

الدراسة المرفقة بمعيار العرض والإفصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

١- 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، وتتميتها، والعناية بذوي العوز والحاجة من فقراء ومحتاجين وأيتام، وكذلك دعمها وتأصيلها للروح التطوعية التي تعد أحد ركائز بناء الذات الاجتماعية، ومكوّنًا 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؛ نظراً للحثيات 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 عملاً مهماً لتحقيق التنمية الاجتماعية بصفة خاصة، من خلال تقديم العديد من الأنشطة والخدمات. وقد تعاضمت 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 رسمياً في المملكة العربية السعودية قد بلغ ٤١ جمعية^١. 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 وإفصاحاً 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 جانب 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 تماماً؛ 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

^١ بلهزيدي، ابنه اصلي، لخبز الدر جوع الى || : بين دريان راج الهاشمري، موسي يبين اكرم العجبي "الأطلاق ان وية ذات ال عقة | بالقطاع ال تجر يوك تطو عيفي العمل كة ال عبي لفس عوي ة | 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 بـ (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 المؤسسين 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.
- هـ- الجهود المبذولة لتقديم الخدمات.

٢- 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 تشدداً 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 قبولاً عاماً؛ ولا تستثني المنشآت غير الهادفة للربح والتي تتطلبها أيضاً 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 فإنه 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 وإفصاحاً.

٣- 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 المحاسبين القانونيين الأمريكي وعدم اتساق قائمة المركز المالي لتلك المنشآت لم تعد مقبولة، وفقاً 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 القانونيين بوصفه إطاراً عاماً للعرض والإفصاح المحاسبي.

٤- 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 والثقافي 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 المشكلات الاجتماعية مثل المشكلات 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؛ ولا بد 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 طائفة الشبهات، وتهمة تمويل الإرهاب، أو جرائم غسل 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 ضعف 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 حسبانها 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 لا بد 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 بُدلت 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 وُضِعَتْ نُظْمٌ 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 الإلتباع 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 مجلس 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. وأيضاً 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)	معياري 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 الجنوب 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	معياري 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 وشمولاً، 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 وفعاليتها للمنشآت غير الهادفة للربح.

٢-٤ الأطر النظامية ذات العلاقة بالمعايير والمتطلبات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح الواجبة الإلتباع 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 والصناع لدى الجهات الرسمية بالمملكة، وتدرج 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 جانبيين - الأصول والخصوم - وأن يتم ترك مساحة كافية في صفحة الميزانية لختم وتوقيع 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 طلبية، 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، والجمعيات؛ 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 تنتشر 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، نوردتها 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، وأيضاً طريقة توزيعها على خدمات الجمعية، وأنشطتها المختلفة، والأرصدة المتبقية منها في نهاية السنة؛ مع إرفاق جميع المستندات التي تثبت ملكيتها للجمعية (صكوك شرعية، استثمارات 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، مشتمل 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 مبيعة - 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

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 تنطبق 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 عالمياً، وتعتمد على مصداقية منسوبها في إيصال التقارير المالية العادية. وغالبا ما تهتم هذه المؤسسات بجوانب الصرف والقبض في العمليات المالية. وكما لا يخفى فإن الإفصاح المحاسبي تعود أهميته على أنه مبدأ ثابت في إعداد التقارير المالية؛ إلى كونه أحد الأسس الرئيسية التي تركز 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 وتعددتها، وهي تضم المتبرعين والمشاركين 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 لا بد 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، تساعد 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؛ فإنه 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 حاجة فعلية، لبناء ووضع معايير محاسبية 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 ثنائية، 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:

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

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 (لا)	نسبة القوائم التي انطبقت عليها الإجابة (نعم)
1	جمعيات تعاونية	100%	0%
2	جمعية خيرية	65%	35%
3	الهيئات المهنية	29%	71%
إجمالي العينة		75%	25%

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

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 وإماماً ومقدرة على فهم وتحليل القوائم

المالية بدرجة ممتازة هي (٢٥%) وبدرجة جيد بنسبة (٣٨%) وبدرجة متوسط بنسبة (٢٧%) وبدرجة ضعيف بنسبة (١٠%)
أما المشاركون الذين لم يطلعوا على القوائم المالية؛ فكانت أسباب عدم اطلاعهم على القوائم المالية على النحو التالي:

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

أما فيما يتعلق بالجزء الثاني من الاستبانة، والذي يقيس حاجة المستفيدين من القوائم المالية للإفصاح، وأهميته لبعض البنود، فلاعطاء 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 للبنود 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	تصنيف المصروفات على أساس وظيفي طبقاً لأنواع 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 للبنود في القوائم المالية		نسبة إجمالي أهمية البند للمستخدمين	
		لا	نعم	مهم	غير مهم
٦	عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بأكثر الطرق ملائمة لنشاط المنشأة ، وذلك حسب إجمالي مصادرها الرئيسية ، أخذاً في الحسبان أن يتاح لمستخدمي التقارير المالية فرصة تقييم تأثير هذه الأنشطة على المركز المالي للمنشأة ونتائج الأعمال	60%	40%	86%	2%
٧	الإفصاح في القوائم المالية عن جميع العمليات ذات الأهمية النسبية مع ذوى العلاقة، بغض النظر عن وجود، أو عدم وجود أرصدة لهذه العمليات في نهاية السنة المالية	80%	20%	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	90%	10%	82%	5%
٩	إبراز المجموعات التالية للخصوم وحسب الترتيب التالي في صلب قائمة المركز المالي ١- الخصوم المتداولة، ٢- الخصوم غير المتداولة	90%	10%	79%	2%
١٠	الإفصاح عن الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة	100%	0%	80%	9%
١١	الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات وقياس الخدمات والمنافع والتجهيزات المستلمة على أنها تبرع.	100%	0%	86%	2%
١٢	الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في الأوراق المالية	100%	0%	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	100%	0%	80%	4%
١٤	إبراز أي مكسب/خسارة قابل (قابلية) للإثبات المحاسبي	100%	0%	89%	0%

م	البنود	نسبة إجمالي الإفصاح للبنود في القوائم المالية		نسبة إجمالي أهمية البند للمستخدمين	
		لا	نعم	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 مؤقتاً، ٣- صافي التغير في الأصول المقيدة مطلقاً .	100%	0%	79%	4%
١٦	الإفصاح عن قيمة التعهدات بتقديم تبرعات القابلة لتحصيل	100%	0%	61%	14%
	الإجمالي	68%	33%	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 محاسبية 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 بسمى 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 أكبر؛ 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.
- وبناء على ما تقدم؛ فإن الجزء التالي يتناول أسس العرض والإفصاح في القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وذلك على النحو الآتي:

٦- 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 الأميري 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 الأفراد، 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، وإنجازاتها،
- 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 إليها 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 الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ والمعيار الإنجليزي على أن المجموعة الكاملة للقوائم المالية

يتمثل المدف من إعداد التقارير السنوي ل. فاء على الجمعيه الخيرية فوحسبلك هليابراء ذمة القلائين على الجمعيه الخيرية أمام المتفحين من العامه والمتفحين. يجب على الأئمة على الجمعيه الخيرية اعتبار قوائمها كالمعولمات لتلحق ايور الخلفيه اجراء ضروري لمدا المتفحين و عامه على جم موبصوره لفسر وضوح حول أنشطة وإنجازاته على 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 الهدف، اصطلح على أن أهداف قائمة المركز المالي هي: بيان أ) هدف القوائم المالية المقابلة منظمات غير الهادفة للربح | لصادر | عن الهيئة العامة للبحوث والدراسات | أن يبين |

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 تشمل 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، وافئثار مداخل التقييم التقليدية للمصدقية الكافية.

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

وبناءً على ما سبق يتضح أن هناك اتفاقاً بين المعيار الأمريكي 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 تبني 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 يجب تصنيف عناصر الأصول وترتيبها بحيث تتحقق تلك الفائدة.

ويمكن تصنيف الأصول وفقاً لطبيعتها، أو وفقاً للقيود المفروضة عليها من جانب المتبرع. وفيما يتعلق بتصنيف الأصول، وفقاً 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 الأصول الثابتة، الأصول غير الملموسة والأصول الملموسة، وأصول التراث والاستثمارات؛ ولم يناقش المعيار دوافع 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 مالية، والأصول الثابتة، وأصول غير الملموسة. وقد تبني 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 استثمارها لتوفير مصدر دائم للدخل.

أما تصنيف الأصول وفقاً للقيود المفروضة من جانب المتبرع؛ فإن المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ قد صنفها إلى أصول غير مقيدة، وأصول مقيدة مؤقتاً، وأصول مقيدة مطلقاً، مع إمكانية عرضها في صلب قائمة المركز المالي، أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وتخضع الأصول المقيدة مؤقتاً 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 مستقبلاً (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؛ وإن هذا النوع من المعلومات، ربما يكون مفيداً في المساعدة في تحديد المرونة المالية للمنشأة غير الهادفة للربح؛ فمثلاً قيد المتبرع النقدية المتبرع بها في استخدامها للحصول على أراضٍ ومبانٍ 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؛ فمثلاً 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، وفقاً 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 مؤقتاً) أما (أصول أوقاف) فتعني (أصول مقيدة مطلقاً) وهو يعد أكثر قبولاً في المجتمع الإسلامي من (أصول مقيدة مطلقاً). 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 للتحويل إلى نقدية؛ إذ أقر المعيار بأنه على الرغم من أن تصنيف الأصول إلى متداولة وغير متداولة، لا يمثل مطلباً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، 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 لا بد من التمييز بين الأصول الثابتة، وفقاً 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 أساساً لغرض الاستخدام؛ ويتم تأجير جزء منها مقابل قيمة إيجاريه تجارية على أنها أصول ثابتة، وإدراجها ضمن الأصول الثابتة، إذ يستخدم الأصل أساساً، أو في المجمل للأغراض الخيرية.

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

(ج) يجب توزيع وتحليل الأراضي والمباني التي تتضمن أجزاءً يمكن التمييز بينها، ويتم اقتناؤها لأغراض مختلفة؛ على سبيل المثال، في بعض الأحيان تشغيلية، وفي بعضها الآخر استثمارية، ولا تدرج 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، وفقاً 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.

٤-١-٢-٦ تصنيف صافي الأصول:

تعد حقوق الملكية أحد عناصر قائمة المركز المالي في منشآت الأعمال؛ ولكن نظراً للطبيعة الخاصة للمنشآت غير الهادفة للربح، فإنه لا يتوافر بها حقوق ملكية، ويعد صافي الأصول بديلاً 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، وتتقص 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 مؤقتاً:

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

ج- صافي الأصول المقيدة مطلقاً:

تعد صافي الأصول المقيدة مطلقاً، 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 مؤقتاً. 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:

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 وقيمتها في صافي الأصول خلال فترة التقرير؛ نتيجة قيام المنشأة بأنشطتها التي تحقق أهدافها، وكذلك بتقديمها

^٥ لهذا البند إمتانها الصيغتين عن أهداف قائمة الأنشطة وهي: أن الرجوع إلى الجوانب التي لها تأثير على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وإعتمادها على الأهداف التي لها تأثير على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

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 (التبرعات 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 تصنيفها 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 كثيراً 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 وفقاً للقيود المفروضة من جانب المتبرع؛ فإنه يمكن تصنيفها على أساس وظيفي أو طبيعي، وذلك أن المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٧ قد أشار إلى تصنيف المصروفات على أساس وظيفي وفقاً 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 ، وتنسق 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 الأعمال، 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 الأعمال. 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، وفقاً لكل من تصنيفها الوظيفي، وتصنيفها الطبيعي في شكل مصفوفة؛ إذ أن هذا المطالب 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 وفقاً للبرامج أو الخدمات الرئيسية والبرامج، أو الخدمات المساعدة لتوفير معلومات عن الخدمات التي تقدمها المنشأة، وعن العلاقة بين مدخلات المنشأة ومخرجاتها؛ مما يساعد كثيراً 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 مؤقتاً أو مكاسب/خسائر مقيدة مطلقاً، 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 مقيداً مطلقاً، أو مؤقتة بشروط واضحة من جانب المتبرع؛ فمثلاً صافي مكاسب الأصول المستثمرة يعرض على أنه زيادة في صافي الأصول غير المقيدة، ما لم يكن استخدامه مقيداً 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. فمثلاً إذا قامت الوحدة ببيع أراض أو مبان ليست في حاجة إليها؛ فإن هذا التعامل غالباً ما يعرض على أساس صافي المكاسب أو الخسائر، بدلاً 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 مديرها لمسئوليتهم. 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، وفقاً 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 تغييراً في صافي الأصول غير المقيدة، أو صافي الأصول المقيدة، أو صافي أصول الأوقاف، وفقاً 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 الإحداثيات الأخرى مثل رفع القيود المفروضة من جانب المتبرع؛ والتي سوف تزيد فئة من الأصول، ونقص آخر 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 للاستنفاد.
 - 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.
 - هـ- 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- التغيير في صافي الأصول:

يعد التغيير 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 التغيير في صافي الأصول، الذي ينقسم إلى ثلاث أقسام: التغيير 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 الرقم ٤ الذي يشير إلى أن المنشآت غير الهادفة للربح غالباً ما يكون لديها مؤشر فريد للأداء، مقارنة بمنشآت الأعمال، وأن القياس الدوري للتغيير في قيمة وطبيعة صافي الموارد للمنشأة غير الهادفة للربح، والمعلومات عن جهود الخدمات والإنجازات تعد جميعها معلومات مفيدة في تقييم أدائها. كما أن مقاييس التغيير في صافي الأصول وفئات صافي الأصول تعد مفيدة بمفردها أو مجتمعة. إذ يوضح بيان المفاهيم ذي الرقم ٦ أن قياس التغيير الفئري 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 الفئرية للتغيير في صافي الأصول مفيدة في تحديد الاتجاهات العامة. نظراً 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؛ فإن المعلومات عن التغييرات 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. ويرى المعيار الإنجليزي أنه يجب تحليل موارد الجمعية الخيرية الداخلة، والمستنفذة في قائمة الأنشطة المالية، وفقاً 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 التغيير 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 القانونيين 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 التغيير 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- التغيير في صافي الأصول من الأنشطة المستمرة.
- ب- التغيير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة غير المستمرة، ويقصد بها المكاسب أو الخسائر المترتبة على التخلص من هذه الأنشطة.
- ج- التغيير 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 التغيير 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:

<u>ريال</u>	<u>ريال</u>
xxx	مجمّل التغير في صافي الأصول من الأنشطة المستمرة العمليات غير المستمرة:
(xxx)	الدخل/الخسارة من الأنشطة التي توقفت
(xxx)	الخسائر المترتبة على التخلص من النشاط

(xxx)
xxx

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 على أنه جزء مستقل في صلب قائمة الأنشطة، مثل الخسائر الناتجة عن الحرائق والزلازل والفيضانات، وذلك بعد عرض التغير في صافي الأصول قبل البنود الاستثنائية كما يلي:

<u>ريال</u>	مجمّل التغير في صافي الأصول قبل البنود الاستثنائية
xxx	الخسارة من (الكوارث)
xxx	التغير في صافي الأصول الناتجة عن البنود الاستثنائية
xxx	

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. ونظراً 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 تتعاضد 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 استخدام 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 وفقاً لشروط المتبرع؛ يجب أن تستخدم لأغراض طويلة الأجل. وهذا التصنيف لم يؤخذ في الحسبان عند إصدار المعيار رقم ٩٥. وقد عدل هذا المعيار أيضاً الفقرة ذات الرقم ١٩ من المعيار ٩٥ لتشمل ضمن الأنشطة التمويلية؛ المتحصلات من التبرعات، ودخل الاستثمار التي تخصص للحصول 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 وفقاً 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، طبقاً لأنواع 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- ملخصاً 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- تحليلاً لما تم إنجازه من أنشطة خيرية يوضح الأداء المحقق، في مقابل الأهداف الموضوعية. إذ تستخدم المعلومات الكمية والوصفية في تقدير قيمة مخرجات الأنشطة.

يجري العمل على تحديث الأمثلة الخاصة بالمعيار من صفحة ١٧٦ وحتى صفحة ١٨٠ وذلك نظراً للتعديل على "معيار العرض والإفصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح" والذي يبدأ تاريخ سريانه من ١-١-٢٠٢٥ م. وسوف تتم إضافتها فور الانتهاء من التحديث

ملحق

مقارنة المعيار المقترح مع ما يماثله
في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بصرف النظر عن حجم أنشطتها وطبيعتها. (الفقرة ١٠١)</p>	<p>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)</p>	<p>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)</p>
<p>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، طبقاً لمعيار العرض والإفصاح العام. (الفقرة ١٠٢)</p>		<p>يناقش المعيار كيفية عرض الأصول، وصافي الأصول، والإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر في القوائم المالية؛ ومع ذلك فإنه 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؛ فإنه يجب أن تكون مماثلة لتلك المطلوبة والمسموح بها والمطبقة في منشآت الأعمال. (الفقرة ٨)</p>

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية. (الفقرة ١٠٣)	يجب الأخذ في الحسبان ما يعد ذا أهمية نسبية فيما يخص الجمعية الخيرية القائمة بالتطبيق، عند تطبيق كل مقترح محاسبي. (الفقرة ٤)	لم يتناول المعيار الأهمية النسبية.
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 المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>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 تشمل 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)</p>	<p>يتمثل الهدف من وراء نشر تلك المقترحات في تحقيق الأهداف التالية:</p> <p>(أ) تحسين جودة الإفصاح المالي من قبل الجمعيات الخيرية.</p> <p>(ب) تحسين ملاءمة المعلومات المتضمنة في الحسابات، وقابلية الاعتماد عليها، والقدرة على فهمها</p> <p>(ج) تقديم إيضاح، وتفسير، وشرح للمعايير المحاسبية، ولكيفية تطبيقها على قطاع الجمعيات الخيرية، وعلى المعاملات الخاصة بذلك القطاع.</p> <p>(د) مساعدة المسؤولين عن إعداد التقرير السنوي لمجلس الأمناء على الجمعية الخيرية وحساباتها. (الفقرة ٢)</p>	<p>وضع معايير للتقرير عن معلومات أساسية معينة في قوائم مالية قابلة للتطبيق على جميع المنشآت غير الهادفة للربح إذ أن المخالفة لدليل المراجعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وعدم اتساق قائمة المركز المالي؛ لم تعد مقبولة وفقاً لمبادئ الممارسة والتقرير للمحاسبة المتخصصة. (الفقرة ٣)</p>
		الموضوع: نص المعيار :
<p>تهدف قائمة المركز المالي إلى توفير معلومات ملائمة، يمكن الاعتماد عليها عن أصول المنشأة، وخصومها،</p>	<p>توفر الميزانية العمومية صورة عن أصول والتزامات الجمعية الخيرية في نهاية الفترة المحاسبية، وعن كيفية</p>	١- العرض:

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>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.</p> <p>(الفقرة ١٠٧)</p> <p>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.</p> <p>(الفقرة ١٠٨)</p>	<p>توزيع الأصول بين الأنواع المختلفة من الأموال. لن تشمل الميزانية العمومية دائما على كل أصول والتزامات الجمعية الخيرية، ولن ترفق التقييم الحالي الحديث لكل الأصول.</p> <p>(الفقرة ٢٤٤)</p>	<p>عرض المعلومات في قائمة المركز المالي :</p> <p>قائمة المركز المالي سوف تركز على المنشأة على أنها وحدة واحدة وسوف تعرض أصولها، والتزاماتها، وصافي أصولها.</p> <p>(الفقرة ١٠)</p>
<p>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</p>		<p>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</p>

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
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)		لقربها للتحويل إلى نقدية، والالتزامات وفقا لقربها من تاريخ الاستحقاق. (الفقرة ١١)
يجب عرض تفاصيل الأصول غير المقيدة والأصول المقيدة، وأصول الأوقاف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية . (الفقرة ١١٠)		
يجب عرض مجموعات الأصول التالية في صلب قائمة المركز المالي وفقا للترتيب التالي: - الأصول المتداولة. - الاستثمارات والأصول المالية. - الأصول الثابتة. - الأصول غير الملموسة.	يتم تحليل الأصول داخل الميزانية العمومية إلى أصول غير متداولة وأصول متداولة. (الفقرة ٢٤٧)	

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
- أصول الأوقاف. (الفقرة ١١١)		
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. (الفقرة ١١٢)	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 إيجارية تجارية كأصول ثابتة تشغيلية، وإدراجها ضمن الأصول الثابتة الملموسة؛ إذ يستخدم الأصل أساسا أو في المجلد للأغراض الخيرية. (ب) يجب إدراج الأراضي والمباني التي يتم اقتناؤها أساسا لأغراض الاستثمار، إذ يستخدم الأصل أساسا أو في المجلد 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 تتدرج تحت بندي (أ) أو (ب) الأنفي الذكر ، في الميزانية العمومية	

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
	بين الأصول التشغيلية والاستثمارية. (الفقرة ٢٥٧)	
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)	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 التمييز بين الأموال المحتفظ بها على أنها أموال وقف دائمة، وقابلة للاستنفاد في صلب الميزانية العمومية. (الفقرة ٢٤٧)	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 بـ (أ) أصول مثل الأرضي أو غيرها، التي يتبرع بها لاستخدامها في أغراض معينة (ب) أصول يتبرع بها لاستثمارها لتحقيق مصدر دائم للدخل. وتنتج تلك الأصول من الهبات والتوريث وتنشأ هذه أموال أوقاف بصفة دائمة. (الفقرة ١٣)
		العرض في قائمة الأنشطة :
تهدف قائمة الأنشطة بشكل أساسي إلى توفير معلومات	يجب تحليل موارد الجمعية الخيرية الداخلة والمستنفذة في	قائمة الأنشطة التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>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)</p>	<p>قائمة الأنشطة المالية، بحيث تمكن القارئ من معرفة مصدر تلك الموارد وأوجه إنفاقها خلال السنة. (الفقرة ٢٤٧)</p>	<p>سوف تركز على المنشأة بصفة عامة وسوف تعرض قيمة التغيير في صافي الأصول خلال الفترة، وسوف تستخدم مصطلح وصفي مثل التغيير في صافي الأصول أو التغيير في حقوق الملكية. (الفقرة ١٨)</p>
<p>يجب أن تعرض قائمة الأنشطة التي تصدرها المنشأة غير الهادفة للربح على ثلاثة أنواع من التغييرات في صافي الأصول الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها خلال الفترة، وهذه التغييرات لصافي الأصول هي: التغيير في صافي الأصول غير المقيدة والتغيير في صافي الأصول المقيدة والتغيير في صافي أصول الأوقاف. وتؤدي الإيرادات والمصروفات و المكاسب والخسائر، وإعادة التصنيف إلى زيادة أو تخفيض صافي الأصول. (الفقرة ١١٥)</p>	<p>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)</p>	<p>قائمة الأنشطة؛ سوف تعرض قيمة التغيير 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 الأحداث الأخرى مثل رفع القيود المفروضة من جانب المتبرع والتي سوف تزيد فئة من الأصول ونقص آخر في الوقت نفسه سوف تعرض على أنها عناصر منفصلة (مستقلة). غالباً ما يتم توفير معلومات عن الإيرادات، والمصروفات، المكاسب، والخسائر وإعادة التصنيف عن طريق تجميع العناصر ذات الخصائص المتشابهة في مجموعات متجانسة يمكن قبولها. (الفقرة ١٩)</p>

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>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 إيرادات 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)</p>	<p>يوصي بتصنيف الموارد الداخلة، والموارد المستنفذة، طبقاً للنشاط في كل الجمعيات الخيرية التي تعد حساباتها باستخدام أساس الاستحقاق. (الفقرة ٢٤٩)</p>	<p>تعرض قائمة الأنشطة الإيرادات على أنها زيادة في صافي الأصول غير المقيدة ما لم تكن الأصول التي تم الحصول عليها مفروضة 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)</p>
<p>يجب عرض المعلومات عن الإيرادات والمصروفات، على أساس وظيفي، طبقا لأنواع المختلفة من البرامج المقدمة، والأنشطة المساندة في صلب قائمة الأنشطة، أو الإفصاح عنها في الإفصاحات المرفقة بها. (الفقرة ١١٧)</p>		<p>ليتعرف المتبرعون أو الدائنون وغيرهم على الجهود التي تبذلها المنشأة لتقديم الخدمات، والتي تتضمن تكلفة الخدمات، وكيفية استخدام المنشأة لمواردها؛ ذلك أن قائمة الأنشطة أو الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية سوف توفر معلومات عن المصروفات على أساس وظيفي، طبقا لأنواع المختلفة من البرامج المقدمة والأنشطة المساندة. أما المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية سوف تعرض هذه المعلومات، وكذلك معلومات عن المصروفات، وفقا</p>

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
		<p>لتصنيفها الطبيعي؛ مثل الرواتب، والإيجارات، والكهرباء، ومصارييف 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)</p>
<p>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)</p>	<p>تشكل مكاسب وخسائر التخلص، أو إعادة تقييم الأصول الثابتة أو تلفها، مما تحتفظ بها الجمعية الخيرية سواء كان 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)</p> <p>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)</p>	<p>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 استخدامها 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)</p>

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>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)</p>	<p>يجب ظهور كل التحويلات التي تتم بين مختلف بنود الأموال بصف التحويلات في قائمة الأنشطة المالية. ويستخدم صف التحويلات في العديد من الحالات منها:</p> <p>(أ) عند تحويل أموال رأس المال؛ إلى أموال الدخل من الوقف القابل للاستنفاد.</p> <p>(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.</p> <p>(ج) في حال تحرير وتحويل الأصول المقيدة إلى أموال دخل غير مقيدة.</p> <p>(د) عند تحويل أموال الدخل غير المقيدة إلى أصول بغرض تمويل العجز في أحد بنود الأموال المقيدة.</p> <p>(د) في حال تحويل قيمة الأصول الثابتة من الأموال المقيدة إلى الأموال غير المقيدة، عند شراء الأصل</p>	<p>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)</p>

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
	<p>باستخدام هبة بأموال مقيدة، ولكن يتم اقتناؤه لغرض عام غير مقيد. (الفقرة ٢١٤)</p> <p>يجب إظهار التحويلات الكبيرة بالقيمة الإجمالية، وليس بالقيمة الصافية في صلب قائمة الأنشطة المالية. (الفقرة ٢١٥)</p>	
<p>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 .</p> <p>ب- التغير في صافي الأصول الناتج عن الأنشطة غير المستمرة، ويقصد بها المكاسب أو الخسائر المترتبة على توقف العمل بهذه الأنشطة.</p> <p>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)</p>	<p>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)</p>	

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>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 وتقديم أنشطتها، وعملياتها الرئيسية. 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)</p>		<p>لتفسير العلاقات للمنشأة غير الهادفة للربح على أساس مستمر، أو مركز العمليات والأنشطة؛ فان قائمة الأنشطة سوف تعرض إجمالي الإيرادات والمصروفات، ومع ذلك فإن إيرادات الاستثمار ربما تعرض على أساس الصافي بعد استبعاد المصروفات المرتبطة بها؛ مثل أتعاب الوكالة، أو أتعاب الاستشارات، بشرط الإفصاح عن قيمة المصروفات في صلب قائمة الأنشطة، أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.</p> <p>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</p>

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
		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 المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية، طبقاً 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 المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>الاستثمارات في حال تخصيصها للحصول على أصول غير متداولة، والمدفوعات النقدية للحصول على أصول غير متداولة، واستثمارات متاحة للبيع، واستثمارات طويلة الأجل. (الفقرة ١٢٥)</p>		
<p>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)</p>		
<p>يجب الإفصاح عن القيود المفروضة على أصول معينة في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية. وتشمل تلك القيود ما يلي: أ- قيود الاستخدام: التي تقضي باستخدام الأصول في</p>		<p>٢- الإفصاح : الإفصاح المرتبط بقائمة المركز المالي:</p>

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>أغراض محددة؛ مثل دعم أنشطة تشغيلية معينة، أو الاستثمار وفقاً لضوابط معينة، أو اقتناء أصول طويلة الأجل.</p> <p>ب- قيود الوقت: وهي التي تقضي باستخدام الأصول في وقت لاحق، أو بعد تاريخ محدد.</p> <p>ج- قيود الاستخدام والوقت معاً: 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.</p> <p>د- القيود المفروضة على استخدام أصول الأوقاف في أغراض معينة، والمحافظة عليها واستثمارها؛ لتوفير مصدر دائم للدخل.</p> <p>هـ- 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</p>		

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>على أنها أصول أوقاف. (الفقرة ١٢٧)</p>		
<p>يجب الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن ما يلي:</p> <p>أ- سياسة المنشأة فيما يتعلق بتكوين مخصصات، وكيفية إقرارها، وسبب تكوينها.</p> <p>ب- رفع القيود على موارد المنشأة سواء كان الرفع نتيجة الوفاء بمتطلبات المتبرع أو نتيجة لرفع القيود الذاتية التي وضعتها الإدارة.</p> <p>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.</p> <p>(الفقرة ١٢٨)</p>	<p>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:</p> <p>(أ) سياسة الجمعية فيما يتعلق بتكوين الاحتياطات والتي تحدد حجم ما يتم الاحتفاظ به من احتياطات، وسبب تكوينها. في حال تخصيص قدر كبير من الأموال؛ يجب أن توضح سياسة تكوين الاحتياطات من حيث الحجم والغرض، من تكوين تلك المخصصات، وفي حال تجنب تلك الأموال لاستخدامها في نفقات مستقبلية؛ يجب إدراج توقيت تلك النفقات.</p> <p>(ب) في حال وجود عجز جوهري في أي من بنود الأموال؛ يجب إدراج الظروف التي أدت لوجود العجز، وتفاصيل ما تم وضعه من إجراءات لتغطية</p>	

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
	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 :
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 الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية وذلك في حال عدم عرضها في صلب قائمة الأنشطة. (الفقرة ١٢٩)		ليتعرف المنبرعون أو الدائنون وغيرهم على الجهود التي تبذلها المنشأة لتقديم الخدمات، والتي تتضمن تكلفة الخدمات وكيفية استخدام المنشأة مواردها؛ لهذا فإن قائمة الأنشطة أو الملحوظات المرفقة بالقوائم المالية سوف توفر معلومات عن المصروفات، على أساس وظيفي، طبقاً لأنواع المختلفة من البرامج المقدمة والأنشطة المساندة. أن المنشآت الصحية والترفيهية التطوعية سوف تعرض هذه المعلومات، وكذلك معلومات عن المصروفات، وفقاً لتصنيفها الطبيعي؛ مثل الرواتب، والإيجارات، والكهرباء، ومصاريف الفوائد، والاستهلاك، والمكافآت والمنح للآخرين، والأتعاب المهنية، وذلك في شكل

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
		مصفوفة في قائمة منفصلة، والمنشآت غير الهادفة للربح الأخرى تشجع على توفير معلومات مصنفة تصنيفاً طبيعياً ولكن ليس مطلوب منها ذلك. (الفقرة ٢٦)
يجب الإفصاح عما تم إنجازه من أنشطة خيرية؛ يوضح الأداء المحقق في مقابل الأهداف الموضوعية. وتستخدم المعلومات الكمية والوصفية في تقدير قيمة مخرجات الأنشطة. (الفقرة ١٣٠)	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 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	يجب أن يتضمن تقرير الأمناء - بوصفه جزءاً مكملاً للقوائم المالية - معلومات تمكن مستخدميها من فهم وتقييم إنجازات الجمعية الخيرية. ويجب أن يوفر التقرير تحليلاً لأداء الجمعية الخيرية في مقابل ما تم وضعه مسبقاً من أهداف. يجب أن يحوي التقرير ما يلي: (أ) تحليلاً لما تم إنجازه من أنشطة خيرية، يوضح الأداء المحقق في مقابل الأهداف الموضوعية. وتستخدم	

المعيار المقترح	المعيار البريطاني	المعيار الأمريكي
<p>ومصروفات النشاط المعين؛ مثل الربط بين إيرادات الرعاية السكنية، وتكاليف العناية بالمبني السكني.</p> <p>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.</p> <p>د- في حال اقتناء حجم كبير من الاستثمارات؛ يجب إدراج تفاصيل الأداء الاستثماري في مقابل ما تم وضعه من أهداف استثمارية.</p> <p>هـ- التعليق على تلك العوامل التي تقع داخل أو خارج نطاق سيطرة المنشأة غير الهادفة للربح، والتي تؤثر على نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها؛ وتشمل العلاقة مع الموظفين، والمستخدمين، والمنفعين، والممولين، ووضع المنشأة في المجتمع بشكل عام. (الفقرة ١٣١)</p>	<p>المعلومات الكمية والوصفية في تقدير قيمة مخرجات الأنشطة، كما يجب إدراج ملخص للمقاييس أو المؤشرات المستخدمة في تقييم الإنجاز.</p> <p>(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.</p> <p>(ج) في حال اقتناء حجم كبير من الاستثمارات؛ يجب إدراج تفاصيل الأداء الاستثماري في مقابل ما تم وضعه من أهداف استثمارية.</p> <p>(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، والمنفعين، والممولين ووضع الجمعية الخيرية في المجتمع بشكل عام. (الفقرة ٥٣)</p>	

