ حيث جعل المعيار يشمل في نطاقه هذه المنشآت، كما أشار إلى وجوب استخدام مصطلح المتبرعين، وقائمة الأنشطة، والتغير في صافي الأصول؛ عند الحديث عن تلك المنشآت.

وبناءاً على ما سبق؛ فان قائمة التدفقات النقدية تهدف إلى توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. فالمتبرعون أو الدائنون وغيرهم يهتمون اهتماما مباشراً بقدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها، بما لا يؤثر على قدرتها في الاستمرار في تقديم خدماتها. ولذلك، فإنه يجب أن تحوي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح على معلومات عن تدفقاتها النقدية. وتعد المعلومات التالية مفيدة لغرض تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها، ومدى حاجتها لتمويل خارجي:

١- الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل.
٢- الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في تسديد القروض.
٣- الأموال الناتجة من استثمارات جديدة، أو من استثمارات مقيدة، وفقا لشروط المتبرع للاستخدام في أغراض طويلة الأجل، أو المستخدمة في استثمارات جديدة.
٤- التدفقات النقدية الأخرى.

بناءاً على ما سبق، يجب أن تعرض قائمة التدفقات النقدية شرحاً للتغير في النقد والأموال المماثلة للنقد، وأن تبين جميع أوجه التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وصافي تأثيرها على النقد والأموال المماثلة للنقد خلال الفترة المحاسبية. ويقصد بالأموال المماثلة للنقد الاستثمارات القصيرة

الأجل، أو الاستثمارات غير المقيدة من قبل المتبرع، والقابلة للتحويل إلى مبالغ نقدية بقيم معلومة، والتي يكون تاريخ استحقاقها من القرب بحيث يكون خطر التغير في قيمتها، نتيجة للتغيرات في أسعار العائد ضئيلا. ومن أمثلتها السندات الحكومية، والأوراق التجارية التي تكون مدة استحقاقها عند إصدارها أقل من ثلاثة أشهر.

كما يجب أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية عرضاً للمعلومات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وذلك حسب الآتي:

أ- يجب أن يُظهر التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية النقد المستلم، والنقد المستخدم في أنشطة التشغيل. ويشمل ذلك النقد المحصل من (أو المدفوع على) الأنشطة المستمرة وغير المستمرة، والبنود الاستثنائية التي لا تندرج تحت بندي الاستثمار والتمويل.

ب- يتعين عرض التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية في القوائم المالية على نحو مفصل؛ مع بيان المصادر الرئيسة لإجمالي النقد المحصل والمدفوع. ويمثل التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية المتعلقة بمنح القروض وتحصيلها، وبيع وشراء الأصول الثابتة، والأصول غير الملموسة، والاستثمارات المقيدة، وفقا لشروط المتبرع للاستخدام في أغراض طويلة الأجل.

ج- يجب عرض التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية في القوائم المالية، على نحو مفصل مع بيان المصادر الرئيسة لإجمالي النقد المحصل والمدفوع. ويمثل التدفق النقدي التمويلي الموارد النقدية المحصلة من التبرعات، ودخل الاستثمار المخصص، وفقاً لشروط المتبرع، للحصول على مباني أو تحسين المعدات والآلات، وأي أجهزة أخرى، أو أصول طويلة الأجل أخرى، أو تكوين وقف دائم أو زيادته، أو وقف مشروط، والاقتراض قصير المدى وطويله، والنقد المدفوع لسداده.

٥-٤ هدف الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية:

لم يتضمن المعيار الأمريكي تفاصيل حول ماهية الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وطبيعتها، أما حسب المعيار البريطاني (الفقرات ذوات الأرقام ٣٥٥-٣٧٠)، فإن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ تهدف إلى توفير معلومات توضح السياسات المحاسبية المتبعة، كما تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات المعروضة بالقوائم المالية، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة. وتشمل الإيضاحات المرفقة تحليلاً للأرقام الواردة بالقوائم المالية، وتفسيراً للعلاقات القائمة بين تلك

الأرقام، ويشمل ذلك السياسات المحاسبية، والمبادئ، والأسس، والفروض والقواعد التي يتم بناءاً عليها الاعتراف بالمعاملات الاقتصادية، وعرضها بالقوائم المالية. ويلحق بذلك أساليب التقدير التي تتطلب قدراً من الحكم الشخصي عند تسجيل قيمة الموارد الداخلة والخارجة، والأصول والالتزامات. كما يجب على مجلس إدارة المنشأة توضيح السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة البنود ذات الأهمية النسبية. ويكفي أن يكون الإيضاح مختصراً، بشرط أن يكون واضحاً ودقيقاً وسليماً. كما يجب الإفصاح بالتفصيل عن أي تغييرات تطرأ على السياسات المتبعة؛ يترتب عليها تسويات جوهرية للفترات السابقة. وفيما يلي أمثلة لبعض الأمور التي تتطلب توضيحاً للسياسات المحاسبية المتبعة:

أولا: إيضاحات خاصة بالموارد الداخلة من الإيرادات: يجب تحليل الإيرادات طبقاً للنشاط الذي تولدت عنة تلك الموارد. ويجب تجميع وفصل تلك الإيرادات المتولدة عن أنشطة خيرية عن تلك المتولدة عن أنشطة تهدف أساسا إلى توليد أموال. إذ يجب الإفصاح عن السياسات المتبعة في إدراج كل نوع من أنواع الإيرادات، ذات الأهمية النسبية. فعادةً يتم ذلك وفقا لأساس الاستحقاق، ولكن قد تظهر الحاجة لإدراج تفاصيل أكثر في بعض الحالات، من مثل:

أ- توصيف لتوقيت كون الوقف مستحقاً.
ب- أساس الاعتراف بالتبرعات العينية، والخدمات والتسهيلات المتبرع بها، مع العناية بتحديد الحالات التي لا يتم إدراج تلك البنود بقائمة الأنشطة المالية، وأساليب التقييم المتبعة.
ج- أساس الاعتراف بكل المنح المستحقة، بما في ذلك منح الأصول الثابتة، وكيفية تحليل المنح بين الأنواع المختلفة من الموارد الداخلة.
د- حالات تأجيل الاعتراف ببعض الموارد الداخلة، مع ذكر الأساس المتبع في التأجيل.
ه- أساس الاعتراف باشتراكات العضوية.
و- أساس كون الموارد الداخلة من أموال الوقف مقيدة أو غير مقيدة.
ز- مدى إدراج أي من الموارد الداخلة بالصافي، بعد خصم النفقات في قائمة الأنشطة المالية والسبب وراء ذلك.

ثانيا: إيضاحات خاصة بالموارد المستنفدة في النفقات والتكاليف: تشتمل تلك الإيضاحات على:

أ- وجوب الإفصاح عن سياسة الاعتراف بالالتزامات. وفي حال إدراج التزامات مثل المخصصات؛ فإنه يجب توضيح النقطة التي عندها يصبح المخصص ملزماً، والأساس المعتمد لأي من عوامل الخصم المستخدمة في احتساب القيمة الحالية للتعهدات طويلة الأجل. ويعد ذلك قابلاً للتطبيق على المنح؛ إذ يجب توضيح السياسة المتعلقة بها بشكل منفصل.

ب- وجوب الإفصاح عن السياسة المتبعة في تصنيف الموارد المستنفدة، تحت تبويبات النشاط الملائمة، والتي تستخدم فيها تلك الموارد، إذ يجب توضيح السياسة المتبعة لتصنيف الموارد المستنفدة ضمن:

(١) تكاليف توليد الأموال؛ إذ تتعلق بعض التكاليف بتوليد الموارد الداخلة من المصادر الأخرى بخلاف الأنشطة الخيرية. وتشتمل العناصر الأساسية للتكاليف التي تندرج تحت هذا البند؛ تكاليف الأنشطة التجارية التمويلية، التي تتضمن تكلفة البضاعة المباعة، والتكاليف الأخرى ذات الصلة؛ وتكاليف إدارة الاستثمارات بهدف توليد الدخل والمحافظة على رأس المال.

(٢) تكاليف الأنشطة الخيرية؛ وتشمل كل الموارد المستنفدة من قبل الجمعية في تقديم السلع والخدمات، بما في ذلك البرامج والمشروعات الموجهة؛ لتحقيق أغراضها وأهدافها الخيرية.

(٣) تكاليف الحوكمة؛ مثل تكاليف المراجعة الداخلية والخارجية، والاستشارات القانونية والتكاليف المرتبطة بالمتطلبات التأسيسية (القانون الأساسي) والنظامية مثل تكاليف عقد اجتماعات مجلس الإدارة، وإعداد القوائم المالية.

ج- الطرق والمبادئ المستخدمة في تخصيص وتوزيع كل التكاليف بين بنود الأنشطة المختلفة للموارد المستنفدة في الفقرة (ب) الآنفة الذكر. ويجب تضمين هذا الإفصاح الأساس المستخدم مثل ساعات العمل، أو مرتبات العاملين، أو المساحة المشغولة، أو أي أساس أخر. وعندما تكون التكاليف التي يتم تخصيصها وتوزيعها ذات أهمية نسبية؛ فمن الضروري إدراج تفاصيل أكثر حول الطريقة المستخدمة في التخصيص، بما في ذلك النسب المستخدمة عند إجراء التخصيص.

ثالثا: إيضاحات خاصة بسياسات الأصول: يجب الإفصاح عن سياسة المنشأة المتبعة في رسملة الأصول الثابتة والتي تشتمل على:

أ- توضيح لكيفية إدراج كل فئة من الأصول (بالتكلفة، أو بالقيمة المقدرة أو بالقيمة المعاد تقييمها) وماهية طريقة التقييم المستخدمة.

ب- توضيح ماهية الأصول الثابتة التي لا يتم رسملتها.

ج- معدلات الإهلاك المطبقة على كل فئة من فئات الأصول الثابتة.

د- السياسة المتبعة في فحص وتقييم الهبوط في قيمة الأصول الثابتة.

٦- محدودية استخدام القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح:

تمثل القوائم المالية ذات الغرض العام، المصدر الوحيد للمعلومات التي يحتاج إليها المستفيدون خارج المنشأة، عند اتخاذ قرارات تتعلق بها. فاتخاذ قرارات ذات غرض عام تتعلق بهذه المنشآت يتطلب معلومات مختلفة يدخل بعضها في نطاق ما يمكن لقوائمها المالية توفيره، ويخرج بعضها عن هذا النطاق. فطبقاً للمعيار البريطاني؛ يُعد تركيز القوائم المالية لهذه المنشآت على قياس الأداء المالي، وتجاهلها لجوانب الأداء غير المالي لا يساعد في مد القارئ بصورة واضحة عن إنجازات المنشأة فيما يتعلق بما قامت به من أنشطة، وما قامت بإنفاقه من موارد في سبيل أداء تلك الأنشطة. ففي ظل غياب تلك المعلومات، تتقلص قيمة الحسابات وأهميتها بشكل جوهري بالنسبة للقارئ. حيث لا تستوفي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وحدها كل احتياجات المستخدمين من المعلومات؛ مما يؤدي إلى قيامهم باستكمال تلك المعلومات التي يحصلون عليها من القوائم المالية بمعلومات من مصادر أخرى.

وكما توجد قيود على قدرة تلك القوائم المالية في إظهار الأثر الكلي لمعاملات وأنشطة المنشأة؛ فإنها كذلك لا توفر معلومات عن بعض الأمور، مثل تلك المتعلقة بالهياكل المالية والتشغيلية، وآليات الحوكمة، وسياسات الإدارة المتبعة من قبل المنشأة، حيث لا تستطيع القوائم المالية للجهات وحدها تقديم صورة واضحة لما قامت به المنشأة من أعمال أو لما حققته من إنجازات أو ما ترتب على تلك الإنجازات من آثار. ويرجع السبب الرئيس في ذلك إلى وجود العديد من المجالات التي لا يمكن قياسها في صورة نقدية؛ لصعوبة القيام بذلك وضعف موضوعيته.

كما يوضح المعيار الأمريكي أن أهداف وقدرات القوائم المالية ذات الغرض العام تعد محدودة؛ فهي لا تشبع احتياجات جميع المستخدمين المحتملين على قدم المساواة، فالقوائم المالية تعد مفيدة لمجموعات من المستخدمين الخارجين مثل المتبرعين والدائنين والمستخدمين للقوائم المالية الذين لديهم احتياجات مشابهة. أما الهيئات النظامية، وعلى الرغم من اهتمامها بتلك المعلومات المالية، فلديها غالبا احتياجات خاصة لا تستطيع القوائم المالية ذات الغرض العام تلبيتها، إلا أن تلك الهيئات تمتلك السلطة للمطالبة بالمعلومات لمقابلة احتياجاتهم.

بناءاً على ما سبق، تتبع حدود استخدام القوائم المالية لهذه المنشآت من مصدرين هما:

أ - صعوبة توفير معلومات معينة عن المنشأة من خلال القوائم المالية.

ب- التناقض المحتمل بين احتياجات بعض قطاعات المستفيدين إلى معلومات معينة، والاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلى المعلومات.

٦-١ صعوبة توفير معلومات معينة عن أداء المنشأة غير الهادفة للربح:

٦-١-١ صعوبة تقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة:

لا تختص القوائم المالية لهذه المنشآت بتقديم معلومات يمكن استخدامها في تقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة نفسها. ومع ذلك فإن المعلومات التي تشملها هذه القوائم عن أداء المنشأة تعد مفيدة لتقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها تجاه المتبرعين والدائنين والأعضاء والمنتفعين.

٦-١-٢ صعوبة تقييم نجاح المنشأة في تحقيق أهداف غير مالية:

لا تستوفي القوائم المالية للمنشأة وحدها كل احتياجات المستخدمين من المعلومات، نظراً إلى أنه توجد قيود على قدرة تلك القوائم المالية في إظهار الأثر الكلي لمعاملات المنشأة وأنشطتها. فالقوائم المالية لا تستطيع بشكل موضوعي أن تعرض المعلومات غير المالية بشكل قابل للمقارنة بين المنشآت غير الهادفة للربح، أو المقارنة بين فترة وأخرى للمنشأة نفسها. كما أنها غير قادرة على توفير معلومات مثل تلك المتعلقة بالهياكل المالية والتشغيلية، وآليات الحوكمة، وسياسات الإدارة المتبعة من قبل المنشأة.

٦-٢ التناقض المحتمل بين احتياجات المستفيدين للمعلومات:

٦-٢-١ أن أهداف وقدرات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تعد محدودة، فهي لا تشبع احتياجات جميع المستخدمين المحتملين على قدم المساواة؛ فالقوائم المالية تعد مفيدة لمجموعات من المستخدمين الخارجيين مثل المتبرعين والدائنين والذين لديهم احتياجات مشابهة، إما الجهات التي لها احتياجات خاصة مثل الهيئات النظامية والرقابية؛ فمع اهتمامهم بتلك المعلومات المالية، إلا أن لديهم غالبا متطلبات خاصة لا تستطيع القوائم المالية لهذه المنشآت تلبيتها، إلا أنها تمتلك السلطة للمطالبة بالمعلومات لمقابلة احتياجاتها.

٦-٢-٢ قد لا تحتوي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح على معلومات يمكن استخدامها بدون تعديل؛ لتحديد الإعانة الحكومية المستحقة للمنشأة. ويرجع ذلك إلى أن السياسات المتعلقة بالإعانات الحكومية تركز عادة على جوانب اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية، قد تتطلب معايير محاسبة تختلف عن المعايير التي تلائم أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام.

وعلى الرغم من ذلك تعد القوائم المالية ذات الغرض العام لهذه المنشآت مدخلا مناسبا بعد التعديل المناسب؛ للوفاء بأغراض الإعانة الحكومية.

٦-٢-٣ لا تختص القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بتقديم معلومات يمكن استخدامها – دون تعديل – لإعداد الحسابات القومية؛ إذ أن هذه القوائم ترتبط بمنشأة معينة، ولا تحتوي على مقياس مباشر للقيمة التي تضيفها المنشأة للاقتصاد القومي بصفة عامة.

٧- مقارنة البيان المقترح مع ما يماثله في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة:

تعد مقارنة أهداف استخدام القوائم المالية ومحدوديتها للمنشآت غير الهادفة للربح مع ما يماثلها في الولايات المتحدة، والمملكة المتحدة، مفيدة في فهم أهمية هذه التوصيات. وقد اختيرت هذه الدول لتكون أساساً للمقارنة؛ نظراً لكونها دولاً رائدة في وضع معايير للمحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح. ويوضح الملحق (أ) ملخصاً لتلك المقارنة، إذ تمت مقارنة هذا البيان مع البيانات التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي للمنشآت غير الهادفة للربح. كما تمت المقارنة مع البيان الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الإنجليزي في مارس ٢٠٠٥م بعنوان (المحاسبة والإفصاح في الجمعيات الخيرية: بيان بالممارسات المقترحة). وهو البيان الوحيد الشامل الذي أعدة المجلس حتى تاريخ إعداد هذا البيان ليكون جزءاً من الدراسة التي يجريها لإعداد معايير للمحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح. ويتضح من المقارنة أن هناك بعض أوجه التشابه والاختلاف بين ما ورد في البيان السعودي، والبيان الأمريكي، والبيان الإنجليزي، وتتلخص أوجه التشابه في التركيز على الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين، وبصفة خاصة المتبرعين، والأعضاء، والدائنين، وغيرهم من الذين يمدون المنشآت غير الهادفة للربح بالموارد. وتتلخص أوجه الاختلاف في درجة التحديد التي أضيفت على حدود الاستخدام.

٨- مقارنة الأهداف الواردة بهذا البيان بالأهداف الواردة بمعيار أهداف المحاسبة المالية:

قامت الدراسة بمقارنة هذا البيان، مع البيان الذي أصدرته لجنة معايير المحاسبة – الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين بعنوان (أهداف المحاسبة المالية)، وهو البيان الوحيد الشامل الذي أعده المجلس عن أهداف المحاسبة المالية للجهات الهادفة للربح، وذلك بغرض تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت الأعمال، وأهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية. ويوضح الملحق (ب) ملخصاً لتلك المقارنة. وقد أعد هذا

البيان استنادا على منهجية وهيكلية معيار أهداف القوائم المالية والخاص بالمنشآت الهادفة للربح، حيث تعتمد كلا المجموعتين من الأهداف على فكرة أساسية مؤداها أن مفاهيم ومعايير المحاسبة المالية والتقرير المالي يجب أن تكون قائمة على مدى الملاءمة لعملية اتخاذ القرار؛ لذلك يعتمد تحديد الأهداف الواردة بهذا البيان والواردة بمعيار أهداف المحاسبة المالية على ما يلي:

أ- تحديد فئات المستفيدين من المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وطبيعة ما يقومون باتخاذه من قرارات.

ب- الاهتمامات والمصالح المشتركة لفئة المستفيدين، واحتياجاتهم من المعلومات اللازمة، لتعزيز قدرتهم على اتخاذ القرارات.

ج- طبيعة المعلومات التي يمكن للقوائم المالية توفيرها؛ لإشباع احتياجات المستفيدين من المعلومات.

ملحق (أ)

مقارنة البيان المقترح مع ما يماثله في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة

الجدول رقم (١): الدراسة المقارنة

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
*يتمثل السبب من وراء نشر تلك المقترحات في تحقيق الأهداف التالية: **(الفقرة ٢)** (أ) تحسين جودة الإفصاح المالي من قبل الجمعيات الخيرية. (ب) تحسين ملاءمة، وقابلية الاعتماد على، والقدرة على فهم المعلومات المتضمنة في الحسابات (ج) تقديم إيضاح، وتفسير، وشرح للمعايير المحاسبية ولكيفية تطبيقها على قطاع الجمعيات الخيرية وعلى المعاملات الخاصة بذلك القطاع، ومن ثم (د) مساعدة المسؤولين عن إعداد التقرير السنوي للقائمين على المنشأة غير الهادفة للربح وحساباتها.	*يتناول هذا البيان المعايير الخاصة بالقوائم المالية المعدة لأغراض عامة وهي التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح، كما يحدد تلك القوائم والتي تشمل قائمة المركز المالي، قائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية. وقد عدل هذا البيان معيار مجلس المحاسبة المالية رقم ٩٥ (قائمة التدفقات النقدية) ليصبح قابلا للتطبيق على المنشآت غير الهادفة للربح. *وقد نص المعيار على أن المنشآت التطوعية للصحة والرفاهة سوف تستمر في إصدار قائمة بالمصروفات مصنفة وظيفيا حيث تعد مفيدة في ربط المصاريف مع جهود الخدمات وإنجازات المنشآت غير الهادفة للربح. **(الفقرة ١)**	١- مقدمة: يكمن الغرض الأساسي من هذا البيان في النقاط الرئيسة الآتية: 1-1 وضع أطار نظري للمحاسبة عن العمليات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح مما يسهم في مساعدة الجهود المبذولة لوضع المعايير المحاسبية وتطويرها في إصدار وتطوير معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح. 2-1 لا يحدد هذا البيان معايير معينة بذاتها للمحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح؛ لكنه يحدد أهداف استخدامات القوائم المالية وحدودها بما يكفل وضع القواعد الأساسية التي ترتكز عليها المحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، إضافة إلى المفاهيم الأساسية التي لم يغطيها بيان المفاهيم والأهداف الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. 3-1 مساعدة المحاسبين والمراجعين وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم يصدر لها

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
		معايير محاسبة خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح. 4-1 زيادة فهم مستخدمي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح للمعلومات التي تشملها تلك القوائم وفهم حدود استخدام تلك المعلومات، مما يسهم في زيادة مقدرتهم على استخدام تلك المعلومات. 5-1 ليس الغرض من إيضاح أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية حتى تكون مفيدة، وإنما الغرض من إيضاح أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح هو تحديد الوظيفة الأساسية لتلك القوائم بشكل عام، وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها. ونظراً إلى أن الوظيفة الرئيسة للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه القوائم بصفة أساسية، فإن هذا البيان يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصورة عامة. 6-1 ليس الغرض من إيضاح حدود استخدامات القوائم المالية

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
		للمنشآت غير الهادفة للربح سرد جميع المعلومات التي لن تظهر في القوائم المالية، وإنما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه القوائم هو تحديد الوظائف التي يتعذر على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بصورة عامة تأديتها. ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأطراف المختلفة تسعى للحصول على أنواع مختلفة من المعلومات التي تتعلق بالمنشآت غير الهادفة للربح. كما أنه ليس من وظيفة القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تقديم جميع أنواع المعلومات التي تنشدها كل هذه الأطراف المختلفة. **(الفقرة ١٠١)**
	*يجب أن تشتمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح على قائمة المركز المالي في نهاية الفترة، قائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية للفترة، والملحوظات المرفقة بالقوائم المالية. **(المعيار ١١٧ – الفقرة ٦)**	**٢- نطاق البيان:** 2-1 يحدد هذا البيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وحدود استخداماتها لمصلحة المستفيدين داخل و/أو خارج المنشأة، وتعد تلك القوائم المالية الوسيلة الرئيسة لتوصيل معلومات مفيدة تساعد من هم خارج المنشآت غير الهادفة للربح في اتخاذ قرارات سليمة. وفي معظم الأحوال يجب أن

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
		تشتمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح ما يلي: أ- قائمة المركز المالي . ب- قائمة الأنشطة. ج- قائمة التدفقات النقدية. د- الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. **(الفقرة ١٠٢)**
*يجب تطبيق المقترحات المحاسبية المتضمنة في هـذا الإصدار على كل الجمعيات الخيرية العاملة في المملكـة المتحدة، التي تقوم بإعـداد الحسـابات طبقـاً لأسـاس الاستحقاق، بهدف تقديم صورة حقيقية وسليمة للأنشـطة المالية والمركز المالي للجمعية الخيرية وذلك بصـرف النظر عن حجم أنشطتها، أو طبيعتها، أو درجة تعقيدها. **(الفقرة ٣)**		٢-٢ تنطبق الأهداف وحدود الاستخدامات الواردة في هذا البيان على القوائم المالية لجميع المنشآت غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية، بهدف تقديم صورة عادلة وسليمة للأنشطة المالية والمركز المالي للمنشآت غير الهادفة للربح، وذلك بصرف النظر عن حجمها أو شكلها النظامي أو أنشطتها. **(الفقرة ١٠٣)**
	*يركز هذا البيان على المنشآت التي تتمتع بخصـائص المنشآت غير الهادفة للربح التي يكون لها تأثير جوهري على عمليات وأنشطة تلك المنشآت. لا يمكـن التمييـز	٢-٣ يركز هذا البيان على المنشآت التي تتمتع بخصائص المنشآت غير الهادفة للربح، والتي يكون لها تأثير جوهري على عمليات وأنشطة تلك المنشآت. ولا يمكن التمييز دائما بين المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت التجارية بشكل قاطع،

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	دائما بين المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت التجارية بشكل قاطع، وذلك بسبب اختلاف الأهمية النسبية واحتمالات تحقق تلك الخصائص في كلا النوعين من المنشآت. ولأغراض صياغة أهداف للقوائم المالية، فأنة يوجد نطاق من المنشآت تتراوح من منشآت تسودها خصائص المنشآت غير الهادفة للربح بشكل واضح إلى منشآت تسودها خصائص المنشآت التجارية. أمثلة المنشآت التي تقع بشكل واضح خارج نطاق هذا البيان تشمل كل المنشآت المملوكة لمستثمرين وكل أنواع المنشآت الأخرى، مثل شركات التامين التعاونية والجمعيات التعاونية الأخرى التي تقوم بإجراء توزيعات، أو تقديم منافع اقتصادية بتكاليف منخفضة بشكل مباشر للملاك، والأعضاء، أو المشتركين. حيث تعد أهداف القوائم المالية للجهات التجارية ملائمة لتلك الأنواع من المنشآت. أمثلة المنشآت التي تقع بشكل واضح داخل نطاق هذا البيان تشمل معظم منشآت الخدمات الإنسانية، والمساجد، والجمعيات الخيرية،	وذلك بسبب اختلاف الأهمية النسبية واحتمالات تحقق تلك الخصائص في كلا النوعين من المنشآت. ولأغراض صياغة أهداف للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، فإنه يجب التنبيه إلى أنه توجد منشآت تتمتع ببعض الخصائص المميزة للمنشآت غير الهادفة للربح، مع تمتعها في الوقت ذاته ببعض خصائص المنشآت التجارية. فعلى سبيل المثال، المنشآت التي تقع بشكل واضح خارج نطاق هذا البيان تشمل كل المنشآت المملوكة لمستثمرين وكل أنواع المنشآت الأخرى، مثل شركات التأمين التعاونية والجمعيات التعاونية الأخرى التي تقوم بإجراء توزيعات، أو تقديم منافع اقتصادية بتكاليف منخفضة بشكل مباشر للملاك، والأعضاء، أو المشتركين. فتعد أهداف القوائم المالية الواردة ببيان الأهداف والمفاهيم الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ملائمة لتلك الأنواع من المنشآت الهادفة للربح. كما أن المنشآت التي تقع بشكل واضح داخل نطاق هذا البيان تشمل معظم منشآت الخدمات الإنسانية، والمساجد، والجمعيات الخيرية، وبعض المنشآت الأخرى، مثل المستشفيات والمدارس الخاصة غير الهادفة للربح التي تتلقى نسبة عالية من مواردها المالية من مصادر

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	وبعض المنشآت الأخرى، مثل المستشفيات والمدارس الخاصة غير الهادفة للربح التي تتلقى نسبة/حصة كافية من مواردها المالية من مصادر بخلاف ما تتلقاه من بيع سلع وخدمات. بالرغم من ذلك، فقد توجد بعض الحالات التي يصعب فيها التمييز بين النوعيين من المنشآت، وذلك في حال المنشآت التي تتمتع ببعض الخصائص المميزة للمنشآت غير الهادفة للربح بينما لا تتمتع بباقي الخصائص. **(الفقرة ٧_بيان ٤).**	أخرى، بخلاف ما تتلقاه مقابل بيع سلع أو تقديم خدمات. بالرغم من ذلك؛ فقد توجد بعض الحالات التي يصعب فيها التمييز بين النوعين من المنشآت. **(الفقرة ١٠٤)**
	*تتمتع المنشآت غير الهادفة للربح بخصائص تميزها عن المنشآت الهادفة للربح يمكن إجمالها بما يلي: **(١١٧ – الفقرة ١٦٨)** أ- قيام المنشآت غير الهادفة للربح بتوزيع ما يتم تلقيه من تبرعات (في صورة نقدية أو أصول أخرى) من	٢-٤ المنشآت غير الهادفة للربح هي "المؤسسات التي تنشأ لأغراض اجتماعية، أو صحية أو تعليمية أو أي أغراض أخرى إنسانية، معتمدة لاستمرارها في تحقيقها لأهدافها على اشتراكات الأعضاء أو على الهدايا والمنح التي يقدمها الجمهور بوجه عام، أو على المنح الحكومية، أو ما يخصص لها من أوقاف". وتتمتع المنشآت غير الهادفة للربح بخصائص تميزها عن المنشآت الهادفة للربح يمكن إجمالها بما يلي: أ- تتلقى المنشآت غير الهادفة للربح تبرعات بشكل جوهري في صورة نقدية أو أصول أخرى من مقدمي الموارد

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	مقدمي الموارد (المتبرعين)، الذين لا يتوقعوا الحصول على عائد نقدي مكافئ مقابل تقديم تبرعاتهم للمنشأة، على المستفيدين والمنتفعين. ب- وجود أهداف خيرية تطوعية لا تتعلق بتحقيق أرباح للمنشآت غير الهادفة للربح مثل تقديم سلع أو خدمات بدون مقابل أو بمقابل زهيد، مع وجود أهداف أخرى تماثل أهداف المنشآت الهادفة للربح مثل تقديم سلع أو خدمات بمقابل مكافئ مع تحقيق ربح. ج- عدم وجود مستثمرين حاليين أو محتملين في المنشأة غير الهادفة للربح، ولكن يوجد متبرعون ومقدمو موارد، ومن ثم عدم وجود رأس مال أو حقوق ملكية كما هو الحال في المنشآت الهادفة للربح، واستبدال صافي الأصول به (الفرق بين أصول والتزامات المنشأة غير الهادفة للربح). ومن ثم فإن المنشآت التي تقع خارج نطاق هذا التعريف تشمل كل المنشآت المملوكة لمستثمرين يتوقعون الحصول على عائد نقدي مكافئ مقابل	(المتبرعين)، بدون أن تقدم لهم عائداً نقدياً أو عينياً مكافئاً مقابل تلك التبرعات للمنشأة. ب- وجود أهداف تطوعية خيرية أو اجتماعية لا تتعلق بتحقيق أرباح للمنشآت غير الهادفة للربح كتقديم سلع أو خدمات بدون مقابل أو بمقابل زهيد، مع إمكانية وجود أهداف أخرى لتلك المنشآت تماثل أهداف المنشآت الهادفة للربح، مثل تقديم سلع أو خدمات بمقابل مكافئ مع تحقيق ربح. ج- عدم وجود ملكية محددة قابلة للتصرف فيها من قبل مالك معين وإنما متبرعون ومقدمو موارد وأمناء. هذه الخصائص تستبعد من نطاق البيان المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح، والوحدات والمؤسسات الحكومية غير المستقلة مالياً وإدارياً عن الدولة. **(الفقرة ١٠٥)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	مشاركتهم في رأس مال المنشأة، أو المنشآت التي تقوم بإجراء توزيعات أرباح أو تقديم منافع اقتصادية بتكاليف منخفضة لملاكها، أو أعضائها كما هو حال شركات التامين أو الجمعيات التعاونية المختلفة أو برامج مزايا العاملين.	
	*لا يوجد لدى بعض المنشآت حقوق ملكية، ولكن يتم تمويلها من خلال الرسوم التي تحصل عليها مقابل بيع السلع والخدمات. أمثلة لذلك، المستشفيات والمدارس الخاصة غير الهادفة للربح التي قد تتلقى مبالغ صغيرة نسبياً في صورة تبرعات ومنح ولكنها تقوم بتمويل احتياجاتها المالية بشكل أساسي من خلال الديون، وتمويل احتياجاتها التشغيلية بشكل أساسي من خلال ما تتلقاه مقابل تقديم الخدمة، وذلك بخلاف ما تحصل عليه من الجهات الخيرية الخاصة والمنح الحكومية. نتيجة لذلك، يعد تقدير مبالغ، وتوقيت، وعدم تأكد التدفقات النقدية لتلك المنشآت محل الاهتمام الأساسي للمقرضين ومقدمي الموارد، ومن المحتمل استخدامها كمؤشر لقياس	٢-٥ يتم تمويل أنشطة بعض المنشآت من خلال الرسوم التي تحصل عليها مقابل بيع السلع و/أو تقديم الخدمات، كالمستشفيات والمدارس الخاصة، وقد تتلقى تلك المنشآت مبالغ صغيرة نسبياً في صورة تبرعات ومنح، ولكنها تقوم بتمويل احتياجاتها المالية التشغيلية بشكل أساسي من خلال ما تتلقاه مقابل بيع السلع و/أو تقديم الخدمات. لذلك، فان أهداف القوائم المالية وفقا لبيان أهداف المحاسبة المالية السعودي قد تكون ملائمة للتطبيق في تلك المنشآت. **(الفقرة ١٠٦)**.

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	الأداء. نتيجة لذلك، فان أهداف القوائم المالية للجهات التجارية قد تكون ملائمة لتلك المنشآت. **(الفقرة ٨_بيان ٤)**	
		٢-٦ تنطبق الأهداف وحدود الاستخدامات التي يحددها هذا البيان على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام. ومن ثم فإن هذا البيان لا ينطبق على القوائم أو التقارير المالية ذات الغرض الخاص. فقد يحتاج بعض مستخدمي القوائم المالية لمعلومات خاصة مع امتلاكهم صلاحيات للحصول على ما يحتاجون إليه من معلومات. فعلى سبيل المثال، قد يشترط المتبرعون الذين يقيدون استخدام الموارد المتبرع بها بتقديم تقارير بصفة دورية عن مدى التزام المنشأة بشروط التبرع، حيث تقع كل أنواع التقارير ذات الغرض الخاص خارج نطاق هذا البيان. **(الفقرة ١٠٧)**
		٢-٧ تعد القوائم المالية الخارجية للمنشآت غير الهادفة للربح بقصد تقديم المعلومات المفيدة للأطراف الخارجية. ونظراً لأن المعلومات التي تحتاجها بعض هذه الأطراف قد تتضارب أو تختلف عما يحتاجه البعض الآخر، أو أن بعض هذه المعلومات

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
		قد تقع خارج نطاق المحاسبة عن المنشآت غير الهادفة للربح، فإن الأهداف الواردة في هذا البيان تتركز حول المعلومات المحاسبية المشتركة للأطراف الخارجية الرئيسة التي تستخدم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح. **(الفقرة ١٠٨)**
	*هذا المعيار يحدد معلومات أساسية معينة تعرض بالقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح. ولا تعتبر متطلبات هذا المعيار أكثر تشددا من تلك المتعلقة بالوحدات الهادفة للربح. وتعرض مجموعة القوائم المالية سواء في صلب تلك القوائم أو الملحوظات المرفقة بها معلومات تتطلبها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والتي لا تستثني المنشآت غير الهادفة للربح والتي تتطلبها أيضا المحاسبة المتخصصة، ومبادئ التقرير والممارسة. فعلى سبيل المثال فالمنشآت غير الهادفة للربح يجب أن تفي باشتراطات العرض والإفصاح الخاصة بالأدوات المالية، الخسائر المحتملة، العناصر الشاذة، الأحداث المتكررة والتغيرات المحاسبية. **(١١٧ – الفقرة ٧)**	٢-٨ يحدد هذا البيان ما يجب أن يعرض على أنه معلومات أساسية في القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح – سواء أكان ذلك في صلب تلك القوائم أو الملحوظات المرفقة بها – بالإضافة إلى تلك المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة السعودية القابلة للتطبيق على المنشآت غير الهادفة للربح، وتلك المعلومات التي تتطلبها الممارسة العملية لتلك المنشآت. فعلى سبيل المثال يجب أن تفي المنشآت غير الهادفة للربح باشتراطات العرض والإفصاح الخاصة بالاستثمارات المالية، والخسائر المحتملة، والعناصر الاستثنائية، والأحداث غير المتكررة والتغيرات المحاسبية. **(الفقرة ١٠٩)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	*لا تعد القوائم المالية هدفاً في حد ذاتها ولكن الغرض منها توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية – لاختيار أفضل خيار من بين بدائل استخدام الموارد النادرة. لذلك، تتبع الأهداف الواردة بهذا البيان أساسا من احتياجات تلك الأطراف التي تقدم لها المعلومات. حيث تتوقف احتياجات تلك الأطراف بشكل أساسي على أنشطة المنشآت غير الهادفة للربح وعلى طبيعة القرارات التي يتم اتخاذها بناءاً على تلك المعلومات. نتيجة لذلك، تتأثر الأهداف الواردة بهذا البيان بالبيئة الاقتصادية، والقانونية، والسياسية، والاجتماعية التي تعمل فيها تلك المنشآت. كما تتأثر الأهداف أيضا بخصائص ومحدودية المعلومات التي تستطيع القوائم المالية توفيرها. **(الفقرة ١٣_بيان ٤)**	**٣- نص البيان:** ٣-١ لا تعد القوائم المالية هدفاً في حد ذاتها ولكن الغرض منها توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، لذلك فان هذا البيان قد أخذ في الحسبان ماهية المستفيدين واحتياجاتهم وذلك في ظل البيئة الاقتصادية، والنظامية، والسياسية، والاجتماعية والأحكام الشرعية التي تعمل خلالها تلك المنشآت، وطبيعة أنشطة المنشآت غير الهادفة للربح، بالإضافة إلى محدودية المعلومات التي تستطيع القوائم المالية توفيرها. **(الفقرة ١١٠)**
	*يؤسس العديد من الأفراد قراراتهم الاقتصادية على طبيعة علاقاتهم بالمنشآت غير الهادفة للربح والمعلومات عنها، ومن هنا ينبع اهتمامهم بالمعلومات التي توفرها القوائم المالية. يشمل المستخدمين الحاليين والمحتملين	٣-٢ يمكن تصنيف فئات المستفيدين من المعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في المجموعات التالية: أ- **مقدمي موارد يتم تعويضهم:** يشمل كل من يتم تعويضه

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	الأعضاء، ودافعي الضرائب، والمتبرعين، والمانحين، والمقرضين، والموردين، والدائنين، والموظفين، والمديرين، وأعضاء مجلس الإدارة ومجلس الأمناء، والمستفيدين/المنتفعين من الخدمات، والمحليين الماليين، والسماسرة، وضامني الاكتتاب، والمحامين، والاقتصاديين، والسلطات الضريبية، والجهات النظامية والتشريعية، الصحف المالية ووكالات الدعاية والإعلان، والاتحادات العمالية، والاتحادات التجارية، والباحثين، والطلاب. فيما يلي المجموعات التي تهتم بصفة خاصة بالمعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح: أ. ***مقدمو الموارد***: يشمل مقدمي الموارد كل من يتم تعويضه بشكل مباشر مقابل تقديمه موارد للمنشأة، مثل المقرضين، والموردين، والموظفين؛ وكل من لا يتم تعويضه بشكل مباشر ومكافئ، مثل الأعضاء، والمتبرعين، ودافعي الضرائب. ب. ***المنتفعون***: يشمل المنتفعين كل من يستخدم وينتفع	بشكل مكافئ مقابل تقديمه موارد للمنشأة مثل الممولين، والموردين، والموظفين. ب- **مقدمي موارد لا يتم تعويضهم:** يشمل من لا يتم تعويضه بشكل مكافئ كالأعضاء في المنشأة، والمتبرعين. ج- **المستفيدين والمنتفعين من خدمات المنشأة:** يشمل كل من ينتفع بالخدمات التي تقدمها المنشأة غير الهادفة للربح. د- **الجهات النظامية والرقابية** : تشمل كل الجهات المسؤولة عن وضع السياسات اللازمة لمراقبة وتقييم أداء مديري المنشآت غير الهادفة للربح. كما تشمل مجالس الأمناء، ومجالس الإدارة، والجهات التشريعية، والهيئات الشرعية، والهيئات ذات المسؤوليات المماثلة. ه- **المديرين:** يشمل المسؤولون عن تنفيذ السياسات الموضوعة من قبل الهيئات النظامية وإدارة الإعمال اليومية للمنشأة كما يشمل المديرين التنفيذيين المعينين من قبل الهيئات النظامية، مثل المدير التنفيذي في جمعية خيرية، والأعضاء التنفيذيين في مجلس إدارتها. **(الفقرة ١١١)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	من الخدمات التي تقدمها المنشأة. في بعض المنشآت غير الهادفة للربح، قد يشمل المنتفعين مقدمي الموارد (على سبيل المثال، الأعضاء الذين يقوموا بسداد رسوم أو دافعي الضرائب). بالرغم من ذلك، تختلف المجموعات والأفراد التي تشكل مقدمي الموارد عن تلك التي تشكل المنتفعين من الخدمات في بعض المنشآت. ج. ***الهيئات النظامية والرقابية***: تعد الهيئات النظامية والرقابية تلك الجهات المسؤولة عن وضع السياسات اللازمة لمراقبة وتقييم أداء مديري المنشآت غير الهادفة للربح. تشمل الهيئات النظامية مجالس الأمناء، ومجالس الإدارة، والجهات التشريعية، ومجالس الشورى، الهيئات ذات المسؤوليات المماثلة. تعد الهيئات الرقابية مسئولة عن تقييم مدى إذعان المنشأة للقوانين، أو للقيود، أو للأدلة الإرشادية المختلفة، أو لأي بنود مماثلة. تشمل الهيئات الرقابية المركز الرئيسي للجهات، وهيئات التفويض والاعتماد، والهيئات التي تمثل المتبرعين	

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	والمنتفعين، ولجـــان متابعـــة التشـــريعات، والجهـــات الحكومية النظامية. في بعض المنشـــآت غيـــر الهادفـــة للربح، يتم انتخاب الهيئات النظامية عـــادة علـــى أنهـــم ممثلين للمنفعتين الذين يشملون بشـــكل كبيـــر مقـــدمي الموارد. في بعض المنشآت غير الهادفة للربح الأخرى تقوم الهيئات النظامية بانتخاب من يخلفها. د. ***المديرون***: يعد مديرو المنشأة مسؤولين عن تنفيذ السياسات الموضوعة من قبل الهيئات النظامية وعن إدارة الأعمال اليومية للمنشأة. يشمل المديرون المدراء في مناصب منتخبة معينة، والمديرين التنفيذيين المعينين من قبل الهيئات النظامية، مثل المدير التنفيذي للمدرسة، والأعضاء التنفيذيين، وطاقم العمل، مثل مديري البرنامج والمسؤولون عن زيادة حجم التمويل. **(الفقرة ٢٩_بيان ٤)**	
	* توجد اهتمامات مشتركة بين المستخدمين الحاليين والمحتملين للمعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بالمعلومات المتعلقة	٣-٣ توجد اهتمامات مشتركة بين المستخدمين الحاليين والمحتملين للمعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح عن الخدمات المقدمة من قبل المنشأة، ومدى

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	بالخدمات المقدمة من قبل المنشأة، وبمدى كفاءتها وفعاليتها في توفير تلك الخدمات، وبمدى قدرتها على الاستمرار في تقديم تلك الخدمات. فقد يهتم مقدمو الموارد، مثل الأعضاء والمتبرعين، بتلك المعلومات لتكون أساساً لتقييم مدى تحقيق المنشأة لأهدافها، واتخاذ القرار المتعلق بالاستمرار في دعم المنشأة من عدمه. يحتاج دافعو الضرائب لمثل تلك المعلومات لتقييم مدى إنجاز الوحدات الحكومية لأهدافها التشغيلية. بالإضافة لذلك، فقد يحتاجون لمعرفة كيفية تأثر الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية على مبلغ الضرائب والرسوم التي سيطالبون بسدادها. يتوقع بعض مقدمي الموارد، مثل المقرضين والموردين والموظفين، مدفوعات من المنشأة مقابل ما قاموا بتقديمه من أموال، أو سلع، أو خدمات. حيث تتبع مصلحتهم من اهتمامهم بتقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في توقيت استحقاق التزامات المنشأة تجاههم. تستخدم الهيئات النظامية والرقابية المعلومات المتعلقة بالخدمات التي تقدمها	كفاءتها وفعاليتها في توفير تلك الخدمات، ومدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها. فقد يهتم مقدمو الموارد، مثل الأعضاء والمتبرعون، بتلك المعلومات لتكون أساساً لتقييم مدى تحقيق المنشأة لأهدافها واتخاذ القرار المتعلق بالاستمرار في دعم المنشأة من عدمه. كما يتوقع بعض مقدمي الموارد، مثل المقرضين والموردين والموظفين، مدفوعات من المنشأة مقابل ما قاموا بتقديمه من أموال، أو سلع، أو خدمات، حيث تتبع احتياجاتهم من المعلومات من اهتمامهم بتقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية لسداد التزامات المنشأة تجاههم عند استحقاقها. تستخدم الجهات النظامية والرقابية المعلومات المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المنشآت غير الهادفة للربح في تقييم مدى التزام المديرين بتنفيذ السياسات الموضوعة، وفي تغيير أو تطوير سياسات جديدة للمنشأة. كما تعد تلك المعلومات ضرورية للمديرين في تقييم مدى وفائهم لمسؤولياتهم التي سيتم مساءلتهم عنها من قبل الهيئات النظامية، ومقدمي الموارد، ومجموعات المنتفعين الأخرى. كما لدي المنتفعين، من غير مقدمي الموارد، اهتمام مباشر بتلك المعلومات. **(الفقرة ١١٢)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	المنشآت غير الهادفة للربح في تقييم مدى التزام المديرين بتنفيذ السياسات الموضوعة، وفي إجراء تغييرات أو تطوير سياسات جديدة للمنشأة. كما تعد تلك المعلومات ضرورية للمديرين في تقييم مدى استيفائهم لمسؤولياتهم التي سيتم مساءلتهم عنها من قبل الهيئات النظامية، ومقدمي الموارد، ومجموعات المنتفعين الأخرى. كما لدى المنتفعين والمستفيدين، من غير مقدمي الموارد، اهتمام مباشر بتلك المعلومات. **(الفقرة ٣٠_بيان ٤)**	
	*خلص المجلس إلى أن ما يتطلبه هذا المعيار يؤدي إلى قوائم مالية للمنشأة غير الهادفة للربح أكثر قابلية للمقارنة، ومتكاملة، وأكثر وضوحا مما يؤدي إلى فهم جوهري للمعلومات التي توفرها تلك القوائم المالية، وإن المنافع المباشرة لتلك المعلومات ربما ستعود على المتبرعين الحاليين والمحتملين، والأعضاء، والدائنين للمنشأة غير الهادفة للربح بما فيهم الإفراد، المؤسسات،	**٣-٤ الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين:** ٣-٤-١ تعود منفعة معلومات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بطريقة مباشرة على المتبرعين الحاليين والمحتملين، والأعضاء، والدائنين للمنشأة غير الهادفة للربح (سواء أكانوا أفراداً أو مؤسسات)، وجهات المنح الحكومية وغير الحكومية، وبطريقة غير مباشرة على المجتمع بصفة عامة، والتي تمكن مقدمو الموارد الحاليين والمحتملين من اتخاذ قرارات ذات فعالية وكفاءة تتعلق بكيفية تخصيص تبرعاتهم من

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	وكالات المنح الحكومية، وبطريقة غير مباشرة فإن المنشآت والمجتمع ربما يستفيدون من المعلومات المطورة التي تؤدي إلى قرارات ذات فعالية وكفاءة ترتبط بتخصيص الموارد. **(١١٧– الفقرة ٥٣)**	الموارد بين المنشآت غير الهادفة للربح. كما أن تلك القوائم المالية لن تركز على احتياجات إدارة المنشأة غير الهادفة للربح من المعلومات، نظراً لقدرتها على الحصول على معظم ما تحتاج إليه من معلومات مالية في صورة تقارير أخرى يمكن إعدادها خصيصا لهذا الغرض. **(الفقرة ١١٣)**
	*وهكذا، فالتقرير المالي لكل من المنشآت غير الهادفة للربح ومنشآت الإعمال يركز على توفير معلومات مفيدة لمقدمي الموارد، لمساعدتهم في التأكد من كونهم يمدون الوحدة بالموارد، وأكثر تحديدا فقائمة المفاهيم رقم ٤ تنص على أنة: **(الفقرة ٤٤)** " يجب أن يوفر التقرير المالي معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ، التزاماتها ، صافي مواردها ، وتلك المعلومات تساعد مقدمي الموارد وغيرهم في تحديد القوة أو الضعف المالي للمنشأة، وتقييم أدائها خلال الفترة وتحديد قدراتها على الاستمرار في تقديم الخدمات" (الفقرة رقم ٤٤).	٣-٤-٢ تهدف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات مفيدة لمقدمي الموارد لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بتقديم الموارد للمنشأة، إذ أنه: أ- يجب أن توفر القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح معلومات عن الموارد المالية للمنشأة، والتزاماتها، وصافي مواردها، حتى تمكن تلك المعلومات مقدمي الموارد وغيرهم من تحديد جوانب القوة والضعف المالي للمنشأة، وتقييم أدائها خلال الفترة وتحديد قدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات. ب- يجب أن توفر القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح المعلومات عن الجهود المبذولة في تقديم الخدمات وعن إنجازات المنشأة في تحقيق أهدافها، من خلال القياس الدوري

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	*" القياس الدوري للتغيرات في قيمة وطبيعة صافي الموارد للمنشأة غير الهادفة للربح ، بالإضافة إلى المعلومات عن المجهود المبذول لتقديم الخدمات وإنجازات المنشأة تعد معلومات مفيدة في تحديد أداء المنشأة." (الفقرة رقم ٤٧) *" التقرير يجب أن يوفر معلومات عن قيمة تدفقات الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة ونوعه ويجب التمييز بين تدفقات الموارد التي تغير صافي الموارد مثل التدفقات الداخلة كالإتعاب المحصلة أو التبرعات والتدفقات الخارجة كالأجور والمرتبات عن تلك التي لا تؤدي أي تغير في صافي لأصول مثل الاقتراض، شراء المباني ، كما يجب تحديد التدفقات الداخلة والخارجة للموارد المقيدة" (الفقرة رقم ٤٨) *" التقرير المالي يجب أن يوفر معلومات عن العلاقة بين تدفقات الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة" (الفقرة رقم ٤٩) * " التقرير المالي يجب أن يوفر معلومات عن جهود	للتغيرات في مقدار وطبيعة صافي الأصول للمنشأة غير الهادفة للربح. ج- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن مقدار ونوع تدفقات الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة. كما يجب التمييز بين تدفقات الموارد التي تُغير صافي الأصول مثل التدفقات الداخلة كالأتعاب المحصلة أو التبرعات، والتدفقات الخارجة كالأجور والمرتبات، وتدفقات الموارد التي لا تؤدي إلى أي تغير في صافي الأصول مثل تلك الناتجة عن عمليات التمويل أو شراء المباني. كما يجب تحديد التدفقات الداخلة والخارجة للموارد المقيدة. د- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن العلاقة بين تدفقات الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة. هـ- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن جهود المنشأة غير الهادفة للربح في تحقيق أهدافها من خلال تقديم الخدمات. ويجب أن تركز تلك المعلومات المتعلقة بالجهود المبذولة في تقديم الخدمات على كيفية استخدام المنشأة لمواردها في تقديم برامج وخدمات متنوعة.

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	المنشأة غير الهادفة للربح لتقديم الخدمات. المعلومات المتعلقة بالجهود المبذولة لتقديم الخدمات يجب أن تركز على كيفية استخدام المنشأة لموادها لتقديم برامج وخدمات متنوعة " (الفقرة رقم ٥٢). * " التقرير المالي يجب أن يوفر معلومات عن كيفية حصول المنشأة على النقدية وكيفية إنفاقها أو الموارد السائلة الأخرى وعن القروض وسدادها وعن العوامل الأخرى التي تؤثر على السيولة المالية للمنشأة." (الفقرة رقم ٥٤).	و- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن كيفية حصول المنشأة على النقدية وكيفية إنفاقها و/أو معلومات عن الموارد الأخرى، وعن القروض وسدادها، وعن العوامل الأخرى التي تؤثر على السيولة المالية للمنشأة. **(الفقرة ١١٤)**
*حتى تعكس الحسابات صورة حقيقية وعادلة يجب إعدادها وفقا لافتراض الاستمرارية، وباستخدام أساس الاستحقاق، كما يجب أن توفر معلومات ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها وتكون قابلة للمقارنة ومفهومة. **(الفقرة ٦٠)** *تتباين طبيعة وأنشطة الجمعيات الخيرية فيما بينها بشكل كبير، لذلك يجب توخي الحرص والدقة عند إجراء أي مقارنات بين ما تنتجه تلك الجمعيات من معلومات مالية، حتى إذا بدت تلك الجمعيات الخيرية متشابهة **(الفقرة ١١)**		**٣-٥ طبيعة المعلومات التي يمكن أن تشملها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح:** ٣-٥-١ يجب إعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وفقا لافتراض الاستمرارية وباستخدام أساس الاستحقاق حتى تعكس صورة واقعية وعادلة. كما يجب أن توفر معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها وتكون قابلة للمقارنة ومفهومة وتتسم بالثبات. ونظراً إلى أن طبيعة وأنشطة المنشآت غير الهادفة للربح تتباين فيما بينها بشكل كبير؛ لهذا يجب توخي الحرص والدقة عند إجراء أي مقارنات بين ما تنتجه تلك

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
*لاستيفاء الالتزام بإعداد حسابات تعكس صورة حقيقية وعادلة (انظر الفقرة ٢١) يجب تطبيق المعايير المحاسبية الانجليزية. **(الفقرة ٦١)**		المنشآت من معلومات مالية، حتى وإن بدت تلك المنشآت متشابهة. **(الفقرة ١١٥)**
*يلتزم القائمون على المنشأة غير الهادفة للربح، عند إعدادهم للحسابات طبقا لأساس الاستحقاق، بتقديم صورة حقيقية وعادلة لما تتلقاه المنشأة غير الهادفة للربح من موارد ولكيفية استغلال الموارد خلال السنة، ولرصيد تلك الموارد في نهاية السنة. وفي سبيل تحقيق ذلك، قد يستوجب تقدير وحكم القائمين على المنشأة غير الهادفة للربح الإفصاح عن معلومات أكثر من تلك المقترحة بهذا الإصدار. **(الفقرة ٢١)** *بالمثل، قد يكتشف القائمين على المنشأة غير الهادفة للربح في بعض الحالات عدم توافق مقترح ما مع استيفاء الالتزام بتقديم صورة حقيقية وعادلة. في تلك الحال، يجب عليهم استخدام المعالجة المحاسبية التي تساهم في تقديم الصورة الحقيقية والعادلة، مع تقديم بيانات تفصيلية ضمن الملحوظات المرفقة والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة (طبقا لما ورد بالفقرة ٣٥٩) عن أي خروقات		٣-٥-٢ يلتزم القائمون على إدارة المنشأة غير الهادفة للربح، عند إعدادهم للقوائم المالية طبقا لأساس الاستحقاق، بتقديم صورة واقعية وعادلة لما تتلقاه المنشأة من موارد ولكيفية استغلالها خلال السنة، ولرصيد تلك الموارد في نهاية السنة. وفي سبيل تحقيق ذلك، قد يستوجب تقدير وحكم إدارة المنشأة للإفصاح عن معلومات أكثر من تلك المقترحة بهذا البيان. وبالمثل، قد تكتشف إدارة المنشأة في بعض الحالات عدم توافق مقترح ما مع استيفاء الالتزام بتقديم صورة واقعية وعادلة، وفي هذه الحال؛ فإنه يجب استخدام المعالجة المحاسبية التي تساهم في تقديم الصورة الواقعية والعادلة، مع تقديم بيانات تفصيلية ضمن الإيضاحات المرفقة والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة، وعن أي مخالفات جوهرية لهذا البيان وأسبابها. ولا يعني ذلك التساهل في القيام بالمخالفات الجوهرية لهذا البيان، وتبرير ذلك من خلال القول بإسهام تلك المخالفات في تقديم صورة أكثر جاذبية للقارئ عن المركز المالي، ونتائج أنشطة

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
جوهرية لمقترحات هذا الإصدار. ولا يمكن ببساطة تبرير حدوث خروقات لهذا الإصدار بسبب مساهمتها في تقديم صورة أكثر جاذبية للقارئ عن المركز المالي ونتائج أنشطته المنشأة غير الهادفة للربح. **(الفقرة ٢١)** *لا تعد الحسابات المعدة بناءاً على هذا الإصدار بديل عن حسابات الإدارة اللازمة لإدارة العمليات اليومية للجمعية الخيرية، بالرغم من إعداد كلاهما بالاعتماد على نفس السجلات المالية الرئيسية. **(الفقرة ١٠)**		المنشأة غير الهادفة للربح. أن هذا المدخل ربما يسمح بإمكانية أكثر لبعض المنشآت غير الهادفة للربح مثل المستشفيات والجامعات بممارسة التقدير والحكم الشخصي بالطريقة التي تعزز من إمكانية مقارنتها بالوحدات الحكومية المشابهة أو الوحدات التي تهدف للربح. كما لا تعد القوائم المالية المعدة بناءاً على هذا البيان بديلاً عن حسابات الإدارة اللازمة لإدارة العمليات اليومية للمنشأة، بالرغم من إعداد كليهما بالاعتماد على السجلات المالية الرئيسة نفسها. **(الفقرة ١١٦)**
	*تعد القوائم المالية بذاتها ذات حدود عملية. بصفة عامة المعلومات غير المتشابهة لا يمكن جمعها في قائمة واحدة بدون تعقيد المعلومات، أو عدم تحقيق هدف القائمة أو كليهما. فمثلا قائمة واحدة لتدفقات الأموال ربما تقرر وتقيس التغيرات في الموارد الاقتصادية للأموال الحالية، وكذلك التغيرات في الموارد الاقتصادية الأخرى، هذه القائمة ربما على نحو غير ضروري تخلط عناصر الإيراد مع التحويلات من الأموال غير الجارية أو عناصر المصروف مع النفقات للحصول على أصول	٣-٥-٣ توجد قيود عملية على إعداد القوائم المالية في حد ذاتها. فبصفة عامة لا يمكن جمع المعلومات غير المتشابهة في قائمة واحدة بدون حدوث تعقيد للمعلومات، من حيث فهمها أو بدون أن تحقق أهداف القائمة، أو كليهما. **(الفقرة ١١٧)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	غير جارية. عنى هذا المعيار بأهمية المعلومات ومدى كونها ضرورية، مما يستوجب ظهورها في قائمة مالية واحدة أو قوائم مالية مستقلة. (١١٧ – **الفقرة ٤٦**)	
	*الهدف الأساسي للقوائم المالية يتمثل في توفير معلومات ملائمة لمقابلة الاحتياجات المشتركة للمتبرعين، الأعضاء، الدائنين، وغيرهم الذين يمدون المنشآت غير الهادفة للربح بالموارد. ويعد المستخدمون الخارجيون ذوي احتياجات مشتركة لتحديد (أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة، وقدراتها على تقديم تلك الخدمات (ب) كيفية وفاء المديرين بمسؤولياتهم المتعلقة بالوكالة وكذلك الجوانب الأخرى لأدائهم. (١١٧ – **الفقرة ٤**)	**٣-٦ أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح والمعلومات التي يجب أن تحتوي عليها:** يمكن تحديد أهداف القوائم المالية بناءاً على قطاعات المستفيدين وحاجاتهم المشتركة بما يلي: ٣-٦-١ تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين: يتمثل الهدف الأساسي للقوائم المالية في توفير معلومات ملائمة لمقابلة الاحتياجات المشتركة للمؤسسين، والمتبرعين، والأعضاء، والدائنين، وغيرهم الذين يمدون المنشآت غير الهادفة للربح بالموارد. ويعد المستخدمون الخارجيون ذوي احتياجات مشتركة تتعلق بتحديد (أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة وقدرتها على تقديم تلك الخدمات (ب) كيفية وفاء المديرين بمسؤولياتهم المتعلقة بالوكالة، وكذلك الجوانب الأخرى لأدائهم. (**الفقرة ١١٨**)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	*الهدف الأساسي لقائمة المركز المالي هو توفير معلومات ملائمة عن أصول المنشأة، التزاماتها، صافي أصولها، والعلاقة بينهم في لحظة زمنية معينة. وتستخدم المعلومات التي توفرها قائمة المركز المالي مع المعلومات الأخرى التي توفرها القوائم المالية الأخرى لمساعدة المتبرعين، الأعضاء، والآخرين في تحديد الأتي:- أ- قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها. ب- السيولة والمرونة المالية للمنشأة وقدرتها على مقابلة التزاماتها، والحاجة إلى تمويل خارجي. **(١١٧ – الفقرة ٩)**	**٣-٦-٢ تقديم معلومات عن الموارد المالية للمنشأة ومصادرها :** ٣-٦-٢-١ تهدف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات ملائمة عن أصول المنشأة، والتزاماتها، وصافي أصولها، والعلاقة بينها في لحظة زمنية معينة، حيث تستخدم المعلومات التي توفرها القوائم المالية في مساعدة المتبرعين، والأعضاء، وغيرهم في تحديد:- أ- قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها. ب- السيولة والمرونة المالية للمنشأة، وقدرتها على مقابلة التزاماتها ومدى حاجتها إلى تمويل خارجي. **(الفقرة ١١٩)**
	*قائمة المركز المالي سوف تعنى بالمنشأة على أنها وحدة واحدة وسوف تعرض إجمالي أصولها، التزاماتها، وصافي أصولها. **(١١٧ – الفقرة ١٠)**	٣-٦-٢-٢ تعد القوائم المالية عن المنشأة بصفة عامة بوصفها وحدة واحدة مستقلة، ومن ثم سوف تعرض إجمالي أصولها، والتزاماتها، وصافي أصولها (سواء المتعلقة بالمركز الرئيسي أو بالفروع المختلفة). **(الفقرة ١٢٠)**
	*يجب أن تعرض قائمة المركز المالي للمنشأة غير	٣-٦-٢-٣ تهدف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح لعرض الموارد المتاحة للمنشأة، وتوضيح مدى كونها متاحة

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	الهادفة للربح قيم ثلاث فئات من صافي الأصول هي: صافي الأصول المقيدة مطلقا (بصفة دائمة)، صافي الأصول المقيدة مؤقتا، صافي الأصول غير المقيدة بناء على توافر قيود يضعها المتبرعين. (١١٧- **الفقرة ١٣**)	للاستغلال بحرية كاملة، أم يجب استخدامها في أغراض محددة بسبب القيود المفروضة على استخدامها من قبل المتبرعين. كما قد توضح أيضاً ماهية الموارد التي تقيدها الإدارة لاستخدامات مستقبلية معينة. لذلك، يجب أن تعرض القوائم المالية للمنشأة غير الهادفة للربح مقادير ثلاث فئات من صافي الأصول هي: صافي الأصول غير المقيدة، وصافي الأصول المقيدة، وصافي أصول الأوقاف وذلك بناءاً على القيود المفروضة من قبل المتبرعين أو الإدارة. **(الفقرة ١٢١)**
	*القيود التي يفرضها المتبرعون ربما تقضي بان الموارد تستخدم في وقت لاحق أو بعد تاريخ محدد (قيود الوقت) أو أن الموارد تستخدم في غرض معين (قيود الهدف) أو كليهما. فمثلا التبرعات النقدية أو غيرها من الأصول تستخدم لتوفير مصدر للدخل لفترة محددة، أن هذا الدخل ربما يستخدم لإغراض محددة تمثل قيودا مرتبطة بقيدي الوقت والهدف، وتلك التبرعات يطلق عليها مصطلح أوقاف. (١١٧ - **الفقرة ١٥**)	٣-٦-٢-٤ يمكن أن تكون القيود التي يفرضها المتبرعون متعلقة باستخدام الموارد في تاريخ محدد (قيود الوقت) أو متعلقة باستخدام الموارد لغرض معين (قيود الاستخدام) أو متعلقة باستخدامات أو كليهما. كما قد تكون قيود على عين المورد المتبرع به، كالأصول الموقوفة بغرض توفير دخل للمنشأة غير الهادفة للربح، كما قد تكون استخدامات الأصول الموقوفة مقيدة بصفة دائمة أو بصفة مؤقتة أو غير مقيدة. **(الفقرة ١٢٢)**
	*صافي الأصول غير المقيدة تنتج بصفة عامة من الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمات، إنتاج وتسليم السلع،	٣-٦-٢-٥ ينشأ صافي الأصول غير المقيدة بصفة عامة من الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمات، و/أو إنتاج وتسليم السلع،

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	تلقي التبرعات غير المقيدة المقدمة، تلقي التوزيعات أو الفوائد المستلمة من الاستثمار في الأصول مولدة للدخل ناقصا المصروفات التي تم تحملها لتقديم الخدمات ، إنتاج وتوزيع السلع ، جمع التبرعات وأداء الوظائف الإدارية. **(١١٧ – الفقرة ١٦)** *يتمثل القيد الوحيد المفروض على صافي الأصول غير المقيدة في مجموعة القيود التي يفرضها مجلس الإدارة والتي ترتبط بطبيعة المنشأة والبيئة التي تعمل في إطارها أو الإغراض المحددة عند تأسيس المنشأة أو القانون بالإضافة إلى القيود الناتجة من الاتفاقيات التعاقدية مع الموردين، الدائنين وغيرهم من الإطراف التي تدخل في تعاملات مع المنشأة. **(١١٧– الفقرة١٦)**	وتلقي التبرعات غير المقيدة، ...الخ. ويتمثل القيد الوحيد المفروض على صافي الأصول غير المقيدة في مجموعة القيود التي تفرضها الإدارة والتي ترتبط بطبيعة المنشأة غير الهادفة للربح، والبيئة التي تعمل في إطارها، أو في الأغراض المحددة عند تأسيس المنشأة، أو في الأنظمة المرعية، بالإضافة إلى القيود الناتجة عن الاتفاقيات التعاقدية مع الموردين والدائنين وغيرهم من الأطراف التي تدخل في تعاملات مع المنشآت غير الهادفة للربح. **(الفقرة ١٢٣)**
	*الهدف الأساسي لقائمة الأنشطة هو توفير معلومات ملائمة عن (ا) تأثير المعاملات، الأحداث، والظروف الأخرى التي تغير قيمة وطبيعة صافي الأصول (ب) العلاقة بين المعاملات ، الظروف ، والإحداث الأخرى	**٣-٦-٣ تقديم معلومات عن أداء المنشأة من خلال القياس الدوري للتغير في صافي أصول المنشأة:** ٣-٦-٣-١ تتمثل أحد الأهداف الأساسية للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في توفير معلومات ملائمة عن (أ) تأثير المعاملات، والأحداث، والظروف الأخرى في تغير مقدار وطبيعة صافي الأصول، و(ب) العلاقة بين المعاملات،

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	(ج) كيفية استخدام الموارد في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة. *تساعد المعلومات التي توفرها قائمة الأنشطة بالإضافة إلى الإفصاح الملازم لها والمعلومات بالقوائم المالية الأخرى المتبرعين، الدائنين وغيرهم في:- أ- تقييم أداء المنشأة خلال الفترة. ب- التعرف على جهود المنشأة المبذولة لتقديم الخدمات وقدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات. ج- تحيد كيفية وفاء مديري المنشأة بمسؤوليتهم تجاه حق المسألة والجوانب الأخرى لأدائهم. **(١١٧ – الفقرة ١٧)**	والظروف، والأحداث الأخرى، و(ج) كيفية استخدام الموارد في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة. كما تساعد المعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح مع الإيضاحات المرفقة بها المتبرعين، والأعضاء، والدائنين وغيرهم في:- أ- تقييم أداء المنشأة خلال الفترة. ب- التعرف على جهود المنشأة المبذولة لتقديم الخدمات وقدرتها على الاستمرار في تقديمها. ج- تحديد مدى وفاء مديري المنشأة بمسؤولياتهم تجاه حق المساءلة والجوانب الأخرى لأدائهم. **(الفقرة ١٢٤)**
	*قائمة الأنشطة التي تعدها المنشأة غير الهادفة للربح سوف تركز على المنشأة بصفة عامة وسوف تعرض قيمة التغير في صافي الأصول خلال الفترة، وسوف تستخدم مصطلح وصفي مثل التغير في صافي الأصول أو التغير في الملكية. **(١١٧ – الفقرة ١٨)**	٣-٦-٣-٢ يجب أن تعرض القوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة غير الهادفة للربح قيمة التغير في صافي أصول المنشأة خلال الفترة على أنه لها شخصية اعتبارية مستقلة عن إدارتها، ومؤسسيها، ومقدمي مواردها، ودائنيها، وأعضائها وكل من له علاقة بها، مع استخدام مصطلح وصفي يُعبر عن ذلك التغير. **(الفقرة ١٢٥)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	*ليتعرف المتبرعون أو الدائنون وغيرهم على الجهود التي تبذلها المنشأة لتقديم الخدمات؛ والتي تتضمن تكلفة الخدمات، وكيفيه استخدام المنشأة مواردها، ذلك أن قائمة الأنشطة أو الملحوظات المرفقة بالقوائم المالية سوف توفر معلومات عن المصروفات على أساس وظيفي طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة والأنشطة المساندة. المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية سوف تعرض هذه المعلومات وكذلك معلومات عن المصروفات، وفقا لتصنيفها الطبيعي مثل الرواتب إيجار ، الكهرباء، مصاريف الفوائد، استهلاك، المكافآت والمنح للآخرين، الأتعاب المهنية، وذلك في شكل مصفوفة في قائمة منفصلة والمنشآت الأخرى تشجع على توفير معلومات مصنفة تصنيفا طبيعيا، ولكن ليس مطلوب منها ذلك. **(١١٧ – الفقرة ٢٦)** يمثل برنامج الخدمات الأنشطة التي يترتب عليها سلع وخدمات توزع على المستفيدين، العملاء، والأعضاء لتحقيق الغرض أو المهمة التي كانت من وراء تأسيس	٣-٦-٣-٣ أن القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بها يجب أن توفر معلومات عن المصروفات على أساس وظيفي طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة، والأنشطة المساندة، وذلك لتعريف المتبرعين و/أو الدائنين وغيرهم على الجهود التي تبذلها المنشأة في تقديم خدماتها، ومن ذلك: أ- البرامج وهي تمثل أنشطة الخدمات التي يترتب عليها بيع سلع و/أو تقديم خدمات للمستفيدين (بدون مقابل أو بمقابل زهيد) والعملاء (بمقابل مكافئ) والأعضاء لتحقيق الغرض أو المهمة التي كانت وراء تأسيس المنشأة غير الهادفة للربح. وتعد تلك البرامج الغرض الرئيس والمنتج النهائي للمنشأة غير الهادفة للربح، وغالباً ما ترتبط بها العديد من البرامج الثانوية، فمثلا الجامعات الكبرى ربما يكون لديها برامج لتثقيف الطلاب ودعم البحوث، وبالمثل المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية ربما يكون لديها برامج للخدمات الصحية والأسرية، ودعم البحوث، والعلاقات العامة وغيرها. ب- الأنشطة المساندة، وهي تمثل جميع أنشطة المنشآت غير

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	المنشأة. تلك الخدمات تعد الغرض الرئيسي والمنتج النهائي للمنشأة، وغالبا ما يرتبط بالعديد من البرامج الرئيسية ، فمثلا الجامعات الكبرى ربما يكون لديها برامج لتثقيف الطلاب، البحث، العناية بالمرضي، وبالمثل المنشأة الصحية والترفيهية التطوعية ربما يكون لديها برامج عن الخدمات الصحية والأسرية، البحث ، والعلاقات العامة وغيرها. **(١١٧ – الفقرة ٢٧)** *الأنشطة المساندة تمثل جميع أنشطة المنشأة غير الهادفة للربح بخلاف برنامج الخدمات، وعموما فإنها تتضمن الإدارة العامة، زيادة الأموال، تطوير أنشطة العضوية، الأنشطة الإدارية والعمومية، والتي تتضمن إدارة العمل، المحاسبة ، الموازنات والتمويل وغيرها من الأنشطة الإدارية والعمومية ماعدا تلك المتصلة مباشرة ببرنامج الخدمات. تتضمن أنشطة زيادة الأموال الاتصال بالمتبرعين، تعريف الإفراد بالأنشطة، والحاجة إلى التمويل وتوزيع قائمة بالأموال المطلوبة. وتتضمن أنشطة تطوير العضوية البحث عن أعضاء جدد، حقوق	الهادفة للربح بخلاف أنشطة الخدمات، فهي تتضمن الإدارة العامة، وأنشطة زيادة الأموال وجمعها، وتطوير أنشطة العضوية، والأنشطة الإدارية والعمومية التي تتضمن إدارة العمل والمحاسبة وإعداد الموازنات والتمويل وغيرها من الأنشطة الإدارية والعمومية ماعدا تلك المتصلة مباشرة ببرامج الخدمات. **(الفقرة ١٢٦)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	العضوية، العلاقات بين الأعضاء وغيرها من الأنشطة. **(١١٧ – الفقرة ٢٨)**	
	*الهدف الأساسي لقائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. **(١١٧ – الفقرة ٢٩)**	**٣-٦-٤ تقديم معلومات ملائمة عن التدفقات النقدية:** ٣-٦-٤-١ تهدف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. فالمتبرعون والدائنون وغيرهم يهتمون اهتماما مباشرا بقدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها بدون تقليص قدرتها على الاستمرار في تقديم خدماتها. ولذلك، فإنه يجب أن تحوي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح على معلومات عن تدفقاتها النقدية. وتعد المعلومات التالية مفيدة لغرض تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها ومدى حاجتها لتمويل خارجي: ١- الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل. ٢- الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في تسديد القروض. ٣- الأموال الناتجة من استثمارات جديدة أو من استثمارات مقيدة وفقا لشروط المتبرع للاستخدام في أغراض طويلة

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
		الأجل، أو المستخدمة في استثمارات جديدة. ٤- التدفقات النقدية الأخرى. **(الفقرة ١٢٧)**
*يجب إرفاق الحسابات ملحوظات مرفقة عن السياسات المحاسبية المتبعة. يعد ذلك أكثر ملاءمة في ظل ظروف معينة خاصة بكل جمعية خيرية بغرض تقديم صورة حقيقية وعادلة لنشاط الجمعية. يجب أن تتوافق السياسات المتبعة مع ما ورد بذلك الإصدار، ومع المعايير المحاسبية والتشريعات ذات الصلة. يوضح المعيار FRS 18: "السياسات المحاسبية" كيفية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة. **(الفقرة ٣٥٦)** *تعد السياسات المحاسبية المبادئ، والأسس، والفروض والقواعد التي يتم بناءاً عليها الاعتراف بالمعاملات وعرضها بالحسابات. حيث يلحق بها أساليب التقدير التي تتطلب قدراً من الحكم الشخصي عند تسجيل قيمة الموارد الداخلة والخارجة والأصول والالتزامات. يعد من الضروري إرفاق الحسابات بتوضيح للأسس	* يجب أن ترفق القوائم المالية بايضاحات وتفسيرات تمكن المستخدمين من فهم المعلومات المالية المقدمة. على سبيل المثال، يمكن تعزيز فائدة المعلومات المالية لمقدمي الموارد والآخرين من خلال إيضاحات وتفسيرات المديرين للمعلومات. بسبب إلمام المديرين عادة بالمنشأة وشؤونها بخلاف مقدمي الموارد أو الآخريين من خارج المنشأة؛ فانه يمكنهم زيادة فائدة معلومات القوائم المالية من خلال إيضاح معاملات، وأحداث، وظروف معينة لها تأثير على المنشأة، وذلك بتفسير تأثيرهم المالي. بالإضافة لذلك، يعد توزيع العمليات المستمرة على الفترات المحاسبية المختلفة عرفاً محاسبياً، وقد يكون له أثار حكمية. يستطيع المديرون تحسين فائدة المعلومات المدرجة بالقوائم المالية من خلال تحديد الآثار الحكمية الناتجة عن التخصيص بين	**٣-٦-٥ تقديم معلومات إضافية في شكل إيضاحات مرفقة بالقوائم المالية:** ٣-٦-٥-١ يجب أن يرفق مع القوائم المالية إيضاحات وتفسيرات تمكن المستخدمين من فهم المعلومات المالية المقدمة، حيث تهدف الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات توضح السياسات المحاسبية المتبعة، وتقدم معلومات تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة. وتشمل الإيضاحات المرفقة السياسات المحاسبية، والمبادئ، والأسس، والفروض والقواعد التي يتم بناءاً عليها الاعتراف بالعمليات وعرضها بالقوائم المالية. ويلحق بذلك أساليب التقدير التي تتطلب قدر من الحكم الشخصي عند تسجيل قيمة الموارد الداخلة والخارجة والأصول والالتزامات. **(الفقرة ١٢٨)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
وأساليب التقدير التي تم بناءاً عليها إعداد الحسابات. **(الفقرة ٣٥٧)**	الفترات المحاسبية المختلفة ومن خلال إيضاح تأثير تلك التخصيصات على المعلومات المعلنة. أكثر من ذلك، توفر القوائم المالية معلومات تعتمد على تقديرات وأحكام المديرين أو تتأثر بها، حيث يمكن مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقييم التقديرات والأحكام من خلال تقديم تفسير للافتراضات والطرق المستخدمة، مع الإفصاح عن حالات عدم التأكد المهمة المتعلقة بالافتراضات أو التقديرات. (الفقرة ٥٥_بيان ٤)	
*يجب على مجلس الإدارة تضمين الملحوظات المرفقة بالحسابات توضيحاً للسياسات المحاسبية المتبعة في معالجة البنود ذات الأهمية النسبية. ويكفي أن يكون التوضيح مختصراً ولكن يجب أن يكون واضحاً ودقيقاً وسليماً. يجب الإفصاح بالتفصيل عن أي تغييرات تطرأ على السياسات المتبعة؛ يترتب عنها تسويات جوهرية للفترات السابقة. فيما يلي أمثلة لبعض الأمور التي تتطلب توضيحاً للسياسات المحاسبية المتبعة، وتشتمل تلك الأمور على حسابات ذات أهمية نسبية. كما يجب		٣-٦-٥-٢ يجب على إدارة المنشأة توضيح السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة البنود ذات الأهمية النسبية. ويكفي أن يكون الإيضاح مختصراً بشرط أن يكون واضحاً ودقيقاً وسليماً. كما يجب الإفصاح بالتفصيل عن أي تغييرات تطرأ على السياسات المحاسبية المتبعة يترتب عليها تسويات جوهرية للفترات السابقة. **(الفقرة ١٢٩)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
على مجلس الإدارة إدراج تلك الملحوظات الملائمة فحسب لطبيعة نشاط المنشأة غير الهادفة للربح. **(الفقرة ٣٦١)** ***إيضاحات خاصة بالموارد الداخلة:** يجب الإفصاح عن السياسات المتبعة في إدراج كل نوع من أنواع الموارد الداخلة ذات الأهمية النسبية. فعادةً يتم ذلك وفقا لأساس الاستحقاق، ولكن قد تظهر الحاجة لإدراج تفاصيل أكثر في بعض الحالات. **(الفقرة ٣٦٢)** *تشتمل ملاحظات سياسة الموارد المستنفدة على: **(الفقرة ٣٦٣)** (أ) يجب الإفصاح عن سياسة الاعتراف بالالتزامات. في حال إدراج التزامات مثل الاحتياطيات، يجب توضيح النقطة التي يكون عندها الاحتياطي ملزماً، والأساس لأي من عوامل الخصم المستخدمة في احتساب القيمة الحالية للتعهدات طويلة الأجل. ويعد ذلك قابلاً للتطبيق على المنح؛ إذ يجب توضيح السياسة المتعلقة بها بشكل منفصل. (ب) يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة في إدراج البنود		

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
تحت تبويبات النشاط الملائمة للموارد المستنفدة. تحديداً السياسة المتبعة لإدراج البنود تحت: (١) تكاليف توليد الأموال. (٢) النشطة الخيرية. (٣) تكاليف الحوكمة. (ج) الطرق والمبادئ المستخدمة في تخصيص وتوزيع كل التكاليف بين بنود النشاط المختلفة للموارد المستنفدة في (ب). *يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة في الجمعية لرسملة الأصول الثابتة بما يشمل: **(الفقرة ٣٦٤)** (أ) توضيح هل يكون إدراج كل فئة من الأصول بالتكلفة ، أو بالقيمة المقدرة، أو بالقيمة المعاد تقييمها، وكذلك بطريقة التقييم المستخدمة؛ (ب) الأصول الثابتة التي لا يتم رسملتها. (ج) مدى رسملة أصول التراث، وفي حال عدم رسملتها، يبين سبب ذلك (مثلاً عدم وجود معلومات يمكن الاعتماد عليها، أو بسبب تحليل التكلفة/المنفعة الخ: انظر الفقرات ٢٨٣ إلى ٢٨٧)، مع توضيح السياسة المتبعة في شراء واستبعاد تلك الأصول.		

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
(د) معدلات الإهلاك المطبقة على كل فئة من فئات الأصول الثابتة. (هـ) السياسة المتبعة في فحص وتقييم الهبوط في قيمة الأصول الثابتة.		
	*تعتبر معلومات القوائم المالية ذات طبيعة مالية. فهي بوجه عام تعد معلومات كمية، ويتم التعبير عنها في صورة وحدات نقدية. فالمعلومات التي تدرج في صلب القوائم المالية يجب أن تكون قابلة للقياس الكمي في صورة وحدات نقدية. ويمكن الإفصاح عن المعلومات الأخرى في القوائم المالية (بما يشمل الإيضاحات المرفقة) أو بأي وسيلة أخرى، وتشتمل القوائم المالية عمليات جمع وطرح وضرب، وقسمة أرقام تصف أشياء وأحداثاً اقتصادية، وتتطلب مقاماً مشتركاً. المعلومات الكمية الأخرى التي يتم التعبير عنها في صورة وحدات أخرى بخلاف الوحدات النقدية (مثل عدد الموظفين أو وحدات الخدمة أو السلع المقدمة) والمعلومات غير	**٤- محدودية استخدام القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح:** القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، والمعدة وفقا للأسس التي تلائم الأهداف الواردة بهذا البيان تقدم معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلا أن لهذه القوائم محدودية واضحة تظهر في التالي: ٤-١ تعتبر معلومات القوائم المالية ذات طبيعة كمية مالية. فالمعلومات التي تدرج في صلب القوائم المالية يجب أن تكون قابلة للقياس الكمي في صورة وحدات نقدية. ويمكن الإفصاح عن المعلومات الأخرى التي يتم التعبير عنها في صورة وحدات بخلاف الوحدات النقدية، مثل عدد الموظفين، والمعلومات غير الكمية مثل توصيف العمليات أو السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في الإيضاحات المرفقة أو بأي وسيلة أخرى. وتساعد المعلومات التي لا يتم التعبير

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	الكمية (مثل توصيف العمليات أو تفسير السياسات المتبعة) والتي يتم في الغالب الإفصاح عنها؛ فهي ترتبط بمعلومات مالية. قد تظهر الحاجة للمعلومات التي لا يتم التعبير عنها في صورة وحدات نقدية لفهم مدى أهمية المعلومات التي يتم التعبير عنها في صورة وحدات نقدية، أو في المساعدة في تقييم أداء المنشآت غير الهادفة للربح. وبالرغم من ذلك، تعد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح محدودة في قدرتها على توفير قياس مباشر لنوعية ما تقدمه تلك المنشآت من سلع وخدمات، وذلك في ظل غياب أسعار تبادلية محددة من قبل السوق، أو لمدى إشباعها لاحتياجات المستفيدين من الخدمات، والمستهلكين الأخريين. (الفقرة ٢٣_بيان ٤)	عنها في صورة وحدات نقدية في زيادة فهم المعلومات التي يتم التعبير عنها في صورة وحدات نقدية، أو في المساعدة في تقييم أداء المنشآت غير الهادفة للربح. كما تعد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح محدودة في قدرتها على توفير قياس مباشر لنوعية ما تقدمه تلك المنشآت من سلع وخدمات في ظل غياب أسعار تبادلية محددة لتلك السلع أو الخدمات. **(الفقرة ١٣٠)**
	*غالباً تنتج المعلومات التي توفرها القوائم المالية من قياس تقريبي، وليس صحيحاً؛ إذ تشتمل القياسات في الغالب على تقديرات، وتصنيفات، وتلخيصات، وأحكام شخصية، وتخصيصات. وبالرغم من دقة القوائم المالية بوجه عام؛ فإن القياسات مع بعض الاستثناءات تعد تقريباً مبنية على بعض القواعد والأعراف، وليست مبالغ	٤-٢ غالباً تنتج المعلومات التي توفرها القوائم المالية من قياس تقريبي، وليس دقيقاً. تشتمل القياسات في الغالب على تقديرات، وتصنيفات، وتلخيصات، وتخصيصات. وبالرغم من دقة القوائم المالية، وفقا للقواعد والأعراف المحاسبية المقبولة بوجه عام؛ فإن القياسات مع بعض الاستثناءات تعد قياسا تقريبيا مبنيا على

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	صحيحة. **(الفقرة ٢٥_بيان ٤)**	بعض القواعد والأعراف. **(الفقرة ١٣١)**
	*تعكس معلومات القوائم المالية بشكل كبير معاملات وأحداثاً حدثت بالفعل. قد تستخدم الجهات النظامية والمديرون الموازنات في توصيل معلومات متعلقة بالخطط أو المشاريع، ولكن تعد معظم معلومات القوائم المالية تاريخية، بما في ذلك مقارنات النتائج الفعلية مع الموازنات المعتمدة سلفاً. يعد سعر شراء الأرض وسعر السوق الجاري للأوراق المالية المتاحة للبيع أمثلة أخرى للبيانات التاريخية التي تدرج بالقوائم المالية. إذ لا يتم إدراج أي مبالغ أو أحداث مستقبلية. قد تظهر الحاجة لإدراج التقديرات التي تعتمد على توقعات مستقبلية في القوائم المالية، ولكن يتمثل الاستخدام الأساسي للقوائم المالية في قياس الآثار المالية للمعاملات والأحداث التي حدثت في الماضي أو الوضع الحالي لأصل أو التزام ما. (الفقرة ٢٦_بيان ٤)	٤-٣ تعكس معلومات القوائم المالية بشكل كبير معاملات وأحداثاً حدثت بالفعل، إذ لا يتم إدراج أي مبالغ أو إحداث مستقبلية، بالرغم من وجود بعض الأهمية لمثل هذه التوقعات لبعض فئات المستفيدين من القوائم المالية. **(الفقرة ١٣٢)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	*تشتمل عملية توفير واستخدام معلومات القوائم المالية على تكلفة. ولا تشمل التكلفة الموارد المستنفدة بشكل مباشر في توفير المعلومات فحسب؛ ولكنها تشمل الآثار والجوانب السلبية على المنشأة نتيجة لإغلاقها. فعلى سبيل المثال، التعليقات عن قضية معلقة قد يعوق وجود دفاع ناجح. كما يعد الوقت اللازم لفهم واستخدام المعلومات تكلفة. بوجه عام، يجب على الأقل أن تعادل المنافع المحققة من المعلومات المقدمة التكلفة. بالرغم من ذلك؛ فإن من الصعوبة قياس المنافع والتكاليف المتعلقة بالمعلومات. فمن الصعب اتفاق مجموعة مختلفة من الأشخاص على أن منفعة المعلومات تبرر تكلفتها. (الفقرة ٢٨_بيان ٤)	٤-٤ أن عملية توفير واستخدام معلومات القوائم المالية تعد مكلفة. فبالإضافة إلى تكلفة الموارد المستنفدة بشكل مباشر في توفير المعلومات، فإنها تشمل أيضاً الآثار والجوانب السلبية على المنشأة، نتيجة تقديم تلك المعلومات. لذلك، يجب على الأقل أن تعادل المنافع المحققة من المعلومات المقدمة تكلفتها. وبالرغم من ذلك، يصعب قياس المنافع والتكاليف المتعلقة بها. **(الفقرة ١٣٣)**
	*أن أهداف وقدرات القوائم المالية ذات الأغراض العامة تعد محدودة، فهي لا تشبع احتياجات جميع المستخدمين المحتملين على قدم المساواة، فالقوائم المالية تعد مفيدة لمجموعات من المستخدمين الخارجيين مثل المتبرعين والدائنين، والذين لديهم احتياجات متشابهة، أما الهيئات النظامية مثل أقسام الصحة والتعليم، وشؤون المستهلك؛ فعلى الرغم من اهتمامهم بتلك المعلومات المالية، فلديهم	٤-٥ أن أهداف وقدرات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تعد محدودة؛ فهي لا تلبي احتياجات جميع المستخدمين على قدم المساواة، فالقوائم المالية تعد مفيدة لمجموعات من المستخدمين الخارجيين مثل المتبرعين والدائنين، والذين لديهم احتياجات متشابهة، أما الهيئات النظامية، فعلى الرغم من اهتمامهم بتلك المعلومات المالية فلديهم غالبا احتياجات خاصة إضافية، لا تستطيع القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
	غالبا احتياجات خاصة ولا تستطيع القوائم الماليـــة ذات الأغراض العامة تلبيتها، وتمتلك تلك الهيئـــات الســـلطة للمطالبة بالمعلومات لمقابلة احتياجاتهم. **(١١٧ – الفقرة ٤٥)**	تلبيتها، وتمتلك تلك الهيئات النظامية السلطة للمطالبة بمعلومات إضافية لمقابلة احتياجاتها. **(الفقرة ١٣٤)**
*لا تستوفي حسابات المنشأة غير الهادفة للربح وحدها كل احتياجات المستخدمين من المعلومات، الذين يقومون باستكمال تلك المعلومات التي يحصلوا عليها من الحسابات بمعلومات من مصادر أخرى. كما توجد قيود على قدرة تلك الحسابات في إظهار الأثر الكلي لمعاملات وأنشطة المنشأة غير الهادفة للربح، كما أنها لا توفر معلومات عن بعض الأمور مثل تلك المتعلقة بالهياكل المالية والتشغيلية، وآليات الحوكمة، وسياسات الإدارة المتبعة من قبل المنشأة غير الهادفة للربح. لا تستطيع حسابات المنشأة غير الهادفة للربح وحدها تقديم صورة واضحة لما قامت به المنشأة غير الهادفة للربح من أعمال (مدخلاتها) أو لما حققته من انجازات (مخرجاتها) أو ما ترتب على تلك الانجازات من فروق (تأثيرها). *حيث يرجع السبب الرئيسي في ذلك لوجود العديد من المجالات التي لا يمكن قياسها في صورة نقدية؛ فبالفعل		٤-٦ لا تستوفي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفـــة للـــربح وحدها كل احتياجات المستخدمين، لذلك فهم يقومون باســـتكمال تلك المعلومات التي يحصـــلون عليهـــا مـــن القـــوائم الماليـــة بمعلومات من مصادر أخرى. كما توجد قيود على قدرة تلـــك القوائم المالية في إظهار الأثر الكلي لعمليات وأنشطة المنشـــأة غير الهادفة للربح، كما أنها لا توفر معلومـــات عـــن بعـــض الأمور، مثل تلك المتعلقة بالهياكل المالية والتشغيلية، وآليـــات الحوكمة، وسياسات الإدارة المتبعة من قبل المنشأة غير الهادفة للربح. كما لا تستطيع القوائم المالية للمنشأة غير الهادفة للربح وحدها تقديم صورة واضحة لما قامت به المنشأة من أعمال، أو لما حققته من إنجازات، أو ما ترتب على تلك الإنجازات مـــن تأثير في مجال الأنشطة الخيرية، إذ يرجع السبب الرئيسي في ذلك لوجود العديد من المجالات التي لا يمكن قياسها في صورة

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
توجد بعض المجالات التي يصعب قياسها بالأرقام على الإطلاق. **(الفقرة ٣٥)**		نقدية. **(الفقرة ١٣٥)**
		٤-٧ لا تختص القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بتقديم معلومات يمكن استخدامها لتقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة نفسها. ومع ذلك فإن المعلومات التي تشملها هذه القوائم عن أداء المنشأة تعد مفيدة لتقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها تجاه المتبرعين والدائنين والمنتفعين. **(الفقرة ١٣٦)**
		٤-٨ نظراً لخصائص وطبيعة المعلومات التي يمكن إنتاجها بواسطة المحاسبة المالية؛ فإن القوائم المالية ذات الغرض العام لا تختص بقياس قيمة المنشأة غير الهادفة للربح عند التصفية. **(الفقرة ١٣٧)**
		٤-٩ قد لا تحتوي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح على معلومات يمكن استخدامها بدون تعديل لتحديد الإعانة الحكومية المستحقة للمنشأة. ويرجع ذلك إلى أن السياسات المتعلقة بالإعانات الحكومية تركز عادة على حيثيات اجتماعية

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	النص المقترح
		واقتصادية وسياسية ومالية، قد تتطلب معايير محاسبة مختلفة عن المعايير التي تلائم أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام. وعلى الرغم من ذلك تعد القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت غير الهادفة للربح مدخلا مناسبا بعد التعديل المناسب، للوفاء بأغراض الإعانات الحكومية. **(الفقرة ١٣٨)**
		١٠-٤ لا تختص القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بتقديم معلومات يمكن استخدامها – دون تعديل – لإعداد الحسابات الوطنية، إذ أن هذه القوائم ترتبط بمنشأة معينة ولا تحتوي على مقياس مباشر للقيمة التي تضيفها المنشأة للاقتصاد الوطني بصفة عامة. **(الفقرة ١٣٩)**

ملحق (ب)

مقارنة بين الأهداف الواردة بهذا البيان والأهداف الواردة بمعيار أهداف المحاسبة المالية

مقارنة بين الأهداف الواردة بهذا البيان والأهداف الواردة بمعيار أهداف المحاسبة المالية

الغرض من تحديد الأهداف	النص المقترح	معيار أهداف المحاسبة المالية	المقارنة بين الأهداف
أ. تحديد (١) فئات المستفيدين التي يجب أن تركز القوائم المالية على توفير معلومات لهم ؛ (٢) طبيعة القرارات التي تتخذها تلك الفئة من المستفيدين.	أ. تعود منفعة معلومات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بطريقة مباشرة على المتبرعين الحاليين والمحتملين، والأعضاء، والدائنين للمنشأة غير الهادفة للربح (سواء أكانوا أفراداً أم مؤسسات)، وجهات المنح الحكومية وغير الحكومية، وبطريقة غير مباشرة على المجتمع بصفة عامة، تمكن مقدمي الموارد الحاليين والمحتملين من اتخاذ قرارات ذات فعالية وكفاءة تتعلق بكيفية تخصيص تبرعاتهم من الموارد بين المنشآت غير الهادفة للربح. كما أن تلك القوائم المالية لن تركز على احتياجات إدارة المنشأة غير الهادفة للربح من المعلومات؛ نظراً لقدرتها على الحصول على معظم ما تحتاج إليه من معلومات مالية في صورة تقارير أخرى يمكن إعدادها خصيصا لهذا الغرض. (الفقرة ١١٣)	أ. يعد المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون وكذا الموردون والعملاء ممن لهم ارتباطات حالية أو مقبلة مع المنشأة الفئات الرئيسية التي تستخدم القوائم المالية ذات الغرض العام خارج المنشأة. (الفقرة ٥٣). ويعد اتخاذ القرارات المالية بمثابة الاستخدام الأساسي الذي تشترك فيه جميع الفئات الخارجية الرئيسية التي تستخدم القوائم المالية ذات الغرض العام. (الفقرة ٥٤).	أ(١) يعد المستثمرون والمقرضون هم مقدمو الموارد الرئيسيون في حال المنشآت الهادفة للربح. لذلك، فإن مقدمي الموارد الحاليين والمحتملين، بوصفهم فئة من المستفيدين، تشمل المستثمرين والمقرضين بالإضافة إلى الفئات الأخرى الواردة بالنص المقترح. أ(٢) يركز كلا المعيارين على توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بمد المنشأة بالموارد. حيث تختلف الدوافع من وراء تقديم الموارد في كل حال عن الأخرى. حيث يسعى المستثمرون والمقرضون للجهات الهادفة للربح إلى تحقيق متحصلات نقدية، وعائد نقدي على ما يقومون بتقديمه من موارد. وفي المقابل؛ تحصل المنشآت غير الهادفة للربح على قدر كبير من الموارد من مقدمي الموارد الذين لا يتوقعون الحصول على أي منافع اقتصادية أو يتوقعون الحصول على منافع لا تتناسب مع ما يقومون بتقديمه

الغرض من تحديد الأهداف	النص المقترح	معيار أهداف المحاسبة المالية	المقارنة بين الأهداف
ب. تحديد الاهتمامات والمصالح المشتركة لفئة المستفيدين واحتياجاتهم من المعلومات اللازمة لتعزيز قدرتهم على اتخاذ القرارات سالفة الذكر.	ب- يتمثل الهدف الأساسي للقوائم المالية في توفير معلومات ملائمة لمقابلة الاحتياجات المشتركة للمؤسسين، والمتبرعين، والأعضاء، والدائنين، وغيرهم الذين يمدون المنشآت غير الهادفة للربح بالموارد. ويعد المستخدمون الخارجيون ذوي احتياجات مشتركة تتعلق بتحديد (أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة وقدرتها على تقديم تلك الخدمات (ب) كيفية وفاء المديرين بمسؤولياتهم المتعلقة بالوكالة وكذلك الجوانب الأخرى لأدائهم. (الفقرة ١١٨)	ب. يعد الهدف الرئيسي للقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام؛ تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلى المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة . وعلى وجه التحديد يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون إلى معلومات تساعدهم على تقييم قدرة المنشأة في المستقبل على توليد تدفق نقدي إيجابي كاف. أي تدفق نقدي من الممكن للمنشأة توزيعه للوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها، بما في ذلك توزيع الأرباح على أصحاب رأس المال دون تقليص حجم أعمالها. وتعتمد قدرة المنشأة على توليد مثل هذا التدفق النقدي على قدرتها على تحقيق الدخل الكافي في المستقبل وتحويل هذا الدخل إلى تدفق نقدي كاف. ومن ثم فإن المستفيدين الخارجيين الرئيسيين يرغبون في الحصول على معلومات تمكنهم من تقييم	من موارد. ب(١) تعكس المجموعتان من الأهداف اهتمامات ومصالح مختلفة من منظور مقدمي الموارد. حيث تقود تلك الاهتمامات والمصالح المختلفة إلى وجود فروق أساسية في أهداف القوائم المالية: طبيعة المعلومات التي يجب أن توفرها القوائم المالية عن الأداء. ب(٢) يتشابه جوهر تلك المجموعتين من الأهداف، ولكن تختلف وضعيتها في كلا البيانين. ففي النص المقترح؛ ينظر للهدف على أنه يمثل احتياجات أساسية للمستفيدين من المعلومات. أما في معيار أهداف المحاسبة المالية، ينظر للهدف على أنه يمثل معلومات يمكن أن توفرها القوائم المالية وقد تشبع احتياجات أساسية أخرى من المعلومات. تنشا تلك الفروق في وضعية الأهداف نتيجة لأهمية المعلومات المتعلقة بالوكالة في حال المنشآت غير الهادفة للربح. حيث يرجع سبب تلك الأهمية إلى أن المنشآت غير الهادفة للربح لا تعتمد على ذاتها في الاستمرار (غير

الغرض من تحديد الأهداف	النص المقترح	معيار أهداف المحاسبة المالية	المقارنة بين الأهداف
ج. تحديد طبيعة المعلومات التي يمكن للقوائم المالية توفيرها لإشباع احتياجات المستفيدين من المعلومات.	ج. توفر القوائم المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها، و عن أداء المنشأة من خلال القياس الدوري للتغير في صافي أصول المنشأة، وعن التدفقات النقدية. ج (١) تهدف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات ملائمة عن أصول المنشأة، والتزاماتها، وصافي أصولها، والعلاقة بينها في لحظة زمنية معينة، حيث تستخدم المعلومات التي توفرها القوائم المالية في مساعدة المتبرعين، والأعضاء، وغيرهم في تحديد:- أ- قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها. ب-السيولة والمرونة المالية للمنشأة، وقدرتها على مقابلة التزاماتها، ومدى حاجتها إلى تمويل خارجي. (الفقرة ١١٩). ج(٢) تتمثل أحد الأهداف الأساسية للقوائم	قدرة المنشأة على تحقيق الدخل، وتحويله إلى تدفق نقدي في المستقبل. (الفقرة ٧٠) . ج. توفر القوائم المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها، و عن القياس الدوري لدخل المنشأة، وعن تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي. ج(١) يهتم المستفيدون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادر تلك الموارد؛ أي الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال، ومن ثم فإن هذه المعلومات تزود المستفيدين بالأساس الذي يستخدم لتقييم دخل المنشأة ومكوناته خلال فترة زمنية معينة. ومن ثم ينبغي أن تحتوي القوائم المالية على معلومات عن أصول المنشأة وخصومها وحقوق أصحاب رأس	هادفة للربح) واعتمادها على الدعم المستمر من مقدمي الموارد، ومن ثم توجد علاقة مباشرة بين مقدمي الموارد والمنشأة أكثر منه في حال المنشآت الهادفة للربح. ج. تعد الأهداف متشابهة فيما عدا وجود فروق في المصطلحات المستخدمة التي تعكس الخصائص المميزة للمنشآت غير الهادفة للربح؛ عدم وجود حقوق للملاك في التوزيعات التي يتم إجراؤها في حال التصفية. ج(١) تعد الأهداف متشابهة باستثناء الفروق في المصطلحات المستخدمة.

الغرض من تحديد الأهداف	النص المقترح	معيار أهداف المحاسبة المالية	المقارنة بين الأهداف
	المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في توفير معلومات ملائمة عن (أ) تأثير المعاملات، والأحداث، والظروف الأخرى في تغير مقدار وطبيعة صافي الأصول، و(ب) العلاقة بين المعاملات، والظروف، والأحداث الأخرى، و(ج) كيفية استخدام الموارد في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة. (الفقرة ١٢٤). ج(٣) تهدف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. فالمتبرعون والدائنون وغيرهم يهتمون اهتماما مباشرا بقدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها بدون تقليص قدرتها على الاستمرار في تقديم خدماتها. ولذلك، فإنه يجب أن تحوي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح على معلومات عن تدفقاتها النقدية. (الفقرة ١٢٧).	مالها. (الفقرة ٧٣). ج(٢) أن القوائم المالية للمنشأة يجب أن تركز تركيزا أساسيا على المعلومات التي تتعلق بدخل المنشأة ومدى ارتباطه باحتياجاتها من التدفقات النقدية، وبالتالي فإن المهمة الأساسية للمحاسبة المالية هي القياس الدوري لدخل المنشأة (الفقرة ٧١). ج(٣) يجب أن يكون قياس الدخل وما يرتبط به من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين من تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي. (الفقرة ٧٢).	ج(٢) تعتبر الأهداف متشابهة، ولكن بسبب الخصائص المميزة للمنشآت غير الهادفة للربح، تظهر الحاجة لبعض المعلومات المختلفة لاستيفاء تلك الأهداف. حيث تسعي المجموعتين من الأهداف إلى قياس الجهود المبذولة وانجازات المنشأة، ولكن في حال المنشآت غير الهادفة للربح لا يعتمد قياس الأداء على الأرباح كمقياس مركزي. حيث ينشا عن ذلك الحاجة إلى توفير معلومات عن الجهود المبذولة والانجازات المرتبطة بتقديم الخدمات. ج(٣) تعتبر الأهداف متشابهة باستثناء الفروق في المصطلحات المستخدمة والفروق التي تعكس الخصائص المميزة للمنشآت غير الهادفة للربح – والمتمثلة في عدم وجود حقوق للملاك في استلام توزيعات أرباح نقدية وأي توزيعات أخرى من موارد المنشآت غير الهادفة للربح.

معيار
العرض والإفصاح للقوائم المالية
للمنشـــآت غير الهادفة للـــــربح

|

قائمة المحتويات

١- **نطاق المعيار** ١١٧

٢- **هدف المعيار** ١١٧

٣- **نص المعيار** ١١٨

٣-١ العرض ١١٨

٣-١ -١ العرض في قائمة المركز المالي ١١٨

٣-١ -٢ العرض في قائمة الأنشطة ١٢٠

٣-١-٣ العرض في قائمة التدفقات النقدية ١٢٢

٣-٢ الإفصاح ١٢٣

٣-٢-١ الإفصاح المرتبط بقائمة المركز المالي ١٢٣

٣-٢-٢ الإفصاح المرتبط بقائمة الأنشطة ١٢٤

٤- **تعريفات** ١٢٥

* الدراسة المرفقة بمعيار العرض والإفصاح العام للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ١٢٩

١- نطاق المعيار:

١-١ ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بصرف النظر عن حجم أنشطتها وطبيعتها.

(الفقرة ١٠١)

١-٢ يحدد هذا المعيار المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام. كما يتناول المعيار كيفية عرض الأصول والخصوم وصافي الأصول والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في القوائم المالية، إلا أنه لا يتناول توقيت الاعتراف بتلك العناصر وكيفية قياسها. وتعد درجة تجميع عرض عناصر الأصول والخصوم وترتيبها في قائمة المركز المالي، أو عناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في قائمة الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح، مماثلة لتلك المطلوبة، طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام.

(الفقرة ١٠٢)

١-٣ يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية.

(الفقرة ١٠٣)

١-٤ يتطلب هذا المعيار استيفاء متطلبات العرض والإفصاح الواردة بالمعايير المحاسبية للجهات الهادفة للربح، الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فيما عدا المعايير أو الفقرات التي تم استثناؤها ضمن الدراسة المرفقة. فعلى سبيل المثال لا الحصر؛ فإن المنشآت غير الهادفة للربح يجب أن تفي بمتطلبات العرض والإفصاح الخاصة بالاستثمارات، والمكاسب والخسائر المحتملة والأنشطة المستبعدة والبنود الاستثنائية.

(الفقرة ١٠٤)

١-٥ تُقرأ فقرات هذا المعيار في سياق الدراسة المرفقة، وفي إطار بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

(الفقرة ١٠٥)

٢- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس العرض والإفصاح، لعناصر القوائم المالية ذات الغرض العام التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح، وذلك بهدف تحسين ملاءمتها، وزيادة إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وزيادة قابليتها للفهم والمقارنة من جانب مستخدمي المعلومات الحاليين والمحتملين. كما يهدف إلى تقليص الفروق والاختلافات في الممارسات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح. يجب أن تشتمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح على قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة بها.

ويراعى عند إعداد تلك القوائم المالية الالتزام بما ورد في معيار العرض والإفصاح العام فيما لم يتم التطرق له في هذا المعيار.

(الفقرة ١٠٦)

٣- نص المعيار:

٣-١ العرض:

٣-١-١ العرض في قائمة المركز المالي :

تهدف قائمة المركز المالي إلى توفير معلومات ملائمة، عن أصول المنشأة يمكن الاعتماد عليها، وخصومها، وصافي أصولها، والعلاقة بين تلك العناصر في لحظة زمنية معينة. وتستخدم المعلومات التي توفرها قائمة المركز المالي، مع الإيضاحات المرفقة بها، والمعلومات ذات العلاقة التي توفرها القوائم المالية الأخرى في مساعدة المؤسسين والمتبرعين، والأعضاء، والدائنين، وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في تحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها، والسيولة والمرونة المالية للمنشأة، وقدرتها على مقابلة خصومها، ومدى حاجتها إلى تمويل خارجي، ومدى سلطتها على استخدام الأصول المتاحة لها.

(الفقرة ١٠٧)

٣-١-١-١ يجب أن تعرض قائمة المركز المالي التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح جميع عناصر الأصول والخصوم، وصافي الأصول بوصفها وحدة ذات شخصية مستقلة، مع وصف كل تلك العناصر وصفا صحيحا.

(الفقرة ١٠٨)

٣-١-١-٢ تعد قائمة المركز المالي عن المنشأة بصفة عامة على أنها وحدة واحدة مستقلة، بحيث تعرض إجمالي أصولها، والتزاماتها، وصافي أصولها (سواء أكانت تلك المتعلقة بالمركز الرئيسي أم بالفروع المختلفة). ويجب عرض الأصول التي لها الخصائص نفسها في مجموعات متجانسة مقبولة في قائمة المركز المالي . كما يجب ترتيب الأصول على أساس درجة سيولتها، وترتيب الخصوم على أساس درجة قرب استحقاقها.

(الفقرة ١٠٩)

٣-١-١-٣ يجب عرض تفاصيل الأصول غير المقيدة، والأصول المقيدة، وأصول الأوقاف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

(الفقرة ١١٠)

٣-١-١-٤ يجب عرض مجموعات الأصول التالية في صلب قائمة المركز المالي، وفقا للترتيب التالي:
- الأصول المتداولة.
- الاستثمارات والأصول المالية.
- الأصول الثابتة.
- الأصول غير الملموسة.
- أصول الأوقاف.

(الفقرة ١١١)

٣-١-١-٥ يجب عرض الأراضي والمباني التي يتم اقتناؤها، بغرض استخدامها في أغراض المنشأة ضمن الأصول الثابتة؛ أما الأصول التي يتم اقتناؤها بغرض الاستثمار، فتعرض ضمن الاستثمارات والأصول المالية. كما يجب عرض الأصول التي يتم الحصول عليها على أنها أوقاف بغرض استخدامها أو استثمارها ضمن أصول الأوقاف.

(الفقرة ١١٢)

٣-١-١-٦ يجب عرض بنود مجموعة صافي الأصول في صلب قائمة المركز المالي على أنها بنود مستقلة وفقا للترتيب التالي:
- صافي الأصول غير المقيدة .
- صافي الأصول المقيدة.
- صافي أصول الأوقاف.

(الفقرة ١١٣)

٣-١-٢ العرض في قائمة الأنشطة :

تهدف قائمة الأنشطة بشكل أساسي إلى توفير معلومات ملائمة، يمكن الاعتماد عليها عن تأثير المعاملات والأحداث والظروف الأخرى، التي تؤثر على قيمة صافي الأصول وطبيعتها، وتوفير معلومات عن العلاقة المتداخلة بين المعاملات، والظروف، والأحداث الأخرى وعن كيفية استخدام المنشأة لمواردها في تقديم البرامج، والخدمات المتنوعة.

(الفقرة ١١٤)

٣-١-٢-١ يجب أن تعرض قائمة الأنشطة التي تصدرها المنشأة، غير الهادفة للربح، ثلاثة أنواع من التغيرات في صافي الأصول الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها خلال الفترة، والتغيرات التي تجري لصافي الأصول هي: التغير في صافي الأصول غير المقيدة، والتغير في صافي الأصول المقيدة، والتغير في صافي أصول الأوقاف. وتؤدي

الإيرادات والمصروفات و المكاسب والخسائر، وإعادة التصنيف إلى زيادة صافي الأصول أو تخفيضها.

(الفقرة ١١٥)

٣-١-٢-٢ تعرض قائمة الأنشطة، الإيرادات على أنها زيادة في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامها مقيدا أو موقوفا من جانب المتبرع؛ فمثلا أتعاب الخدمات المقدمة، ودخل الاستثمارات غالبا ما تكون غير مقيدة. أما إيراد التبرعات أو الأوقاف التي تخضع لقيود من جانب المتبرع، فتزيد صافي الأصول المقيدة، أو صافي أصول الأوقاف. وتعرض قائمة الأنشطة المصروفات على أنها نقص في صافي الأصول غير المقيدة.

(الفقرة ١١٦)

٣-١-٢-٣ يجب عرض المعلومات عن الإيرادات والمصروفات على أساس وظيفي، طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة، والأنشطة المساندة في صلب قائمة الأنشطة، أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بها.

(الفقرة ١١٧)

٣-١-٢-٤ يجب عرض المكاسب والخسائر المحققة من الاستثمارات والأصول الأخرى بوصفها زيادة أو نقص في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدام تلك الاستثمارات والأصول الأخرى، مقيدا أو موقوفا من جانب المتبرع.

(الفقرة ١١٨)

٣-١-٢-٥ يجب إظهار التحويلات بين الفئات المختلفة لصافي الأصول بالقيمة الإجمالية في صلب قائمة الأنشطة على أنها عناصر مستقلة. وتتم التحويلات بين تلك الفئات في حال تحويل أصول مقيدة إلى أصول غير مقيدة، نتيجة الوفاء بالقيود المفروضة من جانب المتبرع، الذي يؤدي إلى زيادة فئة صافي الأصول غير المقيدة، ونقص فئة صافي الأصول المقيدة في الوقت نفسه، أو في حال تحويل الأصول غير المقيدة إلى أصول مقيدة بغرض تمويل العجز في الأصول المقيدة، أو في حال تحويل دخل الأوقاف إلى أصول غير مقيدة، أو أصول مقيدة.

(الفقرة ١١٩)

٣-١-٢-٦ يجب إظهار التغير في صافي الأصول في قائمة أنشطة ذات مرحلة واحدة ، وينبغي أن توضح قائمة الأنشطة المكونات التالية – كل نشاط على حدة – كلما كان ذلك ملائماً:

أ- التغير في صافي الأصول الناتجة عن الأنشطة المستمرة.

ب- التغير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة غير المستمرة، ويقصد بها المكاسب، أو الخسائر المترتبة على توقف العمل بهذه الأنشطة.

ج- التغير في صافي الأصول الناتج عن البنود الاستثنائية، ويقصد بها المكاسب، أو الخسائر الناجمة عن الكوارث أو الانقضاء الجبري لمدة الاستعمال للأصول؛ لأسباب لا ترتبط بأنشطة المنشأة غير الهادفة للربح.

(الفقرة ١٢٠)

٣-١-٢-٧ يُفضل أن تعرض قائمة الأنشطة الإيرادات والمصروفات على أنها إجماليات، وذلك للمساعدة في تفسير العلاقات بين عناصر قائمة الأنشطة، وتكون كذلك؛ للإسهام في إيضاح مدى تطور المنشأة، وتقدم أنشطتها وعملياتها الرئيسة. كما يُفضل أن تعرض قائمة الأنشطة المكاسب أو الخسائر على أساس القيمة الصافية، إذا كانت ناتجة عن معاملات عرضية، أو عن أحداث أو ظروف تخرج إلى حد كبير عن سيطرة المنشأة.

(الفقرة ١٢١)

٣-١-٢-٨ يجب أن يكون العنوان الأخير في قائمة الأنشطة دائما (التغير في صافي الأصول).

(الفقرة ١٢٢)

٣-١-٣ العرض في قائمة التدفقات النقدية :

تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. وتعد تلك المعلومات ذات أهمية في مساعدة المؤسسين، والمتبرعين، والأعضاء، والدائنين ، وغيرهم في التعرف على كيفية حصول المنشأة على النقدية، وأوجه إنفاقها، وكيفية الحصول على القروض وسدادها، والعوامل الأخرى المؤثرة على السيولة. ويتعين أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية عرضا للمعلومات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام.

(الفقرة ١٢٣)

٣-١-٣-١ تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية المتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالخدمات التي تقدمها المنشأة غير الهادفة للربح؛ مثل النقدية المحصلة على أنها تبرعات، سواء أكانت غير مقيدة أو مقيدة؛ لاستخدامها في الأنشطة التشغيلية والاشتراكات المحصلة ، والنقدية المحصلة من بيع السلع أو تقديم الخدمات،

والنقدية المدفوعة لتحصيل وجمع الإيرادات التطوعية، ومشتريات السلع والنقدية المدفوعة، لتقديم برامج الخدمات.

(الفقرة ١٢٤)

٣-١-٣-٢ تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية المتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالأصول غير المتداولة، والاستثمارات المتاحة للبيع، والاستثمارات طويلة الأجل، مثل المتحصلات النقدية من بيع الأصول غير المتداولة، والاستثمارات المتاحة للبيع، والاستثمارات طويلة الأجل، والمتحصلات من التبرعات، ودخل الاستثمارات في حال تخصيصها؛ للحصول على أصول غير متداولة، والمدفوعات النقدية للحصول على أصول غير متداولة، واستثمارات متاحة للبيع، واستثمارات طويلة الأجل.

(الفقرة ١٢٥)

٣-١-٣-٣ تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية المتحصلات من مصادر تمويلية؛ مثل القروض والمرابحات، بالإضافة إلى المتحصلات من التبرعات، ودخل الاستثمارات في حال تخصيصها للحصول على أصول أوقاف.كما تتضمن الأنشطة التمويلية، المدفوعات النقدية لسداد القروض طويلة الأجل، وقصيرة الأجل، وشراء أصول الأوقاف.

(الفقرة ١٢٦)

٣-٢ الإفصاح:

٣-٢-١ الإفصاح المرتبط بقائمة المركز المالي :

٣-٢-١-١ يجب الإفصاح عن القيود المفروضة على أصول معينة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وتشمل تلك القيود ما يلي:

أ- قيود الاستخدام: التي تقضي باستخدام الأصول في أغراض محددة؛ مثل دعم أنشطة تشغيلية معينة، أو الاستثمار وفقا لضوابط معينة، أو اقتناء أصول طويلة الأجل.

ب- قيود الوقت: وهي التي تقضي باستخدام الأصول في وقت لاحق، أو بعد تاريخ محدد.

ج- قيود الاستخدام والوقت معا: تقضي باستخدام الأصول في أغراض محددة وفي وقت لاحق، أو بعد تاريخ محدد، كما في حال الهبات النقدية أو غيرها من الأصول المقيد استثمارها؛ لتوفير مصدر للدخل لفترة محددة، مع استخدام هذا الدخل في أغراض محددة.

د- القيود المفروضة على استخدام أصول الأوقاف في أغراض معينة، والمحافظة عليها، واستثمارها لتوفير مصدر دائم للدخل.

هـ- القيود الذاتية التي تفرضها إدارة المنشأة غير الهادفة للربح على نفسها، والتي قد ترجع إلى طبيعة المنشأة، أو أهدافها المحددة عند تأسيسها؛ كما في حال أتباع المنشأة سياسة مؤداها تخصيص دوري لنسبة معينة من الأصول غير المقيدة لتكون أصول أوقاف.

(الفقرة ١٢٧)

٣-٢-١-٢ يجب الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن ما يلي:

أ- سياسة المنشأة غير الهادفة للربح فيما يتعلق بتكوين مخصصات، وكيفية إقرارها، وسبب تكوينها.

ب- رفع القيود على موارد المنشأة، سواء أكان ذلك نتيجة الوفاء بمتطلبات المتبرع أم كان نتيجة لرفع القيود الذاتية التي وضعتها الإدارة.

ج- وجود عجز جوهري في أي من بنود صافي الأصول. كما يجب الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود العجز، وتفاصيل ما تم وضعه من إجراءات لتغطية العجز.

(الفقرة ١٢٨)

٣-٢-٢ الإفصاح المرتبط بقائمة الأنشطة:

٣-٢-٢-١ يجب الإفصاح عن المصروفات التشغيلية، مصنفة على أساس طبيعي؛ مثل الرواتب والإيجارات، والكهرباء، واستهلاك الأصول الثابتة، والمكافآت، والمنح للآخرين، والأتعاب المهنية وغيرها، مبوبة حسب البرامج والأنشطة، ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وذلك في حال عدم عرضها في صلب قائمة الأنشطة.

(الفقرة ١٢٩)

٣-٢-٢-٢ يجب الإفصاح عما تم إنجازه من أنشطة خيرية يبين الأداء المحقق في مقابل الأهداف الموضوعة؛ إذ تستخدم المعلومات الكمية والوصفية في تقدير قيمة مخرجات الأنشطة.

(الفقرة ١٣٠)

٣-٢-٢-٣ يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ما يلي:

أ- ملخص لأهداف المنشأة غير الهادفة للربح، كما تم صياغتها في الوثائق المنشأة لعملها، مع توضيح أي تغييرات تسعى المنشأة لإجرائها على تلك الأهداف، من خلال ما تقوم به من أنشطة.

ب- تحليل الأنشطة والخدمات الرئيسية، التي توضح مدى تحقيق المنشأة غير الهادفة للربح لأهدافها، من خلال الربط بين إيرادات النشاط المعين ومصروفاته، مثل الربط بين إيرادات الرعاية السكنية، وتكاليف العناية بالمبني السكني.

ج- في حال القيام بأنشطة تمويلية رئيسية، يجب إدراج تفاصيل ما تم إنجازه من أداء في مقابلة ما تم وضعه من أهداف تمويلية، والتعليق على أي نفقات جوهرية تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلية، مع توضيح الأثر على عائد الأنشطة التمويلية للفترة الحالية، وتحقيق الإيرادات في الفترات المستقبلية.

د- في حال اقتناء حجم كبير من الاستثمارات؛ يجب إدراج تفاصيل الأداء الاستثماري في مقابلة ما تم وضعه من أهداف استثمارية.

ه- التعليق على تلك العوامل التي تقع داخل نطاق سيطرة المنشأة أو خارجها، والتي تؤثر على نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها؛ وقد تشمل العلاقة مع الموظفين، والمستخدمين، والمنتفعين، والممولين، ووضع المنشأة في المجتمع بشكل عام.

(الفقرة ١٣١)

٤- تعريفات :

٤-١ قائمة الأنشطة:

تعد قائمة الأنشطة إحدى القوائم الرئيسة التي تقوم بإعدادها المنشأة غير الهادفة للربح في نهاية الفترة المالية. وتتضمن قائمة الأنشطة الإيرادات والمصروفات، والمكاسب والخسائر والتحويلات، بين فئات الأصول بوصفها تغيرات في صافي الأصول. تعرض قائمة الأنشطة تفاصيل التغير في صافي الأصول غير المقيدة ، والتغير في صافي الأصول المقيدة ، والتغير في صافي أصول الأوقاف.

(الفقرة ١٣٢)

٤-٢ الأصول غير المقيدة:

الأصول غير المقيدة هي جزء من أصول المنشأة غير الهادفة للربح، لا يَخضع لقيود من جانب المتبرع، ومن ثم فهي تقع تحت السيطرة الكاملة لإدارة المنشأة. وقد تكون الأصول غير المقيدة أصولا متداولة، أو استثمارات وأصولاً مالية، أو أصولاً ثابتة، أو أصولاً غير ملموسة.

(الفقرة ١٣٣)

٤-٣ الأصول المقيدة :

تعد الأصول المقيدة جزءاً من أصول المنشأة غير الهادفة للربح، وتخضع لقيود من جانب المتبرع، وتلك القيود قد تكون مرتبطة باستخدام الأصول لأغراض محددة (قيود الاستخدام) أو بتوقيت هذا الاستخدام (قيود الوقت) أو قيود مرتبطة بالاستخدام والوقت معا. وقد تكون الأصول المقيدة أصولاً متداولة، أو استثمارات وأصولاً مالية، أو أصولاً ثابتة، أو أصولاً غير ملموسة.

(الفقرة ١٣٤)

٤-٤ أصول الأوقاف :

تعد أصول الأوقاف جزءاً من أصول المنشأة غير الهادفة للربح؛ تخضع لقيود دائمة من جانب المتبرع، وتلك القيود قد تكون مرتبطة باستخدام تلك الأصول لأغراض محددة، مع المحافظة عليها واستثمارها لتوفير مصدر دائم للدخل.

(الفقرة ١٣٥)

٤-٥ التغير في صافي الأصول غير المقيدة :

يمثل التغير في صافي الأصول غير المقيدة مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي: (أ) كل الإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر التي لا تمثل تغييراً في صافي الأصول المقيدة، أو صافي أصول الأوقاف. (ب) التحويلات وإعادة التصنيف من (أو إلى) فئات صافي الأصول الأخرى؛ نتيجة رفع القيود من قبل المتبرع، أو انقضاء القيد بمرور الوقت، أو استيفاؤه من قبل المنشأة.

(الفقرة ١٣٦)

٤-٦ التغير في صافي الأصول المقيدة :

يمثل التغير في صافي الأصول المقيدة مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي: (أ) التبرعات والتدفقات الداخلة الأخرى من الأصول، التي تخضع لقيود المتبرع، وترفع إما بمرور الوقت أو باستيفائها من قبل المنشأة. (ب) التحويلات وإعادة التصنيف إلى (أو من) فئات صافي الأصول الأخرى؛ نتيجة رفع القيود من قبل المتبرع، أو انقضاء القيد بمرور الوقت، أو استيفائه من قبل المنشأة.

(الفقرة ١٣٧)

٤-٧ التغير في صافي أصول الأوقاف :

يمثل التغير في صافي أصول الأوقاف مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي: (أ) التبرعات والتدفقات الداخلة الأخرى من الأصول التي تخضع

لقيود المتبرع، والتي لا ترفع بمرور الوقت، أو باستيفائها من قبل المنشأة.
(ب) التحويلات وإعادة التصنيف من (أو إلى) فئات صافي الأصول الأخرى نتيجة للقيود المفروضة من قبل المتبرع.

(الفقرة ١٣٨)

٤-٨ التصنيف على أساس وظيفي للمصروفات :

يعد التصنيف الوظيفي أسلوبا لتجميع المصروفات وفقا للأغراض أو البرامج التي من أجلها يتم تحمل التكاليف. ووفقا لهذا التصنيف؛ فإن المصروفات قد ترتبط ببرامج الخدمات، مثل مصروفات برنامج الرعاية الصحية، ومصروفات برنامج الرعاية الأسرية ، ومصروفات برنامج تحفيظ القرآن، أو بالأنشطة المساندة؛ مثل مصروفات الإدارة العامة ، مصروفات الإيجار، والرواتب، ومصاريف التمويل.

(الفقرة ١٣٩)

٤-٩ التصنيف على أساس طبيعي للمصروفات :

يعد التصنيف الطبيعي أسلوباً لتجميع المصروفات وفقا لنوعها وطبيعتها، بغض النظر عن النشاط أو البرنامج المرتبطة به. ووفقا لهذا التصنيف فإن المصروفات تشمل مصروفات الاستهلاكات، ومصروفات الصيانة، ومصروفات المياه والكهرباء، مصروفات الإيجارات، ومصاريف الرواتب، وغيرها.

(الفقرة ١٤٠)

٤-١٠ قيود الاستخدام :

تقضي باستخدام الأصول في أغراض محددة مثل دعم أنشطة تشغيلية معينة، أو الاستثمار وفقا لضوابط معينة، أو اقتناء أصول طويلة الأجل.

(الفقرة ١٤١)

٤-١١ قيود الوقت :

تقضي قيود الوقت باستخدام الأصول في وقت لاحق، أو بعد تاريخ محدد.

(الفقرة ١٤٢)

الدراسة المرفقة
بمعيار العرض والإفصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

|

١ــ مقدمة:

أصبح إنشاء المنشآت والجمعيات والمنشآت الخيرية (غير الهادفة للربح) وانتشارها في الوقت الحاضر من أبرز الظواهر الإيجابية في المجتمعات المعاصرة، وذلك للمهمة الإنسانية الكبيرة والمميزة التي تقوم به في مجتمعاتها، وتعزيزها للوحدة والروابط الاجتماعية بين مختلف فئات المجتمع بمستوياته كافة، وإسهاماتها في إيجاد مجتمعات صالحة ومترابطة قادرة على توفير سبل الحياة الشريفة والكريمة لأفرادها، وتنميتها، والعناية بذوي العوز والحاجة من فقراء ومحتاجين وأيتام، وكذلك دعمها وتأصيلها للروح التطوعية التي تعد أحد ركائز بناء الذات الاجتماعية، ومكونًا حيويًا للاقتصاد الوطني، حيث تسهم المنشآت غير الهادفة للربح إسهاماً فعالاً في تقديم جميع الخدمات الاجتماعية سواء أكانت بطريقة مباشرة أم غير مباشرة، وذلك من خلال تنفيذ العديد من البرامج المتكاملة في مجالات الرعاية الاجتماعية والتعليم، والرعاية الصحية والمحافظة على البيئة. بل لقد زاد نطاق أهداف المنشآت غير الهادفة للربح واتسع في الآونة الأخيرة؛ ليشمل التنمية الاجتماعية. وقد تناول ديفيد كورتن David Korten العلاقة بين المنشآت التطوعية الخاصة، وعملية التنمية من خلال طرح ثلاث مراحل للنمو: المرحلة الأولى ظهر فيها الجيل الأول من هذه المنشآت، والذي اعتمد على فكرة تقديم مساعدات تقليدية للفقراء، أما المرحلة الثانية فهي التي ظهر فيها الجيل الثاني من منشآت تطوعية تهدف إلى تقوية اعتماد الشرائح الفقيرة على نفسها، من خلال إكسابهم مهارات جديدة (تأهيل، تدريب، توفير فرص عمل)، وأخيراً المرحلة الثالثة التي أفرزت جيلاً ثالثاً من المنشآت يعتمد على اقترابات أكثر استمرارية ودواماً، تشهد نضجاً أكبر من جانب هذه المنشآت حيث تبدأ في التأثير على مخرجات السياسة العامة، وطرح نماذج العمل التنموي القادرة على التأثير في البيئة الاجتماعية والثقافية. وفي المجتمع الإسلامي يعد الانتشار الكبير لهذه المنشآت والمهمة التي تقوم بها من السمات الخاصة لهذا المجتمع؛ نظرًا للحيثيات الدينية والاجتماعية والاقتصادية الخاصة التي يتسم بها المجتمع الإسلامي؛ إذ نجده زاخراً بالأوقاف، والتي تحتاج إلى تنمية من خلال ما يسمى بالوقف النامي بوصفه أسلوباً متميز لربط الوقف بالتنمية. وتؤدي المنشآت غير الهادفة للربح عملا مهما لتحقيق التنمية الاجتماعية بصفة خاصة، من خلال تقديم العديد من الأنشطة والخدمات. وقد تعاظمت هذه المهمات في ضوء الموارد الضخمة التي تحصل عليها تلك المنشآت من ناحية، وفي ضوء تزايد فئات ذوي المصالح المرتبطة بتلك

المنشآت من ناحية أخرى. ومما يدل على ذلك أن عدد الجمعيات الخيرية المسجلة رسميا في المملكة العربية السعودية قد بلغ ٤١ جمعية[1] .

أن العديد من هذه المنشآت غير الهادفة للربح تتميز بتعدد أنشطتها مما يجعلها في بعض الأحيان تدر عائدات كثيرة، كما يوجد لدى بعض هذه المنشآت أموالاً كثيرة. في ظل غياب المهمات الرقابية، والمتابعة المستمرة، وتقييم الأداء، وضعف التقرير المحاسبي عرضاً وإفصاحا وقياساً، قد يتسبب هذا في ظهور الكثير من الأخطاء المالية؛ مما قد يؤدي إلى عدم الدقة في اتخاذ القرارات، سواء أكان ذلك من جانب القائمين على إدارتها أم من جانبه الممولين والمتبرعين لهذه المنشآت، الذي يؤدي بدوره إلى تقليل مواردها المالية والاقتصادية، ومن ثم على استمراريتها. ومما لا شك فيه أن الهدف من تشجيع المنشآت غير الهادفة للربح على تطوير إجراءاتها ولوائحها وتشريعاتها المنظمة لعمل مثل تلك المنشآت، ليس تقليصاً أو تحجيماً لأعمالها، أو وضع العقبات في طريقها، وإنما على العكس من ذلك تمامًا؛ إذ أن الهدف هو أن تسهم في الحفاظ على حيوية قطاع العمل الخيري ونزاهته، وتعزيز ثقة المجتمع في هذه المؤسسات واستمرارية أعمالها وعطاءاتها من خلال آلية توفر لها العديد من الضوابط والمراقبة المستمرة لجميع عملياتها المالية (من إيرادات ومصروفات) وكذلك استثمار وتنمية مواردها، وذلك من خلال توفير التقارير المالية اللازمة لتقييم الأداء، وبث الثقة في مصادر الأموال لهذه الجهات واستخدامها. ومن هنا تظهر أهمية المحاسبة والمراجعة بوصفها الآلية التي تساعد هذه المنشآت غير الهادفة للربح في توفير الثقة المستمدة من الإفصاح والشفافية المالية (الإفصاح المحاسبي) والمعلومات الأخرى غير المالية الصحيحة الموثقة، ومن ثم زيادة الأنشطة السامية لهذه الجهات على نحو قوي ومتنوع. ويتطلب الأمر لضمان استخدام المنشآت غير الهادفة للربح للموارد المتاحة لها بكفاءة وفعالية ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي توضح قدرة المنشآت غير الهادفة للربح على الاستمرار في تقديم خدماتها من ناحية وتمكن من تقييم أدائها من ناحية أخرى.

وتعد القوائم المالية المصدر الرئيس للحصول على المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمنشآت غير الهادفة للربح ولهذا كان من الضروري تناول القوائم المالية التي تصدرها تلك المنشآت من حيث ماهية تلك القوائم ، والعرض والإفصاح لعناصر تلك القوائم، وخاصة مع عدم اتساق الواقع العملي للجهات

[1] الهزيد، مشاري عبدالله، الرجوع إلى: ابن دربين، رجاء الغامدي، هلوس يهبن إجرمان العجيبي "الأطلال قانونية ذات العقة بالقطاع الخيري والتطوعي في المملكة العربية السعودية"، 1429 هـ"

العاملة في المملكة مع الممارسة المحاسبية. وفي هذا الصدد أكد المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية في عام ١٩٩٣ م المعنون بـــ (القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح) أنه من الضروري أن تتسق الممارسة المحاسبية في المنشآت غير الهادفة للربح مع مبادئ المحاسبة والتقرير.

وبصفة عامة؛ فإن القوائم المالية يجب تقديم معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ومن ثم فإن القوائم المالية التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح يجب أن توفر – بصفة أساسية – المعلومات التي تفيد مستخدمي تلك القوائم المالية من المؤسسيين والمتبرعين، والأعضاء، الدائنين، وغيرهم سواء أكانوا أفراداً أم وحدات اقتصادية؛ لدراسة قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها ، وتقييم مدى فعالية وكفاءة إدارة الموارد المالية المتاحة لها. ويوضح بيان أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية لتحقيق أهدافها، وحدود استخدامها، إذ يجب أن تشمل القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح للوفاء بما يحتاجه المستخدمون من معلومات على ما يلي:

أ- قيمة وطبيعة كل من أصول المنشأة، وخصومها وصافي أصولها.
ب- تأثير المعاملات والأحداث والظروف الأخرى في قيمة وطبيعة صافي الأصول.
ج- قيمة ونوعية تدفقات الموارد الاقتصادية الداخلة والخارجة خلال الفترة، والعلاقة بينهما.
د- مصادر النقدية المحصلة، وأوجه أنفاقها، وكيفية الحصول على القروض وسدادها، والعوامل الأخرى المؤثرة على السيولة.
ه- الجهود المبذولة لتقديم الخدمات.

٢ــ نطاق الدراسة:

لقد حدد المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ نطاقه بوضع الأسس الخاصة بالقوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت غير الهادفة للربح، والتي تشمل قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية. أما المعيار البريطاني فحدد نطاقه على أساس تطبيق المقترحات المحاسبية المتضمنة عند إصداره على كل الجمعيات الخيرية العاملة في المملكة المتحدة، والتي تقوم بإعداد الحسابات طبقاً لأساس الاستحقاق، بهدف تقديم صورة حقيقية وسليمة

للأنشطة المالية، والمركز المالي للجمعية الخيرية؛ وذلك بصرف النظر عن حجم أنشطتها، أو طبيعتها، أو درجة تعقيدها.

وقد حددت نطاق الدراسة الحالية لتتضمن المجموعة الكاملة للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بصرف النظر عن حجم وطبيعة أنشطتها ، وتحديد محتويات تلك القوائم. وفي هذا الصدد، أشار المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ إلى أن نطاقه يتناول معلومات أساسية معينة تعرض بالقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، بدون أن تكون متطلباته أكثر تشددا من تلك المتعلقة بالوحدات الهادفة للربح. وتعرض مجموعة القوائم المالية سواء أكان ذلك في صلب تلك القوائم أم في الإيضاحات المرفقة بها معلومات تتطلبها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛ ولا تستثني المنشآت غير الهادفة للربح والتي تتطلبها أيضا المحاسبة المتخصصة، ومبادئ التقرير والممارسة، فعلى سبيل المثال فإن المنشآت يجب أن تفي باشتراطات العرض والإفصاح الخاصة بالخسائر المحتملة، والتغيرات المحاسبية. وفي هذا الصدد فقد اقترح المعيار الإنجليزي عدداً من المعالجات المحاسبية الخاصة، كما قدم دليلاً إرشادياً لكيفية تطبيق المعايير المحاسبية بالطريقة التي تأخذ في الحسبان الطبيعة الخاصة للجمعيات الخيرية . كما حدد متطلبات الإفصاح المحاسبي بصورة منفصلة. وبوجه عام، تم استثناء الجمعيات الخيرية من متطلبات معينة للإفصاح عندما يكون العنصر موضوع الإفصاح غير ذي صلة بالجمعية الخيرية، أو غير ذي أهمية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

وقد حددت هذه الدراسة نطاق محتويات المجموعة الكاملة للقوائم المالية بمعلومات أساسية معينة يجب عرضها بتلك القوائم المالية، سواء أكان ذلك في صلبها أم في صلب الإيضاحات المرفقة بها، والتي من خلالها تتحقق أهداف القوائم المالية الواجبة الصدور من المنشآت غير الهادفة للربح بما يحقق الإفصاح الكافي لمستخدمي القوائم المالية لتلك المنشآت، كما حددت كيفية عرض محتويات القوائم المالية. ولهذا ناقش المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ كيفية عرض الأصول، وصافي الأصول، والإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر في القوائم المالية، ومع ذلك فانه لم يحدد متى تتحقق، وكيف تقاس تلك العناصر.

كما أن هذه الدراسة سوف تعرض لكيفية عرض الأصول، والخصوم، وصافي الأصول، والإيرادات والمصروفات، والمكاسب، والخسائر في القوائم المالية؛ إلا أنها لن تتناول توقيت الاعتراف بتلك العناصر وكيفية قياسها. وتعد

درجة تجميع وترتيب عرض عناصر الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي أو عناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب، والخسائر في قائمة الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح مماثلة بدرجة كبيرة لتلك المطلوبة، طبقاً لمعيار العرض والإفصاح العام.

وقد أخذت في الحسبان الأهمية النسبية لكل عنصر، عند عرض العناصر في صلب القوائم المالية بشكل مستقل، أو تجميعها مع العناصر الأخرى ذات الطبيعة المشابهة، أو عرضها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وقد نوه المعيار الإنجليزي إلى ضرورة الأخذ في الحسبان ما يعد ذا أهمية نسبية بالنسبة للجمعية الخيرية القائمة بالتطبيق، عند تطبيق كل مقترح محاسبي. وقد أخذت الدراسة الحالية في الحسبان تطبيق مفهوم الأهمية النسبية.

كما أن هذه الدراسة سوف تعرض للأطر النظامية التي تحكم المعايير، والمتطلبات المحاسبية الواجب على المنشآت غير الهادفة للربح إتباعها عند إعدادها لحساباتها الختامية، وقوائمها المالية، وذلك للتعرف على مدى ملاءمة تلك المتطلبات للممارسات المحاسبية السليمة. كما أن هذه الدراسة سوف تعرض لنتائج الدراسة المسحية لواقع التطبيق العملي المحاسبي في المنشآت غير الهادفة للربح، وكذلك نتائج التعرف على آراء وحاجات مستخدمي القوائم المالية لتلك المنشآت، وذلك في سبيل التعرف بدقة أكثر على مواطن الخلل والقصور في الممارسة المحاسبية في المملكة، المتعلقة بالقوائم المالية عرضاً وإفصاحا.

٣ــ هدف الدراسة:

سعى المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ إلى وضع معايير للتقرير عن معلومات أساسية معينة في القوائم المالية قابلة للتطبيق على جميع المنشآت غير الهادفة للربح، إذ أن المخالفات لدليل المراجعة الصادر عن مجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكي وعدم اتساق قائمة المركز المالي لتلك المنشآت لم تعد مقبولة، وفقا لمبادئ الممارسة والتقرير المحاسبي. كما أوضح المعيار الإنجليزي أن الهدف من وراء إصداره للمعيار يتمثل في تحقيق الأهداف التالية:

أ- تحسين جودة الإفصاح المالي من قبل الجمعيات الخيرية.

ب- تحسين ملاءمة المعلومات المتضمنة في الحسابات؛ وقابلية الاعتماد عليها، والقدرة على فهمها.

ج- تقديم إيضاح، وتفسير، وشرح للمعايير المحاسبية، وكيفية تطبيقها على قطاع الجمعيات الخيرية، وعلى المعاملات الخاصة بذلك القطاع.

د- مساعدة المسؤولين عن إعداد التقرير السنوي لمجلس الأمناء على الجمعية الخيرية وحساباتها.

أن هذا المعيار يهدف إلى وضع أسس العرض والإفصاح لعناصر القوائم المالية ذات الغرض العام التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح، بهدف تحسين ملاءمتها، وقابليتها للفهم، والمقارنة والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من جانب مستخدمي المعلومات الحاليين والمحتملين. كما تهدف إلى تقليص الفروق والاختلافات في الممارسات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح. ولتحقيق هذا الهدف؛ فإن الدراسة تتناول المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام ، والتي تشمل قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة بها. وهذا الهدف يتسق مع ما جاء بالمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٧ والمعيار الإنجليزي.

كذلك فإن تحقيق أهداف هذا المعيار يتطلب استيفاء متطلبات العرض والإفصاح الواردة بالمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي لم تستثن المنشآت غير الهادفة للربح ، فعلى سبيل المثال المنشآت غير الهادفة للربح يجب أن تفي بمتطلبات العرض والإفصاح الخاصة بالاستثمارات والمكاسب والخسائر المحتملة والأنشطة المستبعدة والبنود الاستثنائية. كما يرتبط هذا المعيار ويتكامل مع بيان أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وبيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين بوصفه إطاراً عاماً للعرض والإفصاح المحاسبي.

٤ــ أهمية المعيار:

تعد المنشآت غير الهادفة للربح من أهم البنيات الأساسية للمجتمعات المعاصرة إذ تؤدي وظائف متميزة في المجال الخيري والاجتماعي والثقافي والاقتصادي. ولقد أخذت هذه الوحدات أشكالاً وأنماطاً مختلفة منها: المنشآت، والاتحادات ، والجمعيات ، والهيئات، والنقابات ، والنوادي ، والمساجد وما في حكمها ، ويجمع كل ذلك سمات عامة؛ من أهمها أنها تختص بتقديم خدمات ومنافع للناس والمجتمع .

أن الأعمال التي تقوم بها المنشآت غير الهادفة للربح من جمعيات ومؤسسات تعد أعمالاً مهمة في الرقي الاجتماعي الثقافي والاقتصادي ، وإيجاد التوازن بين طبقات المجتمع سواء أكان ذلك في المستوى المعيشي أم في الثقافي، وقد اتسع نطاق عمل هذه المنشآت في الآونة الأخيرة؛ فلم تعد مقتصرة على تقديم الدعم المادي للمحتاجين وإقامة المحاضرات التثقيفية ورعايتها، بل تطورت خدمات هذه الجمعيات والمؤسسات؛ من مجرد تقديم المساعدات المالية إلى توفير الخدمات المباشرة، وغير المباشرة التي تساعد الأفراد على الاعتماد على النفس من خلال تنمية مهاراتهم عن طريق برامج التعليم، والتثقيف والتأهيل؛ كما امتد إلى تقديم الدعم للمساعدة في الزواج، وتقديم دورات تدريبية لمساعدة الشباب من ذوي الاحتياجات الخاصة ومحدودي الدخل على إيجاد فرص عمل مناسبة لهم، والمساعدة في حل بعض المشاكلات الاجتماعية مثل المشاكلات الأسرية، ورعاية الأطفال، والمشاكل الصحية كالتدخين وعلاج بعض الأمراض المزمنة والمستعصية كالسرطان؛ تحقيقاً للتكافل الاجتماعي الذي يحرص عليه الدين الإسلامي الحنيف. كما امتد النطاق الجغرافي لعمل بعض المنشآت غير الهادفة للربح إلى العالم الخارجي في بعض الأنشطة والمجالات. ونظراً لكثرة المنشآت غير الهادفة للربح وتنوع مستويات الأنشطة فيها، والحاجة لاستمرارية مثل هذه المنشآت في القيام بمهمتها في المجتمع، ومساعدتها على ضبط أمورها المالية، وزيادة الثقة في هذه المنشآت؛ من خلال معرفة أنشطتها ونتائج أعمالها السنوية، والخدمات التي قدمتها، ومعرفة طبيعة أعمالها وأنشطتها؛ كان لابد من توفير قوائم مالية وتوضيحية، تبين نتائج أعمال تلك المنشآت خلال السنة؛ وتكون معدة ومبنية على أسس علمية وعملية، تناسب طبيعة تلك المنشآت؛ ولابد لهذه الأسس أن تكون معدة ومعتمدة من جهات مهنية وحكومية، لإضفاء الثقة والانضباط على تلك القوائم، وبذلك يمكن الاعتماد عليها من قبل المتبرعين والممولين

والجهات الرقابية في اتخاذ قراراتهم ، كما أن هذه الاعتماد يوفر الضمانات اللازمة للتأكد من حسن استغلال المنشآت غير الهادفة للربح لمواردها المالية، والاطمئنان على إنفاق الأموال فيما خصصت له، أو بما يخدم أهداف تلك المنشآت وبرامجها في الوجوه المشروعة التي تعود على الجميع بالنفع، وبما يتفق مع أهدافها التي وجدت من أجلها، ولإبعادها عن طائلة الشبهات، وتهمة تمويل الإرهاب، أو جرائم غسيل الأموال، وكما أن هذه من الأمور التي تواجه هذه المنشآت في الوقت الحاضر تأتي في جانب التحديات الخارجية لها؛ فإن هناك تحديات داخلية في المنشآت نفسها؛ منها الضعف المؤسسي، والضعف في جودة التنفيذ للمشاريع الخيرية، وكذلك ضعف التواصل مع المتبرعين، وضعف تأهيل الكادر الوظيفي ؛ إضافة إلى عدم توفر الخبرة الكافية في إدارة الموارد، وضعف أنظمة الرقابة على الأداء والموارد وغيرها، وهو الأمر الذي يكرس الشكوك، ويزيد من تثبيت الكثير من الشائعات التي تحاك وتدور حولها، كما يزيد من ضعف حماس المتعاطفين في دعمها وتمويلها. ونظراً لتولي بعض الجمعيات الخيرية مسؤوليه إيصال الأموال الزكوية لمستحقيها، وهي أموال ذات طبيعة خاصة حددها الشرع الحنيف، وحدد مستحقيها بوصفها ركناً من أركان الإسلام؛ لهذا وجب الاهتمام بهذه الأموال وإيصالها لمستحقيها، والتأكد من عدم خلطها بالأموال الأخرى. ولن يتم هذا الأمر إلا بوجود نظام محاسبي يأخذ في حسبانه خصائص هذه الأموال وفق أحكام الشريعة الإسلامية، والفتاوى الشرعية.

أن وجود نظام محاسبي خاص بالمنشآت غير الهادفة للربح وإعداد قوائم مالية تمتاز بدقة الإعداد، والإفصاح الكافي، والشفافية؛ يعد حاجة وضرورة لابد منها، إذ أن طبيعة عدم السعي للتحقيق الأرباح في هذه المنشآت لا يقلل من أهمية وجود الأسس أو القواعد والإجراءات محاسبية المطلوبة لإدارة ورقابة أنشطة هذه المنشآت ، كما لا يقلل من حاجة هذه المنشآت لتسجيل ومعالجة معلوماتها المحاسبية، والتقرير عنها بطريقة تشبه إلى حد ما تلك المستخدمة في منشآت الأعمال الهادفة للربح.

ومن هنا فإن تميز المنشآت غير الهادفة للربح بجوانبها الاقتصادية والمالية؛ يتطلب وجود نظم محاسبية للمحافظة على الأموال التي تتعامل بها، والإفصاح عن مركزها المالي، وقياس وتقويم مهمتها في أداء المنافع والخدمات إلى مستحقيها على الوجه الأفضل. ولقد بُذلت جهود من قبل المنشآت والهيئات المحاسبية لوضع إطار يتضمن الأهداف والمعايير المحاسبية التي تحكم عمليات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح المحاسبي عن أنشطتها

ومعاملاتها المختلفة ، كما وُضِعتْ نظمُ محاسبية تتضمن الدورات المستندية، والدفاتر والسجلات، ودليل الحسابات والقوائم، والتقارير المحاسبية التي تنتج معلومات محاسبية بمواصفات خاصة تساعد في التخطيط والرقابة، وتقويم الأداء، واتخاذ القرارات المختلفة .

وتبرز أهمية المعيار بصورة جلية من خلال حصر ما صدر من معايير وإصدارات محاسبية تتعلق بالمنشآت غير الهادفة للربح؛ بالإضافة إلى التعرف على الأطر النظامية ذات العلاقة بالمعايير والمتطلبات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح العاملة في المملكة، الواجبة الإتباع عند إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية وذلك على النحو التالي:

٤-١ حصر ما صدر من معايير وإصدارات محاسبية تتعلق بالمنشآت غير الهادفة للربح:

بتحليل ما تم إصداره من جانب المنشآت والهيئات المحاسبية على مستوى العالم اتضح أن هناك إصدارات لمعالجة بعض القضايا المحاسبية المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح؛ مثل الإصدار ذي الرقم ١٠ الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٨١م، بخصوص بعض التطبيقات المحاسبية لبعض المنشآت غير الهادفة للربح، وكذلك المعايير الصادرة عن مجـــلس المعايير المحاسبية المالية ومنها المعيار ذو الرقم ٩٣ عام ١٩٨٧م الذي يتناول الاعتراف، وتسجيل الاستهلاك للمنشآت غير الهادفة للربح، والمعيار ذو رقم ١١٦ للمحاسبة عن الهبات المستلمة والمقدمة في عام ١٩٩٣م، والمعيار ذو رقم ١٣٦ عام ١٩٩٩م للمحاسبة عن تحويل الأصول إلى المنشآت غير الهادفة للربح. كما أن هناك بعض النشرات والمعايير التي تمثل تعليمات وإرشادات للممارسة المحاسبية في المنشآت غير الهادفة للربح منها على سبيل المثال؛ النشرة التي أصدرتها لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا وويلز بالمملكة البريطانية المتحدة عام ٢٠٠٥م والتي تتضمن بعض التعليمات والمعايير المحاسبية التي تنظم أعمال الجهات الخيرية؛ والدراسة التي قامت بها منشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي، التي حددت المفاهيم الأساسية، والقضايا المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح وتقديم التوصيات، وقد تمت صياغتها على أساس ما تم تداوله خلال المؤتمر المنعقد في بانكوك. وأيضا المعايير والتوجيهات المحاسبية التي قام بإصدارها الاتحاد الجنوبي الآسيوي للمحاسبين للمنشآت غير الهادفة للربح. كما قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بتطوير معيار محاسبي

للمنشآت غير الهادفة للربح التي تعمل في كندا. والجدول التالي يلخص المعايير والتعليمات المحاسبية الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح وجهات إصدارها.

الدولة	الجهة المصدرة	المعايير والتعليمات المحاسبية
أمريكا	مجلس المعايير المحاسبية FASB	**المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)** أصدر دليل المحاسبة والمراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح. والإصدار رقم (SOP 78-10) ، الإصدار رقم (SOP 94-3)، الإصدار رقم (SOP 98-2). **مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي(FASB)** الإصدار رقم ٩٣، الإصدار رقم ٩٩، الإصدار رقم ١١٦، المذكرة التفسيرية رقم ٤٢، الإصدار رقم ١١٧، الإصدار رقم ١٢٤، الإصدار رقم ١٣٦.
بريطانيا	لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا وويلز the Charity Commission for England and Wales	نشرة بالممارسات الموصى بها للمحاسبة والتقارير المالية في الجهات الخيرية. Statement of Recommended Practice (SORP): Accounting and Reporting by Charities
استراليا	مجلس المعايير المحاسبية في استراليا Australian Accounting Standards Board (AASB)	معيار رقم (AASB1004) والخاص بالمحاسبة عن التبرعات (Contributions)
الإقليم الآسيوي والمحيط الهادي	منشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي (APPC)	الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح Accounting Guide for Non-Profits - from the Financial Accounting Standards for Non-Profit Organizations - Project Published by the Asia Pacific Philanthropy Consortium
دول الجنوبي الآسيوي	الاتحاد الجنوبي الآسيوي للمحاسبين (SAFA)	المعيار والتوجيهات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح. STANDARD AND GUIDELINE FOR NOT-FOR-PROFIT ORGANISATIONS (Including Non-Governmental Organisations)

الدولة	الجهة المصدرة	المعايير والتعليمات المحاسبية
نيوزلندا	المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين The New Zealand Institute of Chartered Accountants	الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح NOT FOR PROFIT FINANCIAL REPORTING GUIDE
سويسرا	المؤسسة السويسرية للمحاسبة (FER) Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations	معيار رقم (FER 21) المعيار المحاسبي للجمعيات الخيرية، والمنشآت الاجتماعية غير الهادفة للربح ACCOUNTING STANDARD FOR CHARITABLE, SOCIAL NON-PROFIT ORGANISATIONS
الصين	وزارة المالية بالصين Ministry of Finance (MOF)	النظام المحاسبي في المنشآت الغير هادفة للربح
كندا	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)	الكتيب المحاسبي الإرشادي Handbook: Sections 4400 – 4460 Not For Profit Organizations (1995)

وأكثر هذه المعايير نضجاً وشمولا، هما المعياران الأمريكي والبريطاني، في حين أن المعايير الأخرى الصادرة عن الجهات الأخرى المشار إليها آنفاً، ما هي في الغالب إلا توجيهات وإرشادات ينبغي على المنشآت غير الهادفة للربح اتباعها. لكن ليس من الملائم الاعتماد على هذين المعيارين وحدهما للتطبيق في المملكة العربية السعودية التي تتميز بكونها تدين بالسلام ولها فلسفتها الخاصة بالأعمال الخيرية التي تقوم بها المنشآت غير الهادفة للربح؛ مما يتطلب معه وضع معيار لقوائم المنشآت غير الهادفة للربح، تتفق مع الظروف البيئية والثقافية في المملكة، مسترشدين في ذلك بالمعيار الأمريكي والإنجليزي. ولاشك أن المنافع التي تترتب على وضع هذا المعيار يتوقعون منها أن تفوق التكاليف المرتبطة بها؛ إذ يوفر تطبيق هذا المعيار معلومات تمكن من اتخاذ القرارات الملائمة، بما يحقق كفاءة إدارة الموارد المتاحة وفاعليتها للمنشآت غير الهادفة للربح.

٤-٢ الأطر النظامية ذات العلاقة بالمعايير والمتطلبات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح الواجبة الإتباع عند إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية:

أن ما يؤكد الحاجة إلى هذا المعيار أن المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة، تعمل في إطار مجموعة من التعليمات واللوائح المحدودة، التي قد تناسب فئة من المنشآت غير الهادفة للربح، ولكنها تناسب فئة أخرى، فعلى

سبيل المثال هناك أنظمة ولوائح مالية تحكم نشاط تنظيمات ومؤسسات غير ربحية تمثل مصالح التجار والصُناع لدى الجهات الرسمية بالمملكة، وتندرج المسؤولية عن تنفيذها، ضمن مسؤوليات وزارة التجارة والصناعة وهناك فئة أخرى تتعلق بتنظيم نشاط الجمعيات العلمية بالجامعات ومؤسسات التعليم العالي، وهذه الفئة من الأنظمة ترجع صلاحية الإشراف على تطبيقها إلى كل من مجلس التعليم العالي ووزارة التعليم العالي، وهناك فئة ثالثة تشمل الأنظمة واللوائح التي تحكم أوجه النشاط الثقافي والرياضي، كالأنظمة التي تحكم نشاط الاتحادات والأندية الرياضية، وأندية الفروسية، وترجع المسؤولية عن تنفيذ هذه الأنظمة واللوائح بصفة أساسية إلى كل من الرئاسة العامة لرعاية الشباب، والهيئة العليا لأندية الفروسية. ويترتب على تعدد الفئات واختلاف تبعيتها اختلاف في الممارسة المحاسبية لتلك الفئات، على الرغم من انتمائها للمنشآت غير الهادفة للربح، بل قد لا نكون مبالغين إذا قلنا أن الممارسة المحاسبية في الواقع لتلك الفئات، ما هي إلا تطبيق لتعليمات مختلفة، من جهات مختلفة ولا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويمكن توضيح القواعد والتعليمات الخاصة بالعرض والإفصاح الواجب إتباعها في الآتي:

٤-٢-١ القواعد والتعليمات المرتبطة بالعرض في القوائم المالية :

المقصود به الطريقة أو الأسلوب الذي يتم به عرض وتنظيم البيانات، والبنود الواردة في القوائم المالية. هذا وقد أوجبت الأنظمة المعنية بشأن الجمعيات والمؤسسات الخيرية اتباع القواعد والتعليمات التالية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية:

- وجوب ترميز بنود الميزانية العمومية وحساب الإيرادات والمصروفات.
- يجب إبراز قيمة الزكاة جمعاً وتوزيعاً، في كل من بيان المقبوضات والمدفوعات، وحساب الإيرادات والمصروفات، وذلك لتوضيحها لمقدمي الزكاة لبيان ما تم تحصيله، والمصرف منها وفق أحكام الشريعة الإسلامية.
- إعداد الميزانية العمومية وحساب الإيرادات والمصروفات، وقائمة المقبوضات والمدفوعات، شاملة مقارنة بالعام السابق وفق الآتي (على شكل أفقي من جانبين – الأصول والخصوم – وأن يتم ترك مساحة كافية في صفحة الميزانية لختم وتواقيع أعضاء مجلس الإدارة).

- يجب إيضاح نوع مصروفات النشاط، فلا يذكر مثلاً: مصروفات اللجنة الاجتماعية بل يبين نوع المصروفات من حيث كونها مساعدات دائمة، أو طارئة، أو طلبة، أو أسرة مسجون، أو تحسين مساكن ... الخ.
- يجب إعداد الميزانية، وحساب الإيرادات والمصروفات، وقائمة المقبوضات والمدفوعات شاملة ومقارنة بالعام السابق.

أما بالنسبة للمنشآت غير الهادفة للربح، الخاضعة لإشراف الجهات الحكومية الأخرى، كالغرف التجارية والصناعية، والأندية الرياضية، وكالجمعيات؛ فإننا لم نجد في الأنظمة المتعلقة بها أي إشارة إلى أي معيار أو متطلب يتعلق بطريقة عرض البنود بالقوائم المالية.

٤-٢-٢ القواعد والتعليمات المرتبطة بالإفصاح المحاسبي:

يقصد بالإفصاح المحاسبي كمية البيانات ونوعيتها، والمعلومات المالية التي تنشر عن أنشطة المؤسسة أو الجمعية، وكيفية عرضها بمراعاة احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وطبيعة نشاط المؤسسة أو الجمعية. ولقد تطلبت الأنظمة المعنية بالجمعيات والمؤسسات عدداً من القواعد والتعليمات الخاصة بالإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، نوردها في الآتي:

- وجوب بيان مقدار ما تم تحصيله من الزكاة، ومقدار المنصرف منها.
- يجب إعداد بيان بكل من الموجودات الثابتة، والواردة للجمعية بطريق الشراء خلال السنة المنتهية، وكذلك تلك الواردة بطريق التبرع مع بيان بقيمتها وتاريخ ورودها للجمعية، وأيضا طريقة توزيعها على خدمات الجمعية، وأنشطتها المختلفة، والأرصدة المتبقية منها في نهاية السنة؛ مع إرفاق جميع المستندات التي تثبت ملكيتها للجمعية (صكوك شرعية، استمارات سيارات، وغيرها).
- يجب على الجمعيات والمؤسسات الخيرية، إعداد كشوفات استهلاك الموجودات الثابتة؛ مع خلاصة عامة لأنواع الموجودات الثابتة، والإضافات والإستبعادات أثناء العام المالي المنتهي، ومدة الاستهلاك، واستهلاك العام، ومجمع الاستهلاك والرصيد.

بالنسبة للجمعيات التي يوجد لديها نشاط يتعلق برياض الأطفال؛ فإنه يلزمها إعداد حساب لهذا النشاط، مشتملٍ على الإيرادات والمصروفات مفصلة، مع توضيح مبالغ الاشتراكات المخفضة، والحالات المعفاة.

أما بالنسبة للجمعيات التعاونية؛ فقد ورد في الأنظمة المعنية بشأنها فيما يتعلق بموضوع الإفصاح المحاسبي، القواعد والتعليمات التالية:

- يجب على مجالس إدارة الجمعيات التعاونية تقديم جميع سندات الملكية للأصول الثابتة المملوكة للجمعية (صكوك شرعية – عقود مبايعة – فواتير معتمدة) مع التأشير عليها بجميع الالتزامات المترتبة عليها من رهونات أو أقساط مستحقة.
- وجوب إرفاق جميع المرفقات والكشوفات اللازمة مع الميزانية العمومية مثل: ميزان المراجعة العام لحسابات الجمعية، وميزان مراجعة لكل من الذمم والنفقات النثرية، وكشف المساهمين موضحاً فيه أسماء المساهمين، وعدد أسهمهم وقيمتها، على أن يطابق إجمالي مجموع هذه الكشوف رأس المال بالميزانية، وبيان بالمصروفات والإيرادات المستحقة، والإيرادات والمصروفات المقترحة، والبيانات والتفصيلات اللازمة للحسابات الأخرى.
- بيان باستهلاكات الأصول الثابتة، موضحاً فيه تفصيلاً للقيمة الأصلية لكل نوعية من الأصول الثابتة، والإضافات والإستبعادات التي تمت عليه خلال العام، ونسبة الاستهلاك، وقيمة قسط الاستهلاك، ومجمع الاستهلاك السابق والحالي، وصافي قيمة الأصل في نهاية العام. ويراعى في حال وجود أسباب تقتضي تغيير أسباب نسب الاستهلاك أن يوضح ذلك أسفل البيان.
- بيان بالذمم المدينة موضح فيه اسم المدين، وقيمة مبلغ الدين، حال الديون المدورة من العام السابق، أن وجدت.
- بيان بالذم الدائنة موضح فيه اسم الدائن ومبلغ الدين.
- شهادة بالقيم الإجمالية بجرد بضاعة آخر المدة موقع عليها من البائع، ومصادق عليها من أعضاء مجلس الإدارة، مع بيان عدد كشوفات الجرد.
- بيان بالمصروفات، والإيرادات المقدمة والمستحقة .
- بيان بوعاء الزكاة الشرعية.
- كشف تفصيلي بالمصروفات العمومية والإدارية.
- يجب أن يتضمن تقرير مكتب المحاسبة على الميزانية تحليلاً للحسابات الختامية، وكذلك ما طرأ على بيانات الميزانية من زيادة ونقصان، وعلى الخصوم والأصول خلال العام المالي.

أما بخصوص المنشآت غير الربحية، الخاضعة لإشراف الجهات الحكومية الأخرى، كالغرف الصناعية والتجارية، وكالأندية الرياضية وأندية

الفروسية، والجمعيات العلمية بالجامعات؛ فإننا لم نجد في الأنظمة واللوائح الحاكمة لنشاطاتها ما يشير إلى قواعد وتعليمات معينة بخصوص الإفصاح المحاسبي.

ونظرا لأهمية الأوقاف بوصفها مصدراً من مصادر تمويل المنشآت غير الربحية كان من الضروري وضع مجموعة من القواعد والتعليمات الخاصة بها، وقد عرفت مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية؛ الوقف على أنه "حبس عين عن التمليك يخصص الواقف ربحها لأعضاء عائلته أو لغيرهم، أو لأي وجه من وجوه البر". وتميز هذه القواعد بين نوعين من الأوقاف، هما:

الوقف الأهلي: وهو العين الموقف ربحها لانتفاع أشخاص معينين، مع شرط مفاده أنه عند انقراض المستحق؛ يؤول هذا الحق إلى غرض ديني أو خيري عام، كإنشاء المساجد والمدارس والمستشفيات، وما شاكلها من أوجه البر والإحسان.

الوقف الخيري: وهو وقف أهلي تحول بعد انقراض المستحقين وذريتهم إلى وقف خيري، أو أنه كان موقوفاً في الأصل على وجه من وجوه البر والخير.

هذا وتعد وزارة الشؤون الإسلامية والأوقاف والدعوة والإرشاد، ومجلس الأوقاف الأعلى الجهتين المخولتين نظاماً بالإشراف على جميع الأوقاف الخيرية بالمملكة سواء أكان ذلك بوضع القواعد المتعلقة بإدارتها، واستغلالها، أم بتحصيل غلاتها، وصرفها، مع الالتزام بعدم الإخلال بشروط الواقفين، وأحكام الشريعة الإسلامية. كما خول النظام مجالس الأوقاف الفرعية بالمناطق، الإشراف على الأوقاف الخيرية الواقعة بمنطقة كل مجلس فرعي.

ولقد تضمنت مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية عدداً من القواعد والمتطلبات المحاسبية في عدد من المسائل نوردها فيما يلي:

- المتطلبات المحاسبية العامة :

١- وجوب إمساك عدد من السجلات والدفاتر المحاسبية(٢).

٢- وجوب تعيين مراجع حسابات قانوني لمراجعة حسابات الأوقاف.

- الإيرادات والمصروفات:

يعد مبدأ الاستحقاق السنوي القاعدة العامة في تحصيل إيرادات الوقف، ودفع مصاريفه السنوية. ويقصد بهذا المبدأ أن يتم إظهار

(٢) || ل ظرام) 67 (ام نامجموع ال ق واع د ال م ال تي ة ول ح اسبي ة ل ل أوق اف ال خيري ة ال ح ق ل 21 (.|

الإيرادات والمصروفات ضمن الحساب الختامي للسنة التي استحق فيها تحصيل هذه الإيرادات، أو دفع هذه المصاريف، حتى لو تم تحصيلها أو دفعها في سنة أخرى.

ولم تتطرق مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية لماهية القوائم المالية الواجبة الإصدار؛ وما هو محتواها، وكيفية عرض بنودها، وعلى أي درجة من التجميع والتصنيف يجب أن تظهر، وما مدى الإفصاحات الواجبة إلحاقها بالقوائم المالية لخدمة مستخدمي تلك القوائم.

٥- الحاجة إلى معيار القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح :

أن انعدام الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية الحديثة تعد سمة سلبية واضحة لهذه المؤسسات؛ فمعظمها وليس جلها لا تهتم بالأسس المالية المتعارف عليها عالميا، وتعتمد على مصداقية منسوبيها في إيصال التقارير المالية العادية. وغالبا ما تهتم هذه المؤسسات بجوانب الصرف والقبض في العمليات المالية. وكما لا يخفي فإن الإفصاح المحاسبي تعود أهميته على أنه مبدأ ثابت في إعداد التقارير المالية؛ إلى كونه أحد الأسس الرئيسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية. إذ تدعو هذه المبادئ إلى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المحاسبية و المالية وغيرها من المعلومات المهمة ذات العلاقة بنشاط الجهة المعنية، والواردة في بياناتها المالية، وذلك لصالح المستفيدين من هذه المعلومات. كما يستمد الإفصاح المحاسبي أهميته من تنوع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات وتعددها، وهي تضم المتبرعين والمشتركين والمقرضين، والموظفين، والأجهزة الحكومية وغيرهم. بالإضافة إلى الآثار المترتبة على القرارات المتخذة من قبل هذه الجهات بناء على هذه المعلومات. ولذلك فإن الإفصاح غير الكامل أو غير الدقيق، قد يؤدي إلى تشويه القرارات التي تتخذها هذه الجهات وهو الأمر الذي من شأنه أن يكون له آثار سلبية على تنمية الموارد، والوقوع في الأخطاء المالية لهذه الجهات. ولقد اكتسب الإفصاح أهمية متزايدة في الوقت الراهن، خاصة فيما يتعلق بالمحيط الخيري والتعاوني؛ نظراً لاتساع نطاقه، وتعدد وسائله ونشاطاته، كما سبقت الإشارة إليه.

أن وجود معايير ومبادئ محاسبية خاص بالمنشآت غير الهادفة للربح، وإعداد قوائم مالية تمتاز بدقة الإعداد، والإفصاح الكافي؛ يعد حاجة وضرورة لابد منها، إذ أن طبيعة عدم السعي للتحقيق الأرباح في هذه المنشآت لا تقلل من أهمية وجود الأسس أو القواعد والإجراءات المحاسبية المطلوبة لإدارة أنشطة هذه المنشآت والرقابة عليها، ولا تقلل من حاجة هذه المنشآت لتسجيل معلوماتها

المحاسبية ومعالجتها وكتابة التقرير عنها بطريقة تشبه إلى حد ما تلك المستخدمة في منشآت الأعمال الهادفة للربح؛ وذلك لتزويد المستفيدين بمعلومات موثوق بها، وقابلة للمقارنة، تساعدهم في تقييم مراكزها المالية وأدائها؛ بشكل يفيدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية والتمويلية، كما يضبط الممارسات المحاسبية المطبقة في الواقع لتكون متسقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وتعد القوائم المالية من أهم وسائل العرض والإفصاح المحاسبي في المنشآت غير الهادفة للربح التي تشتمل على قائمة الميزانية(قائمة المركز المالي) وقائمة الأنشطة(قائمة الدخل) وقائمة التدفقات النقدية، وكذلك الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. إذ تعد القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين الرئيسيين بالمعلومات المالية الأساسية؛ لتقييم أداء منشأة معينة، واتخاذ القرارات المتعلقة بها. وينطوي تقييم أداء المنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية – بالإضافة إلى أمور أخرى مهمة – على ثلاث مقارنات رئيسية هي :

أ- مقارنة أداء المنشأة في الفترة المحاسبية الجارية، بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة، وهذا يستلزم التوحيد في القياس والإفصاح، وكذلك الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

ب- مقارنة أداء المنشأة في الفترة الجارية بأداء المنشآت الأخرى المماثلة، وهذا يستلزم توحيد الأسس والمعايير المحاسبية العامة.

ج- مقارنة أداء المنشأة بالنسبة إلى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها، والأحداث والظروف التي تؤثر عليها.

وحتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية إجراء المقارنات السابقة بصورة سليمة، والوصول إلى آراء صائبة عن أداء المنشأة؛ ينبغي أن تحدد معايير المحاسبة المالية الأسس السليمة لعرض المعلومات في صلب القوائم المالية، والإيضاحات العامة عن المنشأة وظروفها الواجب الإفصاح عنها؛ حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

ولتأكيد الحاجة إلى معيار القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ فانه قد تم إجراء دراسة مسحية لواقع التطبيق العملي المتعلق بالقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ لبيان مدى الحاجة لإصدار معيار خاص بالقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ إذ قام فريق العمل بإجراء دراسة ميدانية هدفها اختبار مدى:

- توافق التطبيق المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، مع اتجاهات المحاسبة في الدول الأخرى.

- توفر الإفصاح الكافي في القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ بما يلبي احتياجات المستفيدين الحاليين والمتوقعين منها.
- وجود حاجه فعلية، لبناء ووضع معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح وقد اعتمدت الدراسة على البيانات الثانوية (Secondary Data) ذات العلاقة؛ من تقارير وقوائم مالية والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وذلك لعينة من الجمعيات والمؤسسات الخيرية، وكذلك الجمعيات والمؤسسات التعاونية، وكذلك الكتب والدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع. وقد اشتملت تلك القوائم على قائمة المركز المالي ، وقائمة الدخل (قائمة الأنشطة)، وقائمة التدفقات النقدية، وأيضاً الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وذلك خلال ثلاث سنوات متتالية. وتم تصميم استمارة تحوي أسئلة حول المعلومات التي يلزم أن تحتويها القوائم المالية، والإيضاحات المرفقة، ومدى توافرها في تلك القوائم للمنشآت غير الهادفة للربح. كما تم تصميم استبانة بحث ثانية، وزعت على العاملين والمهتمين بالعمل الخيري والتعاوني؛ لمعرفة آرائهم حول القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

وقد تبين من خلال الدراسة؛ أن هناك عدة اختلافات بين العرض والإفصاح للقوائم المنشورة، وبين ما هو متعارف عليه محاسبياً، ويمكن تقسيم هذه الاختلافات حسب التالي:

أولا: المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية المنشورة واختلافها عن المصطلحات المستخدمة في العرف المحاسبي:

أظهرت الدراسة أن بعض المسميات التي وردت في القوائم المالية، سواء أكان ذلك في تسمية القوائم أم في بنودها؛ أنه لا يتسق مع المسميات المتعارف عليها محاسبياً، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

النص (المسمى) الظاهر في القوائم المالية المنشورة	النص (المسمى) الصحيح وفق العرف المحاسبي
قائمة الميزانية	قائمة المركز المالي
حساب الايرادات والمصروفات	قائمة الأنشطة
قائمة المقبوضات والمدفوعات	قائمة التدفقات النقدية
مال الجمعية المدور	صافي الأصول

ثانيا : العرض والإفصاح في القوائم المالية المنشورة:

ويمكن تلخيص الإفصاح المحاسبي في الجداول التالية:

م	الجهة	الإفصاح العام	
		نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (نعم)	نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (لا)
1	جمعيات تعاونية	42%	58%
2	جمعية خيرية	55%	45%
3	الهيئات المهنية	62%	38%
إجمالي العينة		53%	47%

م	الجهة	الإفصاح في قائمة المركز المالي	
		نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (نعم)	نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (لا)
1	جمعيات تعاونية	31%	69%
2	جمعية خيرية	45%	55%
3	الهيئات المهنية	68%	32%
إجمالي العينة		**47%**	**53%**

م	الجهة	الإفصاح في قائمة الدخل	
		نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (نعم)	نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (لا)
1	جمعيات تعاونية	19%	81%
2	جمعية خيرية	42%	85%
3	الهيئات المهنية	32%	68%
إجمالي العينة		**31%**	**69%**

م	الجهة	الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية	
		نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (نعم)	نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (لا)
1	جمعيات تعاونية	0%	100%
2	جمعية خيرية	35%	65%
3	الهيئات المهنية	71%	29%
إجمالي العينة		**25%**	**75%**

م	الجهة	الإفصاح في الملحوظات المرفقة	
		نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (نعم)	نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (لا)
1	جمعيات تعاونية	19%	81%
2	جمعية خيرية	54%	46%
3	الهيئات المهنية	33%	67%
إجمالي العينة		**36%**	**64%**

كما أشارت الإحصائيات المتعلقة بنموذج الاستبيان للعاملين والمهتمين بالعمل الخيري والتعاوني والبالغ عددهم (٥٦) مشاركاً ، منهم (٢٥) مشاركاً من العاملين بالجهات الخيرية والتعاونية والهيئات المهنية ، و (٣١) مشاركاً من المتبرعين والمهتمين بالعمل الخيري والتعاوني، وقد كانت نسبة المشاركين الذين اطلعوا على القوائم المالية للجهات الخيرية والتعاونية (٦٣%) أما نسبة المشاركين الذين لم يطلعوا على القوائم المالي فكانت (٣٧%).

وتشير البيانات الإحصائية بأن نسبة المشاركين المطلعين على القوائم المالية والذين يملكون معرفة وإلماماً ومقدرة على فهم وتحليل القوائم

المالية بدرجة ممتازة هي (٢٥%) وبدرجة جيد بنسبة (٣٨%) وبدرجة متوسط بنسبة (٢٧%) وبدرجة ضعيف بنسبة (١٠%)

أما المشاركين الذين لم يطلعوا على القوائم المالية؛ فكانت أسباب عدم اطلاعهم على القوائم المالية على النحو التالي:

سبب عدم الاطلاع على القوائم المالية	النسبة
عدم نشرها للإطلاع العام	52%
عدم كفاية محتوياتها	5%
لا تشكل أهمية لهم	29%
غير ذلك	14%

أما فيما يتعلق بالجزء الثاني من الاستبانة، والذي يقيس حاجة المستفيدين من القوائم المالية للإفصاح، وأهميته لبعض البنود، فلإعطاء صورة واضحة قام الباحث بمقارنة احتياجات المستفيدين للقوائم المالية في هذا الجزء، مع ما تم استخلاصه من نتائج في الاستبانة الأولى التي طبقت على القوائم المالية؛ وذلك لمعرفة نسبة توفر الإفصاح لهذه البنود في القوائم المالية، ومقارنته مع نسبة أهمية البند لدى المستفيدين؛ وذلك لمعرفة مدى كفاية القوائم المالية؛ للوفاء باحتياجات المستفيدين، وتوفير ما يحتاجونه من معلومات محاسبية وغير محاسبية. وفي الجدول التالي توضيح لتلك المقارنة.

م	البنود	نسبة إجمالي الإفصاح للبند في القوائم المالية		نسبة إجمالي أهمية البند للمستخدمين	
		نعم	لا	مهم	غير مهم
١	الإفصاح عن طرق الاستهلاك المستخدمة	100%	0%	80%	9%
٢	الإفصاح عن معدلات الاستهلاك للأصول الثابتة	100%	0%	80%	9%
٣	مقارنة نتائج كل مدة مالية بنتائج المدة أو المدد المالية السابقة	100%	0%	63%	16%
٤	تصنف المصروفات على أساس وظيفي طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة والأنشطة المساندة	70%	30%	82%	2%
٥	إبراز أي إعانات وتبرعات تشغيلية على أنها بند مستقل في صلب قائمة الدخل	70%	30%	77%	4%

م	البنود	نسبة إجمالي الإفصاح للبند في القوائم المالية		نسبة إجمالي أهمية البند للمستخدمين	
		نعم	لا	مهم	غير مهم
٦	عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بأكثر الطرق ملاءمة لنشاط المنشأة ، وذلك حسب إجمالي مصادرها الرئيسة ، أخذا في الحسبان أن يتاح لمستخدمي التقارير المالية فرصة تقييم تأثير هذه الأنشطة على المركز المالي للمنشأة ونتائج الأعمال	40%	60%	86%	2%
٧	الإفصاح في القوائم المالية عن جميع العمليات ذات الأهمية النسبية مع ذوى العلاقة، بغـــض النظر عن وجود، أو عدم وجود أرصدة لهذه العمليات في نهاية السنة المالية	20%	80%	80%	5%
٨	إبراز المجموعات التالية للأصول وحسب الترتيب التالي في صلب قائمة المركز المالي ١- الأصول المتداولة، ٢- الأصول الثابتة، ٣-الأصول غير الملموسة	10%	90%	82%	5%
٩	إبراز المجموعات التالية للخصوم وحسب الترتيب التالي في صلب قائمة المركز المالي١- الخصوم المتداولة، ٢- الخصوم غير المتداولة	10%	90%	79%	2%
١٠	الإفصاح عن الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة	0%	100%	80%	9%
١١	الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات وقياس الخدمات والمنافع والتجهيزات المستلمة على أنها تبرع.	0%	100%	86%	2%
١٢	الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في الأوراق المالية	0%	100%	77%	5%
١٣	إبراز نتائج الأنشطة المستمرة كلا مما يأتي في أجزاء مستقلة ١- نتائج الأعمال المتعلقة بالأنشطة الرئيسية للوحدة المحاسبية التي تعد عنها القوائم المالية ٢- نتائج عمليات الوحدة المحاسبية العرضية أو الفرعية مع الوحدات المحاسبية الأخرى والأحداث والظروف	0%	100%	80%	4%
١٤	إبراز أي مكسب/خسارة قابل (قابلة) للإثبات المحاسبي	0%	100%	89%	0%

م	البنود	نسبة إجمالي الإفصاح للبند في القوائم المالية		نسبة إجمالي أهمية البند للمستخدمين	
		نعم	لا	مهم	غير مهم
١٥	إبراز التغير في صافي الأصول وحسب الترتيب التالي في صلب قائمة المركز المالي: ١- صافي التغير في الأصول غير المقيدة، ٢- صافي التغير في الأصول المقيدة مؤقتا، ٣- صافي التغير في الأصول المقيدة مطلقا .	0%	100%	79%	4%
١٦	الإفصاح عن قيمة التعهدات بتقديم تبرعات القابلة لتحصيل	0%	100%	61%	14%
	الإجمالي	**33%**	**68%**	**93%**	**7%**

ومن خلال الجدول الأنف الذكر؛ يتضح بان النسبة الإجمالية للإفصاح في القوائم المالية بلغت نسبة (٣٣%) بينما يقابلها في احتياجات واهتمامات المستفيدين نسبة (٩٣%) وهذا يشير إلى أن القوائم المالية الحالية لا تفي بكامل احتياجات المستفيدين.

ويمكننا أن نوجز خلاصة النتائج التي توصلت إليها الدراسة حول العرض والإفصاح المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح فيما يلي:

- من خلال الدراسة، وجد أن الإفصاح يكاد يكون متشابهاً، وذلك على مستوى كل قطاع (قطاع الجمعيات الخيرية، قطاع الجمعيات التعاونية، وقطاع الهيئات المهنية)، ويختلف في طرق العرض.
- عدم وحدة المصطلحات ؛ نظراً لعدم وجود أسس ومعايير محاسبة تتناسب مع نشاط هذه المنشآت ، فقد وجد اختلاف في المسميات بعض القوائم وبعض عناصرها، فقائمة الدخل، مثلاً يعبر عنها بعدة تسميات (قائمة الدخل ، قائمة الأنشطة، قائمة الإيرادات والمصروفات)، وكذلك قائمة المركز المالي(الميزانية ، قائمة المركز المالي ، قائمة الوضع المالي).
- أما العناصر الظاهرة بالقوائم المالية فقد وجدت عدة تسميات لها؛ فمثلاً صافي الأصول قد تظهر بمسمى أموال المنشأة، أو حقوق الملكية ، أو فائض الأصول على الخصوم.
- عدم وحدة القوائم المالية المنشورة ، فبعض المنشآت لا تقوم بإعداد قائمة تدفقات نقدية.

- عدم اتساق القوائم المالية مع أهدافها (أموال موقوفة، أموال مقيدة لاستخدام محدد).
- الإيضاحات المرفقة لا تخدم المستخدمين المتوقعين للقوائم المالية (عدم وجود إيضاحات عن موارد الأنشطة ومصارفها، مميزة حسب النشاط).
- اختلاف طريقة عرض البنود فيها، مما يصعب عملية المقارنة بين الجهات، والتي قد تشترك في الأهداف والتطلعات.
- من خلال جدول المقارنة يتبين أن نسبة الإفصاح العام في الهيئات اكبر؛ ثم تليها الجمعيات الخيرية ثم التعاونية ، إذ يعد الإفصاح العام في الجمعيات التعاونية متدنياً، وقد يرجع ذلك إلى أن وزارة الشؤون الاجتماعية قد حددت بعض النماذج للقوائم المالية، وألزمت الجمعيات التعاونية بها.
- عدم ظهور العرض والإفصاح في القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، بما يفي ويلبي احتياجات المستخدمين الأساسيين لتلك القوائم؛ وذلك بسبب عدم وجود خصوصية لطريقة العرض والإفصاح للأنشطة في تلك المنشآت.

وبناءا على ما تقدم؛ فان الجزء التالي يتناول أسس العرض والإفصاح في القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وذلك على النحو الآتي:

٦ــ القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح:

تختلف القوائم المالية من حيث ماهيتها وعناصرها باختلاف طبيعة الوحدات المحاسبية، ونظراً للطبيعة الخاصة للمنشآت غير الهادفة للربح؛ فإن هذا الجزء من الدراسة سوف يتناول ماهية المجموعة الكاملة للقوائم المالية، والعرض والإفصاح لعناصر تلك القوائم حسب الآتي:

٦-١ المجموعة الكاملة للقوائم المالية:

يجب تحديد القوائم المالية التي تلتزم المنشآت غير الهادفة للربح بإصدارها، حتى تحقق أغراض بيان أهداف القوائم المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، وفي هذا الصدد أشار المعيار الأميركي ذو الرقم ١١٧ إلى ضرورة قيام المنشآت غير الهادفة للربح بإعداد قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية؛ بالإضافة إلى الإيضاحات المرفقة بها، إذ أكد أن القوائم المالية الثلاث تعد ضرورية؛ لتوفير معلومات تتحقق من خلالها أهداف التقارير المالية للمنشأة غير الهادفة للربح، كما

أوضح المعيار الأمريكي أن قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية؛ إلى جانب الإفصاحات الملازمة لهم تعد مفيدة في تحديد الآتي: (أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة وقدرتها على الاستمرار في تقديمها. (ب) مدى تحمل الإدارة لمسؤولياتها، والجوانب الأخرى لتقييم الأداء.

وقد بين المعيار أن المنافع المباشرة لتلك المعلومات غالباً، ستعود على المتبرعين الحاليين والمحتملين، والأعضاء، والدائنين للمنشأة غير الهادفة للربح بما فيهم الإفراد، والمؤسسات، ووكالات المنح الحكومية، والمجتمع بقرارات ذات فعالية وكفاءة، ترتبط بتخصيص الموارد بطريقة غير مباشرة. كما أوضح المعيار الإنجليزي الصادر عام ٢٠٠٥م بعنوان (المحاسبة والإفصاح في الجمعيات الخيرية، إصدار بالممارسات المقترحة) إلى أن القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تتكون من قائمة الميزانية العمومية، وقائمة الأنشطة المالية، وقائمة التدفقات النقدية، والتقرير السنوي للأمناء[٣]. ولم يناقش المعيار الدوافع لاختيار تلك القوائم، ولكنه أوضح أن التقرير السنوي للأمناء يهدف إلى:

أ- توفير معلومات منتظمة، وفي التوقيت المناسب عن الجمعية الخيرية ومواردها،

ب- تمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من تفهم أهداف الجمعية الخيرية، وهيكلها، وأنشطتها، وانجازاتها،

ج- تمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من التقييم الشامل والسليم للمعاملات المالية للجمعية الخيرية خلال السنة، وتقدير حال مواردها وأموالها في نهاية السنة.

وفي المملكة العربية السعودية؛ فإن القوائم المالية التي يجب أن تعدها الجمعيات الخيرية قد أشارا ليها تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية بالرقم ٥٧٩٦٦ والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢ هـ إذ ألزم الجمعيات الخيرية بأن تعد ميزانية عمومية، وحساب إيرادات ومصروفات، وقائمة المقبوضات والمدفوعات، شاملة مقارنة بالعام السابق.

وبناء على ما تقدم يتضح أن هناك اتفاق بين المعيار الأميركي الموسوم بالرقم ١١٧ والمعيار الإنجليزي على أن المجموعة الكاملة للقوائم المالية

يتمثل الهدف من إعداد التقرير السنوي للأمناء على الجمعية الخيرية توضيح سبل إبراء ذمة القائمين على الجمعية الخيرية أمام المتبرعين من العامة والمتبرعين. ويجب على الأمناء على الجمعيات الخيرية اتباع ما يتعلق بهذا الشكل من التقارير الإضافية إجراء ضروري لمد المتبرعين والمتبرعين و عامة الجمهور بصورة أشمل وضوح حول شروط وانجازات الجمعية الخيرية.

تشمل قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة بها. وقد خلصت الدراسة الحالية باتفاق مع المعيارين إلى أنه يجب على المنشآت غير الهادفة للربح أن تصدر المجموعة الكاملة للقوائم المالية، التي تشمل قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة بها. ويرجع اختيار تلك القوائم وما يرتبط بها من إيضاحات إلى أنها توفر معلومات كافية عن المركز المالي للمنشأة، والتغيرات في صافي أصولها، والتدفقات النقدية الداخلة والخارجة؛ مما يساعد الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة في اتخاذ قرارات ملائمة.

٦-٢ العرض:

يعد عرض عناصر القوائم المالية مهماً، إذ تتوقف درجة استفادة مستخدمي المعلومات المحاسبية من تلك العناصر على طريقة عرضها.

٦-٢-١ العرض في قائمة المركز المالي :

تحقق قائمة المركز المالي جزءاً من أهداف القوائم المالية التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح. ويناقش الجزء التالي قائمة المركز المالي، من حيث أهدافها وعناصرها، وطريقة عرضها.

٦-٢-١-١ أهداف قائمة المركز المالي :[٤]

تستخدم المعلومات التي توفرها قائمة المركز المالي، مع الإفصاح والمعلومات ذات العلاقة التي توفرها القوائم المالية الأخرى في مساعدة المؤسسين، والمتبرعين، والأعضاء، وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية إلى الآتي:

أ- تحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها.

ب- تحديد السيولة والمرونة المالية للمنشأة، وقدرتها على مقابلة خصومها ومدى الحاجة إلى تمويل خارجي.

ج- بيان سلطة المنشأة غير الهادفة للربح على استخدام الأصول المتاحة لها.

[4] لهذا البند إمتداد أصيل إذ أن أهداف قائمة المركز المالي يمكن الرجوع إليها في أي منظمة أو منشأة غير هادفة للربح لتحديد أهداف قائمة المركز المالي لها، وذلك بالرجوع إلى المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٦-٢-١-٢ عناصر قائمة المركز المالي :

تعد المنشآت غير الهادفة للربح ذات طبيعة خاصة، ومن ثم يجب أن تعكس قائمة المركز المالي تلك الطبيعة. وفي هذا الصدد فإن المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ أوضح أن قائمة المركز المالي عند عرضها إجمالي أصول المنشأة، والتزاماتها، وصافي أصولها في نهاية الفترة المحاسبية؛ فإن ذلك يساعد مقدمي الموارد وغيرهم، في تقييم جوانب قوة وضعف المركز المالي للمنشأة ، وتقييم الأداء خلال الفترة، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماته ، وتساعد كذلك في تحديد العلاقات المتداخلة بين أصول المنشأة والتزاماتها، بما يمكن من فهم المركز المالي للمنشأة. وقد نص المعيار الإنجليزي على أن الميزانية العمومية تتضمن أصول الجمعية الخيرية، والتزاماتها وأموال الأوقاف؛ مما يوفر صورة معبرة عن أصول والتزامات الجمعية الخيرية في نهاية الفترة المحاسبية، وعن كيفية توزيع الأصول بين الأنواع المختلفة من أموال الدخل. ومع ذلك فإن الميزانية العمومية لن تشتمل دائماً على كل أصول الجمعية الخيرية؛ إذ قد يتم استبعاد بعض أصول التراث، كما في حال اقتناء أصول التراث في الفترات المحاسبية السابقة، وعدم رسملتها؛ وقد يكون من الصعب، تحديد قيمة تلك الأصول أو يكون مكلفاً. وفي مثل تلك الحالات يمكن عدم إدراج تلك الأصول بالميزانية العمومية بشرط وجود أحد الأمرين التاليين:

أ- عدم وجود معلومات عن التكلفة، يمكن الاعتماد عليها، وافتقار مداخل التقييم التقليدية للمصداقية الكافية.

ب- اشتمال عملية تحليل أو تحديث السجلات المحاسبية السابقة، أو التقييم على تكاليف مرتفعة، مقارنة بالمنفعة المشتقة التي يحصل عليها مستخدمو المعلومات.

وبناءاً على ما سبق يتضح أن هناك اتفاقاً بين المعيار الأميركي الموسوم بالرقم ١١٧ والمعيار الإنجليزي على إظهار أصول المنشأة، وخصومها في قائمة المركز المالي؛ ولكنهما اختلفا فيما يتعلق بالعنصر الثالث؛ إذ أطلق عليه المعيار الأمريكي مصطلح (صافي الأصول) بينما أطلق عليه المعيار الإنجليزي مصطلح (أموال الأوقاف). وقد تبنى المعيار ما ورد بالمعيار الأمريكي على ما سوف نناقشه لاحقاً ، وعلى هذا فإن قائمة المركز المالي يجب أن تشمل أصول المنشأة، وخصومها، وصافي أصولها، بما يسهم في توضيح العلاقة بين تلك العناصر في لحظة زمنية؛ ويساعد مقدمي

الموارد في تقييم أداء المنشأة خلال الفترة، وتحديد قدراتها على الاستمرار في تقديم تلك الخدمات.

٦-٢-١-٣ تصنيف وترتيب الأصول:

تعتبر القوائم المالية أكثر فائدة، إذا تم عرض البيانات والمعلومات، وتبويبها وتجميعها بالطرق التي تجعلها مفهومة، وقابلة للمقارنة من جانب مستخدمي تلك القوائم، ولهذا وجب تصنيف عناصر الأصول وترتيبها بحيث تتحقق تلك الفائدة.

ويمكن تصنيف الأصول وفقا لطبيعتها، أو وفقا للقيود المفروضة عليها من جانب المتبرع. وفيما يتعلق بتصنيف الأصول، وفقا لطبيعتها؛ فإن المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ قد صنفها إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة إذ يرى أن المعلومات الأساسية عن السيولة والمرونة المالية للمنشأة، يمكن توفيرها من خلال تصنيف الأصول إلى متداولة وغير متداولة. أما المعيار الإنجليزي فقد صنف الأصول، إلى أصول ثابتة، وأصول متداولة، وتتضمن الأصـــول الثابتة، الأصـــول غير الملموسة والأصـــول الملموسة، وأصـــول التراث والاستثمـــارات؛ ولم يناقـــش المعيار دوافـــع هذا التصنيف.

وعلى الرغم من اتفاق كلا المعيارين بصفة عامة، على تصنيف الأصول إلى أصول متداولة، وأصول غير متداولة؛ فإن هذا المعيار قد اعتمد بشكل رئيس، على تصنيف الأصول تصنيفاً يوافق إلى حد بعيد، ما ورد بمعيار العرض والإفصاح العام الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومن ثم فقد صنفت الأصول إلى أصول متداولة، واستثمارات وأصول المالية، والأصول الثابتة، وأصول غير الملموسة. وقد تبنى هذا المعيار إضافة قسم خامس، باسم أصول الأوقاف؛ لما لهذا من أهمية في تحديد مدى سلطة المنشأة غير الهادفة للربح في استخدام الأصول الموجودة تحت إدارتها، ومدى تحكمها بها. كما أن توافق التصنيف في مجمله، مع تصنيف الأصول الواردة في معيار العرض والإفصاح العام؛ يسهم بشكل كبير في زيادة فهم تلك القائمة، وقابليتها للمقارنة مع مثيلاتها، للجهات الهادفة للربح، مما يسهم في تعظيم فائدتها لمستخدمي القوائم المالية بما حوته من معلومات.

أن أصول الأوقاف يعد مصدراً مالياً مهماً للمنشآت غير الهادفة للربح، وتعد جزءاً من أصول المنشأة غير الهادفة للربح، سواء أكانت في صورة نقدية أم في صورة أصول أخرى تخضع لقيود دائمة من جانب المتبرع، وتلك القيود قد تكون مرتبطة باستخدام أصول الأوقاف لأغراض محددة، والمحافظة عليها، وعدم بيعها، أو باستثمارها لتوفير مصدر دائم للدخل.

أما تصنيف الأصول وفقا للقيود المفروضة من جانب المتبرع؛ فإن المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ قد صنفها إلى أصول غير مقيدة، وأصول مقيدة مؤقتا، وأصول مقيدة مطلقا، مع إمكانية عرضها في صلب قائمة المركز المالي، أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وتخضع الأصول المقيدة مؤقتا إلى قيود مرتبطة بالاستخدام، أو بالوقت، أو كليهما ، مثل استخدام أصول لمساندة نشاط تشغيلي معين، أو استخدام التبرعات في شراء أصول معينة (قيود استخدام) أو استخدام أصول في وقت محدد مستقبلا (قيود وقت) أو استخدام تبرعات نقدية في أغراض محددة؛ لتوفير مصدر للدخل لفترة محددة (قيود استخدام ووقت). ويرجع اختيار هذا التصنيف إلى توفيره لمعلومات توضح سلطة المنشأة على استخدام الأصول المتاحة لها، بالإضافة إلى تقييم المرونة المالية للمنشأة.
ويلحظ أنه ربما تؤثر القيود المفروضة من جانب المتبرع على السيولة، أو شكل التدفق النقدي لأصول معينة؛ وان هذا النوع من المعلومات، ربما يكون مفيدا في المساعدة في تحديد المرونة المالية للمنشأة غير الهادفة للربح ؛ فمثلا قيد المتبرع النقدية المتبرع بها في استخدامها للحصول على أراض ومبان تحد من قدرة المنشأة في اتخاذ إجراءات فعالة؛ لمعالجة الطوارئ الناتجة عن الضوائق المالية، الناتجة عن الأحداث غير المتوقعة. ومن ناحية أخرى فبعض القيود من جانب المتبرع ليس لها تأثيراً أو أن تأثيرها ضعيف على شكل التدفق النقدي، أو المرونة المالية للمنشأة؛ فمثلا الهبة النقدية مع قيود المتبرع باستخدامها في جهود معالجة الطوارئ، ليس له تأثير على المنشأة؛ إذا كانت معالجة الطوارئ إحدى البرامج الأساسية المستمرة للمنشأة.
وقد صنف المعيار الإنجليزي بطريقة ضمنية الأصول إلى أموال غير مقيدة ، وأموال مقيدة ، وأموال أوقاف، فأوضح في الفقرة ذات الرقم ٢٤٨ بأن الجمعيات الخيرية قد تطبق الشكل متعدد الأعمدة في

عرض أصولها، والتزاماتها وأموالها في الميزانية العمومية. فيوضح ذلك الشكل للميزانية العمومية تحليل بنود الأصول والالتزامات، في أعمدة بطريقة مماثلة لعرض قائمة الأنشطة المالية للموارد الداخلة، والموارد المستنفذة، طبقاً لنوع المال، وذلك حتى يكون هناك اتساق بين العناصر في قائمة الأنشطة المالية، وفي الميزانية العمومية. ولم يتطرق المعيار البريطاني إلى دوافع هذا التصنيف.

وقد تم تصنيف الأصول في تلك الدراسة، وفقا للقيود المفروضة من جانب المتبرع؛ إلى أصول غير مقيدة، وأصول مقيدة، وأصول أوقاف، نظراً إلى أن مصطلح (أصول) شائع الاستخدام، مقارنة بمصطلح (أموال) كما أن (أصول مقيدة) تعني بالضرورة (أصول مقيدة مؤقتا) أما (أصول أوقاف) فتعني (أصول مقيدة مطلقا) وهو يعد أكثر قبولا في المجتمع الإسلامي من (أصول مقيدة مطلقا). كما أنه يوضح سلطة المنشأة في استخدام أصولها.

وبالإضافة إلى تصنيف الأصول؛ يجب ترتيب عرضها في قائمة المركز المالي بما يخدم أهدافها، وقد رتب المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ عرض الأصول على أساس درجة قربها للتحول إلى نقدية؛ إذ أقر المعيار بأنه على الرغم من أن تصنيف الأصول إلى متداولة وغير متداولة، لا يمثل مطلباً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فإنه يعد شائعاً في تحرير التقرير عن منشآت الأعمال والمنشآت غير الهادفة للربح. بينما رتب المعيار الإنجليزي الأصول على أساس الأصول الثابتة، ثم الأصول المتداولة، ولم يناقش المعيار الأساس المتبع في هذا التصنيف.

وقد خلص المعيار إلى أنه من الأفضل ترتيب عرض الأصول في قائمة المركز المالي إلى الآتي:

- الأصول المتداولة.
- الاستثمارات والأصول المالية.
- الأصول الثابتة.
- الأصول غير الملموسة.
- أصول الأوقاف.

ويرجع اختيار هذا الترتيب، إلى اتساقه مع ما ورد بمعيار العرض والإفصاح العام من ناحية؛ كما أنه يؤدي إلى توفير معلومات عن السيولة والمرونة المالية للمنشأة وقدرتها على مقابلة خصومها،

ومدى الحاجة إلى تمويل خارجي من ناحية أخرى. كما لابد من التميز بين الأصول الثابتة، وفقا لاستخداماتها المختلفة؛ وفي هذا الجانب أوضح المعيار الإنجليزي، أنه يجب تطبيق المعايير التالية في تحليل الميزانية العمومية:

(أ) يجب معاملة الأراضي والمباني التي يتم اقتناؤها أساسا لغرض الاستخدام؛ ويتم تأجير جزء منها مقابل قيمة إيجاريه تجارية على أنها أصول ثابتة، وإدراجها ضمن الأصول الثابتة، إذ يستخدم الأصل أساسا، أو في المجمل للأغراض الخيرية.

(ب) يجب إدراج الأراضي والمباني، التي يتم اقتناؤها أساسا لأغراض الاستثمار؛ إذ يستخدم الأصل أساسا، أو في المجمل لأغراض الاستثمار، ضمن بند استثمارات الأصول الثابتة في الميزانية العمومية.

(ج) يجب توزيع وتحليل الأرضي والمباني التي تتضمن أجزاءً يمكن التمييز بينها، ويتم اقتناؤها لأغراض مختلفة؛ على سبيل المثال، في بعض الأحيان تشغيلية، وفي بعضها الآخر استثمارية، ولا تندرج تحت الفقرتين (أ) أو (ب) الأنفي الذكر، في الميزانية العمومية بين الأصول التشغيلية والاستثمارية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه يجب عرض الأصول المعمرة؛ كالأراضي والمباني التي يتم اقتنائها، بهدف استخدامها في أغراض المنشأة ضمن الأصول الثابتة، أما الأصول المعمرة التي يتم اقتناؤها بغرض الاستثمار، فتعرض ضمن الاستثمارات والأصول المالية. كما يجب عرض الأصول المعمرة التي يتم الحصول عليها على أنها أوقاف بغرض استخدامها أو استثمارها ضمن أصول الأوقاف في قائمة المركز المالي، إذ أن هذا التصنيف يوفر معلومات عن طبيعة كل مجموعة وقيمتها من مجموعات الأصول، بما يعطي صورة أكثر وضوحاً عن ثروة المنشأة.

كما يجب التمييز بين أصول الأوقاف، وفقا لاستخداماتها المختلفة؛ إذ يجب عرض أصول الأوقاف المستخدمة في أغراض معينة من أنشطة المنشأة، مستقلة عن أصول الأوقاف المستثمرة، لتوفير مصدر دائم للدخل؛ إما في صلب قائمة المركز المالي، أو

الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. ويساعد ذلك في توفير معلومات مفيدة عن طبيعة أصول الأوقاف وقيمتها.

٦-٢-١-٤ تصنيف صافي الأصول:

تعد حقوق الملكية أحد عناصر قائمة المركز المالي في منشآت الإعمال؛ ولكن نظراً للطبيعة الخاصة للمنشآت غير الهادفة للربح، فانه لا يتوافر بها حقوق ملكية، ويعد صافي الأصول بديلا عنها. وبصفة عامة يعد صافي الأصول ناتجاً عن مقابلة الموارد الداخلة للمنشأة بالموارد الخارجة. ويوفر تصنيف صافي الأصول، وترتيب عرضها في قائمة المركز المالي؛ معلومات تمكن من فهم المركز المالي للجهات.

وقد ناقش المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ تصنيف صافي الأصول وترتيبه وتوصل إلى ثلاث فئات من صافي الأصول، يجب عرضها في قائمة المركز المالي هي:

أ- صافي الأصول غير المقيدة:

بصفة عامة؛ يتكون صافي الأصول غير المقيدة نتيجة مقابلة الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمات، وإنتاج السلع وتسليمها، والتبرعات المستلمة غير المقيدة، والتوزيعات المستلمة من أصول مولدة للدخل؛ مع تكاليف الخدمات المقدمة، وتكاليف إنتاج السلع وتسليمها، وتكاليف جمع التبرعات، وتأدية الوظائف الإدارية. وذلك إلى جانب التحويلات من الأصول المقيدة؛ إلى الأصول غير المقيدة، والتي تزيد صافي الأصول غير المقيدة، وتنقص الأصول المقيدة. وقد أوضح بيان المفاهيم الموسوم بالرقم ٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية عام ٢٠٠٨م أن الحدود الوحيدة على صافي الأصول غير المقيدة ترجع إلى طبيعة المنشأة، والبيئة التي تعمل في إطارها، والأهداف المحددة عند تأسيسها، أو الاتفاقيات التعاقدية مع الموردين والدائنين وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. وتعد المعلومات عن تلك الحدود ذات أهمية ولذا يجب توفيرها من خلال الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

ب- صافي الأصول المقيدة مؤقتا:

تعد صافي الأصول المقيدة مؤقتا، الموارد الداخلة من الأصول التي يخضع استخدامها لقيود مؤقتة، يفرضها المتبرع؛ بالإضافة إلى التحويلات من فئات صافي الأصول الأخرى وإليها.

ج- صافي الأصول المقيدة مطلقا:

تعد صافي الأصول المقيدة مطلقا، الموارد الداخلة من الأصول التي يخضع استخدامها لقيود مطلقة، يفرضها المتبرع، ولا يمكن رفعها؛ بالإضافة إلى التحويلات من فئات صافي الأصول الأخرى وإليها.

أن المعلومات عن الحد الأدنى للفئات الثلاث من صافي الأصول؛ تعتمد على وجود قيود يفرضها المتبرع، أو غيابها، وطبيعة تلك القيود. وتعد تلك المعلومات ضرورية، للوصول إلى فهم كاف للمركز المالي للمنشأة، غير الهادفة للربح، وقدرتها على الاستمرار في تقديم خدمات. فالمعلومات عن القيود الدائمة، تساعد في تحديد المدى الذي لا تعد فيه صافي الأصول مصدراً للسداد الحالي للنقدية، أو المتوقع للمقرضين ، وللموردين، أو للعاملين، وكذلك المعلومات عن صافي الأصول غير المقيدة، والمقيدة مؤقتا. كما تعد مفيدة في تحديد قدرة المنشأة، وحدود تلك القدرة في تخصيص الموارد لتقديم الخدمة أو أنواع معينة من الخدمات، أو لإجراء سداد نقدي للدائنين في المستقبل. أن المعلومات المجمعة عن مكونات العناصر الثلاثة لصافي الأصول تعد ذات أهمية بصفة خاصة لكل من المتبرعين والدائنين؛ وإن أفضل طريقة لتوفير تلك المعلومات يتم عن طريق عرض قيمها في قائمة المركز المالي .

وقد صنف المعيار الإنجليزية صافي الأصول إلى:

أ- الأموال غير المقيدة:

أن الأموال غير المقيدة هي نتيجة لمقابلة الموارد الداخلة من إيرادات تبرعات، وإيرادات ومكاسب ناتجة عن الأنشطة التطوعية، والأنشطة الاستثمارية والأنشطة الخيرية، والأنشطة التجارية، كما أنها نتيجة للإيرادات والمكاسب، غير المقيدة بالموارد الخارجة من مصروفات وخسائر، ناتجة عن الأنشطة التطوعية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة الخيرية، والأنشطة

التجارية وغيرها من المصروفات والخسائر غير المقيدة. بالإضافة إلى التحويلات من صافي الأصول غير المقيدة واليها.

ب- الأموال المقيدة:

أن الأموال المقيدة هي نتيجة مقابلة الموارد الداخلة من إيرادات تبرعات، وإيرادات ومكاسب ناتجة عن الأنشطة التطوعية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة الخيرية، والأنشطة التجارية؛ كما أنها نتيجة للإيرادات والمكاسب، المقيدة بالموارد الخارجة من مصروفات وخسائر تكون ناتجة عن الأنشطة التطوعية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة الخيرية، والأنشطة التجارية وغيرها من المصروفات والخسائر المقيدة ، بالإضافة إلى التحويلات من الأصول المقيدة واليها. وهذه الأموال المقيدة قد تم تقييدها بواسطة المتبرعين، وما ينشأ عنها من مكاسب أو خسائر تلحق بها.

ج - أموال الأوقاف:

تكون أموال الأوقاف نتيجة لمقابلة الموارد الداخلة من إيرادات تبرعات، وإيرادات ومكاسب ناتجة عن الأنشطة التطوعية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة الخيرية، والأنشطة التجارية، كما أنها تكون من إيرادات ومكاسب أموال الأوقاف بالموارد الخارجة من مصروفات وخسائر ناتجة عن الأنشطة التطوعية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة الخيرية، والأنشطة التجارية، كما تأتي من مصروفات أموال الأوقاف وخسائرها ، بالإضافة إلى التحويلات من أموال الأوقاف واليها. وتظهر الفئات الثلاثة من الأموال في نهاية الميزانية العمومية ، ويجدر التنويه إلى أن المعيار الإنجليزي لم يناقش الدوافع أو المبررات للاعتماد على هذا التصنيف.

وقد توصلت الدراسة الحالية إلى أن صافي الأصول يصنف إلى ثلاثة فئات: صافي أصول غير مقيدة، وصافي أصول مقيدة، وصافي أصول أوقاف. وهذا أن هذا التصنيف يوفر معلومات تساعد في التعرف على سلطة المنشأة غير الهادفة للربح على استخدام الأصول المتاحة لها. ويفضل استخدام مصطلح أصول في الممارسة العملية، بدلاً من مصطلح أموال. كما يفضل استخدام مصطلح صافي أصول الأوقاف، بدلاً من مصطلح

صافي الأصول المقيدة مطلقاً؛ لأن المصطلح المختار أكثر وضوحاً لمستخدمي القوائم المالية في المملكة. ويجب عرض كل فئة من صافي الأصول في بند مستقل في قائمة المركز المالي، مع إيضاح طبيعة القيود المفروضة ونوعيتها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

٦-٢-٢ العرض في قائمة الأنشطة:

تعد قائمة الأنشطة أداة لتوصيل المعلومات إلى الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة غير الهادفة للربح، وهي تناظر قائمة الدخل التي تصدرها منشآت الأعمال، ولكنها ذات طبيعة خاصة من حيث عناصرها وتصنيفها وترتيبها.

٦-٢-٢-١ أهداف قائمة الأنشطة:[٥]

تهدف قائمة الأنشطة إلى توفير معلومات ملائمة عن تأثير المعاملات والإحداث، والظروف الأخرى، وطبيعة المعاملات، والعلاقة المتداخلة بين المعاملات، والظروف والأحداث الأخرى، وكيفية استخدام المنشأة لمواردها في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة. وتفيد تلك المعلومات، بالإضافة إلى الإفصاح الملازم لها والمعلومات، المرتبطة بالقوائم المالية الأخرى، المتبرعين ، والدائنين وغيرهم من مستخدمي تلك القوائم في:-

1- تقييم أداء المنشأة خلال الفترة.

2- التعرف على الجهود التي تبذلها المنشأة لتقديم الخدمات، وقدرتها على الاستمرار في تقديم تلك الخدمات.

3- تقييم أداء إدارة المنشأة المبذولة في سبيل تحقيق أهدافها.

وتسهم قائمة الأنشطة، وما يرتبط بها من إيضاحات في تحقيق أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وذلك بتقديم المعلومات المتعلقة بطبيعة التغير وقيمته في صافي الأصول خلال فترة التقرير؛ نتيجة قيام المنشأة بأنشطتها التي تحقق أهدافها، وكذلك بتقديمها

[٥] يمكن الرجوع إلى بيان أهداف قائمة الأنشطة الصادر عن المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية للمنظمات غير الهادفة للربح الصادر عن المجلس الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

لمعلومات عن الظروف والأحداث التي وقعت خلال تلك الفترة. هذا بالإضافة إلى تقديم معلومات تمكن مقدمي الموارد الحاليين والمحتملين من اتخاذ قرارات، تتعلق بتخصيص الموارد بين المنشآت غير الهادفة للربح، العاملة في المملكة مما يسهم في تحقيق أهداف القوائم المالية. وقد أشار بيان المفاهيم ذي الرقم (٤) إلى أن قائمة الأنشطة تركز على القياس الدوري للتغيرات في قيمة صافي الموارد للمنشأة غير الهادفة للربح وطبيعتها؛ بالإضافة إلى المعلومات عن المجهود المبذول لتقديم الخدمات، وإنجازات المنشأة، مما يساعد كثيرا في تقييم أداء المنشأة.

٦-٢-٢-٢ عناصر قائمة الأنشطة:

أ- الإيرادات:

تحصل المنشأة غير الهادفة للربح على إيرادات من مصادر متعددة مثل الإيرادات التطوعية (التبرعـــات والهبات والاشتراكات) والإيرادات التجارية، وإيرادات الاستثمار. وتعرض تلك الإيرادات في قائمة الأنشطة بوصفها عناصر تزيد من صافي الأصول. وقد أوضح المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ أن قائمة الأنشطة تعرض الإيرادات على أنها زيادة في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدام الأصول المستلمة يخضع لقيود يفرضها المتبرع ؛ فمثلا أتعاب الخدمات المقدمة، ودخل الاستثمارات، غالبا ما تكون غير مقيدة، ومن ثم فهي تزيد صافي الأصول غير المقيدة، في حين أن الإيراد من التبرعات أو الأوقاف التي تخضع لقيود يفرضها المتبرع تزيد من صافي الأصول المقيدة أو صافي أصول الأوقاف، وفقا لطبيعة القيود المفروضة. ويعني ذلك أن الإيرادات قد تكون غير مقيدة، أو مقيدة مؤقتا، أو مقيدة مطلقا، وهي تزيد صافي الأصول وفقا لطبيعة القيود المفروضة. ويمكن أن يساعد هذا التصنيف في تحديد قيمة كل فئة من فئات صافي الأصول.

وقد أقر المعيار الإنجليزي عرض الموارد الداخلة للمنشأة غير الهادفة للربح، في قائمة الأنشطة المالية، مع تصنفها إلى موارد داخلة من أموال غير مقيدة ، ومن أموال مقيدة ، ومن أموال أوقاف حيث تزيد

الموارد غير المقيدة الأموال غير المقيدة، بينما تزيد الموارد المقيدة، الأموال المقيدة، لكن موارد الأوقاف تزيد أموال أوقاف.
وقد تبنت الدراسة تصنيف الإيرادات إلى إيرادات غير مقيدة، وإيرادات مقيدة، وإيرادات أوقاف؛ إذ يؤدي ذلك إلى التمييز بين المعاملات التي لا يفرض عليها قيود، وتلك التي يفرض عليها قيود؛ مما يساعد كثيرا في تقييم أداء المنشأة، وتحديد سلطتها على استخدام الموارد المتاحة لها.

ب- المصروفات:
تتحمل المنشأة غير الهادفة للربح العديد من المصروفات نتيجة قيامها بأنشطتها وتقديم خدماتها ، وتعرض تلك المصروفات في قائمة الأنشطة. وقد أشار المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ في الفقرة ذات الرقم ٢٠ إلى أن المصروفات تعرض قائمة الأنشطة على أنها نقص في صافي الأصول غير المقيدة.
أما المعيار الإنجليزي فيرى عرض الموارد المستنفذة في قائمة الأنشطة مع تصنيفها إلى موارد مستنفذة من الأموال غير المقيدة، وموارد مستنفذة من الأموال المقيدة وموارد مستنفذة من أموال الأوقاف ، وهذا يعني أن الموارد المستنفذة من الأموال غير المقيدة تنقص الأموال غير المقيدة ، والموارد المستنفذة من الأموال المقيدة تنقص الأموال المقيدة ، والموارد المستنفذة من أموال الأوقاف تنقص أموال الأوقاف. وقد خلصت الدراسة الحالية إلى أن المصروفات تعرض في قائمة الأنشطة على أنها نقص في صافي الأصول غير المقيدة ، وذلك لتبسيط إجراءات إعداد قائمة الأنشطة المالية.
وبجانب تصنيف المصروفات وفقا للقيود المفروضة من جانب المتبرع؛ فانه يمكن تصنيفها على أساس وظيفي أو طبيعي، وذلك أن المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ قد أشار إلى تصنيف المصروفات على أساس وظيفي وفقا للبرامج أو الخدمات الرئيسية؛ مثل برامج حفظ القران، وحفظ الحديث، وبرنامج فقه المعاملات لإحدى الجمعيات الخيرية، والخدمات المساعدة مثل برنامج جمع التبرعات ، وبرنامج إدارة الاستثمارات، وبرنامج الإعلان. ويرجع اختيار هذا التصنيف للمصروفات إلى توفيره معلومات تفيد في تحديد العلاقة بين مصروفات المنشأة وإنجازاتها؛ مما يتيح فرصة للمنشأة للتعريف ببرامجها الرئيسية ، كما يسمح لها بتحديد الطرق التي يعتقد أنها ذات مغزى، ومرتبطة بجهودها الخدمية ، وتتسق مع

أنظمة المعلومات الإدارية الداخلية. وفي هذا الإطار فقد أوضحت الفقرة ذات الرقم ٩ من بيان المفاهيم الموسوم بالرقم ٤ " أنه لا يوجد مؤشر واحد للأداء للمنشأة غير الهادفة للربح قابل للمقارنة مع ربح منشأة الإعمال، ولهذا فالمؤشرات الأخرى للأداء تعد مطلوبة. وإن تلك المؤشرات تمثل معلومات عن طبيعة المدخلات والمخرجات من الموارد والعلاقة بينهما، وعن جهود تقديم الخدمة والإنجازات. وبالإضافة إلى ذلك فإن المعلومات المرتبطة بمصروفات المنشأة غير الهادفة للربح على أسس وظيفية مشابهة للمعايير التي تطالب بمعلومات قطاعية لمنشأة الإعمال. ورغم تأكيد المعيار الموسوم بالرقم ١١٧ على التصنيف الوظيفي؛ فإنه شجع على التصنيف الطبيعي للمصروفات، ولكنه لم يطالب بها المنشآت غير الهادفة للربح، وقد طالب المعيار المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية بالاستمرار في إعداد قائمة تعرض المصروفات، وفقا لكل من تصنيفها الوظيفي، وتصنيفها الطبيعي في شكل مصفوفة؛ إذ أن هذا المطلب مناسب لمنع فقد معلومات تعد مفيدة.

وقد حلل المعيار الإنجليزي الموارد المستنفذة طبقاً لطبيعة الأنشطة فصنف الموارد المستنفذة إلى ثلاث مجالات أساسية للنشاط هي:

أ- تكاليف توليد الأموال، وتتضمن تكاليف توليد الدخل التطوعي، وتكاليف الأنشطة التجارية، وتكاليف إدارة الاستثمارات.

ب- تكاليف الأنشطة الخيرية.

ج- تكاليف الحوكمة التي تتضمن التكاليف الإدارية والعمومية .

ويجب أن تتضمن قائمة الأنشطة المالية والملحوظات المرفقة بها تحليلاً للأنشطة الفرعية، أو الخدمات، أو البرامج، أو المشروعات، أو أي مشروعات أخرى تسهم في إنجاز نشاط معين. وقد تبنت الدراسة الحالية المعيار الأمريكي لتصنيف المصروفات وفقا للبرامج أو الخدمات الرئيسية والبرامج، أو الخدمات المساعدة لتوفير معلومات عن الخدمات التي تقدمها المنشأة، وعن العلاقة بين مدخلات المنشأة ومخرجاتها؛ مما يساعد كثيرا في تقييم أداء المنشأة.

ج- المكاسب والخسائر:

تنتج المكاسب والخسائر عن المعاملات الاستثنائية، أو العرضية، أو الأحداث والظروف الأخرى التي تخرج إلى حد كبير عن سيطرة إدارة المنشأة. وتعرض تلك المكاسب والخسائر بقائمة الأنشطة. وقد أوضح المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ أن المكاسب والخسائر

تعرض في قائمة الأنشطة، مع تصنيفها إلى مكاسب/خسائر غير مقيدة أو مكاسب/خسائر مقيدة مؤقتا أو مكاسب/خسائر مقيدة مطلقا، إذ أشار المعيار في فقرته ذات الرقم ٢٢ على أنه سوف تعرض قائمة الأنشطة المكاسب والخسائر المحققة من الاستثمارات أو الأصول الأخرى (أو الالتزامات) على أنه زيادة أو نقص في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامها مقيدا مطلقا، أو مؤقتة بشروط واضحة من جانب المتبرع ؛ فمثلا صافي مكاسب الأصول المستثمرة يعرض على أنه زيادة في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامه مقيدا لغرض معين، أو لفترة قادمة، إذ أن ذلك يؤدي إلى توفير معلومات تمكن من تقييم أداء المنشأة، كما يجب عرض المكاسب والخسائر على أساس إجمالي القيمة، وليس صافي القيمة؛ ولكن ربما تعرض قائمة الأنشطة المكاسب أو الخسائر على أساس القيمة الصافية؛ إذا كانت ناتجة من معاملات استثنائية أو عرضية، أو من أحداث أو ظروف، تخرج إلى حد كبير عن سيطرة المنشأة وإدارتها. والمعلومات عن صافي القيمة بصفة عامة تعد كافية لفهم أنشطة المنشأة. فمثلا إذا قامت الوحدة بيع أراض أو مبان ليست في حاجة إليها؛ فان هذا التعامل غالبا ما يعرض على أساس صافي المكاسب أو الخسائر، بدلا من إجمالي الإيراد المحقق من البيع والمصروفات المتعلقة بها. ويعد صافي القيمة لهذه العمليات الاستثنائية باستخدامها مع المعلومات الأخرى المتاحة في قائمة التدفقات النقدية كافياً في أغلب الأحيان؛ لفهم كيفية استخدام الوحدة لمواردها، وكيفية تحمل مديريها لمسؤوليتهم. في حين أوضح المعيار الإنجليزي أن المكاسب والخسائر تعرض في قائمة الأنشطة المالية، مع تصنيفها بوصفها نقصاً في الأموال غير المقيدة، أو الأموال المقيدة، أو أموال الأوقاف، وفقا لطبيعة القيود المفروضة على تلك المكاسب أو الخسائر؛ نظراً إلى أن هذا يتفق مع تصنيف الموارد المستنفذة، بما يوفر معلومات عن الجهود المبذولة لتقديم الخدمات.

وقد انتهت الدراسة الحالية إلى أنه يجب عرض المكاسب والخسائر في قائمة الأنشطة بوصفها تغيراً في صافي الأصول غير المقيدة، أو صافي الأصول المقيدة، أو صافي أصول الأوقاف، وفقا لطبيعة القيود المفروضة؛ مما يؤدي إلى توفير معلومات تمكن من تقييم أداء المنشأة.

د- التحويلات بين فئات صافي الأصول:

تظهر قائمة الأنشطة التحويلات بين فئات صافي الأصول، وقد أكد المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ أن الإحداث الأخرى مثل رفع القيود المفروضة من جانب المتبرع؛ والتي سوف تزيد فئة من الأصول، ونقص أخر في الوقت نفسه، سوف تعرض على أنها عناصر منفصلة (مستقلة). أما المعيار الإنجليزي فقد بين أنه يجب ظهور كل التحويلات التي تتم بين مختلف بنود الأموال بصف التحويلات في قائمة الأنشطة المالية، على أن صف التحويلات يستخدم في العديد من الحالات منها:

أ- عند تحويل أموال رأس المال، إلى أموال الدخل من الوقف القابل للاستنفاذ.

ب- في حال امتلاك الجمعية لصلاحيات لتطبيق مدخل العائد الكلي على الاستثمارات لتسجيل الأموال المحولة إلى دخل من أموال العائد الكلي غير المستخدمة، والمحتفظ بها على أنها أموال وقف دائمة.

ج- عند تحرير الأصول المقيدة وتحويلها إلى أموال دخل غير مقيدة.

د- عند تحويل أموال الدخل غير المقيدة لأصول، بغرض تمويل العجز في أحد بنود الأموال المقيدة.

ه- عند تحويل قيمة الأصول الثابتة من الأموال المقيدة إلى الأموال غير المقيدة وذلك عند شراء الأصل باستخدام هبة بأموال مقيدة، ولكن اقتناؤه يتم لغرض عام غير مقيد.

وقد انتهت الدراسة الحالية إلى أن يجب إظهار التحويلات بين الفئات المختلفة لصافي الأصول بالقيمة الإجمالية، وليس بالقيمة الصافية في صلب قائمة الأنشطة. وتتم التحويلات بين تلك الفئات في حال تحويل أصول مقيدة إلى أصول غير مقيدة؛ نتيجة الوفاء بالقيود المفروضة من جانب المتبرع، أو في حال تحويل الأصول غير المقيدة إلى أصول مقيدة، بغرض تمويل العجز في الأصول المقيدة، أو في حال تحويل دخل الأوقاف إلى أصول غير مقيدة أو أصول مقيدة.

هـ- التغير في صافي الأصول:

يعد التغير في صافي الأصول ناتجا من تأثير المعاملات والأحداث، والظروف الأخرى، والعلاقة المتداخلة بين المعاملات، والظروف،

والأحداث الأخرى، ومن كيفية استخدام المنشأة لمواردها في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة.

وقد أوضح المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ أن قائمة الأنشطة سوف تعرض التغير في صافي الأصول، الذي ينقسم إلى ثلاث أقسام: التغير في صافي الأصول المقيدة بصفة مطلقة، وصافي الأصول المقيدة بصفة مؤقتة، وصافي الأصول غير المقيدة. وقد برر هذا التصنيف بأنه يؤدي إلى توفير معلومات ضرورية لتقييم أداء المنشأة، خلال الفترة، ولتحديد قدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمة؛ نظراً إلى أن ذلك يتفق مع ما ورد في بيان المفاهيم ذي الرقـــم ٤ الذي يشير إلى أن المنشآت غير الهادفة للربح غالبا ما يكون لديها مؤشر فريد للأداء، مقارنة بمنشآت الأعمال، وأن القياس الدوري للتغير في قيمة وطبيعة صافي الموارد للمنشأة غير الهادفة للربح، والمعلومات عن جهود الخدمات والإنجازات تعد جميعها معلومات مفيدة في تقييم أدائها. كما أن مقاييس التغير في صافي الأصول وفئات صافي الأصول تعد مفيدة بمفردها أو مجتمعة. إذ يوضح بيان المفاهيم ذي الرقم ٦ أن قياس التغير الفتري في صافي الأصول يعد مفيد في تحديد مدى محافظة المنشأة على صافي أصولها، وتعتمد على الموارد المستلمة في الفترات السابقة، أو أنها تضيف موارد يمكن استخدامها للمساندة في الفترات القادمة. هذا المقياس يوفر معلومات مفيدة في تحديد المقدرة الكلية للاستمرار في تقديم المستويات المرضية من الخدمات. وتعد المقاييس الفترية للتغير في صافي الأصول مفيدة في تحديد الاتجاهات العامة. نظرا إلى أن المنشآت غير الهادفة للربح تتلقى مبالغ ضخمة من الموارد المتبرع بها، ونظراً إلى أن القيود التي يفرضها المتبرع تؤثر على أنواع ومستوى الخدمة المقدمة؛ فان المعلومات عن التغيرات في طبيعة صافي أصول المنشآت غير الهادفة للربح تعد مفيدة، وبصفة خاصة في تحديد قدرتها على الاستجابة للاحتياجات ذات الأجل القصير، وتقديم مستويات أعلى من الخدمات. ويري المعيار الإنجليزي أنه يجب تحليل موارد الجمعية الخيرية الداخلة، والمستنفذة في قائمة الأنشطة المالية، وفقا للأموال غير المقيدة، والأموال المقيدة، وأموال الأوقاف، بحيث يتمكن مستخدمو المعلومات المحاسبية من معرفة مصدر تلك الموارد، وأوجه إنفاقها خلال الفترة.

وقد انتهت الدراسة الحالية إلى أنه يجب أن تعرض قائمة الأنشطة التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح قيمة التغير في صافي

الأصول عن الفترة، بحيث يعرض كل من صافي الأصول غير المقيدة، وصافي الأصول المقيدة، وصافي أصول الأوقاف في بنود مستقلة، مما يؤدي إلى توفير معلومات عن قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها، من خلال المحافظة على مواردها واستخدامها بكفاءة وفعالية.

و- شكل قائمة الأنشطة:

يجب اختيار الشكل، واستخدام المصطلحات، وتبويب عناصر قائمة الأنشطة بطريقة تكفل تسهيل استيعاب المعلومات المهمة التي تشملها تلك القائمة ، كما يجب تجميع البنود غير المهمة مع البنود التي تماثلها إلى حد كبير بحكم نوعيتها. ولم يوص المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ باستخدام أشكال محددة لقائمة الأنشطة، كما هو الوضع في منشآت الأعمال؛ إذ أنه ركز على محتوى قائمة الأنشطة. وفي هذا الجانب أوضح المعيار الإنجليزي أن شكل قائمة الأنشطة المالية يمكن تكييفه بحيث يعكس الصورة الحقيقية والعادلة، بشرط استيفاء متطلبات الإفصاح، وعدم تغيير الشكل المطبق من سنة. أما معيار العرض والإفصاح العام المعتمد من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين فلم يلزم باختيار شكل معين للقوائم المالية؛ ولكنه طالب باختيار الشكل واستخدام المصطلحات، وتبويب عناصر القوائم المالية، بطريقة تكفل تسهيل استيعاب المعلومات المهمة التي تشملها تلك القوائم.

وقد يظهر التغير في صافي الأصول في قائمة أنشطة ذات المرحلة الواحدة. كما ينبغي أن توضح قائمة الأنشطة المكونات التالية – كلا على حده – كلما كان ذلك ممكناً:

أ- التغير في صافي الأصول من الأنشطة المستمرة.

ب- التغير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة غير المستمرة، ويقصد بها المكاسب أو الخسائر المترتبة على التخلص من هذه الأنشطة.

ج- التغير في صافي الأصول الناتج عن البنود الاستثنائية، ويقصد بها المكاسب أو الخسائر الناجمة عن الكوارث، أو الانقضاء الجبري لمدة الاستعمال للأصول، لأسباب لا ترتبط بأنشطة المنشأة غير الهادفة للربح. أما التغير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة التي توقفت، فيجب عرضه على أنه جزء منفصل

في صلب قائمة الأنشطة، ويطلق عليها (التغير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة غير المستمرة) وذلك بعد إظهار التغير في صافي الأصول من الأنشطة المستمرة. وتعرض نتائج الأنشطة التي توقفت – أن وجدت– على الوجه التالي:

	ريـــال	ريـــال
مجمل التغير في صافي الأصول من الأنشطة المستمرة		×××
العمليات غير المستمرة:		
الدخل/الخسارة من الأنشطة التي توقفت	(×××)	
الخسائر المترتبة على التخلص من النشاط	(×××)	
التغير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة غير المستمرة		(×××)
التغير في صافي الأصول قبل البنود الاستثنائية		×××

ويجب عرض التغير في صافي الأصول الناتج عن البنود الاستثنائية علـــى أنـــه جزء مستقل في صلب قائمة الأنشطة، مثل الخسائر الناتجة عن الحرائق والزلازل والفيضانات، وذلك بعد عرض التغير في صافي الأصول قبل البنـــود الاســـتثنائية كما يلي:

	ريـــال
مجمل التغير في صافي الأصول قبل البنود الاستثنائية	×××
الخسارة من (الكوارث)	×××
التغير في صافي الأصول الناتجة عن البنود الاستثنائية	×××

٦-٢-٢ العرض في قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، إذ توضح مصادر النقدية واستخداماتها، مما يساعد في تحديد السيولة التي تتمتع بها المنشأة من ناحية، وتحديد أوجه أنفاق تلك الأموال، ومدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها التشغيلية، والاستثمارية والتمويلية، ومن ثم فإنه يجب على المنشآت غير الهادفة للربح إعداد قائمة التدفقات النقدية لكل مدة محاسبية تعد عنها قائمة الأنشطة. ويجب أن تعكس هذه القائمة جميع أوجه التشغيل والاستثمار، والتمويل خلال تلك المدة.

وتسهم قائمة التدفقات النقدية، وما يرتبط بها من الإيضاحات، في تحقيق أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ وذلك بتوفير المعلومات المرتبطة بكيفية تمويل أنشطة المنشأة وقيمة التدفقات النقدية التي تتحقق من عملياتها ، وكيفية استخدام تلك النقدية. ونظرا لأهمية قائمة التدفقات النقدية؛ فقد تم تعديل المعيار الأمريكي ذي الرقم ٩٥ لمطالبة المنشآت

غير الهادفة للربح بإعداد قائمة التدفقات النقدية، أما المعيار الإنجليزي فقد أوضح أن إعداد قائمة التدفقات النقدية مرهون بما ورد في المعايير الأخرى الصادرة.

وينبغي إعداد قائمة التدفقات النقدية بحيث توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية ، والأنشطة الاستثمارية ، والأنشطة التمويلية. وقد رأى المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ في الفقرة ذات الرقم ١٤٤ ، أن إمكانية المقارنة للتقارير سوف تتعاظم إذا تم التقرير عن التدفقات النقدية للمنشآت غير الهادفة للربح، ومنشآت الأعمال باستخدام التقسيمات والمصطلحات نفسها؛ إذ يساعد ذلك على تعظيم فهم المستخدمين للمعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية. أما المعيار الإنجليزي فقد أوضح أن قائمة التدفقات النقدية يجب أن تظهر التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية وعوائد الاستثمار وخدمات التمويل والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

وتتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية المتحصلات، والمدفوعات النقدية المرتبطة بالخدمات التي تقدمها المنشأة غير الهادفة للربح؛ مثل النقدية المحصلة على أنها تبرعات سواء أكانت غير مقيدة أم مقيدة لاستخدامها في الأنشطة التشغيلية، والاشتراكات المحصلة، والنقدية المحصلة من بيع السلع، أو تقديم الخدمات، والنقدية المدفوعة لتحصيل وجمع الإيرادات التطوعية ومشتريات السلع، والنقدية المدفوعة لتقديم برامج الخدمات. وقد خلص المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ في فقرته ذات الرقم ١٤٧ إلى أن المنشآت غير الهادفة للربح يجب أن تشجع على استخدام الأسلوب المباشر لكتابة تقريرها عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ويسمح لها باستخدام الأسلوب غير المباشر. وقد نصت الفقرة ذات الرقم ١١٩ من المعيار نفسه على أن كلاً من الأسلوب المباشر، والأسلوب غير المباشر يوفران معلومات مهمة ، ومع ذلك فإن الأكثر شمولية وفائدة يتمثل في استخدم الأسلوب المباشر لإعداد قائمة التدفقات النقدية، وإعداد قائمة لتسوية صافي الدخل، والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية بشكل مستقل، وبذلك يتم الحصول على منافع كلا الأسلوبين ، ومن ثم فقد شجع المعيار المنشآت على اتباع هذا المدخل.

أما التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، فتتضمن المتحصلات، والمدفوعات النقدية المرتبطة بالحصول على أصول غير متداولة، واستثمارات طويلة الأجل، وأصول أوقاف؛ مثل المتحصلات النقدية من بيع الأصول غير المتداولة والاستثمارات طويلة الأجل، والنقدية المدفوعة

للحصول على أصول غير متداولة، واستثمارات طويلة الأجل. وتشتمل التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية على المتحصلات من مصادر تمويلية طويلة الأجل؛ مثل القروض وأوراق الدفع، بالإضافة إلى المتحصلات من التبرعات، ودخل الاستثمار الذي يخصص للحصول على أصول غير متداولة، أو تكوين وقف دائم أو زيادته ، والمدفوعات النقدية لسداد القروض طويلة الأجل وأوراق الدفع. وقد أشار المعيار الأمريكي ذو الرقم ١١٧ في فقرته ذات الرقم ١٤٥ أنه قد تم توسيع مفهوم الأنشطة التمويلية في الفقرة ١٨ من المعيار ٩٥ لتشمل متحصلات الموارد التي وفقا لشروط المتبرع؛ يجب أن تستخدم لأغراض طويلة الأجل. وهذا التصنيف لم يؤخذ في الحسبان عند إصدار المعيار رقم ٩٥. وقد عدل هذا المعيار أيضا الفقرة ذات الرقم ١٩ من المعيار ٩٥ لتشمل ضمن الأنشطة التمويلية؛ المتحصلات من التبرعات، ودخل الاستثمار التي تخصص لحصول على مبان وفقاً لشروط المتبرع ، أو تحسين المعدات وآلات والأجهزة، أو أصول أخرى طويلة الأجل، أو تكوين مال وقف أو زيادته.

٦-٣ الإفصاح:

يقصد بالإفصاح إيضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة، التي إذا خلت منها القوائم المالية تكون تلك قوائم مضللة.

٦-٣-١ الإفصاح المرتبط بقائمة المركز المالي:

تتميز المنشآت غير الهادفة للربح عن غيرها من منشآت الأعمال، بأنه لا يتوافر لديها حقوق ملكية حيث تحصل على مواردها للقيام بنشاطها من خلال حصولها على التبرعات والاشتراكات والأوقاف وغيرها ومن ثم قد تفرض قيوداً على استخدام تلك الموارد، وذلك إلى جانب القيود التي ترجع لطبيعة نشاط المنشأة، والقيود التي تفرض من جانب مجلس إدارة المنشأة على استخدام بعض الموارد، ولذلك يجب الإفصاح عن القيود المفروضة على أصول معينة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وتشتمل تلك القيود على ما يلي:

أ- قيود الاستخدام والتي تقضي باستخدام الأصول في أغراض محددة؛ مثل دعم أنشطة تشغيلية معينة، أو الاستثمار وفقا لشروط معينة، أو اقتناء أصول طويلة الأجل.

ب- قيود الوقت التي تقضي باستخدام الأصول في وقت لاحق أو بعد تاريخ محدد.

ج- قيود الاستخدام والوقت معا وهي التي تقضي باستخدام الأصول في أغراض محددة، وفي وقت لاحق، أو بعد تاريخ محدد، كما في حال الهبات النقدية أو غيرها، من الأصول المشروط استثمارها؛ لتوفير مصدر للدخل لفترة محددة، مع استخدام هذا الدخل في أغراض محددة.

د- القيود المفروضة على استخدام أصول الأوقاف في أغراض معينة، والمحافظة عليها، وعدم بيعها أو استثمارها؛ لتوفير مصدر دائم للدخل.

هـ- القيود الذاتية التي تفرضها إدارة المنشأة غير الهادفة للربح على نفسها؛ وهي ترجع إلى طبيعة المنشأة، أو أهدافها المحددة عند تأسيسها، كما في حال اتباع المنشأة سياسة مؤداها تخصيص نسبة معينة من الأصول غير المقيدة لتكون أصول أوقاف بشكل دوري، أو في حالات معينة.

ويعد مجلس إدارة المنشأة غير الهادفة للربح مسؤولاً عن إدارة الموارد التي تحصل عليها المنشأة والرقابة عليها. وللتعرف على مدى وفاء تلك الإدارة بهذه المسؤولية؛ فإنه يجب الإفصاح في الإيضاحات التالية المرفقة بالقوائم المالية عن ما يلي:

أ- سياسة المنشأة غير الهادفة للربح فيما يتعلق بتكوين مخصصات؛ وتحدد قيمة ما يتم الاحتفاظ به من هذه المخصصات وسبب تكوينها. ويجب أن توضح سياسة تكوين المخصصات في حال تخصيص مبلغ كبير من الأموال من حيث قيمتها والغرض من تكوينها.

ب- مؤشرات عن السيولة التي تتضمن بشكل أساسي بعض النسب المالية المتعارف عليها، لقياس درجة السيولة؛ مثل نسبة التداول، ونسبة السيولة السريعة.

ج- عند وجود عجز جوهري في أي من بنود صافي الأصول؛ يجب إدراج الظروف التي أدت لوجود هذا العجز، وتفاصيل ما تم وضعه من إجراءات لتغطية العجز.

٦-٣-٢ الإفصاح المرتبط بقائمة الأنشطة:

تعرض المصروفات في قائمة الأنشطة على أساس وظيفي، طبقا للأنواع المختلفة من البرامج والأنشطة المقدمة، ولكن يعد الإفصاح عن المصروفات على أساس طبيعي؛ كما هو عليه الوضع في منشآت الأعمال، ذا أهمية حتى يتعرف مستخدمو المعلومات عن طبيعة تلك المصروفات. ولهذا يجب الإفصاح عن المصروفات مصنفة على أساس طبيعي مثل الرواتب والإيجار ، والكهرباء، واستهلاك الأصول الثابتة، والمكافآت والمنح للآخرين، الأتعاب المهنية، ويكون ذلك في قائمة منفصلة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

تعد المعلومات المرتبطة بالأهداف والأنشطة، والخدمات الرئيسية التي تقدمها المنشآت غير الهادفة للربح وما يتم من مقارنات بما تحقق من أهداف ذات أهمية في تقييم أداء المنشأة، ولهذا يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ما يلي:

أ- ملخصا لأهداف المنشأة غير الهادفة للربح، كما تم صياغتها في الوثائق المنشأة لعمله، مع توضيح أي تغييرات تسعى المنشأة لإجرائها على تلك الأهداف من خلال ما تقوم به من أنشطة.

ب- تفاصيل الأنشطة الرئيسية ،بما في ذلك ما يتم إنجازه من برامج ومشروعات أساسية، وما يتم تقديمه من خدمات، تسهم في تحقيق المقاصد المعلنة، بحيث تعنى تفاصيل الأنشطة الرئيسية على تلك الأنشطة التي تعدها إدارة المنشأة جوهرية.

ج- تحليلا لما تم إنجازه من أنشطة خيرية يوضح الأداء المحقق، في مقابل الأهداف الموضوعة. إذ تستخدم المعلومات الكمية والوصفية في تقدير قيمة مخرجات الأنشطة.

نماذج استرشاديه لإعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

أولا : نموذج قائمة المركز المالي :

منشأة .....

قائمة المركز المالي كما في ..... (بالألاف)

البيان	الإيضاحات	السنة الحالية	السنة السابقة
الأصول			
الأصول المتداولة			
النقدية والنقدية المعادلة	( )	٧٥ ريال	٤٦٠ ريال
المدينون		٢١٣٠	١٦٧٠
المخزون والمصروفات المقدمة		٦١٠	١٠٠٠
إيراد التبرعات المستحقة	( )	٣٠٢٥	٢٧٠٠
استثمارات قصيرة الأجل		١٤٠٠	١٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		٧٢٤٠	٦٨٣٠
الاستثمارات والأصول المالية			
أصول مقيدة للاستثمار في الأراضي المباني.	( )	٥٢١٠	٤٥٦٠
استثمارات طويلة الأجل	( )	٧٦٠٥٠	٦٦٥٠٠
إجمالي الاستثمارات والأصول المالية		٨١٢٦٠	٧١٠٦٠
الأصول الثابتة			
أراض ومبان		٦١٧٠٠	٦٣٥٩٠
إجمالي الأصول الثابتة		٦١٧٠٠	٦٣٥٩٠
أصول الأوقاف			
استثمارات طويلة الأجل	( )	١٤٢٠٢٠	١٣٧٠٠٠
مجموع أصول الأوقاف		١٤٢٠٢٠	١٣٧٠٠٠
إجمالي الأصول		٢٩٢،٢٢٠ ريال	٢٧٨،٤٨٠ ريال
الالتزامات وصافي الأصول			
الدائنون		٢،٥٧٠ ريال	١،٠٥٠ ريال
أموال محصلة مقدما	( )	–	٦٥٠
منح مستحقة		٨٧٥	١،٣٠٠
أوراق دفع	( )	–	١١٤٠
أقساط قرض مستحقة		١٦٨٥	١٧٠٠
قرض طويل الأجل		٥٥٠٠	٦٥٠٠
إجمالي الالتزامات		١٠٦٣٠	١٢٣٤٠
صافي الأصول			
صافي الأصول غير مقيدة		١١٥،٢٢٨	١٠٣،٦٧٠
صافي الأصول مقيدة		٢٤٣٤٢	٢٥٤٧٠
صافي أصول الأوقاف		١٤٢٠٢٠	١٣٧٠٠٠
إجمالي صافي الأصول		٢٨١،٥٩٠	٢٦٦،١٤٠
إجمالي الالتزامات وصافي الأصول		٢٩٢،٢٢٠ ريال	٢٧٨،٤٣٠ ريال

تعد الإيضاحات المرفقة من رقم ( ) إلى رقم ( ) جزء ا لا يتجزأ من القوائم المالية

ثانياً : نموذج قائمة الأنشطة ذات المرحلة الواحدة (تصنيف طبيعي):

منشأة .....
قائمة الأنشطة عن السنة المالية من إلى

البيان	إيضاحات	غير مقيدة	مقيدة	أوقاف	إجمالي	السنة السابقة
الإيرادات والمكاسب						
تبرعات والهبات		×××	×××	×××	×××	×××
اشتراكات		×××	×××	×××	×××	×××
مبيعات بضاعة		×××	×××		×××	×××
الزكوات		×××			×××	×××
مكاسب بيع أصول ثابتة		×××	×××	×××	×××	×××
مجموع الإيرادات والمكاسب		×××	×××	×××	×××	×××
المصروفات والخسائر						
مصروفات جمع تبرعات والهبات		×××	×××	×××	×××	×××
تكلفة البضاعة المباعة		×××	×××	×××	×××	×××
مصروفات الخدمات المقدمة		×××	×××	×××	×××	×××
مصروفات بيعية وتسويقية		×××	×××	×××	×××	×××
مصروفات إدارية وعامة		×××	×××	×××	×××	×××
خسائر بيع استثمارات مالية		×××	×××	×××	×××	×××
مجموع المصروفات والخسائر		×××	×××	×××	×××	×××
التغير في صافي الأصول من الأنشطة المستمرة		×××	×××	×××	×××	×××
الأنشطة غير المستمرة						
الدخل من الأنشطة المتوقفة		×××	×××	×××	×××	×××
خسائر التخلص من النشاط (س)		×××	×××	×××	×××	×××
التغير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة غير المستمرة		(×××)	(×××)	(×××)	(×××)	(×××)
التغير في صافي الأصول قبل البنود الاستثنائية		×××	×××	×××	×××	×××
البنود الاستثنائية						
خسائر حريق		(×××)			×××	
تعويضات		×××			×××	
التغير في صافي الأصول الناتج عن البنود الاستثنائية		(×××)	(×××)	(×××)	(×××)	(×××)
التغير في صافي الأصول قبل التحويلات بين فئات الأصول		×××	×××	×××	×××	×××
التحويلات بين فئات الأصول		×××	(×××)		×××	×××
التغير في صافي الأصول		×××	×××	×××	×××	×××

الشكل الثاني:
منشأة غير هادفة للربح
قائمة الأنشطة (تصنيف وظيفي)
عن السنة المنتهية في ١٩/٦/٣٠ (المبالغ بالآلاف)

البيان	غير مقيدة	مقيدة	أوقاف	الإجمالي
الإيرادات والمكاسب:				
التبرعات	٨٦٤٠	٨١١٠	٢٨٠	١٧٠٣٠
رسوم اشتراكات	٥٤٠٠	-	-	٥٤٠٠
الدخل من الاستثمارات طويلة الأجل	٥٦٠٠	٢٥٨٠	١٢٠	٨٣٠٠
الدخل من الاستثمارات الأخرى	٨٥٠	–	–	٨٥٠
المكاسب المحققة وغير المحققة من الاستثمارات طويلة الأجل	٨٢٢٨	٢٩٥٢	٤٦٢٠	١٥٨٠٠
أخرى	١٥٠	———	———	١٥٠
صافي الأصول المحررة من القيود	١٤٧٤٠	(١٤٧٤٠)		
إجمالي الإيرادات والمكاسب	٤٣٦٠٨	(١٠٩٨)	٥٠٢٠	٤٧٥٣٠
المصروفات والخسائر				
برنامج (أ)	١٣١٠٠			١٣١٠٠
برنامج (ب)	٨٥٤٠			٨٥٤٠
برنامج (ج)	٥٧٦٠			٥٧٦٠
المصروفات الإدارية العمومية	٢٤٢٠			٢٤٢٠
مصاريف جمع الأموال	٢١٥٠			٢١٥٠
	———	———	———	———
إجمالي المصروفات	٣١٩٧٠			٣١٩٧٠
خسائر الحريق	٨٠			٨٠
خسائر أخرى		٣٠		٣٠
إجمالي المصروفات والخسائر	٣٢٠٥٠	٣٠	———	٣٢٠٨٠
التغير في صافي الأصول	١١٥٥٨	(١١٢٨)	٥٠٢٠	١٥٤٥٠
صافي الأصول في بداية السنة	١٠٣،٦٧٠	٢٥٤٧٠	١٣٧٠٠٠	٢٦٦١٤٠
صافي الأصول في نهاية السنة	١١٥،٢٢٨	٢٤٣٤٢	١٤٢٠٢٠	٢٨١٥٩٠

ثالثاً: نماذج توضيحية لقائمة التدفقات النقدية.

يعرض الجزء التالي نموذجين لقائمة التدفقات النقدية، إذ يعرض الأول نموذجا لقائمة التدفقات النقدية باتباع الأسلوب المباشر؛ في حين يعرض الثاني نموذجا لقائمة التدفقات النقدية باتباع الأسلوب غير المباشر:

قائمة التدفقات النقدية

الأسلوب المباشر

منشأة غير هادفة للربح

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ..... (المبالغ بآلاف الريالات)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
النقدية المستلمة مقابل خدمات مقدمة	٥٢٢٠ ريال
النقدية المستلمة من التبرعات	٨٠٣٠
النقدية المحصلة من التبرعات المستحقة	٢٦١٥
إيراد فوائد وتوزيعات محصلة	٨٥٧٠
متحصلات متنوعة	١٥٠
فوائد مدفوعة	(٣٨٢)
نقدية مدفوعة للموظفين والموردين	(٢٣٨٠٨)
منح مدفوعة	(٤٢٥)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	(٣٠)
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	
النقدية المحصلة كتعويضات عن خسائر حريق مباني	٢٥٠
شراء معدات	(١٥٠٠)
النقدية المحصلة من بيع استثمارات	٧٦١٠٠
النقدية المدفوعة لشراء استثمارات	(٧٤،٩٠٠)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية	(٥٠)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	
المحصل من تبرعات بغرض شراء أصول أوقاف	١٦٨٠
فوائد وتوزيعات مقيدة لإعادة الاستثمار في أصول اوقاف	٣٠٠
المدفوع لسداد أقساط قروض طويلة الأجل	(١٤٥)
المدفوع لسداد أوراق دفع	(١١٤٠)
المدفوع لسداد قرض طويل الأجل	(١٠٠٠)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية	(٣٠٥)
صافي التغير في رصيد النقدية الفترة	(٣٨٥)
رصيد النقدية في بداية الفترة	٤٦٠
رصيد النقدية في نهاية الفترة	٧٥ ريال

تسوية التغير في صافي الأصول للوصول لصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية

التغير في صافي الأصول	١٥٤٥٠
الاستهلاك	٣،٢٠٠
خسائر الحريق	٨٠
خسائر اخرى	٣٠
الزيادة في حسابات المدينين	(٤٦٠)
النقص في المخزون والمصروفات المقدمة	٣٩٠
الزيادة في التبرعات المستحقة	(٣٢٥)
الزيادة في حسابات الدائنين	١،٥٢٠
الزيادة في أموال محصلة مقدماً	(٦٥٠)
النقص في المنح المستحقة	(٤٢٥)
تبرعات مقيدة للاستثمارات طويلة الأجل	(٢٧٤٠)
فوائد وتوزيعات مقيدة للاستثمارات طويلة الأجل	(٣٠٠)
المكاسب المحققة وغير المحققة من الاستثمارات طويلة الأجل	(١٥٨٠٠)
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية	(٣٠)

قائمة التدفقات النقدية

الأسلوب غير المباشر

منشأة غير هادفة للربح

قائمة التدفقات النقدية

عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/ ١٤٣X هـ(المبالغ بآلاف الريالات)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
التغير في صافي الأصول	١٥٤٥٠
الاستهلاك	٣،٢٠٠
خسائر الحريق	٨٠
خسائر أخرى	٣٠
الزيادة في حسابات المدينين	(٤٦٠)
النقص في المخزون والمصروفات المقدمة	٣٩٠
الزيادة في التبرعات المستحقة	(٣٢٥)
الزيادة في حسابات الدائنين	١،٥٢٠
الزيادة في أموال محصلة مقدماً	(٦٥٠)
النقص في المنح المستحقة	(٤٢٥)
تبرعات مقيدة للاستثمارات طويلة الأجل	(٢٧٤٠)
فوائد وتوزيعات مقيدة للاستثمارات طويلة الأجل	(٣٠٠)
المكاسب المحققة وغير المحققة من الاستثمارات طويلة الأجل	(١٥٨٠٠)
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية	(٣٠)
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	
النقدية المحصلة كتعويضات عن خسائر حريق مباني	٢٥٠
شراء معدات	(١٥٠٠)
النقدية المحصلة من بيع استثمارات	٧٦١٠٠
النقدية المدفوعة لشراء استثمارات	(٧٤،٩٠٠)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية	(٥٠)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	
المحصل من تبرعات بغرض شراء أصول أوقاف	١٦٨٠
فوائد وتوزيعات مقيدة لإعادة الاستثمار في أصول أوقاف	٣٠٠
المدفوع لسداد أقساط قروض طويلة الأجل	(١٤٥)
المدفوع لسداد أوراق دفع	(١١٤٠)
المدفوع لسداد قرض طويل الأجل	(١٠٠٠)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية	(٣٠٥)
صافي التغير في رصيد النقدية الفترة	(٣٨٥)
رصيد النقدية في بداية الفترة	٤٦٠
رصيد النقدية في نهاية الفترة	٧٥ ريال

ملحق

مقارنة المعيار المقترح مع ما يماثله في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا

|

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
يختص هذا المعيار بالأسس الخاصة بالقوائم المالية ذات الأغراض العامة التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح، كما يحدد تلك القوائم التي تشمل قائمة المركز المالي، قائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية. (الفقرة ١)	يجب تطبيق المقترحات المحاسبية المتضمنة في هذا الإصدار على كل الجمعيات الخيرية العاملة في المملكة المتحدة، والتي تقوم بإعداد الحسابات طبقاً لأساس الاستحقاق. وبهدف تقديم صورة حقيقية وسليمة للأنشطة المالية والمركز المالي للجمعية الخيرية؛ وذلك بصرف النظر عن حجم أنشطتها، أو طبيعتها، أو درجة تعقيدها. (الفقرة ٣)	ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بصرف النظر عن حجم أنشطتها وطبيعتها. **(الفقرة ١٠١)**
يناقش المعيار كيفية عرض الأصول، وصافي الأصول، والإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر في القوائم المالية؛ ومع ذلك فانه لا يحدد متى تتحقق، وكيف تقاس تلك العناصر. وعلى الرغم من أن درجة تجميع وترتيب عرض عناصر الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي، أو عناصر الإيرادات والمصروفات في قائمة أنشطة المنشآت غير الهادفة للربح لم يتناولها المعيار؛ فانه يجب أن تكون مماثلة لتلك المطلوبة والمسموح بها والمطبقة في منشآت الإعمال. (الفقرة ٨)		يحدد هذا المعيار المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام. كما يتناول المعيار كيفية عرض الأصول والخصوم، وصافي الأصول والإيرادات، والمصروفات والمكاسب والخسائر في القوائم المالية؛ إلا أنه لا يتناول توقيت الاعتراف بتلك العناصر وكيفية قياسها. وتعد درجة تجميع وترتيب عرض عناصر الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي، أو عناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في قائمة الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح، مماثلة لتلك المطلوبة، طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام. **(الفقرة ١٠٢)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
لم يتناول المعيار الأهمية النسبية.	يجب الأخذ في الحسبان ما يعد ذا أهمية نسبية فيما يخص الجمعية الخيرية القائمة بالتطبيق، عند تطبيق كل مقترح محاسبي. (الفقرة ٤)	يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية. **(الفقرة ١٠٣)**
		يتطلب هذا المعيار استيفاء متطلبات العرض والإفصاح الواردة بالمعايير المحاسبية للجهات الهادفة للربح الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فيما عدا المعايير أو الفقرات المستثناة ضمن الدراسة المرفقة. فعلى سبيل المثال لا الحصر؛ فإن المنشآت غير الهادفة للربح يجب أن تفي بمتطلبات العرض والإفصاح الخاصة بالاستثمارات والمكاسب والخسائر المحتملة، والأنشطة المستبعدة والبنود الاستثنائية. **(الفقرة ١٠٤)**
الموضوع : هدف المعيار :		
		تُقرأ فقرات هذا المعيار في سياق الدراسة المرفقة وفي إطار بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح . **(الفقرة ١٠٥)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
وضع معايير للتقرير عن معلومات أساسية معينة في قوائم مالية قابلة للتطبيق على جميع المنشآت غير الهادفة للربح إذ أن المخالفة لدليل المراجعة لمجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكي وعدم اتساق قائمة المركز المالي؛ لم تعد مقبولة وفقا لمبادئ الممارسة والتقرير للمحاسبة المتخصصة. (الفقرة ٣)	يتمثل الهدف من وراء نشر تلك المقترحات في تحقيق الأهداف التالية: (أ) تحسين جودة الإفصاح المالي من قبل الجمعيات الخيرية. (ب) تحسين ملاءمة المعلومات المتضمنة في الحسابات، وقابلية الاعتماد عليها، والقدرة على فهمها (ج) تقديم إيضاح، وتفسير، وشرح للمعايير المحاسبية، ولكيفية تطبيقها على قطاع الجمعيات الخيرية، وعلى المعاملات الخاصة بذلك القطاع. (د) مساعدة المسؤولين عن إعداد التقرير السنوي لمجلس الأمناء على الجمعية الخيرية وحساباتها. (الفقرة ٢)	يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس العرض والإفصاح لعناصر القوائم المالية ذات الغرض العام التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح، بهدف تحسين ملاءمتها وزيادة إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وزيادة قابليتها للفهم والمقارنة من جانب مستخدمي المعلومات الحاليين والمحتملين. كما يهدف إلى تقليص الفروق والاختلافات في الممارسات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح. يجب أن تشتمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح على قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة، وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المرفقة بها، ويراعي عند إعداد تلك القوائم المالية الالتزام بما ورد في معيار العرض والإفصاح العام، فيما لم يتطرق له في هذا المعيار. **(الفقرة ١٠٦)**
الموضوع: نص المعيار :		
١- العرض:	توفر الميزانية العمومية صورة عن أصول والتزامات الجمعية الخيرية في نهاية الفترة المحاسبية، وعن كيفية	تهدف قائمة المركز المالي إلى توفير معلومات ملائمة، يمكن الاعتماد عليها عن أصول المنشأة، وخصومها،

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
عرض المعلومات في قائمة المركز المالي : قائمة المركز المالي سوف تركز على المنشأة على أنها وحدة واحدة وسوف تعرض أصولها، والتزاماتها، وصافي أصولها. (الفقرة ١٠)	توزيع الأصول بين الأنواع المختلفة من الأموال. لن تشتمل الميزانية العمومية دائما على كل أصول والتزامات الجمعية الخيرية، ولن ترفق التقييم الحالي الحديث لكل الأصول. (الفقرة ٢٤٤)	وصافي أصولها، والعلاقة بين تلك العناصر في لحظة زمنية معينة. وتستخدم المعلومات التي توفرها قائمة المركز المالي مع الإيضاحات المرفقة بها والمعلومات ذات العلاقة التي توفرها القوائم المالية الأخرى في مساعدة المؤسسين والمتبرعين، والأعضاء، والدائنين، وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في تحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم خدماتها، والسيولة والمرونة المالية للمنشأة، وقدرتها على مقابلة خصومها، ومدى حاجتها إلى تمويل خارجي، ومدى سلطتها على استخدام الأصول المتاحة لها. **(الفقرة ١٠٧)** يجب أن تعرض قائمة المركز المالي التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح جميع عناصر الأصول والخصوم، وصافي الأصول بوصفها وحدة ذات شخصية مستقلة، مع وصف كل تلك العناصر وصفا صحيحا. **(الفقرة ١٠٨)**
تصنيف عناصر الأصول والالتزامات بالطريقة التي تؤدي إلى توفير معلومات عن السيولة والتي يمكن توفيرها سواء أكان ذلك من خلال تصنيف الأصول والالتزامات إلى متداولة وغير متداولة أم كان بترتيب الأصول وفقا		تعد قائمة المركز المالي عن المنشأة بوصفها وحدة واحدة مستقلة، بحيث تعرض إجمالي أصولها، والتزاماتها، وصافي أصولها (سواء أكان ذلك المتعلق بالمركز الرئيسي أم المتعلق بالفروع المختلفة). كما يجب عرض

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
لقربها للتحول إلى نقدية، والالتزامات وفقا لقربها من تاريخ الاستحقاق. (الفقرة ١١)		الأصول التي لها الخصائص نفسها في مجموعات متجانسة مقبولة في قائمة المركز المالي . ويجب ترتيب الأصول على أساس درجة سيولتها، وترتيب الخصوم على أساس درجة قرب استحقاقها. **(الفقرة ١٠٩)**
		يجب عرض تفاصيل الأصول غير المقيدة والأصول المقيدة، وأصول الأوقاف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية . **(الفقرة ١١٠)**
	يتم تحليل الأصول داخل الميزانية العمومية إلى أصول غير متداولة وأصول متداولة. (الفقرة ٢٤٧)	يجب عرض مجموعات الأصول التالية في صلب قائمة المركز المالي وفقا للترتيب التالي: - الأصول المتداولة. - الاستثمارات والأصول المالية. - الأصول الثابتة. - الأصول غير الملموسة.

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
		– أصول الأوقاف. **(الفقرة ١١١)**
	يجب تطبيق المعايير التالية في تحليل الميزانية العمومية: (أ) يجب معاملة الأراضي والمباني التي يتم اقتناؤها أساسا لغرض الاستخدام ؛ ثم يتم تأجير جزء منها مقابل قيمة إيجاريه تجارية كأصول ثابتة تشغيلية، وإدراجها ضمن الأصول الثابتة الملموسة؛ إذ يستخدم الأصل أساسا أو في المجمل للأغراض الخيرية. (ب) يجب إدراج الأراضي والمباني التي يتم اقتناؤها أساسا لأغراض الاستثمار، إذ يستخدم الأصل أساسا أو في المجمل لأغراض الاستثمار، ضمن بند استثمارات الأصول الثابتة في الميزانية العمومية. (ج) يجب توزيع وتحليل الأراضي والمباني التي تتضمن أجزاء يمكن التمييز بينها، ويتم اقتناؤها لأغراض تشغيلية وأحيانا أخرى استثمارية، ولا تندرج تحت بندي (أ) أو (ب) الأنفي الذكر ، في الميزانية العمومية	يجب عرض الأراضي والمباني التي يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في أغراض المنشأة ضمن الأصول الثابتة ، أما الأصول التي يتم اقتناؤها بغرض الاستثمار؛ فتعرض ضمن الاستثمارات والأصول المالية ، كما يجب عرض الأصول التي يتم الحصول عليها كأوقاف بغرض استخدامها أو استثمارها ضمن أصول الأوقاف. **(الفقرة١١٢)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
	بين الأصول التشغيلية والاستثمارية. (الفقرة ٢٥٧)	
يجب أن تعرض قائمة الميزانية العمومية للمنشأة غير الهادفة للربح قيم ثلاثة فئات من صافي الأصول هي: صافي الأصول المقيدة مطلقا (بصفة دائمة)، صافي الأصول المقيدة مؤقتا، صافي الأصول غير المقيدة؛ بناء على توافر قيود يضعها المتبرعون، والمعلومات المرتبطة بطبيعة الأنواع المختلفة وقيمها من الأصول المقيدة مطلقا، أو مؤقتا، يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي ، أو من تفاصيل القوائم المالية؛ للتمييز بين القيود المفروضة والمرتبطة بـــ (أ) أصول مثل الأرضي أو غيرها، التي يتبرع بها لاستخدامها في أغراض معينة (ب) أصول يتبرع بها لاستثمارها لتحيق مصدر دائم للدخل. وتنتج تلك الأصول من الهبات والتوريث وتنشأ هذه أموال أوقاف بصفة دائمة. (الفقرة ١٣)	يجب أن تميز الميزانية العمومية ،في حدها الأدنى، بين إجمالي الأموال المحتفظ بها على أنها أموال دخل غير مقيدة، وأموال دخل مقيدة، وأموال أوقاف. كما يجب التميز بين الأموال المحتفظ بها على أنها أموال وقف دائمة، وقابلة للاستنفاذ في صلب الميزانية العمومية. (الفقرة ٢٤٧)	يجب عرض بنود مجموعة صافي الأصول في صلب قائمة المركز المالي على أنها بنود مستقلة، وفقا للترتيب التالي: صافي الأصول غير المقيدة . صافي الأصول المقيدة. صافي أصول الأوقاف. **(الفقرة ١١٣)**
العرض في قائمة الأنشطة :		
قائمة الأنشطة التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح	يجب تحليل موارد الجمعية الخيرية الداخلة والمستنفذة في	تهدف قائمة الأنشطة بشكل أساسي إلى توفير معلومات

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
سوف تركز على المنشأة بصفة عامة وسوف تعرض قيمة التغير في صافي الأصول خلال الفترة، وسوف تستخدم مصطلح وصفي مثل التغير في صافي الأصول أو التغير في حقوق الملكية. (الفقرة ١٨)	قائمة الأنشطة المالية، بحيث تمكن القارئ من معرفة مصدر تلك الموارد وأوجه إنفاقها خلال السنة. (الفقرة ٢٤٧)	ملائمة يمكن الاعتماد عليها لمعرفة تأثير المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على قيمة وطبيعة صافي الأصول وتوفير معلومات عن العلاقة المتداخلة بين المعاملات ، والظروف ، والأحداث الأخرى، وعن كيفية استخدام المنشأة لمواردها في تقديم البرامج والخدمات المتنوعة. **(الفقرة ١١٤)**
قائمة الأنشطة؛ سوف تعرض قيمة التغير في صافي الأصول المقيدة بصفة مطلقة، وصافي الأصول المقيدة بصفة مؤقتة، وصافي الأصول غير المقيدة خلال الفترة. وتؤدي الإيرادات ، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر إلى زيادة أو تخفيض صافي الأصول. أن الإحداث الأخرى مثل رفع القيود المفروضة من جانب المتبرع والتي سوف تزيد فئة من الأصول ونقص أخر في الوقت نفسه سوف تعرض على أنها عناصر منفصلة (مستقلة). غالبا ما يتم توفير معلومات عن الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر وإعادة التصنيف عن طريق تجميع العناصر ذات الخصائص المتشابهة في مجموعات متجانسة يمكن قبولها. (الفقرة ١٩)	يجب التمييز بين أموال الدخل غير المقيدة، وأموال الدخل المقيدة، وأموال الأوقاف. فيمكن تصنيف كل الموارد الداخلة والمستنفذة بين تلك البنود من الأموال، ولكن ليس من الضروري أن يكون لدي الجمعية الخيرية الأنواع الثلاثة من الأموال. (الفقرة ٢٤٨)	يجب أن تعرض قائمة الأنشطة التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح على ثلاثة أنواع من التغيرات في صافي الأصول الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها خلال الفترة، وهذه التغيرات لصافي الأصول هي: التغير في صافي الأصول غير المقيدة والتغير في صافي الأصول المقيدة والتغير في صافي أصول الأوقاف. وتؤدي الإيرادات والمصروفات و المكاسب والخسائر، وإعادة التصنيف إلى زيادة أو تخفيض صافي الأصول. **(الفقرة ١١٥)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
تعرض قائمة الأنشطة الإيرادات على أنها زيادة في صافي الأصول غير المقيدة ما لم تكن الأصول التي تم الحصول عليها مفروض عليها قيود من جانب المتبرع ، فمثلا أتعاب الخدمات المقدمة، ودخل الاستثمارات غالبا ما تكون غير مقيدة؛ أما الدخل من الهبات أو الأوقاف المقيدة، ربما تخضع لقيود المتبرع، ويزيد من صافي الأصول المقيدة مؤقتا أو صافي الأصول المقيدة بصفة مطلقة. وتعرض قائمة الأنشطة المصروفات على أنه نقص في صافي الأصول غير المقيدة. (الفقرة ٢٠)	يوصي بتصنيف الموارد الداخلة، والموارد المستنفذة، طبقاً للنشاط في كل الجمعيات الخيرية التي تعد حساباتها باستخدام أساس الاستحقاق. (الفقرة ٢٤٩)	تعرض قائمة الأنشطة، الإيرادات على أنه زيادة في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامها مقيدا أو موقوفا من جانب المتبرع، فمثلا أتعاب الخدمات المقدمة، ودخل الاستثمارات غالبا ما تكون غير مقيدة، أما إيراد التبرعات أو الأوقاف التي تخضع لقيود من جانب المتبرع فإنها تزيد صافي الأصول المقيدة أو صافي أصول الأوقاف. وتعرض قائمة الأنشطة المصروفات على أنه نقص في صافي الأصول غير المقيدة. **(الفقرة ١١٦)**
ليتعرف المتبرعون أو الدائنون وغيرهم على الجهود التي تبذلها المنشأة لتقديم الخدمات، والتي تتضمن تكلفة الخدمات، وكيفيه استخدام المنشأة لمواردها؛ ذلك أن قائمة الأنشطة أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية سوف توفر معلومات عن المصروفات على أساس وظيفي، طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة والأنشطة المساندة. أما المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية سوف تعرض هذه المعلومات، وكذلك معلومات عن المصروفات، وفقا		يجب عرض المعلومات عن الإيرادات والمصروفات، على أساس وظيفي، طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة، والأنشطة المساندة في صلب قائمة الأنشطة، أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بها . **(الفقرة ١١٧)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
لتصنيفها الطبيعي؛ مثل الرواتب، والإيجارات ، والكهرباء، ومصاريف الفوائد، والاستهلاك، والمكافآت والمنح للآخرين، والإتعاب المهنية، وذلك في شكل مصفوفة في قائمة منفصلة. والمنشآت غير الهادفة للربح الأخرى تشجع على توفير معلومات مصنفة تصنيفا طبيعيا، ولكن ليس مطلوب منها ذلك. (الفقرة ٢٦)		
تعرض قائمة الأنشطة المكاسب والخسائر المحققة من الاستثمارات، أو الأصول الأخرى على أنه زيادة أو نقص في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامها مقيدا مطلقا، أو مؤقتة بشروط واضحة من جانب المتبرع أو القانون، فمثلا صافي مكاسب الأصول المستثمرة يعرض على أنها زيادة في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامه مقيدا لغرض معين أو لفترة قادمة. إذا أقر مجلس الأمناء أن القانون يطالب المنشأة بحجز جزء من مكاسب الأصول المستثمرة لأموال الأوقاف بصفة دائمة؛ فان هذا الجزء سوف يعرض على أنه زيادة في صافي الأصول المقيدة مطلقا. (الفقرة ٢٠)	تشكل مكاسب وخسائر التخلص، أو إعادة تقييم الأصول الثابتة أو تلفها، مما تحتفظ بها الجمعية الخيرية سواء أكان ذلك للاستخدام أم للاستثمار، جزءاً من المال الذي يحتفظ فيه بالاستثمار، أو الأصل الأخر الوثيق الصلة في تاريخ التخلص، أو إعادة التقييم أو التلف. (الفقرة ٢١٧) يجب إدراج أي مكاسب أو خسائر على الأصول الاستثمارية (بما في ذلك الاستثمارات العقارية) تحت بند مكاسب وخسائر إعادة التقييم، والتخلص من الأصول الاستثمارية. ويمكن إدراج المكاسب والخسائر المحققة، وغير المحققة في صف واحد، في قائمة الأنشطة المالية. (الفقرة ٢١٩)	يجب عرض المكاسب والخسائر المحققة من الاستثمارات والأصول الأخرى على أنها زيادة أو نقص في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدام تلك الاستثمارات والأصول الأخرى مقيدا، أو موقوفا من جانب المتبرع . **(الفقرة ١١٨)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
أن الإحداث الأخرى مثل رفع القيود المفروضة من جانب المتبرع، التي سوف تزيد فئة من الأصول ونقصاً آخر في الوقت نفسه، سوف تعرض على أنها عناصر منفصلة (مستقلة). (الفقرة ١٩)	يجب ظهور كل التحويلات التي تتم بين مختلف بنود الأموال بصف التحويلات في قائمة الأنشطة المالية. ويستخدم صف التحويلات في العديد من الحالات منها: (أ) عند تحويل أموال رأس المال؛ إلى أموال الدخل من الوقف القابل للاستنفاذ. (ب) في حال امتلاك الجمعية لصلاحيات تطبيق مدخل العائد الكلي على الاستثمارات؛ لتسجيل الأموال المحولة إلى دخل من أموال العائد الكلي، غير المستخدمة، والمحتفظ بها على أنها أموال وقف دائم. (ج) في حال تحرير وتحويل الأصول المقيدة إلى أموال دخل غير مقيدة. (د) عند تحويل أموال الدخل غير المقيدة إلى أصول بغرض تمويل العجز في أحد بنود الأموال المقيدة. (د) في حال تحويل قيمة الأصول الثابتة من الأموال المقيدة إلى الأموال غير المقيدة، عند شراء الأصل	يجب إظهار التحويلات بين الفئات المختلفة إلى صافي الأصول بالقيمة الإجمالية، وليس بالقيمة الصافية في صلب قائمة الأنشطة. وتتم التحويلات بين تلك الفئات في حال تحويل أصول مقيدة إلى أصول غير مقيدة، نتيجة الوفاء بالقيود المفروضة من جانب المتبرع، أو في حال تحويل الأصول غير المقيدة إلى أصول مقيدة بغرض تمويل العجز في الأصول المقيدة، أو في حال تحويل دخل الأوقاف إلى أصول غير مقيدة، أو أصول مقيدة. **(الفقرة ١١٩)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
	باستخدام هبة بأموال مقيدة، ولكن يتم اقتناؤه لغرض عام غير مقيد. (الفقرة ٢١٤) يجب إظهار التحويلات الكبيرة بالقيمة الإجمالية، وليس بالقيمة الصافية في صلب قائمة الأنشطة المالية. (الفقرة ٢١٥)	
	عند قيام الجمعية الخيرية باستبعاد أي من العمليات القائمة أو إضافة عمليات جديدة، يجب التمييز بين العمليات المستمرة، والعمليات غير المستمرة، والعمليات المضافة. وينطبق ذلك على كل الأنشطة وليس على ما يتم تطويره أو إدراجه من مشروعات جديدة داخل ذلك النشاط. (الفقرة ٩٠)	يجب إظهار التغير في صافي الأصول في قائمة أنشطة ذات مرحلة واحدة ، وينبغي أن توضح قائمة الأنشطة المكونات التالية – كلا على حده – كلما كان ذلك ممكناً: أ- التغير في صافي الأصول الناتجة عن الأنشطة المستمرة . ب- التغير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة غير المستمرة، ويقصد بها المكاسب أو الخسائر المترتبة على توقف العمل بهذه الأنشطة. ج- التغير في صافي الأصول الناتج عن البنود الاستثنائية؛ ويقصد بها المكاسب أو الخسائر الناجمة عن الكوارث، أو الانقضاء الجبري لمدة الاستعمال للأصول؛ لأسباب لا ترتبط بأنشطة المنشأة. **(الفقرة ١٢٠)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
لتفسير العلاقات للمنشأة غير الهادفة للربح عل أساس مستمر، أو مركز العمليات والأنشطة؛ فان قائمة الأنشطة سوف تعرض إجمالي الإيرادات والمصرفات، ومع ذلك فإن إيرادات الاستثمار ربما تعرض على أساس الصافي بعد استبعاد المصروفات المرتبطة بها؛ مثل أتعاب الوكالة، أو إتعاب الاستشارات، بشرط الإفصاح عن قيمة المصروفات في صلب قائمة الأنشطة، أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. ربما تعرض قائمة الأنشطة المكاسب أو الخسائر على أساس القيمة الصافية؛ إذا كانت ناتجة من معاملات استثنائية أو عرضية أو من أحداث أو ظروف تخرج إلى حد كبير عن سيطرة المنشأة وإدارتها. والمعلومات عن صافي القيمة بصفة عامة تعد كافية لفهم أنشطة المنشأة، فمثلا إذا قامت الوحدة ببيع أراض أو مبان؛ فان هذا التعامل غالبا ما يعرض على أساس صافي المكاسب أو الخسائر، بدلا من إجمالي الإيراد المتحقق من البيع، والمصروفات المتعلقة بها. وتعد معلومة صافي القيمة لهذه		يُفضل أن تعرض قائمة الأنشطة الإيرادات والمصروفات على أنها إجماليات؛ للمساعدة في تفسير العلاقات بين عناصر قائمة الأنشطة، وذلك للإسهام في إيضاح مدى تطور المنشأة وتقدم أنشطتها، وعملياتها الرئيسة. كما يُفضل أن تعرض قائمة الأنشطة المكاسب أو الخسائر، على أساس القيمة الصافية؛ إذا كانت ناتجة عن معاملات عرضية أو عن أحداث أو ظروف تخرج إلى حد كبير عن سيطرة المنشأة. **(الفقرة ١٢١)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
العمليات الاستثنائية باستخدامها مع المعلومات الأخرى المتاحة، في قائمة التدفقات النقدية كافية في أغلب الأحيان لفهم كيفية استخدام الوحدة لمواردها، وكيفية تحمل مديريها لمسؤوليتهم.		
		يجب أن يكون العنوان الأخير في قائمة الأنشطة دائما (التغير في صافي الأصول). **(الفقرة ١٢٢)**
العرض في قائمة التدفقات النقدية :		
		تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. وتعد تلك المعلومات ذات أهمية في مساعدة المؤسسين، والمتبرعين، والأعضاء، والدائنين ، وغيرهم في التعرف على كيفية حصول المنشأة على النقدية، وأوجه إنفاقها، وكيفية الحصول على القروض وسدادها، والعوامل الأخرى المؤثرة على السيولة. ويتعين أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية عرضا للمعلومات المتعلقة بالأنشطة

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
		التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية، طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام. **(الفقرة ١٢٣)**
		تتضمن الأنشطة التشغيلية المتحصلات، والمدفوعات النقدية المرتبطة بالخدمات التي تقدمها المنشأة؛ مثل النقدية المحصلة على أنها تبرعات سواء أكانت غير مقيدة أم مقيدة، والاشتراكات المحصلة ، والنقدية المحصلة من بيع السلع أو تقديم الخدمات، والنقدية المدفوعة لتحصيل الإيرادات التطوعية وجمعها، ومشتريات السلع، والنقدية المدفوعة لتقديم برامج الخدمات. **(الفقرة ١٢٤)**
		تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، والمتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالأصول غير المتداولة، والاستثمارات المتاحة للبيع والاستثمارات طويلة الأجل؛ مثل المتحصلات النقدية من بيع الأصول غير المتداولة، والاستثمارات المتاحة للبيع، والاستثمارات طويلة الأجل والمتحصلات من التبرعات ودخل

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
		الاستثمارات في حال تخصيصها للحصول على أصول غير متداولة، والمدفوعات النقدية للحصول على أصول غير متداولة، واستثمارات متاحة للبيع، واستثمارات طويلة الأجل. **(الفقرة ١٢٥)**
		تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية المتحصلات من مصادر تمويلية؛ مثل القروض والمرابحات، بالإضافة إلى المتحصلات من التبرعات، ودخل الاستثمارات في حال تخصيصها؛ للحصول على أصول أوقاف ،كما تتضمن الأنشطة التمويلية المدفوعات النقدية لسداد القروض ذات الأجل الطويل، وذات الأجل القصير، وشراء أصول الأوقاف. **(الفقرة ١٢٦)**
٢- الإفصاح : **الإفصاح المرتبط بقائمة المركز المالي:**		يجب الإفصاح عن القيود المفروضة على أصول معينة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وتشمل تلك القيود ما يلي: أ- قيود الاستخدام: التي تقضي باستخدام الأصول في

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
		أغراض محددة؛ مثل دعم أنشطة تشغيلية معينة، أو الاستثمار وفقا لضوابط معينة، أو اقتناء أصول طويلة الأجل. ب- قيود الوقت: وهي التي تقضي باستخدام الأصول في وقت لاحق، أو بعد تاريخ محدد. ج- قيود الاستخدام والوقت معا: وهي التي تقضي باستخدام الأصول في أغراض محددة، وفي وقت لاحق، أو بعد تاريخ محدد، كما في حال الهبات النقدية أو غيرها من الأصول المقيد استثمارها؛ لتوفير مصدر للدخل لفترة محددة، مع استخدام هذا الدخل في أغراض محددة. د- القيود المفروضة على استخدام أصول الأوقاف في أغراض معينة، والمحافظة عليها واستثمارها؛ لتوفير مصدر دائم للدخل. ه- القيود الذاتية التي تفرضها إدارة المنشأة على نفسها والتي قد ترجع إلى طبيعة المنشأة أو أهدافها المحددة عند تأسيسها، كما في حال اتباع المنشأة سياسة مؤداها تخصيص دوري لنسبة معينة من الأصول غير المقيدة

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
		على أنها أصول أوقاف. **(الفقرة ١٢٧)**
	يجب أن يتضمن التقرير تحليلاً للمركز المالي للجمعية الخيرية، ولشركاتها التابع، وتوضيحاً لسياسات الإدارة المالية المطبقة في الفترة الحالية. وبالتحديد، يجب أن يوضح التقرير ما يلي: (أ) سياسة الجمعية فيما يتعلق بتكوين الاحتياطيات والتي تحدد حجم ما يتم الاحتفاظ به من احتياطيات، وسبب تكوينها. في حال تخصيص قدر كبير من الأموال؛ يجب أن توضح سياسة تكوين الاحتياطيات من حيث الحجم والغرض، من تكوين تلك المخصصات، وفي حال تجنيب تلك الأموال لاستخدامها في نفقات مستقبلية؛ يجب إدراج توقيت تلك النفقات. (ب) في حال وجود عجز جوهري في أي من بنود الأموال؛ يجب إدراج الظروف التي أدت لوجود العجز، وتفاصيل ما تم وضعة من إجراءات لتغطية	يجب الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن ما يلي: أ- سياسة المنشأة فيما يتعلق بتكوين مخصصات، وكيفية إقرارها، وسبب تكوينها. ب- رفع القيود على موارد المنشأة سواء كان الرفع نتيجة الوفاء بمتطلبات المتبرع أو نتيجة لرفع القيود الذاتية التي وضعتها الإدارة. ج- وجود عجز جوهري في أي من بنود صافي الأصول، كما يجب الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود العجز وتفاصيل ما تم وضعه من إجراءات لتغطية العجز. **(الفقرة ١٢٨)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
	العجز. (ج) مصادر التمويل الرئيسية والكيفية التي أسهمت بها نفقات السنة، موضوع التحليل، في تحقيق الأهداف الأساسية للجمعية الخيرية. (الفقرة ٥٥)	
الإفصاح المرتبط بقائمة الأنشطة :		
ليتعرف المتبرعون أو الدائنون وغيرهم على الجهود التي تبذلها المنشأة لتقديم الخدمات، والتي تتضمن تكلفة الخدمات وكيفيه استخدام المنشأة مواردها؛ لهذا فإن قائمة الأنشطة أو الملحوظات المرفقة بالقوائم المالية سوف توفر معلومات عن المصروفات، على أساس وظيفي، طبقا للأنواع المختلفة من البرامج المقدمة والأنشطة المساندة. أن المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية سوف تعرض هذه المعلومات، وكذلك معلومات عن المصروفات، وفقا لتصنيفها الطبيعي؛ مثل الرواتب، والإيجارات ، والكهرباء، ومصاريف الفوائد، والاستهلاك، والمكافآت والمنح للآخرين، والأتعاب المهنية، وذلك في شكل		يجب الإفصاح عن المصروفات التشغيلية مصنفة على أساس طبيعي مثل الرواتب والإيجارات والكهرباء، واستهلاك الأصول الثابتة، والمكافآت والمنح للآخرين، والأتعاب المهنية وغيرها مبوبة حسب البرامج والأنشطة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وذلك في حال عدم عرضها في صلب قائمة الأنشطة. **(الفقرة ١٢٩)**

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
مصفوفة في قائمة منفصلة، والمنشآت غير الهادفة للربح الأخرى تشجع على توفير معلومات مصنفة تصنيفا طبيعيا ولكن ليس مطلوب منها ذلك. (الفقرة ٢٦)		
	قد يحوي التقرير معلومات كمية ووصفية، تساعد في توضيح طبيعة الإنجازات، ومستوي الأداء. إذ سيكون من الملائم تحديد أي مؤشرات، أو اتجاهات، أو مؤشرات مرجعية لقياس الأداء يمكن في مقابلها تقييم الجمعية الخيرية لمدى إنجازها للأهداف.	يجب الإفصاح عما تم إنجازه من أنشطة خيرية؛ يوضح الأداء المحقق في مقابل الأهداف الموضوعة. وتستخدم المعلومات الكمية والوصفية في تقدير قيمة مخرجات الأنشطة. **(الفقرة ١٣٠)**
	يجب أن يتضمن تقرير الأمناء – بوصفه جزءا مكملا للقوائم المالية – معلومات تمكن مستخدميها من فهم وتقييم إنجازات الجمعية الخيرية. ويجب أن يوفر التقرير تحليلاً لأداء الجمعية الخيرية في مقابل ما تم وضعة مسبقاً من أهداف. يجب أن يحوي التقرير ما يلي: (أ) تحليلاً لما تم إنجازه من أنشطة خيرية، يوضح الأداء المحقق في مقابل الأهداف الموضوعة. وتستخدم	يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الآتي: أ- ملخص لأهداف المنشأة، كما تم صياغتها في الوثائق المنظمة لعملها، مع توضيح أي تغييرات تسعى المنشأة لإجرائها على تلك الأهداف، من خلال ما تقوم به من أنشطة. ب- تحليل الأنشطة والخدمات الرئيسية التي توضح مدى تحقيق المنشأة لأهدافها، من خلال الربط بين إيرادات

المعيار الأمريكي	المعيار البريطاني	المعيار المقترح
	المعلومات الكمية والوصفية في تقدير قيمة مخرجات الأنشطة، كما يجب إدراج ملخص للمقاييس أو المؤشرات المستخدمة في تقييم الإنجاز. (ب) في حال القيام بأنشطة تمويلية رئيسية؛ يجب إدراج تفاصيل ما تم إنجازه من أداء في مقابل ما تم وضعه من أهداف تمويلية، والتعليق على أي نفقات جوهرية تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلية، مع توضيح الأثر على عائد الأنشطة التمويلية للفترة الحالية، وتحقيق الإيرادات في الفترات المستقبلية. (ج) في حال اقتناء حجم كبير من الاستثمارات؛ يجب إدراج تفاصيل الأداء الاستثماري في مقابل ما تم وضعه من أهداف استثمارية. (د) التعليق على تلك العوامل التي تقع داخل نطاق سيطرة الجمعية الخيرية أو خارجها، المؤثرة على نجاح الجمعية في تحقيق أهدافها؛ وقد تشمل العلاقة مع الموظفين، والمستخدمين، والمنتفعين، والممولين ووضع الجمعية الخيرية في المجتمع بشكل عام. (الفقرة ٥٣)	ومصروفات النشاط المعين؛ مثل الربط بين إيرادات الرعاية السكنية، وتكاليف العناية بالمبني السكني. ج- في حال القيام بأنشطة تمويلية رئيسية، يجب إدراج تفاصيل ما تم إنجازه من أداء في مقابل ما تم وضعه من أهداف تمويلية، والتعليق على أي نفقات جوهرية تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلية؛ مع توضيح الأثر على عائد الأنشطة التمويلية للفترة الحالية، وتحقيق الإيرادات في الفترات المستقبلية. د- في حال اقتناء حجم كبير من الاستثمارات؛ يجب إدراج تفاصيل الأداء الاستثماري في مقابل ما تم وضعه من أهداف استثمارية. ه- التعليق على تلك العوامل التي تقع داخل أو خارج نطاق سيطرة المنشأة غير الهادفة للربح، والتي تؤثر على نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها؛ و تشمل العلاقة مع الموظفين، والمستخدمين، والمنتفعين، والممولين، ووضع المنشأة في المجتمع بشكل عام. **(الفقرة ١٣١)**

معيار
التبرعات

قائمة المحتويات

١- نطاق المعيار ٢١٣

٢- أهداف المعيار ٢١٣

٣- نص المعيار ٢١٤

٣-١ قواعد عامة للمحاسبة عن التبرعات المستلمة ٢١٤

٣-١-١ إثبات وقياس التبرعات المستلمة ٢١٤

٣-١-٢ أنواع التبرعات المستلمة ٢١٤

٣-١-٣ التبرعات المقيدة والمشروطة ٢١٥

٣-١-٤ الاشتراكات والرسوم ٢١٧

٣-١-٥ الأوقاف ٢١٨

٣-١-٦ التبرعات العينية ٢١٨

٣-١-٧ الخدمات والمنافع ٢١٩

٣-١-٨ التعهدات بتقديم تبرعات ٢٢٠

٣-١-٩ رفع القيود المفروضة من قبل المتبرع ٢٢١

٣-١-١٠ قياس القيمة العادلة للتبرعات المستلمة ٢٢١

٣-٢ عرض التبرعات المستلمة ٢٢٢

٣-٣ الإفصاح عن التبرعات المستلمة ٢٢٣

٣-٤ التبرعات المقدمة ٢٢٤

٣-٥ تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين ٢٢٥

٣-٦ العلاقة بين مقدم المورد، والمنشأة المستلمة، والمستفيد المحدد بعينه ٢٢٥

٣-٧ تحويلات الأصول التي لا تعد تبرعات ٢٢٦

٤- التعريفات ٢٢٦

١- نطاق المعيار:

1-1 يطبق هذا المعيار على المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك بصرف النظر عن حجمها أو طبيعة أنشطتها.

(الفقرة ١٠١)

2-1 ينطبق هذا المعيار على كل ما يُتلقى أو يُقدم من تبرعات؛ من خلال عمليات غير تبادلية، سواء أكان ذلك في صورة نقدية، أم في صورة أصول أخرى، بما في ذلك التعهدات بتقديم تبرعات. بينما لا ينطبق هذا المعيار على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات من خلال عمليات تبادلية.

(الفقرة ١٠٢)

3-1 ينطبق هذا المعيار عند استلام المنشأة غير الهادفة للربح، أو تقديمها لأصول أو خدمات في مقابل أصول ذات قيمة غير مكافئة، وبدون الحصول على حقوق أو امتيازات ضمنية.

(الفقرة ١٠٣)

١-٤ ينطبق هذا المعيار على التبرعات النقدية أو التبرعات في شكل أصول أخرى، تشمل الأوراق المالية، والأراضي، والمباني، وحق استخدام التسهيلات أو المنافع العامة، والمواد الخام، والإمدادات، والأصول غير الملموسة، والخدمات، والتعهدات غير المشروطة بتقديم تلك العناصر في المستقبل.

(الفقرة ١٠٤)

١-٥ تقرأ فقرات هذا المعيار في سياق ما ورد من شرح لهذه الفقرات في الدراسة المرفقة، ولما ورد في بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

(الفقرة ١٠٥)

١- ٦ يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية

(الفقرة ١٠٦)

٢ أهداف المعيار:

2-1 يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن ما يُتلقى أو يقدم من تبرعات.

2-2 يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح للتبرعات المتلقاة، ووضعت عليها قيود من قبل المتبرع.

2-3 يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن تحويلات الأصول، التي تكون فيها المنشأة القائمة بالإفصاح وكيلاً، أو وصياً، أو وسيطاً.

(الفقرة ١٠٧)

٣- نص المعيار:

٣-١ قواعد عامة للمحاسبة عن التبرعات المستلمة:

يجب الاعتراف بالتبرعات التي تأتي في أصول محولة، أو تعهدات غير مشروطة بتقديم أصول، أو تخفيض لالتزامات على المنشأة على أنها إيرادات أو مكاسب في قائمة الأنشطة، عندما يترتب على عملية التبرع زيادة في أصول المنشأة غير الهادفة للربح. ويتحقق ذلك عند توافر ثلاثة شروط:

أ- أن تتمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة إدارة التبرع أو التصرف في المورد بأي شكل من أشكال التصرف، بما يسمح لها تحديد كيفية استخدامه في المستقبل.

ب- أن تتوقع المنشأة الحصول على التبرع بدرجة معقولة من الثقة.

ج- أن يكون التبرع قابلا للقياس بدرجة معقولة من الموضوعية.

(الفقرة ١٠٨)

٣-١-١ إثبات وقياس التبرعات المستلمة:

يجب إثبات ما يُتلقى من تبرعات على أنها إيرادات أو مكاسب في الفترة التي تُتلقى خلالها تلك التبرعات، وعلى أنها أصول، أو تخفيض للالتزامات أو كليهما، وذلك وفقا لطبيعة ما يُتلقى من تبرعات ويجب قياس ما يُتلقى من تبرعات بقيمتها العادلة.

(الفقرة ١٠٩)

٣-١-٢ أنواع التبرعات المستلمة:

قد تتلقى المنشآت غير الهادفة للربح تبرعات غير مشروطة، أو تبرعات مشروطة. كما يمكن أن تتلقى تبرعات مقيدة أو غير مقيدة. وتأتي التبرعات والهبات للمنشأة غير الهادفة للربح التبرعات من المصادر التالية:

أ- التبرعات النقدية أو العينية المقدمة من قبل الأفراد المؤسسين والراعين، والداعمين، ورجال الأعمال والجمهور بشكل عام، أو المقدمة من الحكومة، ومن المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة له لتمويل أنشطة غير هادفة للربح، باستثناء الأموال المخصصة لتقديم خدمات عامة، مثل عقد خدمات مع السلطات المحلية.

ب- التبرعات التي تكون في شكل اشتراكات الأعضاء التي تعد في جوهرها تبرعاً، وليست في مقابل سلع أو خدمات.

ج- التبرعات المستلمة في شكل خدمات أو تسهيلات.

د- إسقاط الالتزامات المستحقة على المنشآت غير الهادفة للربح.

(الفقرة ١١٠)

٣-١-٣ التبرعات المقيدة والمشروطة:

٣-١-٣-١ يوجد فرق كبير بين القيود المفروضة على مورد معين لاستخدامه في أغراض محددة، وبين الشروط التي يجب استيفاؤها قبل منح المنشأة سلطة إدارة المورد أو استخدامه. لا يحول وجود القيد دون الاعتراف بالتبرعات في قائمة الأنشطة، طالما كان للمنشأة سلطة الإدارة أو التصرف فيه، كما أن القيد يغطي الوقت فحسب أو الاستخدامات المتعلقة بالتبرع. بينما يحول وجود الشرط دون الاعتراف بالتبرعات في قائمة الأنشطة، طالما لم يتم استيفاؤه، ولم تمنح المنشأة بعد سلطة الإدارة أو التصرف فيه.

(الفقرة ١١١)

٣-١-٣-٢ تنشأ القيود المفروضة على استخدام المنشأة لما تتلقاه من أصول، إما نتيجة لوضع المتبرع لقيود صريحة، أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع، والتي تكشف عن قيود ضمنية على الاستخدام من قبل المتبرع.

(الفقرة ١١٢)

٣-١-٣-٣ يجب المحاسبة عن التبرعات المستلمة في صورة نقدية، أو أصول أخرى مقيدة لشراء أصول غير

متداولة وغير مقيدة من قبل المتبرع؛ على أنها إيرادات تبرعات مقيدة. وتتوقف معالجة الأصول المقتناة على الغرض من اقتنائها. فقد يكون الغرض من اقتناء الأصل الثابت مقيداً باستخدامات معينة، وقد لا يكون مقيداً. فعند شراء الأصل الثابت، يجب زيادة الأصول الثابتة غير المقيدة إذا كان الأصل غير مقيد باستخدامات معينة، أو زيادة الأصول الثابتة المقيدة؛ إذا كان الأصل مقيد باستخدامات معينة.

(الفقرة ١١٣)

٣-١-٣-٤ قد تخضع التبرعات أيضا لقيود مفروضة من قبل المتبرع، تحدد الفترة التي يمكن خلالها إنفاق التبرع، ويحد مثل هذا القيد المسبق من قدرة المنشأة غير الهادفة للربح في استنفاذ التبرع حتى يتم استيفاء القيد الزمني المستقبلي. وفي هذه الحال يعترف بالتبرعات على أنها إيرادات مقيدة إلى حين استيفاء القيد الزمني.

(الفقرة ١١٤)

٣-١-٣-٥ قد تخضع التبرعات لشروط مفروضة من قبل المتبرع، تحدد الفترة التي يمكن خلالها إنفاق التبرع، ويحد هذا الشرط المسبق من قدرة المنشأة غير الهادفة للربح من استغلال التبرع حتى استيفاء الشرط، كما يتيح للمتبرع الحق في استعادة التبرع في حال عدم استيفائه. وفي هذه الحال يؤجل الاعتراف بالتبرعات على أنها إيرادات غير مقيدة، وتعد التزاماً حتى استيفاء الشرط الزمني.

(الفقرة ١١٥)

٣-١-٣-٦ يحول الشرط الذي يسمح للمتبرع باسترداد أي جزء من التبرع من الاعتراف به؛ فيتم إثبات الجزء المستنفد من التبرع، الذي استوفى الشرط على أنه إيراد غير مقيد، ويتم إثبات الجزء غير المستنفد من التبرع، والذي يصبح رده محتملاً، على أنه التزام (إيراد مؤجل).

(الفقرة ١١٦)

٣-١-٣-٧ قد يقع استيفاء شروط التبرع داخل نطاق سيطرة المنشأة غير الهادفة للربح، أو يتوقف على عوامل

أخرى تقع خارج نطاق سيطرتها. في حال خضوع استيفاء تلك الشروط لسيطرة المنشأة غير الهادفة للربح؛ يجب الاعتراف بالتبرعات على أنها إيرادات غير مقيدة عند وجود دليل كاف، يؤكد قدرة المنشأة على استيفاء الشروط في المستقبل. أما في حال عدم وجود تأكد حول قدرة المنشأة على استيفاء الشروط التي تخضع لسيطرتها، فيجب تأجيل الاعتراف بالتبرعات، وعدها التزاماً (إيراد مؤجل) حتى يتم التأكد من إمكانية استيفاء الشروط المفروضة.

(الفقرة ١١٧)

٣-١-٣-٨ في حال وضع المتبرع بنوداً صريحة في الاتفاق، أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع تكشف عن نية المتبرع وضع التبرع قيد الاستخدام لدعم أنشطة الفترة الحالية، فإنه يعترف بالتعهدات غير المشروطة على أنها إيرادات غير مقيدة تؤدي إلى زيادة صافي الأصول غير المقيدة.

(الفقرة ١١٨)

٣-١-٤ الاشتراكات والرسوم:

٣-١-٤-١ عند تلقي المنشآت غير الهادفة للربح اشتراكات عضوية؛ قد تكون تلك الاشتراكات في صورة تبرع، أو تكون مقابل الحصول على خدمات، أو امتيازات معينة. وفي حال كون الاشتراك تبرعاً، يجب الاعتراف بالاشتراكات طبقاً لنفس القواعد المستخدمة في حال التبرعات.

(الفقرة ١١٩)

٣-١-٤-٢ عند تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التجهيزات، مثل تمتع الأعضاء في بعض النوادي والهيئات باستخدام بعض التجهيزات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة؛ تعد تلك المعاملات معاملات تبادلية ينطبق عليها معيار الإيرادات الصادر عن الهيئة

السعودية للمحاسبين القانونيين، ولا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها إيرادات تبرعات، حيث يوجد التزام تعاقدي أو عرفي على المنشأة متلقية الرسوم برد بعض أو كل الرسوم في حال عدم قدرتها على تقديم التجهيزات أو الخدمات. أما في حال كون المنافع التي تعود على الأعضاء منافع صورية، مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة، ومدى استيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين؛ فإنه يمكن عد الرسوم تبرعات.

(الفقرة ١٢٠)

٣-١-٥ الأوقاف:

تعد الأوقاف تبرعات مستلمة، ومقيدة بصفة دائمة؛ يتم اقتناؤها لمصلحة المنشأة غير الهادفة للربح، وهي في حكم رأس مال للمنشأة، ويتم الاعتراف بها على أنها إيرادات تبرعات إوقاف، ومن ثم تؤدي إلى زيادة في صافي أصول الأوقاف. وتتمثل أصول الأوقاف في شكل أصول استثمارية و/أو أصول يتم استخدامها في أغراض خاصة بالمنشأة غير الهادفة للربح.

(الفقرة ١٢١)

٣-١-٦ التبرعات العينية:

يجب الاعتراف بالتبرعات العينية في قائمة الأنشطة حسب الآتي:

أ- يجب الاعتراف بما يُتلقى من أصول، ويتم الاحتفاظ بها على أنها مخزون بغرض إعادة بيعها، أو توزيعها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح على أنها إيرادات في قائمة الأنشطة. وعند إعادة بيعها أو توزيعها، يتم إدراجها على أنها تكلفة بضاعة مباعة أو على أنها مصروفات تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تعكس الغرض من توزيعها.

ب- يجب الاعتراف بما يُتلقى من أصول بغرض الاستخدام (مثل مبنى بغرض استخدامه كمقر للمنشأة) على أنه ايراد تبرعات في قائمة الأنشطة، وضمن مجموعات الأصول المناسبة في قائمة المركز المالي .

ا

ج- عند تلقي المنشأة لسلع مستعملة بغرض إعادة بيعها؛ فإنه يجب الاعتراف بها على أنها إيرادات بالقيمة القابلة للتحقق في الفترة المحاسبية التي تم استلامها فيها. وعند تعذر الوصول إلى القيمة القابلة للتحقق لتلك السلع المستعملة؛ فإنه يجب تأجيل الاعتراف بها إلى حين بيعها.

د- يُشترط في جميع الأحوال أن تكون القيمة التي تظهر بها التبرعات العينية في قائمة الأنشطة بالقيمة العادلة، أو بالقيمة القابلة للتحقق في حال السلع المستعملة، المتبرع بها لإعادة بيعها.

(الفقرة ١٢٢)

٣-١-٧ الخدمات والمنافع:

٣-١-٧-١ قد تتلقى المنشأة تبرعات في صورة مرافق وتجهيزات، أو خدمات أو منافع؛ يجب إدراج تلك التبرعات في قائمة الأنشطة على أنها إيرادات عند إمكانية قياسها، بحيث تعكس القيمة المقدرة لتلك التبرعات؛ القيمة العادلة للخدمة أو المنفعة أو التجهيزات. كما يجب تسجيل تلك الخدمات والمنافع والتجهيزات على أنها مصروفات تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تعكس الغرض من استخدامها.

(الفقرة ١٢٣)

٣-١-٧-٢ يجب الاعتراف بما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات على أنها إيرادات في الحالتين التاليتين: إذا (أ) ترتب على تلك الخدمات المستلمة زيادة أو تحسين في الأصول غير النقدية. (ب) تطلبت تلك الخدمات لمهارات خاصة، تُقدم من قبل أفراد يتمتعون بتلك المهارات، التي جرت العادة شراؤها؛ إذا لم يقم المتبرع بتقديمها. ولا يتم الاعتراف بما يُتلقى من خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات على أنها إيرادات لا تحقق أحد الشرطين السابقين. كما يجب عدم الاعتراف باسهامات المتطوعين على أنها إيرادات في قائمة الأنشطة عندما لا تكون قابلة للقياس بدرجة معقولة من الموضوعية.

(الفقرة ١٢٤)

٣-١-٨ التعهدات بتقديم تبرعات:

٣-١-٨-١ يعد توقع المنشأة غير الهادفة للربح، الحصول على التبرع بدرجة معقولة من الثقة مطلباً مسبقاً، للاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. ويتحقق ذلك عادة، عندما يكون التعهد غير المشروط في صورة اتفاق رسمي مكتوب، لهذا يجب الاعتراف بتلك التعهدات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء الشروط الواردة في الفقرة (١٠٨).

(الفقرة ١٢٥)

٣-١-٨-٢ يجب الاعتراف بما يُتلقى من تعهدات غير مشروطة بتقديم تبرعات تستحق في فترات مستقبلية على أنها إيرادات مقيدة، تؤدي إلى زيادة صافي الأصول المقيدة، إلى حين الوفاء بالتعهدات. وتقاس بالقيمة القابلة للتحقق.

(الفقرة ١٢٦)

٣-١-٨-٣ يجب تكوين (مخصص تعهدات بتقديم تبرعات مشكوك في تحصيلها) للوصول للقيمة القابلة للتحقق لهذه التعهدات.

(الفقرة ١٢٧)

٣-١-٨-٤ عند وجود تعهدات بتقديم تبرعات، مشروطة بتحقق حدث مستقبلي غير مؤكد، فإنه يؤجل الاعتراف بها إلى حين استيفاء الشروط بشكل فعلي. وعند تأكد المنشأة غير الهادفة للربح من قدرتها على استيفاء شروط المتعهد؛ فإنه يمكن معالجة التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات على أنها تعهدات غير مشروطة. فعلى سبيل المثال؛ عند وجود تعهد بتقديم تبرعات مشروطة بقيام المنشأة غير الهادفة للربح بتقديم تقرير سنوي عن نشاطها، فإنه يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف بتلك التعهدات على أنها تعهدات غير مشروطة، مما يستلزم إثباتها على أنها إيرادات أو مكاسب تبرعات.

(الفقرة ١٢٨)

٣-١-٨-٥ قد تتضمن اتفاقية التعهد بتقديم تبرعات، بنوداً لم يتم صياغتها بشكل واضح وصريح، لتشير إلى شروط

يجب استيفاؤها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح حتى يكون لها الحق في تلقي التبرعات. وفي هذه الحال، يجب أن يعد التعهد غير المشروط صراحة تعهداً مشروطاً.

(الفقرة ١٢٩)

٣-١-٩ رفع القيود المفروضة من قبل المتبرع:

٣-١-٩-١ يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف برفع القيود عن التبرعات في الفترة التي ترفع فيها القيود، فيُرفع القيد عند انقضاء القيد الزمني، أو عند تحقق غرض القيد أو كلايهما.

(الفقرة ١٣٠)

٣-١-٩-٢ يجب عرض رفع قيود المتبرعين في قائمة الأنشطة، التي يترتب عليها زيادة لأحد تبويبات صافي الأصول وتخفيض للأخرى، بشكل منفصل عن باقي المعاملات الأخرى قبل (التغير في صافي الأصول).

(الفقرة ١٣١)

٣-١-٩-٣ عند تحقق القيد أو تنفيذه (المؤقت الزمني أو قيد الاستخدام) الموضوع من قبل المتبرع، تحققاً أو تنفيذاً جزئياً؛ فإنه يجب رفع قيد المتبرع في حدود ما تحقق أو نُفِذ.

(الفقرة ١٣٢)

٣-١-١٠ قياس القيمة العادلة للتبرعات المستلمة:

٣-١-١٠-١ تعد أسعار السوق السائدة، في حال وجودها، أفضل قياس للقيمة العادلة للأصول المالية وغير المالية، بما في ذلك الخدمات. وفي حال عدم وجود أسعار سوق سائدة، يتم تقدير القيمة العادلة على أساس أسعار السوق السائدة للأصول المماثلة، أو من خلال عمليات تثمين مستقلة، أو باستخدام أساليب التقييم؛ مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة. يمكن قياس ما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات تؤدي لزيادة الأصول غير المالية تحسينها ، وذلك باستخدام القيمة العادلة لما يُتلقى من خدمات أو القيمة

العادلة للزيادة في الأصول أو القيمة العادلة للأصول المحسنة والناتجة عن تلقي الخدمات. ولا يجب الاعتراف بالتبرعات المتلقاة أو المقدمة عند عدم التأكد بشكل كبير من وجود قيمة لتلك التبرعات.

(الفقرة ١٣٣)

٣-١-١٠-٢ تعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، باستخدام معدل خصم يكافئ المخاطر المحتملة، مقياساً ملائماً للقيمة العادلة للتعهدات غير المشروطة بتقديم نقدية. ويجب المحاسبة عن الفرق بين إجمالي الاستحقاقات، والقيمة الحالية لها على أنها إيراد تبرعات من قبل المتبرع له، وعلى أنها مصروف من قبل المتبرع، بناءاً على طريقة معدل الاستثمار السائد.

(الفقرة ١٣٤)

٣-١-١٠-٣ يمكن قياس التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات عينية، والمتوقع الحصول عليها أو تقديمها خلال سنة أو اقل، بصافي القيمة القابلة للتحقق؛ لأن تلك القيمة، بالرغم من أنها لا تعادل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، فإنها تعد تقديراً ملائماً للقيمة العادلة.

(الفقرة ١٣٥)

٣-٢ عرض التبرعات المستلمة:

٣-٢-١ يجب عرض إجمالي التبرعات المستلمة من قبل المنشأة غير الهادفة للربح، أو من خلال متطوعين يعملون تحت إشرافها، أو وكلائها، أو من خلال أفراد غير موظفين، أو متعاقد معهم من قبل المنشأة ضمن الإيرادات في قائمة الأنشطة. كما يجب عرض مصاريف جمع التبرعات لصالح المنشأة ضمن المصروفات في قائمة الأنشطة.

(الفقرة ١٣٦)

٣-٢-٢ يجب على المنشآت غير الهادفة للربح التمييز بين ما يتم تلقيه من تبرعات تؤدي لزيادة صافي الأصول غير المقيدة، التي تؤدي

لزيادة صافي الأصول المقيدة، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي أصول الأوقاف.

(الفقرة ١٣٧)

٣-٢-٣ عند اقتناء الأصل الثابت المقيد باستخدامات معينة من قبل المتبرع؛ يجب إدراجه ضمن الأصول المقيدة. وفي حال رفع القيد عن الأصل من قبل المتبرع، فإنه يجب إدراجه ضمن الأصول غير المقيدة.

(الفقرة ١٣٨)

٣-٢-٤ يجب إدراج التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة لصافي أصول الأوقاف والناتجة عن التبرعات ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

(الفقرة ١٣٩)

٣-٣ الإفصاح عن التبرعات المستلمة:

٣-٣-١ يجب الإفصاح عن أي أساس للتقييم ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة.

(الفقرة ١٤٠)

٣-٣-٢ يجب على المنشأة غير الهادفة للربح التي تتلقى خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات؛ الإفصاح عن البرامج والأنشطة التي استخدمت فيها الخدمات المتبرع بها، بما في ذلك طبيعة ما يُتلقى من خدمات ونطاقها خلال الفترة. ويفضل قيام المنشأة غير الهادفة للربح بالإفصاح عن القيمة العادلة لما يُتلقى من خدمات لم يتم الاعتراف بها على أنها إيرادات تبرعات والسبب في عدم الاعتراف بها، إذا كان ذلك ممكناً.

(الفقرة ١٤١)

٣-٣-٣ يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات وقياس الخدمات وحق الانتفاع بالمرافق والتجهيزات المستلمة على أنها تبرع. وفي حال تلقي المنشأة لخدمات متبرع بها مع عدم إدراجها في قائمة الأنشطة (مثل مساهمات المتطوعين) بسبب عدم انطباق شروط الإثبات؛ فإنه يجب الإفصاح عن ذلك للوصول إلى فهم أفضل لأنشطة المنشأة.

(الفقرة ١٤٢)

٣-٣-٤ الإفصاح عن التعهدات بتقديم تبرعات:

٣-٣-٤-١ يجب على متلقي التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عما يلي:

أ- قيمة التعهدات القابلة للتحصيل خلال فترة أقل من سنة، وخلال فترة من سنة إلى ٣ سنوات، وخلال فترة أطول من ٣ سنوات.

ب- قيمة مخصص التعهدات غير القابلة للتحصيل.

(الفقرة ١٤٣)

٣-٣-٤-٢ يجب على متلقي التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عما يلي:

أ- إجمالي قيمة التعهدات.

ب- وصف كل مجموعة من التعهدات المشروطة التي تتسم بخصائص مشتركة وقيمتها؛ مثل قيمة التعهدات المشروطة بوضع برامج جديدة.

(الفقرة ١٤٤)

٣-٤ التبرعات المقدمة:

يجب الاعتراف بما يُقدم من تبرعات على أنه مصروفات في الفترة التي يتم خلالها تقديم تلك التبرعات، وعلى أنه نقص في الأصول، أو زيادة في الالتزامات وذلك وفقا لطبيعة ما يقدم من تبرعات؛ فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بما يقدم من تبرعات في شكل سلع كمصروف تبرعات ونقص في المخزون. كما يتم الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم أصول على أنها مصروفات تبرعات والتزام. ويجب قياس ما يقدم من تبرعات بالقيمة العادلة للأصول المقدمة، وفي حال تقديمها على أنها تخفيض لالتزامات المتبرع له؛ فإنها تقاس بالقيمة العادلة لتلك الالتزامات.

(الفقرة ١٤٥)

٣-٥ تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين:

٣-٥-١ تعمل المنشأة المستلمة على أنها متبرع لها وليست كوكيل أو وسيط أو وصي عند منحها سلطة التصرف في التبرعات المستلمة؛ من خلال الإشارة صراحة إلى تفويض المنشأة صلاحية إعادة توجيه التبرعات، بحيث يمكن للمنشأة المستلمة تخطي تعليمات المتبرع بدون موافقته، أو المستفيد المحدد بعينه، أو أي أطراف أخرى ذات علاقة.

(الفقرة ١٤٦)

٣-٥-٢ يجب على المنشأة التي تعمل على أنها وكيل عند استلام تحويلات أصول مالية، أن تعترف بها كالتزام لصالح المستفيد المحدد بعينه. كما يجب قياس كل من الأصول والالتزامات الناشئة عن هذا التبرع بالقيمة العادلة للأصول المستلمة. بينما يجوز للمنشأة التي تعمل على أنها وكيل عند استلام أصول غير نقدية، الاعتراف أو عدم الاعتراف بالأصول وبما يقابلها من التزامات في القوائم المالية؛ مع وجوب الثبات على هذه السياسة المحاسبية والإفصاح عنها.

(الفقرة ١٤٧)

٣-٦ العلاقة بين مقدم المورد، والمنشأة المستلمة، والمستفيد المحدد بعينه:

٣-٦-١ يعترف المستفيد المحدد بعينه بحقوقه في الأصول (المالية أو غير المالية) التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة كأصل، ما لم تُمنح المنشأة المستلمة صراحة صلاحية تغيير المستفيد المحدد بعينه من التبرع. وعندما تكون هذه الحقوق متمثلة في أصول نقدية أو غير نقدية أو حصة انتفاع في أصول غير نقدية، فإن المستفيد المحدد بعينه يعترف بحقوقه في تلك الأصول المحتفظ بها لدى المنشأة المستلمة على أنه إيراد تبرعات طبقا للمعالجات المتعلقة بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات.

(الفقرة ١٤٨)

٣-٦-٢ في حال منح المتبرع صراحة المنشأة المستلمة صلاحيات واسعة في إدارة التبرع والتصرف فيه، فإنه يجب على المستفيد المحدد بعينه عدم الاعتراف بالتوزيعات المحتملة من الأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة.

(الفقرة ١٤٩)

٣-٧ تحويلات الأصول التي لا تعد تبرعات:

تحويلات الأصول إلى منشأة مستلمة لا تعد تبرعات، وإنما يحاسب عنها على أنها أصول من قبل المتبرع، وعلى أنها التزام من قبل المنشأة المستلمة في حال توافر أحد الشروط التالية:

أ- إذا كان التحويل يخضع لحق المتبرع في إعادة توجيه الأصول إلى مستفيد أخر.

ب- إذا كان التحويل في ظل تعهد مشروط بتقديم تبرع يسمح للمتبرع بإلغائه.

ج- قيام المتبرع بمراقبة المنشأة المستلمة؛ لضمان تحويل الأصول المتبرع بها إلى المستفيد المحدد بعينه.

(الفقرة ١٥٠)

٤- تعريفات:

٤-١ التبرعات:

تعد التبرعات تحويلات غير مشروطة لأصول سواء أكان ذلك في صورة نقدية أم في صورة أصول أخرى إلى جهة ما، أو تعد سداداً أو إسقاطاً لما عليها من التزامات، من خلال **عملية غير تبادلية**؛ تتم طوعاً من قبل جهة أخرى.

(الفقرة ١٥١)

٤-٢ التعهد بتقديم تبرع:

يكون في صورة اتفاق مكتوب؛ ينص على تقديم تبرع في صورة نقدية أو أصول أخرى. ويتطلب الاعتراف بالتعهد بتقديم تبرع في القوائم المالية؛ توافر دليل مقنع في صورة مستندات أو أي وسائل ثبوتية أخرى يمكن التحقق من صحتها، تؤكد وجود التعهد. ويعد الاتفاق، الذي لا يشير بوضوح إلى كونه يمثل تعهداً، تعهداً غير مشروط بتقديم تبرع في حال اشتمال الاتفاق على نية غير مشروطة، مشمولة النفاذ نظاماً، بتقديم تبرع.

(الفقرة ١٥٢)

٤-٣ الشرط المفروض من قبل المتبرع:

يُحدد الشرط المفروض على تحويل أصول أو تخفيض التزامات أو تعهد بتقديم تبرع حدثاً مستقبلياً محتملاً؛ يترتب عن عدم حدوثه منح المتبرع

حق استعادة الأصول المحولة أو إبراء ذمة المتعهد من الالتزام بتحويل الأصول موضوع التعهد.

(الفقرة ١٥٣)

٤-٤ القيد المفروض من قبل المتبرع:

يضع القيد المفروض من قبل المتبرع حدوداً ضيقة لنطاق استغلال الأصول المتبرع بها؛ فقد يحدد القيد توقيت استخدام الأصول أو استخداماً معيناً بذاته بناءاً على طبيعة المنشأة المتبرع لها، في ضوء نظامها.

(الفقرة ١٥٤)

٤-٥ الوسيط:

يتضمن نطاق واسع من الحالات التي تتوسط فيها المنشأة بين اثنين أو أكثر من الأطراف الأخرى. ويشير مصطلح **الوسيط** المستخدم في هذا المعيار إلى الحالات التي تعمل فيها المنشأة المستلمة على أنها ميسر لتحويل الأصول من المتبرع المحتمل إلى المستفيد المحتمل ولا تعد المنشأة في هذه الحال وكيلاً أو وصياً أو متبرعاً أو متبرَعاً له.

(الفقرة ١٥٥)

٤-٦ الوصي:

تقوم المنشأة المستلمة بمهمة **الوصي**؛ إذا كان عليها واجب الاحتفاظ بالأصول وإدارتها لحساب مستفيد معين في إطار اتفاقية وصاية خيرية. هذا المعيار لا يضع أسس كيفية تقرير الوصي عن الأصول التي يحتفظ بها لحساب مستفيد محدد بعينه.

(الفقرة ١٥٦)

٤-٧ الوكيل:

تعمل المنشأة المستلمة **على أنها وكيل** لحساب ولمصلحة المتبرع في حال تلقيها أصولاً منه، وموافقة المنشأة على استخدام تلك الأصول لحسابه، أو موافقة المنشأة على تحويل تلك الأصول أو العوائد من استثمارها أو كليهما إلى مستفيد محدد بعينه. كما تعمل المنشأة المستلمة بوصفها وكيلاً لحساب ولمصلحة المستفيد؛ إذا وافقت على جذب أصول من المتبرعين المحتملين لمصلحة المستفيد.

(الفقرة ١٥٧)

الدراسة المرفقة بمعيار التبرعات

المحتويات

١- مقدمة :	٢٣٣
١-١ نشأة الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية	٢٣٣
١-٢ برامج وخدمات الجمعيات الخيرية	٢٣٥
٢- أهمية المعيار	٢٣٦
٣- أشكال التبرعات المستلمة	٢٣٧
٤- الخصائص المميزة للتبرعات عن غيرها من المعاملات :	٢٣٨
٤-١ تمييز معاملات التبرعات عن المعاملات التبادلية	٢٣٨
٤-٢ التمييز بين معاملات التبرعات ومعاملات الوكالة	٢٣٩
٥- التمييز بين القيود والشروط المفروضة من قبل المتبرع:	٢٣٩
٥-١ شروط المتبرع الغامضة/غير الواضحة	٢٤٣
٦- الاعتراف بالتبرعات وقابليتها للقياس:	٢٤٤
٦-١ معايير الاعتراف بالتبرعات	٢٤٤
٦-١-١ تأثير فرض الشروط على الاعتراف بالتبرعات	٢٤٦
٦-١-٢ قابلية التبرعات للقياس بموضوعية	٢٤٩
٧- التعهدات بتقديم تبرعات :	٢٥٠
٧-١ استيفاء التعهد بتقديم تبرع تعريف الأصل أو الالتزام	٢٥١
٧-٢ القابلية للقياس، والملاءمة، وإمكانية الاعتماد	٢٥٤
٧-٣ قياس التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات	٢٥٥
٧-٤ الإفصاح عن التعهدات بتقديم تبرعات	٢٥٦
٨- الاشتراكات والرسوم	٢٥٦
٩- التركات والأوقاف	٢٥٧
١٠- التبرعات العينية	٢٥٩
١١- الخدمات المتبرع بها	٢٥٩

١٢- التقرير عن المعلومات المتعلقة بالقيود المفروضة من قبل المتبرع:	٢٦١
١٢-١ قيود المتبرع الضمنية	٢٦٢
١٢-٢ الاستثناء من التقرير عن التبرعات على أنها تبرعات مقيدة من قبل المتبرع	٢٦٣
١٣- رفع القيود :	٢٦٤
١٣-١ عرض رفع القيود بالقوائم المالية	٢٦٤
١٣-٢ الاعتراف برفع القيود	٢٦٥
١٤- تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين:	٢٦٧
١٤-١ المنشآت المستلمة	٢٦٨
١٤-٢ المستفيدين	٢٧٣
١٤-٣ العلاقة بين مقدم المورد، المنشأة المسلمة، والمستفيد	٢٧٤
١٥- أمثلة لتطبيق هذا المعيار على مواقف عملية	٢٧٥
- مثال عملي	٢٩٣
١٦- قيود اليومية والمعالجة المحاسبية الملائمة	٣٠٢
١٧- الدراسة المقارنة	٣٠٤
١٨- المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح في تجارب الدول الأخرى	٣٤١

١- مقدمة:

قام الناس وما زالوا يقومون بمساعدة بعضهم بعضا منذ وجدت الحياة على ظهر هذه البسيطة، ومنذ عرفت المجتمعات البشرية وأخذت مكانها في الوجود. ولقد كان للوازع الديني على مر العصور وتعاقب الأزمان والأجيال الأثر الواضح في قيام الناس بمساعدة بعضهم بعضاً، وقيام القادرين والموسرين بمساعدة الضعفاء والفقراء. وعندما جاء الدين الإسلامي الحنيف بتعاليمه السمحة جاء حاثا على فعل الخير داعيا إلى البر والمساعدة "وَمَا تُقَدِّمُوا لِأَنْفُسِكُمْ مِنْ خَيْرٍ تَجِدُوهُ عِنْدَ اللَّهِ هُوَ خَيْرًا وَأَعْظَمَ أَجْرًا" **سورة المزمل الآية ٢٠**، جاعلا في أموال الأغنياء حقا معلوما للفقراء، "وَالَّذِينَ فِي أَمْوَالِهِمْ حَقٌّ مَعْلُومٌ، لِلسَّائِلِ وَالْمَحْرُومِ" **سورة المعارج الآية ٢٤**، "وَأَطْعِمُوا الْبَائِسَ الْفَقِيرَ" **سورة الحج الآية ٢٨**، كما يقول الرسول الأعظم عليه صلوات الله وسلامه: أيما أهل عرصة أصبح فيهم امرؤ جائعا إلا برئت منهم ذمة الله تبارك وتعالى، ويقول: ما آمن بي من بات وجاره جائع وهو يعلم. هذا بالإضافة إلى فريضة الزكاة ونظام الوقف والدعوة إلى تماسك المجتمع وتكافله وتضامنه. والإسلام جعل على الدولة حق رعاية المواطنين جميعا وتأمين الحاجات الأساسية لكل فرد من أفراد الرعية إلا أنه جعل على القادرين واجب الإنفاق على ذوي القربى من المحتاجين بشكل خاص، وحث على الإنفاق في أوجه الخير بشكل عام. وإن الأدلة على دعوة الإسلام إلى فعل الخير والإحسان إلى الفقراء والمساكين والبائسين والأيتام وغيرهم من ذوي الحاجة غنية عن البيان ومعروفة للجميع. ومن هذا المنطلق ، اهتمت الدولة رعاها الله بإنشاء الجمعيات الخيرية والتعاونية وتنظيمها لما لها من دور فعال في نهوض المجتمع وتحضره.

١-١ نشأة الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية:

اتخذ العمل الخيري منذ القدم أشكالا مختلفة، فبدأ بالجهود الفردية ثم العائلية فالقبلية، وعندما أنشئت وزارة العمل والشؤون الاجتماعية عام ١٣٨٠هـ لم يكن العمل الخيري حديث عهد؛ إذ أن الوزارة عند إنشائها قامت بتنظيم صناديق البر الخيرية الموجودة وسجلتها على أنها جمعيات خيرية وفق لوائح نظمت عملها وإجراءات تأسيسها، فصدرت لائحة لتنظيم العمل بها عام ١٣٩٥هـ ثم صدرت لائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية في عهد خادم الحرمين الشريفين الملك فهد بن عبد العزيز بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (١٠٧) في ١٤١٠/٦/٢٥هـ مشجعة الاستمرار والتوسع في هذا المجال. أن العمل الخيري في المملكة العربية

السعودية ينطلق من مبادئ الدين الإسلامي الحنيف وتعاليمه. وقد حظي بدعم الدولة وتشجيعها ورعايتها، وبتضافر الجهود الحكومية والأهلية أصبح للعمل الخيري مكانته في خطط التنمية وبرامج حكومة خادم الحرمين الشريفين التي عنيت بأن يكون الإنسان السعودي هدف التنمية وغايتها وبما توفر لهذا النشاط من مناخ إيجابي يساعد على سرعة نموه رأسياً وأفقياً.

وقد دُعم هذا النشاط بإنشاء الإدارة العامة للمؤسسات والجمعيات الأهلية وذلك لتنظيم جهود الأفراد والجماعات وتوجيههم للعمل من خلال الجمعيات الخيرية والتعاونية جنباً إلى جنب مع الجهود الحكومية لمقابلة احتياجات المواطن السعودي وحل مشكلاته من أجل النهوض بالمجتمع بصورة متكاملة في جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق التكامل بينها بهدف الرفع من مستوى الحياة وإحداث تغيير حقيقي ودائم في أسلوب العمل والمعيشة في المجتمعات المحلية (ريفية وحضرية) مع الاستفادة من إمكانات تلك المجتمعات المادية وطاقاتها البشرية بأسلوب يوائم بين حاجات المجتمع السعودي، وتقاليده وقيمه الدينية والحضارية.

ولقد تطورت خدمات هذه الجمعيات والمؤسسات، من مجرد تقديم المساعدات المالية، إلى توفير الخدمات المباشرة وغير المباشرة التي تساعد الأفراد على الاعتماد على النفس؛ من خلال تنمية مهاراتهم عن طريق برامج التعليم والتثقيف والتأهيل. وتحرص وزارة الشؤون الاجتماعية على تشجيع المواطنين على تأسيس المزيد من الجمعيات والمؤسسات الخيرية، حتى تنتشر في مختلف مناطق المملكة، وتعمل على دعمها مادياً وفنياً وإدارياً استثماراً لطاقات الخير الكامنة في نفوس أبناء هذا الوطن وتحقيقاً للتكافل الاجتماعي الذي يحرص عليه الدين الإسلامي الحنيف.

ومما تجدر الإشارة اليه هنا هو مشاركة المرأة السعودية واسهامها الفعال في المشروعات الاجتماعية، ولهذا فليس من قبيل المصادفة أن كانت الجمعيات الأربع الأولى التي سجلت رسميا في المملكة جمعيات نسائية، ظهرت الأولى منها في جدة، والثانية في الرياض، والثالثة في الطائف، والرابعة في الدمام، كما أن الجمعيات الخيرية النسائية الموجودة لها حضور فعال في المجتمع، تباشر نشاطها بإشراف الوزارة لتتمكن من ترجمة أهدافها.

١-٢ برامج وخدمات الجمعيات الخيرية والتعاونية:

لقد تمكنت الجمعيات الخيرية بجهودها التطوعية من أداء مهمات متعددة في مجال الرعاية والتنمية الاجتماعية واستطاعت شق طريقها وتحقيق أهدافها بشكل ملفت للنظر جعل منها مثالاً يحتذي. ومن ضمن البرامج والخدمات والمشروعات التي تنفذها الجمعيات الخيرية ما يلي:

١. برامج التعليم والتدريب والتأهيل.
٢. برامج الرعاية الصحية.
٣. رعاية المعوقين وكبار السن.
٤. برنامج الإسكان الخيري وتحسين المسكن.
٥. البرامج الثقافية.
٦. رعاية المرافق والخدمات العامة.
٧. برنامج تقديم المساعدات المتنوعة.
٨. إقامة المراكز الاجتماعية للشباب ومراكز الأحياء لتنمية الأحياء وخدمتها بالتعاون مع مواطنين متطوعين.
٩. جمع وتوزيع فائض الولائم والحفلات والمناسبات.
١٠. تأمين وجبات إفطار للصائمين في رمضان.
١١. مساعدة بعض المواطنين في أداء فريضة الحج وتسهيلها لهم.
١٢. توزيع لحوم الهدى والأضاحي بالتعاون مع البنك الإسلامي للتنمية.
١٣. توزيع تمور المكرمة الملكية.
١٤. القيام بإجراء بعض البحوث والدراسات الاجتماعية.
١٥. توعية السجناء.
١٦. إقامة الحفلات والمعارض والأسواق الخيرية.

أن هذه الجهود والأنشطة التي تقوم بها الجمعيات الخيرية والتعاونية والمهنية في المملكة مع ما تتلقاه من دعم مادي ومعنوي من جهات عده في المجتمع جعلت من الضروري تنظيم أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن ما يُتلقى ويقدم من تبرعات من قبل تلك الجمعيات الخيرية، والسعي إلى تحسين منفعة القوائم المالية للجمعيات الخيرية العاملة المملكة العربية السعودية.

٢- أهمية المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن ما يُتلقى ويقدم من تبرعات. حيث تُعد المحاسبة عن التبرعات ذات أهمية

جوهرية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ نظراً لكون تلك التبرعات تمثل المصدر الرئيسي للإيرادات في العديد من تلك المنشآت العاملة في المملكة العربية السعودية. وتنبع أهمية المعيار في عنايته بمتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح للتبرعات لما لذلك من فائدة في تحسين منفعة القوائم المالية.

وفي سبيل تحسين منفعة القوائم المالية وما تتضمنها من معلومات تتعلق بالتبرعات المستلمة والمقدمة، تم التركيز على الخصائص الأولية للمعلومات المفيدة والمتعلقة بالملاءمة وإمكانية الاعتماد عليها، وعلى الخصائص الثانوية للمعلومة والمتعلقة بقابليتها للمقارنة والثبات، اذ تزداد منفعة المعلومات المتعلقة بالتبرعات في حال قابليتها للمقارنة بمعلومات مماثلة متعلقة بمنشآت أخرى أو متعلقة بالمنشأة نفسها عن فترات أخرى. أن توحيد الممارسات المحاسبية يعمل على تحسين جودة القوائم المالية، في مقابل التضحية بشيء من حرية الاختيار للسياسات المحاسبية البديلة. ولهذا فإنه يترتب على الالتزام بالمعيار المقترح تحقيق منافع متمثلة في زيادة القابلية للمقارنة والثبات وأيضا منافع متمثلة في زيادة المصداقية.

وتتمثل المنفعة الرئيسية المحققة من إصدار هذا المعيار في زيادة القابلية للمقارنة، والمصداقية في المعلومات المتعلقة بالتبرعات المستلمة والمقدمة، والتي ستتحقق نتيجة التخلص من بعض التناقض و/أو التضارب الموجود في الممارسات المحاسبية الحالية المتعلقة بالتبرعات. ويُتوقع حدوث تحسين جوهري في القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح نتيجة الممارسة المحاسبية المنضبطة بالأطر العلمية والثبات عليها عند الاعتراف والإفصاح بالتبرعات المقيدة وغير المقيدة وبالتعهدات غير المشروطة بتلقي و/أو تقديم تبرعات وببعض ما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات متبرع بها.

وعلى الرغم من وجود حاجة ملحة لمعايير ملائمة للاعتراف بالتبرعات في المنشآت غير الهادفة للربح العاملة بالمملكة العربية السعودية، فإنه من المستحيل خضوع القيمة المضافة للتحسينات في القوائم المالية للقياس الكمي. ونتيجة لعدم وجود قياس موضوعي مقبول للتكاليف الناجمة عن تطبيق المعيار المقترح، فإن تقييم التكاليف والمنافع سيتم بشكل غير دقيق. ونتيجة لعدم ارتباط تكاليف تطبيق المعيار المقترح بشكل مباشر بالمستفيدين من تحسين القوائم المالية، فإنه يجب الموازنة بين الاحتياجات المتنوعة والمتعارضة غالبا لمعدي القوائم المالية، والمستثمرين، والمتبرعين، والدائنين، والمستخدمين الآخرين لمعلومات القوائم المالية. وعلى الرغم من صعوبة القياس الكمي

للتكاليف الناجمة عن تطبيق المعيار؛ إلا أنه من المتوقع أن لا تكون تلك التكاليف مرتفعة مقارنه بالمنافع المحققة من تطبيق هذا المعيار.

سوف نتناول في الجزء التالي الأشكال المختلفة للتبرعات المستلمة من قبل المنشآت غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية.

٣- أشكال التبرعات المستلمة:

يشتمل الدخل التطوعي للمنشآت غير الهادفة للربح على التبرعات من المصادر التالية:

أ- التبرعات وما يرتبط بها من إعانات، بما في ذلك التركات، المقدمة من قبل الأفراد المؤسسين والراعين، والداعمين، ورجال الأعمال والجمهور بشكل عام.

ب- التبرعات المقدمة من الحكومة ومن المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة له لتمويل أنشطة خيرية، باستثناء الأموال المخصصة لتقديم خدمات عامة، مثل عقد خدمات مع السلطات المحلية.

ج- التبرعات التي تكون في شكل اشتراكات الأعضاء التي تعد في جوهرها تبرعاً وليس في مقابل سلع أو خدمات.

د- التبرعات العينية.

ه- التبرعات في شكل خدمات أو تسهيلات متبرع بها.

و- إسقاط الديون المستحقة على المنشآت غير الهادفة للربح.

وقد أشار المعيار البريطاني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الإنجليزي في مارس ٢٠٠٥م بعنوان (*المحاسبة والإفصاح في الجمعيات الخيرية: بيان بالممارسات المقترحة*)، إلى ذلك التصنيف بشيء من التفصيل في حين أنه لم يُشر إليه في المعايير الأمريكية والأسترالية على الرغم من معالجة بعض بنود هذا التصنيف في تلك المعايير.

قد يصعب على بعض الممارسين التمييز بين التبرعات والمعاوضات التي تُحصل من الجهات المختلفة، ولذلك فإننا سوف نعرض في الجزء التالي الخصائص المميزة للتبرعات المستلمة وكيفية تميزها عن المعاملات التبادلية وعن معاملات الوكالة، والمعاملات المستثناة من نطاق هذا المعيار.

٤- الخصائص المميزة للتبرعات عن غيرها من المعاملات:

توجد ثلاث خصائص تسهم في تمييز معاملات التبرعات عن المعاملات الأخرى. فطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في عام ١٩٩٣ بعنوان (*المحاسبة عن ما يتم تلقيه وتقديمه من هبات وتبرعات*)، تتسم التبرعات بالخصائص التالية:

أ- أنها عمليات غير تبادلية.

ب- أنها تحويلات من أو إلى متبرعيين ومقدمى موارد ومستفيدين.

ج- أنها تُقدم أو تتلقى بشكل تطوعي.

هذه الخصائص تميز التبرعات عن المعاملات التبادلية، والتي تعد تحويلات بمقابل يقوم فيها الأطراف بتلقي قيم متساوية والتضحية بها؛ وتميزها عن الاستثمارات التي يقوم بها الملاك والتوزيعات للملاك، التي تعد عمليات غير تبادلية، تتم بين المنشأة وملاكها؛ كما تميزها عن العمليات غير التبادلية الأخرى، مثل الأعباء الضريبية أو الغرامات أو السطو، والتي لا تعتبر تحويلات تطوعية.

٤-١ تمييز معاملات التبرعات عن المعاملات التبادلية:

نظراً إلى أن بعض المعاملات التبادلية تبدو مشابهة بشكل كبير لمعاملات التبرعات؛ فإنه يلزم توخي الحرص عند تقييم خصائص المعاملة للتحقق مما إذا كان تلقي أصول قد أدي إلى التنازل عن أصول أو تحمل التزامات أو كليهما بقيمة معادلة. فيعد تقييم خصائص المعاملات، من وجهة نظر كل من مقدم الأصول ومتلقيها ، أمراً ضرورياً للتحقق من حدوث عملية تبرع أم لا. فعلى سبيل المثال، قد يقوم مقدم الأصل بتمويل أنشطة البحوث والتطوير في جامعة علمية ولكنه يحتفظ بحقوق الملكية أو بامتيازات أخرى، مثل حقوق الاختراع، أو حقوق التأليف، أو بالحق الحصري لاستغلال المعرفة المتولدة عن نتائج تلك الأنشطة. وقد تكون تلك النتائج غير ملموسة، أو غير مؤكدة، أو من الصعب خضوعها للقياس، وقد يعد ذلك من وجهة نظر الجامعة تضحية بقيمة صغيرة أو عدم التضحية بشي؛ ولكن قيمتها قد تكون معادلة للقيمة المتوقعة من قبل مقدم الأصل. ومن ثم تعد المعاملة عملية تلقي تبرع من وحجة نظر الجامعة وعملية تبادلية من منظور مقدم الأصل.

كما قد تعد معاملة معينة في شق منها عملية تبادلية وفي شق أخر تقديم لتبرع. فعلى سبيل المثال، إذا قام المتبرع بتحويل مبنى إلى منشأة بسعر يقل بشكل جوهري عن قيمته السوقية ولم يتم اشتراط أي حقوق أو امتيازات خاصة، فإن المعاملة تعد في شقها النقدي عملية تبادل للأصول

وفي شقها الأخر تقديم لتبرع يتم المحاسبة عنها طبقا لما ورد في هذا المعيار.

٤-٢ التمييز بين معاملات التبرعات ومعاملات الوكالة:

عند استعانة المتبرع بمنشأة وسيطة على أنها وكيل أو وصي يقوم بتحويل الأصول لطرف ثالث متبرع له بعينه؛ فإن هذه العملية قد تبدو عملية تبرع، ولكنها في حقيقتها لا تعد من منظور الوكيل تلقياً لتبرع، كما أن تحويله الأصول للمتبرع له لا تعد من منظوره تقديم لتبرع؛ اذ لا يمتلك متلقي الأصول الذي يعد وكيلاً أو وصياً صلاحيات لتحديد كيفية استخدام الأصول المحولة. فعلى سبيل المثال؛ عند استلام المنشأة غير الهادفة للربح لزكاة في صورة نقدية مع تحديد جهة الصرف لجهة محددة بعينها، فإنه يجب توزيعها على تلك الجهة بعينها، وهذا التحديد يُفقد إدارة المنشأة سلطة الإدارة والتصرف في هذا الأصل المستلم مما يجعل هذه المعاملة معاملة وكالة وليست تبرع.

وفي المقابل، عند قيام المتبرع بتفويض المنشأة المستلمة للأصل بإنشاء برامج لتوزيع نقدية وتنفيذه ، أو سلع، أو خدمات على المنتفعين؛ فإن المنشأة المستلمة تقوم بمعاملة تلك الأصول على أنها تبرعات.

٥- التمييز بين القيود والشروط المفروضة من قبل المتبرع:

قد تخضع التبرعات لقيود من قبل المتبرع، تحدد استخدامات معينة للأصول المتبرع بها، أو شروط موضوعة من قبل المتبرع تضع عائقاً يجب تجاوزه من قبل المنشأة قبل أن تصبح الأصول المحولة تبرعات مستلمة. لهذا نبين فيما يلي كيفية التمييز بين القيود والشروط المفروضة من قبل المتبرع، وكيفية المحاسبة عن شروط المتبرع الغامضة (غير الواضحة).

يميز هذا المعيار بين التبرعات غير المقيدة، والتبرعات المقيدة، والتحويلات بشروط للنقدية أو الأصول الأخرى، والتي تعد مشابهة للتعهدات المشروطة بتقديم تبرعات. فالقيد المفروض من قبل المتبرع يحدد استخدامات معينة للأصول المتبرع بها أو توقيت تلك الاستخدامات؛ بينما يترتب على وضع الشرط وجود عائق يجب تجاوزه قبل أن تصبح الأصول المحولة أو التي يوجد تعهد بتحويلها تبرعات مستلمة أو مقدمة. فبالرغم من كون الفرق بين القيد والشرط واضح من حيث المفهوم؛ فإنه أحيانا يكون غامضاً عند التطبيق في الممارسة العملية.

لقد أشار المعيار البريطاني إلى حقيقة تتمثل في أن التبرع المقيد لاستخدام معين لا يؤثر على أساس الاعتراف به في قائمة الأنشطة، اذ يوجد فرق كبير بين القيود المفروضة على مورد معين لاستخدامه في أغراض محددة، وبين الشروط التي يجب استيفاؤها، قبل تفويض المنشأة سلطة إدارة المورد أو استخدامه. فلا يحول وجود القيد من الاعتراف بالتبرعات؛ طالما كانت للمنشأة سلطة الإدارة أو التصرف فيه؛ لأن القيد يغطي الأغراض التي يمكن استخدام التبرع فيها فحسب.

وقد تتضمن بعض الترتيبات الأخرى المتعلقة بتقديم تبرعات وضع شروط معينة تحدد مستوى الخدمات التي يجب على المنشأة غير الهادفة للربح تقديمها، وقد يتم إدراج الشروط المرتبطة بتقديم تلك التبرعات في عقد يحدد مستوى الخدمة، كأن يتم ربط تقديم التبرعات بتقديم خدمات أو وحدات المخرجات بمستوى معين؛ فمثلاً قد تتلقى الجمعيات الخيرية لتحفيظ القرآن تبرعات مشروطة بتقديم عدد محدد من ساعات التدريس. كما قد يكون التبرع في شكل منحة مشروطة بالموافقة على ما تضعه المنشأة غير الهادفة للربح من خطط وبرامج.

ويتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والمعيار البريطاني على أنه لا يوجد فرق جوهري بين القيود المفروضة من قبل المتبرع، والتي تحدد أو توجه طريقة استخدام الأصول المتبرع بها، ووضع شروط صريحة أو ضمنية تنص على استخدام الأصول المتبرع بها في دعم الأنشطة الخيرية، أو التعليمية، أو الدينية، أو أي أنشطة مشابهة، اذ يتطلب كلا النوعين من التعليمات ضرورة استخدام الأصول المتبرع بها في دعم أنشطة المنشأة غير الهادفة للربح، وكلاهما يُعدان تبرعات تساعد في زيادة قدرة المنشأة غير الهادفة للربح على توفير الخدمات وتقديمها. كما قد يتم توصيف تعليمات المتبرع بشكل أكثر تفصيلاً؛ فعلى سبيل المثال، قد يضع المتبرع تعليمات تفصيلية متعلقة باستخدام الأصول المتبرع بها في دعم برنامج خدمات معين، أو دعم الحصول على أصول طويلة الأجل، أو في إنشاء وقف دائم أو وقف لأجل محدد. وعلى الرغم من ذلك، لا يغير هذا التوصيف المفصل من طبيعة الحدث القائم – وهو التحويل التطوعي بدون مقابل للمنافع الاقتصادية من المتبرع إلى المتبرع له.

كما يتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والمعيار البريطاني على أنه بالرغم من أن التبرع غير المقيد والتبرع المقيد أحداث متشابهة، فإن تقديم معلومات عن طبيعة القيود المفروضة من قبل المتبرع ونطاقها، تعد معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. فقد يفرض القيد الموضوع من قبل المتبرع

مسؤوليات معينة على إدارة المنشأة غير الهادفة للربح مما يستلزم التحقق من استخدام المنشأة للأصول المتبرع بها طبقاً للقيود الموضوعة.

كما يتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والمعيار البريطاني على أن تحويل النقدية أو الأصول الأخرى، التي تخضع لشروط تنص على رد تلك الأصول للمتبرع في حال حدوث امر مستقبلي معين أو عدم حدوثه غير مؤكد، يختلف بشكل أساسي عن كل من التبرع غير المقيد أو التبرع المقيد، اذ يترتب على فرض شرط ما وجود عقبة يجب تجاوزها قبل أن يكون لدى متلقي الأصول المحولة صلاحيات غير مشروطة، لحيازة تلك الأصول التي يوجد تعهد بتقديمها أو الاحتفاظ بها. فعلى سبيل المثال؛ عند تحويل نقدية محددة المقدار مع التعهد بجعلها تبرعاً بشرط تحصيل تبرعات جديدة من أخريين بالمقدار نفسه خلال ثلاثين يوماً، لكن مع اشتراط رد تلك النقدية للمتبرع في حال عدم تحقيق الشرط، فإن ذلك يفرض شرطاً يتوقف عليه منح التبرع الموعود به. ونتيجة لفرض شرط ما من قبل المتبرع، لا يحتفظ القائم بتحويل الأصول بحق استرجاع الأصول المحولة فحسب، ولكن ينشأ عن ذلك أيضا وجود شك حول القصد من التحويل وكونه تقديم تبرع، أو تعهد مشروط بتقديم تبرع، أو عدم تقديم تبرع. فنتيجة لقيام المتبرعين بفرض أنواع مختلفة من الشروط، فإن احتمال استيفاء الشرط قد يتراوح من الممكن إلى المستحيل.

وقد خلص المعيار الأمريكي إلى أنه في حال فرض المتبرع شرط ما، مع وجود احتمال قائم بعدم استيفاء الشرط واحتمال أن كون الأصول المحولة سيتم ردها للمتبرع، فإنه يجب المحاسبة عنها على أنها منحة قابلة للرد، إلا أن يكون احتمال عدم استيفاء الشرط ضئيلاً جداً؛ فإنه يجب الاعتراف به كإيراد تبرع.

في الوقت الحالي، قد تستخدم بعض المنشآت غير الهادفة للربح طرقاً للمحاسبة والتقرير عن الأموال تعنى بتحقيق المساءلة عن كل أنواع الأموال التي تتلقاها المنشأة، ولكنها قد لا تميز بين تحويلات النقدية التي تتلقاها المنشأة في ظل قيود مفروضة من قبل المتبرع وتلك التي تتلقاها في ظل وجود شروط. يحقق المعيار هذا التمييز، ويوضح أنه في حال وجود شرط، فإنه يجب إثبات التحويل على أنه منحة قابلة للرد (التزام) حتى يتم استيفاء الشرط الذي يتوقف عليه التحويل وعندئذ يتم الاعتراف بإيراد التبرعات.

قد يُرى أن التمييز بين القيد والشرط المفروض من قبل المتبرع غير مهم، بسبب احتمال رد الأصول المتبرع بها المقيدة في حال عدم استيفاء القيد، لذلك فإنه قد يُرى وجوب المحاسبة عن تلك التحويلات على أنها منح قابلة للرد (التزامات) حتى يتم استيفاء القيود. كما قد يرى البعض أن تحويلات الأصول

في ظل القيود تعتبر مشابهة للمدفوعات المقدمة عن خدمات سيتم أداؤها من قبل المنشأة ويجب المحاسبة عنها على أنها إيرادات مقدمة (التزامات). وقد خلص المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ إلى أن الحاجة للتقييم المستمر لاحتمال استيفاء المنشأة للقيد بهدف تحديد توقيت الاعتراف بالتبرع المقيد أمر غير ضروري وغير عملي. بالإضافة إلى ذلك فإنه يمكن تطبيق معيار المحاسبة عن الأحداث الشرطية، إذا ظهر حدث تال يؤدي إلى زيادة احتمال فشل المنشأة في استيفاء القيد. ففي حال أن المعلومات المتاحة قبل إصدار القوائم المالية تشير إلى احتمال انخفاض قيمة الأصل أو زيادة التزام في تاريخ القوائم المالية وأنه يمكن تقدير مبلغ الخسارة بدرجة مقبولة، فإنه من الضروري في مثل هذه الحال الاعتراف بالخسائر المقدرة.

وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، تختلف التبرعات التي تقدم في صورة نقدية أو أصول أخرى متبرع بها بهدف زيادة مقدرة المنشأة على تحقيق أهدافها الخيرية بشكل جوهري عن المدفوعات المقدمة عن خدمات يتم أداؤها بمقابل، اذ يجب إدراك جوهر عمل المنشأة غير الهادفة للربح في كونه يقوم على الحصول على الموارد واستخدامها في تقديم أنواع معينة من السلع والخدمات، وأن طبيعة تلك السلع والخدمات تعد غالبا مؤثرة في قرارات المتبرع المتعلقة بالتبرع بالنقدية والأصول الأخرى لمنشأة معينة. فمعظم المتبرعين يقومون بالتبرع بالأصول (المقيدة وأيضا غير المقيدة) للمنشأة لزيادة مقدرتها على تقديم تلك السلع والخدمات، كما أن تلقي الأصول المتبرع بها لا يؤدي لزيادة أصول المنشأة فحسب؛ ولكنه يؤدي أيضا إلى فرض مسؤولية على الإدارة قائمة على الثقة في استخدام تلك الأصول بكفاءة وفعالية في تحقيق الأهداف التي تسعي إلى تحقيقها. أن المسؤولية القائمة على الثقة بالمنشأة غير الهادفة للربح في استخدام الأصول في توفير الخدمات للمنتفعين لا ينشأ عنها في حد ذاتها تكليف على المنشأة بدفع نقدية، أو تحويل أصول أخرى، أو تقديم خدمات لواحد أو أكثر من الدائنين. وفي المقابل، أن الالتزام تجاه الدائنين ينشأ عندما تقوم المنشأة بشراء المستلزمات اللازمة للقيام بمشروع ما، وتستعين بموظفيها لتحقيق ذلك، ولذلك فإن المنشأة تكون مدينة تجاه الموردين، والموظفين، والآخريين مقابل السلع والخدمات التي قدموها لها. أن قيد المتبرع يضع مسؤولية على المنشأة تقوم على الثقة للاستخدام المشروط لأصول معينة متبرع بها، ولكنه لا يغير من الطبيعة الأساسية لمسئولية المنشأة في استخدام أصولها في توفير الخدمات للمنتفعين. أن التبرعات المقيدة تفرض على المنشأة مسئولية إنفاقها أو استخدمها طبقاً لتعليمات المتبرع وتوجيهاته، والذي يختلف جوهريا من الناحية الاقتصادية

والنظامية عن المسؤولية المفروضة نتيجة تحمل التزام ناشئ عن مطالبة من الدائنين، اذ يعد قيد المتبرع مشابها بشكل كبير لتخصيص الإدارة لأصول معينة لاستخدامات معينة.

ومن هنا يمكن القول، أن التمييز بين القيود والشروط المفروضة من قبل المتبرع يُعد ملائماً وضرورياً لمستخدمي القوائم المالية، فالقيود المفروضة من قبل المتبرع تضع حدوداً على استخدامات الموارد المتبرع بها، ولكن لا ينشأ عن تلك الحدود التزامات. أن معالجة كل التبرعات المقيدة على أنها التزامات لمجرد أن القليل منها فحسب، سيتم رده للمتبرع؛ سيؤدي إلى تضخيم التزامات المنشأة. وفي المقابل، أن الشروط المفروضة من قبل المتبرع تلقي بالكثير من الشكوك حول إمكانية احتفاظ المنشأة بالأصول، وأن تلك الشكوك تعد سبباً لتأجيل الاعتراف بالتبرع. أن التطبيق الثابت لهذا التمييز سيترتب عنه تحسين جوهري للممارسات المحاسبية للتبرعات المقيدة وللتحويلات للأصول في ظل تعهدات مشروطة بتقديمها.

٥-١ شروط المتبرع الغامضة (غير الواضحة):

على الرغم من وضوح التمييز بين الشرط والقيد من حيث المفهوم، إلا أنه قد لا يكون واضحاً في الممارسة العملية بسبب الالتباس الذي قد يحيط بشروط المتبرع. فعلى سبيل المثال: قد يبدو التبرع المقيد تبرعاً مشروطاً وذلك عند اشتمال الاتفاق على قيود تنص صراحة على إلغاء حق الاحتفاظ بالأصول المحولة أو استلام الأصول التي يوجد تعهد بتقديمها عند عدم استيفاء الشرط. ولتقليل المشاكل المتعلقة بالتطبيق، فإنه من الضروري افتراض كون التبرع الذي يتضمن شروطاً غير واضحة بشكل جلي يعد تبرعاً مشروطاً.

ويتبادر هنا تساؤل حول متى يجب الاعتراف بالتبرعات؟ وما هي معايير الاعتراف بالتبرعات؟ ومتى يكتفى بالإفصاح عن التبرعات ضمن الإيضاحات المرفقة بدون الاعتراف بها في صلب القوائم المالية؟ وما هو تأثير حالات عدم التأكد على توقيت الاعتراف بالتبرعات، ومدى قابلية التبرعات للقياس؟ هذا ما سيتم تناوله فيما يلي.

٦- الاعتراف بالتبرعات وقابليتها للقياس:

قد تفصح بعض المنشآت غير الهادفة للربح عن معلومات متعلقة بتبرعات غير نقدية معينة وتعهدات غير مشروطة بتقديم تبرعات ضمن الملحوظات المرفقة بالقوائم المالية ولكنها قد لا تعترف بتلك التبرعات على أنها إيرادات.

أن عدم الاعتراف أو تأجيل الاعتراف بالتبرعات يؤدي إلى إسقاط وحذف معلومات ملائمة عن الموارد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالمنشأة وعن أنشطتها خلال الفترة، مما يجعل القوائم المالية لا تعكس حقيقة الوضع المالي للمنشأة وأنشطتها. ولذلك فإن الإفصاحات عن التبرعات لا تعد بديلاً مرضياً عن الاعتراف بالتبرعات في صلب القوائم المالية.

٦-١ معايير الاعتراف بالتبرعات:

أن من أهداف هذا المعيار تحديد متى يجب الاعتراف بالتبرعات. فطبقاً للمعيار البريطاني، يجب الاعتراف بالتبرعات المتمثلة في أصول محولة أو تعهدات بتقديم تبرعات على أنها إيرادات أو مكاسب في قائمة الأنشطة عندما يترتب عن عملية التبرع زيادة في أصول المنشأة غير الهادفة للربح أو نقص في خصومها أو كليهما. وهناك ثلاثة شروط، يجب تحققها للاعتراف بالتبرعات في شكل أصول محولة أو تعهدات بتقديم أصول على أنها إيرادات أو مكاسب:

أ- سلطة الإدارة أو التصرف – ويحدث ذلك عند تمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة الرقابة والإشراف على المورد أو أي أشكال أخرى للتصرف، بما يسمح للمنشأة تحديد كيفية استخدامه في المستقبل.

ب- التأكد التام بأن تكون المنشأة على يقين فعلي بأنها ستتلقى ذلك المورد.

ج- القياس، ويتحقق ذلك عند إمكانية قياس قيمة الأصل بموضوعية.

وطبقاً للمعيار الاسترالي الموسوم بالرقم ١٠٠٤ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الأسترالية AASB في ٢٠٠٤ بعنوان (التبرعات)، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد الناتج من تلقي المنشأة للأصول المتبرع بها بحسب، عند توافر الشروط التالية:

أ- منح المنشأة سلطة الإدارة أو التصرف في التبرع أو حق تلقي التبرع واستلامه.

ب- وجود منافع اقتصادية محتملة سوف تتحقق للمنشأة من التبرع.

ج- إمكانية قياس قيمة التبرع بمصداقية كافية.

وقد نصت الفقرة ٦٣ من بيان مفاهيم FASB ذات الرقم ٥، *الاعتراف والقياس في القوائم المالية للمشروعات التجارية*، على أنه يجب الاعتراف بالعنصر في صلب القوائم المالية عند استيفائه أربعة معايير:

أ- التعريفات؛ أي أن العنصر يستوفي تعريف أحد عناصر القوائم المالية.
ب- القابلية للقياس؛ أي أن العنصر يمكن قياسه بطريقة مناسبة يمكن الاعتماد عليها.
ج- الملائمة؛ أي أنه قد يترتب على تقديم معلومات عن العنصر تأثيراً في قرارات مستخدمي القوائم المالية.
د- القابلية للاعتماد؛ أي أن المعلومة تصور المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويرا دقيقاً حيادياً، مع قابلية المعلومة للمراجعة والتحقيق.

كما يجب أن تكون المنافع المتوقعة من تقديم المعلومة تبرر التكاليف المتوقعة لتوفيرها واستخدامها.

وقد خلص هذا المعيار إلى ضرورة الاعتراف بالتبرعات المتمثلة في أصول محولة أو تعهدات بتقديم أصول على أنها إيرادات أو مكاسب في قائمة الأنشطة عندما يترتب عن عملية التبرع زيادة في أصول المنشأة غير الهادفة للربح أو نقص في خصومها. ويتحقق ذلك عند توافر ثلاثة شروط:

أ- أن تتمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة الإدارة أو التصرف في المورد بأي شكل من أشكال التصرف، بما يسمح للمنشأة تحديد كيفية استخدامه في المستقبل.
ب- أن تكون المنشأة على يقين فعلى وتأكد تام بأنها ستتلقى ذلك المورد.
ج- أن تكون المنشأة قادرة على قياس قيمة الأصل بموضوعية.

في الجزء التالي، سوف نتناول بالتفصيل تأثير فرض شروط من قبل المتبرع على الشرط الأول للاعتراف بالتبرعات والمتمثل في تمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة الإدارة أو التصرف في المورد، ولحالات عدم التأكد الملازمة لعملية تحويل الأصول في ظل التعهد المشروط، ولقابلية التبرعات للقياس كشرط للاعتراف بها.

٦-١-١ تأثير فرض الشروط على توقيت الاعتراف بالتبرعات:

طبقاً للمعيار البريطاني، عندما تتلقى المنشآت غير الهادفة للربح تبرعات مقيدة بشروط، يجب استيفاء تلك الشروط قبل تمتع

الوحدة بسلطة غير مشروطة لإدارة الموارد أو التصرف فيها. أن استيفاء تلك الشروط قد يقع داخل نطاق سيطرة المنشأة غير الهادفة للربح أو يتوقف على عوامل أخرى تقع خارج نطاق سيطرتها. عند خضوع استيفاء تلك الشروط لسيطرة المنشأة غير الهادفة للربح، يجب الاعتراف بالتبرعات على أنها إيرادات غير مقيدة عند وجود دليل كاف، يؤكد قدرة المنشأة على استيفاء الشروط في المستقبل. وتعد بعض الشروط، مثل تقديم الحسابات أو تقرير بالنفقات الفعلية مطلباً إدارياً بحتاً لا تمنع من الاعتراف بالتبرعات. أما عند عدم تأكد من قدرة المنشأة من استيفاء الشروط التي تخضع لسيطرتها، فإنه يجب تأجيل الاعتراف بالتبرعات وجعلها التزاماً (إيراداً مؤجلاً) حتى يتم التأكد من إمكانية استيفاء الشروط المفروضة.

وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، فإنه توجد حالات عدم تأكد جوهرية تستلزم ضرورة تأجيل الاعتراف بالأصل أو الالتزام إلى ما بعد توافر دليل كاف عن وجود الأصل أو نشأة الالتزام، وإمكانية قياس الأصل أو الالتزام بموضوعية، اذ لا يمكن الاعتماد على المعلومات عند الاعتراف بالأصل أو الالتزام قبل حسم حال عدم التأكد بشكل تام. وقد نصت الفقرة ٧٦ من بيان المفاهيم الموسوم بالرقم ٥ الصادر عن FASB على الاتي:

"أن إمكانية الاعتماد على المعلومات قد تؤثر على توقيت الاعتراف بالعنصر. أن المعلومات الأولية المتاحة عن حدث ما، والتي قد يترتب عنها أصل، أو التزام، أو تغيير في الأصول أو الالتزامات، قد تكون أحيانا غير مؤكدة تماما بحيث لا يجب الاعتراف به، فقد لا يصبح واضحاً بعد كون الحدث يستوفي تأثيره واحدا أو أكثر من التعريفات أو ما إذا كان قابلاً للقياس، وما إذا كانت تكلفة حسم حال عدم التأكد هذه مبالغا فيها. أن المعلومات عن بعض العناصر والتي قد تستوفي أحد تعريفات عناصر القوائم المالية قد لا يمكن الاعتماد عليها بشكل مناسب عند مستوى تكلفة يمكن تبريرها للاعتراف بالعنصر. وفي حال العناصر الأخرى، قد تتقلص حالات عدم التأكد مع مرور الوقت، مع زيادة قابلية الاعتماد ومع زيادة حجم المعلومات الإضافية التي تصبح متاحة".

ويعد عدم التأكد ملازماً لعملية تحويل الأصول في ظل التعهد المشروط بالتبرع بتلك الأصول. وإلى أن يتم تحقيق الشرط الموضوع من قبل المتبرع؛ فإنه لا يكون مؤكداً للمنشأة كون عملية التحويل، ستمنحها الحق في الاحتفاظ بتلك الأصول، أو تضع عليها التزاماً بردها. هناك العديد من العوامل التي تؤثر على احتمالات استيفاء الشرط الموضوع، وتشمل تلك العوامل كون شرط التعهد يتحقق في حدوث أمر يقع خارج نطاق سيطرة المنشأة وما إذا كان العمل اللازم لاستيفاء الشرط يتطلب تمويلاً إضافياً من مصادر أخرى. هذه العوامل تجعل من الصعب تحديد زمن منح التعهد المشروط للمنشأة صلاحية الإدارة الكاملة والتصرف في الأصل موضوع التعهد.

وتتقلص حالات عدم التأكد المحيطة باحتمال استيفاء الشرط بمرور الوقت، إذ أنه مع استطاعة مقدمي التعهدات المشروطة تجنب التبرع بالأصل عند قيامهم بتعهدات مشروطة من خلال إرسال إشعار في الوقت المناسب يفيد بإلغاء تعهداتهم المشروطة؛ إلا أن قدرتهم على إجراء الإلغاء تتقلص مع مرور الوقت. وتقترح أحكام القضاء الأمريكي، أنه بمجرد قيام المتبرع له بالبدء في العمل اعتماداً على التعهد المشروط، فإنه يجب على كلا الطرفين الالتزام بتعهداتهم، ولا يُسمح للمتبرعين بالتراجع عن تعهداتهم إلا بعد مرور فترة زمنية كافية تسمح للمتبرع له باستيفاء الشرط الموضوع، طالما لم يقر المتبرع لهم بالتخلي عن مسؤوليتهم المنصوص عليها في العقد، والتي تتمثل في استيفاء الشرط. وبالرغم من ذلك، فإنه إلى حين تحقق حدوث الأمر المستقبلي غير المؤكد موضوع الشرط أو عدم تحققه، فإن التعهد لا يمنح المتبرَع له حق غير مشروط للاحتفاظ بالأصول المحولة أو المطالبة بالدفع.

ويتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والبريطاني في القول بأنه إلى أن يتم استيفاء الشرط بشكل فعلي؛ فإنه لا يوجد أساس كاف لوضع أي افتراضات حول المخرجات المتوقعة. وبهذا يظل هناك شك قائم يتعلق باحتمال تحقق أي من الأصول موضوع التعهد أو عدم تحققها. وبناءً على هذا، فإن الاستيفاء الفعلي للشرط يعد الأمر الذي يترتب عليه تحقق عملية التبرع من المتبرع إلى المتبرَع له، والى أن يتحقق هذا الأمر لا يجب

الاعتراف بالتبرع، وذلك بصرف النظر عن قيام المتبرع فعليا بتحويل الأصول أو تعهده بتحويل الأصول في المستقبل، مع جعل ذلك منحة قابلة للرد (التزام) في حال التحويل الفعلي للأصول.

قد تصبح بعض التعهدات المشروطة غير مشروطة تدريجياً؛ وذلك بسبب توقفها على سلسلة من الشروط، وليس على أمر وحيد مستقبلي غير مؤكد، إذ يتم الاعتراف بها بالتدريج مع استيفاء كل شرط من شروطها، على سبيل المثال قيام المتبرع بتحويل مبلغ ٥٠٠،٠٠٠ ريال إلى المنشأة على أنه تبرع مشروط بقيام المنشأة بتحفيظ ١٠ طلاب ١٠ أجزاء من القرآن الكريم وتحفيظهم الأربعين النووية. وبالمثل، تتوقف بعض التعهدات الأخرى على تحمل المتبرع لهم بمصروفات (أو بتكاليف) معينة، إذ تصبح تلك التعهدات غير مشروطة ويتم الاعتراف بها في حدود ما يتم تحمله من مصروفات. ويترتب على المحاسبة عن هذا النوع من التعهد المشروط الاعتراف بالأصول والإيرادات عند تحمل التكاليف المحددة، والتي تشبه المحاسبة عن العقود طويلة الأجل اذ يصبح حق المقاول في الاعتراف الجزئي بالإيراد غير مشروط بتسليمه المنتج النهائي.

وعند قيام المتبرع بتحويل الأصول قبل استيفاء الشرط بشكل فعلي، في ظل تعهد مشروط، فهذا يطرح تساؤلاً مفاده: هل يمكن أن يعد ذلك تنازلاً ضمنياً من قبل المتبرع عن الشرط؟ وقد خلص المعيار إلى ضرورة عدم إجراء أي تغيير على الشروط الأصلية للاتفاق بين المتبرع والمتبرع له بدون التنازل الصريح من قبل المتبرع، وبهذا يعد الشرط قائماً ويجب استيفاؤه قبل الاعتراف بالتبرع.

٦-١-٢ قابلية التبرعات للقياس بموضوعية:

يتمثل الشرط الثالث للاعتراف بالتبرعات في إمكانية قياسها بموضوعية، وتظهر مشكلة القياس بوضوح في حال الأصول غير النقدية، على الرغم من أهمية تلك المعلومات وملاءمتها لمتخذي القرار من مستخدمي القوائم المالية. ولذلك، يجب أن تكون التبرعات العينية قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها، كما يجب أن تكون المعلومات المتعلقة بذلك التبرع تصور

المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويرا دقيقا بحياديه ويمكن التحقق من دقتها.

فطبقاً للمعيار الأسترالي، يجب قياس إيراد التبرعات بالقيمة العادلة للتبرعات المستلمة أو المرتقب تحصيلها. وطبقاً للمعيار الأمريكي، تعد القيمة العادلة للأصول المتبرع بها، أو لما يتم تحمله من التزامات، أو لما يتم إسقاطه أو تسويته من التزامات، قيمة ملائمة لقياس التبرعات المستلمة أو المقدمة. ويتوافق ذلك مع ما تم التوصل إليه في رأي APB الموسوم بالرقم ٢٩ (*المحاسبة عن المعاملات غير النقدية*)، من أنه "يجب تسجيل ما يُتلقى من أصول غير نقدية من خلال عملية تحويل بدون مقابل بالقيمة العادلة للأصل. فيجب تسجيل ما يُتلقى من أصول غير نقدية من خلال عملية تحويل بدون مقابل بالقيمة العادلة للأصل المحول، كما يجب الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصل".

يتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والمعيار البريطاني والمعيار الأسترالي على أن التبرعات تعد بوجه عام قابلة للقياس بموضوعية كافية. وعلى الرغم من احتمال صعوبة قياس الأصول غير النقدية؛ فإنها بوجه عام تكون قابلة للقياس من قبل المتبرع والمتبرع له. وبناءاً على حيثيات ملاءمة المعلومات عن التبرعات وإمكانية قياس الأصول المتبرع بها، يمكن التوصل لما يلي:

أ- يجب الاعتراف بالتبرعات المقدمة وما يتعلق بها من تبرعات مستلمة من قبل كل من المتبرع والمتبرع له في الوقت نفسه، وذلك في حال حدوث عملية تحويل بدون مقابل لمنفعة اقتصادية.

ب- تضع القيود المفروضة من قبل المتبرع حدوداً على استخدامات الموارد المتبرع بها، وقد تؤثر على أداء المنشأة وقدرتها على توفير الخدمات. وعلى الرغم من ذلك، لا تغير القيود المفروضة على استخدام الموارد المتبرع بها من الطبيعة الأساسية لمعاملة التبرع أو من توقيت الاعتراف بالحدث وثيق الصلة.

ج- قد يكون من الصعب قياس أشكال معينة من الموارد المتبرع بها بموضوعية كافية مقارنة بأشكال أخرى، إلا أن هذا لا يترتب عليه تغيير الاستنتاجات المتعلقة بالاعتراف أو عدم الاعتراف بالأمر وثيق الصلة.

ويتبادر هنا تساؤل حول إمكانية تطبيق تلك الاستنتاجات الأساسية المتعلقة بالاعتراف والقياس على جميع أشكال التبرعات المستلمة أم يجب تطبيق استثناءات معينة. بالتحديد؛ هل يجب تطبيق قواعد أخرى بخلاف ما تم تقريره في ما سبق على التعهد بتقديم تبرعات، خدمات متبرع بها؟

٧- التعهدات بتقديم تبرعات:

طبقاً للمعيار البريطاني، يعد وجود دليل لإثبات تفويض سلطة الإدارة، أو التصرف مطلباً مسبقاً للاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات. ويتوفر ذلك الدليل عادة عندما يكون التعهد غير المشروط في صورة اتفاق رسمي مكتوب. ويجب الاعتراف بتلك التعهدات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء ضوابط التأكد التام والقابلية للقياس. وطبقاً للمعيار الأمريكي؛ فإن التعهد بتقديم تبرع يعني اتفاقاً مكتوباً أو شفهياً، على تقديم تبرع نقدي أو أصول أخرى لمنشأة أخرى. يتضمن التعهد حقوقاً والتزامات، فمن حق متلقي التعهد توقع تحويل الأصول موضوع التعهد في المستقبل، كما يوجد التزام اجتماعي وأخلاقي، أو قانوني على مقدم التعهد بتنفيذ التحويل موضوع التعهد.

ويرى المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، أنه من الضروري وجود دليل كاف في شكل مستندات يمكن التحقق من صحتها، وذلك للاعتراف بالتعهد بتقديم تبرع، بهدف تقليص المشاكل التي قد تظهر عند التطبيق، والتي قد ينتج عنها التلاعب بالنتائج المحاسبية، من خلال الاعتراف بأصول غير موجودة. وعلى الرغم من ذلك؛ فانه يرى أن ذلك لا يحول دون الاعتراف بالتعهدات الشفهية التي يمكن التثبت والتحقق منها، مثل تلك الموثقة من خلال التسجيلات الصوتية على شرائط، أو السجلات المكتوبة، أو من خلال أي وسيلة أخرى تسمح بالتثبت والتحقق منها فيما بعد. كما يؤكد على ضرورة أن يعد الاتفاق المكتوب أو الشفهي تعهداً غير مشروط بتقديم تبرع، في حال أن الاتفاق لا يكشف بوضوح عما إذا كان تعهداً أم لا، ولكنه يتضمن نية غير مشروطة واجبة النفاذ قانونا بتقديم تبرع. وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، فإنه يجب وضع افتراضات لحسم حالات الالتباس، التي لا يمكن حسمها، وذلك من خلال تحليل للحقائق والظروف المحيطة بالاتفاق أو من خلال

المراسلات مع الطرف الأخر، إذ يعتقد أنه في تلك الحالات، فإنه من المناسب افتراض أن الاتفاق يُعد تعهداً في حال كونه واجب النفاذ قانوناً.
وقد تبني المعيار ضرورة توفر دليل رسمي مكتوب أو ما في حكمه للاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء ضوابط التأكد التام والقابلية للقياس وذلك لتقليص المشاكل التي قد تنتج عن الاعتراف بالتعهدات الشفهية غير القابلة للنفاذ نظاماً. بالإضافة إلى ذلك، فإنه من الضروري الاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات بتطبيق الأسس نفسها المستخدمة في الاعتراف بالتبرعات الأخرى، حيث يُعد تقديم تبرعات أو تلقي تعهد غير مشروط بتقديمه، حدث يستوفي المعايير الأساسية للاعتراف. وطبقاً لذلك، يتطلب هذا المعيار من المتبرع له الاعتراف بالتعهد على أنه أصل وعلى أنه إيراد أو مكاسب تبرعات؛ ومن المتبرع الاعتراف بالتعهد على أنه التزام وكمصروف تبرعات. كما يتم الاعتراف بالتعهد المشروط بتقديم تبرعات؛ مثل عملية تحويل أصول في ظل تعهد مشروط بالتبرع بها، على أنه تبرع عند الاستيفاء الفعلي للشرط الموضوع.

٧-١ استيفاء "التعهد بتقديم تبرع" تعريف الأصل أو الالتزام:

يتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والبريطاني على أن التعهد بتقديم تبرع يستوفي تعريف الأصل في حال تلقي التعهد، وتعريف الالتزام في حال تقديم التعهد، إذ يوضح بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦ أن "الأصول تعد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها أو التحكم فيها من خلال منشأة معينة كنتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية" و أن "الالتزامات تعد تضحية مستقبلية محتملة بمنافع مستقبلية تنشأ نتيجة تعهدات قائمة على منشأة معينة بتحويل أصول أو تقديم خدمات للجهات الأخرى كنتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية". يوضح بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦ ثلاثة خصائص أساسية للأصول والالتزامات؛ وتتمثل الخاصية الأساسية الأولى للأصل في "أنه يشتمل على منفعة اقتصادية محتملة بحيث يسهم، بمفردة أو بالاشتراك مع مجموعة أخرى من الأصول، بشكل مباشر، أو غير مباشر في توليد صافي تدفقات نقدية مستقبلية". وبالمثل، تتمثل الخاصية الأساسية الأولى للالتزام في "أنه يشتمل على واجب أو مسؤولية قائمة تجاه منشأة أخرى أو أكثر تستوجب التسوية من خلال تحويل أو استخدام مستقبلي محتمل للأصول في تاريخ معين أو قابل للتحديد، عند حدوث حدث معين، أو

بناءاً على طلب المنشأة الأخرى" . وبالنظر إلى التعهدات الصادرة من المتبرع بالقيام بتحويل أصول بدون مقابل إلى المتبرع له في المستقبل، نجد أن هذا التعهد يستوفي الخاصية الأساسية الأولى للأصل أو الالتزام، حيث يمثل التعهد إلزاماً واضحاً للمتبرع بتحويل الأصول موضوع التعهد في المستقبل في تاريخ معين أو قابل للتحديد وكذلك بالمثل إذا كان مشروطاً بحدوث حدث معين، مما يعني اشتمال التعهد على منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تسهم غالبا في توليد صافي تدفقات نقدية مستقبلية للمتبرع له.

بالإضافة لذلك، يعد التعهد غير المشروط بشكل واضح تحويل منفعة مستقبلية محتملة إلى المتبرع له، إذ يتأصل في التعهد بتقديم تبرع توقع قيام المتبرع بالتسليم وقيام المتبرع له بالاستلام. بينما ينشأ عن التعهد المشروط، والذي يشتمل على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، حال من عدم التأكد الجوهري تحيط بعملية استلام المنافع الاقتصادية موضوع التعهد، مما يترتب على ذلك عدم استيفائها تعريف الأصل أو الالتزام. ولا يؤدي عدم تحديد وقت معين؛ لتحويل النقدية أو الأصول الأخرى، بالضرورة إلى افتراض وجود التباس يحيط بالتعهد بتقديم تبرع. ففي حال فشل الأطراف في تحديد توقيت تنفيذ التحويل كون التحويل غير مشروط؛ فإنه يكون من الملائم توقع إجراء عملية التحويل خلال فترة معقولة بعد تاريخ التعهد بتقديم الأصول. وبالمثل، في حال أن التحويل يعد مشروطاً، يكون من الملائم توقع إجراء عملية التحويل خلال فترة معقولة بعد استيفاء الشرط. لذلك، خلص إلى ضرورة المحاسبة عن التعهدات بتقديم تبرعات، وهي التي لا تتضمن شروطاً لعملية الدفع ، على أنها تعهدات غير مشروطة بتقديم تبرعات.

وتتمثل الخاصية الأساسية الثانية للأصل في "إمكانية حصول منشأة معينة على المنفعة والتحكم في عمليات وصول الآخرين لها" وتتمثل الخاصية الأساسية الثانية للالتزام في "وجود واجب أو مسؤولية ملزمة لمنشأة معينة، تسمح ببعض مساحة من الحرية أو لا تسمح؛ لتجنب التضحية المستقبلية".

فطبقاً لبيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦، في ظل المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية، يشعر المتبرع بأنه مقيد وملتزم بتعهده غير المشروط، وذلك بصرف النظر عن الوضع القانوني. وتنص الفقرة ٤٠ من بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦ على أنه:

"بالرغم من نشأة معظم الالتزامات من تكليفات واجبة النفاذ قانوناً، فإن بعض الالتزامات تقوم على تكليفات عادلة (منصفه أو مبنية على الاستدلال.....) غالبا ما يتم سداد الالتزامات التي تنشأ عن تكليفات عادلة (منصفة أو المبنية على الاستدلال) بالطريقة نفسها، كما في حال العقود الملزمة قانوناً، ولكنها تفتقر إلى العقوبة القانونية التي تتسم بها معظم الالتزامات، ولكن من الممكن أن تكون ملزمة بسبب المسؤولية الاجتماعية أو الأخلاقية أو في ظل الأعراف السائدة. ينشأ التكليف العادل(المنصف) من الالتزام الأخلاقي أو المعنوي (الأدبي) وليس من القواعد المتعارف عليها أو من القوانين، إذ ينشأ من وجود واجب تجاه منشأة أخرى بالقيام بما يعد عادلاً وشرعياً وصائباً طبقاً لما يمليه الضمير وروح العدالة؛ أي بمعني القيام بما يجب على الشخص القيام به وليس ما يلتزم به قانوناً".

وبناءاً على ذلك، فإن التكليف العادل (المنصف)، الناشئ عن تقديم تعهد بتقديم تبرع، يعطي المتبرع له الحق في الحصول على المنفعة المستقبلية للأصول موضوع التعهد بصرف النظر عن الوضع القانوني للتعهد. كما توفر التدابير القانونية وسائل أخرى للتمكين من الأصول، موضوع التعهد، مع أنه من النادر ما يتم تطبيق وممارسة تلك التدابير القانونية. فطبقاً للمعيار الأمريكي، تخضع التعهدات الخيرية بوجه عام للتنفيذ الجبري للقانون، مع قيام المحاكم في الغالب بتطبيق مبادئ قانون العقود، حيث تعتبر التعهدات واجبة النفاذ في جميع الأحوال، وبدون استثناء، في حال وجود قرائن معينة.

وقد خلص إلى أنه ينشأ عن التعهدات غير المشروطة تكليفات عادلة (منصفة أو قانونية) بينما لا تعد التعهدات المشروطة كذلك. فقد لا يعد المتبرعون أنفسهم ملتزمين بتعهداتهم المشروطة إلى أن يبدأ المتبرع له في استيفاء الشرط أو إلى أن يتم استيفاء الشرط فعلاً.

وبالنظر إلى الخاصية الأساسية الثالثة للأصل والمتمثلة في "الحدوث الفعلي لمعاملة أو لأمر أخر في الماضي ينشأ عنه حق للمنشأة في الحصول على منفعة مستقبلية أو التحكم فيها"؛ وكذلك الخاصية الأساسية الثالثة للالتزام والمتمثلة في "الحدوث الفعلي لمعاملة أو أمر آخر في الماضي ملزم للمنشأة"، فقد خلص إلى أن التعهدات غير المشروطة تعكس حدوث معاملة أو أمر في الماضي متمثل في التعهد، الذي ينشأ عنه حق المنشأة في الحصول على المنفعة. أما بالنسبة للتعهدات المشروطة، فقد خلص إلى أن الحدث الذي يترتب عنه الاعتراف بالتعهد، يتمثل في الاستيفاء الفعلي للشرط.

٧-٢ التعهدات بتقديم تبرعات والقابلية للقياس، والملاءمة، وإمكانية الاعتماد:

تستوفي التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات، طبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، معايير القابلية للقياس، والملاءمة، وإمكانية الاعتماد عليها، فتعد التعهدات بتقديم تبرعات بوجه عام قابلة للقياس بموضوعية كافية، وبطريقة تتوافق مع طريقة قياس ما يُتلقى من تبرعات في تاريخ التبرع، إذ يجب قياس المديونية والدائنية بالقيمة العادلة لها في تاريخ تلقي التعهد.

وتعد المعلومات عن التعهدات بتقديم تبرعات، سواء أكانت المقدمة أم المستلمة ملائمة لمستخدمي القوائم المالية؛ إذ يهتم المتبرعون، والمقرضون/الدائنون، والمستفيدون الآخرون بالمعلومات المتعلقة بالتحويلات المستقبلية المحتملة للنقدية أو لأي موارد اقتصادية أخرى، حيث تُعد تلك المعلومات مفيدة في تقييم المركز المالي للمنشأة، ولقدرتها على تقديم خدمات من خلال أنشطتها المعلنة وعلى قدرتها على الاستمرار في عملها. لذلك، تستوفي المعلومات المتعلقة بالتعهدات بتقديم تبرعات معيار الملاءمة، من خلال تمكنها من إحداث فروقات في عملية اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية عند تقييمهم لمخرجات الأحداث الماضية، والحاضرة، والمستقبلية أو في تأكيدهم أو تصحيحهم للتوقعات السابقة.

بالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات المتعلقة بالتعهدات بتقديم تبرعات تستوفي معيار إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة في التقارير المالية، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة توفر دليل رسمي مكتوب أو ما في حكمه للاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء ضوابط التأكد التام والقابلية للقياس، بهدف تقليص المشاكل التي قد تنتج عن الاعتراف بالتعهدات الشفهية غير قابلة النفاذ نظاماً.

٧-٣ قياس التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات:

يوفر الرأي APB الموسوم بالرقم ٢١، (*الفائدة على المبالغ القابلة للتحصيل والواجبة السداد*)، معايير ملائمة لخصم المتحصلات أو المدفوعات المستقبلية. فتعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، باستخدام معدل خصم متوافق مع المخاطر القائمة، قياساً مناسباً للقيمة

العادلة للتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات نقدية. في حين لا يعكس عدم خصم التعهد بتقديم تبرع بمعدل خصم ملائم قيمته العادلة أو منفعته النقدية التي يتم تحصيلها أو سدادها في المستقبل.

ويسمح هذا المعيار بقياس التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات يتوقع تحصيلها أو سدادها خلال سنة، بصافي قيمتها القابلة للتحقق؛ لأن هذا المبلغ، بالرغم من أنه لا يساوي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، فإنه يعكس تقديراً مناسباً للقيمة العادلة مقابل تكلفة منخفضة للقياس مقابل طريقة القيمة الحالية. وقد خلص المعيار إلى أن متطلبات قياس التعهدات بتقديم تبرعات، لا يجب أن تكون أكثر تشدداً من متطلبات قياس الذمم التجارية.

وعند قيام المنشأة غير الهادفة للربح بحملة تبرعات لزيادة حجم ما تتلقاه منها، فإنه يمكن قياس ما تحصل عليه من تعهدات قصيرة الأجل باستخدام تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية على أساس الخبرة المكتسبة من الحملات المماثلة. وينتج في الغالب عن الحملات السنوية، أو الالتماسات البريدية، أو الإعلانات التليفزيونية والاتصالات الهاتفية التي تهدف إلى زيادة حجم التبرعات العديد من التعهدات بتقديم مبالغ صغيرة والتي تستحق السداد خلال فترة أقل من سنة وتكون غير مشروطة. ويعد قياس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة بشكل فردي لتلك التعهدات الناتجة عن تلك الحملات غير قابل للتطبيق عملياً. كما تظهر العديد من صعوبات القياس لأنه قد ينتج عن تلك الحملات السنوية بعض التعهدات الزائفة. وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، يمكن للمنشأة تقدير التدفقات النقدية للتعهدات قصيرة الأجل والتي تنشأ عن حملات جمع تبرعات باستخدام الخبرة المكتسبة من الحملات المماثلة، وأنه يمكن قياس التعهدات بصافي القيمة القابلة للتحقق إذ ينتج عن ذلك القياس تقديراً مناسباً للقيمة العادلة، وهو ما تبناه هذا المعيار لمنطقيه التبرير وسهوله التطبيق.

٧-٤ الإفصاح عن التعهدات بتقديم تبرعات:

أنه من المناسب، لأغراض الإفصاح الكامل، إلزام متلقي التعهدات بتقديم معلومات إضافية عن طبيعة التعهدات بتقديم تبرعات وتوقيتها ومقدارها؛ لما في ذلك من فائدة في تقييم قدرة المنشأة غير الهادفة للربح على تقديم الخدمات في المستقبل.

٨- الاشتراكات والرسوم:

ينص المعيار الأسترالي أنه في حال تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التسهيلات كفرض النوادي والهيئات المهنية رسوماً معينة مقابل تمتع أعضائها باستخدام بعض التسهيلات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة، فإن تلك المعاملات تعد معاملات تبادلية؛ لهذا فإنه لا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها تبرعات، إذ يوجد التزام تعاقدي على المنشأة غير الهادفة للربح برد بعض الرسوم أو كلها في حال عدم قدرتها على تقديم التسهيلات أو الخدمات. وفي حال كون المنافع التي تعود على المتبرعين منافع شكلية (صورية) مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة واستيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين، فإنه يمكن عد تلك الرسوم تبرعات.

وطبقاً للمعيار البريطاني، عند تلقي المنشآت غير الهادفة للربح اشتراكات عضوية؛ يرى المعيار أن تلك الاشتراكات قد تكون في صورة تبرع، أو مقابل الحصول على خدمات أو امتيازات معينة. وفي حال جعل الاشتراك تبرعات، يجب الاعتراف بالاشتراكات طبقاً للقواعد المستخدمة نفسها في حال التبرعات. وفي حال تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التجهيزات؛ كتمتع الأعضاء لبعض النوادي والهيئات باستخدام بعض التجهيزات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة؛ فإن هذه المعاملات تعد معاملات تبادلية، ولا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها تبرعات، إذ يوجد التزام تعاقدي أو عرفي على المنشأة المتلقية للرسوم برد بعضها أو كلها في حال عدم قدرتها على تقديم التجهيزات والخدمات. أما في حال كون المنافع التي تعود على الأعضاء منافع شكلية (صورية) مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة ومدى استيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين؛ فإنه يمكن عد الرسوم تبرعات.

وقد خلص هذا المعيار إلى أنه في حال عد الاشتراك تبرعاً، فيجب الاعتراف بالاشتراكات طبقاً للقواعد المستخدمة نفسها في حال التبرعات. كما خلص إلى أنه في حال تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التجهيزات؛ فإنه لا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها تبرعات.

٩- التركات والأوقاف:

طبقاً للمعيار البريطاني، تعترف المنشأة غير الهادفة للربح بالتركة على أنها إيراد عند استلامها، أو في حال توافر دليل كاف، يؤكد بشكل قاطع استلام التركة في المستقبل، مع إمكانية قياس قيمتها بدرجة من الموضوعية. وفي حال تلقي المنشأة غير الهادفة للربح دفعة مقدمة من تحت حساب حصتها في التركة، أو خطاب يفيد بنية تقديم تلك الدفعة، يجب معالجة تلك المدفوعات، أو المدفوعات المستقبلية على أنها إيراد تبرعات للمنشأة. أما في إفصاح المنشأة غير الهادفة للربح باستحقاقها لتركات لم يتم إدراجها في قائمة الأنشطة (بسبب عدم استيفاء شروط الاعتراف بها بعد) فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، وعن تقدير للمبالغ المستحقة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم.

وطبقاً للمعيار البريطاني، تعد الأوقاف أحد أشكال الأموال المقيدة، التي يتم اقتناؤها لمصلحة المنشأة غير الهادفة للربح على أنها أموال تمثل ما يمكن النظر إليه على أنه رأس مال للمنشأة. وعندما يستوجب على إدارة المنشأة الاحتفاظ بمال الأوقاف بصفة دائمة يطلق على المبلغ أوقافاً دائمة. وتتمثل أموال الأوقاف الدائمة في شكل أصول استثمارية و/أو أصول يتم استخدامها في أغراض خاصة بالمنشأة غير الهادفة للربح. وعادة لا يمكن استنفاد تلك الأموال كما لو كانت إيراداً للمنشأة. وفي بعض الحالات، قد يكون لمجلس إدارة المنشأة سلطة تحويل رأس مال الأوقاف إلى دخل للمنشأة، وفي تلك الحال يطلق على أموال الأوقاف (أوقاف قابلة للاستنفاد).

يرى المعيار البريطاني أنه في حال تطبيق طريقة حقوق الملكية على الاستثمارات المالية الموقوفة، فإنه يجب أن تكشف الملحوظات المرفقة بالقوائم المالية تفاصيل التحركات في قيمة العائد غير المستنفذ في السنة المالية. ويجب أن توضح الملحوظات المرفقة تسوية الرصيد المحتفظ به على أنه عائد غير مستنفذ في بداية السنة، مع الرصيد في نهاية السنة المالية. ولا يجب إدراج الحركة في الأوقاف ضمن التدفقات النقدية من (الأنشطة التشغيلية) ولكن يجب معالجتها على أنها زيادة أو نقص في (الأنشطة التمويلية) في قائمة التدفقات النقدية، ويتم ذلك كما يلي:

أ- يجب معالجة التبرعات النقدية للوقف على أنها إضافات للوقف ضمن (الأنشطة التمويلية).

ب- يجب إدراج المتحصلات، والمدفوعات النقدية، نتيجة شراء الاستثمارات أو استبعادها بالقيمة الإجمالية ضمن (الأنشطة الاستثمارية) في قائمة التدفقات النقدية. كما يجب إضافة بند منفصل ضمن تلك المجموعة يظهر صافي حركة التدفقات النقدية المرتبطة

باستثمارات الوقف. كما يجب إضافة بند منفصل بالمقدار نفسه ضمن (الأنشطة التمويلية) إذ يعكس النقدية الداخلة (النقدية الخارجة) إلى (من) مال الوقف.

ج- في حالات استثنائية عند الصرف من الوقف الدائم، يجب أن يظهر ذلك على أنه نقص ضمن (الأنشطة التمويلية).

أما المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ فقد عالج الأوقاف عند تلقيها من المتبرعين على أنها زيادة في صافي الأصول المقيدة بصفة مطلقة، ولم يفرق بين أوقاف قابلة للاستنفاذ كما لم يميزها عند عرضها في جانب الأصول على أنها أوقاف.

ويرى هذا المعيار أن الأوقاف تُعد من الأمور المهمة التي عالجتها الشريعة وحثت عليها ورغبت بها، وقد استفاضت كتب الفقه في الأحكام الخاصة بالأوقاف. وتسعى المنشآت غير الهادفة للربح غالباً على الحصول على الأوقاف الخاصة بها لتعزيز أنشطتها غير الربحية، ونظراً إلى أن الأوقاف تُعد جزءاً مهماً وأصيلاً في أصول تلك المنشآت؛ فقد رأى هذا المعيار أن يظهر صراحة ضمن جانب صافي الأصول في قائمة المركز المالي، بنداً باسم الأوقاف، والذي يُعدها في حكم رأس مال المنشأة. كما تبنى هذا المعيار وجوب عرض الأوقاف في صلب قائمة المركز المالي على أنها مجموعة مستقلة ضمن الأصول، مميزاً لها عن باقي أصول المنشأة لطبيعتها الخاصة، في كونها أصولاً معمرة ليست تحت السيطرة الحرة للإدارة من حيث إمكانية التصرف بها من خلال بيعها أو تحويلها إلى نوع أخر من الأصول؛ إلا وفقاً لشروط الواقف التي يحددها.

١٠- التبرعات العينية :

طبقاً للمعيار البريطاني، يجب الاعتراف بالتبرعات العينية في قائمة الأنشطة بالصورة التالية:

أ- يجب الاعتراف بما يُتلقى من أصول، ويتم الاحتفاظ به على أنه مخزون بغرض توزيعه من قبل المنشأة غير الهادفة للربح على أنها إيرادات تبرعات في قائمة الأنشطة، وعند توزيعه يتم إدراجه على أنه موارد مستنفذة تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تشير إلى الغرض من توزيعه.

ب- يجب اعتراف المنشأة بما تتلقاه من أصول بغرض الاستخدام (مثل مبنى بغرض استخدامه مقراً للمنشأة) على أنها موارد داخلة وتحت تبويب الأصول الثابتة المناسب في قائمة المركز المالي .

ج- عند تلقي المنشأة لسلع مستعملة بغرض إعادة بيعها؛ فإنه يجب الاعتراف بها على أنها إيرادات بالقيمة القابلة للتحقق في الفترة المحاسبية التي تم استلامها فيها. وعند تعذر الوصول إلى القيمة القابلة للتحقق لتلك السلع المستعملة، فإنه يجب تأجيل الاعتراف بها إلى حين بيعها.

ويشترط في جميع الأحوال، أن تكون القيمة التي تظهر بها التبرعات العينية في قائمة الأنشطة بالقيمة العادلة، أو بالقيمة القابلة للتحقق، في حال السلع المستعملة المتبرع بها لإعادة بيعها. كما يجب الإفصاح عن أي أساس للتقييم ضمن الإيضاحات المرفقة والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة. وعند وجود مخزون لسلع مستعملة بغرض إعادة توزيعها في نهاية السنة، يجب توصيف تلك البنود والإفصاح عن قيمتها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

١١- الخدمات المتبرع بها:

طبقاً للمعيار البريطاني، قد تتلقى المنشأة تبرعات في صورة تجهيزات، أو خدمات أو منافع أصول طويلة الأجل. فيجب إدراج تلك التبرعات في قائمة الأنشطة عند إمكانية قياسها. كما يجب أن تعكس القيمة المقدرة لتلك التبرعات القيمة العادلة للخدمة أو المنفعة أو التجهيزات. ويجب تسجيل تلك الخدمات والمنافع والتجهيزات على أنها تكلفة مستنفدة تحت التبويب المناسب في قائمة الأنشطة. وتشمل الخدمات والمنافع والتجهيزات المعترف بها تلك التي يقوم بالتبرع بها والتي تمثل جزءاً من نشاطها التجاري أو الخدمي. كما يجب عدم الاعتراف باسهامات المتطوعين على أنها إيرادات في قائمة الأنشطة، إذ لا يمكن للمنشأة تقدير قيمة هذه الإسهامات بشكل دقيق. كما لا يجب الاعتراف بالخصم النقدي المكتسب على أنه إيرادات إلا في حال أنها تمثل تبرعاً بشكل صريح.

وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ فإنه يجب الاعتراف بما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات على أنه إيرادات تبرعات في إحدى الحالتين: (أ) ترتب على تلك الخدمات المستلمة زيادة أو تحسين في الأصول غير المالية. (ب) تطلب تلك الخدمات لمهارات خاصة؛ تقدم من قبل أفراد يتمتعون بتلك المهارات، وهي في العادة يتم شراؤها إذا لم يقم المتبرع بتقديمها. وتشمل الخدمات التي تتطلب مهارات خاصة تلك التي تقدم من خلال

المحاسبين، والمهندسين المعماريين، والنجارين، والأطباء، والكهربائيين، والمحامين، والممرضين، وعمال السباكة، والمدرسين، والمهنيين أو الحرفيين الآخرين. ولا يتم الاعتراف بما يُتلقى من خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات على أنها إيرادات لا تحقق أحد الشرطين السابقين.
وبسبب شكوك المستخدم حول دقة المعلومات المقدمة نتيجة الاعتراف بمعظم الخدمات المتبرع بها والمشاكل الناجمة عن تكلفة توفير تلك المعلومات، فقد تبني هذا المعيار المعايير المقترحة في المعيار الأمريكي للاعتراف بالخدمات المتبرع بها، إذ تقصر الشروط الواردة في هذا المعيار على الاعتراف فحسب بتلك الخدمات التي ستوفر معلومات ملائمة، وقابلة للقياس، ويمكن الحصول عليها بتكلفة لا تتجاوز منافع المعلومات المقدمة.

وطبقاً للمعيار البريطاني، يجب على المنشأة غير الهادفة للربح التي تتلقى تلك الخدمات الإفصاح عن البرامج والأنشطة التي استخدمت فيها الخدمات المتبرع بها، بما في ذلك طبيعة ما يُتلقى من خدمات خلال الفترة ونطاقه. ويفضل قيام المنشأة غير الهادفة للربح بالإفصاح عن القيمة العادلة لما يُتلقى من خدمات لم يتم الاعتراف بها على أنها إيرادات، إذا كان ذلك ممكناً. كما يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات وقياس الخدمات والمنافع والتجهيزات المستلمة على أنها تبرع. وفي حال تلقي المنشأة غير الهادفة للربح خدمات متبرع بها، مع عدم إدراجها في قائمة الأنشطة (مثل اسهامات المتطوعين)، يجب الإفصاح عن ذلك؛ إذا كانت تلك المعلومات ذات أهمية نسبية للقارئ؛ للوصول لفهم أفضل لأنشطة المنشأة. وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، تعد المعلومات غير المالية عن طبيعة وحجم ما يُتلقى من خدمات متبرع بها مفيدة لفهم عمليات المنشأة، و مدى اعتمادها على تلك الخدمات المتبرع بها.

وبناءاً على ذلك، خلص هذا المعيار إلى ضرورة أن تقوم المنشآت بتوصيف برامجها أو أنشطتها التي من أجلها يتم تلقي الخدمات المتبرع بها واستخدامها. فقد تكون المعلومات غير المالية، مثل عدد ما يُتلقى من ساعات عمل متبرع بها أو مخرجات الخدمة الناتجة عن جهود المتطوع، مفيدة في تقييم مدى نجاح المنشأة واستمرارها في نشاطها. كما قد تكون المعلومات المالية الأخرى المتعلقة بما يُتلقى من خدمات متبرع بها، مثل القيم العادلة للخدمات المتبرع بها، وغير المعترف بها مفيدة.

١٢- التقرير عن المعلومات المتعلقة بالقيود المفروضة من قبل المتبرع:

تعد التبرعات المصدر الرئيس للعديد من المنشآت غير الهادفة للربح؛ وتكون في الغالب مقيدة من قبل المتبرع، وتضع القيود المفروضة من قبل المتبرع حدوداً على استخدام الأصول المستلمة، ومن ثم تؤثر على نوع ومستوى الخدمة التي تقوم المنشأة بتقديمها. وبسبب أن تلك القيود تكون في الغالب واجبة النفاذ، ومتكررة، وأحيانا دائمة. وقد خلص هذا المعيار إلى ضرورة أن تشير القوائم المالية إلى نطاق وطبيعة الحدود المفروضة من قبل المتبرع، والتغيرات التي تطرأ عليها.

قد تحد بعض القيود من قدرة المنشأة على بيع الأصول المستلمة أو مقايضتها، وقد تكون بعض القيود المفروضة من قبل المتبرع دائمة؛ فعلى سبيل المثال، اشتراط استثمار التبرع بصفة دائمة (عدم التصرف فيه). وقد تكون بعض القيود الأخرى مؤقتة، من مثل: اشتراط استخدام الموارد في برامج أو تقديم خدمات معينة، أو في شراء مبانٍ ومعدات بعد تاريخ محدد. وتعد المعلومات المتعلقة بطبيعة القيود المفروضة ونطاقها من قبل المتبرع ملائمة للمتبرعين والمستخدمين الآخرين عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بكيفية تخصيص الموارد. وقد خلص هذا المعيار، اتساقاً مع المعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، إلى ضرورة تمييز المنشآت غير الهادفة للربح بين التبرعات المستلمة التي تؤدي إلى زيادة صافي أصول الأوقاف، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي الأصول المقيدة ، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي الأصول غير المقيدة.

لا تقتصر الاهتمامات الأساسية للمتبرعين، والمقرضين، ومقدمي الموارد الآخرين على معرفة مدى زيادة صافي أصول المنشأة أو نقصانها ، ولكن تشمل اهتماماتهم أيضا معرفة كيفية الزيادة أو النقصان واسبابها. وينص بيان المفاهيم الأمريكي ذي الرقم ٦ على أنه:

"نظراً إلى أن القيود المفروضة من قبل المتبرع تؤثر على أنواع الخدمة التي تقدمها المنشأة غير الهادفة للربح ومستوياتها ، فإن حجم ما تحتفظ به المنشأة من فئات معينة من صافي الأصول قد يكون أكثر أهمية من الحجم الإجمالي لما تحتفظ به من صافي الأصول. على سبيل المثال، إذا كان معظم ما تحتفظ به المنشأة من صافي أصول في فترة معينة يعود فحسب لتبرعات وقف مقيدة بصفة دائمة، وهي التي عوضت النقص في صافي الأصول غير المقيدة، فإن المعلومات التي تركز على إجمالي التغير في صافي الأصول، قد تخفي حقيقة أخرى تتمثل في عدم احتفاظ المنشأة بجزء من صافي الأصول حتى يكون متاحاً لدعم تقديم الخدمات في الفترة التالية".

وتعد المعلومات المتعلقة بالحد الأدنى لما تحتفظ به المنشأة من الفئات الثلاث من صافي الأصول، بناءاً على وجود القيود المفروضة أو غيابها من قبل المتبرع، وطبيعتها؛ ضرورية بوجه عام للوصول إلى فهم كاف للمركز المالي ونتائج عمليات المنشأة غير الهادفة للربح. فتعد المعلومات المتعلقة بالأوقاف مفيدة لتحديد المدى الذي لا يعد فيه صافي أصول المنشأة مصدراً للنقدية اللازمة للسداد للمقرضين الحاليين أو المحتملين، وللموردين، أو للموظفين ومن ثم يتوقع أن لا تكون متاحة بشكل مباشر لتقديم الخدمات أو لسداد الدائنين. كما تعد المعلومات المتعلقة بحجم ما تحتفظ به المنشأة من صافي أصول غير مقيدة وصافي أصول مقيدة مفيدة في تقييم مدى قدرة المنشأة على تخصيص الموارد بهدف تقديم الخدمات أو أنواع معينة من الخدمات أو على أداء المدفوعات النقدية للدائنين في المستقبل.

١٢-١ قيود المتبرع الضمنية:

طبقاً للمعيار الأمريكي، قد تنشأ القيود المفروضة من قبل المتبرع بسبب قيود صريحة للمتبرع أو قد تنشأ عن ظروف كانت سائدة في تاريخ تلقي التبرع؛ توضح وتشير إلى قيد ضمني للمتبرع على استخدام الأصول المتبرع بها. ويعد قيد الزمن قيداً ضمنياً في حال التعهد غير المشروط بتقديم تبرع مع استحقاق السداد في فترات مستقبلية، إذ يعد قيد الزمن قيداً ضمنياً ما عدا حال التحديد الصريح للمتبرع باستخدام التبرع في دعم الأنشطة الحالية أو وجود أي ظروف/قرائن تجعل ذلك واضحاً. فعند تحديد المتبرع لتواريخ السداد، فإن ذلك يشير إلى أن تبرعه هو لدعم الأنشطة المتعلقة بالفترة التي سيتم فيها السداد كما هو مجدول زمنياً. كذلك فإن قيود الزمن تعد في حقيقتها قيوداً ضمنية في حال التبرعات بالأصول طويلة الأجل ما عدا ما ينص المتبرع عليه صراحة من أنه يتم بيع الأصل لتوفير دخل لاستخدامات غير مقيدة، أو وجود أي ظروف/قرائن تجعل ذلك واضحاً.

أنه من المنطقي في نظر المعيار الأمريكي، الافتراض بأنه عند تلقي تبرعات في شكل أصول طويلة الأجل بدون النص على إمكانية بيعها في الحال؛ فإن المتبرع يشير إلى رغبته في استخدام تلك الأصول في تقديم خدمات في الفترات المستقبلية وأن مثل هذا القيد الضمني يوجد كذلك في حال التبرعات التي تكون في صورة نقدية أو أصول أخرى المقيدة لشراء أصول طويلة الأجل. ولكن بالرغم من ذلك، وفي ضوء

المشاكل التي قد تظهر أثناء التطبيق وفي غياب أساس نظامي ملزم أو قبول عام لتطبيق قيد الزمن على التبرعات التي تكون في شكل أصول طويلة الأجل، فقد خلص هذا المعيار إلى ضرورة التضحية بحرية المنشأة في اختيار تطبيق سياسة قيد الزمن الضمني على الأصول طويلة الأجل بهدف توحيد الممارسات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح وتحقيق المنافع المتمثلة في زيادة القابلية للمقارنة والثبات وفي زيادة المصداقية. وبناءاً على ذلك، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشآت غير الهادفة للربح بتطبيق سياسة قيد الزمن الضمني على التبرعات التي تكون في صورة أصول طويلة الأجل.

١٢-٢ الاستثناء من التقرير عن التبرعات على أنها تبرعات مقيدة من قبل المتبرع:

قد يُرى ضرورة تصنيف التبرعات المقيدة بوجه عام؛ للأنشطة التي تحدث عادة خلال دورة العمليات العادية؛ على أنها إيرادات غير مقيدة. فالمعلومات المتعلقة بالتبرعات المقيدة ستكون ذات مغزى أكثر في حال التبرعات المقيدة فحسب من قبل المتبرع، وهي التي تسمح للمنشأة بتنفيذ أنشطة في المستقبل، لم تكن تستطيع تنفيذها بدون تلك التبرعات؛ فيتم التقرير عنها بشكل منفصل كتبرعات مقيدة. فتعريف قيود المتبرع بهذا الشكل قد يحول دون التقرير عن إعادة التصنيف التلقائي والناتج عن رفع القيود والذي قد يوفر معلومات ضئيلة القيمة ويضيف أعباء غير ضرورية تتعلق بمسك الدفاتر.

وقد خلص هذا المعيار إلى عدم وجود حاجة لإعادة تعريف قيود المتبرع. وعلى الرغم من ذلك، فقد تضمن المعيار، لأسباب عملية، السماح بالتقرير عن التبرعات التي تقدم في ظل قيود يتم استيفاؤها في الفترة نفسها على أنه إيراد غير مقيد، شريطة قيام المنشأة بالثبات في التطبيق والإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة من فترة إلى أخرى. وفي حال اختيار هذا الشكل من التقرير، فإنه لن يؤثر على حجم المبالغ المعلنة عن التغير في صافي الأصول المقيدة خلال الفترة أو صافي الأصول المقيدة في نهاية الفترة. لذلك، لن تتقلص المنافع المتوقعة نتيجة تطبيق الإجراءات الواردة بهذا المعيار بشكل جوهري نتيجة السماح بهذا الاستثناء، الذي قد يخفض من تكاليف تطبيق هذا المعيار.

١٣- رفع القيود:

١٣-١ عرض رفع القيود بالقوائم المالية:

يجب ظهور كل التحويلات التي تتم بين مختلف بنود الأموال في قسم التحويلات ضمن قائمة الأنشطة، وذلك طبقاً للمعيار البريطاني، إذ يُستخدم قسم التحويلات في العديد من الحالات منها:

أ- عند تحويل أموال الأوقاف إلى أموال الدخل من الوقف القابل للاستنفاد.

ب- عند تحويل الأصول المقيدة إلى أصول غير مقيدة.

ج- عند استخدام الأصول غير المقيدة في تمويل العجز في أحد بنود الأصول المقيدة.

د- عند تحويل قيمة الأصول الثابتة من الأصول المقيدة إلى الأصول غير المقيدة؛ وذلك عند شراء الأصل باستخدام أصول مقيدة ولكن يتم اقتناؤه لغرض عام غير مقيد.

وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، يعد رفع القيد المفروض من قبل المتبرع عن صافي أصول المنشأة غير الهادفة للربح حدثاً مؤثراً بالنسبة للمنشأة، ويجب أن يعترف في القوائم المالية بذلك الحدث في الفترة التي يحدث خلالها. حيث تعد المعلومات المتعلقة برفع القيود مفيدة في تقييم مدى استغلال المنشأة غير الهادفة للربح للموارد التي حصلت عليها في الفترات السابقة في أنشطة الفترة الحالية. وبناءاً على ذلك، يعد الاعتراف برفع القيود ضرورياً لتحديد طبيعة صافي الأصول وحجمها التي ظلت مقيدة حتى تاريخ نهاية الفترة. ومن هذا المنطلق، يرى المعيار ضرورة عرض التحويلات التي تتم بين بنود صافي الأصول ضمن قائمة الأنشطة لما لهذه المعلومة من أهمية لمستخدمي القوائم المالية وذلك في الفترة التي حدثت فيها تلك التحويلات.

١٣-٢ الاعتراف برفع القيود:

يحدد هذا المعيار توقيت الاعتراف برفع القيود المفروضة من قبل المتبرع، كما يحدد معيار القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح كيفية التقرير عن تأثير رفع القيود في القوائم المالية. فمعيار القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح يوجب التقرير عن رفع القيود التي تخفض من صافي الأصول المقيدة وفي الوقت نفسه تزيد من صافي

الأصول غير المقيدة (إعادة تصنيف) بشكل منفصل عن المعاملات الأخرى.

فطبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، تعد المعلومات المتعلقة بالعلاقة بين التدفقات الداخلة والخارجة خلال الفترة والعلاقة بين الموارد المقيدة والمصروفات أو الأنشطة الأخرى التي تدعمها تلك الموارد مفيدة في تقييم مدى العلاقة بين أنشطة الفترة الحالية بالفترات السابقة أو المستقبلية. وقد خلص المعيار إلى أن تأجيل الاعتراف بالإيراد من التبرع المقيد لا يعد ضرورياً لتوفير المعلومات المتعلقة بتلك العلاقات. بالإضافة إلى ذلك، لا يترتب عن التبرعات المقيدة إيرادات مقدمة، فنادراً ما تشتمل العمليات غير التبادلية على تطبيق لمبدأ المقابلة.

وطبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، يمكن التقرير عن العلاقة بين التبرعات المقيدة لدعم برنامج معين والمصروفات التي تدعمها من خلال التقرير عن رفع القيود المفروضة من قبل المتبرع. أولا، يمكن القيام بالتقرير عن علاقة التبرعات بالفترات الزمنية من خلال الاعتراف بالتبرعات المستلمة في الفترة الزمنية. ثانياً، يتم التقرير عن العلاقة بين التبرعات المقيدة والمصروفات التي تدعمها من خلال رفع القيد ويكون ذلك في الغالب عند تحمل مصروف معين. فعلى سبيل المثال، يؤدي رفع قيد الغرض إلى تخفيض صافي الأصول المقيدة وزيادة صافي الأصول غير المقيدة في الوقت نفسه التي يتم فيه التقرير عن المصروف الذي يستوفي القيد على أنه نقص في صافي الأصول غير المقيدة.

ويتم التقرير عن مثل هذا النوع من العلاقة في حال التبرعات التي تخضع لقيد الزمن. فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بالتبرعات المقيدة بمرور فترة خمس سنوات قبل التصرف فيها على أنها إيراد مقيد في الفترة التي يتم استلامها خلالها. ويتم التقرير عن عملية إعادة تصنيف صافي الأصول بعد خمس سنوات، بحيث تشير إلى النقص في صافي الأصول المقيدة والزيادة في صافي الأصول غير المقيدة، عندما تصبح التبرعات غير مقيدة. لهذا، يتم التقرير عن النتائج المرتبطة بالتبرعات المقيدة زمنياً في الفترة التي يتم خلالها استلام تلك التبرعات وفي الفترات التي تطرأ خلالها تغيرات على طبيعة القيد.

طبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، يمكن أن يساعد هذا التوضيح لرفع القيود، وما تم التوصل إليه من استنتاجات تتعلق بالقيود الضمنية على التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرع وعلى التبرعات التي على

شكل أصول طويلة الأجل، وذلك في سبيل التخلص من مشاكل تطبيق مبدأ المقابلة، إذ يتم الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات، والتي تستحق مدفوعاتها في الفترات المستقبلية، كإيراد مقيد بصفة مؤقتة يخضع لقيود الوقت التي ترفع في الفترات التي تستحق فيها تلك المدفوعات. حيث يزيل هذا الاعتراف سوء الفهم المحتمل حدوثه في حال الاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات تستحق في فترات مستقبلية على أنها إيرادات غير مقيدة، ويعدها مستخدمو القوائم المالية أموالاً متاحة حالياً.

فمن المحتمل حدوث سوء الفهم في حال التقرير عن الحصول على تبرعات في صورة أصول طويلة الأجل (أو شراء أصول طويلة الأجل باستخدام تبرعات نقدية مقيدة) على أنها إيرادات جارية أو الاعتقاد بأنه سينتج عنها أموالاً جارية متاحة. على الرغم من ذلك، وطبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، من خلال التصنيف الملائم للأراضي، والمباني، والمعدات، والأصول طويلة الأجل الأخرى في قائمة المركز المالي ، سيتفهم مستخدمو القوائم المالية أن تلك الأصول تختلف عن النقدية والأصول المتداولة الأخرى، وذلك بصرف النظر عن التقرير عنها على أنها تبرعات تزيد من صافي الأصول غير المقيدة من عدمه. وقد خلص إلى عدم ضرورة التقرير عن الأصول ذات الأجل الطويل ضمن مجموعة منفصلة للأصول. وعلى الرغم من ذلك، فان هذا المعيار يسمح للجهات باختيار الاعتراف بمعظم التبرعات التي تأتي في صورة أصول طويلة الأجل على أنها إيرادات مقيدة بصفة مؤقتة تخضع لقيد الزمن والتقرير عن رفع تلك القيود على مدار الحياة الإنتاجية للأصول. ويوفر هذا التقرير الاختياري وسيلة لتجنب سوء الفهم المحتمل.

١٤- تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح، تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين:

قد تقوم المنشأة بتلقي موارد داخلة لا تخصها؛ ففي بعض الحالات – فعلى سبيل المثال– تؤدي المنشأة مهمة الوكيل (وليس الوصيّ أو القيم الإداري) عند تلقيها للموارد. فطبقاً للمعيار البريطاني، تعد الجمعيات الخيرية مُلْزَمة قانوناً بتسليم تلك الموارد إلى طرف ثالث، ولا تعد مفوضة باستخدامها. في مثل هذه الحالات، تعد المعاملة قانونياً عملية تحويل موارد من الطرف

الأصلي (الأصيل) إلى طرف ثالث محدد (مستفيد). فإذا احتفظ الطرف الأصلي بالمسؤولية القانونية عن ضمان الاستخدام الخيري للأموال؛ فلا يجب على المنشأة الوسيطة الاعتراف بالموارد في قائمة الأنشطة أو قائمة المركز المالي . وعلى الرغم من ذلك، وطبقاً للمعيار البريطاني، فإنه يجب الاعتراف بالموارد الداخلة على أنها تبرعات، في بعض الحالات التي يكون للجمعية الخيرية الوسيطة سلطة استخدام الموارد قبل تحويلها إلى طرف ثالث، حيث تقوم الجمعية بمهمة الطرف الأصيل، ويكون من سلطتها الاستخدام الخيري لتلك الموارد. إذ أنه في بعض الحالات يمنح مجلس إدارة المنشأة الوسيطة صلاحيات استخدام موارد المنحة أو تحديد كيفية استخدام الطرف الثالث للمنحة أو كليهما.

أما بالنسبة للمعايير الأمريكية، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المعيار الموسوم بالرقم ١١٦ المعنون بـــ : (المحاسبة عن التبرعات المستلمة والتبرعات المقدمة) في يونيه ١٩٩٣م بناء على طلب العديد من المؤسسات الاجتماعية وأطراف أخرى ذات العلاقة. وقد قرر المجلس تقديم تفسير للفقرة ذات الرقم ٤ من هذا المعيار لتحديد ماهية تحويل الأصول من متبرع إلى منشأة غير هادفة للربح ومدى كونه تبرعاً في إحدى الحالتين: (أ) أمر المتبرع المنشأة بتوزيع الأصول المحولة، أو عائد استثمارها، أو كليهما إلى مستفيد محدد. (ب) إذا منح المتبرع المنشأة سلطة التصرف لإعادة توجيه استخدام الأصول المحولة بعيدا عن المستفيد المحدد. وفي ديسمبر ١٩٩٥ أصدر المجلس مذكرة إيضاحية للتفسير المقترح بعنوان (*تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تعمل على أنها وكيل، أو وصي، أو وسيط*). وفي سبتمبر ١٩٩٦ أصدر المجلس مذكرة تفسيرية بالرقم ٤٢ (*المحاسبة عن تحويلات الأصول لمنشآت غير هادفة للربح تمتلك سلطة مطلقة*) وذلك في إطار أكثر تحديداً مما هو عليه في المذكرة الإيضاحية. توضح المذكرة التفسيرية ذات الرقم ٤٢ أن المنشأة التي تتلقى أصولاً تعمل على أنها متبرع لها بدلا من كونها وكيلاً، أو وصياً، أو وسيطاً، في حال تحديد المتبرع لمستفيد (أو لمستفيدين) غير تابع (مستقل عن المتبرع) ومنحه المنشأة المستلمة صراحة سلطة مطلقة تتضمن صلاحية لإعادة توجيه استخدام الأصول بعيداً عن المستفيدين أو المستفيد المحدد. تزامنا مع إصدار مجلس معايير المحاسبة المالية المذكرة التفسيرية ذات الرقم ٤٢ وافق المجلس على الأخذ في الحسبان ثلاث حالات في المرحلة الثانية من المشروع هي: (أ) المحاسبة في حال المنشأة المستلمة التي لا تمنح سلطة مطلقة، (ب) المحاسبة

من منظور المستفيد في حال تحويل المتبرع أصولاً يجب تحويلها إلى مستفيد محدد أو استخدامها لحساب ومصلحة المستفيد. (ج) المحاسبة عن التحويلات التي يكون فيها كل من المستفيد ومقدم المورد من المجموعة نفسها (غير مستقلين).

وفيما يلي مناقشة لطبيعة المنشآت المستلمة للموارد، وأثر بعض الاشتراطات على مقدرة المنشأة في الاعتراف بتلك الموارد على أنها إيرادات تبرعات تظهر في قوائمها المالية.

١٤-١ المنشآت المستلمة:

١٤-١-١ الوسيط:

طبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١٣٦ الصادر عن FASB في ١٩٩٩ بعنوان (*تحويلات الأصول على أنها تبرعات لمنشأة غير هادفة للربح تنميها وتحتفظ بها لمصلحة الآخرين*)، يشمل الاستخدام العام لمصطلح **الوسيط** مدى واسعاً من الحالات التي تتوسط فيها المنشأة بين اثنين أو أكثر من الأطراف. ففي بعض تلك الحالات قد تكون المنشأة متبرعاً لها (عندما تتلقى المنشأة التبرع) وقد تكون متبرع (عندما تقدم التبرع إلى مستفيد)، وفي بعض الحالات قد لا تتلقى المنشأة أو تقدم تبرعات ولكنها قد تقوم بمهمة الوسيط، أو الوكيل، أو الوصي بين المتبرع والمتبرع له. ولا يمنع كون المنشأة غير الهادفة للربح وسيطة من المحاسبة عن الأصول التي تتلقاها، وتحويلات الأصول التي تقدمها على أنها تبرع، وذلك في حال كونها متبرعاً أو متبرعاً لها. وعلى الرغم من ذلك، لا يعد الوسيط متبرعاً أو متبرعاً له في حال قيام المنشأة بتسهيل تحويل الأصول فحسب؛ ولكنها لا تتلقى أو تقدم تبرع.

١٤-١-٢ الوكيل والوصي:

يحدد المتبرع المستفيد بإحدى الوسائل التالية: (أ) بالاسم ، (ب) بتحديد كل الوحدات التي تفي بالمعيار الذي يحدده المتبرع. (ج) من خلال الأحداث المحيطة بعملية التحويل، والتي تحدد بوضوح شخصية المستفيد مثل استجابة المتبرع لطلب من المنشأة التي تقوم بتنمية أصول للمستفيد؛ إذ تنص

الفقرة (٣) من المعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦ على أن "مستلم الأصول وكيلاً أو وصياً في حال عدم صلاحيته في تحديد كيفية استخدام الأصول المحولة".

وفي المقابل، فإنه طبقاً المعيار الأمريكي ذي الرقم ١٣٦، يكون للمنشأة حق الاعتراف بالتبرع المستلم، وذلك إذا كانت تستطيع اختيار المستفيدين من الأصول. حيث توضح الفقرة ذات الرقم ١٠٣ من المعيار بأنه يتحقق في "حال قيام مقدم المورد بتفويض متلقي المورد بإنشاء، وتحديد، وتنفيذ برامج لتوزيع نقدية، أو سلع، أو خدمات على المنتفعين". وتنص الفقرة ذات الرقم ١٠٣ على أن متلقي المورد، يقوم بتلقي وتقديم تبرعات. وهكذا إذا استخدم المتبرع تعميماً واسعاً لوصف المستفيدين، أو حدد نطاقاً معيناً، مثل أصناف المستفيدين من الزكاة، أو ضحايا الفيضانات، أو الأفراد بدون مأوى، أو المراهقين، أو الأطفال؛ فإنه يكون لدى المنشأة المستلمة القدرة على اختيار المستفيدين من الموارد، وفي تلك الحالة تعد المنشأة متبرعاً لها.

وبالمثل يكون لدى المنشأة المستلمة القدرة على اختيار المستفيدين في حال كون العبارة التي يستخدمها المتبرع أو ممثلي المنشأة المستلمة لا تؤدي إلى الاعتقاد بقدرة المتبرع على توجيه التبرع إلى مستفيد محدد. فمثلا قد تطلب المنشأة المستلمة من المتبرع توضيح المنشأة التي تقدم خدمات مميزة يحتاجها المجتمع وتخبر المتبرع بأن هذه المعلومات سوف تؤخذ في الحسبان من جانب لجنة التخصيص عندما تقوم بالتوزيع على منشآت المجتمع. ففي حال نقل هذا الطلب بطريقة تجعل المتبرع يصل إلى استنتاج مقبول بأن مهمته تقتصر على اقتراح مجالات التخصيص، فإن المنشأة المستلمة يكون لها حرية اختيار المستفيد من الموارد. وفي المقابل، إذا تم نقل الطلب بطريقة تجعل المتبرع يتوقع بدرجة معقول من الثقة بأن التبرع سوف يستخدم لمصلحته أو سوف يحول إلى المستفيد المحدد؛ فإن المنشأة المستلمة ليس لديها حرية اختيار المستفيد، ما لم يمنح المتبرع صراحة سلطة التصرف للمنشأة. إذ نصت الفقرة ذات الرقم ٢ من المذكرة التفسيرية ذات الرقم ٤٢ على أن "المنشأة

المستلمة التي يوجهها مقدم المورد في توزيع الأصول المحولة إلى طرف ثالث مستفيد؛ تعمل على أنها متبرع ومتبرع له في حال منح مقدم المورد المنشأة المستلمة صراحة سلطة إعادة توجيه استخدام الأصول المحولة إلى مستفيد أخر".

١٤-١-٣ استيفاء تعريف الالتزام:

حتى يعد اتفاق تحويل الأصول إلى المستفيد المحدد من جانب المتبرع، التزاماً من جانب المنشأة المستلمة؛ يجب أن يكون ملزماً للمنشأة المستلمة، بما لا يسمح لها بحرية اختيار تجنب التضحية بالأصول في المستقبل دون التعرض للمساءلة. حيث ينص بيان المفاهيم الأمريكي ذو الرقم ٦ على أن "الالتزامات تعد تضحية مستقبلية محتملة بمنافع مستقبلية تنشأ نتيجة تكليفات قائمة على منشأة معينة بتحويل أصول أو تقديم خدمات للجهات الأخرى نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية".

وقد خلص المعيار إلى أنه في حال قبول المنشأة المستلمة أصولاً من المتبرع وموافقتها على استخدامها لمصلحة أو تحويلها إلى مستفيد محدد من جانب المتبرع؛ فإن المنشأة المستلمة تتحمل تكليفاً يستوفي تعريف الالتزام، ما لم يمنحها المتبرع صراحة سلطة للتصرف، اذ يعتمد المتبرع على تعهدات من قبل المنشأة المستلمة بتنفيذ واجباتها عند استحقاقها أو في الوقت الذي يحدده المتبرع، ومن ثم فإنه إذا تفهم المتبرع أن المنشأة المستلمة سوف تحول الأصول المتبرع بها إلى المستفيد المحد؛، فإن هذا المستفيد، وليست المنشأة المستلمة؛ هو من تلقي التبرع.

كما خلص أيضا إلى أن الوعود المقدمة إلى المتبرع بتحويل أصول إلى مستفيد محدد تختلف عن تلك التي تقدم عند قبول التبرعات؛ مثل الوعود باستخدام الأصول في برنامج معين أو لشراء أصل ثابت. ففي النوع الثاني من الوعود (قيد مفروض من قبل المتبرع) تمثل مسؤولية قائمة على الثقة، إذ لا تخلق المسؤولية القائمة على الثقة لاستخدام الأصول في توفير خدمات للمستفيدين؛ التزاماً على المنشأة بدفع نقدية، أو

تحويل أصول أخرى، أو تقديم خدمات إلى واحد أو أكثر من الدائنين (بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦).

١٤-١-٤ استيفاء تعريف الأصل:

للاعتراف بالأصل المستلم من المتبرع على أنه أصل للمنشأة المستلمة؛ فإنه يجب أن يوفر منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المستلمة، يمكنها التحكم بها. لهذا نص بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦ على أن "الأصول تعد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها أو التحكم فيها من خلال منشأة معينة نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية".

وخلص إلى ضرورة اعتراف المنشأة المستلمة بالأصل؛ بسبب قدرتها على الحصول على الأصول المحولة لها والتحكم بمنافعها الاقتصادية ولو كان ذلك مؤقتاً. وتعترف المنشأة المستلمة بالأصل لأنه إلى أن يتم تحويل النقدية إلى المستفيد؛ فإنها يمكنها استثمار النقدية المستلمة، أو استخدامها في سداد التزامات أخرى أو في شراء سلع وخدمات أو استخدامها في أغراضها الخاصة. وينطبق هذا على معظم الأصول النقدية المستلمة التي يمكن استخدامها مؤقتا من جانب المنشأة المستلمة في أغراضها الخاصة. لذلك يجب الاعتراف بتلك الأصول المالية في القوائم المالية مع الالتزام بتحويل الأصول إلى المستفيد المحدد.

وعلى الرغم من ذلك؛ فإن طبيعة الأصول غير النقدية (مثل الأراضي، أو استخدام التسهيلات والمنافع، أو المواد، أو الإمدادات، أو الأصول غير الملموسة أو الخدمات) غالبا ما تحد من قدرة الوسيط أو الوكيل في استخدامها في تحقيق أغراضها الخاصة قبل تحويلها إلى المستفيد؛ إذ تمنع مسؤولية الوكيل أو الوسيط القائمة على الثقة، من استخدام الأصول التي تستهلك (تستنفد) أو تنخفض قيمتها عند استخدامها. بالاضافة إلى ذلك، فإن الوكيل أو الوسيط يلتزم بتسليم الأصول غير النقدية نفسها التي استلمها من المتبرع للمستفيد. ومن ثم فإن أي تغير يطرأ على قيمة تلك الأصول خلال فترة الاحتفاظ بها سوف يصبح حقاً شرعياً للمستفيد.

ينص المعيار على السماح للمنشأة المستلمة بالاعتراف بالأصول غير النقدية والالتزام بتحويل تلك الأصول غير النقدية إلى مستفيد محدد ولكنه لا يطالبها بذلك. إذ قد تؤدي المطالبة بالاعتراف بجميع الأصول غير النقدية إلى إدراج عناصر في قائمة المركز المالي لا تفي بتعريف الأصل كما جاء ببيان المفاهيم ذي الرقم ٦.

لقد أُخذ في الحسبان مدى إمكانية اعتراف المنشأة المستلمة، والتي تعد وصايا طبقاً لاتفاق وصاية خيري، بأصل الوديعة والتزامها ، ولكن طبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١٣٦، لا يجب وضع معايير للمحاسبة عن الأوصياء. وقد حدد المعيار سببين لهذا القرار؛ أولهما: عدم أمتلاك المنشأة المستلمة للأصل إذ هي تعد وصياً؛ لأن قدرتها على الحصول على بعض المنافع الاقتصادية غالبا ما تكون محدودة ومقيدة إلى حد كبير من خلال اتفاقية الوصاية، فعلى سبيل المثال فقد جرت العادة بمطالبة اتفاقية الوصاية بتقييم مستقل لممتلكات الوديعة، وتحدد الاستثمارات المسموح بها، وتصف كيفية توزيع استثمارات العائد وآليته. ثانيهما: تختلف متطلبات التقارير المالية للأوصياء مثل البنوك عن تلك المرتبطة بالأوصياء مثل المنشآت غير الهادفة للربح، وتحديداً، فيما يتعلق بإدراج الأوصياء للأصول والالتزامات المتعلقة بالوصاية في قوائمهم المالية الخاصة بهم؛ فقد طالب المعيار الأمريكي بمشروع مستقل للقوائم المالية الموحدة يوفر دليلاً إرشادياً الوقت الذي يجب على الأوصياء إدراج الأصول والالتزامات الخاصة بالوصاية في قوائمهم المالية الموحدة.

١٤-١-٥ تحويلات يمنح المتبرع خلالها المنشأة سلطة التصرف (التغيير):

خلص المعيار إلى أن المنشأة التي تتلقى أصولاً يكون لديها الحرية الكافية للاعتراف بالتبرع المستلم، عند قدرتها على اختيار المستفيد من الأصول. فعلى سبيل المثال إذا طلب المتبرع من المنشأة المستلمة استخدام الأصل في مجال معين؛ فإن للمنشأة المستلمة حرية اختيار مستفيد محدد، ومن

ثم تعد أنها قد تلقت تبرع. وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، تستطيع المنشأة المستلمة اختيار المستفيد عند منح المتبرع المنشأة المستلمة سلطة التصرف صراحة، أي منحها سلطة تجاوز تعليمات المتبرع دون الحصول على موافقته.

قد تمنح المنشأة المستلمة سلطة توجيه الأصول المحولة لها من خلال آليات مختلفة بما في ذلك منحها صلاحية وضع شروط للاختيار من بين النماذج التي يقدمها المتبرع، فمثلا قد يكون لدى المنشأة غير الهادفة للربح سلطة إعادة توجيه استخدام الأصول المحول إليها من خلال الإشارة الواضحة إلى سلطة التصرف، الممنوحة لها من المتبرعين، والواردة بتعليمات التبرع المكتوبة.

وينص المعيار الأمريكي ذو الرقم ١٣٦، على أنه يجب قيام المنشأة، التي تُمنح صراحة سلطة توجيه استخدام الأصول المحولة في أغراضها الخاصة من تاريخ تلقي الأصول؛ الاعتراف بالأصل وما يتعلق به من إيراد تبرعات.

١٤-٢ المستفيدون:

لقد أخذ في الحسبان ضرورة الاعتراف بحقوق المستفيد في الأصول المحولة إلى منشأة مستلمة على أنها أصل من قبل المستفيد. وطبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١٣٦، فإنه يجب الاعتراف بتلك الحقوق على أنها أصل، في حال عدم منح المنشأة المستلمة صراحة سلطة التصرف. وفي هذه الحال، فإن تعهدات المنشأة المستلمة للمتبرع بتحويل الأصول إلى مستفيد محدد، يعد دليلاً على تحقيق منافع محتملة مستقبلية للمستفيد.

وفي مقابل ذلك، فإنه في حال منح المنشأة المستلمة صراحة سلطة التصرف، فإن المستفيد المحدد لا يمتلك الحقوق التي تفي بمتطلبات الاعتراف بالأصل في القوائم المالية؛ لأن سلطة التصرف تشير إلى وجود قدرة للمنشأة على إحلال مستفيد آخر، أو طرف آخر ذي علاقة، بدون موافقة المتبرع. ومن ثم يعد المستفيد المحدد غير قادر على التحكم في وصوله أو وصول الآخرين من خلاله للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة. كما لا يوجد حدث تحقق في الماضي يعطي الحق للمستفيد في وعد من المنشأة المستلمة

بتسليم الأصول المحولة إلى المستفيد المحدد؛ ومن ثم فإن التوزيعات المحتملة في المستقبل للمستفيد المحدد من الأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة لا تفي بتعريف الأصل.

١٤-٣ العلاقة بين مقدم المورد، المنشأة المسلمة، والمستفيد:

١٤-٣-١ العلاقة بين مقدم المورد والمنشأة المستلمة:

عند قيام مقدم المورد بتحويل أصول إلى منشأة مستلمة، ومراقبة وتوجيه المنشأة، لضمان تحويل الأصول إلى مستفيد محدد؛ فإن لمقدم المورد ومن خلال فاعلية مراقبته للمنشأة المستلمة، القدرة على إلغاء التحويل، أو إحلال مستفيد آخر، أو غرض آخر للأصول المحولة. ونظرا لدوام مراقبة مقدم المورد للأصول المحولة؛ فإن ما يقدمه من أصول لا يعد تبرعاً. وقد خلص إلى أنه في ظل خضوع الأصول المحولة لرقابة مقدم المورد، فإنه يجب التقرير عن هذه المعاملة على أنها أصل من قبل مقدم المورد، والتزام من قبل المنشأة المستلمة (من مثل منحة قابلة للرد).

١٤-٣-٢ العلاقة بين مقدم المورد والمستفيد:

طبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١٣٦، عند كون مقدم المورد والمستفيد المحدد شخصاً واحداً أو كانوا توابع (غير مستقلين) (كما هو محدد في البيان الأمريكي الموسوم بالرقم ٥٧، (*الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة*)، في الفقرة ذات الرقم ٢٤ (أ)) فإن تحويل الأصول إلى المنشأة المستلمة، سوف يختلف عنه في حال كون مقدم المورد والمستفيد مستقلين. أما في حال كون مقدم المورد والمستفيد غير مستقلين؛ فإن مقدم المورد لا يحصل على منفعة اقتصادية من الأصول المحولة، ويكون قد قام بتقديم تبرع. وفي حال كون مقدم المورد والمستفيد المحدد شخصاً واحداً أو كانوا توابع (غير مستقلين)، فإنه يحصل على منفعة اقتصادية من الأصول المحولة. ونظراً لكون تحويل الأصول عملية غير تبادلية، فإنه لم يتم تقديم تبرع من قبل مقدم المورد ولم يستلم تبرعاً من قبل المستفيد. وقد خلص إلى ضرورة التقرير عن التحويل على أنها مبادلة أصل بأصل أخر،

من قبل مقدم المورد، وعلى أنها أصل والتزام من جانب المنشأة المستلمة، أو تعامل في حقوق الملكية من قبل كلا الوحدتين.
وعند قيام مقدم المورد بتحويل أصول إلى منشأة مستلمة، وعين بنفسه أو أحد تابعيه مستفيداً؛ فإنه يفترض حدوث تحويل تبادلي، ومن ثم لا توجد عملية تبرع، وذلك حتى في ظل منح مقدم المورد صراحة المنشأة المستلمة سلطة التصرف. فعند حدوث عملية التحويل؛ يتوقع مقدم المورد تلقي توزيعات مستقبلية، بسبب تعيينه نفسه، أو أحد تابعيه على أنه مستفيد، وبقبول المنشأة المستلمة التحويل؛ فإنها تقر بأن إجراء هذه التوزيعات إلى مقدم المورد، أو أحد تابعيه، يتوافق رسالة المنشأة المستلمة ويمكن من إنجازها. وعلى الرغم من ذلك؛ فإن قيمة التوزيعات المستقبلية، لا تعادل قيمة الأصول المحولة؛ لأن مقدم المورد، قد يحرم من التوزيعات نتيجة لمنحة سلطة التصرف. وفي حال كون القيم المتبادلة غير متعادلة، يعد التحويل في جزء منه، عملية تبرع.

١٥- أمثلة تطبيقية لهذا المعيار على مواقف عملية:

١٥-١ يوفر هذا الجزء دراسة إضافية وأمثلة توضح كيفية تطبيق هذا البيان على بعض الحالات العملية.

١٥-٢ النطاق والتعريف:

١٥-٢-١ قد تبدو بعض التحويلات التبادلية للأصول كما لو كانت تبرعات، وذلك عند اعتبار الخدمات أو الأصول الأخرى المقدمة في المقابل، تضحية بقيمة ضئيلة، وأن عمليات المبادلة تتوافق مع رسالة المنشأة المستفيدة. بالإضافة إلى ذلك، قد تبدو إحدى المعاملات في جزء منها عملية تبادل وفي جزء منها عملية تبرع. ولذلك يعد إجراء تقييم دقيق لخصائص المعاملة، من منظور كل من مقدم المورد ومتلقيه، أمراً ضرورياً؛ للتحقق من حدوث عملية تبرع. يوضح المثال رقم (١) و (٢) الحاجة لتقييم الحقائق والظروف والقرائن وثيقة الصلة بهدف التمييز بين استلام الموارد من خلال عملية مبادلة واستلام الموارد من خلال عملية تبرع.

١٥-٢-٢ قد يبدو تحويل الموارد عملية تبرع عند استعانة المتبرع بوكيل، أو وصي، أو وسيط لتحويل الأصول إلى المتبرع له. ولا يعد تلقي الموارد من قبل الوكيل، أو الوصي، أو الوسيط عملية تلقي تبرعات من منظورهم. أن تقديم الموارد لهم باعتبارهم إما وكلاء، أو أوصياء، أو وسطاء للمتبرع لا تعد عملية تقديم تبرعات من قبلهم. وبالمثل، لا تعتبر التبرعات والتي في شكل خدمات (وقت، أو مهارات، أو خبرات) والتي تتم بين المتبرع والمتبرع له والمتاحة من قبل وسيط تبرعات مستلمة، أو مقدمة من قبل الوسيط. توضح الأمثلة ٣-٥ الحاجة لتقييم الحقائق والظروف والقرائن ذات الصلة الوثيقة بهدف التمييز بين تلقي الموارد على أنه متبرع له، وتلقي الموارد على أنه وكيل، أو وصي، أو منشأة وسيطة.

١٥-٢-٣ المثال رقم (١) – تلقي الموارد من خلال عملية تبادلية.

١٥-٢-٣-١ تقوم جامعة الملك سعود بإجراء أبحاث بشكل منتظم، بهدف اكتشاف وسائل فعالة لمعالجة السرطان؛ وعادة ما تتلقى تبرعات لدعم جهودها. وفي سبيل ذلك تتلقى الجامعة موارد من إحدى شركات الأدوية لتمويل تكاليف الاختبارات الطبية لعقار تجريبي لعلاج السرطان المطور. وضعت شركة الأدوية مسودة اتفاق حول تفاصيل عمليات الاختبار، تشمل عدد المشاركين الذين سيشملهم الاختبار، الجرعات التي سيتم تجهيزها، ومعدل تكرار فحوصات المتابعة وطبيعتها. وقد طلبت شركة الأدوية تقريراً تفصيلياً لمخرجات الاختبار خلال شهرين، يوضح نتائج الاختبار. ونظراً إلى أن لنتائج الاختبار الطبي قيمة تجارية محتملة من منظور شركة الأدوية، فإنه لا يعد تلقي الموارد تبرعاً من منظور الجامعة، ولا يعد تقديم الموارد عملية تقديم تبرعات من منظور شركة الأدوية.

١٥-٢-٤ المثال رقم (٢) – تلقي الموارد التي يكون في جزء منها عملية تبادلية، وفي جزئها الآخر عملية تبرع.

١٥-٢-٤-١تلقت إحدى الجمعيات الخيرية مبلغ ١٠٠،٠٠٠ ريال وديعة من أحد المتبرعين، في ظل اتفاق وديعة خيرية يجعل من الجمعية الخيرية وصياً، وفي الوقت نفسه مستفيداً من بقية مبلغ الوديعة كمتبرع له. وتتطلب شروط اتفاق الوصاية قيام الجمعية، بوصفها وصياً، باستثمار أصول الوديعة، وسداد مبلغ ٥٠٠٠ ريال كل سنة لمستفيد محدد بعينه من قبل المتبرع من الدخل السنوي للوديعة، وذلك على مدار حياة المستفيد؛ وعند وفاة المستفيد، تستطيع الجمعية الخيرية استخدام الحصة الباقية من الوديعة في أي غرض يتوافق مع رسالتها.

١٥-٢-٤-٢ يعتبر التحويل في جزء منه معاملة تبادلية (اتفاق على القيام بمدفوعات سنوية للمستفيد على مدار حياته) وفي جزء منه عملية تبرع. تتمثل التبرعات التي تلقتها الجمعية الخيرية في حقها في استلام الحصة المتبقية من الوديعة. ويمثل مبلغ التبرعات المستلمة من قبل الجمعية الخيرية القيمة العادلة لأصول الوديعة (١٠٠٠٠٠ ريال محولة) مخصوماً منها القيمة العادلة للمدفوعات السنوية المتوقع سدادها (القيمة الحالية لمبلغ ٥٠٠٠ ريال تدفع سنوياً على مدار العمر المتوقع للمستفيد). وبسبب وجوب قيام الجمعية الخيرية باستثمار الأصول المتبرع بها إلى حين وفاة المستفيد، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج من هذا النوع من التبرعات على أنه إيراد مقيد ، ويجب تمييزه عن التبرعات التي تعد إما غير مقيدة، أو إيراد الوقف. تعد وفاة المستفيد محدداً لتوقيت إسقاط الالتزام بالمدفوعات السنوية من الدخل السنوي

للوديعة وكذلك محدداً لتوقيت تحرير الوديعة والرفع الفعلي لكل القيود المفروضة على صافي أصول الجمعية الخيرية. وفي حال نصت شروط الاتفاق على أنه في حال وفاة المستفيد يجب على الجمعية الخيرية استخدام الحصة المتبقية من الوديعة في تأسيس وقف دائم، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد على أنه إيراد وقف وليس إيراداً مقيد.

١٥-٢-٥ المثال رقم (٣) – تلقي الموارد بوصف المتلقي وكيلاً وليس متبرعاً له.

١٥-٢-٥-١ تسلمت الهيئة العليا لاغاثة سورية إمدادات إغاثة من أحد المواطنين في ظل تعليمات بتقديم الإمدادات إلى طرف ثالث، يمثل منتفعين يحددهم المتبرع. قبلت المنشأة تحمل مسؤولية تسليم تلك الإمدادات ووجود مصلحة مشتركة في استيفاء احتياجات المجموعة نفسها من المنتفعين. لا تمتلك الهيئة صلاحية تحديد الأطراف التي يمكن مدها بالمساعدة والعون؛ لهذا يجب أن تتبع تعليمات المتبرع بخصوص تسليم الموارد للمنتفعين المحددين بواسطته. ومن ثم لا يعد تلقي الهيئة لتلك الموارد تبرعات مستلمة، كما لا يعد تسليم تلك الموارد للمنتفعين تبرعات مقدمة من قبل المنشأة. وعوضاً عن ذلك، فإن تلك الموارد تعد تبرعاً من قبل المتبرع كما تعد تبرعاً مستلماً من قبل المنتفعين.

١٥-٢-٦ المثال رقم (٤) – الوساطة بين المتبرع والمتبرع له.

١٥-٢-٦-١ لدي إحدى المنشآت الخيرية قائمة من المحامين ومكاتب المحاماة، الذين يقومون بمد الجمعيات الخيرية وبعض الأفراد بالخدمات بدون مقابل. تشجع المنشأة الأفراد الذين هم في

حاجة لخدمات قانونية مجانية الاتصال بالمنشأة لإحالتهم للمحامين الذين قد يكون لديهم رغبة في خدمتهم. ونظراً إلى أن القرار المتعلق بمدى خدمة فرد معين من عدمه، يتوقف على المحامين. لهذا فإن المنشأة تتصرف بوصفها وسيطاً فحسب، وذلك في قيامها بالجمع بين الراغب في التبرع والمتبرع له؛ ولهذا لا تعد الخدمات القانونية تبرعات مقدمة من قبل المنشأة.

١٥-٢-٧ المثال رقم (٥) – الوساطة بين الحكومة والمنتفعين.

١٥-٢-٧-١ توفر إحدى المستشفيات خدمات الرعاية الصحية للمرضى المستفيدين من برنامج الإعانة الصحية الحكومي للفقراء. ويحدد البرنامج مجموعة من المتطلبات الإدارية والفنية تشمل مشاركة مقدم الرعاية الصحية (الحكومة)، وآليات السداد، والأفراد المستحقين للخدمة، وآليات توفير الخدمة. تعد مدفوعات الإعانات الصحية للفقراء، والمقدمة للمستشفى من قبل الحكومة لمصلحة المنتفعين من البرنامج، مدفوعات من طرف ثالث تستخدم في توفير الخدمة للمرضى. حيث تقوم المستشفى بتوفير خدمات الرعاية الصحية للمرضى مقابل رسوم – معاملة تبادلية – وتتصرف كوسيط بين الحكومة (مقدم الإعانة الصحية) والمستحقين من المنتفعين؛ لهذا لا تعد مدفوعات الإعانات الصحية تبرعات مقدمة للمستشفى.

١٥-٣ التبرعات المستلمة:

١٥-٣-١ يتم تلقي التبرعات على أشكال متعددة؛ وغالبا ما يكون البند المتبرع به على شكل أصل، ولكنه أيضا قد يكون على شكل إسقاط التزام. تشمل أنواع الأصول المتبرع بها بوجه عام

النقدية، أو أوراقاً مالية متداولة، أو أراضي، أو مباني، أو استخدام للتسهيلات أو المنافع العامة، والمواد، أو السلع والخدمات الأخرى، والتعهدات غير المشروطة بتقديم تلك البنود في المستقبل. ويتطلب هذا المعيار من المنشآت التي تتلقى التبرعات، الاعتراف بالقيمة العادلة للأصول المستلمة. كما يجب الاعتراف بالخدمات المتبرع بها، والتي تستوفي أحد الشروط الواردة بالمعيار؛ ولا يجب الاعتراف بالخدمات المتبرع بها، والتي لا تستوفي أياً من تلك الشروط. توضح الأمثلة ٦ إلى ١٤ تطبيقات عملية لمبادئ الإثبات والقياس الواردة بهذا المعيار.

١٥-٣-٢ المثال رقم (٦) – التبرعات بممتلكات عقارية.

١٥-٣-٢-١ تلقت إحدى المؤسسات الخيرية مبنى (يشمل الأرض المقام عليها المبنى) على أنه تبرع من إحدى الشركات السعودية، وذلك في ظل اتفاق على استخدام المبنى ليكون مركزاً للتعليم والتدريب لأعضاء المؤسسة، أو في أي غرض يتوافق مع رسالة المؤسسة، إذ أن تعليم وتدريب أعضائها يعد نشاطاً هاماً في تحقيق رسالتها.

١٥-٣-٢-٢ يجب أن تعترف المؤسسة الخيرية بالعقار المتبرع بها أنه أصل، وإيراد، ويتم قياس قيمة العقار بقيمته العادلة. ويمكن الحصول على المعلومات الضرورية لتقدير القيمة العادلة للعقار من مصادر مختلفة؛ منها (أ) المبالغ المدفوعة مقابل شراء العقارات المماثلة في الموقع نفسه. (ب) تقديرات القيمة السوقية للعقار من قبل المثمنين، أو سماسرة العقارات العاملين الموقع نفسه. (ج) تقدير القيمة العادلة للعقار من قبل القائمين بتقييم العقارات. (د) تقديرات تكلفة الإحلال للعقار. ويعد ذلك التبرع إيراداً غير مقيداً، إذ يمكن استخدام الأصول المتبرع بها في أي غرض، كما أنه ليس لدى المؤسسة الخيرية

سياسة لتطبيق قيود الزمن على التبرعات، التي على شكل أصول طويلة الأجل.

١٥-٣-٣ المثال رقم (٧) – التبرعات بالمنافع العامة.

١٥-٣-٣-١ تدير إحدى المؤسسات الخيرية أعمالها من خلال مبنى تمتلكه في المدينة. وتقوم شركة الكهرباء بالتبرع لها بالكهرباء بشكل مستمر؛ في ظل حق المتبرع في إلغاء التبرع.

١٥-٣-٣-٢ يعد تزامن استلام الكهرباء واستخدامه، أو المنافع العامة الأخرى المماثلة شكلاً من أشكال الأصول المتبرع بها، وليست خدمات متبرع بها؛ لهذا فإنه يجب على المؤسسة الخيرية الاعتراف بالقيمة العادلة للكهرباء المتبرع بها على أنه إيراد ومصروف في الفترة نفسها، التي تم استلامها واستخدامها خلالها. كما يجب على المؤسسة الخيرية تقدير القيمة العادلة للكهرباء المستلمة من خلال استخدام فئة السعر، الذي يتحمله المستهلك في العادة عن الكهرباء، المستخدمة في استخدامات مماثلة.

١٥-٣-٤ المثال رقم (٨)– التبرع بمنح حق استخدام الممتلكات العقارية.

١٥-٣-٤-١ تلقت إحدى الجمعيات الخيرية حق الاستغلال المجاني لمساحة ٣،٠٠٠ متر مربع ليكون مركزاً رئيسياً مقدماً من شركة محلية. وكشفت الشركة المحلية للجمعية الخيرية عن نيتها الاستمرار في توفير المساحة المخصصة لها؛ طالما كانت شاغرة، وغير مستغلة من قبل الشركة. و على الرغم من توقعها إمكانية إعطاء الجمعية إشعاراً قبل ٣٠ يوماً من طلب الإخلاء؛ فإنها قد تتوقف عن توفير تلك المساحة للجمعية في أي وقت. تؤجر الشركة المحلية مساحة مماثلة مقابل ٢٤٠ ريالاً إلى ١٦٠ ريالاً لكل متر مربع سنوياً، وهو يمثل المعدل السائد في السوق لمساحة المركز الرئيسي في تلك

المنطقة. قررت الجمعية الخيرية قبول التبرع بالاستغلال المجاني لمساحة المركز الرئيسي ، في إدارة الأنشطة الإدارية المركزية بشكل يومي.

١٥-٣-٤-٢ يعد تزامن استلام التسهيلات واستخدامها شكلاً من أشكال الأصول المتبرع بها؛ لهذا يجب على الجمعية الخيرية الاعتراف بالقيمة العادلة للاستغلال المتبرع به للتسهيلات على أنه إيراد ومصروف في الفترة نفسها التي تم استلامها واستغلالها خلالها.

١٥-٣-٤-٣ عند تعهد الشركة المحلية صراحة، وبشكل غير مشروط، منح حق استغلال التسهيلات لفترة زمنية معينة (على سبيل المثال، لمدة ٥ سنوات)، يعد التعهد تعهداً غير مشروط بتقديم تبرعات. وفي تلك الحالة؛ تعترف الجمعية الخيرية باستلام التعهد غير المشروط على أنه إيراد مستحق، وإيراد مقيد بقيمته العادلة. كما سيعترف المتبرع بالتعهد غير المشروط عند تقديمه على أنه مصروف مستحق ومصروف بقيمته العادلة.

١٥-٣-٥ المثال رقم (٩)- التبرع بالخدمات.

١٥-٣-٥-١ قرر المعهد العلمي بالرياض، إنشاء مبنى على ممتلكاته. وقد حصل على الخطط والرسوم المعمارية اللازمة، كما قام بشراء الخامات، والمواد، والتراخيص المعمارية اللازمة، والتي تقدر بمبلغ إجمالي ٤٠٠,٠٠٠ ريال. وقد تبرعت شركة للبناء والتشييد بالعمالة والمعدات اللازمة. كما تم الحصول على تثمين مستقل للمبنى (بدون الأرض) لأغراض التأمين، فقدرت القيمة العادلة للمبنى بمبلغ ٧٢٥,٠٠٠ ريال.

١٥-٣-٥-٢ يجب على المعهد العلمي الاعتراف بالخدمات المتبرع بها من قبل شركة البناء والتشييد وذلك

لاستيفائها شرط (أ) أن الخدمات المتبرع بها يترتب عنها وجود أو تحسين لأصول غير نقدية؛ أو لشرط (ب) أن الخدمات تتطلب مهارات متخصصة، وتقدم من قبل أفراد يمتلكون تلك المهارات، ومن الطبيعي شراء مثل تلك الخدمات في حال عدم التبرع بها. يمكن قياس التبرعات التي تأتي في شكل خدمات يترتب عنها وجود لأصول غير مالية أو تحسين لها، وذلك بالقيمة العادلة للخدمات المتبرع بها، أو بالقيمة العادلة للأصل، أو بالقيمة العادلة للتحسينات التي طرأت على الأصل نتيجة لتلك الخدمات. في هذا المثال، يمكن تحديد القيمة العادلة للخدمات المستلمة والمتبرع بها من خلال خصم تكلفة الخدمات، والمواد، والتراخيص المشتراة (٤٠٠,٠٠٠ ريال) من القيمة العادلة للأصل الجديد (٧٢٥٠٠٠ ريال) والذي يترتب عنه قيمة للخدمات المستلمة، والمتبرع بها بمبلغ ٣٢٥٠٠٠ ريال. البديل، هو استخدام المبلغ الذي تطلبه في العادة شركة البناء والتشييد عند بيع تلك الخدمات، وذلك إذا كان من الممكن تحديده بسهولة.

١٥-٣-٥-٣ عند عدم تطلب العمالة المطلوبة لمهارات متخصصة، وعند توفيرها من قبل متطوعين؛ فإنه لا يزال من الضروري الاعتراف بتلك الخدمات لاستيفائها الشرط (أ).

١٥-٣-٦ المثال رقم ١٠ – التبرع بالخدمات.

١٥-٣-٦-١ تمثل مرتبات كلية الشريعة أحد المصروفات الرئيسية التي تتحملها الجامعة الإسلامية. ويعمل لدي الجامعة دكاترة ومحاضرين مقابل أجر يتبرعون بجزء من خدماتهم (تقديم الدروس) للجامعة بدون أجر. ويتم تقييم أداء كلا الفئتين العاملتين بالكلية بشكل منتظم ومتماثل؛ مع وجوب استيفاء كلا الفئتين استيفاء المعايير التي

تحددها الجامعة وكلاهما يقومان بتقديم الخدمات بالطريقة نفسها.

١٥-٣-٦-٢ ونظرا إلى أنه يجب على الجامعة الإسلامية الاعتراف بكل من الإيراد، والمصروف المتعلق بالخدمات المتبرع بها، من قبل الأعضاء العاملين، بدون مقابل وذلك بسبب استيفاء التبرع للشرط (ب)، إذ يتطلب التدريس مهارات متخصصة؛ كما أن العلماء يعدون مؤهلين ومدربين على تقديم تلك المهارات؛ ومن الطبيعي أن تقوم الجامعة الإسلامية بالاستعانة بمحاضرين مقابل أجر عند عدم تبرع العلماء بخدماتهم؛ فيمكن للجامعة الاسترشاد بالمرتبات التي تقوم بدفعها لأعضاء هيئة التدريس المؤهلين والعاملين بمقابل، في تحديد القيمة العادلة للخدمات المستلمة.

١٥-٣-٦-٣ وبالمثل عند تلقي الأعضاء العاملين بكلية الشريعة راتباً رمزياً لمساعدتهم في تحمل بعض نفقات المعيشة؛ فإنه ما يزال على الجامعة الإسلامية الاعتراف بكل من الإيراد والمصروف المرتبط بالخدمات المتبرع بها. ويتم قياس التبرعات المستلمة بالقيمة العادلة للخدمات المستلمة، مخصوماً منها مقدار الراتب الرمزي المدفوع.

١٥-٣-٧ المثال رقم (١١)- التبرعات بالخدمات.

١٥-٣-٧-١ يعمل أحد أعضاء مجلس إدارة إحدى المنشآت الخيرية بوصفه محامياً، ومن وقت لأخر، وبناءاً على طلب مجلس الإدارة، يقوم بتقديم نصائح حول أمور تجارية عامة، تشمل أموراً تتعلق بالفرص والتحديات التجارية، وأموراً أخلاقية، وقانونية أخرى. ويقوم بتقديم النصائح القانونية بوصفه عضو بمجلس الإدارة، لا بوصفه محامياً، فتقتصر الآراء التي يقدمها بصفة عامة على الأمور العادية المتكررة.

ويقترح في العادة أن تسعى المنشأة الخيرية للحصول على رأي محاميها في القضايا القانونية المعقدة. كما يقوم كل أعضاء مجلس الإدارة بتقديم خدماتهم بدون مقابل، مع امتلاك معظمهم خبرات متخصصة (على سبيل المثال، مدير تنفيذي، ووزير مفوض، وطبيب نفساني، وأستاذ جامعي، ومحاسب قانوني) مما يجعل استشارة مثل هؤلاء ذات قيمة بالنسبة للمنشأة. ويقوم العضو-المحامي بتقديم خدماته بدون مقابل بوصفه عضو مجلس إدارة في منظمتين خيريتين أخريين.

١٥-٣-٧-٢ لا يجب على المنشأة الخيرية الاعتراف بالخدمات المتبرع بها، التي تتلقاها من العضو-المحامي، أو من أي من الأعضاء الآخرين؛ وذلك بسبب أن تلك الخدمات المتبرع بها، لا تستوفي أياً من الشروط الواردة في المعيار. إذ لا يعد الشرط (أ) وثيق الصلة. كما لا تستوفي خدمات العضو المحامي الشرط (ب) لأن القضايا القانونية المعقدة التي تتطلب مهارات متخصصة من المحامي؛ تتم إحالتها إلى محامي المنشأة، أو بسبب أن الاستشارات التي يقدمها أعضاء مجلس الإدارة في العادة لا يتم شراؤها عند عدم التبرع بها.

١٥-٣-٨ المثال رقم (١٢) – التبرعات بالخدمات.

١٥-٣-٨-١ يوفر المستشفي السعودي الألماني الرعاية الصحية قصيرة الأجل، وخدمات المرضى الخارجيين؛ كما يقدم خدمات الرعاية الصحية طويلة الأجل لكبار السن. ولإنجاز برنامج الرعاية الصحية هذا، نظم المستشفي برنامجاً يمكن من خلاله لطلاب المدارس الثانوية التبرع بحد ادنى يمثل ١٠ ساعات عمل أسبوعيا، من الساعة ٣:٠٠ ظهراً حتى الساعة ٦:٠٠ عصراً، للمستشفى. توجد تكليفات عديدة لهؤلاء

الطلاب، مثل زيارة المرضى والحديث معهم، وتوزيع الكتب والمجلات، والقراءة، ولعب معهم، وأنشطة مماثلة. لا تقوم المستشفى بالدفع مقابل تلك الخدمات أو الخدمات المماثلة. والمستشفى يقبل تلك الخدمات على أنها وسيلة لتحسين جودة الرعاية الصحية المقدمة للمرضى من كبار السن وزيادتها.

١٥-٣-٨-٢ يجب عدم اعتراف المستشفي بالخدمات المتبرع بها، بسبب عدم استيفاء تلك الخدمات المتبرع بها لأي من الشروط الواردة في المعيار؛ إذ لا يعد الشرط (أ) وثيق الصلة. كما أنها لا تستوفي الشرط (ب) بسبب أن الخدمات التي يقدمها الطلاب، لا تتطلب مهارات متخصصة؛ أو لعدم حاجة المستشفى لشراء تلك الخدمات في حال عدم التبرع بها.

١٥-٣-٩ المثال رقم (١٣)- التبرع بالخدمات.

١٥-٣-٩-١ تقوم إحدى الكليات بحملة سنوية؛ لجمع الأموال، بهدف طلب التبرعات من خريجيها. وفي السنوات السابقة، جندت الكلية عدداً من الطلاب المتطوعين بدون مقابل؛ لإجراء اتصالات عبر الهاتف بخريجيها. هذا العام، تبرعت شركة للاتصالات، يرأسها أحد خريجي الكلية، بخدماتها للكلية في ما يتعلق بالحملة السنوية لجمع الأموال من الخريجين. وفي العادة تقوم الشركة بتقديم خدمات الاتصالات للعديد من عملائها مقابل رسوم. وقد قامت الكلية بمد الشركة بقائمة أسماء ١٠,٠٠٠ من خريجيها، والعديد من النسخ المكتوبة؛ مناشدة بطلب التبرعات لقراءتها عبر الهاتف، ونماذج تبرع فارغة؛ لتسجيل ما يُتلقى من وعود بالتبرع.

١٥-٣-٩-٢ لا يجب اعتراف الكلية بالخدمات المتبرع بها من شركة الاتصالات؛ إذ لا يعد الشرط (أ) وثيق الصلة. كما أنه لم يتم استيفاء الشرط

(ب)، بسبب عدم تطلب الخدمات مهارات خاصة أو عدم حاجة الكلية شراء تلك الخدمات عند عدم التبرع بها. ففي العادة تقوم الكلية بحملتها لجمع الأموال من خلال الاستعانة بطلاب غير مدربين، يتبعون الطريقة نفسها التي تستخدمها شركة الاتصالات.

١٥-٣-١٠ المثال رقم (١٤) – التبرع بحصة في التركة.

١٥-٣-١٠-١ في عام ١٤٢٨هـ، أخطر أحد المواطنين الجمعية الخيرية أنه نص على حصة للجمعية الخيرية في وصيته، وقام بإرسال نسخة مكتوبة من وصيته للجمعية الخيرية. في عام ١٤٣٠هـ ، توفي المواطن. وفي عام ١٤٣١هـ، خضعت الوصية الأخيرة الخاصة بالمواطن للتحقق، فأصدرت المحكمة حكماً بصحة الوصية. وقد قام منفذ الوصية بإخطار الجمعية الخيرية بأنه قد صدر صك بصحة الوصية وأنها ستتلقى ١٠% من تركة المواطن، وذلك بعد سداد الالتزامات التي على المواطن. وقد قدم منفذ الوصية تقديراً لأصول التركة والتزاماتها والمبلغ والتوقيت المتوقع، لسداد حصة الجمعية الخيرية في التركة.

١٥-٣-١٠-٢ تعد الاتصالات التي جرت في عام ١٤٢٨هـ بين المواطن والجمعية الخيرية عن نية تقديم تبرع. ونظراً إلى أنه من حق المواطن تعديل الوصية في أي وقت قبل الوفاة؛ لذلك فإن الجمعية الخيرية في عام ١٤٢٨هـ لم تتلق تعهداً بتقديم تبرع، كما لم تعترف بتبرعات مستلمة. لكنها عند إعلان المحكمة صحة الوصية، سوف تعترف بإيراد مستحق، وإيراد التعهد غير المشروط بتقديم تبرع، وذلك بالقيمة العادلة لحصتها في التركة. وفي حال كان التعهد بتقديم التبرع الوارد بالوصية كان مشروطاً بحدث مستقبلي غير مؤكد؛ فإن

الجمعية الخيرية ستعترف بالتبرع عند الاستيفاء الفعلي للشرط. إذ سيتم الإفصاح عن التعهد المشروط الوارد بالوصية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

١٥-٤ تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين:

١٥-٤-١ مثال رقم (١٥)- تبرعات إلى منشأة مركزية لجمع الأموال.

١٥-٤-١-١ توفر منشأة مركزية لجمع الأموال ثلاثة خيارات للمتبرعين، خلال حملاتها السنوية، لجمع التبرعات؛ إذ يستطيع المتبرعون تقديم تبرعهم بدون فرض قيود، أو توجيه تبرعاتهم إلى واحدة من أربع مؤسسات خيرية محددة من جانب المنشأة، أو تحويل تبرعاتهم إلى منشأة من اختيارهم. وقد اشترطت الحملة السنوية لتجميع التبرعات على المتبرعين، في حال اختيارهم تحديد المنشأة التي تحول إليها تبرعاتهم، أن تكون منشأة للخدمات الاجتماعية، تعمل داخل المجتمع المحلي وتحت إشراف وزارة الشؤون الاجتماعية. وقد قدمت الحملة معلومات تتعلق بالأتعاب الإدارية التي سوف تخصم من جميع التبرعات التي تحول إلى منشأة مختارة من قبل المتبرع.

١٥-٤-١-٢ نظراً إلى أن المنشأة المركزية لجمع الأموال سوف تعترف بالقيمة العادلة للتبرعات غير المقيدة على أنها إيراد تبرع وهي التي تزيد من صافي الأصول غير المقيدة، وتعترف بالقيم العادلة للتبرعات الموجه إلى الأربع منشآت المحددة على أنه إيراد تبرع بحيث تزيد صافي الأصول المقيدة، وتعترف بالتبرعات المحولة إلى المنشآت المختارة من جانب المتبرع على أنها زيادة في الأصول وزيادة في التزامات

لهؤلاء المستفيدين المحددين. ومع ذلك فإنه في حال كون التبرعات الموجة إلى مستفيدين محددين على شكل أصول غير نقدية؛ فإنه أمام المنشأة المركزية لجمع الأموال بديلين: إما أن تعترف بتلك الأصول غير المالية، والتزامها المتمثلة في تحويل تلك الأصول إلى المستفيدين المحددين، وذلك في حال تبنيها لتلك السياسة من فترة إلى أخرى، أو أن لا تعترف بهذه الأصول غير المالية أو بالتزاماتها. كما تعترف المنشأة المركزية لجمع الأموال، بإيراد الأتعاب الإدارية المخصومة من المبالغ، التي سوف تحول إلى منشآت مختارة من قبل المتبرع.

١٥-٤-١-٣ وفي المقابل؛ تعترف المنشآت المختارة (المستفيد) من جانب المتبرع بالقيمة العادلة للأصول المحولة على أنه إيراد تبرع، وفقا لشروط الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. ومن ثم يزيد الإيراد من صافي الأصول المقيدة، وذلك ما لم يفرض المتبرع قيوداً دائمة، أو كان واضحا من المتبرع أنه ينوي بتبرعه تدعيم أنشطة الفترة الحالية.

١٥-٤-١-٤ عند تضمين الحملة السنوية للمنشأة المركزية لجمع الأموال نموذجاً يمكن للمتبرع استخدامه في تحديد المستفيد، إذ أن النموذج يشير بوضوح إلى أنه في حال اختيار المتبرع مستفيداً محدداً؛ فإن للجنة التوزيع/التخصيص سلطة إعادة توجيه تبرعاتهم في حال وجود ضرورة لذلك. وطبقاً لتلك الشروط؛ يمنح المتبرعون المنشأة المركزية لجمع الأموال سلطة التصرف، ومن ثم تعترف المنشأة بالتبرع غير المقيد، ويمنع المستفيد المحدد من الاعتراف بالتوزيعات المحتملة المستقبلية من الأصول.

١٥-٤-٢ مثال رقم (١٦) - تبرعات لمؤسسة اجتماعية لحساب منشأة غير هادفة للربح.

١٥-٤-٢-١ قرر مجلس إدارة منشأة الحفاظ على البيئة في المدينة زيادة حجم الأموال، بهدف تأسيس وقف. وقد وقع مجلس الإدارة اتفاقاً لتأسيس الوقف لدى مؤسسة اجتماعية. وفي سعي منشأة الحفاظ على البيئة إلى جمع مال الوقف؛ أوضحت للمتبرعين خلال حملتها لجمع الأموال، أن مال الوقف سوف تمتلكه وتديره المؤسسة الاجتماعية، كما كشفت المادة الدعائية للحملة عن أن التبرعات سوف تستثمر، وسيتم توزيع عائد تلك الاستثمارات على منشأة الحفاظ على البيئة بالمدينة، وذلك طبقاً لشروط سياسة الإنفاق التي تتبعها المؤسسة الاجتماعية ومن ثم يحق لها إعادة توجيه العائد إلى مستفيدين آخرين (منشأة الحفاظ على البيئة أو أي طرف أخر) دون موافقة المتبرع؛ إذا اعتقدت المؤسسة وجود ضرورة لذلك. وتوضح بطاقة موافقة المتبرع صراحاً حق المؤسسة الاجتماعية في إعادة توجيه عائد استثمار الأموال. كما تطلب المادة الدعائية للحملة من المتبرعين، إرسال تبرعاتهم إلى المؤسسة الاجتماعية باستخدام مظروف، ذي عنوان معد لهذا الغرض.

١٥-٤-٢-٢ تعترف المؤسسة الاجتماعية بالقيمة العادلة للتبرعات المستلمة على أنها أصول وإيراد تبرعات؛ إذ يمنح المتبرعون المؤسسة سلطة التصرف، من خلال استخدام بطاقة موافقة المتبرع، التي تنص على خضوع التبرعات لسلطة وحيدة متمثلة في المؤسسة الاجتماعية متعلقة بإعادة توجيه العائد لمستفيد أخر.

١٥-٤-٢-٣ تمتنع منشأة الحفاظ على البيئة (المستفيد) عن الاعتراف بحقوقها المحتملة في الأصول

التي تحتفظ بها المؤسسة الاجتماعية، بسبب منح المتبرعين سلطة التصرف للمؤسسة الاجتماعية. تعترف منشأة الحفاظ على البيئة بالمنح السنوية فحسب، التي تتلقاها من المؤسسة الاجتماعية على أنها تبرعات.

١٥-٤-٢-٤ يعد من غير الواضح ماهية نية المتبرع في تقديم تبرع إلى المؤسسة الاجتماعية؛ عند استجابته بإرسال التبرع، وبطاقة موافقة المتبرع مباشرة إلى منشأة الحفاظ على البيئة. وتستطيع منشأة الحفاظ على البيئة حل هذه المعضلة من خلال مراجعة الحقائق والظروف المرتبطة بالتبرع، أو الاتصال بالمتبرع، أو كليهما. عند التحقق من نية المتبرع في تقديم التبرع لإضافتها للأموال المملوكة، والمحتفظ بها لدى المؤسسة الاجتماعية، مع منحها سلطة للتصرف؛ فإن منشأة الحفاظ على البيئة تعد وكيلاً مسئولاً عن تحويل هذا التبرع إلى المؤسسة الاجتماعية.

١٥-٤-٣ مثال رقم (١٧) - تحويل نقدية من منشأة غير هادفة للربح إلى منشأة أخرى غير هادفة للربح لمصلحة فرد.

١٥-٤-٣-١ تحول مؤسسة خيرية نقدية إلى معهد علمي لاستخدام الأموال، في توفير منح دراسية لأشخاص محددين.

١٥-٤-٣-٢ يعترف المعهد العلمي بالنقدية، والالتزام تجاه الأفراد بالقيمة نفسها؛ لأنه مجرد وسيط/مسهل في تحويل النقدية من المؤسسة الخيرية إلى الأشخاص المحددين.

١٥-٤-٤ مثال رقم (١٨) - أصول محولة من أشخاص إلى بنك؛ لتكوين صندوق خيري لمصلحة منشأة غير هادفة للربح.

١٥-٤-٤-١ يقوم شخص بتحويل أصول إلى بنك دولي؛ لتكوين صندوق خيري غير قابل للإلغاء،

لمصلحة متحف معين. ويعمل البنك الدولي على أنه وصي (قيم). ويحدد الفرد مقدما في اتفاقية الوصاية؛ السياسات التي توجه الأنشطة الاقتصادية المتعلقة بالوديعة؛ مع العلم بأن فترة الوصاية تبلغ خمس سنوات. وخلال هذه المدة يتم تسليم العائد من استثمار مبلغ الوديعة في كل سنة للمتحف المحدد. وفي نهاية السنوات الخمس، يتم تسليم إجمالي مبلغ الوديعة (الأصول الأصلية وصافي الزيادة في قيمة تلك الأصول) إلى المتحف.

١٥-٤-٤-٢ لم يضع هذا المعيار معايير للمحاسبة عن الوصي والبنك الدولي. في هذه الحال، سوف يعترف المتحف (المستفيد) بالأصل (حصة انتفاع في الوديعة) وإيراد التبرع الذي سيزيد من صافي الأصول المقيدة. ويقيس المتحف حصة انتفاعه على أساس القيمة العادلة، باستخدام أحد مداخل التقييم؛ مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا. ويمكن قياس تلك القيمة بوجه عام باستخدام القيمة الحالية للأصول المتبرع بها للوصي.

مثال عملي

تأسست جمعية الحفاظ على البيئة عام ١٤٣٢هـ، وقد كان من أهداف تأسيسها نشر الوعي في المجتمع بأهمية المحافظة على البيئة، وكيفية العناية بها، والعمل على التواصل مع القطاعين العام والخاص، بشأن اصدار التنظيمات المناسبة لخدمة المجتمع في المجال البيئي.
وقد كان ميزان المراجعة للجمعية في بداية عام ١٤٣٤هـ هو:

اسم الحساب	مدين	دائن
النقدية	٩٥٠،٠٠٠	
المخزون	٥٥،٠٠٠	
المدينون	١٦،٥٠٠	
استثمارات متاحة للبيع	٢٠،٠٠٠	
نقدية مقيدة للاستثمار في الأراضي المباني	٤٠،٠٠٠	
استثمارات طويلة الأجل	٣٥،٠٠٠	
المباني	٢٧٠،٠٠٠	
السيارات	١٥٠،٠٠٠	
حقوق الطبع	٢٢،٠٠٠	
نقدية موقوفة	١٠،٠٠٠	
استثمارات أوراق مالية موقوفة	١٠٠،٠٠٠	
مجمع استهلاك السيارات		١٥،٠٠٠
مجمع استهلاك مباني		٥٠،٠٠٠
أراضي اوقاف	٥٠٠،٠٠٠	
الدائنون		٢٥،٥٠٠
رواتب مستحقة		١٣،٠٠٠
ديون طويلة الأجل		٨٠،٠٠٠
صافي الأصول غير مقيدة		١،٣٥٠،٠٠٠
صافي الأصول مقيدة		٤٢٥،٠٠٠
صافي أصول الأوقاف		٢١٠،٠٠٠
الاجمالي	٢،١٦٨،٥٠٠	٢،١٦٨،٥٠٠

وقد حدثت العمليات التالية خلال عام ١٤٣٤هـ:

1. حصلت الجمعية خلال العام على تبرعات من بعض المهتمين بالبيئة، نتيجة لما لمسوه من حرص الجمعية على تحقيق أهدافها، وسعيها الحثيث في توعية أفراد المجتمع عن البيئة، وأهمية المحافظة على سلامتها، ووسائل ذلك. وقد كان مقدار تلك التبرعات ٨٦،٤٠٠ ريال.
2. قامت الجمعية باستثمار جزء من مواردها في استثمارات متاحة للبيع؛ بغرض المحافظة عليها وتنميتها، فقامت بشراء أسهم في شركة سابك بتكلفة مقدارها ٣٠،٠٠٠ ريال. وفي نهاية العام قامت الجمعية بتقييم الاستثمارات وتبين لها أن قيمة تلك الاستثمارات السوقية تبلغ ٦٥،٠٠٠ ريال.

3. تقوم الجمعية برعاية ثلاثة برامج: ١. طباعة الكتب، ٢. تنظيف البيئة، ٣. أبحاث البيئة. وقد قامت بالانفاق على برنامج تنظيف البيئة بتكلفة مقدارها ٢٥٠،٠٠٠ ريال والانفاق على برنامج الابحاث بتكلفة مقدارها ١٢٠،٠٠٠ ريال.
4. قامت الجمعية بطباعة كتب حول البيئة، وأهمية المحافظة عليها، ووسائل ذلك. كانت تكلفة تلك المطبوعات ١٥٠،٠٠٠ ريال، قامت بسداد ٥٠،٠٠٠ ريال نقدا، والباقي بالأجل. بالإضافة إلى ذلك، قامت الجمعية خلال العام ببيع جزء من تلك الكتب والمطبوعات بـــ ٣٠٠،٠٠٠ ريال، مع العلم بأن تكلفة المخزون المباع بلغت ١٣٥،٠٠٠ ريال.
5. في بداية العام؛ تقدم أحد المحسنين بتبرع للجمعية بمبلغ ١٠٠،٠٠٠ ريال نقدا لاغراض أبحاث تلوث البحر الاحمر. فقامت الجمعية باعتماد بعض الابحاث وأنفقت ٧٠،٠٠٠ ريال في سبيل ذلك.
6. في عام ١٤٣٣هـــ، تبرع أحد التجار بمبلغ ١٥٠،٠٠٠ ريال. وقد طلب من الجمعية أن لا يتم التصرف فيها الا في بداية عام ١٤٣٤هـــ.
7. تقدم أحد المحسنين بتبرع مقداره ١٢٠،٠٠٠ ريال؛ لشراء حافلة نقل. وقد تم ذلك في ١٤٣٤/٧/١هـــ.
8. قام أحد المحسنين بتقديم تبرع مقداره ٢٠٠،٠٠٠ ريال لغرض رسملتها، ضمن مشروع أوقاف المنشأة، لخدمة أهدافها.
9. كانت المصاريف الإدارية والعمومية للمنشأة خلال العام مقدارها ٢٥٠،٠٠٠ ريال، وكانت مصاريف جمع التبرعات مقدارها ٨٠،٠٠٠ ريال.
11. تستهلك الجمعية المباني والسيارات بطريقة القسط الثابتة بنسبة ١٠%. أما حقوق الطبع فتستنفذها بنسبة ٢٠%.
11. قامت الجمعية خلال العام بسداد ٩٠،٠٠٠ ريال للدائنين. كما قامت بسداد الرواتب المستحقة عليها في بداية العام.
12. خلال العام ، سدد المدينون مبلغاً قدره ١٠،٠٠٠ ريال. ولم تتم أي مبيعات بالأجل خلال عام ١٤٣٤هـــ.
13. استلمت الجمعية إيرادات توزيعات أرباح من استثماراتها طويلة الأجل مقدارها ٥،٤٠٠ ريال.

المطلوب:

إعداد القوائم المالية لجمعية الحفاظ على البيئة لعام ١٤٣٤هـــ.

الحل:

نص المعيار على أنه يجب على المنشآت غير الهادفة للربح اتباع أساس الاستحقاق. وفي العادة، تشتمل قائمة الأنشطة على تبرعات، ورسوم خدمات، وإيراد استثمارات، ومكاسب أو خسائر محققة، أو غير محققة عن الاستثمارات، ..الخ. كما أن المصاريف يجب أن تعرض في القائمة على أنها مصاريف غير مقيدة على الأساس الوظيفي، ويكون ذلك إما في صلب القائمة أو في الايضاحات المرفقة. أما الخسائر فتعرض على أنها تخفيض لأي صنف من أصناف صافي الأصول بحسب الحال. المكاسب المحققة من الاستثمارات، قد تكون غير مقيدة، أو مقيدة، أو اوقاف؛ وذلك بناء على ارادة المتبرع. وإذا لم يقيد المتبرع تلك المكاسب، فإنها تكون عند ذلك مكاسب غير مقيدة، حتى ولو كانت الاستثمارات نفسها أصول أوقاف. أما

التبرعات المقيدة فتكون مقيدة إما من ناحية الوقت أو الاستخدام؛ فإذا قام المتبرع بتقديم موارد مالية للمنشأة مع وضعه قيدا متعلقا بوقت امكانية استخدام تلك الموارد، فإنه يجب تقييده على أنها إيرادات مقيدة ضمن صافي الأصول المقيدة ثم يتم تحويلها إلى صافي الأصول غير المقيدة في الوقت الذي حدده المتبرع. بعض المتبرعين قد يقدمون تبرعات بغرض تمليك المنشأة غير الهادفة للربح مقرا أو مبنى، وعادة يتم ذلك من خلال حملة تبرعات للحصول على ذلك الأصل. التبرعات الوقفية يتم الاحتفاظ بها بشكل دائم وتكون ضمن صافي أصول الأوقاف. وبالرغم من ذلك، فإنه عندما يقوم أحد المحسنين بوقف ما قدمه في الاستثمارات؛ فإن مكاسب ذلك الاستثمار يمكن أن تكون غير مقيدة أو مقيدة لنشاط أو برنامج محدد بحسب رغبته.

هذه بعض القواعد والمعايير، الواجب اتباعها عند المحاسبة عن العمليات في المنشآت غير الهادفة للربح. وفيما يلي بعض القيود الواجب كتابتها لتسجيل العمليات الواردة في المثال السابق:

١-	٨٦،٤٠٠		من حـــ / النقدية
		٨٦،٤٠٠	إلى حـــ / تبرعات – غيرمقيدة
٢-	٣٠،٠٠٠		من حـــ / استثمارات متاحة للبيع
		٣٠،٠٠٠	إلى حـــ / النقدية
	١٥،٠٠٠		من حـــ / تسويات استثمارات متاحة للبيع
		١٥،٠٠٠	إلى حـــ / مكاسب غير محققة عن استثمارات متاحة للبيع
٣-	٢٥٠،٠٠٠		من حـــ / مصاريف برنامج تنظيف البيئة
	١٢٠،٠٠٠		من حـــ / مصاريف برنامج ابحاث البيئة
		٣٧٠،٠٠٠	إلى حـــ / النقدية
٤-	١٥٠،٠٠٠		من حـــ / المخزون
		٥٠،٠٠٠	إلى حـــ / النقدية
		١٠٠،٠٠٠	إلى حـــ / الدائنين

		٣٠٠،٠٠٠	من حـــ / النقدية
	٣٠٠،٠٠٠		إلى حـــ / المبيعات
		١٣٥،٠٠٠	من حـــ / تكلفة البضاعة المباعة
	١٣٥،٠٠٠		إلى حـــ / المخزون
٥-		١٠٠،٠٠٠	من حـــ / النقدية
	١٠٠،٠٠٠		إلى حـــ / تبرعات – مقيدة
		٧٠،٠٠٠	من حـــ / مصاريف برنامج ابحاث البيئة
	٧٠،٠٠٠		إلى حـــ / النقدية
		٧٠،٠٠٠	من حـــ / إعادة التصنيف من صافي الأصول
	٧٠،٠٠٠		إلى حـــ / إعادة التصنيف إلى صافي الأصول غير المقيدة
			(تنفيذ قيم الاستخدام)
٦-		١٥٠،٠٠٠	من حـــ / إعادة التصنيف من صافي الأصول المقيدة
	١٥٠،٠٠٠		إلى حـــ / إعادة التصنيف إلى صافي الأصول غير المقيدة
			(انتهاء قيد الوقت)
٧-		١٢٠،٠٠٠	من حـــ / النقدية
	١٢٠،٠٠٠		إلى حـــ / التبرعات – المقيدة

	١٢٠،٠٠٠	من حـــ / السيارات	
		إلى حـــ / النقدية	١٢٠،٠٠٠
	١٢٠،٠٠٠	من حـــ / إعادة التصنيف من صافي الأصول المقيدة	
		إلى حـــ / إعادة التصنيف إلى صافي الأصول غير المقيدة	١٢٠،٠٠٠

(تحقق قيد الشراء)

٨-	٢٠٠،٠٠٠	من حـــ / النقدية	
		إلى حـــ / تبرعات الأوقاف	٢٠٠،٠٠٠
٩-	٢٥٠،٠٠٠	من حـــ / المصاريف الادارية والعمومية	
	٨٠،٠٠٠	من حـــ / مصاريف جمع التبرعات	
		إلى حـــ / النقدية	٣٣٠،٠٠٠
١٠-	٢١،٠٠٠	من حـــ / مصروف استهلاك السيارات	
		إلى حـــ / مجمع استهلاك السيارات	٢١،٠٠٠
	٢٧،٠٠٠	من حـــ / مصروف استهلاك المباني	
		إلى حـــ / مجمع استهلاك المباني	٢٧،٠٠٠

	٤،٤٠٠	من حـــ مصروف استنفاد حقوق الطبع
		إلى حـــ / حقوق الطبع ٤،٤٠٠
١١-	٩٠،٠٠٠	من حـــ / الدائنين
		إلى حـــ / النقدية ٩٠،٠٠٠
	١٣،٠٠٠	من حـــ / رواتب مستحقة
		إلى حـــ / النقدية ١٣،٠٠٠
١٢-	١٠،٠٠٠	من حـــ / النقدية
		إلى حـــ / المدينون ١٠،٠٠٠
١٣-	٥،٤٠٠	من حـــ / النقدية
		إلى حـــ / مكاسب توزيعات أرباح استثمارات طويلة الأجل ٥،٤٠٠

وفيما يلي القوائم المالية لجمعية الحفاظ على البيئة عن السنة المنتهية في ١٤٣٤هـ:

جمعية الحفاظ على البيئة
قائمة المركز المالي
في تاريخ ٣٠ / ١٢ / ١٤٣٤هـ

	١٤٣٤هـ	١٤٣٣هـ
الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية	698,800	950,000
نقدية مقيدة للاستثمار في الأراضي المباني.	40,000	40,000
استثمارات متاحة للبيع (سوقي)	65,000	20,000
المدينين	6,500	16,500
المخزون	70,000	55,000
إجمالي الأصول المتداولة	880,300	1,081,500
الاستثمارات طويلة الأجل	35,000	35,000
الأصول الثابتة (صافي)	427,000	355,000
حقوق الطبع	17,600	22,000
أصول الأوقاف		
نقدية موقوفة	10,000	10,000
استثمارات أوراق مالية موقوفة	100,000	100,000
أراضي ومباني اوقاف	500,000	500,000
إجمالي الأصول	1,969,900	2,103,500
الخصوم وصافي الأصول		
الدائنون	35,500	25,500
رواتب مستحقة	-	13,000
ديون طويلة الأجل	80,000	80,000
إجمالي الخصوم	115,500	118,500
صافي الأصول		
صافي الأصول غير المقيدة	1,124,400	1,350,000
صافي الأصول المقيدة	305,000	425,000
صافي أصول الأوقاف	410,000	210,000
مكاسب غير محققة عن استثمارات متاحة للبيع	15,000	-
صافي الأصول	1,854,400	1,985,000
الخصوم وصافي الأصول	1,969,900	2,103,500

جمعية الحفاظ على البيئة
قائمة الأنشطة
عن السنة المنتهية في ٣٠ / ١٢ / ١٤٣٣هـ

	غير مقيدة	مقيدة	أوقاف	الإجمالي
الإيرادات والمكاسب:				
التبرعات	86,400	220,000	200,000	506,400
مبيعات كتب ومطبوعات	300,000			300,000
الدخل من الاستثمارات طويلة الأجل	5,400			5,400
صافي الأصول المحررة من القيود:				
إعادة تصنيف لتحقق قيد الاستخدام	190,000	190,000-		
إعادة تصنيف لانتهاء قيد الوقت	150,000	150,000-		
إجمالي الايرادات والمكاسب واعادة التصنيف	731,800	120,000-	200,000	811,800
المصروفات والخسائر:				
برنامج طباعة الكتب	135,000			135,000
برنامج تنظيف البيئة	250,000			250,000
برنامج أبحاث البيئة	190,000			190,000
المصروفات الإدارية العمومية	250,000			250,000
مصاريف استهلاكات واستنفاذات	52,400			52,400
مصاريف جمع الأموال	80,000			80,000
إجمالي المصروفات	957,400			957,400
الزيادة (النقص) في صافي الأصول	225,600-	120,000-	200,000	145,600-
صافي الأصول في بداية السنة	1,350,000	425,000	210,000	1,985,000
صافي الأصول في نهاية السنة	1,124,400	305,000	410,000	1,839,400

جمعية الحفاظ على البيئة
قائمة التدفقات النقدية
عن السنة المنتهية في ٣٠ / ١٢ / ١٤٣٣هـ

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
نقدية مستلمة من التبرعات	186,400	
نقدية داخلة من مبيعات الكتب والمطبوعات	300,000	
توزيعات أرباح من استثمارات متاحة للبيع	5,400	
نقدية محصلة من المدينين	10,000	
نقدية مدفوعة لطباعة الكتب	50,000-	
نقدية مدفوعة لبرنامج تنظيف البيئة	250,000-	
نقدية مدفوعة لبرنامج ابحاث البيئة	190,000-	
نقدية مدفوعة للمصروفات الادارية والعمومية	250,000-	
نقدية مدفوعة لجمع التبرعات	80,000-	
نقدية مدفوعة لسداد رواتب مستحقة	13,000-	
نقدية مدفوعة لسداد الدائنين	90,000-	
صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية		421,200-
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:		
نقدية مستلمة كتبرعات بغرض شراء سيارات	120,000	
نقدية خارجة لشراء استثمارات متاحة للبيع	30,000-	
نقدية خارجة لشراء سيارات	120,000-	
صافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية		30,000-
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
نقدية داخلة من تبرعات لاوقاف المنشأة	200,000	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		200,000
صافي التدفقات النقدية خلال العام		251,200-
النقدية بداية العام		950,000
النقدية اخر العام		698,800

١٦- قيود اليومية والمعالجة المحاسبية الملائمة:

يقدم الجدول ذو رقم (١) رسما تخطيطياً للمساعدة في إجراء القيود الملائمة للتطبيق لهذا المعيار. وقد تم وضع الفقرات الملائمة للجزء الخاص بأجزاء هذا المعيار في ملحوظات بين قوسين. لا تتضمن الأمثلة جميع الحالات المحتملة، أو تطبيقات هذا المعيار.

يتناول الرسم التخطيطي عملية تحديد المحاسبة الملائمة، لتحويل الأصول من متبرع إلى منشأة مستلمة وتقبل الأصول، وتوافق على استخدامها بالنيابة عن مستفيد يحدده المتبرع، أو تحويلها، أو عائد استثماراتها أو كليهما إلى مستفيد محدد من قبل المتبرع. كما يوضح الرسم التخطيطي، المعالجة المحاسبية الملائمة، لعملية التحويل التي تحدث بطريقة مماثلة؛ ولكنها لا تعد تبرعاً لأن التحويل قابل للإلغاء أو تبادلي.

الجدول رقم (١) قيود اليومية والمعالجة المحاسبية الملائمة

		مقدم المورد أو المتبرع	المنشأة المستلمة	المستفيد المحدد
تحويل أصول، تشمل تعهدات غير مشروطة بتقديم تبرعات، إلى المنشأة المستلمة.				
▼				
هل يحتفظ مقدم المورد بحق إعادة توجيه الأصول إلى مستفيد أخر؟	نعم ◄	xx من حـ/ منحة قابلة للرد xx إلى حـ/ الأصل أو الدائنين (الفقرة ٦١)	xx من حـ/ الأصل xx إلى حـ/ منحة قابلة للرد (الفقرة رقم ٦١)	لا قيود
لا ▼				
هل يخضع التحويل لتعهد غير مشروط بتقديم تبرع أو هل يعد قابلاً للإلغاء أو الرد؟	نعم ◄	xx من حـ/ منحة قابلة للرد xx إلى حـ/ الأصل (الفقرة رقم ٦١)	xx من حـ/ الأصل xx إلى حـ/ منحة قابلة للرد (الفقرة رقم ٦١)	لا قيود
لا ▼				
هل يسيطر/يراقب مقدم المورد على المنشأة المستلمة ويحدد مستفيداً مستقلاً (غير تابع)؟	نعم ◄	xx من حـ/ منحة قابلة للرد xx إلى حـ/ الأصل أو الدائنين (الفقرة ٦١)	xx من حـ/ الأصل xx إلى حـ/ منحة قابلة للرد (الفقرة رقم ٦١)	لا قيود
لا ▼				
هل يمنح المتبرع المنشأة المستلمة سلطة التصرف؟	نعم ◄	xx من حـ/ المصروف xx إلى حـ/ الأصل أو الدائنين (الفقرة رقم ٥٦)	xx من حـ/ الأصل xx إلى حـ/ إيراد التبرعات (الفقرة رقم ٥٨)	لا قيود (الفقرة ٦٠)
لا ▼				
هل الأصل المحول للمنشأة المستلمة في شكل نقدية، أو أصل مالي أخر؟	نعم ◄	xx من حـ/ المصروف xx إلى حـ/ الأصل أو الدائنين (الفقرة رقم ٥٦)	xx من حـ/ الأصل xx إلى حـ/ الالتزام (لا قيود في حال كون المنشأة المستلمة وصي (الفقرة رقم ٦٧)	xx من حـ/ المدينين أو حصة انتفاع xx إلى حـ/ إيراد التبرعات (الفقرة رقم ٥٩)
لا ▼				
الأصل المحول على شكل أصل غير مالي	◄	xx من حـ/ المصروف xx إلى حـ/ الأصل أو الدائنين (الفقرة رقم ٥٥)	لا قيود (الفقرة ٦٦ أو ٥٧)	xx من حـ/ المدينين أو حصة انتفاع xx إلى حـ/ إيراد التبرعات (الفقرة رقم ٥٩)

الدراسة المقارنة

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
		* ينطبق المعيار على: (أ) كل المنشآت غير الهادفة للربح التي تخضع قوائمها المالية لمتطلبات قانون الشركات. (ب) القوائم المالية ذات الأغراض العامة لكل المنشآت غير الهادفة للربح الأخرى التي تقوم بالإفصاح. **(الفقرة ١)**	١- نطاق المعيار: ١-١ يطبق هذا المعيار على المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك بصرف النظر عن حجمها أو طبيعة أنشطتها. **(الفقرة ١٠١)**
	*يطبق هذا الإصدار على كل ما يتم تلقيه أو تقديمه من تبرعات في صورة نقدية وأي أصول أخرى، بما في ذلك **التعهدات بتقديم تبرعات.** بينما لا يطبق على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات – وهي عمليات يحصل ويضحي فيها كل طرف بقيمة مكافئة من الأصول. **(المعيار ١١٦- فقرة ٣)**		١-٢ ينطبق هذا المعيار على كل ما يُتلقى أو يُقدم من تبرعات؛ من خلال عمليات غير تبادلية، سواء أكان ذلك في صورة نقدية، أم في صورة أصول أخرى، بما في ذلك التعهدات بتقديم تبرعات. بينما لا ينطبق هذا المعيار على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات من خلال عمليات تبادلية. **(الفقرة ١٠٢)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	* بالرغم من ذلك، عند قيام المنشأة طوعاً بتحويل أصول أو تقديم خدمات لمنشأة أخرى في مقابل أصول ذات قيمة أقل جوهرياً، وبدون الحصول على حقوق أو امتيازات ضمنية، فإن كل هذه التبرعات تقع في نطاق تطبيق هذا الإصدار. **(المعيار ١١٦- فقرة ٣)**		١-٣ ينطبق هذا المعيار عند استلام المنشأة غير الهادفة للربح، أو تقديمها لأصول أو خدمات في مقابل أصول ذات قيمة غير مكافئة، وبدون الحصول على حقوق أو امتيازات ضمنية. **(الفقرة ١٠٣)**
	* يطبق هذا البيان على تحويلات النقدية أو الأصول الأخرى التي تشمل الأصول المحددة بالفقرة رقم ٥ من هذا البيان: "الأوراق المالية، الأراضي، المباني، استخدام التسهيلات أو المنافع، المواد الخام، الإمدادات، الأصول غير الملموسة، الخدمات والتعهدات غير المشروطة بتقديم تلك العناصر في المستقبل". **(١٣٦ - ٦)**		١-٤ ينطبق هذا المعيار على التبرعات النقدية أو التبرعات في شكل أصول أخرى، تشمل الأوراق المالية، والأراضي، والمباني، وحق استخدام التسهيلات أو المنافع العامة، والمواد الخام، والإمدادات، والأصول غير الملموسة، والخدمات، والتعهدات غير المشروطة بتقديم تلك العناصر في المستقبل. **(الفقرة ١٠٤)** ١-٥ تقرأ فقرات هذا المعيار في سياق ما ورد من شرح لهذه الفقرات في الدراسة المرفقة، ولما ورد في بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح. **(الفقرة ١٠٥)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
			١-٦ يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية. **(الفقرة ١٠٦)**
	*يؤسس هذا الإصدار لمعايير المحاسبة المالية، والإفصاح عن ما يتم تلقيه وتقديمه من **تبرعات**. تعد قضية المحاسبة عن التبرعات ذات أهمية جوهرية تحديداً في **المنشآت غير الهادفة للربح**، إذ تمثل التبرعات المصدر الرئيسي للإيرادات في العديد من تلك المنشآت. وبالرغم من ذلك، يتم تطبيق هذا الإصدار على كل المنشآت (المنشآت غير الهادفة للربح والمشروعات التجارية) التي تتلقى أو تقدم تبرعات. *كما يؤسس هذا الإصدار لمعايير الاعتراف برفع القيود عن ما يتم تلقيه من تبرعات، والمحاسبة عن ما يتم الحصول عليه من **مجموعات فنية** أعمال فنية، ومكتنزات تاريخية، وأصول مماثلة عن طريق التبرع أو بأي طريقة أخرى. **(المعيار ١١٦- فقرة ٢)**		٢- أهداف المعيار: ٢-١ يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن ما يُتلقى أو يقدم من تبرعات. ٢-٢ يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح للتبرعات المتلقاة، ووضعت عليها قيود من قبل المتبرع. ٢-٣ يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن تحويلات الأصول، التي تكون فيها المنشأة القائمة بالإفصاح وكيلاً، أو وصياً، أو وسيطاً. **(الفقرة ١٠٧)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
* يجب الاعتراف بالموارد الداخلة، لكل من أموال الدخل وأموال الأوقاف، في قائمة الأنشطة عندما يترتب عن المعاملة أو أي حدث أخر زيادة في أصول الجمعية الخيرية. ويتحقق ذلك عند توافر ثلاثة شروط: (أ) سلطة الإدارة أو التصرف؛ ويتم ذلك في حال تمتع الجمعية الخيرية بسلطة الرقابة والإشراف على المورد أو أي أوجه التصرف الأخرى، بما يسمح للجمعية تحديد كيفية استخدامه في المستقبل. (ب) التأكد التام بأن تكون الجمعية على يقين فعلي بأنها ستتلقى ذلك المورد. (ج) القياس، ويتحقق ذلك عند إمكانية قياس القيمة النقدية للمورد بدرجة مصداقية كافية. **(الفقرة ٩٤)**		*يجب الاعتراف بالإيراد الناتج من تلقي المنشأة للأصول المتبرع بها فحسب، عند توافر الشروط التالية: (أ) منح المنشأة سلطة الإدارة أو التصرف في التبرع أو حق تلقي التبرع واستلامه. (ب) وجود منافع اقتصادية محتملة سوف تتحقق للمنشأة من التبرع. (ج) إمكانية قياس قيمة التبرع بمصداقية كافية. **(الفقرة ٩)**	٣- نص المعيار: ٣-١ قواعد عامة للمحاسبة عن التبرعات المستلمة: يجب الاعتراف بالتبرعات التي تأتي في أصول محولة، أو تعهدات غير مشروطة بتقديم أصول، أو تخفيض لالتزامات على المنشأة على أنها إيرادات أو مكاسب في قائمة الأنشطة، عندما يترتب على عملية التبرع زيادة في أصول المنشأة غير الهادفة للربح. ويتحقق ذلك عند توافر ثلاثة شروط: (أ) أن تتمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة إدارة التبرع أو التصرف في المورد بأي شكل من أشكال التصرف، بما يسمح لها تحديد كيفية استخدامه في المستقبل. (ب) أن تتوقع المنشأة الحصول على التبرع بدرجة معقولة من الثقة. (ج) أن يكون التبرع قابلا للقياس بدرجة معقولة من الموضوعية. **(الفقرة ١٠٨)**
	*فيما عدا ما ورد بالفقرتين ذات الرقمين ٩ و١١، يجب الاعتراف بما يتم تلقيه من		٣-١-١ إثبات وقياس التبرعات المستلمة: يجب إثبات ما يُتلقى من تبرعات على أنها إيرادات

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	تبرعات على أنها إيرادات أو مكاسب في الفترة التي يتم خلالها تلقي تلك التبرعات، وعلى أنه أصول، أو تخفيض للالتزامات أو المصروفات وذلك وفقا لطبيعة ما يتم تلقيه من تبرعات. يجب قياس ما يتم تلقيه من تبرعات بقيمتها العادلة. كما يجب على المنشآت غير الهادفة للربح الإفصاح عن ما تتلقاه من تبرعات **على أنها هبات مقيدة** أو **غير مقيدة**، كما سيرد بالفقرات ١٤-١٦. **(١١٦ – ٨)**		أو مكاسب في الفترة التي تُتلقى خلالها تلك التبرعات، وعلى أنها أصول، أو تخفيض للالتزامات أو كليهما، وذلك وفقا لطبيعة ما يُتلقى من تبرعات ويجب قياس ما يُتلقى من تبرعات بقيمتها العادلة. **(الفقرة ١٠٩)**
*يشمل الدخل التطوعي (قائمة المصطلحات المستخدمة: المصطلح رقم ٦١) الموارد الداخلة المتولدة من المصادر التالية: (أ) التبرعات وما يرتبط بها من إعانات، بما في ذلك التركة (انظر الفقرة ١٢٣)، المقدمة من قبل المؤسسين والراعين، والداعمين، والجمهور ورجال الأعمال. (ب) التبرعات التي تعد مصدراً أساسياً		* يجب الاعتراف بما يتم إسقاطه من ديون من قبل المقرضين على أنه إيراد من قبل المقترض. **(الفقرة ١٣)** *عندما تحل حقوق الملكية محل الالتزام، لا يجب أن تعد المعاملة إسقاط لديون. **(الفقرة ١٤)**	٣-١-٢ أنواع التبرعات المستلمة: قد تتلقى المنشآت غير الهادفة للربح تبرعات غير مشروطة، أو تبرعات مشروطة. كما يمكن أن تتلقى تبرعات مقيدة أو غير مقيدة. وتأتي التبرعات والهبات للمنشأة غير الهادفة للربح التبرعات من المصادر التالية: (أ) التبرعات النقدية أو العينية المقدمة من قبل الأفراد المؤسسين والراعين، والداعمين، ورجال الأعمال والجمهور بشكل عام، أو المقدمة من الحكومة، ومن

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
للتمويل أو ذات طبيعة عامة ومقدمة من الحكومة ومن المؤسسات الخيرية، ولكن لا تشمل تلك التبرعات المقدمة خصيصاً لتقديم خدمة أو إنتاج سلع خيرية، مثل عقد خدمات مع السلطات المحلية. (ج) اشتراكات الأعضاء والممولين التي تعد في جوهرها تبرعات، وليست مقابل سلع أو خدمات. (د) التبرعات العينية (انظر الفقرة ١٢٩) والخدمات أو التسهيلات المتبرع بها (انظر الفقرة ١٣٣). **(الفقرة ١٢١)**			المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة له لتمويل أنشطة غير هادفة للربح، باستثناء الأموال المخصصة لتقديم خدمات عامة، مثل عقد خدمات مع السلطات المحلية. (ب) التبرعات التي تكون في شكل اشتراكات الأعضاء التي تعد في جوهرها تبرعاً، وليست في مقابل سلع أو خدمات. (ج) التبرعات المستلمة في شكل خدمات أو تسهيلات. (د) إسقاط الالتزامات المستحقة على المنشآت غير الهادفة للربح. **(الفقرة ١١٠)**
* لا تؤثر حقيقة أن المنحة أو التبرع مقيد لغرض معين على أساس الاعتراف به في قائمة الأنشطة. إذ يوجد فرق كبير في المحاسبة عن القيود المفروضة على مورد معين لاستخدامه في أغراض محددة والشروط التي يجب استيفاؤها قبل تفويض الجمعية سلطة إدارة المورد أو استخدامه. إذ لا يحول وجود القيد من الاعتراف			٣-١-٣ التبرعات المقيدة والمشروطة: ٣-١-٣-١ يوجد فرق كبير بين القيود المفروضة على مورد معين لاستخدامه في أغراض محددة، وبين الشروط التي يجب استيفاؤها قبل منح المنشأة سلطة إدارة المورد أو استخدامه. لا يحول وجود القيد دون الاعتراف بالتبرعات في قائمة الأنشطة، طالما كان للمنشأة سلطة الإدارة أو التصرف فيه، كما أن القيد

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
بالموارد الداخلة، طالما كان للجمعية سلطة الإدارة أو التصرف فيه وأن القيد يغطـــي الأغراض التي يمكن استخدام المورد فيها فحسب. **(الفقرة ١١٦)**			يغطي الوقت فحسب أو الاستخدامات المتعلقة بالتبرع. بينما يحول وجود الشرط دون الاعتراف بالتبرعات في قائمة الأنشطة، طالما لم يتم استيفاؤه، ولم تمنح المنشأة بعد سلطة الإدارة أو التصرف فيه. **(الفقرة ١١١)**
	*يجب على المنشآت غير الهادفة للربح التمييز بين ما يتم تلقيه من تبرعات تخضع لقيود دائمة، والتي تخضع لقيود مؤقتة، وتلك التي لا تخضع لقيود من المتبرع. تنشأ القيود المفروضة على استخدام المنشأة لما تتلقاه من أصول إما نتيجة لوضع المتبرع لشروط صريحة أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع، والتي تكشف عن قيود ضمنية على الاستخدام من قبل المتبرع. يجب الإفصاح عن التبرعات المقيدة من قبل المتبرع على أنها هبات مقيدة، وبالرغم من		٣-١-٣-٢ تنشأ القيود المفروضة على استخدام المنشأة لما تتلقاه من أصول، إما نتيجة لوضع المتبرع لقيود صريحة، أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع، والتي تكشف عن قيود ضمنية على الاستخدام من قبل المتبرع. **(الفقرة ١١٢)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	ذلك، يجب الإفصاح عن التبرعات المقيدة من قبل المتبرع، والتي تم رفع القيود عنها في الفترة نفسها، على أنها هبات غير مقيدة بشرط إتباع المنشأة لسياسة الإفصاح نفسها من فترة لأخرى وإفصاح المنشأة عن السياسة المحاسبية المتبعة. حيث يترتب على التبرعات المقيدة زيادة صافي الأصول المقيدة بصفة دائمة أو صافي الأصول المقيدة بصفة مؤقتة. يجب الإفصاح عن التبرعات غير المقيد من قبل المتبرع على أنها هبات غير مقيدة وتؤدي إلى زيادة صافي الأصول غير المقيدة. **(١١٦ – ١٤)**		
* يجب المحاسبة مباشرةً عن الموارد المستلمة والمقيد لغرض توفير أصول ثابتة على أنها أموال مقيدة. وتتوقف معالجة الأصول التي تم تدبيرها فيما بعد، باستخدام تلك الأموال على الغرض من اقتنائها. **(الفقرة ١١٧)**			٣-١-٣-٣ يجب المحاسبة عن التبرعات المستلمة في صورة نقدية، أو أصول أخرى مقيدة لشراء أصول غير متداولة وغير مقيدة من قبل المتبرع؛ على أنها إيرادات تبرعات مقيدة. وتتوقف معالجة الأصول المقتناة على الغرض من اقتنائها. فقد يكون الغرض من اقتناء الأصل

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
			الثابت مقيداً باستخدامات معينة، وقد لا يكون مقيداً. فعند شراء الأصل الثابت، يجب زيادة الأصول الثابتة غير المقيدة إذا كان الأصل غير مقيد باستخدامات معينة، أو زيادة الأصول الثابتة المقيدة؛ إذا كان الأصل مقيد باستخدامات معينة. **(الفقرة ١١٣)**
*قد تخضع الموارد الداخلة أيضا لقيود مفروضة من قبل المتبرع تحدد الفترة التي يمكن خلالها إنفاق الموارد. ويحد مثل ذلك الشرط المسبق من قدرة الجمعية الخيرية استنفاذ المورد حتى يتم استيفاء الشرط الزمني. **(الفقرة ١٠٨)**			٣-١-٣-٤ قد تخضع التبرعات أيضا لقيود مفروضة من قبل المتبرع، تحدد الفترة التي يمكن خلالها إنفاق التبرع، ويحد مثل هذا القيد المسبق من قدرة المنشأة غير الهادفة للربح في استنفاذ التبرع حتى يتم استيفاء القيد الزمني المستقبلي. وفي هذه الحال يعترف بالتبرعات على أنها إيرادات مقيدة إلى حين استيفاء القيد الزمني. **(الفقرة ١١٤)**
*على سبيل المثال، يجب المحاسبة عن ما يتم تلقيه مقدماً من تبرعات، يشترط استنفاذها خلال فترة محاسبية مستقبلية،			٣-١-٣-٥ قد تخضع التبرعات لشروط مفروضة من قبل المتبرع، تحدد الفترة التي يمكن خلالها إنفاق التبرع، ويحد هذا الشرط

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
على أنه دخل مؤجل والاعتراف بها على أنه التزام وذلك حتى تاريخ الفترة المحاسبية المسموح فيها، طبقاً للشرط المفروض، للجمعية الخيرية استنفاذ المورد. **(الفقرة ١٠٨)**			المسبق من قدرة المنشأة غير الهادفة للربح من استغلال التبرع حتى استيفاء الشرط، كما يتيح للمتبرع الحق في استعادة التبرع في حال عدم استيفائه. وفي هذه الحال يؤجل الاعتراف بالتبرعات على أنها إيرادات غير مقيدة، وتعد التزاماً حتى استيفاء الشرط الزمني. **(الفقرة ١١٥)**
*بالمثل، لا يحول الشرط الذي يسمح للمتبرع باسترداد أي جزء غير مستنفذ من المنحة من الاعتراف بالموارد الداخلة. ويتم الاعتراف بالالتزام برد أي جزء من المنحة للمتبرع عند يصبح رد المورد محتملاً. **(الفقرة ١١٠)**			٣-١-٣-٦ يحول الشرط الذي يسمح للمتبرع باسترداد أي جزء من التبرع من الاعتراف به؛ فيتم إثبات الجزء المستفد من التبرع، الذي استوفى الشرط على أنه إيراد غير مقيد، ويتم إثبات الجزء غير المستفد من التبرع، والذي يصبح رده محتملاً، على أنه التزام (إيراد مؤجل). **(الفقرة ١١٦)**
*قد تتضمن بعض الترتيبات المتعلقة بتقديم أموال تبرعات وضع شروط معينة تحدد تقريباً مستوى الخدمات التي يجب			٣-١-٣-٧ قد يقع استيفاء شروط التبرع داخل نطاق سيطرة المنشأة غير الهادفة للربح، أو يتوقف على عوامل أخرى تقع خارج نطاق

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
على الجمعية الخيرية تقديمها. قد يتم إدراج الشروط المرتبطة بتقديم تلك الأموال في عقد يحدد مستوى الخدمة، حيث يتم ربط تقديم الأموال بتقديم خدمات أو وحدات مخرجات بمستوي معين، مثل شرط عدد ما يقدم من وجبات أو ساعات عمل المرافق التي تستخدم من قبل المنتفعين. فقد ترتبط سلطة إدارة المورد أو التصرف فيه، والتي تم الحصول عليها في شكل تبرعات مشروطة؛ بمستوي الأداء، أو بتقديم مستوى معين من الخدمات؛ وفي تلك الحال يجب الاعتراف بها على أنها موارد داخلة عند قيام الجمعية الخيرية بتسليم السلع أو تقديم الخدمات. **(الفقرة ٩٩)** في الغالب تتلقى الجمعيات الخيرية تبرعات مقيدة بشروط يجب استيفاؤها قبل تمتع الوحدة بسلطة غير مشروطة لإدارة			سيطرتها. في حال خضوع استيفاء تلك الشروط لسيطرة المنشأة غير الهادفة للربح؛ يجب الاعتراف بالتبرعات على أنها إيرادات غير مقيدة عند وجود دليل كاف، يؤكد قدرة المنشأة على استيفاء الشروط في المستقبل. أما في حال عدم وجود تأكد حول قدرة المنشأة على استيفاء الشروط التي تخضع لسيطرتها، فيجب تأجيل الاعتراف بالتبرعات، وعدها التزاماً (إيراد مؤجل) حتى يتم التأكد من إمكانية استيفاء الشروط المفروضة. **(الفقرة ١١٧)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
المورد أو التصرف فيه. قد يقع استيفاء تلك الشروط داخل نطاق سيطرة الجمعية الخيرية أو يتوقف على عوامل أخرى تقع خارج نطاق سيطرتها. في حال خضوع استيفاء تلك الشروط لسيطرة الجمعية الخيرية؛ يجب الاعتراف بالموارد الداخلة عند وجود دليل كاف، يؤكد قدرة الجمعية على استيفاء الشروط في المستقبل. في حال عدم التأكد من قدرة الجمعية على استيفاء الشروط التي تخضع لسيطرتها، يجب تأجيل الاعتراف بالموارد الداخلة وعدها التزاماً حتى يتم التأكد من إمكانية استيفاء الشروط المفروضة. **(الفقرة ١٠٥)**			
	* عند وضع المتبرع شروطاً صريحة، أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع، والتي تكشف عن نية المتبرع وضع التبرع قيد الاستخدام لدعم أنشطة الفترة الحالية.		٣-١-٣-٨ في حال وضع المتبرع بنوداً صريحة في الاتفاق، أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع تكشف عن نية المتبرع وضع التبرع قيد الاستخدام لدعم أنشطة الفترة

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	فعلى سبيل المثال، يؤدي تلقي تعهدات غير مشروطة بتقديم نقدية في السنوات المستقبلية إلى زيادة صافي الأصول المقيدة بشكل مؤقت. **(١١٦ – ١٥)**		الحالية، فإنه يعترف بالتعهدات غير المشروطة على أنها إيرادات غير مقيدة تؤدي إلى زيادة صافي الأصول غير المقيدة. **(الفقرة ١١٨)**
*عند تلقي الجمعيات الخيرية اشتراكات عضوية، قد تكون تلك الاشتراكات في صورة هبة، أو يمكن للأعضاء شراء خدمات، أو الحصول على امتيازات معينة في مقابل تلك الاشتراكات. عندما يعد الاشتراك هبة، يجب الاعتراف بالموارد الداخلة طبقاً للقواعد نفسها المستخدمة في حال التبرعات. **(الفقرة ١٠١)**			٣-١-٤ الاشتراكات والرسوم: ٣-١-٤-١ عند تلقي المنشآت غير الهادفة للربح اشتراكات عضوية؛ قد تكون تلك الاشتراكات في صورة تبرع، أو تكون مقابل الحصول على خدمات، أو امتيازات معينة. وفي حال كون الاشتراك تبرعاً، يجب الاعتراف بالاشتراكات طبقاً لنفس القواعد المستخدمة في حال التبرعات. **(الفقرة ١١٩)**
*عند شراء خدمات أو الحصول على امتيازات معينة قي مقابل الاشتراكات؛ يجب الاعتراف بالموارد الداخلة عند تقديم الخدمة أو منح الامتياز. وفي حال حصول العضو على تلك الخدمات والامتيازات بانتظام طوال فترة العضوية؛ يكون		* في بعض الحالات، يكون من الصعب التحقق من قيام المنشأة بالتضحية بقيمة معادلة للأطراف الأخرى القائمة بعملية التحويل. ويكون الوضع كذلك، مثلاً، في حال تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام	٣-١-٤-٢ عند تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التجهيزات، مثل تمتع الأعضاء في بعض النوادي والهيئات باستخدام بعض التجهيزات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة؛ تعد تلك المعاملات معاملات تبادلية

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
الاعتراف بالدخل من اشتراكات العضوية بالتناسب، خلال الفترة التي يغطيها الاشتراك؛ وتعد أساساً تقديرياً ملائماً للاعتراف بالدخل. **(الفقرة ١٠١)**		المحتمل لمجموعة من التسهيلات. في تلك الحالات، عندما تتحمل النوادي والهيئات المهنية رسوماً معينة مقابل تمتع المتبرعين باستخدام بعض التسهيلات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة، تعد تلك المعاملات معاملات تبادلية، ولا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها تبرعات نظراً الى أنه يوجد التزام تعاقدي أو استدلالي على متلقي الرسوم برد بعض أو الرسوم أو جميعها في حال عدم قدرته على تقديم التسهيلات والخدمات. أما في حال كون المنافع التي تعود على المتبرعين منافع شكلية/صورية، مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة واستيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين، فإنه يمكن عد	ينطبق عليها معيار الإيرادات الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها إيرادات تبرعات، حيث يوجد التزام تعاقدي أو عرفي على المنشأة متلقية الرسوم برد بعض أو كل الرسوم في حال عدم قدرتها على تقديم التجهيزات أو الخدمات. أما في حال كون المنافع التي تعود على الأعضاء منافع صورية، مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة، ومدى استيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين؛ فإنه يمكن عد الرسوم تبرعات. **(الفقرة ١٢٠)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
		الرسوم تبرعات. **(الفقرة ١٢)**	
* تعد الأوقاف أحد أشكال الأموال المقيدة، التي يتم اقتناؤها لمصلحة الجمعية الخيرية على أنها أموال تمثل رأس مال للجمعية. وعندما يستوجب على القيمين الاحتفاظ بمال الأوقاف بصفة دائمة يطلق على المبلغ أوقافاً دائمة. وتتمثل أموال الأوقاف الدائمة في شكل أصول استثمارية و/أو أصول يتم استخدامها في أغراض خاصة بالجمعية الخيرية. وعادة لا يمكن استنفاذ تلك الأموال، كما لو كانت دخل للجمعية. **(الفقرة ٧٠)** في بعض الحالات، قد تكون لدي القيمين سلطة تحويل رأس مال الأوقاف إلى دخل للجمعية، وفي تلك الحال يطلق على أموال الأوقاف (أوقافاً قابلة للاستنفاذ) **(الفقرة ٧١)**			٣-١-٥ الأوقاف: تعد الأوقاف تبرعات مستلمة، ومقيدة بصفة دائمة؛ يتم اقتناؤها لمصلحة المنشأة غير الهادفة للربح، وهي في حكم رأس مال للمنشأة، ويتم الاعتراف بها على أنها إيرادات تبرعات إوقاف، ومن ثم تؤدي إلى زيادة في صافي أصول الأوقاف. وتتمثل أصول الأوقاف في شكل أصول استثمارية و/أو أصول يتم استخدامها في أغراض خاصة بالمنشأة غير الهادفة للربح. **(الفقرة ١٢١)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
* يجب إدراج الموارد الداخلة التي في صورة تبرعات عينية في قائمة الأنشطة كما يلي: (أ) يجب الاعتراف بما يتم تلقيه من أصول ويتم الاحتفاظ به على أنه مخزون، بغرض توزيعه من قبل الجمعية الخيرية على أنه مورد داخل خلال السنة ضمن (الدخل التطوعي)، وذلك فقط في حال توزيعه بقيمة مكافئة، ويتم إدراجها على أنها موارد مستنفذة تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تمثل طريقة توزيعه. (ب) يجب اعتراف الجمعية بما تتلقاه من أصول بغرض الاستخدام (مثل مبنى بغرض استخدامه مقراً للجمعية) على أنها موارد داخلة وتحت تبويب الأصول الثابتة المناسب في الميزانية العمومة وذلك عند استحقاقها.			٣-١-٦ التبرعات العينية: يجب الاعتراف بالتبرعات العينية في قائمة الأنشطة حسب الآتي: (أ) يجب الاعتراف بما يُتلقى من أصول، ويتم الاحتفاظ بها على أنها مخزون بغرض إعادة بيعها، أو توزيعها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح على أنها إيرادات في قائمة الأنشطة. وعند إعادة بيعها أو توزيعها، يتم إدراجها على أنها تكلفة بضاعة مباعة أو على أنها مصروفات تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تعكس الغرض من توزيعها. (ب) يجب الاعتراف بما يُتلقى من أصول بغرض الاستخدام (مثل مبنى بغرض استخدامه كمقر للمنشأة) على أنه ايراد تبرعات في قائمة الأنشطة، وضمن مجموعات الأصول المناسبة في قائمة المركز المالي . (ج) عند تلقي المنشأة لسلع مستعملة بغرض إعادة بيعها؛ فإنه يجب الاعتراف بها على أنها

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
(أنظر الفقرة ١١١). (ج) في حال تلقي الجمعية لهبة عينية على أنها وديعة؛ إلى أن يتم تحويلها إلى نقدية؛ يمكن للجمعية استخدامها، ويجب الاعتراف بالتبرع كالمعتاد في الفترة المحاسبية التي يستحق فيها، وفي حال أهميته النسبية يجب إجراء تسوية لقيمته الأصلية بناءاً على تحول التبرع إلى نقدية. **(الفقرة ١٢٩)** *يشترط في جميع الأحوال أن تكون القيمة التي تظهر بها التبرعات العينية في قائمة الأنشطة مقدرة تقديراً ملائماً لقيمتها الإجمالية بالنسبة للجمعية، أو للقيمة المحققة فعلاً في حال السلع المستعملة المتبرع بها لإعادة بيعها. في حال إدراج التبرعات العينية في قائمة الأنشطة بقيمتها الإجمالية المقدرة، فإن القيمة الجارية ستكون عادة السعر الذي تقوم الجمعية			إيرادات بالقيمة القابلة للتحقق في الفترة المحاسبية التي تم استلامها فيها. وعند تعذر الوصول إلى القيمة القابلة للتحقق لتلك السلع المستعملة؛ فإنه يجب تأجيل الاعتراف بها إلى حين بيعها. (د) يُشترط في جميع الأحوال أن تكون القيمة التي تظهر بها التبرعات العينية في قائمة الأنشطة بالقيمة العادلة، أو بالقيمة القابلة للتحقق في حال السلع المستعملة، المتبرع بها لإعادة بيعها. **(الفقرة ١٢٢)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
بتقديره وسدادة مقابل شراء عنصر مشابه من السوق. **(الفقرة ١٣٠)**			
*قد تتلقى الجمعية إعانات في صورة تسهيلات متبرع بها، أو ترتيبات لقرض انتفاع (قرض في صورة أصل) أو خدمات متبرع بها؛ فيجب إدراج تلك الموارد في قائمة الأنشطة عندما يمكن تقدير قيمة المنفعة وقياسها للجمعية. *يجب أن تعكس القيمة الموضوعة لتلك الموارد قيمة الخدمة أو التسهيلات المقدرة بالنسبة للجمعية: وهي السعر الذي تقوم الجمعية بتقديره وسدادة مقابل الحصول على خدمة أو تسهيلات من السوق تحقق منفعة مكافئة. **(الفقرة ١٣٣)**			٣-١-٧ الخدمات والمنافع: ٣-١-٧-١ قد تتلقى المنشأة تبرعات في صورة مرافق وتجهيزات، أو خدمات أو منافع؛ يجب إدراج تلك التبرعات في قائمة الأنشطة على أنها إيرادات عند إمكانية قياسها، بحيث تعكس القيمة المقدرة لتلك التبرعات؛ القيمة العادلة للخدمة أو المنفعة أو التجهيزات. كما يجب تسجيل تلك الخدمات والمنافع والتجهيزات على أنها مصروفات تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تعكس الغرض من استخدامها. **(الفقرة ١٢٣)**
	*يجب الاعتراف بما يتم تلقيه من تبرعات في صورة خدمات على أنها إيرادات؛ في احدى الحالتين التاليتين: (أ) إذا ترتب على تلك الخدمات المستلمة زيادة أو تحسين في الأصول غير المالية. (ب) إذا تطلبت تلك		٣-١-٧-٢ يجب الاعتراف بما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات على أنها إيرادات في الحالتين التاليتين: إذا (أ) ترتب على تلك الخدمات المستلمة زيادة أو تحسين في الأصول غير النقدية. (ب) تطلبت تلك الخدمات لمهارات

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	الخدمات لمهارات خاصة، ويتم تقديم تلك الخدمات، من قبل أفراد تتمتع بتلك المهارات، كما أنه في العادة يتم شراء تلك الخدمات إذا لم يقم المتبرع بتقديمها. وتشمل الخدمات التي تتطلب مهارات خاصة تلك الخدمات التي تقدم من خلال المحاسبين، والمهندسين المعماريين، والنجارين، والأطباء، والاختصاصين بالكهرباء، والمحامين، والممرضين، وعمال السباكة، والمدرسين، والمهنيين أو الحرفيين الآخرين. ولا يتم الاعتراف بما يتم تلقيه من خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات لا تحقق الشروط السابقة على أنها إيرادات. **(١١٦ – ٩)**		خاصة، تُقدم من قبل أفراد يتمتعون بتلك المهارات، التي جرت العادة شراؤها؛ إذا لم يقم المتبرع بتقديمها. ولا يتم الاعتراف بما يُتلقى من خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات على أنها إيرادات لا تحقق أحد الشرطين السابقين. كما يجب عدم الاعتراف باسهامات المتطوعين على أنها إيرادات في قائمة الأنشطة عندما لا تكون قابلة للقياس بدرجة معقولة من الموضوعية. **(الفقرة ١٢٤)**
*يعد وجود دليل لإثبات تفويض سلطة الإدارة أو التصرف مطلباً مسبقاً للاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات. ويتوفر ذلك الدليل في العادة عندما يتم إدراج شروط المنحة في عقد/اتفاق رسمي			٣-١-٨ التعهدات بتقديم تبرعات: ٣-١-٨-١ يعد توقع المنشأة غير الهادفة للربح، الحصول على التبرع بدرجة معقولة من الثقة مطلباً مسبقاً، للاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. ويتحقق ذلك عادة،

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
مكتوب. وعند إثبات تفويض سلطة الإدارة أو التصرف، وعدم تقييدها بأي شـــروط؛ يجب الاعتراف بتلك التعهدات على أنهـــا موارد داخلة بمجرد استيفاء ضوابط التأكد التام والقابلية للقياس. **(الفقرة ١٠٤)**			عندما يكون التعهد غير المشروط في صورة اتفاق رسمي مكتوب، لهذا يجب الاعتراف بتلك التعهدات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء الشروط الواردة في الفقرة (١٠٨). **(الفقرة ١٢٥)**
	*يجب الإفصاح عن ما يتم تلقيه، من تعهدات غير مشروطة بتقديم تسديدات، تستحق في فترات مستقبلية على أنها هبات مقيدة. **(١١٦ – ١٥)**		٣-١-٨-٢ يجب الاعتراف بما يُتلقى من تعهدات غير مشروطة بتقديم تبرعات تستحق في فترات مستقبلية على أنها إيرادات مقيدة، تؤدي إلى زيادة صافي الأصول المقيدة، إلى حين الوفاء بالتعهدات. وتقاس بالقيمة القابلة للتحقق. **(الفقرة ١٢٦)** ٣-١-٨-٣ يجب تكوين (مخصص تعهدات بتقديم تبرعات مشكوك في تحصيلها) للوصول للقيمة القابلة للتحقق لهذه التعهدات. **(الفقرة ١٢٧)**
	*يجب الاعتراف بالتعهدات المشروطة بتقديم تبرعات؛ تنشأ عند تحقق حدث مستقبلي غير مؤكد، يلزم المتعهد، عند		٣-١-٨-٤ عند وجود تعهدات بتقديم تبرعات، مشروطة بتحقق حدث مستقبلي غير مؤكد، فإنه يؤجل الاعتراف بها إلى حين استيفاء الشروط

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	استيفاء الشروط التي تنشأ عليها التعهدات بشكل فعلى، ومن ثم يصبح التعهد المشروط تعهداً غير مشروط. كما يصبح التعهد المشروط بتقديم تبرعات تعهداً غير مشروط إذا تم استبعاد إمكانية عدم استيفاء الشرط. فعلى سبيل المثال، لا يعد قيام المتبرع له بتقديم تقرير سنوي لتلقي التسديدات السنوية التالية، في تعهد متعدد السنوات، شرطاً إذا تم استبعاد إمكانية عدم استيفاء ذلك المطلب الإداري. يجب المحاسبة عن تحويل الأصول، من خلال تعهد مشروط بتقديمها، على أنها منحة قابلة للرد، وذلك حتى يتم استيفاء الشروط فعليا. **(١١٦ – ٢٢)**		بشكل فعلي. وعند تأكد المنشأة غير الهادفة للربح من قدرتها على استيفاء شروط المتعهد؛ فإنه يمكن معالجة التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات على أنها تعهدات غير مشروطة. فعلى سبيل المثال؛ عند وجود تعهد بتقديم تبرعات مشروطة بقيام المنشأة غير الهادفة للربح بتقديم تقرير سنوي عن نشاطها، فإنه يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف بتلك التعهدات على أنها تعهدات غير مشروطة، مما يستلزم إثباتها على أنها إيرادات أو مكاسب تبرعات. **(الفقرة ١٢٨)**
	*قد يكون تحديد ماذا كان التعهد يعد مشروط أو غير مشروط أمر صعب وذلك إذا تضمن شروط تم إضافتها من قبل المتبرع لا تنص بشكل واضح عن ما إذا كان حق استلام التسديدات أو تسليم الأصول يتوقف على استيفاء تلك الشروط. فقد يكون		٣-١-٨-٥ قد تتضمن اتفاقية التعهد بتقديم تبرعات، بنوداً لم يتم صياغتها بشكل واضح وصريح، لتشير إلى شروط يجب استيفاؤها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح حتى يكون لها الحق في تلقي التبرعات. وفي هذه الحال، يجب

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	من الصعب تحديد ما إذا كانت تلك البنود المضافة تمثل شروط أو قيود. في حال إضافة بنود غامضة من قبل المتبرع، يمكن اعتبار التعهد الذي يشتمل على بنود لا تعتبر غير شرطية بشكل واضح أنه تعهد مشروط. **(١١٦ – ٢٣)**		أن يعد التعهد غير المشروط صراحة تعهداً مشروطاً. **(الفقرة ١٢٩)**
	*يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف برفع قيد المتبرع عن التبرعات في الفترة التي يتم فيها رفع القيد. حيث يتم رفع القيد عند انقضاء القيد الزمني، أو عند استيفاء الغرض الذي تم من أجلة تقييد المورد، أو كليهما. **(١١٦ – ١٧)**		٣-١-٩ رفع القيود المفروضة من قبل المتبرع: ٣-١-٩-١ يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف برفع القيود عن التبرعات في الفترة التي ترفع فيها القيود، فيُرفع القيد عند انقضاء القيد الزمني، أو عند تحقق غرض القيد أو كلايهما. **(الفقرة ١٣٠)**
* يجب ظهور كل التحويلات التي تتم بين مختلف بنود الأموال، بصف التحويلات في قائمة الأنشطة. ويستخدم صف التحويلات في العديد من الحالات منها: (أ) عند تحويل أموال رأس المال إلى	*يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف برفع قيد المتبرع عن التبرعات في الفترة التي يتم فيها رفع القيد. ويتم رفع القيد عند انقضاء الزمن المشروط، أو عند استيفاء الغرض المشروط الذي تم من أجلة		٣-١-٩-٢ يجب عرض رفع قيود المتبرعين في قائمة الأنشطة، التي يترتب عليها زيادة لأحد تبويبات صافي الأصول وتخفيض للأخرى، بشكل منفصل عن باقي المعاملات الأخرى قبل (التغير في صافي الأصول). **(الفقرة ١٣١)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
أموال الدخل من الوقف القابل للاستنفاذ. (ب) عند امتلاك الجمعية لصلاحيات لتطبيق مدخل العائد الكلي على الاستثمارات (أنظر الملحق ٣ الفقرة ٣(ج)) لتسجيل الأموال المحولة إلى دخل من أموال العائد الكلي غير المستخدمة والمحتفظ بها كأموال وقف دائمة. (ج) عند تحرير الأصول المقيدة وتحويلها إلى أموال دخل غير مقيدة. (د) عند تحويل أموال الدخل غير المقيد لأصول بغرض تمويل العجز في أحد بنود الأموال المقيدة. (د) عند تحويل قيمة الأصول الثابتة من الأموال المقيدة إلى الأموال غير المقيدة؛ عند شراء الأصل باستخدام هبة بأموال مقيدة، ولكن يتم اقتناؤه لغرض عام غير مقيد. **(الفقرة ٢١٤)**	تقييد المورد، أو كليهما. (١١٦ – ١٧)		
			٣-١-٩-٣ عند تحقق القيد أو تنفيذه (المؤقت الزمني أو قيد الاستخدام) الموضوع من قبل

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
			المتبرع، تحققاً أو تنفيذاً جزئياً؛ فإنه يجب رفع قيد المتبرع في حدود ما تحقق أو نُفِذ. **(الفقرة ١٣٢)**
	* تعد أسعار السوق السائدة، عند وجودها، أفضل قياس للقيمة العادلة للأصول النقدية وغير النقدية، بما في ذلك الخدمات. وعند عدم وجود أسعار سوق سائدة، يتم تقدير القيمة العادلة على أساس أسعار السوق السائدة للأصول المماثلة، أو من خلال عمليات تثمين مستقلة، أو باستخدام أساليب التقييم، مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة. يمكن قياس ما يتم تلقيه من تبرعات في صورة خدمات، والتي تؤدي إلى زيادة الأصول غير المالية أو تحسينها، باستخدام القيمة العادلة لما يتم تلقيه من خدمات أو القيمة العادلة للأصول، أو القيمة العادلة للأصول المحسنة والناتجة عن تلقي الخدمات. يشير عدم التأكد بشكل كبير		٣-١-١٠ قياس القيمة العادلة للتبرعات المستلمة: ٣-١-١٠-١ تعد أسعار السوق السائدة، في حال وجودها، أفضل قياس للقيمة العادلة للأصول المالية وغير المالية، بما في ذلك الخدمات. وفي حال عدم وجود أسعار سوق سائدة، يتم تقدير القيمة العادلة على أساس أسعار السوق السائدة للأصول المماثلة، أو من خلال عمليات تثمين مستقلة، أو باستخدام أساليب التقييم؛ مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة. يمكن قياس ما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات تؤدي لزيادة الأصول غير المالية تحسينها ، وذلك باستخدام القيمة العادلة لما يُتلقى من خدمات أو القيمة العادلة للزيادة في الأصول أو القيمة العادلة للأصول المحسنة والناتجة عن تلقي

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	بوجود قيمة إلى ضرورة عدم الاعتراف بالعنصر الذي تم تلقيه أو تقديمه. **(١١٦ – ١٩)**		الخدمات. ولا يجب الاعتراف بالتبرعات المتلقاة أو المقدمة عند عدم التأكد بشكل كبير من وجود قيمة لتلك التبرعات. **(الفقرة ١٣٣)**
	*تعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، باستخدام معدل خصم يكافئ المخاطر المحتملة، مقياساً ملائماً للقيمة العادلة للتعهدات غير المشروطة بتقديم نقدية. يجب المحاسبة عن الاستحقاقات التالية لعنصر الفوائد على أنه دخل تبرعات من قبل المتبرع له، وعلى أنه مصروف تبرعات من قبل المتبرع. يجب على المنشآت غير الهادفة للربح الإفصاح عن دخل التبرعات على أنه زيادة في صافي الأصول المقيدة بصفة مؤقتة أو بصفة دائمة، وذلك إذا كان التعهد بتقديم التبرع مقيد من قبل المتبرع. (١١٦ – ٢٠)		٣-١-١٠-٢ تعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، باستخدام معدل خصم يكافئ المخاطر المحتملة، مقياساً ملائماً للقيمة العادلة للتعهدات غير المشروطة بتقديم نقدية. ويجب المحاسبة عن الفرق بين إجمالي الاستحقاقات، والقيمة الحالية لها على أنها إيراد تبرعات من قبل المتبرع له، وعلى أنها مصروف من قبل المتبرع، بناءاً على طريقة معدل الاستثمار السائد. **(الفقرة ١٣٤)**
	* يمكن قياس التعهدات غير المشروطة		٣-١-١٠-٣ يمكن قياس التعهدات غير

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	بتقديم تبرعات، والمتوقع تحصيلها أو سدادها خلال أقل من سنة، بصافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة واجبة السداد) لان تلك القيمة، بالرغم من أنها لا تعادل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، فإنها تعد تقديراً ملائماً للقيمة العادلة. (١١٦ – ٢١)		المشروطة بتقديم تبرعات عينية، والمتوقع الحصول عليها أو تقديمها خلال سنة أو اقل، بصافي القيمة القابلة للتحقق؛ لأن تلك القيمة، بالرغم من أنها لا تعادل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، فإنها تعد تقديراً ملائماً للقيمة العادلة. **(الفقرة ١٣٥)**
* يجب الإفصاح عن القيمة الإجمالية للموارد الداخلة عند تجميعها سواء أكان ذلك من قبل الجمعية الخيرية (أو من خلال متطوعين يعملون تحت إشرافها) أم وكلائها. بالرغم من ذلك، في حال تجميع أموال للجمعية الخيرية من خلال أفراد غير موظفين أو متعاقد معهم من قبل الجمعية، فإن المبلغ الإجمالي للموارد الداخلة يعادل المبالغ المجمعة لصالح الجمعية من خلال		* يجب الإفصاح عن المعلومات التالية: أ- الأصول المتبرع بها، بما في ذلك النقدية والأصول غير المالية؛ و ب- ما تم إسقاطه من ديون. **(الفقرة ١٥)**	٣-٢ عرض التبرعات المستلمة: ٣-٢-١ يجب عرض إجمالي التبرعات المستلمة من قبل المنشأة غير الهادفة للربح، أو من خلال متطوعين يعملون تحت إشرافها، أو وكلائها، أو من خلال أفراد غير موظفين، أو متعاقد معهم من قبل المنشأة ضمن الإيرادات في قائمة الأنشطة. كما يجب عرض مصاريف جمع التبرعات لصالح المنشأة ضمن المصروفات في قائمة الأنشطة. **(الفقرة ١٣٦)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
هؤلاء الأفراد بعد خصم مصاريفهم. **(الفقرة ٩٥)**			
	* وفقا للإصدار، يجب على المنشآت غير الهادفة للربح التمييز بين ما يتم تلقيه من تبرعات تؤدي لزيادة صافي الأصول المقيدة بصفة دائمة، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي الأصول المقيدة بصفة مؤقتة، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي الأصول غير المقيدة. **(المعيار ١١٦- فقرة ١)**		٣-٢-٢ يجب على المنشآت غير الهادفة للربح التمييز بين ما يتم تلقيه من تبرعات تؤدي لزيادة صافي الأصول غير المقيدة، التي تؤدي لزيادة صافي الأصول المقيدة، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي أصول الأوقاف. **(الفقرة ١٣٧)**
*فقد تتطلب الشروط التي بناءاً عليها تم تلقي الأموال، إما الاحتفاظ بالأصل الثابت الذي تم اقتناؤه ضمن الأموال المقيدة أو إعفاء الأصول الثابتة المقتناة من القيد والاحتفاظ بالأصل ضمن الأموال غير المقيدة (أنظر أيضا الفقرة ١١١). إذ لا توجد قاعدة عامة وإنما تتوقف المعالجة على الظروف المحيطة بكل حال فردية (انظر الملحق ٣). عندما يتم إعادة			٣-٢-٣ عند اقتناء الأصل الثابت المقيد باستخدامات معينة من قبل المتبرع؛ يجب إدراجه ضمن الأصول المقيدة. وفي حال رفع القيد عن الأصل من قبل المتبرع، فإنه يجب إدراجه ضمن الأصول غير المقيدة. **(الفقرة ١٣٨)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
تصنيف الأصل من بند إلى أخر من بنود الأموال؛ يجب تسجيل ذلك كعملية تحويل بين بنود الأموال ذات الصلة. **(الفقرة ١١٧)**			
* لا يجب إدراج الحركة في الأوقاف ضمن التدفقات النقدية من (الأنشطة التشغيلية) ولكن يجب معالجتها على أنها زيادة أو نقص في (الأنشطة التمويلية). ويتم ذلك حسب الآتي: (أ) يجب معالجة التبرعات النقدية للوقف على أنها إضافات للوقف ضمن (الأنشطة التمويلية). (ب) يجب إدراج المتحصلات والمدفوعات النقدية نتيجة شراء الاستثمارات أو استبعادها بالقيمة الإجمالية ضمن (الأنشطة الرأسمالية والاستثمارات المالية) في قائمة الأنشطة المالية. كما يجب إضافة صف ضمن تلك المجموعة			٣-٢-٤ يجب إدراج التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة لصافي أصول الأوقاف والناتجة عن التبرعات ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. **(الفقرة ١٣٩)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
يظهر صافي حركة التدفقات النقدية المرتبطة باستثمارات الوقف. كما يجب إضافة صف مماثل والمبلغ نفسه ضمن (الأنشطة التمويلية). ويعكس الصف في (الأنشطة التمويلية) النقدية الداخلة/النقدية الخارجة إلى مال الوقف ومنه، بينما يظهر بإشارة معاكسة ضمن (الأنشطة الرأسمالية والاستثمارات المالية). (ج) في حالات استثنائية عند الصرف من الوقف الدائم؛ يجب أن يظهر ذلك على أنه نقص ضمن (الأنشطة التمويلية). (د) لا يجب التقرير عن الأنشطة التي لا يترتب عنها تدفقات نقدية ضمن قائمة التدفقات النقدية (مثل الإهلاك، إعادة التقييم، حسابات التسوية) ولكن قد يكون من الضروري الإفصاح عنها (انظر الفقرة ٣٥٥). **(الفقرة ٣٥٤)**			

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
يجب الإفصاح عن أي أساس للتقييم، ضمن الملحوظات المرفقة والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة. **(الفقرة ١٣١)			٣-٣ الإفصاح عن التبرعات المستلمة: ٣-٣-١ يجب الإفصاح عن أي أساس للتقييم ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة. **(الفقرة ١٤٠)**
*عند الاعتراف بالخدمات، أو التسهيلات المتبرع بها؛ يجب إدراج قيمة مكافئة على أنها نفقة، تحت التبويب المناسب في قائمة الأنشطة. **(الفقرة ١٣٥)**	* يجب على المنشأة التي تتلقى تلك الخدمات المتبرع بها؛ توصيف البرامج والأنشطة، التي سيتم فيها استخدام تلك الخدمات، بما في ذلك طبيعة ونطاق ما يتم تلقيه من خدمات، ومقدار ما يتم الاعتراف به على أنها إيرادات وذلك خلال الفترة. يفضل قيام المنشآت بالإفصاح عن القيمة العادلة؛ لما يتم تلقيه من خدمات، لم يتم الاعتراف بها على أنها إيرادات، إذا كان ذلك ممكناً. **(١١٦ – ١٠)**		٣-٣-٢ يجب على المنشأة غير الهادفة للربح التي تتلقى خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات؛ الإفصاح عن البرامج والأنشطة التي استخدمت فيها الخدمات المتبرع بها، بما في ذلك طبيعة ما يُتلقى من خدمات ونطاقها خلال الفترة. ويفضل قيام المنشأة غير الهادفة للربح بالإفصاح عن القيمة العادلة لما يُتلقى من خدمات لم يتم الاعتراف بها على أنها إيرادات تبرعات والسبب في عدم الاعتراف بها، إذا كان ذلك ممكناً. **(الفقرة ١٤١)**
*يجب أن توفر الملحوظات المرفقة بالحسابات تحليلاً للخدمات، أو التسهيلات المدرجة بقائمة الأنشطة؛ يميز بدقة بين			٣-٣-٣ يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات وقياس الخدمات وحق الانتفاع بالمرافق

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
مختلف البنود الرئيسية مثل عمالة مؤقتة، أصول مقترضة الخ. كما يجب أن توضح الملحوظات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة الأساس المستخدم في التقييم. عند تلقي الخدمات المتبرع بها وعدم إدراجها في قائمة الأنشطة (مثل إسهامات المتطوعين) يجب الإفصاح عن ذلك في التقرير السنوي للقيمين إذا كانت تلك المعلومات ضرورية للقارئ، للوصول إلى فهم أفضل لأنشطة الجمعية. **(الفقرة ١٣٦)**			والتجهيزات المستلمة على أنها تبرع. وفي حال تلقي المنشأة لخدمات متبرع بها مع عدم إدراجها في قائمة الأنشطة (مثل مساهمات المتطوعين) بسبب عدم انطباق شروط الإثبات؛ فإنه يجب الإفصاح عن ذلك للوصول إلى فهم أفضل لأنشطة المنشأة. **(الفقرة ١٤٢)**
	*يجب على متلقي التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات، الإفصاح عن ما يلي: أ- قيمة التعهدات القابلة للتحصيل خلال فترة أقل من سنة، وخلال فترة من سنة إلى ٥ سنوات، وخلال فترة أطول من ٥ سنوات.		٣-٣-٤ الإفصاح عن التعهدات بتقديم تبرعات ٣-٣-٤-١ يجب على متلقي التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عما يلي: أ- قيمة التعهدات القابلة للتحصيل خلال فترة أقل من سنة، وخلال فترة من سنة إلى ٣ سنوات، وخلال فترة أطول من ٣ سنوات.

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	ب- قيمة مخصص التعهدات غير القابلة للتحصيل. (١١٦ - ٢٤)		ب- قيمة مخصص التعهدات غير القابلة للتحصيل. **(الفقرة ١٤٣)**
	* يجب على متلقي التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عن ما يلي: أ- إجمالي قيمة التعهدات. ب- توصيف وقيمة كل مجموعة من التعهدات تتسم بخصائص مشتركة، مثل قيمة التعهدات المشروطة بوضع برامج جديدة، أو بإتمام بناء مبنى جديد، أو بزيادة عدد التبرعات المماثلة في تاريخ محدد. **(١١٦ - ٢٥)**		٣-٣-٤-٢ يجب على متلقي التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عما يلي: أ- إجمالي قيمة التعهدات. ب- وصف كل مجموعة من التعهدات المشروطة التي تتسم بخصائص مشتركة وقيمتها؛ مثل قيمة التعهدات المشروطة بوضع برامج جديدة. **(الفقرة ١٤٤)**
	* يجب الاعتراف بما يقدم من تبرعات على أنه مصروفات في الفترة التي يتم خلالها تقديم تلك التبرعات، وعلى أنه نقص في الأصول، أو زيادة في الالتزامات؛ وذلك وفقا لطبيعة ما يقدم من تبرعات. على سبيل المثال، يتم الاعتراف بما يقدم من تبرعات، مما هو محتفظ به من عناصر المخزون،		٣-٤ التبرعات المقدمة: يجب الاعتراف بما يُقدم من تبرعات على أنه مصروفات في الفترة التي يتم خلالها تقديم تلك التبرعات، وعلى أنه نقص في الأصول، أو زيادة في الالتزامات وذلك وفقا لطبيعة ما يقدم من تبرعات؛ فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بما يقدم من تبرعات في شكل سلع كمصروف

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	بغرض البيع على أنه نقص في المخزون، ومصروفات تبرعات، كما يتم الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم نقدية كدائنين ومصروفات تبرعات. يجب قياس ما يقدم من تبرعات بالقيمة العادلة للأصول المقدمة، وعند تقديمها في صورة سداد، أو إسقاط ما على المتبرع له من التزامات، بالقيمة العادلة لما تم إسقاطه من التزامات. (١١٦ – ١٨)		تبرعات ونقص في المخزون. كما يتم الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم أصول على أنها مصروفات تبرعات والتزام. ويجب قياس ما يقدم من تبرعات بالقيمة العادلة للأصول المقدمة، وفي حال تقديمها على أنها تخفيض لالتزامات المتبرع له؛ فإنها تقاس بالقيمة العادلة لتلك الالتزامات. **(الفقرة ١٤٥)**
	*تعمل المنشأة المستلمة، والتي يوجهها المتبرع لتوزيع الأصول المحولة، أو العائد من استثمار تلك الأصول، أو كليهما إلى مستفيد محدد مستقل غير تابع، على أنه متبرع له ولا تعمل على أنه وكيل، أو وصي، أو وسيط، وذلك في حال منح المتبرع سلطة التصرف صراحة للمنشأة المستلمة– السلطة المطلقة – في إعادة توجيه استخدام الأصول لمستفيد أخر؛ تعني		٣-٥ تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين: ٣-٥-١ تعمل المنشأة المستلمة على أنها متبرع لها وليست كوكيل أو وسيط أو وصي عند منحها سلطة التصرف في التبرعات المستلمة؛ من خلال الإشارة صراحة إلى تفويض المنشأة صلاحية إعادة توجيه التبرعات، بحيث يمكن للمنشأة المستلمة تخطي تعليمات المتبرع بدون موافقته، أو المستفيد المحدد بعينه، أو أي أطراف

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	سلطة التصرف في هذه الحال، أن يشار صراحاً في تعليمات المتبرع عند تحويل الأصول، إلى سلطة المنشأة المستلمة لإعاده توجيه استخدام الأصول. كما تعني السلطة المطلقة، أن المنشأة المستلمة، يمكنها تخطي تعليمات المتبرع، بدون موفقة المتبرع، أو المستفيد المحدد، أو أي أطراف أخرى ذات علاقة. **(١٣٦ – ١٢)**		أخرى ذات علاقة. **(الفقرة ١٤٦)**
* وعلى الرغم من ذلك؛ فإنه في بعض الحالات يكون للجمعية الخيرية الوسيطة سلطة استخدام الموارد قبل تحويلها إلى طرف ثالث، إذ يقوم المقومون بمهمة الطرف الأصيل، ويكون من سلطتهم الاستخدام الخيري لتلك الموارد. فعلى سبيل المثال؛ فإنه في بعض الحالات يمنح القيمين على الجمعية الخيرية الوسيطة صلاحيات استخدام موارد المنحة أو تحديد كيفية استخدام الطرف الثالث	*فيما عدا ما ورد بالفقرتين ذات الرقم ٨٤، وذات الرقم ٨٦ من هذا البيان، فإن المنشأة المستلمة التي تقبل الأصول من المتبرع وتوافق على استخدام تلك الأصول لحساب المتبرع، أو تحول تلك الأصول، أو العائد من استثمارها، أو كليهما إلى مستفيد محدد؛ لا تعد متبرعاً أو متبرعاً له، وسوف تعترف بالتزاماتها لصالح المستفيد المحدد، وفي الوقت نفسه تعترف بالنقدية أو الأصول المالية المستلمة من المتبرع. إذ يجب قياس		٣-٥-٢ يجب على المنشأة التي تعمل على أنها وكيل عند استلام تحويلات أصول مالية، أن تعترف بها كالتزام لصالح المستفيد المحدد بعينه. كما يجب قياس كل من الأصول والالتزامات الناشئة عن هذا التبرع بالقيمة العادلة للأصول المستلمة. بينما يجوز للمنشأة التي تعمل على أنها وكيل عند استلام أصول غير نقدية، الاعتراف أو عدم الاعتراف بالأصول وبما يقابلها من التزامات في القوائم المالية؛ مع وجوب الثبات على هذه السياسة المحاسبية والإفصاح عنها. **(الفقرة ١٤٧)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
للمنحة أو كليهما. كما تتطلب بعض الأشكال الأخرى لتقديم أموال لجمعيات خيرية وسيطة، تحميل القيمين المسؤولية القانونية عن تحويل أموال المنحة إلى طرف ثالث (وعن الاستخدام الخيري لها، حيث لا يعد الطرف الثالث جمعية خيرية). **(الفقرة ١١٣)**	كل من الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة للأصول المستلمة. وفيما عدا ما ورد بالفقرتين ذات الرقم ٨٤، وذات الرقم ٨٦ من هذا البيان؛ فالمنشأة المستلمة التي تتلقى أصولاً غير مالية يجوز لها الاعتراف بالتزاماتها أو بتلك الأصول المستلمة في قوائمها المالية، ولكنها ليست مطالبة بذلك؛ وذلك بشكل متسق من فترة إلى أخرى مع الإفصاح عن سياستها المحاسبية. **(١٣٦ – ١١)**		
	*يعترف **المستفيد** المحدد بحقوقه في الأصول (المالية أو غير المالية) والتي تحتفظ بها المنشأة المستلمة على أنها أصل، ما لم تمنح المنشأة المستلمة صراحة سلطة التغير. وقد تكون هذه الحقوق حصة في صافي أصول المنشأة المستلمة، أو حصة انتفاع، أو متحصلات. وإذا كان المستفيد والمنشأة المستلمة مرتبطتين مالياً؛ فإن المستفيد سوف يعترف بحصته في صافي		٣-٦ العلاقة بين مقدم المورد، والمنشأة المستلمة، والمستفيد المحدد بعينه: ٣-٦-١ يعترف المستفيد المحدد بعينه بحقوقه في الأصول (المالية أو غير المالية) التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة كأصل، ما لم تُمنح المنشأة المستلمة صراحة صلاحية تغيير المستفيد المحدد بعينه من التبرع. وعندما تكون هذه الحقوق متمثلة في أصول نقدية أو غير نقدية أو

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	أصول المنشأة المستلمة، ويتم تعديل تلك الحصة وفقا لنسبتها في التغير، في صافي أصول المنشأة المستلمة. وإذا كان المستفيد لديه حق غير مشروط؛ للحصول على كل التدفقات النقدية أو جزء منها من **الوصي** الخيري، أو من مجموعة مماثلة من الأصول؛ فإن **المستفيد** سوف يعترف بحصة انتفاع مقاسه على أساس قيمتها العادلة، وفي الحالات الأخرى؛ فإن المستفيد سوف يعترف بحقوقه في الأصول المحتفظ بها لدى المنشأة المستلمة على أنه إيراد محصل، أو تبرع؛ طبقا للمعالجات المتعلقة بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. **(١٣٦ – ١٥)**		حصة انتفاع في أصول غير نقدية، فإن المستفيد المحدد بعينه يعترف بحقوقه في تلك الأصول المحتفظ بها لدى المنشأة المستلمة على أنه إيراد تبرعات طبقا للمعالجات المتعلقة بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. **(الفقرة ١٤٨)**
	*عند منح المتبرع صراحة المنشأة المستلمة سلطة التصرف؛ فإنه يجب على المستفيد المحدد عدم الاعتراف بالتوزيعات المحتملة من الأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة. **(١٣٦ – ١٦)**		٣-٦-٢ في حال منح المتبرع صراحة المنشأة المستلمة صلاحيات واسعة في إدارة التبرع والتصرف فيه، فإنه يجب على المستفيد المحدد بعينه عدم الاعتراف بالتوزيعات المحتملة من الأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة. **(الفقرة ١٤٩)**

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	*تحويلات الأصول إلى منشأة مستلمة لا تعد تبرعات، ويحاسب عنها على أنها أصل من قبل مقدم المورد، وعلى أنها التزام من قبل المنشأة المستلمة في حال توافر واحد أو أكثر من الشروط التالية: أ) إذا كان التحويل يخضع لحق مقدم المورد في إعادة توجيه الأصول إلى مستفيد أخر. ب) التحويل مصحوب بتعهد مشروط بتقديم هبة، من قبل مقدم المورد، يسمح بإلغاء التحويل أو رده. ج) قيام مقدم المورد ببسط سيطرته على المنشأة المستلمة، وتحديد المستفيد غير التابع. د) تعيين المورد نفسه، أو أحد توابعه على أنه مستفيد وان التحويل ليس تعاملا في حقوق الملكية. (١٣٦ – ١٧)		٣-٧ تحويلات الأصول التي لا تعد تبرعات تحويلات الأصول إلى منشأة مستلمة لا تعد تبرعات، وإنما يحاسب عنها على أنها أصول من قبل المتبرع، وعلى أنها التزام من قبل المنشأة المستلمة في حال توافر أحد الشروط التالية: أ- إذا كان التحويل يخضع لحق المتبرع في إعادة توجيه الأصول إلى مستفيد أخر. ب- إذا كان التحويل في ظل تعهد مشروط بتقديم تبرع يسمح للمتبرع بإلغائه. ج- قيام المتبرع بمراقبة المنشأة المستلمة؛ لضمان تحويل الأصول المتبرع بها إلى المستفيد المحدد بعينه. **(الفقرة ١٥٠)**

دراسة
المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح في الدول الأخرى

مقدمة:

يمكن تعريف المنشآت غير الهادفة للربح؛ بأنها المؤسسات التي تنشأ لأغراض اجتماعية، أو صحية، أو تعليمية، أو أي أغراض أخرى إنسانية؛ وهي تعتمد لاستمرارها في تحقيقها لأهدافها على اشتراكات الأعضاء، أو على الهدايا والمنح التي يقدمها الجمهور بوجه عام، أو على الدعم الحكومي، أو ما يخصص لها من أوقاف أو زكاة أو صدقات.

لا توجد في الوقت الحالي إرشادات محاسبية معتمدة، صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) للمنشآت غير الهادفة للربح؛ إلا أنه توجد جهود من قبل بعض الجهات المصدرة للمعايير المحاسبية في بعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، وأستراليا، والصين، والهند، ونيوزلندا، والفلبين. وفي دول أخرى، توجد تطبيقات أو أدلة محاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح، كما قد تطبق في بعض الدول تعليمات وتوجيهات قد لا تكون مناسبة لمثل هذه المنشآت.

أنه من المهم السعي إلى إصدار معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية وذلك لكثرة هذه المنشآت، وتنوع مستويات الأنشطة فيها، وحاجة المجتمع إلى استمرارية مثل هذه المنشآت في القيام بمهمتها في المجتمع، وحاجتها إلى معايير تساعدها في ضبط أمورها المالية، وزيادة الثقة في هذه المنشآت من خلال الإفصاح المناسب لأنشطتها ونتائج أعمالها السنوية والخدمات التي تقدمها ومعرفة طبيعة أعمالها مما يسهم في توفير السيولة اللازمة لاستمرارها وزيادة تمويلها من قبل الممولين لهذه المنشآت، الذين يطلبون معلومات ذات مصداقية من خلال قوائم مالية معدة بناءاً على معايير محاسبية مقبولة.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض تجارب أهم الدول والجهات التي أصدرت معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح بشكل عام، واستعراض ما تمت الإشارة إليه في هذه المعايير بخصوص أهداف التقارير المالية في هذه المنشآت، وكذلك القوائم المالية التي تطلبتها تلك المعايير، مع مقارنة ذلك بما هو معتمد من معايير صادرة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

نطاق الدراسة:

يشتمل نطاق الدراسة على جميع معايير المحاسبة المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح من جهات خيرية وإنسانية، في المملكة العربية السعودية، والمعايير الدولية، والمعايير الأمريكية، والمعايير البريطانية، والمعايير الأسترالية ؛ مع بيان الموضوعات التي غطتها تلك المعايير ولم يتم تغطيتها ضمن معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أو الصادرة من وزارة الشؤون الاجتماعية.

تم توسيع نطاق الدراسة لتشمل دولاً أخرى لها جهود رائدة في مجال تنظيم المعالجة المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح، ومنها نيوزلندا، والصين، وكندا، وسويسرا، ومنشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي، والاتحاد الجنوبي الآسيوي للمحاسبين، وذلك بهدف الاطلاع على تجربتها في مجال إصدار مثل هذه المعايير.

إن من أهم المشاكل التي تواجهها المنشآت غير الهادفة للربح في التقرير عن أعمالها في المملكة؛ هو عدم توفر معايير محاسبة شاملة، تعتمد عليها عند إصدارها لتقاريرها السنوية والأولية، ويستند إليها المراجع القانوني في تقريره عن مدى عدالة قوائمها المالية؛ إذ أن الأنظمة واللوائح والمعايير المحلية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة تعنى بالمنشآت الهادفة للربح فحسب، وتخلو من الإشارة إلى المنشآت غير الهادفة للربح (ومنها الجمعيات الخيرية) على الرغم كبر حجم هذا القطاع، والتأثير الاجتماعي الملحوظ لمؤسساته.

يضاف إلى ذلك، أن الأنظمة المطبقة، والصادرة عن الجهات المنظمة للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة خلت من الإشارة إلى أهداف التقارير المالية لهاذه المنشآت، ولم تقترح شكلاً ملائماً لهذه القوائم المالية بما يتوافق مع طبيعة المنشآت غير الهادفة للربح، وتُرك ذلك لمكاتب المراجعة؛ مما نتج عنه اختلاف في شكل البنود الواردة بهذه القوائم ومسمياتها.

وفيما يلي استعراض لأهم الجهات أو الدول التي اعتنت بتنظيم المعالجات المحاسبية، المتعلقة بالعرض والإفصاح والقياس، للمنشآت غير الهادفة

للربح، وما أصدرته من معايير أو إرشادات تسهم في تحقيق أهداف القوائم المالية لمثل تلك المنشآت.

مجلس معايير المحاسبة الدولية – (IASB)

لا يوجد حالياً معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح، صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، على الرغم من أن هناك إشارات للتوجه نحو إصدار معايير دولية لهذه المنشآت، فقد قُدمت طلبات لمجلس معايير المحاسبة الدولية بهدف تطوير معايير محاسبة دولية لتلك المنشآت، وذلك من قبل منشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي (APPC) وسوف يتم مناقشته في القسم الخاص بهذه المنشأة من هذه الدراسة.

الولايات المتحدة الأمريكية – (USA) .٦

هناك ثلاث جهات رئيسة تصدر معايير، تتعلق بالمحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح وهي: مجلس معايير المحاسبة– Financial Accounting Standards Board (FASB)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين – American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، والمكتب الفيدرالي للإدارة والميزانية بالولايات المتحدة – The U.S. Federal Office of Management and Budget (OMB).

مجلس معايير المحاسبة (FASB) يعد الهيئة الرئيسية التي تصدر المعايير المحاسبية. وقد قامت بإصدار عدة معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح، كان أهمها المعيار الموسوم بالرقم ١١٦ والمعيار الموسوم بالرقم ١١٧. أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد قام بنشر الدليل الرئيسي لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً للمنشآت غير الهادفة للربح وقد تضمن دليلاً توضيحياً لكيفية تطبيق المعيار رقم ١١٦ والمعيار رقم ١١٧ والصادر عن مجلس معايير المحاسبة. أما المكتب الفدرالي للإدارة والميزانية بالولايات المتحدة (OMB) فإنه أصدر تعاميم وتعليمات محاسبية، خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح، التي تتلقى دعما فدرالياً على وجه التحديد .

وفيما يلي استعراض لأهداف وموضوعات المعايير والإرشادات الأمريكية للمنشآت غير الهادفة للربح .

6 -Online Compendium of Federal and State Regulations for U.S. Nonprofit Organizations - (www.muridae.com/nporegulation/index.html).

أولاً:- المعايير المحاسبية التي قام بإصدارها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)[7]:

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد دليل المحاسبة والمراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح. وقد أُصدر هذا الدليل للمساعدة في إعداد تقارير مالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة في الولايات المتحدة الأمريكية. كما أن هذا الدليل يساعد مراجع الحسابات في إعداد إجراءات المراجعة اللازم القيام بها؛ للتدقيق على تلك البيانات المالية. وقد حُدِث هذا الدليل ليشمل جميع التعليمات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح وذلك في عام ١٩٩٦م، ثم أعيد تحديثه في عام ٢٠٠٢م.

كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار بعض النشرات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح- Statement of Position (SOP)، وهي:

الإصدار ذو الرقم (SOP 78-10): (مبادئ المحاسبة والتقرير لبعض المنشآت غير الهادفة للربح)

(Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations)

تم إصدار هذا المنشور في عام ١٩٨١م، بشأن بعض التطبيقات المحاسبية لبعض المنشآت غير الهادفة للربح وقد تم توضيح دليل المراجعة لهذه المنشآت في هذا الإصدار.

الإصدار ذو الرقم (SOP 94-3): (تقرير المنشآت غير الهادفة للربح عن الوحدات ذات العلاقة)

(Reporting of Related Entities by Not-for-Profit Organizations)

تم إصدار هذا المنشور في عام ١٩٩٤م، ويتعلق بإعداد التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح عندما تكون لها صلة بالمنشآت الهادفة للربح. ولذلك فهو يعطي إرشادات لإعداد التقارير المتعلقة بالاستثمارات المالية في المنشآت الهادفة للربح، سواء أكان الاستثمار بغرض التحكم والسيطرة على تلك المنشآت؛ أم بغرض المضاربة وتحقيق الأرباح.

7- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، Statement of Position (SOP)، SOP 78-10، SOP 94-3، SOP 98-2

الإصدار ذو الرقم (SOP 98-2): (المحاسبة عن تكاليف الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح والوحدات الحكومية التي تجمع تبرعات)

(Accounting for Costs of Activities of Not-for-Profit Organizations and State and-Local Governmental Entities That Include Fundraising)

وقد أصدر هذا المنشور عام ١٩٩٨م، للمحاسبة عن تكاليف الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح، ونسخ هذا الإصدار ما تم إصداره بهذا الشأن في المنشور الموسوم بالرقم (SOP87-2). وهذا الإصدار يساعد المنشآت غير الهادفة للربح في تحديد تكاليف الأنشطة، وكيفية المحاسبة عنها، كما يرشد في كيفية المحاسبة عن جمع التبرعات وتوزيعها (تخصيصها) على الأنشطة الرئيسية، والأنشطة الأخرى الفرعية ذات العلاقة؛ مثل الإدارة والمراسلات البريدية وغيرها.

ثانياً:- معايير المحاسبة التي قام بإصدارها مجلس معايير المحاسبة (FASB)[٨]:

أن مهمّة مجلس معايير المحاسبة الأمريكي؛ هي إصدار معايير المحاسبة وتحديثها بما يتوافق مع الأنشطة الاقتصادية الجارية، ويؤدي في الوقت نفسه إلى قياس وعرض وإفصاح سليم؛ يخدم مستخدمي القوائم المالية. وقد قام المجلس بإصدار عدة معايير محاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح يمكن استعراضها على النحو التالي:

المعيار رقم ٩٣: الاعتراف بمصروف الإهلاك في المنشآت غير الهادفة للربح (Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organization)

صدر في عام ١٩٨٧م المعيار الموسوم بالرقم ٩٣، وهو يتناول الاعتراف وتسجيل الاستهلاك للمنشآت غير الهادفة للربح. ويتطلب هذا البيان الاعتراف بالاستهلاك للأصول طويلة الأجل في القوائم المالية؛ إلا أنه لا يحدد نسب الاستهلاك التي يُعترف بها أثناء الفترة، واستثنى من هذه الأصول القابلة للاستهلاك اللوحات الفنية، والكنوز التاريخية وما شابهها.

8| - Financial Accounting Standards Board (FASB)، statements of financial accounting ، standard No.93، No.99، No.116، No.117، No.124، No.136

المعيار ذو الرقم ٩٩:

يعنى المعيار رقم ٩٩ بتأجيل التاريخ الفعلي للاعتراف بالاستهلاك للمنشآت غير الهادفة للربح، وهو تعديل للمعيار ذي الرقم ٩٣ الآنف الذكر، إذ أجل تطبيق المعيار ذي الرقم ٩٣ إلى بداية عام ١٩٩٠م.

المعيار رقم ١١٦: المحاسبة عن التبرعات المستلمة والمقدمة
(Accounting for Contributions Received and Contributions Made)

أصدر المجلس (FASB) المعيار ذا الرقم ١١٦، المعنون بـــ (المحاسبة عن الهبات المستلمة والهبات المعطاة) في سنة ١٩٩٣م. ومن ضمن الأشياء التي يعالجها المعيار التبرعات غير المشروطة (تقدم من المانحين والمتبرعين بدون شروط منهم) وكذلك الوعد بالهبة، بدون مقابل؛ سواء أكانت شفهية أو مكتوبة، وكذلك المنح التي يتم تقديمها مع شروط من المانحين؛ تتعلق إما بوقت الاستخدام ومدته، أو تتعلق بالغرض من الاستخدام أو بكليهما. كما يعالج المعيار حال اشتراط قيام المنشأة بعمل محدد أو تحقيق هدف محدد، بحيث أنه عند فشل المنشأة في تحقيق هذا الهدف فان الأصل يرجع للمتبرع.

ويطبق هذا المعيار على كل ما يتم تلقيه، أو تقديمه من هبات وتبرعات، في صورة نقدية وأي أصول أخرى، بما في ذلك التعهدات بتقديم هبات. في حين أنه لا يطبق على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات، إلا عند قيام المنشأة طوعاً بتحويل أصول أو تقديم خدمات لمنشأة أخرى في مقابل أصول ذات قيمة اقل جوهرياً، وبدون الحصول على حقوق أو امتيازات ضمنية؛ لهذا فان الهبات والتبرعات في تلك المعاملات تقع في نطاق تطبيق هذا المعيار.

وقد تضمن هذا المعيار بعض المعالجات المحاسبية، وكيفية عرضها في قائمة المركز المالي، وهي القائمة التي تقابل قائمة المركز المالي في الشركات الربحية (Statement of Financial Position).

وقد تم تصنيف التبرعات إلى تبرعات غير مقيدة (unrestricted)، أو تبرعات مقيدة (restricted) تقييداً دائماً، أو تقييداً مؤقتاً(permanently restricted or temporarily restricted)

كما عالج هذا المعيار التبرعات الخدمية، التي لم تكن تسجل من قبل؛ مثل قيام أحد المتبرعين بإصلاح بعض المعدات التي تمتلكها المنشأة .

المذكرة التفسيرية ذات الرقم ٤٢ الصادرة عن (FASB):

هذه المذكرة التفسيرية تعالج بعض الإشكالات المتعلقة بالمحاسبة، عن تحويل الأصول من قبل أحد المانحين إلى المنشأة غير الهادفة للـــربح بوصفها هبات وتبرعات مستلمة، وذلك عند قيام المانح بإصـــدار أمـــر للمنشأة بتوزيع الأصول المحولة، أو العائد من تلك الأصول، أو كليهما على من يحدده على أنه طرف ثالث من المستفيدين، وفي الوقت نفسه، قيام المانح بإعطاء المنشأة التي تتلقى الأصل صراحة سلطة مطلقة في إعادة توجيه استخدام الأصول بعيـــداً عـــن المســـتفيد أو المســـتفيدين المحددين من قبل مانحها.

المعيار ذو الرقم ١١٧: القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح
(FINANCIAL STATEMENTS OF NOT-FOR-PROFIT- ORGANIZATIONS)

تضمن المعيار ذو الرقم ١١٧ الصادر من مجلس معايير المحاسبة عام 1993، بياناً بالقوائم المالية المطلوب إعدادها من قبل المنشآت غير الهادفة للربح وهي:-

- قائمة المركز المالي. (A Statement of Financial Position)
- قائمة الأنشطة. (A Statement of Activities)
- قائمة النفقات الوظيفية للجهات الصحية الخيرية، والمنشآت الترفيهية الخيرية.

(A Statement of Functional Expenses for Voluntary Health and Welfare - Organizations and - encourages it for other not-for-profit organizations)

- قائمة التدفقات النقدية. (A Statement of Cash Flows)
- الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. (Financial Statement Disclosures)

وهذه القوائم المالية تعرض المعلومات المالية للمنشأة على أنها وحدة اقتصادية واحدة، وليست مجموعات مالية منفصلة، كما كانت تفعله معظم المنشآت غير الربحية في السابق.

كذلك أشار المعيار إلى أن التبرعات، وصافي الأصول؛ يجب أن تقسم إلى ثلاث فئات، مستندة على قيود المانحين المفروضة على تلك التبرعات والأصول فحسب. هذه الفئات الثلاث هي تبرعات غير مقيدة، وتبرعات مقيدة بصفة مؤقتة، وتبرعات مقيدة بصفة دائمة. كما أشار المعيار إلى ضرورة تسجيل المصروفات، حسب الفئات الوظيفية (مصروفات البرامج والأنشطة، والمصروفات الإدارية العامة، ومصروفات التمويل) وذلك بدلا من تصنيفها حسب طبيعتها (في العمود الخاص بغير المقيد، على الرغم من أن مصادر الأموال قد تكون مقيدة).

كما أشار المعيار إلى أن جميع المكاسب الرأسمالية، والخسائر المترتبة على الاستثمارات، وغيرها من الأصول، يتم تسجيلها في فئة غير المقيدة، ما لم تكن هناك قيود صريحة من المانح، أو قانون تشريعي، يتطلب تسجيل المكاسب، أو الخسائر في فئة المقيدة.

ويمكن القول بان المعيار الموسوم بالرقم ١١٦ اهتم بالمحاسبة عن التبرعات والإسهامات، بينما أهتم المعيار ذو الرقم ١١٧ بكيفية إظهار تلك المعلومات وعرضها.

المعيار ذو الرقم ١٢٤: المحاسبة عن بعض الاستثمارات للمنشآت غير الهادفة للربح

(Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit-Organizations)

يوضح المعيار ذو الرقم ١٢٤ الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة (FASB) عام ١٩٩٥م المعالجة المحاسبية، لما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات معينة، إذ يؤسس هذا المعيار المعالجة المحاسبية، لبعض أنواع الاستثمارات في الأوراق المالية؛ كما يؤسس لمتطلبات العرض والإفصاح، عن معظم ما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات. كما يعد المعيار ذو الرقم ١٢٤ جزءاً من مشروع شامل، يقوم به مجلس معايير المحاسبة؛ لحل العديد من التناقضات في إرشادات وإصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. بالإضافة لذلك، فإن هذا المعيار يغطي العديد من الجوانب المماثلة التي تم معالجتها في حال المشروعات التجارية بإصدار المعيار

ذي الرقم ١١٥ المعنون بـــ (المحاسبة عن استثمارات معينـــة فـــي أوراق مالية تمثل ديون وحقوق ملكية). أن المعيارذا الرقم ١٢٤ لا يتم تطبيقه على الاستثمارات في أوراق مالية تمثل حقوق ملكية تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، أو على الاستثمارات في الشركات التابعة. كذلك يجب تطبيق المبادئ المحاسبية الأخرى المقبولـــة بشـــكل عام؛ بالإضافة لتلك الواردة بهذا المعيار، على ما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات .

المعيار ذو الرقم ١٣٦: تحويلات الأصول إلى المنشآت غير الهادفة للربح (Transfers of Assets to a NPO or Charitable Trust that raises or- holds contributions for others)

يتعلق المعيار ذو الرقم ١٣٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الصادر في عام 1999م بالمحاسبة عن تحويل الأصول، إلى المنشآت غير الهادفة للربح، فيحدد هذا المعيار المعاملات التي تقوم من خلالها المنشأة المانحة أو المتبرعة، بتحويل الأصول إلى هذه المنشآت، مع كون المستفيد محدداً من قبل الجهة المانحة أو المتبرعة. كما يضع معايير للمعاملات، التي تتم بطريقة مماثلة؛ ولكن ليس من باب التبرعات.

المملكة المتحدة البريطانية – (UK)[٩]

أصدرت لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا وويلز بالمملكة البريطانية المتحـــدة نشرة، تتضمن بعض التعليمات والمعايير المحاسبية، التي تنظم أعمـــال الجهـــات الخيرية والمنشآت غير الهادفة للربح ، ويسري تطبيق هذه التعليمات المحاســـبية فـــي عـــام ٢٠٠٥م :(Statement of Recommended- Practice (SORP) Accounting and Reporting by Charities) **وكان من أهداف المعيار:**

1. تحسين جودة الإفصاح المالي من قبل الجمعيات الخيرية.
2. تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية، وزيادة القابلية للفهم والاعتماد عليها.

9 - The Charity Commission ، Statement of Recommended Practice (SORP): Accounting and Reporting by Charities

3. تقديم إيضاح، وتفسير، وشرح للمعايير المحاسبية؛ ولكيفية تطبيقها على قطاع الجمعيات الخيرية وعلى المعاملات الخاصة بذلك القطاع.
4. مساعدة المسؤولين عن إعداد التقرير السنوي للجمعيات الخيرية وحساباتها.

أن هذا المعيار يجب تطبيقه على كل الجمعيات الخيرية العاملة في المملكة المتحدة، التي تقوم بإعداد الحسابات، طبقاً لأساس الاستحقاق؛ بهدف تقديم صورة حقيقة وسليمة، للأنشطة المالية والمركز المالي للجمعية الخيري؛ة وذلك بصرف النظر عن حجم أنشطتها، أو طبيعتها، أو درجة تعقيدها؛ إلا أن هذا المعيار لا يتم تطبيقه على الجمعيات الخيرية التي تقوم بإعداد حسابات للمتحصلات وللمدفوعات طبقاً للأساس النقدي. وعلى الرغم من ذلك؛ فإنه يوصي بتطبيق مدخل الأنشطة المتضمن في هذا المعيار من قبل تلك الجمعيات الخيرية.

وقد جاءت أهداف من التقارير السنوية للجمعية الخيرية في الآتي:

1. توفير معلومات منتظمة، وفي التوقيت المناسب عن الجمعية الخيرية ومواردها.
2. تمكين القاري من تفهم أهداف الجمعية الخيرية، وهيكلها، وأنشطتها، وانجازاتها.
3. تمكين القارئ من التقييم الشامل والسليم للمعاملات المالية للجمعية الخيرية خلال السنة وتقدير حال مواردها وأموالها في نهاية السنة.

ويقترح هذا المعيار عدداً من المعالجات المحاسبية الخاصة، كما يقدم دليلاً إرشادياً؛ لكيفية تطبيق معايير المحاسبة بالطريقة التي تأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة للجمعيات الخيرية. وقد حدد المعيار ضرورة تقديم صورة حقيقة وعادلة، لما تتلقاه الجمعية الخيرية من موارد، ولكيفية استغلال الموارد خلال السنة، ولرصيد تلك الموارد في نهاية السنة.

ولقد أشار المعيار إلى ضرورة أن تشتمل حسابات الجمعية الخيرية المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على القوائم المالية التالية:

1. قائمة الأنشطة المالية (Statement of Financial Activities) والتي تظهر كل ما تم تلقيه من موارد وكل ما تم إنفاقه من موارد خلال السنة، مع تسوية التغيرات في رصيد أموال الهبات والتبرعات. كما يجب أن يتم عرض الدخل في شكل أعمدة وذلك في حال إدارة الجمعية الخيرية لأكثر من صنف من أموال الهبات والتبرعات. وقد تم تقسيم قائمة الأنشطة المالية إلى ثلاث أعمدة: الدخل من الأموال غير المقيدة (Unrestricted

income funds)، والدخل من الأموال المقيدة (Restricted income funds)، والدخل من الأوقاف (Endowment funds). كما يجب إيضاح تلك الأموال بشكل فردي في ملحق الملحوظات (Notes).

2. حساب للإيرادات والمصروفات المالية، عندما يكون ذلك متطلباً تشريعياً. وقد تفي قائمة الأنشطة المالية السابقة بالمتطلبات القانونية المتعلقة بحساب الإيرادات والمصروفات. وعند توحيد القائمتين؛ فإنه يجب توضيح الحالات التي يكون فيها من ضرورياً حساب مختصر للإيرادات والمصروفات للجهات بالإضافة لقائمة الأنشطة المالية.
3. قائمة المركز المالي(Balance Sheet) تظهر الأصول المعترف بها، والالتزامات والتبويبات المختلفة لأموال الجمعية الخيرية من الهبات والتبرعات في نهاية السنة المالية. كما توضح تقسيمات الأموال بين الأنواع المختلفة، إلا أنه لا يتم دائما عرض كل أصول الجمعية والتزاماتها في قائمة المركز المالي؛ فبعض الأصول والالتزامات العرضية تحذف، ويتم إيضاحها في ملحق الملحوظات (Notes).
4. قائمة التدفقات النقدية،(Cash Flow Statement) عندما تكون مطلوبة طبقا للمعايير المحاسبية.
5. الإيضاحات (Notes) توضح السياسات المحاسبية المتبعة وأي ملحوظات تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية آنفة الذكر، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة؛ إذ تشتمل على تحليل الأرقام الواردة بالحسابات وتفسر العلاقات القائمة بين تلك الأرقام.

كما قامت لجنة الأعمال الخيرية بإعداد ملحق يفسر كيفية إعداد التقارير المالية الموحدة للجهات والجمعيات الصغيرة بطريقة موحدة يمكن تطبيقها من جانب المؤسسات الخيرية التي تقع تحت تصنيف المنشآت الصغيرة.

وتم تقسيم أموال الجمعية الخيرية إلى قسمين:

أولاً:- الدخل من الأموال غير المقيدة، وهي المكونة من أموال عامة أو أموال معينة.

ثانياً:- الدخل من الأموال المقيدة (أموال الأوقاف الخاصة).

منظمة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي – (APPC)

(ASIA PACIFIC PHILANTHROPY CONSORITUM)[10] ، وهي منظمة مستقلة تدعم النشاط الخيري وتنظمه في الدول الشرق آسيوية، وتضم حالياً ١٧ عضو من استراليا، وبنجلادش، والصين، وهونج كونج، والهند، واندونيسيا، واليابان، وكوريا، ونيوزلندا، وباكستان، والفلبين، وسنغافورة، وتايوان، وتايلاند، والولايات المتحدة. ومقرها الحالي في مدينة مانيلا بالفلبين. وقد باشرت أعمالها رسميا في نهاية عام ١٩٩٤م. وفي يناير ٢٠٠٥م عُقد اجتماع إقليمي في بانكوك بتايلاند؛ وذلك لمناقشة وضع معايير محاسبة مقترحة للمنشآت غير الهادفة للربح في إقاليم آسيا والمحيط الهادي. وقد حضر المؤتمر أكثر من ٤٠ مشاركا ، ومعظمهم من قادة المنشآت غير الهادفة للربح، والمسؤولين الحكوميين، ومراجعي الحسابات، وكان الهدف الرئيس من المؤتمر هو وضع مجموعة مقترحة كحد ادنى من معايير المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح في المنطقة.

وبناء على ذلك قامت المنظمة بإعداد دراسة محاسبية عن المنشآت غير الهادفة للربح بعنوان: (Non-Profit Sector Accounting: Issues and Recommendations from Asia Pacific Societies)، وفيها تم تحدد المفاهيم الأساسية، والقضايا المتعلقة بهذه المنشآت، وتقديم التوصيات. وتمت صياغتها على أساس ما تم تداوله خلال المؤتمر المنعقد في بانكوك.

وكان الهدف من هذا البحث دراسة المعايير الدولية، وإبداء الملحوظات والمقترحات حولها؛ مع النظر في إمكانية تطبيقها على المنشآت غير الهادفة للربح، وذلك تمهيداً لإصدار معايير محاسبة دولية لهذه المنشآت. وقد أُعدت هذه الدراسة من خلال أخذ آراء عدد من المنظمات والجهات المهتمة بالمنشآت غير الهادفة للربح وذلك في كل من بنجلادش، والصين، والهند، واندونيسيا، وباكستان، والفلبين وتايلاند. وقد عُمِلت هذه الدراسة لتطوير الأنظمة المحاسبية لتلك المنشآت وتوحيد المعايير المحاسبة التي تحكم هذه المنشآت، وتم تقديم طلب لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك لإمكانية تطوير معايير محاسبة عالمية لها؛ إذ أنه لا يوجد لها حالياً معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

10 - ASIA PACIFIC PHILANTHROPY CONSORITUM (www.asiapacificphilanthropy.org)

وقد ناقشت هذه الدراسة عدة موضوعات، تختص بالعمليات الأساسية للمنشآت غير الهادفة للربح، وعند وجود أنشطة تجارية في هذه المنشآت؛ فيجب أن تتبع معايير المحاسبة المالية للمؤسسات التجارية. وقد نتج عن هذه الدراسة إصدار "الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح" في عام ٢٠٠٦م.

الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح:

ناقش الدليل أهم الأهداف الواجب تحقيقها من نشر التقارير السنوية للمنشآت غير الهادفة للربح، والتي من أهمها:

1. تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الوضع المالي، والأداء، والسيولة النقدية للمنشأة التي يمكن الاستفادة منها، ومدى الحاجة الحقيقية لها.
2. إظهار نتائج إدارة المنشأة غير الهادفة للربح للموارد التي ائتمنت عليها، فيستفيد منها أولئك المستخدمين الذين يقومون بتقييم أداء الإدارة أو محاسبة الإدارة لتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة.
3. الإفصاح عن المعلومات غير المالية، الخاصة بقياس الأداء من خلال تقرير الأداء.

كما أن الدليل أوصى باستخدام أساس الاستحقاق، وذلك لتقديمه معلومات أكثر ملاءمة وعدالة. كما أشارإلى أنواع القوائم المالية الواجب إعدادها للمنشآت غير الهادفة للربح؛ ويمكن إجمالها فيما يلي:

1. قائمة المركز المالي – (Balance Sheet or Statement of Financial Position). وتتضمن قياساً لعناصر أصول المنشأة، والخصوم وحقوق الملاك، الذي يمثل القيمة المتبقية بعد طرح الخصوم من الأصول؛ لكن هذه القيمة في المنشآت غير الهادفة للربح لا تذهب لأعضاء هذه المنشأة، لهذا فقد تم استبدال مسمى حقوق الملكية، بمسمى صافي الأصول. وتم تقسيم صافي الأصول إلى صنفين: مقيدة، وغير مقيدة. وهذه القيود إما أن يفرضها المتبرع، أو تكون مفروضة بواسطة النظام.
2. قائمة الأنشطة – (Statement of Activities or Performance Statement) – وتتضمن قياس إيرادات ومصروفات المنشأة.

3. التغير في صافي الأصول (Changes in Net Assets) لا يعد عرضها في القوائم المالية مسألة معقدة في المنشآت غير الهادفة للربح، فلإغراض التبسيط يمكن عرضها بأحد الخيارين التاليين:
الخيار الأول: في قائمة المركز المالي وذلك تحت صافي الأصول؛ بإضافة الزيادة الصافية أو خصم العجز للفترة المحاسبية الواردة بقائمة الأنشطة (قائمة الأداء).

الخيار الثاني: في قائمة الأنشطة (قائمة الأداء) بعد صافي الزيادة أو العجز للفترة المحاسبية؛ وذلك بإضافة صافي الأصول الواردة بقائمة المركز المالي.

4. قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement) إذا كانت مطلوبة طبقا للمعايير المحاسبية.
5. ملحوظات وجداول مساندة (Notes and Supporting Schedules) توضح السياسات المحاسبية المتبعة وملحوظات أخرى تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية سالفة الذكر، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة، كما تشمل جداول توضيحية أخرى.

وقد أوصى الدليل بالإفصاح عن الأمور التالية :

1. طبيعة المنشأة وغرضها، والموطن والشكل القانوني للمنشأة.
2. وصف الأموال، والمشاريع، والخدمات.
3. عدد أعضاء مجلس الإدارة، والجمعيّة العمومية، والعضوية والعاملون أثناء فترة النشاط المعدة عنها القوائم المالية.
4. أساس المحاسبة المستخدم .
5. السياسات المحاسبية المستخدمة.
6. المتبرعون الرئيسيون، ومصادر الأموال وتحديد الأصول المقيدة من قبل المتبرعين.
7. العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة.
8. تفسير الهبوط ذي التأثير الكبير في قيمة الأصول .
9. إظهار العمليات غير المالية ذات العلاقة بالبيانات المالية.
11. إظهار المعلومات الضرورية الأخرى.

كما أشار الدليل إلى أهمية إعداد الجداول والبيانات المساندة التي منها:

1. تسوية فروق حسابات البنك، وتعد مع كشف حساب البنك الشهري، أو عندما تدعو الحاجة إليها.
2. تقرير يومي للوضع النقدي، والنقدية في البنك، والنقدية المتاحة في الصندوق، وحركة دوران النقدية حتى نهاية اليوم مع الإيصالات، وتحديد كمية النقدية المتاحة لليوم التالي.
3. جداول الأصول والديون المختلفة؛ لدعم الأرصدة الواردة في البيانات المالية.
4. حسابات المبيعات، وحسابات المشتريات.
5. جدول بالمنح المستلمة.

وقد غطى هذا الدليل بعض الموضوعات الخاصة مثل النقدية وما يعادلها، وصندوق النقد اليومي، والعملات الأجنبية، والمدينين، والإسهامات قيد التحصيل، والسلف والمبالغ المدينة، والخصوم طويلة الأجل، والبنود الخاصة بحالات الطوارئ، والتبرعات والدخل، والتبرعات المقيدة وغير المقيدة، والتبرعات العينية، وأجور العاملين بالمنشأة، وأخيرا أرباح المنشأة وخسائرها.

اتحاد جنوب آسيا للمحاسبين

South Asian Federation of Accountants (SAFA)[11]

تشكل الاتحاد في عام ١٩٨٤ لخدمة مهنة المحاسبة وتطويرها في منطقة جنوب آسيا. وهو يمثل الهيئة العليا لرابطة جنوب آسيا للتعاون الإقليمي، ويمثلها ما يزيد على ١٧٠،٠٠٠ محاسب . ويضم في عضويته كلاً من معهد المحاسبين القانونيين في بنجلادش، والهند، ونيبال، وباكستان، وسريلانكا. ومقره في الهند. وقد قام الاتحاد بإصدار معايير وتوجيهات محاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح.

(Standard and Guideline for not-for-Profit Organizations - Including Non-Governmental Organizations)

وتعد المعايير الصادرة من هذا الاتحاد ملائمة لأغلب المنشآت غير الهادفة للربح، التي تتبع أساس الاستحقاق في المحاسبة.

11 - South Asian Federation of Accountants، STANDARD AND GUIDELINE FOR NOT-FOR-PROFIT ORGANISATIONS -2006 (www.esafa.org)

أن المعايير والتوجيهات المحاسبية الصادرة عن الاتحاد، أُستُحدِثت تمشيا مع أهدافها العامة، والمتمثلة في تشجيع الشفافية والمساءلة، وتطوير أفضل المعايير المحاسبية ونشرها وتعزيز أفضل الممارسات بين البلدان الأعضاء في الاتحاد.

كما تحقق هذه المعايير الأهداف التالية:

1. تطوير معايير وتوجيهات محاسبية، ذات جودة عالية، ومفهومة، وقابلة للتطبيق، وملزمة للمنشآت غير الهادفة للربح، في الدول الأعضاء للاتحاد.
2. الحد من الأعباء المالية وتقليلها عند إصدار التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.
3. تلبية احتياجات جميع مستخدمي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

كما قد راعى الدليل تأكيد وضمان أن المعيار والمبادئ التوجيهية متوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، كما أن المعالجة والتسجيل للعمليات المالية تكون بطريقة سهلة الفهم من قبل مجموعة المستخدمين المختلفين. كما راعى تقديم الدليل الإرشادي الذي يتوقع أن يكون ذا صلة بنطاق واسع للمعاملات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح، وبحيث تكون مكتوبة بطريقة مفهومة لهذه المنشآت.

وقد هدف الاتحاد من نشر هذا المعيار للمنشآت غير الهادفة للربح مساعدة المسؤولين في إعداد البيانات المالية لتحسين نوعيتها، ومن ثم توفير معلومات وافية لمستخدمي هذه القوائم المالية. كما هدف إلى تقليل التنوع القائم حالياً بين المنشآت غير الهادفة للربح في الممارسات المحاسبية المتبعة والإفصاح.

أن المعيار الذي أعده الاتحاد للمنشآت غير الهادفة للربح معد للتطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت غير الحكومية التي تعمل ضمن نطاق منطقة جنوب آسيا بغض النظر عن حجمها أو دستورها. وقد أكد المعيار على وجوب عرض التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بطريقة عادلة وملائمة بحيث تكون قابلة للاستخدام من قبل الجهات المختلفة وللأغراض المختلفة.

وقد أوضح المعيار (SAFA) أن المجموعة الكاملة للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تشمل:

1. قائمة الأنشطة المالية (Statement of Financial Activities): تظهر كل الموارد، وكل أوجه الصرف، والإنفاق للمنشأة أثناء السنة المالية،

وتبين كيف إستُخدمت الأموال خلال السنة المعدة عنها القوائم المالية، وذلك لتحقيق أهدافها، وتبين مصادر الإيراد والنفقات.

2. قائمة المركز المالي(Balance Sheet / Statement of Affairs)– وتظهر الموارد المتاحة للمنشأة، سواء أكانت متوفرة بدون قيود، أم كانت تستخدم لإغراض معينة بسبب وجود قيود نظامية على استعمالها، أو أنه قد تم تحديد استعمالها لأغراض مستقبلية بواسطة سلطة حكومية.
3. قائمة التغير في الأموال المتراكمة (Statement of Changes in Accumulated Fund): وهي تقدم بياناً بالتغييرات في الموارد المالية المتراكمة، لكل صنف من الأموال المقيدة والأموال غير المقيدة على النحو التالي:
   أ- رصيد أول الفترة وأخر الفترة من الأموال المستلمة.
   ب- حجم الأموال الإضافية التي تم تلقيها خلال العام وأجمالي حجم الأموال المستلمة.
   ج- حجم ما تم تحويلة من الأموال المتراكمة إلى قائمة الأنشطة علـــى أنها مصروفات خلال الفترة.
   د- أي فائض أو عجز تم تحويله من قائمة الأنشطة المالية في نهاية الفترة.
   ه- التحركات في أي احتياطي أو أي حساب آخر خلال تلك الفترة، يتعلق بأحد البنود التي يجب الاعتراف بها طبقاً لمعيار SAFA مباشرة ضمن الأموال المتراكمة.
4. قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement): يجب إعداد هذه القائمة بالطريقة المباشرة.
5. الملحوظات التوضيحية والسياسات المحاسبية. (Accounting Policies and Explanatory Notes) يجب أن تظهر الملحوظات الأساس المحاسبي الذي أعدت على أساسه القوائم المالية، والسياسات المحاسبية المتبعة، وأي معلومات إضافية ذات العلاقة لفهم تلك القوائم المالية.

وفي هذا الدليل تم جمع كل المعايير الدولية التي يمكن تطبيقها على المنشآت غير الهادفة للربح من خلال شرح كل معيار والكيفية التي يمكن تطبيقه على أنشطة ومعاملات المنشآت غير الهادفة للربح، إما بتطبيق كامل أو جزئي أو بتعديل

وإضافة. ومن هذه المعايير على سبيل المثال، معيار عرض القوائم المالية، ومعيار المخزون، ومعيار الاستثمارات، ومعيار الأصول غير الملموسة.

الصين - China ١٢

أصدرت وزارة المالية بالصين Ministry of Finance in China (MOF) في عام ٢٠٠٤م نظاماً محاسبياً لتنظيم العمل في المنشآت غير الهادفة للربح، ويعد هذا النظام بمثابة معايير وإرشادات محاسبية للجهات غير هادفة للربح، ويبدأ سريان هذه المعايير عام ٢٠٠٥م.

وقد حددت الوزارة سمات المنشآت غير الهادفة للربح بالخصائص التالية:

1. أن تكون هذه المنشآت ليست لغرض توليد أرباح.
2. المصادر الاستثمارية الممنوحة لمثل هذه المنشآت؛ لا يتوقع لها منفعة اقتصاديه مباشرة للمنشأة.
3. ليس للممولين أي حقوق ملكية في هذه المنشآت.

وتطبق هذه المعايير على جميع المنشآت غير الهادفة للربح، التي أنشئت بشكل قانوني في الصين؛ بما فيها المنشآت الاجتماعية، والمؤسسات والمنشآت الخاصة غير التجارية، بالإضافة إلى المساجد والكنائس المعابد ... الخ.

ويبن هذا النظام القواعد والمبادئ المحاسبية والقياس وعملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وجميع عناصر المحاسبة، مثل الأصول والخصوم، وصافي الأصول، والمخزون، والالتزامات قصيرة الأجل والاستثمارات طويلة الأجل. كما يحدد أيضا شروط واستخدام الأموال توزيعها، والمصادر الواردة للمنشأة غير الهادفة للربح، فيتم تجميع كافة البيانات الأساسية للحسابات والإفصاح عنها في التقارير المالية. ويفرض هذا النظام اتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح.

القوائم المالية المطلوبة في هذا النظام:

التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تتضمن القوائم المالية السنوية، والتقارير المالية النصف سنوية أو الشهرية. وبحد أدنى، لابد أن تشتمل التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح القوائم التالية:

12 - Ministry of Finance، P. R. China، Accounting System of NPOs People's Republic of China - 2004

١- قائمة المركز المالي(Balance Sheet).

٢- قائمة العمليات التشغيلية (Operation Activities) وهي تعرض الإيرادات والمصرفات.

٣- قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow).

١٣ New Zealand – نيوزلندا

قام المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين بنشر دليل، لمساعدة الأعضاء في المعهد، في إعداد البيانات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتقديم الإرشاد والمشورة لهذه المنشآت فيما يتعلق بالتقارير المالية و عملية المراجعة والتدقيق لها. وقد عني بالمنشآت ذات الحجم الصغير والمتوسط التي تكون نشاطاتها محدود نسبياً؛ مع جعل الدليل صالحاً إلى أن يكون نقطة انطلاق جيدة للمنشآت غير الهادفة للربح الكبيرة، التي تكون عملياتها كثيرة وأكثر تعقيداً. وقد قسم هذا الدليل إلى عدة فصول، كل فصل يناقش بالتفصيل موضوعاً من الموضوعات المحاسبية.

وهذا الدليل يهدف إلى المساعدة في إعداد التقارير المالية، للمنشآت غير الهادفة للربح، ذات الحجم الصغير والمتوسط والتي تمتاز ببساطة عملياتها، وكذلك المساعدة في مراجعة القوائم المالية لهذه المنشآت. هذا الدليل يفترض أن المنشآت تعد قوائمها، وفقاً للمعايير الدولية المعدلة في نيوزلندا (IFRSS). والتي بدأ العمل بها منذ يناير ٢٠٠٧م، ويعد هذا الدليل بمثابة توجيهات وتفسير لهذه المعايير وكيفية تطبيقها في المنشآت غير الهادفة للربح؛ مثل النوادي والجمعيات والنوادي الرياضية، والكنائس، والجمعيات الخيرية.

كما يوضح الدليل المعالجة المحاسبية للكثير من المعاملات، والأحداث الأكثر شيوعا، وما ينجم عنها من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات للمنشآت غير الهادفة للربح ذات الحجم الصغير والمتوسط. وفي المقابل، فإنه لا يوفر سوى لمحة موجزة عن معاملة الصكوك المالية ولا يتعامل مع كثير من الموضوعات المتخصصة مثل معاملات النقد الأجنبي أو اقتناء كيان آخر أو التخلص منه.

13 - Institute of Chartered Accountants in New Zealand، NOT FOR PROFIT FINANCIAL REPORTING GUIDE، 2007 (www.nzica.com)

ويحقق إعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى غرضين أحداهما عام والآخر خاص. فالغرض العام هو تلبية الاحتياجات من المعلومات للمستخدمين الخارجيين، الذين لا يستطيعون إعداد التقارير الخاصة، لتلبية احتياجاتهم من المعلومات. وفي هذا السياق؛ فإن مجموعة المستخدمين للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تشمل الأعضاء، ومقدمي الموارد، والمتبرعين وغيرهم ممن يعنيهم أمر الحصول على البيانات المالية لاحتياجاتهم الخاصة. ويفترض مجلس معايير المحاسبة النيوزلندي أن تُعد إدارة المنشآت غير الهادفة للربح القوائم المالية للأغراض العامة السابقة وفقاً للمعايير المقبولة في نيوزلندا؛ إلا أن بعض المنشآت قد تعد قوائمها لإغراض خاصة. وهذه القوائم المالية المعدة لأغراض خاصة مصممة لتلبية احتياجات محددة وخاصة إما لشخص معين، أو مجموعة معينة من الأفراد أو لمنشأة محددة، وتشمل الجهات الحكومية ومنشأة الصحة العالمية، والمقرضين والمصارف. هذا ويمكن لمستخدمي القوائم المالية تحديد السياسات المحاسبية التي يتعين تطبيقها، ونموذج القوائم المالية وغيرها من المواد التي ينبغي إدراجها في التقرير المالي للأغراض الخاصة.

كذلك من أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح المحاسبة وتوفير معلومات مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قرارات اقتصادية، وللرقابة على الموارد والمساءلة عن مدى استخدامها بما يتوافق مع الغرض الذي من أجله أوكلت للمنشأة، ومدى امتثالها للتشريعات والعقود، ومقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف.

وتشمل التقارير المالية للجهات الغير هادفة للربح:

1. قائمة المركز المالي. (Statement of Financial Position).
2. قائمة الأداء المالي. (Statement of Financial Performance).
3. قائمة التدفق النقدي (وهى اختياريه لهذه المنشآت). (Cash Flow Statement).
4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية. (Statement of Changes in Equity). ونظراً إلى أن هذا المصطلح ليس مناسباً للمنشآت غير الهادفة للربح فيستعاض عنه بمسمى صافي الأصول (Net Resources).
5. الإيضاحات المرفقة (Notes) وتظهر موجز السياسات المحاسبية المهمة، وغيرها من الايضاحات اللازمة.

وقد تميز هذا الدليل بوجود قائمة أداء الخدمات (Statement of Service Performance) وتستخدم هذه القائمة لتسجيل السلع والخدمات التي تقدمها المنشأة. وهي قائمة تغلب عليها المعلومات غير المالية؛ إذ توفر البيانات التالية:

- قائمة سرد وإحصاءات عن السلع والخدمات التي قدمتها المنشأة.
- معلومات عن كيفية إنشاء المنشأة، وتأثير عملياتها على المجتمع.

وعلى الرغم من أن المنشآت غير الهادفة للربح نادراً ما تُلزم بإعداد مثل هذه القائمة؛ إلا أنها تشجع وبقوة على ذلك، إذ يمكن استخدامها للمساءلة عن استعمال الموارد، أو الامتثال للقوانين والأنظمة والاتفاقيات التعاقدية. لهذا فان المعايير النيوزلندية تشجع المنشآت غير الهادفة للربح على القيام بإعداد هذه القائمة وخاصة عند انطباق الشروط التالية:

1. إذا كانت المنشأة تتلقى إيرادات كبيرة وتقدمها لمنفعة طرف ثالث من دون منفعة مقابله أو متبادلة لمقدم هذا المورد.
2. إذا كانت المنشآت لها أهداف غير مالية وكانت على درجة عالية من الأهمية لقراء البيانات المالية.

ومما يؤخذ على الدليل إغفاله تقديم شكل ونموذج معين لهذه القائمة، حيث ترك ذلك لما تراه المنشأة حسب المدخلات والمخرجات المتوقعة من القائمة.

كندا – CANADA ١٤

قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بتطوير معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح التي تعمل في كندا . ومعايير المحاسبة هذه، تتفق مع المعايير والمتطلبات القانونية للتقارير والإفصاح في المنشآت غير الهادفة للربح، وقد تم نشرها في كتيب (handbook4) الخاص بمعايير المحاسبة والتوجيهات الذي يصدره المعهد في الأبواب من (٤٤٠٠ – ٤٤٦٠)، حيث اختص بمعالجة بعض البنود الخاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح، بالإضافة إلى إتباع المعايير الدولية المعدلة في كندا.

14 - Canadian Institute of Chartered Accountants ، Handbook: Sections 4400 – 4460 Not For Profit Organizations (1995)

وتعالج هذه الأبواب الموضوعات التالية:

1- القوائم المالية المعروضة من قبل المنشآت غير الهادفة للربح :

- محاسبة الأموال. (Fund Accounting)
- قائمة المركز المالي . (Statement of Financial Position).

2- التبرعات والاعتراف بالإيرادات.

3- الأصول الرأسمالية التي تمتلكها المنشآت غير الهادفة للربح، ويعالج قضايا الاعتراف والقياس، والعرض والإفصاح لهذه الأصول.

4- تقرير الرقابة.

5- الإفصاح عن المعاملات بواسطة الأطراف ذوي العلاقة.

سويسرا – SWITZERLAND ١٥

قامت المؤسسة السويسرية للمحاسبة – Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations (FER) بإصدار التوصيات ومعايير المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح منذ عام ١٩٩٧م، كما قامت بإصدار المعيار الموسوم بالرقم (FER 21) وهو المعيار المحاسبي للجمعيات الخيرية، والمنشآت الاجتماعية غير الهادفة للربح، بغض النظر عن شكلها القانوني (SOCIAL NON-PROFIT ORGANISATIONS ،ACCOUNTING STANDARD FOR CHARITABLE).

وقد تضمن إصدار هذا المعيار عدة أهداف؛ منها التمييز بين المنشآت الربحية والمنشآت التي لا تهدف للربح فيما يتعلق بالمعايير المناسبة لهذه المنشآت غير الربحية، مع الأخذ في الحسبان كون هذه المنشآت غير الربحية؛ منشآت مستقلة، ومصادر تمويلها من الهبات والهدايا والمنح. كما أن من أهدافه التمييز بين المنشآت الكبيرة والصغيرة؛ ذلك أن المنشآت الصغيرة لا يتطلب فيها استخدام مبدأ المحاسبة، على أساس الاستحقاق. كما أن من غايته تحديد مهمة ميزان المراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح .

15- Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations، ACCOUNTING STANDARD FOR CHARITABLE، SOCIAL NON-PROFIT ORGANISATIONS ، 1997

المعيار ذو الرقم (FER 21) يضع التوصيات لإعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، والجمعيات الخيرية. ويعد تطبيق هذا المعيار اختياري وليس إلزامي؛ ويجب عند تطبيقه ذكر ذلك في التقارير السنوية لهذه المنشآت والجمعيات، لكن هذا المعيار يصبح إلزامياً عند رغبة المنشأة في الحصول على شهادة الجودة (ZEWO).

ويؤسس هذا المعيار إعداد ست قوائم مالية:

1. قائمة المركز المالي(Balance Sheet).
2. قائمة الأنشطة (Statement of Operations).
3. قائمة تدفق الأموال (Funds Flow statement) وهي مطلوبة من المنشآت غير الهادفة للربح الكبيرة فحسب.
4. قائمة التغير في رأس المال (Statement of changes in Capital).
5. تقرير الملحوظات (Notes).
6. تقرير الأداء (Performance Report).

كما يطلب هذا المعيار أن تعد المنشآت الكبيرة حساباتها وفقاً لمبدأ أساس الاستحقاق، وتصنف المنشأة غير الهادفة للربح ضمن المنشآت الكبيرة حسب هذا المعيار إذا كان إجمالي أصولها اثني عشر مليون فرنك سويسري، وكانت مجموع إيراداتها تبلغ مليون فرنك فما فوق.

أستراليا – Australia[١٦]

أصدر مجلس معايير المحاسبة في أستراليا معايير محاسبة للجهات الربحية؛ مع تحديد الفقرات الخاص بالتطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح، والأشارة إليها في المعايير التي لها علاقة بالمعاملات التي يمكن حصولها في المنشآت غير الهادفة للربح. كما أصدر المجلس معيار مستقل وخاص بالمنشآت غير الهادفة للربح وهو معيار الموسوم بالرقم (AASB1004) الخاص بالمحاسبة عن التبرعات (Contributions)[١٧]. وقد بدأ تطبيقه في عام ٢٠٠٥م.

يهدف هذا المعيار إلى قياس التبرعات للمنشآت غير الهادفة للربح وتسجيلها. كما أن هذا المعيار ينطبق على كل المنشآت غير الهادفة للربح، والملزمة بإعداد

16| - Australian Accounting Standards Board -(AASB)، Not-for-profit entity requirements in Australian Accounting Standards ، 2005.

17| - Australian Accounting Standards Board -(AASB) 1004، Contributions July 2004

القوائم المالية، وكذلك جميع المنشآت الأخرى التي تعد قوائم مالية لأغراض مالية عامة. وقد أوضح المعيار بعض الشروط الواجب تحققها؛ ليتم الاعتراف بالدخل من التبرعات التي تكون على شكل أصول. كما تطلب هذا المعيار الاعتراف بالأصول النقدية وغير النقدية.

أما بالنسبة للتطبيقات المحاسبية الأخرى؛ فقد تمت الإشارة للفقرات التي تنطبق على المنشآت غير الهادفة للربح، وذلك في معايير المحاسبة المعدة للجهات التجارية، التي يمكن تطبيقها على المنشآت غير الهادفة للربح؛ وذلك من مثل المعيار ذي الرقم (AASB١١٦) الخاص بالمحاسبة عن الممتلكات والأراضي والمعدات (Plant and Equipment،Property)، والمعيار ذي الرقم (AASB136) الخاص بالمحاسبة عن الهبوط في قيمة الأصول (Impairment of Assets)، والمعيار ذي الرقم (AASB138) الخاص بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة (Intangible Assets)، والمعيار ذي الرقم (AASB102) والخاص بالمحاسبة عن المخزون (Inventories)، والمعيار ذي الرقم (AASB140) الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات (Investment Property).

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمنشآت غير الهادفة للربح:

لم يصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أي معيار محاسبي متعلق بالمنشآت غير الهادفة للربح. وعلى الرغم من أن المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تعنى بالمنشآت الهادفة للربح فحسب، وكونها تخلو من الإشارة إلى المنشآت غير الهادفة للربح (ومنها الجمعيات الخيرية)، إلا أنه يمكن تطبيق بعض تلك المعايير على المنشآت غير الهادفة للربح، ذلك أن هذه المعايير تعالج معاملات مالية توجد في المنشآت الهادفة للربح، وقد توجد في المنشآت غير الهادفة للربح على حدٍ سواء، وقد تم إتباع هذا الأسلوب في بعض الدول مثل أمريكا وأستراليا ونيوزلندا.

الخاتمة والتوصيات:

أن أهم المشاكل التي تواجهها المنشآت غير الهادفة للربح، في التقرير عن أعمالها هي عدم توفر معايير محاسبة تعتمد عليها ويستند إليها المراجع القانوني في التقرير عن مدى عدالة قوائمها المالية، ذلك أن الأنظمة

واللوائح والمعايير المحلية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة تعنى بالمنشآت الهادفة للربح فحسب، وتخلو من الإشارة إلى المنشآت غير الهادفة للربح (ومنها الجمعيات الخيرية) على الرغم من كبر حجم هذا القطاع، والتأثير الاجتماعي الملحوظ لمؤسساته.

أن الأنظمة المطبقة على الجمعيات الخيرية والصادرة من وزارة الشؤون الاجتماعية خلت من الإشارة لأهداف التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ ولم تقترح شكلاً ملائماً لهذه القوائم المالية، وبما يتوافق مع طبيعة تلك المنشآت، وترك ذلك لتجتهد فيه مكاتب المراجعة؛ مما نتج عنه اختلاف في شكل البنود الواردة بهذه القوائم ومسمياتها. وقد قامت وزارة الشؤون الاجتماعية مؤخراً بتوحيد عملية المراجعة من خلال تعيين مكتب محاسب قانوني واحد للقيام بعملية المراجعة وعرض القوائم المالية من خلال نموذج موحد للقوائم المالية. إن هذا التطبيق مع إسهامه في تفعيل القابلية للمقارنة؛ إلا أن لا يعتمد النموذج الموحد على أسس علمية تدعم متطلبات العرض والإفصاح المرتبطة بالقوائم المالية.

ونظراً لوجود اختلافات كبيرة بين طبيعة المنشآت غير الهادفة للربح وبين منشآت الأعمال، من حيث أنشطتها ومصادر تمويلها واستخدامات هذه الأموال، التي تدخل فيها على سبيل المثال الزكاة والوقف الإسلامي ومالها من خصوصية وأحكام في الشرع الحنيف، فإنه يصبح من الضروري وضع معايير محاسبة ملائمة تحكم عملياتها الاقتصادية؛ بما يتوافق مع توجيهات الشرع الحنيف. كما يجب تبسيط تطبيق تلك المعايير كي لا يؤدي ذلك إلى تحميل تلك المنشآت غير الهادفة للربح تكاليف مرتفعة نتيجة لتطبيق هذه المعايير.

ومن خلال ما تم استعراضه فيما سبق؛ فقد وجد أن هناك دولاً وجهات عديدة اهتمت بالمحاسبة في المنشآت غير الهادفة للربح، وقامت بإصدار معايير وإرشادات محاسبية خاصة لهذه المنشآت، ومنها أمريكا، وبريطانيا، وأستراليا، ومنشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي، والاتحاد الجنوبي الآسيوي للمحاسبين، ونيوزلندا، وسويسرا، والصين، وكندا (انظر الملحق رقم١ وملحق رقم٣).

وقد تضمنت تلك المعايير تعريفاً بالقوائم المالية المطلوب إعدادها للمنشآت غير الهادفة للربح، واشتركت اغلب المعايير في طلب إعداد مجموعة من القوائم بشكل أساسي؛ وهي قائمة المركز المالي ، وقائمة الأنشطة (والتي تقابل قائمة الدخل)، وقائمة التدفقات النقدية. بالإضافة إلى قائمة الملحوظات.

وقد اتفقت هذه المعايير أيضاً في عرض صافي أصول المنشآت غير الهادفة للربح؛ إذ قسمت إلى فئتين: مقيدة وغير مقيدة، وذلك في كثير من هذه المعايير والإرشادات المحاسبية (انظر الملحق رقم ٢).

كما تجدر الإشارة إلى ما تضمنه الدليل المحاسبي الصادر عن المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين للمنشآت غير الهادفة للربح؛ وذلك بوجود إيضاحات مرفقة تحوي المعلومات غير المالية والمعلومات الإحصائية عن نتائج أعمال المنشأة وإنجازاتها، وهي التي لا تظهر في القوائم المالية السنوية لهذه المنشآت، وخاصة تلك المعلومات التي تكون ذات أهمية في فهم المهمة الاجتماعية التي تؤديها مثل هذه المنشآت؛ مما يكون له أثر كبير في الدعم والتبرع لهذه المنشآت. كما أنها عنصر مهم في فهم التوجه العام لهذه المنشآت في مشاريعها المستقبلية.

ولمواكبة تلك الجهود التي قامت بها تلك الدول والجهات الآنفة الذكر؛ ونظراً لكثرة المنشآت الخيرية العاملة في المملكة، وتنوع مستويات الأنشطة فيها، وحاجة المجتمع إلى استمرارية مثل هذه المنشآت في القيام بمهمتها، وحاجة تلك المنشآت إلى معايير تساعدها في ضبط أمورها المالية؛ كان من اللازم استحداث معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، وإعداد مشروع بيان بأهداف القوائم المالية ومفاهيمها في المنشآت غير الهادفة للربح؛ كالجمعيات والمؤسسات الخيرية، وتحديد الوظيفة الأساسية لتلك القوائم بشكل عام، وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها، وبما يخدم ويلبي حاجات المستخدمين لهذه القوائم، ولمساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم مثل إدارة الجمعية في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة لعمليات هذه المنشآت.

وكذلك إصدار معيار يحدد القوائم المالية، وغير المالية الواجب إعدادها من قبل إدارة المنشآت غير الهادفة للربح، وتحديد متطلبات العرض والإفصاح

عن عناصر التقارير المالية السنوية؛ وذلك حتى تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة في نهاية السنة المالية ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية خلال الفترة المالية التي تعد عنها هذه التقارير بصرف النظر عن شكلها النظامي أو طبيعة عملها.

كما تجب العناية بكيفية المعالجة المحاسبية للتبرعات، سواء أكانت عينية، أم نقدية؛ إذ تعد في الغالب المصدر الرئيس من مصادر التمويل للعديد من المنشآت غير الهادفة للربح. إضافة لتحديد أسس الإثبات والقياس المحاسبي للعمليات والأحداث والظروف المتعلقة بهذه التبرعات، والأوقاف، والإعانات الحكومية، وغير الحكومية. وكذلك تحديد أسس العرض والإفصاح لهذه المعلومات بالتقارير المالية .

ملحق رقم (١) (المعايير والتعليمات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح)

الدولة	الجهة المصدرة	المعايير والتعليمات المحاسبية
أمريكا	**المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)**	أصدر دليل المحاسبة والمراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح. والإصدار رقم (SOP 78-10) ، الإصدار رقم (SOP 94-3)، الإصدار رقم (SOP 98-2).
	مجلس معايير المحاسبة الأمريكي(FASB)	المعيار رقم ٩٣، المعيار رقم ٩٩، المعيار رقم ١١٦، المذكرة التفسيرية رقم ٤٢، المعيار رقم ١١٧، المعيار رقم ١٢٤، المعيار رقم ١٣٦.
	The U.S. Federal Office of Management and Budget (OMB)	أصدر تعاميم وتعليمات محاسبية خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح والتي تتلقى دعما فدرالياً على وجه التحديد.
بريطانيا	لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا ويلز the Charity Commission for England and Wales	نشرة بالممارسات الموصى بها للمحاسبة والتقارير المالية في الجهات الخيرية. Statement of Recommended Practice (SORP): Accounting and Reporting by Charities

ملحق رقم (١) (المعايير والتعليمات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح)

الدولة	الجهة المصدرة	المعايير والتعليمات المحاسبية
استراليا	مجلس معايير المحاسبة في استراليا Australian Accounting Standards Board (AASB)	معيار رقم (AASB1004) والخـــاص بالمحاسبة عــن التبرعات (Contributions). تعليمات بخصوص فقرات من معايير صادرة للجهات الهادفة للربح تم اعتمادها للتطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح
الإقليم الآسيوي والمحيط الهادي	منشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي (APPC)	الدليل الإرشادي المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح – بناءا على معايير المحاسبة المالية للمنشآت غير الهادفة للربح Accounting Guide for Non-Profits - from the Financial Accounting Standards for Non-Profit Organizations - Project Published by the Asia Pacific Philanthropy Consortium
دول الجنوبي الآسيوي	إتحاد جنوب آسيا للمحاسبين (SAFA)	معيار ودليل إرشادي للمنشآت غير الهادفة للربح (يشمل المنشآت غير الحكومية). STANDARD AND GUIDELINE FOR NOT-FOR-PROFIT ORGANISATIONS (Including Non-Governmental Organizations)
نيوزلندا	المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين The New Zealand Institute of Chartered Accountants	الدليل الإرشادي للتقرير المالي في المنشآت غير الهادفة للربح NOT FOR PROFIT FINANCIAL REPORTING GUIDE

ملحق رقم (١) (المعايير والتعليمات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح)

الدولة	الجهة المصدرة	المعايير والتعليمات المحاسبية
سويسرا	المؤسسة السويسرية للمحاسبة (FER) Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations	معيار رقم (FER 21) المعيار المحاسبي للجمعيات الخيرية، والمنشآت الاجتماعية غير الهادفة للربح بغض النظر عن شكلها القانوني ACCOUNTING STANDARD FOR CHARITABLE SOCIAL NON-PROFIT ORGANISATIONS
الصين	وزارة المالية بالصين Ministry of Finance (MOF)	النظام المحاسبي في المنشآت غير الهادفة للربح
كندا	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)	الكتيب المحاسبي الإرشادي Handbook: Sections 4400 – 4460 Not For Profit Organizations (1995)

ملحق رقم (٢) (القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتصنيف صافي الأصول)

الدولة	الجهة المصدرة	القوائم المالية المطلوب إعدادها	تصنيف صافي الأصول في قائمة المركز المالي
أمريكا	مجلس معايير المحاسبة FASB	١- قائمة المركز المالي . (A Statement of Financial Position) ٢- قائمة الأنشطة. (A Statement of Activities) ٣- قائمة النفقات الوظيفية للجهات الصحية الخيرية والمنشآت الترفيهية الخيرية.. (A Statement of Functional Expenses for Voluntary Health and Welfare Organizations and - encourages it for other not-for-profit organizations) ٤- قائمة التدفقات النقدية. (A Statement of Cash Flows) ٥- قائمة الإفصاح المالي . (Financial Statement Disclosures)	غير مقيدة، مقيدة بصفة دائمة، مقيدة بصفة مؤقتة
بريطانيا	لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا وويلز the Charity Commission for England and Wales	١- قائمة المركز المالي . (balance sheet). ٢- قائمة الأنشطة المالية عن السنة.(Statement of Financial Activities) ٣-حساب للإيرادات والنفقات، عندما يكون ذلك متطلب تشريعي (income and expenditure account). ٤- قائمة التدفقات النقدية. (cash flow statement). ٥- ملحوظات. (notes).	غير مقيدة، مقيدة، وقف

ملحق رقم (٢) (القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتصنيف صافي الأصول)

الدولة	الجهة المصدرة	القوائم المالية المطلوب إعدادها	تصنيف صافي الأصول في قائمة المركز المالي
أستراليا	مجلس معايير المحاسبة في أستراليا Australian Accounting Standards Board (AASB)	١- قائمة المركز المالي .(Balance Sheet). ٢- قائمة الدخل. (Income Statement). ٤- قائمة التدفقات النقدية،(cash flow statement) ٥- الملحوظات. (.Notes)	عامة، غير مقيدة، مقيدة
الإقليم الآسيوي والمحيط الهادي	منشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي (APPC)	١- قائمة المركز المالي . (Balance Sheet or Statement of Financial) Position). ٢- قائمة الأنشطة المالية. (Statement of Activities or Performance). ٤- قائمة التدفقات النقدية،(cash flow statement) إذا كانت مطلوبة طبقا للمعايير المحاسبية. ٥- الملحوظات والجداول مساندة. (Notes and Supporting Schedules) .	غير مقيدة ، مقيدة

ملحق رقم (٢) (القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتصنيف صافي الأصول)

الدولة	الجهة المصدرة	القوائم المالية المطلوب إعدادها	تصنيف صافي الأصول في قائمة المركز المالي
دول الجنوبي الآسيوي	الاتحاد الجنوبي الآسيوي للمحاسبين (SAFA)	١- قائمة المركز المالي . (balance sheet / statement of affairs). ٢- قائمة الأنشطة المالية. (statement of financial activities) ٣- قائمة التغير في الأموال. (statement of changes in accumulated fund). ٤- قائمة التدفقات النقدية. (cash flow statement). ٥- الملحوظات التوضيحية والسياسات المحاسبية. (accounting policies and explanatory notes)	غير مقيدة، مقيدة
نيوزلندا	المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين The New Zealand Institute of Chartered Accountants	١- قائمة المركز المالي . (statement of financial position) . ٢- قائمة الأداء المالي . (statement of financial performance). ٣- قائمة التدفق النقدي. (cash flow statement). ٤- قائمة التغيرات في حقوق الملاك. (statement of changes in equity). ٥- الإيضاحات المرفقة. (notes). ٦- قائمة أداء الخدمات. (Statement of Service Performance).	غير مقيدة، مقيدة

ملحق رقم (٢) (القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتصنيف صافي الأصول)

الدولة	الجهة المصدرة	القوائم المالية المطلوب إعدادها	تصنيف صافي الأصول في قائمة المركز المالي
سويسرا	المؤسسة السويسرية للمحاسبة Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations (FER)	١- قائمة المركز المالي . (balance sheet). ٢- قائمة العمليات. (statement of operations). ٣- قائمة تدفق الأموال. (funds flow statement) ٤- قائمة التغير في رأس المال. (statement of changes in capital). ٥- الإيضاحات المرفقة. (notes) ٦- تقرير الأداء. (performance report) .	غير مقيدة، مقيدة
الصين	وزارة المالية بالصين Ministry of Finance (MOF)	١- قائمة المركز المالي . (balance sheet). ٢- قائمة العمليات التشغيلية. (Operation activities) ٣- وقائمة التدفقات النقدية. (cash flow) .	----------
كندا	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)	١- محاسبة الأموال. (Fund accounting) ٢- قائمة المركز المالي . (Statement of financial position).	غير مقيدة ، مقيدة

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
مسلسل	**البنود الأساسية**	**الموضوعات والبنود الفرعية**	**الأمريكي**	**الإنجليزي**	**الاسترالي**	**السعودي**
1	أهداف المحاسبة المالية		SFAC 4	SORP	--	--
2	المبادئ المحاسبية		--	SORP	--	--
3	أهداف التقارير المالية		FASB 4	--	--	--
4	مفاهيم المحاسبة		SFAC 4 FASB 6	--	AASB 101	--
5	القوائم المالية	قائمة المركز المالي	FASB 117	SORP	--	--
6		قائمة الدخل أو الأنشطة	FASB 117	SORP	AASB 101	--
7		قائمة التدفقات النقدية	FASB 117 FASB 95	SORP	AASB 101 AASB 107	--
8		الملحوظات	FASB 117	SORP	AASB 101	--
9		القوائم المالية الشخصية	--	--	--	--
10	معيار التقارير القطاعية		--	SORP	AASB 114	--
11	العرض والإفصاح	معيار العرض والإفصاح العام	--	SORP	AASB 101	--

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
مسلسل	**البنود الأساسية**	**الموضوعات والبنود الفرعية**	**الأمريكي**	**الإنجليزي**	**الاسترالي**	**السعودي**
12		معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة	--	--	--	--
13	ذو العلاقة		FASB 57	SORP	AAS 22 AASB 124	--
14	الاستثمار	الاستثمار في الأوراق المالية	FASB 115	SORP	AASB 140	--
15		معيار المحاسبة عن الاستثمار	FASB 124	--	--	--
16	الأصول	الأصول	FASB 117	SORP	AASB 116	--
17		معيار الأصول غير الملموسة	FASB 142	SORP	AASB 138	--
18		التبرع بالأصول	FASB 136	SORP	--	--
19		الهبوط في قيمة الأصول	FASB 144	SORP	AASB 136	--
20		الاستهلاك	FASB 93	SORP	--	--
21		المخزون السلعي	-----	------	AASB 102	--
22	الخصوم		FASB 117	SORP	--	--
23	صافي الأصول		FASB 117	SORP	--	--

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
مسلسل	**البنود الأساسية**	**الموضوعات والبنود الفرعية**	**الأمريكي**	**الإنجليزي**	**الاسترالي**	**السعودي**
24	التبرعات والهبات والمنح	الإسهامات والتبرعات	FASB 116	SORP - LG 17	AASB 1004	--
25		التبرعات العينية	FASB 116	SORP	--	--
26		التبرعات الخدمية والتسهيلات	FASB 116	SORP	--	--
27		الهبات	FASB 116	SORP	--	--
28		الوعد بالهبة	FASB 116	--	--	--
29		الوعد بالهبة عند تحقيق شرط	FASB 116	SORP	--	--
30		الوعد بالهبة مع فرض قيد	FASB 116	SORP	--	--
31		المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	FASB 116	--	AASB 1004	--
32	الوقف		FASB 117	SORP	--	--
33	أموال المنشأة	أموال الوقف المقيدة	FASB 124	--	--	--
34		الأموال المقيدة	FASB 116	SORP	--	--
35		الأموال المقيدة بصفة مؤقتة	FASB 116	--	--	--
36		الأموال غير المقيدة	FASB 116	SORP	--	--
37	(الإيرادات، الدخل، المكاسب، الخسائر، المصاريف)	الإيرادات	FASB 117	--	--	--
38		الدخل من التبرعات	FASB 116	SORP	--	--
39		المكاسب	FASB 117	SORP	--	--
40		الخسائر	FASB 117	SORP	--	--

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
مسلسل	**البنود الأساسية**	**الموضوعات والبنود الفرعية**	**الأمريكي**	**الإنجليزي**	**الاسترالي**	**السعودي**
41		المصاريف	FASB 117	SORP	--	--
42		المصروفات الإدارية والتسويقية	FASB 118	SORP	--	--
43	Statement of Functional Expenses قائمة المصروفات الوظيفية		FASB 117	--	--	--
44	Reporting expenses by natural classification التقرير المالي عن المصروفات طبقاً للتصنيف الطبيعي		FASB 117	--	--	--
45	Operating Statement القائمة التشغيل		FASB 117	--	AASB 139	--
46	Comparative Financial Statements القوائم المالية المقارنة		FASB 117	--	--	--
47	السياسات المحاسبية		FASB 117	SORP	--	--
48	الأدوات المالية		FASB 133 FASB 149 FASB 157	SORP	AASB 8	--
49	معيار توحيد القوائم المالية		--	--	--	--
50	معيار المحاسبة المالية للزكاة		--	--	--	--

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
مسلسل	البنود الأساسية	الموضوعات والبنود الفرعية	الأمريكي	الإنجليزي	الاسترالي	السعودي
51	معيار المحاسبة عن عقود الإيجار		--	SORP	--	--
52	تكاليف برامج الحاسب الآلي	لم يذكر الشركات التي ينطبق عليها	SFAS 86	--	--	--
53	ربحية السهم	لم يذكر الشركات التي ينطبق عليها	FASB 128	--	--	--
54	الالتزامات والأصول المحتملة		--	--	--	--
55	التغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء		FASB 154	--	AASB 108	--
56	تبويب قائمة المركز المالي : الأصول المتداولة والخصوم المتداولة		FASB 117	SORP	--	--
57	التقارير المالية الأولية	لم يذكر الشركات التي ينطبق عليها	--	--	AASB 134	--
58	اندماج المنشآت		FASB 141	SORP	AASB 127 AASB 3	--
59	الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى		FASB 142	SORP	AASB 138	--
60	الممتلكات والأراضي والمعدات		--	--	AASB 116	--
61	عرض قائمة الدخل: البنود الاستثنائية		FASB 117	SORP	AASB 101	--

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
مسلسل	**البنود الأساسية**	**الموضوعات والبنود الفرعية**	**الأمريكي**	**الإنجليزي**	**الاسترالي**	**السعودي**
62	عرض قائمة الدخل: البنود غير العادية		FASB 117	--	--	--
63	معاشات ومزايا التقاعد		SFAS 158	--	AASB 119	--
64	معاشات التقاعد		FASB 87	--	--	--
65	مزايا التقاعد بخلاف المعاشات		FASB 106	--	--	--
66	الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي		--	SORP	AASB 110	--
67	المكاسب والخسائر المحتملة		--	--	AASB 130	--
68	عرض قائمة الدخل: العمليات غير المستمرة		--	SORP	AASB 5	--
69	الاستغناء عن الأصول		--	SORP	AASB 137	--
70	تعديل أرصدة القوائم المالية للفترات المالية السابقة		--	--	--	--
71	الاستثمارات العقارية		--	--	--	--
72	العقارات: المبيعات العقارية		--	--	--	--
73	العقارات: المحاسبة عن التكاليف وعمليات الإيجار الأولية الخاصة بالمشاريع العقارية		--	--	--	--

الأطر النظامية ذات العلاقة بالقطاع الخيري والتطوعي في المملكة العربية السعودية

مقدمة الدراسة:

تأتي هذه الدراسة؛ لتغطية الجانب القانوني، أو النظامي للمشروع، الذي تعكف على دراسته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتهدف إلى إعداد معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح بالمملكة العربية السعودية. ذلك إن معايير المحاسبة المطبقة الآن على هذه المنشآت هي مزيج من معايير المحاسبة الحكومية، ومعايير المحاسبة الخاصة بالمنشآت التجارية، على الرغم من وجود اختلافات كبيرة بين العمليات المالية والمحاسبية للجهات الحكومية والتجارية من جهة، وتلك الخاصة بالجهات الخيرية والتطوعية. وهو الأمر الذي يحتم بإيجاد معايير محاسبة خاصة بهذه المنشآت غير الهادفة للربح تتناسب مع أهدافها غير التجارية وطبيعتها غير الحكومية. وعلى هذا؛ تبرز الحاجة الملحة إلى مثل هذا المشروع الذي سيكون -أن شاء الله- له دور كبير في تحسين البيئة المالية والمحاسبية داخل الجهات الخيرية والتطوعية في المملكة. وحتى يحقق العمل الخيري والتطوعي الأهداف المرجوة منه، وتكتسب الجهات الحاضنة له ثقة الجمهور؛ كان لا بد من أن تتم العمليات المالية والمحاسبية الخاصة به، وفق معايير وقواعد تضمن تمتعها بالشفافية والانضباط؛ مما يوفر الضمانات اللازمة للتأكد من حسن استغلال الجهات الخيرية والتطوعية لمواردها المالية، في الوجوه المشروعة، التي تعود على الجميع بالنفع، وبما يتفق مع أهدافها التي وجدت من أجلها.

وتسعى هذه الدراسة القانونية، إلى إلقاء الضوء على مجموعة الأنظمة، واللوائح، والقرارات الصادرة عن الجهات التشريعية والتنفيذية السعودية والتي تُعنى بالمنشآت الخاصة (غير الحكومية) غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية. وبالتحديد؛ فإن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على الإطار القانوني الذي تنضوي تحته العمليات المالية والمحاسبية، التي تجريها المنشآت غير الربحية داخل المملكة.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف، فقد قامت الدراسة بجمع وحصر ما أمكن جمعه، من أنظمة ولوائح وقرارات، تمثل مجتمعة ذلك الإطار القانوني، الذي تمارس هذه الجهات الخيرية والتطوعية نشاطاتها من خلاله. ومن ثم تتبعت الدراسة النصوص القانونية الواردة في هذه الأنظمة واللوائح، التي تبين عن مجموعة من المتطلبات المالية والمحاسبية العامة، المعنية بالنظام المحاسبي لهذه المنشآت غير الربحية بصفة عامة. وقد عنيت الدراسة بالذات بتلك المواد التي

تتطرق إلى قضايا الإثبات والقياس والعرض والإفصاح المحاسبي وقواعد الاستهلاك.

هذا وقد قمنا بتصنيف وتبويب هذه الأنظمة واللوائح ضمن فئات عدة، استناداً إلى طبيعة الجمعيات والمؤسسات الخاضعة لأحكامها، وطبيعة النشاط الذي تمارسه، وذلك تسهيلاً لدراستها واستيعاب ما تضمنته من أحكام لها علاقة بموضوع الدراسة. إضافة إلى تلك الأنظمة الصادرة عن الجهات الرسمية، قمنا بدراسة الأنظمة الأساسية لبعض الجمعيات والمؤسسات الخيرية المرخص لها بالعمل في المملكة والصادرة عن مجالس إدارتها؛ وذلك لضمان الوصول إلى فكرة أشمل، ورؤية أوضح بشأن موضوع هذه الدراسة.

أولاً : تعريف المنشآت غير الربحية:

تتعدد المسميات التي يطلقها الباحثون على المنشآت غير الربحية؛ فمنهم من يطلق عليها مسمى (قطاع التطوع) والذي يدل على قيم مشتركة بين الأعضاء أكثر من منافع وحوافز اقتصادية وسياسية لاستغلال الموارد. في حين يطلق بعضهم الآخر عليها مصطلح (القطاع الثالث) وذلك أن القطاع الأول يعنى به القطاع العام أو الحكومي، والقطاع الثاني يعنى به القطاع الخاص أو التجاري[١].وإلا أنه من المؤكد أن المسميات والمفاهيم، التي تطلق على المنشآت التي تقع بين المنشآت الحكومية، ومنشآت القطاع الخاص؛ تتعدد؛ وقد تختلف من مجتمع وثقافة إلى مجتمع وثقافة أخرى، فأحياناً تسمى (المنشآت غير الربحية) أو (المنشآت غير الحكومية) أو (المنشآت والجمعيات الأهلية) أو (منشآت النفع العام) أو (المنشآت الخيرية والتطوعية) وأحياناً يطلق عليها مسمى (القطاع المستقل). أما في المملكة العربية السعودية فإن الاسم الأكثر شيوعاً للجهات غير الربحية هو (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) تمييزاً لها عن مؤسسات القطاع الحكومي ومنشآت القطاع الخاص [٢].

وقد عرف بعض الباحثين المنشأة غير الربحية على أنها "كل جماعة ذات تنظيم مستمر لمدة معينة أو غير معينة، وتتألف من أشخاص طبيعيين أو اعتباريين؛ لتحقيق غرض غير الحصول على ربح مادي[٣]، ولا تعتبر جزءاً من الجهاز الإداري للدولة".

---

(1) || انظر النمر، إدارة المنشآت غير الربحية، ص4 و ما بعدها.
(2) || انظر النمر، المرجع السابق.
(3) || انظر العقلي، المنشآت غير الربحية ودورها في التنمية الاقتصادية، ص7.

وبتحليل التعريف السابق يتبين أنه يشترط توافر الصفات التالية في أي منشأة، حتى يمكننا القول بأنها منشأة غير ربحية:

1- أن يتوافر للمنشأة الشكل الرسمي والمؤسسي، الذي له سمة الدوام بصفة عامة؛ ومن ثم فإنه يستبعد التجمعات المؤقتة وغير المؤسسية من فئة المنشآت غير الربحية.
2- أن لا تهدف المنشأة أساساً من وراء نشاطاتها تحقيق الربح، وبالتالي فإن التعريف يستبعد المنشأة التي تقوم بتوزيع أرباحها على مؤسسيها، أو أعضاء مجلس الإدارة. ولا يقدح في صفة المنشأة غير الربحية، كونها تستثمر أموالها في أعمال تجارية تُدر عليها أرباحاً، طالما أن الهدف من هذا الاستثمار، هو تنمية مواردها المالية؛ لمساعدتها على تحقيق أهدافها غير الربحية التي وجدت من أجلها.
3- أن لا تكون المنشأة حكومية؛ أي غير مرتبطة هيكلياً بالحكومة، ولا تتبعها إدارياً؛ بل يجب أن تتبع الإدارة الذاتية للمنشأة من داخلها؛ لكن ذلك لا يمنع المنشآت غير الربحية، من أن تحصل على مساندة مالية أو فنية من الحكومة؛ دون أن يُخل ذلك بصفتها غير الحكومية[1].

ثانياً : الأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالقطاع الخيري والتطوعي بالمملكة:

يمكن تصنيف الأنظمة ذات العلاقة بالعمل الخيري، والتطوعي بالمملكة العربية السعودية إلى ست فئات؛ وذلك استناداً إلى طبيعة الجمعيات والمؤسسات الخاضعة لأحكامها وطبيعة النشاط الذي تزاوله، وذلك على النحو التالي:

الفئة الأولى:

وهي تلك الأنظمة التي ترجع المسؤولية عن تطبيقها إلى وزارة الشؤون الاجتماعية وتخاطب بأحكامها مؤسسات وجمعيات تمارس نشاطات ذات طبيعة إنسانية واجتماعية وتعاونية غير هادفة للربح، ويندرج تحت مفهوم هذه الفئة الأنظمة واللوائح التالية:

1- نظام الجمعيات التعاونية الصادر بالمرسوم الملكي الموسوم بالرقم (٢٦) والتاريخ ١٣٨٢/٦/٢٥هـ.
2- لائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية الصادرة بقرار مجلس الوزراء الموسوم بالرقم (١٠٧) والتاريخ ١٤١٠/٦/٢٥هـ وقواعدها التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ذي الرقم (٧٦٠) والتاريخ ١٤١٢/١/٣٠هـ.
3- لائحة التبرعات للوجوه الخيرية الصادرة بقرار مجلس الوزراء الموسوم بالرقم (٥٤٧) والتاريخ ١٣٩٦/٣/٣٠هـ.

[1] || ال ظر النامل حم ،إدار ةالمنش آت غيالر ب حي ة ،ص7 ||

4- لائحة إعانة الجمعيات التعاونية الصادرة بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٤١٩) والتاريخ ١٣٩٨/٥/١٠هـ.
5- نظام الجمعيات التعاونية الجديد الصادر بالمرسوم الملكي الموسوم بالرقم (م/ ١٤) و تاريخ ١٤٢٩/٣/١٠هـ، وهو لا يختلف عن نظام الجمعيات التعاونية الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (٢٦) والتاريخ ١٣٨٢/٦/٢٥هـ (السابق الذكر) فيما يختص بالمتطلبات النظامية المتعلقة بالمعايير والمتطلبات المحاسبية الواجب على المنشآت غير الربحية اتباعها عند إعدادها لحساباتها الختامية وقوائمها المالية.

الفئة الثانية :

وهي تلك الأنظمة التي تحكم نشاط تنظيمات ومؤسسات غير ربحية، تمثل مصالح التجار والصُناع، لدى الجهات الرسمية بالمملكة، وتندرج المسؤولية عن تنفيذها ضمن مسؤوليات وزارة التجارة والصناعة. وهذه الفئة ينطبق عليها نظام الغرف التجارية والصناعية الصادر بالمرسوم الملكي ذو الرقم (م/٦) والتاريخ ١٤٠٠/٤/٣٠هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ذي الرقم (١٨٧١) والتاريخ ١٤٠١/٥/٢٢هـ.

الفئة الثالثة:

وهي تلك الأنظمة التي تتعلق بتنظيم نشاط الجمعيات العلمية بالجامعات، ومؤسسات التعليم العالي الأهلية. وهذه الفئة من الأنظمة ترجع صلاحية الإشراف على تطبيقها إلى كل من مجلس التعليم العالي، ووزارة التعليم العالي. ويندرج تحت مفهوم هذه الفئة اللوائح والقواعد التالية:

1- القواعد المنظمة للجمعيات العلمية بالجامعات السعودية الصادرة بقرار مجلس التعليم العالي ذي الرقم (١٠/١٥/١٤٢٠هـ) والتاريخ ١٤٢٠/٢/١هـ.
2- لائحة الجامعات الأهلية [1].
3- لائحة الكليات الأهلية الصادرة بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٢١٢) والتاريخ ١٤٢١/٩/١هـ وقواعدها التنفيذية [2].

[1] || تسري أحكام هذه اللائحة على جميع الجامعات الأهلية سواء أكانت ربحية أم غير ربحية، وهو الأمر الذي يتطلب منا استعراض نصوص مواد هذه اللائحة ||

[2] || الأمر الذي يتطلب منا التعرض لهذه اللائحة، حيث سنتطرق لأحكام هذه اللائحة وفق التنظيم الذي جاءت به اللائحة التنفيذية الأولى قبل التعديل الأخير، وذلك على الرغم من عدم وجود نص صريح يقرر ذلك ||

4- القواعد التنفيذية الصادرة عن وزارة التعليم العالي، المتعلقة بإنشاء المؤسسات الخيرية الخاصة بالأغراض التعليمية فوق المرحلة الثانوية.

الفئة الرابعة:

وتشمل هذه الفئة تلك الأنظمة واللوائح التي تحكم أوجه النشاط الثقافي والرياضي بالمملكة؛ كالأنظمة التي تحكم نشاط الاتحادات، والأندية الرياضية وأندية الفروسية، وترجع المسؤولية عن تنفيذ هذه الأنظمة واللوائح بصفة أساسية إلى كل من: الرئاسة العامة لرعاية الشباب، والهيئة العليا لأندية الفروسية. ويندرج تحت مفهوم هذه الفئة الأنظمة واللوائح التالية:

1- نظام الاتحادات الرياضية واللجنة الأولمبية العربية السعودية الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/٥٥) والتاريخ ١٤٠٧/١٠/١٩هـ.
2- تنظيم الهيئة العليا لأندية الفروسية الصادر بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٣٠) والتاريخ ١٤١٦/٢/١٢هـ.

الفئة الخامسة:

وتشمل هذه الفئة الأنظمة الأساسية، واللوائح الداخلية لتلك المؤسسات الخيرية الخاصة، التي يتم إنشاؤها بموجب أوامر ملكية، فهذه الفئة تم استثناؤها من الخضوع لأحكام لائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية[1]، ومن ثم الخضوع لإشراف أي جهة حكومية؛ إذ تتمتع هذه المؤسسات باستقلال كامل في إدارة شؤونها الإدارية والمالية. وفي هذه الحال فإن النظام الأساسي لهذه المؤسسات، ولوائحها الداخلية؛ هي المرجع القانوني في كل ما يتعلق بشؤون هذه المؤسسات، الإدارية والتنظيمية والمالية؛ كما أنها تخضع لإشراف أجهزتها الرقابية الداخلية. ومن هذه المؤسسات : مؤسسة الملك عبدالله بن عبد العزيز لوالديه للإسكان التنموي، ومؤسسة الملك خالد الخيرية.

الفئة السادسة:

وتشمل الأنظمة واللوائح المتعلقة بالأوقاف الخيرية، وتندرج مسؤولية تنفيذها ضمن اختصاصات مجلس الأوقاف الأعلى، ووزارة الشؤون الإسلامية، والأوقاف والدعوة والإرشاد، ويدخل ضمن مفهوم هذه الفئة الأنظمة واللوائح التالية :

[1] || انظر المادة رقم (2) من اللائحة التي تستثني الجمعيات والمؤسسات ذات الخيرية، وهو الأمر الذي قررته المادة رقم (73) من القواعد التنفيذية للائحة.

1- نظام مجلس الأوقاف الأعلى الصادر بالمرسوم الملكي ذي الـرقم (م/٣٥) والتاريخ ١٣٨٦/٧/١٨هـ.
2- لائحة تنظيم الأوقاف الخيرية الصادرة بقرار مجلس الوزراء ذي الـرقم (٨٠) والتاريخ ١٣٩٣/١/٢٩هـ.
3- مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية [١].

ثالثاً: المعايير والمتطلبات المحاسبية، الواجب علـى المنشـآت غيـر الربحيـة اتباعها، عند إعدادها لحساباتها الختامية وقوائمها المالية:

يمكن تصنيف المنشآت غير الهادفة للربح فى المملكة العربية السعودية من حيـث توفر تعليمات تتعلق بالنظم المحاسبية إلى ثلاث مجموعات:

المجموعة الأولى: الجمعيات والمؤسسات الخيريـة التابعـة لـوزارة الشـؤون الاجتماعية

أ) المتطلبات المحاسبية العامة :

أوجبت الأنظمة المعنية بالشأن الخيري والتطوعي بالمملكة، على المنشآت غيـر الهادفة للربح؛ الإتيان بعدد من المتطلبات المحاسبية العامة، ذات العلاقـة بنظـام الضبط لديها، ويمكن تلخصها في الآتي:

1- أوجبت هذه الأنظمة على الجهات الخيريـة، إمسـاك سـجلات ودفـاتر محاسبية منتظمة، وفق النماذج والأوصاف المحددة نظاماً [٢].
2- وجوب تعيين محاسب قانوني مرخص له بالعمل في المملكة [٣].
3- وجوب إعداد محضر بجرد الصندوق، في نهاية السنة المالية، بعد إتمـام عملية قفل الدفاتر والسجلات المالية[٤].

[1] || إذ الق واعد إه في الأصل إش روع ع ن ظ ل ت ح ت س م ى ال ن ظ ذ ام ل ذ ال ي إ ول ح اس ذ ب ي للأ وق ذ اف ال خ ي ذ ة ' ال ذ ل ذ ت | وزارة ال ح ج و الأ وق اف إ ي ق أ ت ا ع ز إ ف ع م ج س ال وزراء ل ق ر ار ك ت م ص ر ف ال ن ظ ر ع ن ذ ل ك و أ ص ب ح ت ذ ه ال ق و اع ذ د ف ي م ا ع د ت ش ل الإطار ال ن ظ ام ي ال ذ ي ي ح ك م الأوض اع ال م ال ي ة و ل ح اس ي ة للأ وق ذ اف ال خ ي ذ ة و ل م ك ذ ة و ل م ع ه و ب ذ ه ل ذ ذ | وزارة ال ش ؤون الإسلامية.

[2] || ال ظ ر ف ال ق ذ ر ة) ج (إ ذ ن ل ذ ه ذ ا د ة) 6 (إ ذ ن ن ظ ذ ام ل ذ ر ف ل ات ج او ذ و ة ال ص ر ف ي ة ال ع ي ذ ة ال م ل خ ق ر ق ذ م 15 (، و ل ف ذ ل ك م ذ ا ص ر ف ت ع ا ي ذ ه م 44 (إ ذ ال ق و اع ذ د ال ف ي ذ ة ل ل ائ ح ذ ة ال ج م ع ذ ات و ال م ؤ س س ذ ات ال خ ي ذ ة ال م ل خ ق ر ق ذ م 3 (، و ل ف ذ ل ك م 31 (إ ذ ن لا ئ ح ذ ة ال ج م ع ات الأ ه ل ي ة ال م ل خ ق ر ق م 11 (، ي و م 22 (إ ذ ن لا ئ ح ذ ة ال ج م ع ات الأ ه ل ي ة ال م ل خ ق ر ق م 12 (، و ه ذ و أ ي ض ذ ا م ذ ا ص ر ف ت ع ا ي ذ ه م 16 (إ ذ ن ال ن ظ ام الأساسي لمؤسسة الملك عبدالله بن عبدالعزيز والي فيه للإسكان التنموي ال م ل خ ق ر ق م 23 (، و ه و أ ي ض ا م ذ ا ص ر ف ت ع ا ي م 21 (إ ذ ن ال ن ظ ام الأساسي لمؤسسة الملك عبدالله بن عبدالعزيز والي فيه للإسكان التنموي ال م ل خ ق ر ق م 24 (، و ه و أ ي ض ا م ذ ا ق ذ ر ة) 8 (م ن ال م ادة) 7 (إ ذ ن ن ظ ام ال ج م ع ات الأ ه ل ي ة ال م ل خ ق ر ق م 7 (.

[3] || ال ظ ذ ر ف) 5 (إ ذ ن م) 11 (إ ذ ن لا ئ ح ذ ة ال ج م ع ذ ات و ال م ؤ س س ذ ات ال خ ي ذ ة ال م ل خ ق ر ق ذ م 3 (، و ف ذ ذ ا ذ ف ذ و ف ذ و م) 11 (إ ذ ن م ج م و ع ال ق و اع ذ د ال ف ن ذ ي ة ل ل ش اء ال م ؤ س س ات ال خ ي ذ ة ال خ اص ة ب الأ غ ر اض ال ت ع ا ي ض ق و ق ال م س ت ف ي د ي ن و ال ب ال غ ة ب ق ي م ة ال ع ق ذ ار ال م ل خ ق ر ق ذ م 14 (، و ل ف ذ ل ك ذ و ذ ذ ف ذ ه ذ م ذ ن ذ ص ل ذ ذ ل ك ذ ي ن) 15 (، 21 (إ ذ ن ن ظ ام ال ج م ع ذ ات ال ت ع او ذ ي ذ ة ال م ل خ ق ر ق ذ م 7 (، ل ل ظ ذ ر أ ي ذ ذ ا م) 22 (إ ذ ن ال ن ظ ام الأساسي لمؤسسة الملك خالد الخيرية ال م ل خ ق ر ق م 24 (، و أ ي ا م) 17 (إ ذ ن ال ن ظ ام الأساسي لمؤسسة الملك عبدالله ال م ل خ ق ر ق م 23 (.

[4] || ال ن ذ ذ ر ق ذ م) 3 (إ ذ ن ت ع ذ ي إ ز ار ة ال ش ؤ ون الا ج ت م اع ذ ة ق ذ ذ م) 57966 (و ت ذ ار ي 1423/12/22 ه ذ ذ ا ال خ ق ر ق ذ م 6 (، و ل ظ ر أ ي ا ال ن ذ ذ ر ق ذ م) 3 (إ ذ

4- وجوب إعداد محضر بجرد المستودع لحصر البضائع والأعيان والمواد الأخرى مع بيان لقيمتها المقدرة [١].
5- بالنسبة للموجودات التي لا يمكن استعمالها مطلقاً ولا يمكن الانتفاع منها بالبيع وقرر مجلس الإدارة إتلافها، فلا بد من جردها وإعداد كشوفات بها، وتحرير محضر بعملية الإتلاف وبالتالي إنزالها من سجل الأصول الثابتة بموجب المحضر المذكور [٢].

ب) الإثبات والقياس المحاسبي:

ويقصد به عملية تحديد القيم المالية للبنود الواردة في القوائم المالية استناداً إلى معيار معترف به من جهة معترف بها، وتتوفر المعطيات التي تبرر الاستناد إليه في عملية التقييم والتسجيل.

وقد تضمنت مجموعتا التعليمات والقواعد المحاسبية [٣]، والتعاميم الصادرة عن وزارة الشؤون الاجتماعية العديد من القواعد الواجب على الجمعيات الخيرية والتعاونية الخاضعة لإشرافها الالتزام بها عند إعدادها لقوائمها المالية :

1- بالنسبة للتبرعات العينية الواردة للجمعية كأصول ثابتة فإنه يتم تسجيلها مباشرة على النحو التالي: من حـ/ حساب الأصول الثابتة (مباني، أراضي، سيارات) إلى حـ/ أموال الجمعية. ولا يتم إدراجها ضمن حساب الإيرادات والمصروفات[٤].
2- في حال انتهاء السنة المالية ولم ترد إلى الجمعية إعانة الوزارة السنوية فإنها تسجله كإيراد مستحق بالقيد التالي: من حـ / الإيرادات المستحقة إلى حـ / الإيرادات، أما إذا كانت إعانة إنشائية فإنها تسجله كالآتي: من حـ / الإعانة الإنشائية المستحقة إلى حـ / مال الجمعية [٥].
3- الحصول على شهادات من البنوك التي تتعامل معها الجمعية تبين أرصدة الجمعية لديها في نهاية العام المالي ، وإعداد مذكرات التسوية اللازمة في

[1] البند رقم (4) من تعاميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم (57966) وتاريخ 1423/12/22هـ، راجع ملحق رقم (6).
[2] البند رقم (5) من تعاميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم (57966) وتاريخ 1423/12/22هـ، راجع ملحق رقم (6).
[3] البند رقم (13) من تعاميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم (57966) وتاريخ 1423/12/22هـ، راجع ملحق رقم (6).

حال اختلاف الرصيد بالبنك عن الرصيد الدفتري من واقع السجلات بالجمعية مع بيان أرقام الشيكات ومبالغها التي صدرت ولم تقدم للصرف والشيكات التي وردت للجمعية وقدمت للبنك ولم ترد بكشوف الحساب[١].

4- يجب على الجمعية تحميل كل نشاط من نشاطاتها بمصروفاته الفعلية؛ مثل الرواتب والأجور والمكافآت والإيجارات، بحيث يُحمّل كل نشاط بما يخصه منها دون تحميلها جميعاً لبند المصروفات العمومية والإدارية[٢] .

هذا بالنسبة للجمعيات الخيرية والتعاونية، الخاضعة لإشراف وزارة الشؤون الاجتماعية؛ أما بالنسبة لباقي المنشآت غير الهادفة للربح والخاضعة لإشراف الجهات الحكومية الأخرى، كالغرف التجارية والصناعية، ومؤسسات التعليم العالي الأهلية، وأندية الفروسية، فإنه لا يوجد ما يشير إلى ضرورة اتباع معيار، أو قاعدة معينة عند احتساب قيم البنود الواردة بالقوائم المالية (القياس المحاسبي)، وهذا الحكم ينطبق على نصوص الأنظمة واللوائح الحكومية ذات العلاقة التي أشير إليها سابقاً ونصوص الأنظمة الأساسية للمؤسسات غير الربحية الخاضعة لأحكامها التي تيسر الإطلاع عليها. وقد اكتفت تلك الأنظمة بإيراد نصوص عامة، توجب على هذه الجهات إعداد حساباتها وقوائمها المالية، وفق الأصول والقواعد المهنية المتعارف عليها، أو وفق القواعد والمعايير المحاسبية المعمول بها في المملكة، دون أن تتطرق هذه النصوص إلى أي تفاصيل أخرى، أو تذكر معايير وقواعد محاسبية محدودة [٣]. ولعل المقصود بتلك القواعد والمعايير؛ هي تلك القواعد والمعايير، الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين؛ بوصفها الجهة الرسمية التي أعطاها النظام صلاحية تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ووضع الأصول والقواعد المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية للجهات الحكومية والخاصة على حد سواء[٤]. ووفقاً لهذه النصوص الواردة في تلك الأنظمة؛ فإن المنشآت غير الربحية المخاطبة بأحكامها تعد ملزمة من الناحية القانونية باعتماد

---

[1] || انظر إلى البند رقم (9) من تعليمات وزارة الشؤون الاجتماعية رقم (57966) وتاريخ 1423/12/22هـ الخاص بالجمعيات الخيرية والقرار رقم (6) وكذلك القرار رقم (5) والقرار رقم (8).

[2] || البند رقم (11) من تعليمات وزارة الشؤون الاجتماعية رقم (57966) وتاريخ 1423/12/22هـ والقرار رقم (6).

[3] || من ذلك على سبيل المثال لا الحصر نص المادة (16) من نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/23) وتاريخ 1437/2/5هـ، ونص المادة (17) من اللائحة التنفيذية لنظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2) وتاريخ 1438/1/13هـ، ونص المادة (11) من نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/8) وتاريخ 1437/2/5هـ، ونص المادة (31) من اللائحة التنفيذية لنظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (13) وتاريخ 1438/1/13هـ، ونص المادة (11) من نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/8) وتاريخ 1437/2/5هـ، ونص المادة (22) من اللائحة التنفيذية لنظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (12) وتاريخ 1438/1/13هـ، ونص المادة (11) من نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/8) وتاريخ 1437/2/5هـ، ونص المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (12) وتاريخ 1438/1/13هـ، وقد نص النظام واللائحة التنفيذية على أن يكون للجمعية شخصية اعتبارية مستقلة، وأن يكون لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة مؤسسيها وأعضاء مجلس إدارتها، وأن يكون لها موازنة سنوية مستقلة، وأن تمسك حسابات منتظمة وفق الأصول المحاسبية المتعارف عليها، وأن تعد قوائم مالية سنوية تعرض على الجمعية العامة للمصادقة عليها، وأن تودع أموالها في حساب مصرفي باسم الجمعية، وأن تقيد جميع إيراداتها ومصروفاتها في سجلات خاصة، وأن تحتفظ بالمستندات المؤيدة لقيودها المحاسبية، وأن تعد تقريراً سنوياً عن أنشطتها ومركزها المالي، وأن تعرضه على الجمعية العامة للمصادقة عليه، وأن تعين مراجعاً قانونياً لحساباتها من بين المراجعين المقيدين في سجل المحاسبين القانونيين، وأن تحدد أتعابه، وأن تعرض عليه حساباتها وقوائمها المالية، وأن تعرض تقريره على الجمعية العامة للمصادقة عليه

المعايير والقواعد المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند إعدادها لحساباتها وقوائمها المالية.

ج) العرض في القوائم المالية :

المقصود بالعرض في القوائم المالية؛ الطريقة أو الأسلوب الذي يتم به عرض البيانات والبنود الواردة في القوائم المالية وتنظيمها. هذا وقد أوجبت الأنظمة المعنية بشأن الجمعيات والمؤسسات الخيرية، اتباع القواعد والتعليمات التالية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية:

1- وجوب ترميز بنود الميزانية العمومية، وحساب الإيرادات والمصروفات[١].
2- يجب إبراز قيمة الزكاة جمعاً وتوزيعاً، في كل من بيان المقبوضات والمدفوعات، وحساب الإيرادات والمصروفات؛ وذلك لتوضيحها لمقدمي الزكاة بما تم تحصيله والمنصرف منها، وفق أحكام الشريعة الإسلامية[٢].
3- إعداد الميزانية العمومية، وحساب الإيرادات والمصروفات وقائمة المقبوضات والمدفوعات شاملة مقارنة بالعام السابق وفق الآتي (على شكل أفقي من جانبين – الأصول والخصوم – وأن يتم ترك مساحة كافية في صفحة الميزانية لختم وتواقيع مجلس الإدارة) [٣].
4- يجب إيضاح نوع مصروفات النشاط فلا يذكر مثلاً: مصروفات اللجنة الاجتماعية بل يبين نوع المصروفات ما إذا كانت مساعدات دائمة أو طارئة أو طلبة أو أسرة مسجون أو تحسين مساكن ... الخ[٤].
5- يجب إعداد الميزانية وحساب الإيرادات والمصروفات وقائمة المقبوضات والمدفوعات شاملة ومقارنة بالعام السابق[٥].

أما بالنسبة للجمعيات التعاونية، فقد تضمن التعميم ذو الرقم (٢٠٩٩) والتاريخ ١٤١٣/١٠/٢٧هـ الصادر عن وزارة الشؤون الاجتماعية القواعد والتعليمات التالية:

1- يجب خصم بند مجمع الإهلاك للأصول الثابتة من التكلفة للخروج بالصافي وعدم إدراجه في جانب الخصوم لكونه قد خصم مسبقاً وقد تم إدراجه في هذا الجانب[١].

---

(1) البند رقم 7 (من تعاميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم 57966 وتاريخ 1423/12/22هـ والملحق رقم 6).
(2) البند رقم 8 (من تعاميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم 57966 وتاريخ 1423/12/22هـ والملحق رقم 6).
(3) البند رقم 12 (من تعاميم وزارة الشؤون الاجتماعية المذكور أعلاه).
(4) البند رقم 11 (من تعاميم وزارة الشؤون الاجتماعية المذكور أعلاه والملحق رقم 6).
(5) البند رقم 12 (من تعاميم وزارة الشؤون الاجتماعية المذكور أعلاه، ولاحظ أن البند رقم 1، 2، 3، (من نفس التعميم) عند إعداد الحسابات والقوائم المالية الواردة ضمن مجموعة القواعد والتعليمات الحسابية والقوائم المالية الصادرة عن وزارة الشؤون الاجتماعية والملحق رقم 5).

2- بالنسبة للجمعيات التي تمسك حسابات متعددة لنوع واحد من النشاط كبقالة مثلاً بمعنى:
أ- بقالة رئيسية، ب- بقالة فرعية (١) ج- بقالة فرعية (٢) وهكذا ... يمكن تجميعها في حساب واحد وإعطاء مجموع البنود المتماثلة الرمز المميز له مع مراعاة إعطاء التحليل اللازم حيال بنود كل فرع وإتباع ذلك في كل فئة الحسابات الأخرى المتماثلة سواء كانت (متاجرة أو تشغيل أو إيرادات ومصروفات لنشاط معين... الخ) [٢].

أما بالنسبة للمنشآت غير الهادفة للربح، الخاضعة لإشراف الجهات الحكومية الأخرى، كالغرف التجارية والصناعية، والأندية الرياضية، والجمعيات؛ فإن الدراسة لم تجد في الأنظمة المتعلقة بها أي إشارة إلى أي معيار أو متطلب يتعلق بطريقة عرض البنود بالقوائم المالية، وذلك على التفصيل الوارد في موضوع القياس المحاسبي [٣].

د) الإفصاح المحاسبي وأدلة الإثبات:

يقصد بالإفصاح المحاسبي؛ كمية البيانات والمعلومات المالية ونوعيتها، التي تنشر عن أنشطة المؤسسة أو الجمعية، وكيفية عرضها بمراعاة احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وطبيعة نشاط المؤسسة أو الجمعية[٤]. ولقد تطلبت الأنظمة المعنية بالجمعيات والمؤسسات عدداً من القواعد والتعليمات الخاصة بالإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، وهي:

1- وجوب بيان مقدار ما تم تحصيله من الزكاة ومقدار المنصرف منها[٥].
2- يجب إعداد بيان بكل من الموجودات الثابتة والواردة للجمعية بطريق الشراء خلال السنة المنتهية، وكذلك تلك الواردة بطريق التبرع مع بيان بقيمتها وتاريخ ورودها للجمعية، وأيضا طريقة توزيعها على خدمات الجمعية وأنشطتها المختلفة والأرصدة المتبقية منها في نهاية السنة مع

---

[1] || البند رقم (3) من تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم (2199) وتاريخ 1413/11/27 هـ والمتعلق بالجمعيات الخيرية والنظام الأساسي للجمعية رقم (9).
[2] || البند رقم (5) من تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية حول مراقبة حسابات الجمعيات الخيرية والمذكور سابقاً والنظام الأساسي للجمعية رقم (9).
[3] || راجع هذا الكتاب الخاص بالجمعيات الخيرية والمؤسسات الخاصة الصادر عن الإدارة العامة للجمعيات الخيرية بوزارة الشؤون الاجتماعية في الموضوع الذي يهمك.
[4] || النظام الأساسي للجمعيات الخيرية، إدارة الشؤون المالية، ص 179.
[5] || البند رقم (8) من تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم (57966) وتاريخ 1423/12/22 هـ والمتعلق بالجمعيات الخيرية والنظام الأساسي للجمعية رقم (6).

إرفاق جميع المستندات التي تثبت ملكيتها للجمعية (صكوك شرعية، استمارات سيارات، وغيرها) [١].

3- يجب على الجمعيات والمؤسسات الخيرية إعداد كشوفات استهلاك الموجودات الثابتة مع خلاصة عامة لأنواع الموجودات الثابتة والإضافات والاستبعادات أثناء العام المالي المنتهي ومدة الاستهلاك واستهلاك العام ومجمع الاستهلاك والرصيد[٢].

4- بالنسبة للجمعيات التي يوجد لديها نشاط يتعلق برياض الأطفال، فإنه يلزمها إعداد حساب لهذا النشاط مشتملاً على الإيرادات والمصروفات مفصلة مع توضيح مبالغ الاشتراكات المخفضة والحالات المعفاة[٣].

أما بالنسبة للجمعيات التعاونية؛ فقد ورد في الأنظمة المعنية بشأنها فيما يتعلق بموضوع الإفصاح المحاسبي، القواعد والتعليمات التالية:

1- يجب على مجالس إدارة الجمعيات التعاونية تقديم كافة سندات الملكية للأصول الثابتة المملوكة للجمعية (صكوك شرعية – عقود مبايعة – فواتير معتمدة) مع التأشير عليها بكافة الالتزامات المترتبة عليها من رهونات أو أقساط مستحقة[٤].

2- وجوب إرفاق جميع المرفقات والكشوفات اللازمة مع الميزانية العمومية مثل: ميزان المراجعة العام لحسابات الجمعية وميزان مراجعة لكل من الذمم والنفقات النثرية وكشف المساهمين موضحاً فيه أسماء المساهمين وعدد أسهمهم وقيمتها على أن يطابق إجمالي مجموع هذه الكشوف رأس المال بالميزانية وبيان بالمصروفات والإيرادات المستحقة والإيرادات والمصروفات المقترحة والبيانات والتفصيلات اللازمة للحسابات الأخرى[٥].

3- بيان باستهلاكات الأصول الثابتة موضحاً فيه تفصيلاً للقيمة الأصلية لكل نوعية من الأصول الثابتة والإضافات والاستبعادات التي تمت عليه خلال العام ونسبة الاستهلاك وقيمة قسط الاستهلاك ومجمع الاستهلاك السابق والحالي وصافي قيمة الأصل في نهاية العام، ويراعى في حال وجود أسباب تقتضي تغيير نسب الاستهلاك أن يوضح ذلك أسفل البيان[٦].

---

[1] || البند ن|5 ،6 (م ت ع في وزارة الشؤون الاجتماعية ق ذ م) 57966 (وتاريخ 1423/12/22 هـ ل خ ق ذ م) 6 (، ل ذلك البند بأن أ (م ق واعد إعداد البيانات الواردة بمجموع القواعد والتعليمات الخاصة بالجمعيات ال خيرية ق ذ م) 5 (.

[2] || البند ذ ق م) 15 (م ت ع في وزارة الشؤون الاجتماعية ق ذ م) 6 (، ول ظ ذر أي ل ذ ق ذ م) 4 (م ن م ج موعة القواعد والتعليمات ال خاصة بالجمعيات والمؤسسات ال خيرية ق م) ل ح ق ر ق م) 5 (.

[3] || البند ذ ق م) 18 (م ت ع في وزارة الشؤون الاجتماعية ق ذ م) 57966 (وتاريخ 1423/12/22 هـ ل ح ق ر ق م) 6 (.

[4] || البند ذ ق م) 11 (م ن م وعة القواعد والتعليمات الخاصة بإعداد الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للجمعيات التعاونية ||||||||||| ل ح ق ر ق م) 8(.

[5] || البند ذ) عاشراً (م ن م وعة القواعد والتعليمات الخاصة بإعداد الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للجمعيات التعاونية والصادرة عن ال وزارة) ل ح ق ر ق م) 8(.

[6] || البند ذ ق م) 1 (م ت ع في وزارة الشؤون الاجتماعية ق ذ م) 8/284 (وتاريخ 1417/2/16 هـ ل ح ق ر ق م) 11 (.

4- بيان بالذمم المدينة موضح فيه اسم المدين وقيمة مبلغ الدين وما إذا كان هناك ديون مدورة من العام السابق[١].
5- بيان بالذمم الدائنة موضحاً فيه اسم الدائن ومبلغ الدين [٢].
6- شهادة بالأقيام الإجمالية بجرد بضاعة آخر المدة موقعاً عليها من البائع ومصادق عليه من أعضاء مجلس الإدارة مع بيان عدد كشوفات الجرد[٣].
7- بيان بالمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة [٤].
8- بيان بوعاء الزكاة الشرعية[٥].
9- كشف تفصيلي بالمصروفات العمومية والإدارية [٦].
11- يجب أن يتضمن تقرير مكتب المحاسبة على الميزانية تحليلاً للحسابات الختامية، وكذلك ما طرأ على بيانات الميزانية من زيادة ونقصان وعلى الخصوم والأصول خلال العام المالي [٧].

أما بخصوص المنشآت غير الربحية، الخاضعة لإشراف الجهات الحكومية الأخرى، كالغرف الصناعية والتجارية، وكالأندية الرياضية وأندية الفروسية، والجمعيات العلمية بالجامعات؛ فإنه لا يوجد في الأنظمة واللوائح الحاكمة لنشاطاتها ما يشير إلى قواعد وتعليمات معينة بخصوص الإفصاح المحاسبي[٨].

هـ) استهلاكات الأصول الثابتة :

لما كان من طبيعة الموجودات الثابتة أنها تبلى بالاستعمال وتناقص طاقتها الإنتاجية، ومن ثم قيمتها سنة بعد أخرى؛ وبعد فترة من الزمن، تصبح هذه الموجودات عاجزة تماماً عن أداء وظيفتها؛ فكان لزاماً أن تقوم الجمعيات الخيرية والتعاونية بتحميل حساباتها قيمة الاستنفاذ الذي يصيب هذه الموجودات سنوياً حتى يتسنى تحديد صافي التغير في أصول الجمعيات الخيرية تحقيقاً لمبدأ المقابلة. هذا ولقد تضمنت الأنظمة ذات العلاقة بالجمعيات الخيرية والتعاونية عدداً من القواعد والتعليمات بخصوص استهلاك الأصول الثابتة، نوردها فيما يلي:

---

[1] || البند رقم 2 (من تابع تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم 8/284 وتاريخ 1417/2/16 هـ الملحق رقم 11).
[2] || البند رقم 5 (من تابع تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية السالف ذكره الملحق رقم 11).
[3] || البند رقم 3 (من التعميم المذكور سابقاً الملحق رقم 11).
[4] || البند رقم 4 (من تابع تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية الملحق رقم 11).
[5] || البند رقم 9 (من تابع تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم 8/284 وتاريخ 1417/2/16 هـ الملحق رقم 11).
[6] || البند رقم 11 (من تابع تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية المذكور سابقاً الملحق رقم 11).
[7] || البند رقم 12 (من تابع تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية رقم 8/284 وتاريخ 1417/2/16 هـ الملحق رقم 11).
[8] || راجع في هذا الشأن قرار مجلس الوزراء رقم 107 وتاريخ 1424/5/7 هـ الخاص بالموافقة على لائحة الحكومة الرشيدة وقرار وزارة الشؤون الاجتماعية في شأن قواعد الحوكمة.

- **الجمعيات الخيرية:**

1- أوجب النظام أن تحتسب نسبة استهلاك الأصول والموجودات الثابتة وفقاً لطريقة القسط الثابت باعتبارها الطريقة الأنسب من حيث التطبيق على أصول الجمعيات والمؤسسات الخيرية[١].
2- بالنسبة للأصول التي تم استهلاك قيمتها دفترياً وما زالت قيد الاستعمال لدى الجمعيات فإنه يتم احتساب قسط استهلاكها بنفس النسبة السابقة بعد أن يتم إعادة تقدير قيمتها وإضافتها إلى قيمة الأصول الثابتة في الميزانية[٢].
3- بالنسبة للأصل الذي لم يستعمل طوال السنة فيتم احتساب قسط استهلاكه بنسبة تعادل نصف النسبة المئوية المحددة للاستهلاك أساساً، وفي حال جرى استعماله لفترة معينة فقط فيتم احتساب الاستهلاك عن المدة التي استعمل فيها بالكامل[٣].

- **الجمعيات التعاونية:**

1- أوجب النظام بأن تحتسب نسبة استهلاك الأصول الثابتة وفقاً لطريقة القسط الثابت ووفقاً للنسب المحددة لكل نوع من أنواع هذه الأصول[٤].
2- أما بالنسبة للأصول المستعملة حاليا أو المشتراة بحال مستعملة فيقسم رصيد ثمن الموجود في الميزانية الأخيرة على العدد الباقي من سنوات عمره الإنتاجي ويصبح الناتج هو القسط الواجب حسمه سنوياً[٥].
3- يتم تحديد قيمة الأصل الخاضع للاستهلاك بمراعاة ما يلي [٦]:

- جمع ما صرف على الموجود في سبيل اقتنائه وإعداده للعمل حتى يصبح جاهزاً للإنتاج أو الاستخدام.
- أي إضافات تتم على الموجود في أي فترة من فترات عمره الإنتاجي، يتم تطبيق نسب الاستهلاك عليها.

---

[1] || البند (أولاً) من القواعد الاسترشادية الواردة ضمن موضوعات الجمعيات الخيرية والواردة ضمن موضوعات القواعد والتعليمات الخاصة بالجمعيات || القرار رقم (5) لعام 1437هـ.

[2] || البند (رابعاً) من قواعد الاستهلاك للجمعيات الخيرية لعام 1437هـ القرار رقم (5).

[3] || البند (خامساً) من قواعد الاستهلاك للجمعيات الخيرية لعام 1437هـ القرار رقم (5).

[4] || البند (ثالثاً) من (القواعد التعليمات الخاصة بالاستهلاك الواردة ضمن موضوعات القواعد والتعليمات الخاصة بالجمعيات التعاونية لعام 1437هـ القرار رقم (7).

[5] || البند (ثالثاً) من القواعد العامة للاستهلاك للجمعيات التعاونية لعام 1437هـ القرار رقم (7).

[6] || البند (رابعاً) من القواعد العامة للاستهلاك للجمعيات التعاونية لعام 1437هـ القرار رقم (7).

- أي استبعادات تتم على الموجود في أي فترة من فترات عمره الإنتاجي، فإنه يجب استبعادها من قيمة الموجود ولا يحتسب عليها أي نسب للاستهلاك.

4- يتم حساب فترة الاستهلاك بتاريخ بدء استخدام الأصل الثابت، فإذا لم يمض على استخدامه سوى عدة أشهر من السنة المالية للجمعية فيتم احتساب الاستهلاك بمقدار هذه المدة التي استخدم فيها[١].

5- بالنسبة للموجودات التي يتم استهلاكها دفترياً ويتم استخدامها في العمل، فإنه يتم الاستمرار في حساب قسط استهلاكها بنسبة ٥٠% من القسط المعتاد استهلاك الموجود به وتضاف هذه القيمة سنوياً إلى احتياطي ارتفاع أسعار الموجودات أو الأصول الثابتة[٢].

6- بالنسبة للموجودات التي لا تستخدم في الإنتاج طوال العام، فيتم حساب قسط استهلاكها بواقع ٥٠% من القسط الفعلي للموجودات التي لا تستخدم في الإنتاج طوال العام[٣].

7- بالنسبة للإنشاءات المعدة خصيصاً لأغراض معينة، كمباني محطات توليد القوى الكهربائية والشبكات الكهربائية، فنظراً لأن مثل هذه المنشآت لا يصلح استخدامها إلا لمثل هذا النوع من الأغراض، فإنه متى ما انتهى الغرض من هذه الموجودات وتم الاستغناء عنها فإن قيمتها الدفترية الباقية غير المستهلكة تعتبر خسارة تحمل على حساب الدخل والمصروف للسنة المالية التي تم فيها الاستغناء عن هذا النوع من الموجودات[٤].

8- بالنسبة للأصول غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها كالأراضي مثلاً فإنه لا تؤخذ نسب لاستهلاكها[٥].

9- بالنسبة للموجودات المحدد عمرها الإنتاجي بناءً على عقود أو اتفاقيات، فإن عمرها الإنتاجي يكون محدداً بمدة هذا العقد أو هذه الاتفاقية، ويحتسب قسط الاستهلاك على هذا الأساس[٦].

11- يتم احتساب نسبة الاستهلاك لكل نوع من أنواع الموجودات وفق النسب المحددة مسبقاً من الوزارة[٧] بمراعاة ما يلي:

---

[1] || البند رقم 5 (من مجموعة المعايير المتعلقة بالقواعد العامة للاستهلاك للجمعيات الخيرية والمؤسسات الخاصة ذات النفع العام ||

[2] || البند رقم 6 (من مجموعة المعايير المتعلقة بالمنشآت ذات الشخصية المعنوية الواردة ضمن مجموعة القواعد والمعايير المحاسبية ||

[3] || البند رقم 7 (من مجموعة المعايير المتعلقة بالمنشآت ذات الشخصية المعنوية الواردة ضمن مجموعة القواعد والمعايير المحاسبية للجمعيات الخيرية والمؤسسات الخاصة الصادرة عن وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل قرار رقم 8 (.

[4] || البند رقم 8 (من قواعد الاستهلاك الخاصة بالجمعيات الخيرية والمؤسسات الخاصة ذات النفع العام 8 (.

[5] || البند رقم 11 (من مجموعة المعايير المتعلقة بالمنشآت ذات الشخصية المعنوية الواردة ضمن مجموعة القواعد والمعايير المحاسبية للجمعيات الخيرية والمؤسسات الخاصة الصادرة عن وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل قرار رقم 8 (.

[6] || البند رقم 9 (من مجموعة المعايير المتعلقة بالقواعد العامة للاستهلاك للجمعيات الخيرية والمؤسسات الخاصة ذات النفع العام 8 (.

[7] || البند رقم 11 (من قواعد الاستهلاك الواردة ضمن مجموعة القواعد والمعايير المحاسبية للجمعيات الخيرية والمؤسسات الخاصة ذات النفع العام 8 (.

- مدة الاستهلاك التي احتسبت على أساسها هذه النسب هي ١٢شهراً.
- لا يجوز تجاوز هذه النسب بالزيادة أو النقص لأي سبب من الأسباب قبل الحصول على موافقة الجهة التي أصدرتها (وزارة الشؤون الاجتماعية).

أما المنشآت غير الربحية الخاضعة للجهات الحكومية الأخرى؛ كالغرف التجارية والصناعية، والأندية الرياضية، وأندية الفروسية، والجمعيات العلمية بالجامعات؛ فإنه لا يوجد بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة أي قواعد أو تعليمات بشأن استهلاك الأصول الثابتة المتوفرة لدى هذه المنشآت[١].

المجموعة الثانية: الأوقاف الخيرية [٢]:

عرفت مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية الوقف على أنه "حبس عين عن التمليك يخصص الواقف ريعها لأعضاء عائلته أو لغيرهم أو لأي وجه من وجوه البر" [٣].

وتميز هذه القواعد بين نوعين من الأوقاف، هما:

1- **الوقف الأهلي:** وهو العين الموقف ريعها لانتفاع أشخاص معينين على شرط أنه عند انقراض المستحق يؤول هذا الحق إلى غرض ديني أو خيري عام، كإنشاء المساجد والمدارس والمستشفيات وما شاكلها من أوجه البر والإحسان[٤].
2- **الوقف الخيري:** وهو وقف أهلي تحول بعد انقراض المستحقين وذريتهم إلى وقف خيري، أو أنه كان موقوفاً في الأصل على وجه من وجوه البر والخير[٥].

هذا وتعد وزارة الشؤون الإسلامية والأوقاف والدعوة والإرشاد[٦]، ومجلس الأوقاف الأعلى[٧] الجهتين المخولتين نظاماً بالإشراف على جميع الأوقاف الخيرية بالمملكة؛ سواء أكان ذلك بوضع القواعد المتعلقة بإدارتها، أم باستغلالها، وتحصيل غلاتها، وصرفها، وذلك كله مع عدم الإخلال بشروط الواقفين، وأحكام

---

[1] || إراجع إمتاسارتيق وأن ك رتمابخصرتوص إلج ذات إغتر إلب يحتة إلخ ضرتع قلج ذات إك ويحتة إغتر إوزارة إلشرتؤون ||||||||||||| الاجتماعي في موضوع الوقف والواقع الس، وربأن الحو آسبا ب عدم وروتش لهذه الوقواعدفي أن ظمتهقلك الج هات .|

[2] || ب ن ت ذين الأوقاف ضرتمن إهذه إلدرلرتة ن ظرا لارتباط الوثيق بين إموضوع إلخ ذرات إغتر إلب يحتة إو الأوقاف ||||||||||||| ك م ص درم الي إه ام لهذه إلمنشآت، والتزامها بما درج عليه الشرعي من الدراسات إلمتطرقة إلى الأوقاف عن دن اول هذا الموضوع في المنشآت غير الربحية .|

[3] || إل ظرام موع الق واعد الم الي ة قول ج اسي ة لل أوق اف الخ يري ة ،ص 1 إل ح ق إرق م 21 (.|

[4] || م موع الق واعد الم الي ة قول ج اسي ة لل أوق اف الخ يري ة ،ص 1 إل ح ق إرق م 21 (.|

[5] || م موع الق واعد الم الي ة قول ج اسي ة لل أوق اف الخ يري ة ،ص 1 إل ح ق إرق م 21 (.|

[6] || م 1 (من نظام مجلس الأوقاف الأعلى والمرسوم الملكي ق إرق م م/35 (وتاريخ 1386/7/18 هـ إل ح ق إرق م 18 (.|

[7] || م 3 (من نظام مجلس الأوقاف الأعلى إل ح ق إرق م 18 (.|

الشريعة الإسلامية. كما خول النظام مجالس الأوقاف الفرعية بالمناطق، الإشراف على الأوقاف الخيرية الواقعة بمنطقة كل مجلس فرعي[١].

القواعد والمتطلبات المحاسبية الواجب اتباعها فيما يتعلق بالنظام المالي والمحاسبي للأوقاف الخيرية:

تضمنت مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية عدداً من القواعد والمتطلبات المحاسبية في عدد من المسائل نوردها فيما يلي:

أ) المتطلبات المحاسبية العامة :

١- وجوب إمساك عدد من السجلات والدفاتر المحاسبية[٢].

٢- وجوب تعيين مراجع حسابات قانوني لمراجعة حسابات الأوقاف[٣].

ب) الإيرادات والمصروفات:

يعد مبدأ الاستحقاق السنوي القاعدة العامة في تحصيل إيرادات الوقف، ودفع مصاريفه السنوية. ويقصد بهذا المبدأ أن يتم إظهار الإيرادات والمصروفات، ضمن الحساب الختامي للسنة، التي استحق فيها تحصيل هذه الإيرادات، أو دفع هذه المصاريف، حتى لو تم تحصيلها أو دفعها في سنة أخرى[٤].

ج) استهلاكات الأصول الثابتة للأوقاف :

أوجبت مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية، تحميل الحسابات السنوية للأوقاف الخيرية نسباً محددةً لاستهلاك أصولها الثابتة[٥]. هذا وقد ميز قرار مجلس الأوقاف الأعلى ذو الرقم (١١/ق/م/أ) والتاريخ ١٤١٣/١١/٥هـ بين ثلاث فئات من الأصول الثابتة؛ من حيث قواعد استهلاكها، وهي:

أ- الأصول الثابتة المسجلة دفترياً، والمثبتة أقيامها بالسجلات والحسابات الختامية ابتداءا من عام ١٣٨٨/٨٧هـ:

1- يتم احتساب نسبة استهلاك هذه الأصول وفقاً لطريقة القسط الثابت باعتبارها الطريقة الأنسب لاستهلاك هذه الأصول وبموجب قائمة النسب المحددة لكل عنصر من عناصر الأصول الثابتة المختلفة في هذا القرار[٦].

---

[1] || ال م لثي ن|)5 ،|6 (|م ن|ن ظ|م|م ج|ل س الأوقاف الأعلى|ه|ل ح ق|ر ق|م 18 (|.

[2] || ل ظر|م) 67 (|م ن|م ج|م وع|ا ل ق|و اع|د ا|م ا لي ة|و ل ج|اس بي|ة ل|لأوقاف ا|ل خي ري ة|ه|ل ح ق| 21 (.|

[3] || م) 41 (|م ن|م ج|م وع|ا ل ق|و ا ع|د ا|لآنف ذكر ه|ا|ه|ل ح ق| 21 (.|

[4] || م) 11 (|م ن|نظ|ا ل ق|و اع|د|ه|ل ح ق| 21 (.|

[5] || ا لف ق رة|) 4 (|م ن|م) 37 (|م ن|م ج|م وع|ا ل ق|و اع|د ا|م ا لي ة|و ل ج|اس بي|ة ل|لأوقاف ا|ل خي ري ة|ه|ل ح ق| 21 (|.|

[6] || ا|ف ا|) 1 (|م ن|ا لب ند|) أولاً (|م ن|ق ر ار|م|م ج|ل س الأوقا ف ا|لأعلى رقم) 11/ق/م/أ (|و ا ر ي|ت|ا ر ي| 1413/11/5|ه|ل ح ق| 21 (.|

2- لا يتم أخذ نسب لاستهلاك الأراضي لأنها بطبيعتها لا تهلك [1].
3- أن يتم تكوين احتياطي سنوي عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية وتوزيع الفائض المحقق بمسمى (احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة) بنسبة ١٠% من صافي الفائض المحقق سنوياً لمواجهة فروق القيم الاستبدالية عند انتهاء الأعمار الإنتاجية للأصول[2].

ب) الأصول الثابتة السابقة لعام ١٣٨٨/٨٧هـ والتي لم تسجل بالدفاتر الإحصائية والمحاسبية بعد:

أصول هذه الفترة لا يتطلب أخذ مخصص سنوي لاستهلاكها، وإنما يستعاض عن ذلك بحجز نسبة ٢٠% من صافي الفائض المحقق سنوياً تحت مسمى (احتياطي تجديدات) ولا يتم تكوين هذا الاحتياطي إذا لم يحقق الوقف إيراداً صافياً يمكن من تكوينه[3].

ج) الأصول الثابتة للفروع النائية:

تطبق على هذه الأصول ما يطبق على الأصول **الثابتة السابقة لعام ١٣٨٨/٨٧هـ التي لم تسجل بالدفاتر الإحصائية والمحاسبية بعد؛ فلا يحتسب عنها** مخصص استهلاك إلا بالنسبة لما يكون قد تم إنشاؤه من مباني حديثة بمعرفة الأوقاف ومحصورة التكاليف[4].

المجموعة الثالثة: المنشآت غير الهادفة للربح الأخرى

تتضمن هذه المجموعة الجمعيات والمؤسسات غير الهادفة للربح، التي لا تخضع لوزارة الشؤون الاجتماعية ولا لوزارة الشؤون الإسلامية والأوقاف والدعوة والإرشاد، ولا لمجلس الأوقاف الأعلى، مثل الأندية الرياضية. لا توجد قواعد ومتطلبات محاسبية واجبة التطبيق في تلك المنشآت.

رابعاً: النتائج والتوصيات:

في أثناء الاعداد لهذه الدراسة، لحظ عدد من الأمور المتعلقة بالأطر القانونية التي تحكم نشاط المؤسسات غير الهادفة للربح بالمملكة، سنوردها فيما يلي، مع ذكر ما يناسبها من توصيات:

---

1) || فـ)5 (من البند) أولاً (من قرار مجلس الوقف الأعلى رقم)11/ق/م/أ (وتاريخ 1413/11/5 مـ)لائحة ق21 (.|
2) || الفقرة)7 (من البند) أولاً (من قرار مجلس الوقف الأعلى رقم)11/ق/م/أ (وتاريخ 1413/11/5 مـ)لائحة ق21 (.|
3) || فـ)2 (من البند) ثانياً (من قرار مجلس الوقف السابق ذكره)لائحة ق21 (.|
4) || فـ)3 (من البند) ثالثاً (من قرار مجلس الوقف الأعلى رقم)11/ق/م/أ (وتاريخ 1413/11/5 مـ)لائحة ق21 (.|

أ) إن بعض الأنظمة ذات العلاقة بالقطاع الخيري والتطوعي بالمملكة، قد أعطت الجهات الحكومية المشرفة على تطبيقها، صلاحية إصدار قواعد ومعايير محاسبة الجمعيات، والمؤسسات الخيرية الخاضعة لإشرافها، وإلزامها بها[1]. ونرى أن هذا النهج وإن كان مبرراً قبل صدور نظام المحاسبين القانونيين عام ١٤١٢هـ إلا أنه لم يعد كذلك بعد إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام ١٤١٢هـ [2] وحصر نظامها صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة، على المستوى الوطني فيها؛ دون سواها. وعلى هذا يجب أن تقتصر مهمة هذه الجهات الحكومية، على التأكد من تطبيق الجمعيات والمؤسسات الخيرية الخاضعة لإشرافها، للمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة، دون أن تكون لها صلاحية إصدار معايير جديدة، أو تعديل تلك الصادرة عن الهيئة. واستنادا لما سبق فإننا نوصي بما يلي:

1- أن يتم تعديل نص المادة (٤٢) من مجموعة القواعد التنفيذية للائحة الجمعيات، والمؤسسات الخيرية، الصادرة بقرار وزير العمل والشؤون الاجتماعية ذي الرقم (٧٦٠) والتاريخ ١٤١٢/١/٣٠هـ وذلك لتصبح بالنص الآتي: (تمسك الجمعية دفاتر، وسجلات محاسبية منتظمة، وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة حساباتها وتدقيقها وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة السعودية، التي تنطبق عليها بوصفها جهة غير هادفة للربح).
2- حذف الفقرة الأخيرة من نص المادة (١٤) من نظام الجمعيات التعاونية الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (٢٦) والتاريخ ١٣٨٢/٦/٢٥هـ التي تنص على: "... ومع مراعاة أنظمة المحاسبين المعمول بها يصدر وزير العمل والشؤون الاجتماعية قرارات وزارية تنظم عملية المراجعة الحسابية"، وإضافة مادة جديدة يكون نصها: "تُعد القوائم المالية للجمعيات التعاونية، ويتم مراجعة وتدقيق حساباتها؛ وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة السعودية).

ب) إن معايير المحاسبة المطبقة بشأن المنشآت غير الهادفة للربح بالمملكة هي خليط من معايير المحاسبة الحكومية والتجارية. ونرى أن طبيعة المنشآت الحكومية والتجارية وأهدافها تختلف عن طبيعة المنشآت غير الهادفة

[1] || إما | قا | ه م) 42 (إن | ق | ذ | خ | ل | ذات | ل | م | ذات | ل | ذ | ق | ذرار | ذر | ل | ذل | | |

للربح؛ مما يحتم إصدار معايير محاسبة تتلاءم مع طبيعة هذه المنشآت غير الربحية وأهدافها.

ج) إن النصوص الواردة في بعض الأنظمة واللوائح، ذات العلاقة بالقطاع الخيري والتطوعي؛ جاءت صياغتها على درجة كبيرة من العموم، وعدم المهنية؛ مما أدى في بعضها إلى الغموض والإبهام[1]؛ بل إن بعض هذه النصوص قد خلا نهائياً من أي ذكر أو إشارة إلى طبيعة معايير المحاسبة الواجب العمل بها من قبل الجهات الخاضعة لأحكامها[2]، وهذا الأمر، بلا شك؛ يفتح الباب لكثير من الاختلافات والاجتهادات، من قبل الجهات الحكومية المسؤولة عن تطبيقها. وفي سبيل إزالة مثل هذه السلبيات فإننا نوصي بما يلي :

1- تعديل نص المادة (٣١) من لائحة الجامعات الأهلية لتصبح بالصورة التالية: ((يكون للجامعة ميزانية مستقلة، وتمسك الجامعة حسابات وسجلات مالية منتظمة؛ وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة حساباتها وتدقيقها؛ وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة السعودية)).
2- تعديل المادة ذات الرقم (٢٢) من لائحة الكليات الأهلية الصادرة بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٢١٢) والتاريخ ١٤٢١/٩/١هـ، لتصبح بالنص الآتي: ((يكون لكل كلية ميزانية مستقلة، وتمسك الكلية حسابات وسجلات مالية منتظمة، وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة وتدقيق حساباتها وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة السعودية)).
3- تعديل الفقره (٢) من البند (الثاني) من المادة (١١) من مجموعة القواعد المنظمة للجمعيات العلمية في الجامعات السعودية الصادرة بقرار مجلس التعليم العالي ذي الرقم (١٤٢٠/١٥/١٠هـ) والتاريخ ١٤٢٠/٢/١هـ لتصبح بالنص التالي: ((تمسك الجمعية دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة، وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة

[1] || الظر م) 31 (إذن لائحة ال ج م عات الأه ي ة ه ل خ ق ر ق ذ م 11 (، و م) 22 (إذن لائحة ال ك ي ات الأه ي ة ال ص ر ذ ا ر ق ذ ر ا ر م ج ل س ال وزراء ر ق م) 212 (و ت ا ر ي 1421/9/21 م ه ل ح ق ر ق م 12 (و ك ذ ل ك ف) 2 (م ن ال ن ا ح ي ة أ ي ا (م ن م) 11 (إذ ن ال ق و ا ع د ال م ن ظ م ة ل ل ج م ع ي ات ال ت ا ل ع و ي ة ال ص ر ذ ا ر ا م ج ل س ال ت ع ل ي ق ذ ي ل ا ع ال ي ر ق ذ م) 11/15/1421 ه ـ (و ت ا ر ي 1421/2/1 ه ذ م ه ل ح ق ر ق ذ م 13 (، و أ ي ذ ا م) 11 (إ ذ ت ن ظ ي م ل ع ي ذ ا ع ي ا ف ي ال ف ر و س ي ة ال ص ر ذ ا ر ا م ج ل س ال و ز ر اء ر ق م) 31 (و ت ا ر ي 1416/2/12 م ه ل ح ق ر ق م 16 (.

[2] || الظر ذ ر ذ ا م ل ذ ر ف ل ات ج ا ر ي ذ و ال ص ر ف ي ا ع ة ال ص ر ذ ا ل ب وال م ر س ذ و م ال م ك ف ذ ي ق ذ ذ م) م/6 (و ت ذ ا ر ي 1411/4/31 ف ـ و لائحة ه ا ل ت ق ي ي ذ ي ة ال ص ر ذ ا ر ي ذ ر ا ر ا و ي ال ر ات ج ذ ا ر و ال ص ر ف ي ا ع ة ال ص ر ذ ا ر ق ذ م) 1871 (و ت ذ ا ر ي 1411/5/22 ه ذ م ه ل خ ق ر ق ذ م 15 (إ ف ذ ل ك ال ظ ر إ ل ذ ي ص ر ذ و ص م ج م و ع ة ال ق و ا ع د ال ت ق ي ي ذ ي ة ال خ ا ص ر ذ ب ق ر ا ء ا ت ال م ر س ذ ات ال خ ي ر ي ذ ة ذ ات الأ غ ر اض ال ت ع أ ي ذ ف ق ذ و ق ل ي س ت و ا ل ك ان و ي ه ل ح ق ر ق م 14 (، و أ ي ا ال ح ف ا س ب ة ال ن ظ ام الا ح ادات ال ي اض ر ي و ال ل ج ذ ة الأ و ل ج ذ ة ق ا ع ر ي ذ ة ال س ع و ي ة ال ص ذ ر ال م ر س و م ال م ل ك ي ر ق م م/55 (و ت ا ر ي 1417/11/19 م ه ل ح ق ر ق م 17 (.

حساباتها؛ وفق معايير المحاسبة والمراجعة السعودية، التي تنطبق عليها، بوصفها منشآت غير هادفة للربح)).

4- تعديل نص المادة (١٠) من تنظيم الهيئة العليا لأندية الفروسية الصادر بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٣٠) والتاريخ ١٤١٦/٢/١٣هـ ليصبح نصها: ((تتم مراجعة حسابات أندية الفروسية وتدقيقها، وفق معايير المحاسبة السعودية بوصفها منشآت غير هادفة للربح، وذلك من قبل مراجع حسابات قانوني)).

5- إضافة مادة إلى نظام الغرف التجارية والصناعية الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م) والتاريخ ١٤٠٠/٤/٣٠هـ، يكون نصها: ((تمسك الغرف التجارية والصناعية سجلات، ودفاتر محاسبية منتظمة، وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة حساباتها وفق معايير المحاسبة والمراجعة السعودية، التي تنطبق عليها بوصفها منشآت غير هادفة للربح)).

6- إضافة مادة إلى نصوص القواعد التنفيذية، الخاصة بإنشاء المؤسسات الخيرية، ذات الأغراض التعليمية، فوق المستوى الثانوي؛ يكون نصها: ((تمسك المؤسسة سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة، وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة حساباتها، وفق معايير المحاسبة والمراجعة السعودية، التي تنطبق عليها بوصفها جهة غير هادفة للربح)).

7- إضافة مادة جديدة إلى نصوص النظام الأساسي للاتحادات الرياضية واللجنة الأولمبية العربية السعودية الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/٥٥) والتاريخ ١٤٠٧/١٠/١٩هـ، يكون نصها: (تمسك الاتحادات الرياضية سجلات ودفاتر محاسبية، وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة حساباتها، وفق معايير المحاسبة والمراجعة السعودية، التي تنطبق عليها بوصفها منشآت غير هادفة للربح).

د) يُلحظ أن وزارة الشؤون الاجتماعية تخضع النظام المالي والمحاسبي للجمعيات التعاونية، لمعايير المحاسبة التجارية، بوصفها المعايير الأنسب لضبط العمليات المالية والمحاسبية لهذه الجمعيات، على الرغم من أن الجمعيات التعاونية قد تُعد من المنشآت غير الهادفة للربح، نظراً إلى طبيعة أهدافها الاجتماعية والتعاونية، لهذا فإن هناك ضرورة للقيام بإجراء دراسات بشأن طبيعة النظم المالية والمحاسبية للجمعيات التعاونية، لمعرفة مدى إمكانية إخضاعها للمعايير المحاسبية، الخاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح من عدمه، والتي يزمع إصدارها.

الجداول

جدول (١)

القواعد والمعايير المحاسبية كما وردت في النصوص النظامية

أولاً : المتطلبات المحاسبية العامة:

١) إمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة: (جدول ١)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
نظام الغرف التجارية والصناعية	ألفقره (ج) من م(٦)
القواعد التنفيذية للائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية	المادة (٤٤)
لائحة الجامعات الأهلية	المادة (٣١)
لائحة الكليات الأهلية	المادة (٢٢)
النظام الأساسي لمؤسسة الملك عبدالله بن عبد العزيز لوالديـــه للإسكان التنموي	المادة (١٦)
النظام الأساسي لمؤسسة الملك خالد الخيرية	المادة (٢١)
نظام الجمعيات التعاونية	ف(٨) من المادة (٧)
مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية	م (٦٧)

٢) وجوب تعيين محاسب قانوني مرخص له بالعمل بالمملكة: (جدول ٢)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
لائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية	ألفقره (٥) من المادة (١١)
مجموعة القواعد التنفيذية لإنشاء المؤسسات الخيرية الخاصـــة بالأغراض التعليمية فوق المستوى الثانوي	المادة (١١)
نظام الجمعيات التعاونية	المادتين (١٥، ٢٠)
النظام الأساسي لمؤسسة الملك خالد الخيرية	المادة (٢٢)
النظام الأساسي لمؤسسة الملك عبدالله بن عبد العزيز لوالديـــه للإسكان التنموي	المادة (١٧)
مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية	م (٤٠)

٣) وجوب إعداد محضر بجرد الصندوق في نهاية السنة المالية: (جدول٣)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ	البند رقم (٣)
قواعد إعداد الميزانيات الواردة ضـــمن مجموعـــة التعليمـــات والقواعد المحاسبية للجمعيات الخيرية	البند (ثالثاً)
قواعد إعداد الميزانيات العمومية والحسابات الختامية الـــواردة ضمن مجموعة التعليمـــات والقواعـــد المحاســـبية للجمعيـــات التعاونية	البند (ثالثاً)

٤) وجوب إعداد محضر بجرد المستودع: (جدول ٤)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ	البند رقم (٤)
قواعد إعداد الميزانيات الـــواردة ضـــمن مجموعـــة القواعـــد والتعليمات المحاسبية للجمعيات الخيرية	البندين (ثالثاً ورابعاً)
قواعد إعداد الميزانيات العمومية والحسابات الختامية الـــواردة ضمن مجموعة القواعد والتعليمـــات المحاســـبية للجمعيـــات التعاونية	البندين (ثالثاً ورابعاً)

٥) وجوب إعداد وتحرير محضر بعملية إتلاف الموجودات غير الصالحة للاستعمال والتي لا يمكن الانتفاع بها بالبيع: (جدول ٥)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قواعد إعداد الميزانية الـــواردة ضـــمن مجموعـــة التعليمـــات والقواعد المحاسبية للجمعيات الخيرية .	البند (خامساً)
قواعد إعداد الميزانيات العمومية والحسابات الختامية الـــواردة ضمن مجموعة القواعد والتعليمـــات المحاســـبية للجمعيـــات التعاونية	البند (خامساً)

ثانياً: القياس (الإثبات) المحاسبي:

١) التبرعات العينية الواردة للجمعيات كأصول ثابتة يتم تسجيلها على النحو التالي: من حساب/ الأموال الثابتة إلـــى / مال الجمعية (جدول ٦)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ والخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (٥)

٢) بالنسبة لإعانة الوزارة السنوية التي ترد إلى الجمعية بعد انتهاء السنة المالية فإنه يتم تسجيلها على النحو الآتي:

من حـــ/ الإيرادات المستحقة إلى حـــ / الإيرادات، أما إذا كانت إنشائية فإنها تسجل كالآتي:

من حـــ/ الإعانة الإنشائية المستحقة إلى حـــ / مال الجمعية (جدول ٧)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (١٣)

٣) الحصول على شهادة رصيد الجمعية بالبنك: (جدول ٨)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (٩)
قواعد إعداد الميزانيات من مجموعة القواعد المحاسبية للجمعيات الخيرية	البند (ثانياً)
قواعد إعداد الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للجمعيات التعاونية	البند (ثانياً)

٤) تحميل كل نشاط من نشاطات الجمعية بمصروفاته الفعلية وبما يخصه دون تحميلها جميعاً لبند المصروفات العمومية والإدارية: (جدول ٩)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ والخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (١٠)

ثالثاً : العرض في القوائم المالية : (جدول ١٠)

١) وجوب ترميز بنود الميزانية العمومية وحساب الإيرادات والمصروفات:

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (٧)

٢) إبراز قيمة الزكاة جمعاً وتوزيعاً في كل من بيان المقبوضات والمدفوعات، وحساب الإيرادات والمصروفات وفق أحكام الشريعة الإسلامية: (جدول ١١)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (٨)

٣) إعداد الميزانية العمومية وحساب الإيرادات والمصروفات وقائمة المدفوعات والمقبوضات وفق الآتي: (على شكل أفقي من جانبين – الأصول والخصوم) وأن يتم ترك مساحة كافية في صفحة الميزانية لختم وتواقيع مجلس الإدارة: (جدول ١٢)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ والخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (١٢)

٤) وجوب إيضاح نوع مصروفات النشاط فلا يذكر: مصروفات اللجنة الاجتماعية بل يبين نوع المصروفات ما إذا كانت مساعدات دائمة أو طارئة أو طلبة أو أسرة مسجون...الخ: (جدول ١٣)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ والخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (١١)

٥) وجوب خصم بند مجمع الإهلاك للأصول الثابتة من التكلفة للخروج بالصافي وعدم إدراجه في جانب الخصوم: (جدول ١٤)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٢٠٩٩) والتاريخ ١٤١٣/١٠/٢٧هـ والخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (٣)

٦) بالنسبة للجمعيات التي تمسك حسابات متعددة لنوع واحد من النشاط، فإنه يمكن تجميعها في حساب واحد وإعطاء مجموع البنود المتماثلة الرمز المميز له: (جدول ١٥)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٢٠٩٩) والتاريخ ١٤١٣/١٠/٢٧هـ الخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (٥)

رابعاً: الإفصاح المحاسبي:

١) وجوب بيان مقدار ما تم تحصيله من الزكاة ومقدار المنصرف منها: (جدول١٦)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (٨)

٢) إعداد بيان بكل الموجودات الثابتة والواردة للجمعية بطريق الشراء وبطريق التبرع خلال السنة المنتهية: (جـــدول ١٧)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية	البندين (٥، ٦)
قواعد إعداد الميزانيات الـــواردة ضـــمن مجموعـــة القواعـــد والتعليمات المحاسبية للجمعيات الخيرية	البند (ثامناً)

٣) وجوب إعداد كشوف استهلاك الموجودات الثابتة: (جدول ١٨)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (١٥)
مجموعة القواعد والتعليمات المحاسبية للجمعيات والمؤسسات الخيرية	البند رقم (٤)

٤) وجوب إعداد حساب لنشاط رياض الأطفال: (جدول ١٩)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية	البند رقم (١٨)

٥) وجوب أن تقدم مجالس إدارة الجمعيات التعاونية كافة سندات الملكية للأصول الثابتة المملوكة للجمعيـــة (صـــكوك شرعية – عقود مبايعة – فواتير معتمدة) مع التأشير عليها: (جدول ٢٠)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
مجموعة التعليمات والقواعد بشأن إعداد الميزانيات العموميـــة	البند رقم (١١)

والحسابات الختامية للجمعيات التعاونية	

٦) وجوب إرفاق جميع المرفقات والكشوفات اللازمة مع الميزانية العمومية: (جدول ٢١)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
مجموعة التعليمات بشأن إعداد الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للجمعيات التعاونية	البند (عاشراً)

٧) بيان باستهلاك الأصول الثابتة للجمعيات التعاونية: (جدول ٢٢)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٨/٢٨٤) والتـــاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـــ والخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (١)

٨) بيان بالذمم المدينة (جدول ٢٣)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٨/٢٨٤) والتـــاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـــ والخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (٢)

٩) بيان بالذمم الدائنة (جدول ٢٤)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٨/٢٨٤) والتـــاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـــ والخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (٥)

١٠) شهادة بالأقيام الإجمالية بجرد بضاعة آخر المدة : (جدول ٢٥)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعمـــيم وزارة الشـــؤون الاجتماعيـــة (٨/٢٨٤) والتـــاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـــ الخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (٣)

١١) بيان بالمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة: (جدول ٢٦)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٨/٢٨٤) والتـــاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـــ الخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (٤)

١٢) بيان بوعاء الزكاة الشرعية: (جدول ٢٧)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٨/٢٨٤) والتـــاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـــ الخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (٩)

١٣) كشف تفصيلي بالمصروفات العمومية والإدارية: (جدول ٢٨)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٨/٢٨٤) والتـــاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـــ الخاص بالجمعيات التعاونية	البند رقم (١٠)

خامساً: استهلاكات الأصول الثابتة :

١) وجوب احتساب نسبة استهلاك الأصول الثابتة وفق طريقة القسط الثابت: (جدول ٢٩)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قواعد الاستهلاك للجمعيات الخيرية الواردة ضـــمن مجموعـــة القواعد والتعليمات المحاسبية	البندين (ثانياً وثالثاً)

٢) الأصول التي تم استهلاك قيمتها دفترياً وما زالت قيد الاستعمال: (جدول ٣٠)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قواعد الاستهلاك الواردة ضمن مجموعة القواعد والتعليمـــات المحاسبية للجمعيات الخيرية	البند (رابعاً)

٣) بالنسبة للأصول التي لم تستعمل طوال السنة: (جدول ٣١)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قواعد الاستهلاك الواردة ضمن مجموعة القواعد والتعليمـــات المحاسبية للجمعيات الخيرية	البند (خامساً)

٤) وجوب احتساب نسبة استهلاك الأصول الثابتة وفق طريقة القسط الثابت للجمعيات التعاونية: (جدول ٣٢)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قواعد الاستهلاك الواردة ضمن مجموعة القواعد والتعليمـــات المحاسبية للجمعيات التعاونية	البند رقم (٣)

٥) الأصول المستعملة حاليا أو المشتراة بحال مستعملة يقسم رصيد ثمن الموجود في الميزانية الأخيـــرة علـــى العـــدد الباقي من سنوات عمره الإنتاجي ويصبح الناتج هو القسط الواجب حسمه سنوياً: (جدول ٣٣)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قواعد الاستهلاك الواردة ضمن مجموعة القواعـــد المحاســـبية للجمعيات التعاونية	البند رقم (٣)

٦) تحديد قيمة الأصل الخاضع للاستهلاك : (جدول ٣٤)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
التعليمات الخاصة بقواعد الاستهلاك الواردة ضمن مجموعـــة القواعد المحاسبية للجمعيات التعاونية	البند رقم (٤)

٧) تاريخ بدء استخدام الأصل الثابت في الجمعيات التعاونية: (جدول ٣٥)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
القواعد العامة للاستهلاك الواردة ضـــمن مجموعـــة القواعـــد المحاسبية للجمعيات التعاونية	البند رقم (٥)

٨) الموجودات التي تم استهلاك قيمتها دفترياً وما زالت قيد الاستخدام: (جدول ٣٦)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
القواعد العامة للاستهلاك الواردة ضـــمن مجموعـــة القواعـــد المحاسبية للجمعيات التعاونية	البند رقم (٦)

٩) الموجودات التي لا تستخدم في الإنتاج طوال العام للجمعيات التعاونية: (جدول ٣٧)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
القواعد العامة للاستهلاك الواردة ضـــمن مجموعـــة القواعـــد المحاسبية للجمعيات التعاونية	البند رقم (٧)

١٠) الإنشاءات المعدة خصيصاً لأغراض معينة بالجمعيات التعاونية: (جدول ٣٨)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
القواعد العامة للاستهلاك الواردة ضـــمن مجموعـــة القواعـــد المحاسبية للجمعيات التعاونية	البند رقم (٨)

١١) الأصول الثابتة غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها: (جدول ٣٩)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
القواعد العامة للاستهلاك والواردة ضمن مجموعـــة القواعـــد المحاسبية للجمعيات المحاسبية	البند رقم (١٠)

١٢) الموجودات المحدد عمرها الإنتاجي بناء على عقود أو اتفاقيات: (جدول ٤٠)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
القواعد العامة للاستهلاك الواردة ضـــمن مجموعـــة القواعـــد المحاسبية للجمعيات التعاونية	البند رقم (٩)

١٣) تحصيل الإيرادات ودفع المصروفات للأوقاف الخيرية: (جدول ٤١)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية	م (١٠)

١٤) احتساب نسبة استهلاك الأصول الثابتة للأوقاف الخيرية: (جدول ٤٢)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قرار مجلس الأوقاف الأعلى ذو الرقم (١١/ق/م/أ) والتـــاريخ ١٤١٣/١١/٥هـــ	ف (١) من البند (أولاً)

١٥) نسبة استهلاك الأصول الثابتة التي لا تهلك بطبيعتها: (جدول ٤٣)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قرار مجلس الأوقاف الأعلى ذو الرقم (١١/ق/م/أ) والتـــاريخ ١٤١٣/١١/٥هـــ	ف (٥) من البند (أولاً)

١٦) وجوب تكوين احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة: (جدول ٤٤)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قرار مجلس الأوقاف الأعلى ذو الرقم (١١/ق/م/أ) والتـــاريخ ١٤١٣/١١/٥هـــ	ف (٧) من البند (أولاً)

١٧) طريقة احتساب الأصول الثابتة للفروع النائية: (جدول ٤٥)

النظام أو اللائحة	المـــــادة
قرار مجلس الأوقاف الأعلى ذو الرقم (١١/ق/م/أ) والتـــاريخ ١٤١٣/١١/٥هـــ	ف(٣) من البند (ثالثاً)

جدول (٢)

عرض للموضوعات المحاسبية كما هي واردة في الأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالقطاع الخيري بالمملكة العربية السعودية مقسمة في مجموعات

مجموعات الأنظمة :

- **المجموعة الأولى:** وتشمل لائحة الجمعيات و المؤسسات الخيرية وقواعدها التنفيذية، ومجموعة القواعد و التعليمات المحاسبية للجمعيات الخيرية، و تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذا الرقم (٥٧٩٦٦) و التاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـ الخاص بالجمعيات الخيرية.
- **المجموعة الثانية :** وتشمل لائحة جمع التبرعات للوجوه الخيرية .
- **المجموعة الثالثة:** وتشمل نظام الجمعيات التعاونية، ولائحة إعانة الجمعيات التعاونية، ومجموعة القواعد و التعليمات المحاسبية للجمعيات التعاونية، وتعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذا الرقم (٨/٢٨٤) والتاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـ، وتعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذا الرقم (٢٠٩٩) والتاريخ ١٤١٣/١٠/٢٧هـ .
- **المجموعة الرابعة:** وتشمل نظام الغرف التجارية و الصناعية.
- **المجموعة الخامسة:** وتشمل القواعد االمنظمة للجمعيات العلمية بالجامعات السعودية.
- **المجموعة السادسة:** وتشمل لائحة الجامعات الأهلية.
- **المجموعة السابعة:** وتشمل لائحة الكليات الأهلية.
- **المجموعة الثامنة:** وتشمل القواعد التنفيذية المتعلقة بإنشاء المؤسسات الخيرية الخاصة بالأغراض التعليمية فوق الثانوي.
- **المجموعة التاسعة :** وتشمل النظام الأساسي للاتحادات الرياضية و اللجنة الأولمبية العربية السعودية .
- **المجموعة العاشرة :** وتشمل تنظيم الهيئة العليا لأندية الفروسية .
- **المجموعة الحادية عشر:** وتشمل نظام مجلس الأوقاف الأعلى، ولائحة تنظيم الأوقاف الخيرية، ومجموعة القواعد المالية و المحاسبية للأوقاف الخيرية، وقرار مجلس الأوقاف الأعلى ذا الرقم (١١/ق/م/أ).

مجموعة الأنظمة الموضوع المحاسبي	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة	السابعة	الثامنة	التاسعة	العاشرة	الحادية عشرة
إمساك الدفاتر المحاسبية	•		•	•		•	•				•
وجوب تعيين محاسب قانوني	•		•					•			•
وجوب إعداد محضر بجرد الصندوق	•		•								
وجوب إعداد محضر بجرد المستودع	•		•								
إعداد محضر بعملية إتلاف الموجودات غير الصالحة للاستعمال	•		•								
كيفية تسجيل التبرعات العينية الواردة للجمعيات كأصول ثابتة	•										
كيفية تسجيل إعانة الوزارة التي ترد إلى الجمعية بعد انتهاء السنة المالية	•										
وجوب الحصول على شهادة برصيد الجمعية بالبنك	•		•								

مجموعة الأنظمة الموضوع المحاسبي	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة	السابعة	الثامنة	التاسعة	العاشرة	الحادية عشرة
وجوب تحميل كل نشاط من نشاطات الجمعية بمصروفاته الفعلية	•										
وجوب ترميز بنود الميزانية العمومية وحساب الإيرادات و المصروفات	•										
ضرورة إبراز قيمة الزكاة جمعاً و توزيعاً في كل من بيان المقبوضات و المدفوعات وفي حساب الإيرادات و المصروفات	•										
طريقة إعداد الميزانية العمومية و حساب الإيرادات و المصروفات و قائمة المدفوعات و المقبوضات	•										
وجوب إيضاح نوع مصروفات النشاط	•										
وجوب خصم بند مجمع الإهلاك للأصول الثابتة من التكلفة للوصول إلى الصافي			•								
إمكانية جمع الحسابات المتعددة لنوع			•								

مجموعة الأنظمة الموضوع المحاسبي	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة	السابعة	الثامنة	التاسعة	العاشرة	الحادية عشرة
واحد من النشاط في حساب واحد											
وجوب بيان مقدار ما تم تحصيله من الزكاة و مقدار المنصرف منها	•										
ضرورة إعداد بيان بكل الموجودات الثابتة و الواردة للجمعية بطريق الشراء و بطريق التبرع خلال السنة المنتهية	•										
وجوب إعداد كشوف استهلاك الموجودات الثابتة	•										
وجوب إعداد حساب لنشاط رياض الأطفال بالنسبة للجمعيات التي يتوفر ذلك	•										
وجوب تقديم جميع سندات الملكية للأصول الثابتة المملوكة للجمعية			•								
وجوب إرفاق جميع المرفقات و الكشوفات اللازمة مع الميزانية العمومية			•								

مجموعة الأنظمة الموضوع المحاسبي	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة	السابعة	الثامنة	التاسعة	العاشرة	الحادية عشرة
بيان بالذمم المدينة			•								
بيان بالذمم الدائنة			•								
شهادة بالأقيام الإجمالية بجرد بضاعة آخر المدة			•								
بيان بالمصروفات و الإيرادات المقدمة و المستحقة			•								
بيان بوعاء الزكاة الشرعية بالنسبة للجمعيات التعاونية			•								
كشف تفصيلي بالمصروفات العمومية و الإدارية			•								
وجوب احتساب نسبة استهلاك الأصول الثابتة وفق طريقة القسط الثابت	•		•								•

مجموعة الأنظمة الموضوع المحاسبي	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة	السابعة	الثامنة	التاسعة	العاشرة	الحادية عشرة
بيان بالأصول التي تم استهلاك قيمتها دفترياً و مازالت قيد الاستعمال	•		•								
كيفية احتساب نسبة استهلاك الأصول التي لم تستعمل طوال السنة	•		•								
كيفية احتساب نسبة استهلاك الأصول المستعملة حاليا أو المشتراة بحال مستعملة			•								
طريقة تحديد الأصل الخاضع لاستهلاك			•								
تاريخ بدء استخدام الأصل الثابت			•								
طريقة حساب نسبة استهلاك الإنشاءات المعدة خصيصاً لأغراض معينة			•								
كيفية حساب نسبة استهلاك الأصول الثابتة غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها			•								

مجموعة الأنظمة الموضوع المحاسبي	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة	السابعة	الثامنة	التاسعة	العاشرة	الحادية عشرة
طريقة حساب نسبة استهلاك الموجودات المحدد عمرها الإنتاجي بناءً على عقود أو اتفاقيات			•								
بيان طريقة تحصيل و دفع المصروفات للأوقاف الخيرية											•
ضرورة احتساب نسبة استهلاك الأصول الثابتة للأوقاف الخيرية											•
وجوب تكوين احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة											•
طريقة احتساب نسبة الاستهلاك للأصول الثابتة بالفروع النائية											•

الملاحق

ملحق (١)

قائمة بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالقطاع الخيري والتطوعي بالمملكة العربية السعودية

جدول بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالقطاع الخيري بالمملكة

الرقم	اسم النظـــام أو اللائـــحـــة
١	لائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية الصادرة بقرار مجلس الوزراء ذي الـرقم.٠٧) والتاريخ ١٤١٠/٦/٢٥هـ وقواعدها التنفيذية الصادرة بالقرار الـوزاري ذي الـرقم (٧٦٠) والتاريخ ١٤١٢/١/٣٠هـ + مجموعـة القواعـد والتعليمـات المحاسـبية للجمعيات الخيرية.
٢	لائحة جمع التبرعات للوجوه الخيرية الصادرة بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٥٤٧) والتاريخ ١٣٩٦/٣/٣٠هـ
٣	نظام الغرف التجارية والصناعية الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/٦) والتـاريخ ١٤٠٠/٤/٣٠هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بـالقرار الـوزاري ذي الـرقم (١٨٧١) والتاريخ ١٤٠١/٥/٢٢هـ
٤	القواعد المنظمة للجمعيات العلمية بالجامعات السعودية الصادرة بقرار مجلس التعلـيم العالي ذي الرقم (١٤٢٠/١٥/١٠هـ) والتاريخ ١٤٢٠/٢/١هـ
٥	لائحة الجامعات الأهلية
٦	لائحة الكليات الأهلية الصادرة بقرار مجلس الـوزراء ذي الـرقم (٢١٢) والتـاريخ ١٤٢١/٩/١هـ وقواعدها التنفيذية .
٧	القواعد التنفيذية الصادرة عن وزارة التعليم العالي والمتعلقـة بإنشـاء المؤسسـات الخيرية الخاصة بالأغراض التعليمية فوق الثانوي .
٨	نظام الجمعيات التعاونية الصـادر بالمرسـوم الملكـي ذي الـرقم (٢٦) والتـاريخ ١٣٨٢/٦/٢٥هـ + مجموعة القواعد والتعليمات المحاسبية للجمعيات التعاونية.
٩	لائحة إعانة الجمعيات التعاونية الصادرة بقرار مجلـس الـوزراء ذي الـرقم (٤١٩) والتاريخ ١٣٩٨/٥/١٠هـ
١٠	النظام الأساسي للاتحادات الرياضية واللجنة الأولمبية العربيـة السـعودية الصـادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/٥٥) والتاريخ ١٤٠٧/١٠/١٩هـ .

تابع .. جدول بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالقطاع الخيري بالمملكة

الرقم	اسم النظـــام أو اللائـــحـــــة
١١	تنظيم الهيئة العليا لأندية الفروسية الصادر بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٣٠) والتاريخ ١٤١٦/٢/١٢هـ
١٢	مجموعة القواعد المالية والمحاسبية للأوقاف الخيرية .
١٣	قرار مجلس الأوقاف الأعلى ذو الرقم (١١/ق/م/أ) والتاريخ ١٤١٣/١١/٥هـ.
١٤	نظام مجلس الأوقاف الأعلى الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/٣٥) والتـــاريخ ١٣٨٦/٧/١٨هـ .
١٥	لائحة تنظيم الأوقاف الخيرية الصادرة بقرار مجلـــس الـــوزراء ذي الـــرقم (٨٠) والتاريخ ١٣٩٣/١/٢٩هـ .
١٦	تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٨/٢٨٤) والتاريخ ١٤٠٧/٢/١٦هـــــ، والمتعلق بالجمعيات التعاونية.
١٧	تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٥٧٩٦٦) والتاريخ ١٤٢٣/١٢/٢٢هـــ، والمتعلق بالجمعيات الخيرية.
١٨	تعميم وزارة الشؤون الاجتماعية ذو الرقم (٢٠٩٩) والتاريخ ١٤١٣/١٠/٢٧هـــــ الخاص بالجمعيات التعاونية .

ملحق (٢)
قائمة بالمواد المقترح إضافتها أو تعديلها

|

جدول يوضح المواد المقترح إضافتها أو تعديلها والنصوص القانونية البديلة لها

رقم المـــــادة	النص القانوني المقتـــــرح
م (٤٢) من القواعد التنفيذية للائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية	تمسك الجمعية دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة، وتُعد قوائمهـــا الماليـــة، ويـــتم مراجعة وتدقيق حساباتها، وفقاً لمعايير المحاسبة، والمراجعة الســـعودية التـــي تنطبق عليها بوصفها جهة غير هادفة للربح.
م (٣١) من لائحة الجامعات الأهلية	يكون للجامعة ميزانية مستقلة، وتمسك الجامعة حسابات وسجلات مالية منتظمة، وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة وتدقيق حساباتها وفقـــاً لمعـــايير المحاســـبة والمراجعة السعودية.
م (٢٢) من لائحة الكليات الأهلية	يكون لكل كلية ميزانية مستقلة، وتمسك الكلية حسابات وسجلات مالية منتظمـــة، وتُعد قوائمها المالية، ويتم مراجعة حساباتها وتدقيقها، وفقاً لمعـــايير المحاســـبة والمراجعة السعودية.
ف (٢) من البند (ثانياً) من م(١١) من القواعد المنظمة للجمعيات العلمية في الجامعات السعودية	تمسك الجمعية دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة، وتُعد قوائمهـــا الماليـــة ويـــتم مراجعة حساباتها، وفق معايير المحاسبة والمراجعة السعودية التي تنطبق عليها بوصفها جهة غير هادفة للربح.
إضافة مادة إلى نظام الغرف التجارية والصناعية	تمسك الغرف التجارية والصناعية سجلات ودفاتر محاســـبية منتظمـــة، وتُعـــد قوائمها المالية، ويتم مراجعة حساباتها وفق معايير المحاسبة والمراجعة السعودية التي تنطبق عليها بوصفها منشآت غير هادفة للربح.
إضافة مادة إلى مجموعة القواعد التنفيذية الخاصة بإنشاء المؤسسات الخيرية ذات الأغراض التعليمية فوق المستوى الثانوي.	تمسك المؤسسة سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة، وتُعد قوائمها الماليـــة، ويـــتم مراجعة حساباتها وفق معايير المحاسبة والمراجعة السعودية التي تنطبق عليهـــا بوصفها جهة غير هادفة للربح.