

الدراسة المرفقة بمعيّار التبرعات

المحتويات

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

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

١ - مقدمة:

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

١-١ نشأة الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية:

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

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

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

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

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

٢-١ برامج وخدمات الجمعيات الخيرية والتعاونية:

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

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

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

٢- أهمية المعيار:

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

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

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

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

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

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

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

٣- أشكال التبرعات المستلمة:

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

- أ- التبرعات وما يرتبط بها من إعانات، بما في ذلك التركات، المقدمة من قبل الأفراد المؤسسين والراعين، والداعمين، ورجال الأعمال والجمهور بشكل عام.
- ب- التبرعات المقدمة من الحكومة ومن المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة له لتمويل أنشطة خيرية، باستثناء الأموال المخصصة لتقديم خدمات عامة، مثل عقد خدمات مع السلطات المحلية.
- ج- التبرعات التي تكون في شكل اشتراكات الأعضاء التي تعد في جوهرها تبرعاً وليس في مقابل سلع أو خدمات.
- د- التبرعات العينية.
- هـ- التبرعات في شكل خدمات أو تسهيلات متبرع بها.
- و- إسقاط الديون المستحقة على المنشآت غير الهادفة للربح.

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

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

٤- الخصائص المميزة للتبرعات عن غيرها من المعاملات:

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

- أ- أنها عمليات غير تبادلية.
- ب- أنها تحويلات من أو إلى متبرعين ومقدمي موارد ومستفيدين.
- ج- أنها تُقدم أو تتلقى بشكل تطوعي.

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

٤-١ تمييز معاملات التبرعات عن المعاملات التبادلية:

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

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

وفي شقها الآخر تقديم لتبرع يتم المحاسبة عنها طبقاً لما ورد في هذا المعيار.

٤-٢ التمييز بين معاملات التبرعات ومعاملات الوكالة:

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

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

٥- التمييز بين القيود والشروط المفروضة من قبل المتبرع:

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

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

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

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

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

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

مسؤوليات معينة على إدارة المنشأة غير الهادفة للربح مما يستلزم التحقق من استخدام المنشأة للأصول المتبرع بها طبقاً للقيود الموضوعة. كما يتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والمعيار البريطاني على أن تحويل النقدية أو الأصول الأخرى، التي تخضع لشروط تنص على رد تلك الأصول للمتبرع في حال حدوث امر مستقبلي معين أو عدم حدوثه غير مؤكد، يختلف بشكل أساسي عن كل من التبرع غير المقيد أو التبرع المقيد، إذ يترتب على فرض شرط ما وجود عقبة يجب تجاوزها قبل أن يكون لدى متلقي الأصول المحولة صلاحيات غير مشروطة، لحيازة تلك الأصول التي يوجد تعهد بتقديمها أو الاحتفاظ بها. فعلى سبيل المثال؛ عند تحويل نقدية محددة المقدار مع التعهد بجعلها تبرعاً بشرط تحصيل تبرعات جديدة من آخرين بالمقدار نفسه خلال ثلاثين يوماً، لكن مع اشتراط رد تلك النقدية للمتبرع في حال عدم تحقيق الشرط، فإن ذلك يفرض شرطاً يتوقف عليه منح التبرع الموعود به. ونتيجة لفرض شرط ما من قبل المتبرع، لا يحتفظ القائم بتحويل الأصول بحق استرجاع الأصول المحولة فحسب، ولكن ينشأ عن ذلك أيضاً وجود شك حول القصد من التحويل وكونه تقديم تبرع، أو تعهد مشروط بتقديم تبرع، أو عدم تقديم تبرع. فنتيجة لقيام المتبرعين بفرض أنواع مختلفة من الشروط، فإن احتمال استيفاء الشرط قد يتراوح من الممكن إلى المستحيل. وقد خلص المعيار الأمريكي إلى أنه في حال فرض المتبرع شرط ما، مع وجود احتمال قائم بعدم استيفاء الشرط واحتمال أن كون الأصول المحولة سيتم ردها للمتبرع، فإنه يجب المحاسبة عنها على أنها منحة قابلة للرد، إلا أن يكون احتمال عدم استيفاء الشرط ضئيلاً جداً؛ فإنه يجب الاعتراف به كإيراد تبرع.

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

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

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

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

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

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

٥-١ شروط المتبرع الغامضة (غير الواضحة):

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

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

٦- الاعتراف بالتبرعات وقابليتها للقياس:

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

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

٦-١ معايير الاعتراف بالتبرعات:

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

- أ- سلطة الإدارة أو التصرف - ويحدث ذلك عند تمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة الرقابة والإشراف على المورد أو أي أشكال أخرى للتصرف، بما يسمح للمنشأة تحديد كيفية استخدامه في المستقبل.
- ب- التأكد التام بأن تكون المنشأة على يقين فعلي بأنها ستلقى ذلك المورد.
- ج- القياس، ويتحقق ذلك عند إمكانية قياس قيمة الأصل بموضوعية.

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

- أ- منح المنشأة سلطة الإدارة أو التصرف في التبرع أو حق تلقي التبرع واستلامه.
- ب- وجود منافع اقتصادية محتملة سوف تتحقق للمنشأة من التبرع.
- ج- إمكانية قياس قيمة التبرع بمصدقية كافية.

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

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

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

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

- أ- أن تتمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة الإدارة أو التصرف في المورد بأي شكل من أشكال التصرف، بما يسمح للمنشأة تحديد كيفية استخدامه في المستقبل.
 - ب- أن تكون المنشأة على يقين فعلى وتؤكد تام بأنها ستلتقى ذلك المورد.
 - ج- أن تكون المنشأة قادرة على قياس قيمة الأصل بموضوعية.
- في الجزء التالي، سوف نتناول بالتفصيل تأثير فرض شروط من قبل المتبرع على الشرط الأول للاعتراف بالتبرعات والمتمثل في تمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة الإدارة أو التصرف في المورد، ولحالات عدم التأكد الملازمة لعملية تحويل الأصول في ظل التعهد المشروط، ولقابلية التبرعات للقياس كشرط للاعتراف بها.
- ٦-١-١ تأثير فرض الشروط على توقيت الاعتراف بالتبرعات:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٦-١-٢ قابلية التبرعات للقياس بموضوعية:

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

المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويراً دقيقاً بحياديته ويمكن التحقق من دقتها.

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

يتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والمعيار البريطاني والمعيار الأسترالي على أن التبرعات تعد بوجه عام قابلة للقياس بموضوعية كافية. وعلى الرغم من احتمال صعوبة قياس الأصول غير النقدية؛ فإنها بوجه عام تكون قابلة للقياس من قبل المتبرع والمتبرع له. وبناءً على حيثيات ملائمة المعلومات عن التبرعات وإمكانية قياس الأصول المتبرع بها، يمكن التوصل لما يلي:

- أ- يجب الاعتراف بالتبرعات المقدمة وما يتعلق بها من تبرعات مستلمة من قبل كل من المتبرع والمتبرع له في الوقت نفسه، وذلك في حال حدوث عملية تحويل بدون مقابل لمنفعة اقتصادية.
- ب- تضع القيود المفروضة من قبل المتبرع حدوداً على استخدامات الموارد المتبرع بها، وقد تؤثر على أداء المنشأة وقدرتها على توفير الخدمات. وعلى الرغم من ذلك، لا تغير القيود المفروضة على استخدام الموارد المتبرع بها من الطبيعة الأساسية لمعاملة التبرع أو من توقيت الاعتراف بالحدث وثيق الصلة.

ج- قد يكون من الصعب قياس أشكال معينة من الموارد المتبرع بها بموضوعية كافية مقارنة بأشكال أخرى، إلا أن هذا لا يترتب عليه تغيير الاستنتاجات المتعلقة بالاعتراف أو عدم الاعتراف بالأمر وثيق الصلة.

ويتبادر هنا تساؤل حول إمكانية تطبيق تلك الاستنتاجات الأساسية المتعلقة بالاعتراف والقياس على جميع أشكال التبرعات المستلمة أم يجب تطبيق استثناءات معينة. بالتحديد؛ هل يجب تطبيق قواعد أخرى بخلاف ما تم تقريره في ما سبق على التعهد بتقديم تبرعات، خدمات متبرع بها؟

٧- التعهدات بتقديم تبرعات:

طبقاً للمعيار البريطاني، يعد وجود دليل لإثبات تفويض سلطة الإدارة، أو التصرف مطلباً مسبقاً للاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات. ويتوفر ذلك الدليل عادة عندما يكون التعهد غير المشروط في صورة اتفاق رسمي مكتوب. ويجب الاعتراف بتلك التعهدات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء ضوابط التأكد التام والقابلية للقياس. وطبقاً للمعيار الأمريكي؛ فإن التعهد بتقديم تبرع يعني اتفاقاً مكتوباً أو شفهيًا، على تقديم تبرع نقدي أو أصول أخرى لمنشأة أخرى. يتضمن التعهد حقوقاً والتزامات، فمن حق متلقي التعهد توقع تحويل الأصول موضوع التعهد في المستقبل، كما يوجد التزام اجتماعي وأخلاقي، أو قانوني على مقدم التعهد بتنفيذ التحويل موضوع التعهد.

ويرى المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، أنه من الضروري وجود دليل كاف في شكل مستندات يمكن التحقق من صحتها، وذلك للاعتراف بالتعهد بتقديم تبرع، بهدف تقليص المشاكل التي قد تظهر عند التطبيق، والتي قد ينتج عنها التلاعب بالنتائج المحاسبية، من خلال الاعتراف بأصول غير موجودة. وعلى الرغم من ذلك؛ فإنه يرى أن ذلك لا يحول دون الاعتراف بالتعهدات الشفهية التي يمكن التثبت والتحقق منها، مثل تلك الموثقة من خلال التسجيلات الصوتية على شرائط، أو السجلات المكتوبة، أو من خلال أي وسيلة أخرى تسمح بالتثبت والتحقق منها فيما بعد. كما يؤكد على ضرورة أن يعد الاتفاق المكتوب أو الشفهي تعهداً غير مشروط بتقديم تبرع، في حال أن الاتفاق لا يكشف بوضوح عما إذا كان تعهداً أم لا، ولكنه يتضمن نية غير مشروطة واجبة النفاذ قانوناً بتقديم تبرع. وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، فإنه يجب وضع افتراضات لحسم حالات الالتباس، التي لا يمكن حسمها، وذلك من خلال تحليل للحقائق والظروف المحيطة بالاتفاق أو من خلال

المراسلات مع الطرف الآخر، إذ يعتقد أنه في تلك الحالات، فإنه من المناسب افتراض أن الاتفاق يُعد تعهداً في حال كونه واجب النفاذ قانوناً. وقد تبني المعيار ضرورة توفر دليل رسمي مكتوب أو ما في حكمه للاعتراف بالتعهدات بتبرعات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء ضوابط التأكد التام والقابلية للقياس وذلك لتقليص المشاكل التي قد تنتج عن الاعتراف بالتعهدات الشفهية غير القابلة للنفاذ نظاماً. بالإضافة إلى ذلك، فإنه من الضروري الاعتراف بالتعهدات بتبرعات بتطبيق الأسس نفسها المستخدمة في الاعتراف بالتبرعات الأخرى، حيث يُعد تقديم تبرعات أو تلقي تعهد غير مشروط بتقديمه، حدث يستوفي المعايير الأساسية للاعتراف. وطبقاً لذلك، يتطلب هذا المعيار من المتبرع له الاعتراف بالتعهد على أنه أصل وعلى أنه إيراد أو مكاسب تبرعات؛ ومن المتبرع الاعتراف بالتعهد على أنه التزام وكمصروف تبرعات. كما يتم الاعتراف بالتعهد المشروط بتقديم تبرعات؛ مثل عملية تحويل أصول في ظل تعهد مشروط بالتبرع بها، على أنه تبرع عند الاستيفاء الفعلي للشرط الموضوع.

٧-١ استيفاء "التعهد بتقديم تبرع" تعريف الأصل أو الالتزام:

يتفق المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ والبريطاني على أن التعهد بتقديم تبرع يستوفي تعريف الأصل في حال تلقي التعهد، وتعريف الالتزام في حال تقديم التعهد، إذ يوضح بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦ أن "الأصول تعد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها أو التحكم فيها من خلال منشأة معينة كنتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية" و أن "الالتزامات تعد تضيحية مستقبلية محتملة بمنافع مستقبلية تنشأ نتيجة تعهدات قائمة على منشأة معينة بتحويل أصول أو تقديم خدمات للجهات الأخرى كنتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية". يوضح بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦ ثلاثة خصائص أساسية للأصول والالتزامات؛ وتتمثل الخاصية الأساسية الأولى للأصل في "أنه يشتمل على منفعة اقتصادية محتملة بحيث يسهم، بمفرده أو بالاشتراك مع مجموعة أخرى من الأصول، بشكل مباشر، أو غير مباشر في توليد صافي تدفقات نقدية مستقبلية". وبالمثل، تتمثل الخاصية الأساسية الأولى للالتزام في "أنه يشتمل على واجب أو مسؤولية قائمة تجاه منشأة أخرى أو أكثر تستوجب التسوية من خلال تحويل أو استخدام مستقبلي محتمل للأصول في تاريخ معين أو قابل للتحديد، عند حدوث حدث معين، أو

بناءً على طلب المنشأة الأخرى". وبالنظر إلى التعهدات الصادرة من المتبرع بالقيام بتحويل أصول بدون مقابل إلى المتبرع له في المستقبل، نجد أن هذا التعهد يستوفي الخاصية الأساسية الأولى للأصل أو الالتزام، حيث يمثل التعهد إلزاماً واضحاً للمتبرع بتحويل الأصول موضوع التعهد في المستقبل في تاريخ معين أو قابل للتحديد وكذلك بالمثل إذا كان مشروطاً بحدوث حدث معين، مما يعني اشتغال التعهد على منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تسهم غالباً في توليد صافي تدفقات نقدية مستقبلية للمتبرع له.

بالإضافة لذلك، يعد التعهد غير المشروط بشكل واضح تحويل منفعة مستقبلية محتملة إلى المتبرع له، إذ يتأصل في التعهد بتقديم تبرع توقع قيام المتبرع بالتسليم وقيام المتبرع له بالاستلام. بينما ينشأ عن التعهد المشروط، والذي يشتمل على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، حال من عدم التأكد الجوهري تحيط بعملية استلام المنافع الاقتصادية موضوع التعهد، مما يترتب على ذلك عدم استيفائها تعريف الأصل أو الالتزام. ولا يؤدي عدم تحديد وقت معين؛ لتحويل النقدية أو الأصول الأخرى، بالضرورة إلى افتراض وجود التباس يحيط بالتعهد بتقديم تبرع. ففي حال فشل الأطراف في تحديد توقيت تنفيذ التحويل كون التحويل غير مشروط؛ فإنه يكون من الملائم توقع إجراء عملية التحويل خلال فترة معقولة بعد تاريخ التعهد بتقديم الأصول. وبالمثل، في حال أن التحويل يعد مشروطاً، يكون من الملائم توقع إجراء عملية التحويل خلال فترة معقولة بعد استيفاء الشرط. لذلك، خلص إلى ضرورة المحاسبة عن التعهدات بتقديم تبرعات، وهي التي لا تتضمن شروطاً لعملية الدفع، على أنها تعهدات غير مشروطة بتقديم تبرعات.

وتتمثل الخاصية الأساسية الثانية للأصل في "إمكانية حصول منشأة معينة على المنفعة والتحكم في عمليات وصول الآخرين لها" وتتمثل الخاصية الأساسية الثانية للالتزام في "وجود واجب أو مسؤولية ملزمة لمنشأة معينة، تسمح ببعض مساحة من الحرية أو لا تسمح؛ لتجنب التضحية المستقبلية".

فطبقاً لبيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦، في ظل المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية، يشعر المتبرع بأنه مقيد وملزم بتعهده غير المشروط، وذلك بصرف النظر عن الوضع القانوني. وتنص الفقرة ٤٠ من بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦ على أنه:

"بالرغم من نشأة معظم الالتزامات من تكاليفات واجبة النفاذ قانوناً، فإن بعض الالتزامات تقوم على تكاليفات عادلة (منصفه أو مبنية على الاستدلال.....) غالباً ما يتم سداد الالتزامات التي تنشأ عن تكاليفات عادلة (منصفة أو المبنية على الاستدلال) بالطريقة نفسها، كما في حال العقود الملزمة قانوناً، ولكنها تفتقر إلى العقوبة القانونية التي تتسم بها معظم الالتزامات، ولكن من الممكن أن تكون ملزمة بسبب المسؤولية الاجتماعية أو الأخلاقية أو في ظل الأعراف السائدة. ينشأ التكليف العادل (المنصف) من الالتزام الأخلاقي أو المعنوي (الأدبي) وليس من القواعد المتعارف عليها أو من القوانين، إذ ينشأ من وجود واجب تجاه منشأة أخرى بالقيام بما يعد عادلاً وشرعياً وصائباً طبقاً لما يمليه الضمير وروح العدالة؛ أي بمعنى القيام بما يجب على الشخص القيام به وليس ما يلتزم به قانوناً".

وبناءً على ذلك، فإن التكليف العادل (المنصف)، الناشئ عن تقديم تعهد بتقديم تبرع، يعطي المتبرع له الحق في الحصول على المنفعة المستقبلية للأصول موضوع التعهد بصرف النظر عن الوضع القانوني للتعهد. كما توفر التدابير القانونية وسائل أخرى للتمكين من الأصول، موضوع التعهد، مع أنه من النادر ما يتم تطبيق وممارسة تلك التدابير القانونية. فطبقاً للمعيار الأمريكي، تخضع التعهدات الخيرية بوجه عام للتنفيذ الجبري للقانون، مع قيام المحاكم في الغالب بتطبيق مبادئ قانون العقود، حيث تعتبر التعهدات واجبة النفاذ في جميع الأحوال، وبدون استثناء، في حال وجود قرائن معينة.

وقد خلص إلى أنه ينشأ عن التعهدات غير المشروطة تكاليفات عادلة (منصفة أو قانونية) بينما لا تعد التعهدات المشروطة كذلك. فقد لا يعد المتبرعون أنفسهم ملتزمين بتعهداتهم المشروطة إلى أن يبدأ المتبرع له في استيفاء الشرط أو إلى أن يتم استيفاء الشرط فعلاً. وبالنظر إلى الخاصية الأساسية الثالثة للأصل والمتمثلة في "الحدوث الفعلي لمعاملة أو لأمر آخر في الماضي ينشأ عنه حق للمنشأة في الحصول على منفعة مستقبلية أو التحكم فيها"؛ وكذلك الخاصية الأساسية الثالثة للالتزام والمتمثلة في "الحدوث الفعلي لمعاملة أو أمر آخر في الماضي ملزم للمنشأة"، فقد خلص إلى أن التعهدات غير المشروطة تعكس حدوث معاملة أو أمر في الماضي متمثل في التعهد، الذي ينشأ عنه حق المنشأة في الحصول على المنفعة. أما بالنسبة للتعهدات المشروطة، فقد خلص إلى أن الحدث الذي يترتب عنه الاعتراف بالتعهد، يتمثل في الاستيفاء الفعلي للشرط.

٢-٧ التعهدات بتقديم تبرعات والقابلية للقياس، والملاءمة، وإمكانية الاعتماد:

تستوفي التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات، طبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، معايير القابلية للقياس، والملاءمة، وإمكانية الاعتماد عليها، فتعد التعهدات بتقديم تبرعات بوجه عام قابلة للقياس بموضوعية كافية، وبطريقة تتوافق مع طريقة قياس ما يُتلقى من تبرعات في تاريخ التبرع، إذ يجب قياس المديونية والدائنية بالقيمة العادلة لها في تاريخ تلقي التعهد.

وتعد المعلومات عن التعهدات بتقديم تبرعات، سواء أكانت المقدمة أم المستلمة ملائمة لمستخدمي القوائم المالية؛ إذ يهتم المتبرعون، والمقرضون/الدائنون، والمستفيدون الآخرون بالمعلومات المتعلقة بالتحويلات المستقبلية المحتملة للنقدية أو لأي موارد اقتصادية أخرى، حيث تُعد تلك المعلومات مفيدة في تقييم المركز المالي للمنشأة، ولقدرتها على تقديم خدمات من خلال أنشطتها المعلنة وعلى قدرتها على الاستمرار في عملها. لذلك، تستوفي المعلومات المتعلقة بالتعهدات بتقديم تبرعات معيار الملاءمة، من خلال تمكنها من إحداث فروقات في عملية اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية عند تقييمهم لمخرجات الأحداث الماضية، والحاضرة، والمستقبلية أو في تأكيدهم أو تصحيحهم للتوقعات السابقة.

بالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات المتعلقة بالتعهدات بتقديم تبرعات تستوفي معيار إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة في التقارير المالية، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة توفر دليل رسمي مكتوب أو ما في حكمه للاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء ضوابط التأكد التام والقابلية للقياس، بهدف تقليص المشاكل التي قد تنتج عن الاعتراف بالتعهدات الشفهية غير قابلة النفاذ نظاماً.

٣-٧ قياس التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات:

يوفر الرأي APB الموسوم بالرقم ٢١، (الفائدة على المبالغ القابلة للتحصيل والواجبة السداد)، معايير ملائمة لخصم المتحصلات أو المدفوعات المستقبلية. فتعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، باستخدام معدل خصم متوافق مع المخاطر القائمة، قياساً مناسباً للقيمة

العادلة للتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات نقدية. في حين لا يعكس عدم خصم التعهد بتقديم تبرع بمعدل خصم ملائم قيمته العادلة أو منفعته النقدية التي يتم تحصيلها أو سدادها في المستقبل.

ويسمح هذا المعيار بقياس التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات يتوقع تحصيلها أو سدادها خلال سنة، بصافي قيمتها القابلة للتحقق؛ لأن هذا المبلغ، بالرغم من أنه لا يساوي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، فإنه يعكس تقديراً مناسباً للقيمة العادلة مقابل تكلفة منخفضة للقياس مقابل طريقة القيمة الحالية. وقد خلص المعيار إلى أن متطلبات قياس التعهدات بتقديم تبرعات، لا يجب أن تكون أكثر تشدداً من متطلبات قياس الذمم التجارية.

وعند قيام المنشأة غير الهادفة للربح بحملة تبرعات لزيادة حجم ما تتلقاه منها، فإنه يمكن قياس ما تحصل عليه من تعهدات قصيرة الأجل باستخدام تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية على أساس الخبرة المكتسبة من الحملات المماثلة. وينتج في الغالب عن الحملات السنوية، أو الالتماسات البريدية، أو الإعلانات التليفزيونية والاتصالات الهاتفية التي تهدف إلى زيادة حجم التبرعات العديد من التعهدات بتقديم مبالغ صغيرة والتي تستحق السداد خلال فترة أقل من سنة وتكون غير مشروطة. ويعد قياس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة بشكل فردي لتلك التعهدات الناتجة عن تلك الحملات غير قابل للتطبيق عملياً. كما تظهر العديد من صعوبات القياس لأنه قد ينتج عن تلك الحملات السنوية بعض التعهدات الزائفة. وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، يمكن للمنشأة تقدير التدفقات النقدية للتعهدات قصيرة الأجل والتي تنشأ عن حملات جمع تبرعات باستخدام الخبرة المكتسبة من الحملات المماثلة، وأنه يمكن قياس التعهدات بصافي القيمة القابلة للتحقق إذ ينتج عن ذلك القياس تقديراً مناسباً للقيمة العادلة، وهو ما تبناه هذا المعيار لمنطقيه التبرير وسهولة التطبيق.

٧-٤ الإفصاح عن التعهدات بتقديم تبرعات:

أنه من المناسب، لأغراض الإفصاح الكامل، إلزام متلقي التعهدات بتقديم معلومات إضافية عن طبيعة التعهدات بتقديم تبرعات وتوقيتها ومقدارها؛ لما في ذلك من فائدة في تقييم قدرة المنشأة غير الهادفة للربح على تقديم الخدمات في المستقبل.

٨ - الاشتراكات والرسوم:

ينص المعيار الأسترالي أنه في حال تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التسهيلات كفرض النوادي والهيئات المهنية رسوماً معينة مقابل تمتع أعضائها باستخدام بعض التسهيلات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة، فإن تلك المعاملات تعد معاملات تبادلية؛ لهذا فإنه لا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها تبرعات، إذ يوجد التزام تعاقدى على المنشأة غير الهادفة للربح برد بعض الرسوم أو كلها في حال عدم قدرتها على تقديم التسهيلات أو الخدمات. وفي حال كون المنافع التي تعود على المتبرعين منافع شكلية (صورية) مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة واستيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين، فإنه يمكن عد تلك الرسوم تبرعات.

وطبقاً للمعيار البريطاني، عند تلقي المنشآت غير الهادفة للربح اشتراكات عضوية؛ يرى المعيار أن تلك الاشتراكات قد تكون في صورة تبرع، أو مقابل الحصول على خدمات أو امتيازات معينة. وفي حال جعل الاشتراك تبرعات، يجب الاعتراف بالاشتراكات طبقاً للقواعد المستخدمة نفسها في حال التبرعات. وفي حال تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التجهيزات؛ كتمتع الأعضاء لبعض النوادي والهيئات باستخدام بعض التجهيزات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة؛ فإن هذه المعاملات تعد معاملات تبادلية، ولا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها تبرعات، إذ يوجد التزام تعاقدى أو عرفى على المنشأة المتلقية للرسوم برد بعضها أو كلها في حال عدم قدرتها على تقديم التجهيزات والخدمات. أما في حال كون المنافع التي تعود على الأعضاء منافع شكلية (صورية) مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة ومدى استيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين؛ فإنه يمكن عد الرسوم تبرعات.

وقد خلص هذا المعيار إلى أنه في حال عد الاشتراك تبرعاً، فيجب الاعتراف بالاشتراكات طبقاً للقواعد المستخدمة نفسها في حال التبرعات. كما خلص إلى أنه في حال تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التجهيزات؛ فإنه لا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها تبرعات.

٩- التركات والأوقاف:

طبقاً للمعيار البريطاني، تعترف المنشأة غير الهادفة للربح بالتركة على أنها إيراد عند استلامها، أو في حال توافر دليل كاف، يؤكد بشكل قاطع استلام التركة في المستقبل، مع إمكانية قياس قيمتها بدرجة من الموضوعية. وفي حال تلقي المنشأة غير الهادفة للربح دفعة مقدمة من تحت حساب حصتها في التركة، أو خطاب يفيد بنية تقديم تلك الدفعة، يجب معالجة تلك المدفوعات، أو المدفوعات المستقبلية على أنها إيراد تبرعات للمنشأة. أما في إفصاح المنشأة غير الهادفة للربح باستحقاقها لتركات لم يتم إدراجها في قائمة الأنشطة (بسبب عدم استيفاء شروط الاعتراف بها بعد) فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، وعن تقدير للمبالغ المستحقة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم.

وطبقاً للمعيار البريطاني، تعد الأوقاف أحد أشكال الأموال المقيدة، التي يتم اقتناؤها لمصلحة المنشأة غير الهادفة للربح على أنها أموال تمثل ما يمكن النظر إليه على أنه رأس مال للمنشأة. وعندما يستوجب على إدارة المنشأة الاحتفاظ بمال الأوقاف بصفة دائمة يطلق على المبلغ أوقافاً دائمة. وتتمثل أموال الأوقاف الدائمة في شكل أصول استثمارية و/أو أصول يتم استخدامها في أغراض خاصة بالمنشأة غير الهادفة للربح. وعادة لا يمكن استنفاد تلك الأموال كما لو كانت إيراداً للمنشأة. وفي بعض الحالات، قد يكون لمجلس إدارة المنشأة سلطة تحويل رأس مال الأوقاف إلى دخل للمنشأة، وفي تلك الحال يطلق على أموال الأوقاف (أوقاف قابلة للاستنفاد).

يرى المعيار البريطاني أنه في حال تطبيق طريقة حقوق الملكية على الاستثمارات المالية الموقوفة، فإنه يجب أن تكشف الملحوظات المرفقة بالقوائم المالية تفاصيل التحركات في قيمة العائد غير المستنفذ في السنة المالية. ويجب أن توضح الملحوظات المرفقة تسوية الرصيد المحتفظ به على أنه عائد غير مستنفذ في بداية السنة، مع الرصيد في نهاية السنة المالية. ولا يجب إدراج الحركة في الأوقاف ضمن التدفقات النقدية من (الأنشطة التشغيلية) ولكن يجب معالجتها على أنها زيادة أو نقص في (الأنشطة التمويلية) في قائمة التدفقات النقدية، ويتم ذلك كما يلي:

أ- يجب معالجة التبرعات النقدية للوقف على أنها إضافات للوقف ضمن (الأنشطة التمويلية).

ب- يجب إدراج المتحصلات، والمدفوعات النقدية، نتيجة شراء الاستثمارات أو استبعادها بالقيمة الإجمالية ضمن (الأنشطة الاستثمارية) في قائمة التدفقات النقدية. كما يجب إضافة بند منفصل ضمن تلك المجموعة يظهر صافي حركة التدفقات النقدية المرتبطة

باستثمارات الوقف. كما يجب إضافة بند منفصل بالمقدار نفسه ضمن (الأنشطة التمويلية) إذ يعكس النقدية الداخلة (النقدية الخارجة) إلى (من) مال الوقف.

ج- في حالات استثنائية عند الصرف من الوقف الدائم، يجب أن يظهر ذلك على أنه نقص ضمن (الأنشطة التمويلية).

أما المعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ فقد عالج الأوقاف عند تلقيها من المتبرعين على أنها زيادة في صافي الأصول المقيدة بصفة مطلقة، ولم يفرق بين أوقاف قابلة للاستنفاد كما لم يميزها عند عرضها في جانب الأصول على أنها أوقاف.

ويرى هذا المعيار أن الأوقاف تُعد من الأمور المهمة التي عالجتها الشريعة وحثت عليها ورغبت بها، وقد استفاضت كتب الفقه في الأحكام الخاصة بالأوقاف. وتسعى المنشآت غير الهادفة للربح غالباً على الحصول على الأوقاف الخاصة بها لتعزيز أنشطتها غير الربحية، ونظراً إلى أن الأوقاف تُعد جزءاً مهماً وأصيلاً في أصول تلك المنشآت؛ فقد رأى هذا المعيار أن يظهر صراحة ضمن جانب صافي الأصول في قائمة المركز المالي، بدلاً باسم الأوقاف، والذي يُعدها في حكم رأس مال المنشأة. كما تبني هذا المعيار وجوب عرض الأوقاف في صلب قائمة المركز المالي على أنها مجموعة مستقلة ضمن الأصول، مميزاً لها عن باقي أصول المنشأة لطبيعتها الخاصة، في كونها أصولاً معمرة ليست تحت السيطرة الحرة للإدارة من حيث إمكانية التصرف بها من خلال بيعها أو تحويلها إلى نوع آخر من الأصول؛ إلا وفقاً لشروط الواقف التي يحددها.

١٠- التبرعات العينية :

طبقاً للمعيار البريطاني، يجب الاعتراف بالتبرعات العينية في قائمة الأنشطة بالصورة التالية:

أ- يجب الاعتراف بما يُتلقى من أصول، ويتم الاحتفاظ به على أنه مخزون بغرض توزيعه من قبل المنشأة غير الهادفة للربح على أنها إيرادات تبرعات في قائمة الأنشطة، وعند توزيعه يتم إدراجه على أنه موارد مستنفذة تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تشير إلى الغرض من توزيعه.

ب- يجب اعتراف المنشأة بما تتلقاه من أصول بغرض الاستخدام (مثل مبنى بغرض استخدامه مقرأً للمنشأة) على أنها موارد داخلية وتحت تبويب الأصول الثابتة المناسب في قائمة المركز المالي .

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

ويشترط في جميع الأحوال، أن تكون القيمة التي تظهر بها التبرعات العينية في قائمة الأنشطة بالقيمة العادلة، أو بالقيمة القابلة للتحقق، في حال السلع المستعملة المتبرع بها لإعادة بيعها. كما يجب الإفصاح عن أي أساس للتقييم ضمن الإيضاحات المرفقة والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة. وعند وجود مخزون لسلع مستعملة بغرض إعادة توزيعها في نهاية السنة، يجب توصيف تلك البنود والإفصاح عن قيمتها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

١١ - الخدمات المتبرع بها:

طبقاً للمعيار البريطاني، قد تتلقى المنشأة تبرعات في صورة تجهيزات، أو خدمات أو منافع أصول طويلة الأجل. فيجب إدراج تلك التبرعات في قائمة الأنشطة عند إمكانية قياسها. كما يجب أن تعكس القيمة المقدرة لتلك التبرعات القيمة العادلة للخدمة أو المنفعة أو التجهيزات. ويجب تسجيل تلك الخدمات والمنافع والتجهيزات على أنها تكلفة مستنفدة تحت التبويب المناسب في قائمة الأنشطة. وتشمل الخدمات والمنافع والتجهيزات المعترف بها تلك التي يقوم بالتبرع بها والتي تمثل جزءاً من نشاطها التجاري أو الخدمي. كما يجب عدم الاعتراف بإسهامات المتطوعين على أنها إيرادات في قائمة الأنشطة، إذ لا يمكن للمنشأة تقدير قيمة هذه الإسهامات بشكل دقيق. كما لا يجب الاعتراف بالخصم النقدي المكتسب على أنه إيرادات إلا في حال أنها تمثل تبرعاً بشكل صريح.

وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦ فإنه يجب الاعتراف بما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات على أنه إيرادات تبرعات في إحدى الحالتين:

(أ) ترتب على تلك الخدمات المستلمة زيادة أو تحسين في الأصول غير المالية. (ب) تطلب تلك الخدمات لمهارات خاصة؛ تقدم من قبل أفراد يتمتعون بتلك المهارات، وهي في العادة يتم شراؤها إذا لم يقدم المتبرع بتقديمها. وتشمل الخدمات التي تتطلب مهارات خاصة تلك التي تقدم من خلال

المحاسبين، والمهندسين المعماريين، والنجارين، والأطباء، والكهربائيين، والمحامين، والمرضيين، وعمال السباكة، والمدرسين، والمهنيين أو الحرفيين الآخرين. ولا يتم الاعتراف بما يُتلقى من خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات على أنها إيرادات لا تحقق أحد الشرطين السابقين. وبسبب شكوك المستخدم حول دقة المعلومات المقدمة نتيجة الاعتراف بمعظم الخدمات المتبرع بها والمشاكل الناجمة عن تكلفة توفير تلك المعلومات، فقد تبني هذا المعيار المعايير المقترحة في المعيار الأمريكي للاعتراف بالخدمات المتبرع بها، إذ تقصر الشروط الواردة في هذا المعيار على الاعتراف فحسب بتلك الخدمات التي ستوفر معلومات ملائمة، وقابلة للقياس، ويمكن الحصول عليها بتكلفة لا تتجاوز منافع المعلومات المقدمة.

وطبقاً للمعيار البريطاني، يجب على المنشأة غير الهادفة للربح التي تتلقى تلك الخدمات الإفصاح عن البرامج والأنشطة التي استخدمت فيها الخدمات المتبرع بها، بما في ذلك طبيعة ما يُتلقى من خدمات خلال الفترة ونطاقه. ويفضل قيام المنشأة غير الهادفة للربح بالإفصاح عن القيمة العادلة لما يُتلقى من خدمات لم يتم الاعتراف بها على أنها إيرادات، إذا كان ذلك ممكناً. كما يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات وقياس الخدمات والمنافع والتجهيزات المستلمة على أنها تبرع. وفي حال تلقي المنشأة غير الهادفة للربح خدمات متبرع بها، مع عدم إدراجها في قائمة الأنشطة (مثل اسهامات المتطوعين)، يجب الإفصاح عن ذلك؛ إذا كانت تلك المعلومات ذات أهمية نسبية للقارئ؛ للوصول لفهم أفضل لأنشطة المنشأة. وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، تعد المعلومات غير المالية عن طبيعة وحجم ما يُتلقى من خدمات متبرع بها مفيدة لفهم عمليات المنشأة، و مدى اعتمادها على تلك الخدمات المتبرع بها.

وبناءً على ذلك، خلص هذا المعيار إلى ضرورة أن تقوم المنشآت بتوصيف برامجها أو أنشطتها التي من أجلها يتم تلقي الخدمات المتبرع بها واستخدامها. فقد تكون المعلومات غير المالية، مثل عدد ما يُتلقى من ساعات عمل متبرع بها أو مخرجات الخدمة الناتجة عن جهود المتطوع، مفيدة في تقييم مدى نجاح المنشأة واستمرارها في نشاطها. كما قد تكون المعلومات المالية الأخرى المتعلقة بما يُتلقى من خدمات متبرع بها، مثل القيم العادلة للخدمات المتبرع بها، وغير المعترف بها مفيدة.

١٢- التقرير عن المعلومات المتعلقة بالقيود المفروضة من قبل المتبرع:

تعد التبرعات المصدر الرئيس للعديد من المنشآت غير الهادفة للربح؛ وتكون في الغالب مقيدة من قبل المتبرع، وتضع القيود المفروضة من قبل المتبرع حدوداً على استخدام الأصول المستلمة، ومن ثم تؤثر على نوع ومستوى الخدمة التي تقوم المنشأة بتقديمها. وبسبب أن تلك القيود تكون في الغالب واجبة النفاذ، ومتكررة، وأحياناً دائمة. وقد خلص هذا المعيار إلى ضرورة أن تشير القوائم المالية إلى نطاق وطبيعة الحدود المفروضة من قبل المتبرع، والتغيرات التي تطرأ عليها.

قد تحد بعض القيود من قدرة المنشأة على بيع الأصول المستلمة أو مقايضتها، وقد تكون بعض القيود المفروضة من قبل المتبرع دائمة؛ فعلى سبيل المثال، اشتراط استثمار التبرع بصفة دائمة (عدم التصرف فيه). وقد تكون بعض القيود الأخرى مؤقتة، من مثل: اشتراط استخدام الموارد في برامج أو تقديم خدمات معينة، أو في شراء مبانٍ ومعدات بعد تاريخ محدد. وتعد المعلومات المتعلقة بطبيعة القيود المفروضة ونطاقها من قبل المتبرع ملائمة للمتبرعين والمستخدمين الآخرين عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بكيفية تخصيص الموارد. وقد خلص هذا المعيار، اتساقاً مع المعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، إلى ضرورة تمييز المنشآت غير الهادفة للربح بين التبرعات المستلمة التي تؤدي إلى زيادة صافي أصول الأوقاف، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي الأصول المقيدة، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي الأصول غير المقيدة. لا تقتصر الاهتمامات الأساسية للمتبرعين، والمقرضين، ومقدمي الموارد الآخرين على معرفة مدى زيادة صافي أصول المنشأة أو نقصانها، ولكن تشمل اهتماماتهم أيضاً معرفة كيفية الزيادة أو النقصان وأسبابها. وينص بيان المفاهيم الأمريكي ذي الرقم ٦ على أنه:

"نظراً إلى أن القيود المفروضة من قبل المتبرع تؤثر على أنواع الخدمة التي تقدمها المنشأة غير الهادفة للربح ومستوياتها، فإن حجم ما تحتفظ به المنشأة من فئات معينة من صافي الأصول قد يكون أكثر أهمية من الحجم الإجمالي لما تحتفظ به من صافي الأصول. على سبيل المثال، إذا كان معظم ما تحتفظ به المنشأة من صافي أصول في فترة معينة يعود فحسب لتبرعات وقف مقيدة بصفة دائمة، وهي التي عوضت النقص في صافي الأصول غير المقيدة، فإن المعلومات التي تركز على إجمالي التغير في صافي الأصول، قد تخفي حقيقة أخرى تتمثل في عدم احتفاظ المنشأة بجزء من صافي الأصول حتى يكون متاحاً لدعم تقديم الخدمات في الفترة التالية".

وتعد المعلومات المتعلقة بالحد الأدنى لما تحتفظ به المنشأة من الفئات الثلاث من صافي الأصول، بناءً على وجود القيود المفروضة أو غيابها من قبل المتبرع، وطبيعتها؛ ضرورة بوجه عام للوصول إلى فهم كاف للمركز المالي ونتائج عمليات المنشأة غير الهادفة للربح. فتعد المعلومات المتعلقة بالأوقاف مفيدة لتحديد المدى الذي لا يعد فيه صافي أصول المنشأة مصدراً للنقدية اللازمة للسداد للمقرضين الحاليين أو المحتملين، وللموردين، أو للموظفين ومن ثم يتوقع أن لا تكون متاحة بشكل مباشر لتقديم الخدمات أو لسداد الدائنين. كما تعد المعلومات المتعلقة بحجم ما تحتفظ به المنشأة من صافي أصول غير مقيدة وصافي أصول مقيدة مفيدة في تقييم مدى قدرة المنشأة على تخصيص الموارد بهدف تقديم الخدمات أو أنواع معينة من الخدمات أو على أداء المدفوعات النقدية للدائنين في المستقبل.

١٢-١ قيود المتبرع الضمنية:

طبقاً للمعيار الأمريكي، قد تنشأ القيود المفروضة من قبل المتبرع بسبب قيود صريحة للمتبرع أو قد تنشأ عن ظروف كانت سائدة في تاريخ تلقي التبرع؛ توضح وتشير إلى قيد ضمني للمتبرع على استخدام الأصول المتبرع بها. ويعد قيد الزمن قيوداً ضمناً في حال التعهد غير المشروط بتقديم تبرع مع استحقاق السداد في فترات مستقبلية، إذ يعد قيد الزمن قيوداً ضمناً ما عدا حال التحديد الصريح للمتبرع باستخدام التبرع في دعم الأنشطة الحالية أو وجود أي ظروف/قرائن تجعل ذلك واضحاً. فعند تحديد المتبرع لتواريخ السداد، فإن ذلك يشير إلى أن تبرعه هو لدعم الأنشطة المتعلقة بالفترة التي سيتم فيها السداد كما هو مجدول زمنياً. كذلك فإن قيود الزمن تعد في حقيقتها قيوداً ضمنية في حال التبرعات بالأصول طويلة الأجل ما عدا ما ينص المتبرع عليه صراحة من أنه يتم بيع الأصل لتوفير دخل لاستخدامات غير مقيدة، أو وجود أي ظروف/قرائن تجعل ذلك واضحاً.

أنه من المنطقي في نظر المعيار الأمريكي، الافتراض بأنه عند تلقي تبرعات في شكل أصول طويلة الأجل بدون النص على إمكانية بيعها في الحال؛ فإن المتبرع يشير إلى رغبته في استخدام تلك الأصول في تقديم خدمات في الفترات المستقبلية وأن مثل هذا القيد الضمني يوجد كذلك في حال التبرعات التي تكون في صورة نقدية أو أصول أخرى المقيدة لشراء أصول طويلة الأجل. ولكن بالرغم من ذلك، وفي ضوء

المشاكل التي قد تظهر أثناء التطبيق وفي غياب أساس نظامي ملزم أو قبول عام لتطبيق قيد الزمن على التبرعات التي تكون في شكل أصول طويلة الأجل، فقد خلص هذا المعيار إلى ضرورة التوضيح بحرية المنشأة في اختيار تطبيق سياسة قيد الزمن الضمني على الأصول طويلة الأجل بهدف توحيد الممارسات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح وتحقيق المنافع المتمثلة في زيادة القابلية للمقارنة والثبات وفي زيادة المصداقية. وبناءً على ذلك، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشآت غير الهادفة للربح بتطبيق سياسة قيد الزمن الضمني على التبرعات التي تكون في صورة أصول طويلة الأجل.

١٢-٢ الاستثناء من التقرير عن التبرعات على أنها تبرعات مقيدة من قبل المتبرع:

قد يُرى ضرورة تصنيف التبرعات المقيدة بوجه عام؛ للأنشطة التي تحدث عادة خلال دورة العمليات العادية؛ على أنها إيرادات غير مقيدة. فالمعلومات المتعلقة بالتبرعات المقيدة ستكون ذات مغزى أكثر في حال التبرعات المقيدة فحسب من قبل المتبرع، وهي التي تسمح للمنشأة بتنفيذ أنشطة في المستقبل، لم تكن تستطيع تنفيذها بدون تلك التبرعات؛ فيتم التقرير عنها بشكل منفصل كتبرعات مقيدة. فتعريف قيود المتبرع بهذا الشكل قد يحول دون التقرير عن إعادة التصنيف التلقائي والنتائج عن رفع القيود والذي قد يوفر معلومات ضئيلة القيمة ويضيف أعباء غير ضرورية تتعلق بمسك الدفاتر.

وقد خلص هذا المعيار إلى عدم وجود حاجة لإعادة تعريف قيود المتبرع. وعلى الرغم من ذلك، فقد تضمن المعيار، لأسباب عملية، السماح بالتقرير عن التبرعات التي تقدم في ظل قيود يتم استيفاؤها في الفترة نفسها على أنه إيراد غير مقيد، شريطة قيام المنشأة بالثبات في التطبيق والإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة من فترة إلى أخرى. وفي حال اختيار هذا الشكل من التقرير، فإنه لن يؤثر على حجم المبالغ المعلنة عن التغير في صافي الأصول المقيدة خلال الفترة أو صافي الأصول المقيدة في نهاية الفترة. لذلك، لن تقلص المنافع المتوقعة نتيجة تطبيق الإجراءات الواردة بهذا المعيار بشكل جوهري نتيجة السماح بهذا الاستثناء، الذي قد يخفف من تكاليف تطبيق هذا المعيار.

١٣- رفع القيود:

١٣-١ عرض رفع القيود بالقوائم المالية:

يجب ظهور كل التحويلات التي تتم بين مختلف بنود الأموال في قسم التحويلات ضمن قائمة الأنشطة، وذلك طبقاً للمعيار البريطاني، إذ يُستخدم قسم التحويلات في العديد من الحالات منها:

أ- عند تحويل أموال الأوقاف إلى أموال الدخل من الوقف القابل للاستنفاد.

ب- عند تحويل الأصول المقيدة إلى أصول غير مقيدة.

ج- عند استخدام الأصول غير المقيدة في تمويل العجز في أحد بنود الأصول المقيدة.

د- عند تحويل قيمة الأصول الثابتة من الأصول المقيدة إلى الأصول غير المقيدة؛ وذلك عند شراء الأصل باستخدام أصول مقيدة ولكن يتم اقتناؤه لغرض عام غير مقيد.

وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، يعد رفع القيد المفروض من قبل المتبرع عن صافي أصول المنشأة غير الهادفة للربح حدثاً مؤثراً بالنسبة للمنشأة، ويجب أن يعترف في القوائم المالية بذلك الحدث في الفترة التي يحدث خلالها. حيث تعد المعلومات المتعلقة برفع القيود مفيدة في تقييم مدى استغلال المنشأة غير الهادفة للربح للموارد التي حصلت عليها في الفترات السابقة في أنشطة الفترة الحالية. وبناءً على ذلك، يعد الاعتراف برفع القيود ضرورياً لتحديد طبيعة صافي الأصول وحجمها التي ظلت مقيدة حتى تاريخ نهاية الفترة. ومن هذا المنطلق، يرى المعيار ضرورة عرض التحويلات التي تتم بين بنود صافي الأصول ضمن قائمة الأنشطة لما لهذه المعلومة من أهمية لمستخدمي القوائم المالية وذلك في الفترة التي حدثت فيها تلك التحويلات.

١٣-٢ الاعتراف برفع القيود:

يحدد هذا المعيار توقيت الاعتراف برفع القيود المفروضة من قبل المتبرع، كما يحدد معيار القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح كيفية التقرير عن تأثير رفع القيود في القوائم المالية. فمعيار القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح يوجب التقرير عن رفع القيود التي تخفض من صافي الأصول المقيدة وفي الوقت نفسه تزيد من صافي

الأصول غير المقيدة (إعادة تصنيف) بشكل منفصل عن المعاملات الأخرى.

فطبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، تعد المعلومات المتعلقة بالعلاقة بين التدفقات الداخلة والخارجة خلال الفترة والعلاقة بين الموارد المقيدة والمصروفات أو الأنشطة الأخرى التي تدعمها تلك الموارد مفيدة في تقييم مدى العلاقة بين أنشطة الفترة الحالية بالفترات السابقة أو المستقبلية. وقد خلص المعيار إلى أن تأجيل الاعتراف بالإيراد من التبرع المقيّد لا يعد ضرورياً لتوفير المعلومات المتعلقة بتلك العلاقات. بالإضافة إلى ذلك، لا يترتب عن التبرعات المقيدة إيرادات مقدمة، فنادرًا ما تشتمل العمليات غير التبادلية على تطبيق لمبدأ المقابلة.

وطبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، يمكن التقرير عن العلاقة بين التبرعات المقيدة لدعم برنامج معين والمصروفات التي تدعمها من خلال التقرير عن رفع القيود المفروضة من قبل المتبرع. أولاً، يمكن القيام بالتقرير عن علاقة التبرعات بالفترات الزمنية من خلال الاعتراف بالتبرعات المستلمة في الفترة الزمنية. ثانياً، يتم التقرير عن العلاقة بين التبرعات المقيدة والمصروفات التي تدعمها من خلال رفع القيد ويكون ذلك في الغالب عند تحمل مصروف معين. فعلى سبيل المثال، يؤدي رفع قيد الغرض إلى تخفيض صافي الأصول المقيدة وزيادة صافي الأصول غير المقيدة في الوقت نفسه التي يتم فيه التقرير عن المصروف الذي يستوفي القيد على أنه نقص في صافي الأصول غير المقيدة.

ويتم التقرير عن مثل هذا النوع من العلاقة في حال التبرعات التي تخضع لقيد الزمن. فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بالتبرعات المقيدة بمرور فترة خمس سنوات قبل التصرف فيها على أنها إيراد مقيّد في الفترة التي يتم استلامها خلالها. ويتم التقرير عن عملية إعادة تصنيف صافي الأصول بعد خمس سنوات، بحيث تشير إلى النقص في صافي الأصول المقيدة والزيادة في صافي الأصول غير المقيدة، عندما تصبح التبرعات غير مقيدة. لهذا، يتم التقرير عن النتائج المرتبطة بالتبرعات المقيدة زمنياً في الفترة التي يتم خلالها استلام تلك التبرعات وفي الفترات التي تطرأ خلالها تغيرات على طبيعة القيد.

طبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، يمكن أن يساعد هذا التوضيح لرفع القيود، وما تم التوصل إليه من استنتاجات تتعلق بالقيود الضمنية على التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرع وعلى التبرعات التي على

شكل أصول طويلة الأجل، وذلك في سبيل التخلص من مشاكل تطبيق مبدأ المقابلة، إذ يتم الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات، والتي تستحق مدفوعاتها في الفترات المستقبلية، كإيراد مقيد بصفة مؤقتة يخضع لقيود الوقت التي ترفع في الفترات التي تستحق فيها تلك المدفوعات. حيث يزيل هذا الاعتراف سوء الفهم المحتمل حدوثه في حال الاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات تستحق في فترات مستقبلية على أنها إيرادات غير مقيدة، ويعدّها مستخدمو القوائم المالية أموالاً متاحة حالياً.

فمن المحتمل حدوث سوء الفهم في حال التقرير عن الحصول على تبرعات في صورة أصول طويلة الأجل (أو شراء أصول طويلة الأجل باستخدام تبرعات نقدية مقيدة) على أنها إيرادات جارية أو الاعتقاد بأنه سينتج عنها أموالاً جارية متاحة. على الرغم من ذلك، وطبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦، من خلال التصنيف الملائم للأراضي، والمباني، والمعدات، والأصول طويلة الأجل الأخرى في قائمة المركز المالي، سيتفهم مستخدمو القوائم المالية أن تلك الأصول تختلف عن النقدية والأصول المتداولة الأخرى، وذلك بصرف النظر عن التقرير عنها على أنها تبرعات تزيد من صافي الأصول غير المقيدة من عدمه. وقد خلص إلى عدم ضرورة التقرير عن الأصول ذات الأجل الطويل ضمن مجموعة منفصلة للأصول. وعلى الرغم من ذلك، فإن هذا المعيار يسمح للجهات باختيار الاعتراف بمعظم التبرعات التي تأتي في صورة أصول طويلة الأجل على أنها إيرادات مقيدة بصفة مؤقتة تخضع لقيد الزمن والتقرير عن رفع تلك القيود على مدار الحياة الإنتاجية للأصول. ويوفر هذا التقرير الاختياري وسيلة لتجنب سوء الفهم المحتمل.

١٤- تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح، تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين:

قد تقوم المنشأة بتلقي موارد داخلية لا تخصها؛ ففي بعض الحالات - فعلى سبيل المثال - تؤدي المنشأة مهمة الوكيل (وليس الوصي أو القيم الإداري) عند تلقيها للموارد. فطبقاً للمعيار البريطاني، تعد الجمعيات الخيرية مُلزَمة قانوناً بتسليم تلك الموارد إلى طرف ثالث، ولا تعد مفوضة باستخدامها. في مثل هذه الحالات، تعد المعاملة قانونياً عملية تحويل موارد من الطرف

الأصلي (الأصيل) إلى طرف ثالث محدد (مستفيد). فإذا احتفظ الطرف الأصلي بالمسؤولية القانونية عن ضمان الاستخدام الخيري للأموال؛ فلا يجب على المنشأة الوسيطة الاعتراف بالموارد في قائمة الأنشطة أو قائمة المركز المالي. وعلى الرغم من ذلك، وطبقاً للمعيار البريطاني، فإنه يجب الاعتراف بالموارد الداخلة على أنها تبرعات، في بعض الحالات التي يكون للجمعية الخيرية الوسيطة سلطة استخدام الموارد قبل تحويلها إلى طرف ثالث، حيث تقوم الجمعية بمهمة الطرف الأصيل، ويكون من سلطاتها الاستخدام الخيري لتلك الموارد. إذ أنه في بعض الحالات يمنح مجلس إدارة المنشأة الوسيطة صلاحيات استخدام موارد المنحة أو تحديد كيفية استخدام الطرف الثالث للمنحة أو كليهما.

أما بالنسبة للمعايير الأمريكية، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المعيار الموسوم بالرقم ١١٦ المعنون بـ: (المحاسبة عن التبرعات المستلمة والتبرعات المقدمة) في يونيو ١٩٩٣م بناء على طلب العديد من المؤسسات الاجتماعية وأطراف أخرى ذات العلاقة. وقد قرر المجلس تقديم تفسير للفقرة ذات الرقم ٤ من هذا المعيار لتحديد ماهية تحويل الأصول من متبرع إلى منشأة غير هادفة للربح ومدى كونه تبرعاً في إحدى الحالتين: (أ) أمر المتبرع المنشأة بتوزيع الأصول المحولة، أو عائد استثمارها، أو كليهما إلى مستفيد محدد. (ب) إذا منح المتبرع المنشأة سلطة التصرف لإعادة توجيه استخدام الأصول المحولة بعيداً عن المستفيد المحدد. وفي ديسمبر ١٩٩٥ أصدر المجلس مذكرة إيضاحية للتفسير المقترح بعنوان (تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تعمل على أنها وكيل، أو وصي، أو وسيط). وفي سبتمبر ١٩٩٦ أصدر المجلس مذكرة تفسيرية بالرقم ٤٢ (المحاسبة عن تحويلات الأصول لمنشآت غير هادفة للربح تمتلك سلطة مطلقة) وذلك في إطار أكثر تحديداً مما هو عليه في المذكرة الإيضاحية. توضح المذكرة التفسيرية ذات الرقم ٤٢ أن المنشأة التي تتلقى أصولاً تعمل على أنها متبرع لها بدلاً من كونها وكيل، أو وصياً، أو وسيطاً، في حال تحديد المتبرع لمستفيد (أو لمستفيدين) غير تابع (مستقل عن المتبرع) ومنحه المنشأة المستلمة صراحة سلطة مطلقة تتضمن صلاحية لإعادة توجيه استخدام الأصول بعيداً عن المستفيدين أو المستفيد المحدد. تزامناً مع إصدار مجلس معايير المحاسبة المالية المذكرة التفسيرية ذات الرقم ٤٢ وافق المجلس على الأخذ في الحسبان ثلاث حالات في المرحلة الثانية من المشروع هي: (أ) المحاسبة في حال المنشأة المستلمة التي لا تمنح سلطة مطلقة، (ب) المحاسبة

من منظور المستفيد في حال تحويل المتبرع أصولاً يجب تحويلها إلى مستفيد محدد أو استخدامها لحساب ومصلحة المستفيد. (ج) المحاسبة عن التحويلات التي يكون فيها كل من المستفيد ومقدم المورد من المجموعة نفسها (غير مستقلين).

وفيما يلي مناقشة لطبيعة المنشآت المستلمة للموارد، وأثر بعض الاشتراطات على مقدرة المنشأة في الاعتراف بتلك الموارد على أنها إيرادات تبرعات تظهر في قوائمها المالية.

١-١٤ المنشآت المستلمة:

١-١-١٤ الوسيط:

طبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١٣٦ الصادر عن FASB في ١٩٩٩ بعنوان (تحويلات الأصول على أنها تبرعات لمنشأة غير هادفة للربح وتنميتها وتحتفظ بها لمصلحة الآخرين)، يشمل الاستخدام العام لمصطلح الوسيط مدى واسعاً من الحالات التي تتوسط فيها المنشأة بين اثنين أو أكثر من الأطراف. ففي بعض تلك الحالات قد تكون المنشأة متبرعاً لها (عندما تتلقى المنشأة التبرع) وقد تكون متبرع (عندما تقدم التبرع إلى مستفيد)، وفي بعض الحالات قد لا تتلقى المنشأة أو تقدم تبرعات ولكنها قد تقوم بمهمة الوسيط، أو الوكيل، أو الوصي بين المتبرع والمتبرع له. ولا يمنع كون المنشأة غير الهادفة للربح وسيطة من المحاسبة عن الأصول التي تتلقاها، وتحويلات الأصول التي تقدمها على أنها تبرع، وذلك في حال كونها متبرعاً أو متبرعاً لها. وعلى الرغم من ذلك، لا يعد الوسيط متبرعاً أو متبرعاً له في حال قيام المنشأة بتسهيل تحويل الأصول فحسب؛ ولكنها لا تتلقى أو تقدم تبرع.

١-١-٢ الوكيل والوصي:

يحدد المتبرع المستفيد بإحدى الوسائل التالية: (أ) بالاسم ، (ب) بتحديد كل الوحدات التي تفي بالمعيار الذي يحدده المتبرع. (ج) من خلال الأحداث المحيطة بعملية التحويل، والتي تحدد بوضوح شخصية المستفيد مثل استجابة المتبرع لطلب من المنشأة التي تقوم بتنمية أصول للمستفيد؛ إذ تنص

الفقرة (٣) من المعيار الأمريكي ذي الرقم ١١٦ على أن "مستلم الأصول وكيلاً أو وصياً في حال عدم صلاحيته في تحديد كيفية استخدام الأصول المحولة".

وفي المقابل، فإنه طبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١٣٦، يكون للمنشأة حق الاعتراف بالتبرع المستلم، وذلك إذا كانت تستطيع اختيار المستفيدين من الأصول. حيث توضح الفقرة ذات الرقم ١٠٣ من المعيار بأنه يتحقق في "حال قيام مقدم المورد بتفويض متلقي المورد بإنشاء، وتحديد، وتنفيذ برامج لتوزيع نقدية، أو سلع، أو خدمات على المنفعين". وتتص الفقرة ذات الرقم ١٠٣ على أن متلقي المورد، يقوم بتلقي وتقديم تبرعات. وهكذا إذا استخدم المتبرع تعميماً واسعاً لوصف المستفيدين، أو حدد نطاقاً معيناً، مثل أصناف المستفيدين من الزكاة، أو ضحايا الفيضانات، أو الأفراد بدون مأوى، أو المراهقين، أو الأطفال؛ فإنه يكون لدى المنشأة المستلمة القدرة على اختيار المستفيدين من الموارد، وفي تلك الحالة تعد المنشأة متبرعاً لها.

وبالمثل يكون لدى المنشأة المستلمة القدرة على اختيار المستفيدين في حال كون العبارة التي يستخدمها المتبرع أو ممثلي المنشأة المستلمة لا تؤدي إلى الاعتقاد بقدرة المتبرع على توجيه التبرع إلى مستفيد محدد. فمثلاً قد تطلب المنشأة المستلمة من المتبرع توضيح المنشأة التي تقدم خدمات مميزة يحتاجها المجتمع وتخبر المتبرع بأن هذه المعلومات سوف تؤخذ في الحسبان من جانب لجنة التخصيص عندما تقوم بالتوزيع على منشآت المجتمع. ففي حال نقل هذا الطلب بطريقة تجعل المتبرع يصل إلى استنتاج مقبول بأن مهمته تقتصر على اقتراح مجالات التخصيص، فإن المنشأة المستلمة يكون لها حرية اختيار المستفيد من الموارد. وفي المقابل، إذا تم نقل الطلب بطريقة تجعل المتبرع يتوقع بدرجة معقول من الثقة بأن التبرع سوف يستخدم لمصلحته أو سوف يحول إلى المستفيد المحدد؛ فإن المنشأة المستلمة ليس لديها حرية اختيار المستفيد، ما لم يمنح المتبرع صراحة سلطة التصرف للمنشأة. إذ نصت الفقرة ذات الرقم ٢ من المذكرة التفسيرية ذات الرقم ٤٢ على أن "المنشأة

المستلمة التي يوجهها مقدم المورد في توزيع الأصول المحولة إلى طرف ثالث مستفيد؛ تعمل على أنها متبرع ومتبرع له في حال منح مقدم المورد المنشأة المستلمة صراحة سلطة إعادة توجيه استخدام الأصول المحولة إلى مستفيد آخر".

١٤-١-٣ استيفاء تعريف الالتزام:

حتى يعد اتفاق تحويل الأصول إلى المستفيد المحدد من جانب المتبرع، التزاماً من جانب المنشأة المستلمة؛ يجب أن يكون ملزماً للمنشأة المستلمة، بما لا يسمح لها بحرية اختيار تجنب التضحية بالأصول في المستقبل دون التعرض للمساءلة. حيث ينص بيان المفاهيم الأمريكي ذو الرقم ٦ على أن "الالتزامات تعد تضحية مستقبلية محتملة بمنافع مستقبلية تنشأ نتيجة تكاليف قائمة على منشأة معينة بتحويل أصول أو تقديم خدمات للجهات الأخرى نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية".

وقد خلص المعيار إلى أنه في حال قبول المنشأة المستلمة أصولاً من المتبرع وموافقتها على استخدامها لمصلحة أو تحويلها إلى مستفيد محدد من جانب المتبرع؛ فإن المنشأة المستلمة تتحمل تكليفاً يستوفي تعريف الالتزام، ما لم يمنحها المتبرع صراحة سلطة للتصرف، إذ يعتمد المتبرع على تعهدات من قبل المنشأة المستلمة بتنفيذ واجباتها عند استحقاقها أو في الوقت الذي يحدده المتبرع، ومن ثم فإنه إذا تفهم المتبرع أن المنشأة المستلمة سوف تحول الأصول المتبرع بها إلى المستفيد المحدد؛ فإن هذا المستفيد، وليست المنشأة المستلمة؛ هو من تلقى التبرع.

كما خلص أيضاً إلى أن الوعود المقدمة إلى المتبرع بتحويل أصول إلى مستفيد محدد تختلف عن تلك التي تقدم عند قبول التبرعات؛ مثل الوعود باستخدام الأصول في برنامج معين أو لشراء أصل ثابت. ففي النوع الثاني من الوعود (قيد مفروض من قبل المتبرع) تمثل مسؤولية قائمة على الثقة، إذ لا تخلق المسؤولية القائمة على الثقة لاستخدام الأصول في توفير خدمات للمستفيدين؛ التزاماً على المنشأة بدفع نقدية، أو

تحويل أصول أخرى، أو تقديم خدمات إلى واحد أو أكثر من الدائنين (بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦).

٤-١-١٤ استيفاء تعريف الأصل:

للاعترااف بالأصل المستلم من المتبرع على أنه أصل للمنشأة المستلمة؛ فإنه يجب أن يوفر منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المستلمة، يمكنها التحكم بها. لهذا نص بيان المفاهيم الأمريكي الموسوم بالرقم ٦ على أن "الأصول تعد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها أو التحكم فيها من خلال منشأة معينة نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية".

وخلص إلى ضرورة اعتراف المنشأة المستلمة بالأصل؛ بسبب قدرتها على الحصول على الأصول المحولة لها والتحكم بمنافعها الاقتصادية ولو كان ذلك مؤقتاً. وتعترف المنشأة المستلمة بالأصل لأنه إلى أن يتم تحويل النقدية إلى المستفيد؛ فإنها يمكنها استثمار النقدية المستلمة، أو استخدامها في سداد التزامات أخرى أو في شراء سلع وخدمات أو استخدامها في أغراضها الخاصة. وينطبق هذا على معظم الأصول النقدية المستلمة التي يمكن استخدامها مؤقتاً من جانب المنشأة المستلمة في أغراضها الخاصة. لذلك يجب الاعتراف بتلك الأصول المالية في القوائم المالية مع الالتزام بتحويل الأصول إلى المستفيد المحدد.

وعلى الرغم من ذلك؛ فإن طبيعة الأصول غير النقدية (مثل الأراضي، أو استخدام التسهيلات والمنافع، أو المواد، أو الإمدادات، أو الأصول غير الملموسة أو الخدمات) غالباً ما تحد من قدرة الوسيط أو الوكيل في استخدامها في تحقيق أغراضها الخاصة قبل تحويلها إلى المستفيد؛ إذ تمنع مسؤولية الوكيل أو الوسيط القائمة على الثقة، من استخدام الأصول التي تستهلك (تستنفد) أو تنخفض قيمتها عند استخدامها. بالإضافة إلى ذلك، فإن الوكيل أو الوسيط يلتزم بتسليم الأصول غير النقدية نفسها التي استلمها من المتبرع للمستفيد. ومن ثم فإن أي تغيير يطرأ على قيمة تلك الأصول خلال فترة الاحتفاظ بها سوف يصبح حقاً شريعياً للمستفيد.

ينص المعيار على السماح للمنشأة المستلمة بالاعتراف بالأصول غير النقدية والالتزام بتحويل تلك الأصول غير النقدية إلى مستفيد محدد ولكنه لا يطالبها بذلك. إذ قد تؤدي المطالبة بالاعتراف بجميع الأصول غير النقدية إلى إدراج عناصر في قائمة المركز المالي لا تفي بتعريف الأصل كما جاء ببيان المفاهيم ذي الرقم ٦.

لقد أخذ في الحسبان مدى إمكانية اعتراف المنشأة المستلمة، والتي تعد وصايا طبقاً لاتفاق وصاية خيري، بأصل الوديعة والتزامها، ولكن طبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١٣٦، لا يجب وضع معايير للمحاسبة عن الأوصياء. وقد حدد المعيار سببين لهذا القرار؛ أولهما: عدم امتلاك المنشأة المستلمة للأصل إذ هي تعد وصياً؛ لأن قدرتها على الحصول على بعض المنافع الاقتصادية غالباً ما تكون محدودة ومقيدة إلى حد كبير من خلال اتفاقية الوصاية، فعلى سبيل المثال فقد جرت العادة بمطالبة اتفاقية الوصاية بتقييم مستقل لممتلكات الوديعة، وتحدد الاستثمارات المسموح بها، وتصف كيفية توزيع استثمارات العائد وآليته. ثانيهما: تختلف متطلبات التقارير المالية للأوصياء مثل البنوك عن تلك المرتبطة بالأوصياء مثل المنشآت غير الهادفة للربح، وتحديدًا، فيما يتعلق بإدراج الأوصياء للأصول والالتزامات المتعلقة بالوصاية في قوائمهم المالية الخاصة بهم؛ فقد طالب المعيار الأمريكي بمشروع مستقل للقوائم المالية الموحدة يوفر دليلاً إرشادياً الوقت الذي يجب على الأوصياء إدراج الأصول والالتزامات الخاصة بالوصاية في قوائمهم المالية الموحدة.

٥-١-١٤ تحويلات يمنح المتبرع خلالها المنشأة سلطة التصرف (التغيير):

خلص المعيار إلى أن المنشأة التي تتلقى أصولاً يكون لديها الحرية الكافية للاعتراف بالتبرع المستلم، عند قدرتها على اختيار المستفيد من الأصول. فعلى سبيل المثال إذا طلب المتبرع من المنشأة المستلمة استخدام الأصل في مجال معين؛ فإن للمنشأة المستلمة حرية اختيار مستفيد محدد، ومن

ثم تعد أنها قد تلقت تبرع. وطبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١١٦، تستطيع المنشأة المستلمة اختيار المستفيد عند منح المتبرع المنشأة المستلمة سلطة التصرف صراحة، أي منحها سلطة تجاوز تعليمات المتبرع دون الحصول على موافقته.

قد تمنح المنشأة المستلمة سلطة توجيه الأصول المحولة لها من خلال آليات مختلفة بما في ذلك منحها صلاحية وضع شروط للاختيار من بين النماذج التي يقدمها المتبرع، فمثلاً قد يكون لدى المنشأة غير الهادفة للربح سلطة إعادة توجيه استخدام الأصول المحول إليها من خلال الإشارة الواضحة إلى سلطة التصرف، الممنوحة لها من المتبرعين، والواردة بتعليمات التبرع المكتوبة.

وينص المعيار الأمريكي ذو الرقم ١٣٦، على أنه يجب قيام المنشأة، التي تُمنح صراحة سلطة توجيه استخدام الأصول المحولة في أغراضها الخاصة من تاريخ تلقي الأصول؛ الاعتراف بالأصل وما يتعلق به من إيرادات تبرعات.

١٤-٢ المستفيدون:

لقد أخذ في الحسبان ضرورة الاعتراف بحقوق المستفيد في الأصول المحولة إلى منشأة مستلمة على أنها أصل من قبل المستفيد. وطبقاً للمعيار الأمريكي ذي الرقم ١٣٦، فإنه يجب الاعتراف بتلك الحقوق على أنها أصل، في حال عدم منح المنشأة المستلمة صراحة سلطة التصرف. وفي هذه الحال، فإن تعهدات المنشأة المستلمة للمتبرع بتحويل الأصول إلى مستفيد محدد، يعد دليلاً على تحقيق منافع محتملة مستقبلية للمستفيد.

وفي مقابل ذلك، فإنه في حال منح المنشأة المستلمة صراحة سلطة التصرف، فإن المستفيد المحدد لا يمتلك الحقوق التي تفي بمتطلبات الاعتراف بالأصل في القوائم المالية؛ لأن سلطة التصرف تشير إلى وجود قدرة للمنشأة على إحلال مستفيد آخر، أو طرف آخر ذي علاقة، بدون موافقة المتبرع. ومن ثم يعد المستفيد المحدد غير قادر على التحكم في وصوله أو وصول الآخرين من خلاله للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة. كما لا يوجد حدث تحقق في الماضي يعطي الحق للمستفيد في وعد من المنشأة المستلمة

بتسليم الأصول المحولة إلى المستفيد المحدد؛ ومن ثم فإن التوزيعات المحتملة في المستقبل للمستفيد المحدد من الأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة لا تقي بتعريف الأصل.

١٤-٣ العلاقة بين مقدم المورد، المنشأة المستلمة، والمستفيد:

١٤-٣-١ العلاقة بين مقدم المورد والمنشأة المستلمة:

عند قيام مقدم المورد بتحويل أصول إلى منشأة مستلمة، ومراقبة وتوجيه المنشأة، لضمان تحويل الأصول إلى مستفيد محدد؛ فإن لمقدم المورد ومن خلال فاعلية مراقبته للمنشأة المستلمة، القدرة على إلغاء التحويل، أو إحلال مستفيد آخر، أو غرض آخر للأصول المحولة. ونظراً لدوام مراقبة مقدم المورد للأصول المحولة؛ فإن ما يقدمه من أصول لا يعد تبرعاً. وقد خلص إلى أنه في ظل خضوع الأصول المحولة لمراقبة مقدم المورد، فإنه يجب التقرير عن هذه المعاملة على أنها أصل من قبل مقدم المورد، والتزام من قبل المنشأة المستلمة (من مثل منحة قابلة للرد).

١٤-٣-٢ العلاقة بين مقدم المورد والمستفيد:

طبقاً للمعيار الأمريكي الموسوم بالرقم ١٣٦، عند كون مقدم المورد والمستفيد المحدد شخصاً واحداً أو كانوا توابع (غير مستقلين) (كما هو محدد في البيان الأمريكي الموسوم بالرقم ٥٧، (الإفصاح عن العمليات مع نوي العلاقة)، في الفقرة ذات الرقم ٢٤ (أ)) فإن تحويل الأصول إلى المنشأة المستلمة، سوف يختلف عنه في حال كون مقدم المورد والمستفيد مستقلين. أما في حال كون مقدم المورد والمستفيد غير مستقلين؛ فإن مقدم المورد لا يحصل على منفعة اقتصادية من الأصول المحولة، ويكون قد قام بتقديم تبرع. وفي حال كون مقدم المورد والمستفيد المحدد شخصاً واحداً أو كانوا توابع (غير مستقلين)، فإنه يحصل على منفعة اقتصادية من الأصول المحولة. ونظراً لكون تحويل الأصول عملية غير تبادلية، فإنه لم يتم تقديم تبرع من قبل مقدم المورد ولم يستلم تبرعاً من قبل المستفيد. وقد خلص إلى ضرورة التقرير عن التحويل على أنها مبادلة أصل بأصل آخر،

من قبل مقدم المورد، وعلى أنها أصل والتزام من جانب المنشأة المستلمة، أو تعامل في حقوق الملكية من قبل كلا الوحدتين. وعند قيام مقدم المورد بتحويل أصول إلى منشأة مستلمة، وعين نفسه أو أحد تابعيه مستفيداً؛ فإنه يفترض حدوث تحويل تبادلي، ومن ثم لا توجد عملية تبرع، وذلك حتى في ظل منح مقدم المورد صراحة المنشأة المستلمة سلطة التصرف. فعند حدوث عملية التحويل؛ يتوقع مقدم المورد تلقي توزيعات مستقبلية، بسبب تعيينه نفسه، أو أحد تابعيه على أنه مستفيد، وبقبول المنشأة المستلمة التحويل؛ فإنها تقرر بأن إجراء هذه التوزيعات إلى مقدم المورد، أو أحد تابعيه، يتوافق رسالة المنشأة المستلمة ويمكن من إنجازها. وعلى الرغم من ذلك؛ فإن قيمة التوزيعات المستقبلية، لا تعادل قيمة الأصول المحولة؛ لأن مقدم المورد، قد يحرم من التوزيعات نتيجة لمنحة سلطة التصرف. وفي حال كون القيم المتبادلة غير متعادلة، يعد التحويل في جزء منه، عملية تبرع.

١٥ - أمثلة تطبيقية لهذا المعيار على مواقف عملية:

١-١٥ يوفر هذا الجزء دراسة إضافية وأمثلة توضح كيفية تطبيق هذا البيان على بعض الحالات العملية.

١٥-٢ النطاق والتعريف:

١٥-٢-١ قد تبدو بعض التحويلات التبادلية للأصول كما لو كانت تبرعات، وذلك عند اعتبار الخدمات أو الأصول الأخرى المقدمة في المقابل، تضحية بقيمة ضئيلة، وأن عمليات المبادلة تتوافق مع رسالة المنشأة المستفيدة. بالإضافة إلى ذلك، قد تبدو إحدى المعاملات في جزء منها عملية تبادل وفي جزء منها عملية تبرع. ولذلك يعد إجراء تقييم دقيق لخصائص المعاملة، من منظور كل من مقدم المورد ومتلقيه، أمراً ضرورياً؛ للتحقق من حدوث عملية تبرع. يوضح المثال رقم (١) و (٢) الحاجة لتقييم الحقائق والظروف والقرائن وثيقة الصلة بهدف التمييز بين استلام الموارد من خلال عملية مبادلة واستلام الموارد من خلال عملية تبرع.

١٥-٢-٢ قد يبدو تحويل الموارد عملية تبرع عند استعانة المتبرع بوكيل، أو وصي، أو وسيط لتحويل الأصول إلى المتبرع له. ولا يعد تلقي الموارد من قبل الوكيل، أو الوصي، أو الوسيط عملية تلقي تبرعات من منظورهم. أن تقديم الموارد لهم باعتبارهم إما وكلاء، أو أوصياء، أو وسطاء للمتبرع لا تعد عملية تقديم تبرعات من قبلهم. وبالمثل، لا تعتبر التبرعات والتي في شكل خدمات (وقت، أو مهارات، أو خبرات) والتي تتم بين المتبرع والمتبرع له والمتاحة من قبل وسيط تبرعات مستلمة، أو مقدمة من قبل الوسيط. توضح الأمثلة ٣-٥ الحاجة لتقييم الحقائق والظروف والقرائن ذات الصلة الوثيقة بهدف التمييز بين تلقي الموارد على أنه متبرع له، وتلقي الموارد على أنه وكيل، أو وصي، أو منشأة وسيطة.

١٥-٢-٣ المثال رقم (١) - تلقي الموارد من خلال عملية تبادلية.

١٥-٢-٣-١ تقوم جامعة الملك سعود بإجراء أبحاث بشكل منظم، بهدف اكتشاف وسائل فعالة لمعالجة السرطان؛ وعادة ما تتلقى تبرعات لدعم جهودها. وفي سبيل ذلك تتلقى الجامعة موارد من إحدى شركات الأدوية لتمويل تكاليف الاختبارات الطبية لعقار تجريبي لعلاج السرطان المطور. وضعت شركة الأدوية مسودة اتفاق حول تفاصيل عمليات الاختبار، تشمل عدد المشاركين الذين سيشملهم الاختبار، الجرعات التي سيتم تجهيزها، ومعدل تكرار فحوصات المتابعة وطبيعتها. وقد طلبت شركة الأدوية تقريراً تفصيلياً لمخرجات الاختبار خلال شهرين، يوضح نتائج الاختبار. ونظراً إلى أن لنتائج الاختبار الطبي قيمة تجارية محتملة من منظور شركة الأدوية، فإنه لا يعد تلقي الموارد تبرعاً من منظور الجامعة، ولا يعد تقديم الموارد عملية تقديم تبرعات من منظور شركة الأدوية.

١٥-٢-٤ الممثل رقم (٢) - تلقي الموارد التي يكون في جزء منها عملية تبادلية، وفي جزئها الآخر عملية تبرع.

١٥-٢-٤-١ اتلقت إحدى الجمعيات الخيرية مبلغ ١٠٠,٠٠٠ ريال وديعة من أحد المتبرعين، في ظل اتفاق وديعة خيرية يجعل من الجمعية الخيرية وصياً، وفي الوقت نفسه مستفيداً من بقية مبلغ الوديعة كمتبرع له. وتتطلب شروط اتفاق الوصاية قيام الجمعية، بوصفها وصياً، باستثمار أصول الوديعة، وسداد مبلغ ٥٠٠٠ ريال كل سنة لمستفيد محدد بعينه من قبل المتبرع من الدخل السنوي للوديعة، وذلك على مدار حياة المستفيد؛ وعند وفاة المستفيد، تستطيع الجمعية الخيرية استخدام الحصة الباقية من الوديعة في أي غرض يتوافق مع رسالتها.

١٥-٢-٤-٢ يعتبر التحويل في جزء منه معاملة تبادلية (اتفاق على القيام بمدفوعات سنوية للمستفيد على مدار حياته) وفي جزء منه عملية تبرع. تتمثل التبرعات التي تلقتها الجمعية الخيرية في حقها في استلام الحصة المتبقية من الوديعة. ويمثل مبلغ التبرعات المستلمة من قبل الجمعية الخيرية القيمة العادلة لأصول الوديعة (١٠٠,٠٠٠ ريال محولة) مخصوماً منها القيمة العادلة للمدفوعات السنوية المتوقعة سدادها (القيمة الحالية لمبلغ ٥٠٠٠ ريال تدفع سنوياً على مدار العمر المتوقع للمستفيد). وبسبب وجوب قيام الجمعية الخيرية باستثمار الأصول المتبرع بها إلى حين وفاة المستفيد، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج من هذا النوع من التبرعات على أنه إيراد مقيد، ويجب تمييزه عن التبرعات التي تعد إما غير مقيدة، أو إيراد الوقف. تعد وفاة المستفيد محدداً لتوقيت إسقاط الالتزام بالمدفوعات السنوية من الدخل السنوي

للوديعة وكذلك محدداً لتوقيت تحرير الوديعة والرفع الفعلي لكل القيود المفروضة على صافي أصول الجمعية الخيرية. وفي حال نصت شروط الاتفاق على أنه في حال وفاة المستفيد يجب على الجمعية الخيرية استخدام الحصة المتبقية من الوديعة في تأسيس وقف دائم، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد على أنه إيراد وقف وليس إيراداً مقيد.

١٥-٢-٥ المثال رقم (٣) - تلقي الموارد بوصف المتلقي وكياً وليس متبرعاً له.

١٥-٢-٥-١ تسلمت الهيئة العليا لاغاثة سورية إمدادات إغاثة من أحد المواطنين في ظل تعليمات بتقديم الإمدادات إلى طرف ثالث، يمثل منتفعين يحددهم المتبرع. قبلت المنشأة تحمل مسؤولية تسليم تلك الإمدادات ووجود مصلحة مشتركة في استيفاء احتياجات المجموعة نفسها من المنتفعين. لا تمتلك الهيئة صلاحية تحديد الأطراف التي يمكن مدها بالمساعدة والعون؛ لهذا يجب أن تتبع تعليمات المتبرع بخصوص تسليم الموارد للمنتفعين المحددين بواسطته. ومن ثم لا يعد تلقي الهيئة لتلك الموارد تبرعات مستلمة، كما لا يعد تسليم تلك الموارد للمنتفعين تبرعات مقدمة من قبل المنشأة. وعوضاً عن ذلك، فإن تلك الموارد تعد تبرعاً من قبل المتبرع كما تعد تبرعاً مستلماً من قبل المنتفعين.

١٥-٢-٦ المثال رقم (٤) - الوساطة بين المتبرع والمتبرع له.

١٥-٢-٦-١ لدي إحدى المنشآت الخيرية قائمة من المحامين ومكاتب المحاماة، الذين يقومون بمد الجمعيات الخيرية وبعض الأفراد بالخدمات بدون مقابل. تشجع المنشأة الأفراد الذين هم في

حاجة لخدمات قانونية مجانية الاتصال بالمنشأة لإحالتهم للمحامين الذين قد يكون لديهم رغبة في خدمتهم. ونظراً إلى أن القرار المتعلق بمدى خدمة فرد معين من عدمه، يتوقف على المحامين. لهذا فإن المنشأة تتصرف بوصفها وسيطاً فحسب، وذلك في قيامها بالجمع بين الراغب في التبرع والمتبرع له؛ ولهذا لا تعد الخدمات القانونية تبرعات مقدمة من قبل المنشأة.

١٥-٢-٧ المثال رقم (٥) - الوساطة بين الحكومة والمنتفعين.

١٥-٢-٧-١ توفر إحدى المستشفيات خدمات الرعاية الصحية للمرضى المستفيدين من برنامج الإعانة الصحية الحكومي للفقراء. ويحدد البرنامج مجموعة من المتطلبات الإدارية والفنية تشمل مشاركة مقدم الرعاية الصحية (الحكومة)، وآليات السداد، والأفراد المستحقين للخدمة، وآليات توفير الخدمة. تعد مدفوعات الإعانات الصحية للفقراء، والمقدمة للمستشفى من قبل الحكومة لمصلحة المنتفعين من البرنامج، مدفوعات من طرف ثالث تستخدم في توفير الخدمة للمرضى. حيث تقوم المستشفى بتوفير خدمات الرعاية الصحية للمرضى مقابل رسوم - معاملة تبادلية - وتتصرف كوسيط بين الحكومة (مقدم الإعانة الصحية) والمستحقين من المنتفعين؛ لهذا لا تعد مدفوعات الإعانات الصحية تبرعات مقدمة للمستشفى.

١٥-٣ التبرعات المستلمة:

١٥-٣-١ يتم تلقي التبرعات على أشكال متعددة؛ وغالبا ما يكون البند المتبرع به على شكل أصل، ولكنه أيضا قد يكون على شكل إسقاط التزام. تشمل أنواع الأصول المتبرع بها بوجه عام

النقدية، أو أوراقاً مالية متداولة، أو أراضي، أو مباني، أو استخدام للتسهيلات أو المنافع العامة، والمواد، أو السلع والخدمات الأخرى، والتعهدات غير المشروطة بتقديم تلك البنود في المستقبل. ويتطلب هذا المعيار من المنشآت التي تتلقى التبرعات، الاعتراف بالقيمة العادلة للأصول المستلمة. كما يجب الاعتراف بالخدمات المتبرع بها، والتي تستوفي أحد الشروط الواردة بالمعيار؛ ولا يجب الاعتراف بالخدمات المتبرع بها، والتي لا تستوفي أيّاً من تلك الشروط. توضح الأمثلة ٦ إلى ١٤ تطبيقات عملية لمبادئ الإثبات والقياس الواردة بهذا المعيار.

١٥-٣-٢ المثال رقم (٦) - التبرعات بممتلكات عقارية.

١٥-٣-٢-١ تلقت إحدى المؤسسات الخيرية مبنى (يشمل الأرض المقام عليها المبنى) على أنه تبرع من إحدى الشركات السعودية، وذلك في ظل اتفاق على استخدام المبنى ليكون مركزاً للتعليم والتدريب لأعضاء المؤسسة، أو في أي غرض يتوافق مع رسالة المؤسسة، إذ أن تعليم وتدريب أعضائها يعد نشاطاً هاماً في تحقيق رسالتها.

١٥-٣-٢-٢ يجب أن تعترف المؤسسة الخيرية بالعقار المتبرع بها أنه أصل، وإيراد، ويتم قياس قيمة العقار بقيمته العادلة. ويمكن الحصول على المعلومات الضرورية لتقدير القيمة العادلة للعقار من مصادر مختلفة؛ منها (أ) المبالغ المدفوعة مقابل شراء العقارات المماثلة في الموقع نفسه. (ب) تقديرات القيمة السوقية للعقار من قبل المثلثين، أو سماسة العقارات العاملين الموقع نفسه. (ج) تقدير القيمة العادلة للعقار من قبل القائمين بتقييم العقارات. (د) تقديرات تكلفة الإحلال للعقار. ويعد ذلك التبرع إيراداً غير مقيداً، إذ يمكن استخدام الأصول المتبرع بها في أي غرض، كما أنه ليس لدى المؤسسة الخيرية

سياسة لتطبيق قيود الزمن على التبرعات، التي على شكل أصول طويلة الأجل.

١٥-٣-٣ - التبرعات بالمنافع العامة.

١٥-٣-٣-١ - تدير إحدى المؤسسات الخيرية أعمالها من خلال مبنى تمتلكه في المدينة. وتقوم شركة الكهرباء بالتبرع لها بالكهرباء بشكل مستمر؛ في ظل حق المتبرع في إلغاء التبرع.

١٥-٣-٣-٢ - يعد التزام استلام الكهرباء واستخدامه، أو المنافع العامة الأخرى المماثلة شكلاً من أشكال الأصول المتبرع بها، وليست خدمات متبرع بها؛ لهذا فإنه يجب على المؤسسة الخيرية الاعتراف بالقيمة العادلة للكهرباء المتبرع بها على أنه إيراد ومصروف في الفترة نفسها، التي تم استلامها واستخدامها خلالها. كما يجب على المؤسسة الخيرية تقدير القيمة العادلة للكهرباء المستلمة من خلال استخدام فئة السعر، الذي يتحمله المستهلك في العادة عن الكهرباء، المستخدمة في استخدامات مماثلة.

١٥-٣-٤ - المثال رقم (٨) - التبرع بمنح حق استخدام الممتلكات العقارية.

١٥-٣-٤-١ - تلقت إحدى الجمعيات الخيرية حق الاستغلال المجاني لمساحة ٣,٠٠٠ متر مربع ليكون مركزاً رئيسياً مقدماً من شركة محلية. وكشفت الشركة المحلية للجمعية الخيرية عن نيتها الاستمرار في توفير المساحة المخصصة لها؛ طالما كانت شاغرة، وغير مستغلة من قبل الشركة. و على الرغم من توقعها إمكانية إعطاء الجمعية إشعاراً قبل ٣٠ يوماً من طلب الإخلاء؛ فإنها قد تتوقف عن توفير تلك المساحة للجمعية في أي وقت. تؤجر الشركة المحلية مساحة مماثلة مقابل ٢٤٠ ريالاً إلى ١٦٠ ريالاً لكل متر مربع سنوياً، وهو يمثل المعدل السائد في السوق لمساحة المركز الرئيسي في تلك

المنطقة. قررت الجمعية الخيرية قبول التبرع بالاستغلال المجاني لمساحة المركز الرئيسي ، في إدارة الأنشطة الإدارية المركزية بشكل يومي.

١٥-٣-٤-٢ يعد تزامن استلام التسهيلات واستخدامها شكلاً من أشكال الأصول المتبرع بها؛ لهذا يجب على الجمعية الخيرية الاعتراف بالقيمة العادلة للاستغلال المتبرع به للتسهيلات على أنه إيراد ومصرف في الفترة نفسها التي تم استلامها واستغلالها خلالها.

١٥-٣-٤-٣ عند تعهد الشركة المحلية صراحة، وبشكل غير مشروط، منح حق استغلال التسهيلات لفترة زمنية معينة (على سبيل المثال، لمدة ٥ سنوات)، يعد التعهد تعهداً غير مشروط بتقديم تبرعات. وفي تلك الحالة؛ تعترف الجمعية الخيرية باستلام التعهد غير المشروط على أنه إيراد مستحق، وإيراد مقيد بقيمته العادلة. كما سيعترف المتبرع بالتعهد غير المشروط عند تقديمه على أنه مصرف مستحق ومصرف بقيمته العادلة.

١٥-٣-٥ المثال رقم (٩) - التبرع بالخدمات.

١٥-٣-٥-١ قرر المعهد العلمي بالرياض، إنشاء مبنى على ممتلكاته. وقد حصل على الخطط والرسوم المعمارية اللازمة، كما قام بشراء الخامات، والمواد، والتراخيص المعمارية اللازمة، والتي تقدر بمبلغ إجمالي ٤٠٠,٠٠٠ ريال. وقد تبرعت شركة للبناء والتشييد بالعمالة والمعدات اللازمة. كما تم الحصول على تامين مستقل للمبنى (بدون الأرض) لأغراض التأمين، فقدرت القيمة العادلة للمبنى بمبلغ ٧٢٥,٠٠٠ ريال.

١٥-٣-٥-٢ يجب على المعهد العلمي الاعتراف بالخدمات المتبرع بها من قبل شركة البناء والتشييد وذلك

لاستيفائها شرط (أ) أن الخدمات المتبرع بها يترتب عنها وجود أو تحسين لأصول غير نقدية؛ أو لشرط (ب) أن الخدمات تتطلب مهارات متخصصة، وتقدم من قبل أفراد يمتلكون تلك المهارات، ومن الطبيعي شراء مثل تلك الخدمات في حال عدم التبرع بها. يمكن قياس التبرعات التي تأتي في شكل خدمات يترتب عنها وجود لأصول غير مالية أو تحسين لها، وذلك بالقيمة العادلة للخدمات المتبرع بها، أو بالقيمة العادلة للأصل، أو بالقيمة العادلة للتحسينات التي طرأت على الأصل نتيجة لتلك الخدمات. في هذا المثال، يمكن تحديد القيمة العادلة للخدمات المستلمة والمتبرع بها من خلال خصم تكلفة الخدمات، والمواد، والتراخيص المشتراة (٤٠٠,٠٠٠ ريال) من القيمة العادلة للأصل الجديد (٧٢٥,٠٠٠ ريال) والذي يترتب عنه قيمة للخدمات المستلمة، والمتبرع بها بمبلغ ٣٢٥,٠٠٠ ريال. البديل، هو استخدام المبلغ الذي تطلبه في العادة شركة البناء والتشييد عند بيع تلك الخدمات، وذلك إذا كان من الممكن تحديده بسهولة.

١٥-٣-٥-٣ عند عدم تطلب العمالة المطلوبة لمهارات متخصصة، وعند توفيرها من قبل متطوعين؛ فإنه لا يزال من الضروري الاعتراف بتلك الخدمات لاستيفائها الشرط (أ).

١٥-٣-٦ المثال رقم ١٠ - التبرع بالخدمات.

١٥-٣-٦-١ تمثل مرتبات كلية الشريعة أحد المصروفات الرئيسية التي تتحملها الجامعة الإسلامية. ويعمل لدى الجامعة دكاترة ومحاضرين مقابل أجر يتبرعون بجزء من خدماتهم (تقديم الدروس) للجامعة بدون أجر. ويتم تقييم أداء كلا الفئتين العاملتين بالكلية بشكل منتظم ومماثل؛ مع وجوب استيفاء كلا الفئتين استيفاء المعايير التي

تحددها الجامعة وكلاهما يقومان بتقديم الخدمات بالطريقة نفسها.

١٥-٣-٦-٢ ونظراً إلى أنه يجب على الجامعة الإسلامية الاعتراف بكل من الإيراد، والمصروف المتعلق بالخدمات المتبرع بها، من قبل الأعضاء العاملين، بدون مقابل وذلك بسبب استيفاء التبرع للشرط (ب)، إذ يتطلب التدريس مهارات متخصصة؛ كما أن العلماء يعدون مؤهلين ومدرّبين على تقديم تلك المهارات؛ ومن الطبيعي أن تقوم الجامعة الإسلامية بالاستعانة بمحاضرين مقابل أجر عند عدم تبرع العلماء بخدماتهم؛ فيمكن للجامعة الاسترشاد بالمرتبات التي تقوم بدفعها لأعضاء هيئة التدريس المؤهلين والعاملين بمقابل، في تحديد القيمة العادلة للخدمات المستلمة.

١٥-٣-٦-٣ وبالمثل عند تلقي الأعضاء العاملين بكلية الشريعة راتباً رمزياً لمساعدتهم في تحمل بعض نفقات المعيشة؛ فإنه ما يزال على الجامعة الإسلامية الاعتراف بكل من الإيراد والمصروف المرتبط بالخدمات المتبرع بها. ويتم قياس التبرعات المستلمة بالقيمة العادلة للخدمات المستلمة، مخصّوم منها مقدار الراتب الرمزي المدفوع.

١٥-٣-٧ المثال رقم (١١) - التبرعات بالخدمات.

١٥-٣-٧-١ يعمل أحد أعضاء مجلس إدارة إحدى المنشآت الخيرية بوصفه محامياً، ومن وقت لآخر، وبناءً على طلب مجلس الإدارة، يقوم بتقديم نصائح حول أمور تجارية عامة، تشمل أموراً تتعلق بالفرص والتحديات التجارية، وأموراً أخلاقية، وقانونية أخرى. ويقوم بتقديم النصائح القانونية بوصفه عضو بمجلس الإدارة، لا بوصفه محامياً، فتقتصر الآراء التي يقدمها بصفة عامة على الأمور العادية المتكررة.

ويقترح في العادة أن تسعى المنشأة الخيرية للحصول على رأي محاميها في القضايا القانونية المعقدة. كما يقوم كل أعضاء مجلس الإدارة بتقديم خدماتهم بدون مقابل، مع امتلاك معظمهم خبرات متخصصة (على سبيل المثال، مدير تنفيذي، ووزير مفوض، وطبيب نفسي، وأستاذ جامعي، ومحاسب قانوني) مما يجعل استشارة مثل هؤلاء ذات قيمة بالنسبة للمنشأة. ويقوم العضو-المحامي بتقديم خدماته بدون مقابل بوصفه عضو مجلس إدارة في منطمتين خيريتين أخريين.

١٥-٣-٧-٢ لا يجب على المنشأة الخيرية الاعتراف بالخدمات المتبرع بها، التي تتلقاها من العضو-المحامي، أو من أي من الأعضاء الآخرين؛ وذلك بسبب أن تلك الخدمات المتبرع بها، لا تستوفي أيًا من الشروط الواردة في المعيار. إذ لا يعد الشرط (أ) وثيق الصلة. كما لا تستوفي خدمات العضو المحامي الشرط (ب) لأن القضايا القانونية المعقدة التي تتطلب مهارات متخصصة من المحامي؛ تتم إحالتها إلى محامي المنشأة، أو بسبب أن الاستشارات التي يقدمها أعضاء مجلس الإدارة في العادة لا يتم شراؤها عند عدم التبرع بها.

١٥-٣-٨ المثال رقم (١٢) - التبرعات بالخدمات.

١٥-٣-٨-١ يوفر المستشفى السعودي الألماني الرعاية الصحية قصيرة الأجل، وخدمات المرضى الخارجيين؛ كما يقدم خدمات الرعاية الصحية طويلة الأجل لكبار السن. ولإنجاز برنامج الرعاية الصحية هذا، نظم المستشفى برنامجاً يمكن من خلاله لطلاب المدارس الثانوية التبرع بحد أدنى يمثل ١٠ ساعات عمل أسبوعياً، من الساعة ٣:٠٠ ظهراً حتى الساعة ٦:٠٠ عصراً، للمستشفى. توجد تكاليفات عديدة لهؤلاء

الطلاب، مثل زيارة المرضى والحديث معهم، وتوزيع الكتب والمجلات، والقراءة، ولعب معهم، وأنشطة مماثلة. لا تقوم المستشفى بالدفع مقابل تلك الخدمات أو الخدمات المماثلة. والمستشفى يقبل تلك الخدمات على أنها وسيلة لتحسين جودة الرعاية الصحية المقدمة للمرضى من كبار السن وزيادتها.

١٥-٣-٨-٢ يجب عدم اعتراف المستشفى بالخدمات المتبرع بها، بسبب عدم استيفاء تلك الخدمات المتبرع بها لأي من الشروط الواردة في المعيار؛ إذ لا يعد الشرط (أ) وثيق الصلة. كما أنها لا تستوفي الشرط (ب) بسبب أن الخدمات التي يقدمها الطلاب، لا تتطلب مهارات متخصصة؛ أو لعدم حاجة المستشفى لشراء تلك الخدمات في حال عدم التبرع بها.

١٥-٣-٩ المثال رقم (١٣) - التبرع بالخدمات.

١٥-٣-٩-١ تقوم إحدى الكليات بحملة سنوية؛ لجمع الأموال، بهدف طلب التبرعات من خريجها. وفي السنوات السابقة، جندت الكلية عدداً من الطلاب المتطوعين بدون مقابل؛ لإجراء اتصالات عبر الهاتف بخريجها. هذا العام، تبرعت شركة للاتصالات، يرأسها أحد خريجي الكلية، بخدماتها للكلية في ما يتعلق بالحملة السنوية لجمع الأموال من الخريجين. وفي العادة تقوم الشركة بتقديم خدمات الاتصالات للعديد من عملائها مقابل رسوم. وقد قامت الكلية بمد الشركة بقائمة أسماء ١٠,٠٠٠ من خريجها، والعديد من النسخ المكتوبة؛ مناشدة بطلب التبرعات لقراءتها عبر الهاتف، ونماذج تبرع فارغة؛ لتسجيل ما يُتلقى من وعود بالتبرع.

١٥-٣-٩-٢ لا يجب اعتراف الكلية بالخدمات المتبرع بها من شركة الاتصالات؛ إذ لا يعد الشرط (أ) وثيق الصلة. كما أنه لم يتم استيفاء الشرط

(ب)، بسبب عدم تطلب الخدمات مهارات خاصة أو عدم حاجة الكلية شراء تلك الخدمات عند عدم التبرع بها. ففي العادة تقوم الكلية بحملتها لجمع الأموال من خلال الاستعانة بطلاب غير مدربين، يتبعون الطريقة نفسها التي تستخدمها شركة الاتصالات.

١٥-٣-١٠ المثال رقم (١٤) - التبرع بحصة في الشركة.

١٥-٣-١٠-١ في عام ١٤٢٨هـ، أخطر أحد المواطنين الجمعية الخيرية أنه نص على حصة للجمعية الخيرية في وصيته، وقام بإرسال نسخة مكتوبة من وصيته للجمعية الخيرية. في عام ١٤٣٠هـ، توفي المواطن. وفي عام ١٤٣١هـ، خضعت الوصية الأخيرة الخاصة بالمواطن للتحقق، فأصدرت المحكمة حكماً بصحة الوصية. وقد قام منفذ الوصية بإخطار الجمعية الخيرية بأنه قد صدر صك بصحة الوصية وأنها ستتلقى ١٠% من تركة المواطن، وذلك بعد سداد الالتزامات التي على المواطن. وقد قدم منفذ الوصية تقريراً لأصول التركة والتزاماتها والمبلغ والتوقيت المتوقع، لسداد حصة الجمعية الخيرية في التركة.

١٥-٣-١٠-٢ تعد الاتصالات التي جرت في عام ١٤٢٨هـ بين المواطن والجمعية الخيرية عن نية تقديم تبرع. ونظراً إلى أنه من حق المواطن تعديل الوصية في أي وقت قبل الوفاة؛ لذلك فإن الجمعية الخيرية في عام ١٤٢٨هـ لم تتلق تعهداً بتقديم تبرع، كما لم تعترف بتبرعات مستلمة. لكنها عند إعلان المحكمة صحة الوصية، سوف تعترف بإيراد مستحق، وإيراد التعهد غير المشروط بتقديم تبرع، وذلك بالقيمة العادلة لحصتها في التركة. وفي حال كان التعهد بتقديم التبرع الوارد بالوصية كان مشروطاً بحدث مستقبلي غير مؤكد؛ فإن

الجمعية الخيرية ستعترف بالتبرع عند الاستيفاء الفعلي للشرط. إذ سيتم الإفصاح عن التعهد المشروط الوارد بالوصية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

١٥-٤ تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين:

١٥-٤-١ مثال رقم (١٥) - تبرعات إلى منشأة مركزية لجمع الأموال.

١٥-٤-١-١ توفر منشأة مركزية لجمع الأموال ثلاثة خيارات للمتبرعين، خلال حملاتها السنوية، لجمع التبرعات؛ إذ يستطيع المتبرعون تقديم تبرعهم بدون فرض قيود، أو توجيه تبرعاتهم إلى واحدة من أربع مؤسسات خيرية محددة من جانب المنشأة، أو تحويل تبرعاتهم إلى منشأة من اختيارهم. وقد اشترطت الحملة السنوية لتجميع التبرعات على المتبرعين، في حال اختيارهم تحديد المنشأة التي تحول إليها تبرعاتهم، أن تكون منشأة للخدمات الاجتماعية، تعمل داخل المجتمع المحلي وتحت إشراف وزارة الشؤون الاجتماعية. وقد قدمت الحملة معلومات تتعلق بالأتعاب الإدارية التي سوف تخصم من جميع التبرعات التي تحول إلى منشأة مختارة من قبل المتبرع.

١٥-٤-١-٢ نظراً إلى أن المنشأة المركزية لجمع الأموال سوف تعترف بالقيمة العادلة للتبرعات غير المقيدة على أنها إيراد تبرع وهي التي تزيد من صافي الأصول غير المقيدة، وتعترف بالقيم العادلة للتبرعات الموجهة إلى الأربع منشآت المحددة على أنه إيراد تبرع بحيث تزيد صافي الأصول المقيدة، وتعترف بالتبرعات المحولة إلى المنشآت المختارة من جانب المتبرع على أنها زيادة في الأصول وزيادة في التزامات

لهؤلاء المستفيدين المحددين. ومع ذلك فإنه في حال كون التبرعات الموجهة إلى مستفيدين محددين على شكل أصول غير نقدية؛ فإنه أمام المنشأة المركزية لجمع الأموال بديلين: إما أن تعترف بتلك الأصول غير المالية، والتزامها المتمثلة في تحويل تلك الأصول إلى المستفيدين المحددين، وذلك في حال تبنيها لتلك السياسة من فترة إلى أخرى، أو أن لا تعترف بهذه الأصول غير المالية أو بالتزاماتها. كما تعترف المنشأة المركزية لجمع الأموال، بإيراد الأتعاب الإدارية المخصصة من المبالغ، التي سوف تحول إلى منشآت مختارة من قبل المتبرع.

١٥-٤-١-٣ وفي المقابل؛ تعترف المنشآت المختارة (المستفيد) من جانب المتبرع بالقيمة العادلة للأصول المحولة على أنه إيراد تبرع، وفقاً لشروط الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. ومن ثم يزيد الإيراد من صافي الأصول المقيمة، وذلك ما لم يفرض المتبرع قيوداً دائمة، أو كان واضحاً من المتبرع أنه ينوي بتبرعه تدعيم أنشطة الفترة الحالية.

١٥-٤-١-٤ عند تضمين الحملة السنوية للمنشأة المركزية لجمع الأموال نموذجاً يمكن للمتبرع استخدامه في تحديد المستفيد، إذ أن النموذج يشير بوضوح إلى أنه في حال اختيار المتبرع مستفيداً محدداً؛ فإن للجنة التوزيع/التخصيص سلطة إعادة توجيه تبرعاتهم في حال وجود ضرورة لذلك. وطبقاً لتلك الشروط؛ يمنح المتبرعون المنشأة المركزية لجمع الأموال سلطة التصرف، ومن ثم تعترف المنشأة بالتبرع غير المقيّد، ويمنع المستفيد المحدد من الاعتراف بالتوزيعات المحتملة المستقبلية من الأصول.

١٥-٤-٢ مثال رقم (١٦) - تبرعات لمؤسسة اجتماعية لحساب منشأة غير هادفة للربح.

١٥-٤-٢-١ قرر مجلس إدارة منشأة الحفاظ على البيئة في المدينة زيادة حجم الأموال، بهدف تأسيس وقف. وقد وقع مجلس الإدارة اتفاقاً لتأسيس الوقف لدى مؤسسة اجتماعية. وفي سعي منشأة الحفاظ على البيئة إلى جمع مال الوقف؛ أوضحت للمتبرعين خلال حملتها لجمع الأموال، أن مال الوقف سوف تملكه وتديره المؤسسة الاجتماعية، كما كشفت المادة الدعائية للحملة عن أن التبرعات سوف تستثمر، وسيتم توزيع عائد تلك الاستثمارات على منشأة الحفاظ على البيئة بالمدينة، وذلك طبقاً لشروط سياسة الإنفاق التي تتبعها المؤسسة الاجتماعية ومن ثم يحق لها إعادة توجيه العائد إلى مستفيدين آخرين (منشأة الحفاظ على البيئة أو أي طرف آخر) دون موافقة المتبرع؛ إذا اعتقدت المؤسسة وجود ضرورة لذلك. وتوضح بطاقة موافقة المتبرع صراحاً حق المؤسسة الاجتماعية في إعادة توجيه عائد استثمار الأموال. كما تطلب المادة الدعائية للحملة من المتبرعين، إرسال تبرعاتهم إلى المؤسسة الاجتماعية باستخدام مظروف، ذي عنوان معد لهذا الغرض.

١٥-٤-٢-٢ تعترف المؤسسة الاجتماعية بالقيمة العادلة للتبرعات المستلمة على أنها أصول وإيراد تبرعات؛ إذ يمنح المتبرعون المؤسسة سلطة التصرف، من خلال استخدام بطاقة موافقة المتبرع، التي تنص على خضوع التبرعات لسلطة وحيدة متمثلة في المؤسسة الاجتماعية متعلقة بإعادة توجيه العائد لمستفيد آخر.

١٥-٤-٢-٣ تتمتع منشأة الحفاظ على البيئة (المستفيد) عن الاعتراف بحقوقها المحتملة في الأصول

التي تحتفظ بها المؤسسة الاجتماعية، بسبب منح المتبرعين سلطة التصرف للمؤسسة الاجتماعية. تعترف منشأة الحفاظ على البيئة بالمنح السنوية فحسب، التي تتلقاها من المؤسسة الاجتماعية على أنها تبرعات.

١٥-٤-٢-٤ يعد من غير الواضح ماهية نية المتبرع في تقديم تبرع إلى المؤسسة الاجتماعية؛ عند استجابته بإرسال التبرع، وبطاقة موافقة المتبرع مباشرة إلى منشأة الحفاظ على البيئة. وتستطيع منشأة الحفاظ على البيئة حل هذه المعضلة من خلال مراجعة الحقائق والظروف المرتبطة بالتبرع، أو الاتصال بالمتبرع، أو كليهما. عند التحقق من نية المتبرع في تقديم التبرع لإضافتها للأموال المملوكة، والمحتفظ بها لدى المؤسسة الاجتماعية، مع منحها سلطة للتصرف؛ فإن منشأة الحفاظ على البيئة تعد وكيلاً مسئولاً عن تحويل هذا التبرع إلى المؤسسة الاجتماعية.

١٥-٤-٣ مثال رقم (١٧) - تحويل نقدية من منشأة غير هادفة للربح إلى منشأة أخرى غير هادفة للربح لمصلحة فرد.

١٥-٤-٣-١ تحول مؤسسة خيرية نقدية إلى معهد علمي لاستخدام الأموال، في توفير منح دراسية لأشخاص محددين.

١٥-٤-٣-٢ يعترف المعهد العلمي بالنقدية، والالتزام تجاه الأفراد بالقيمة نفسها؛ لأنه مجرد وسيط/مسهل في تحويل النقدية من المؤسسة الخيرية إلى الأشخاص المحددين.

١٥-٤-٤ مثال رقم (١٨) - أصول محولة من أشخاص إلى بنك؛ لتكوين صندوق خيري لمصلحة منشأة غير هادفة للربح.

١٥-٤-٤-١ يقوم شخص بتحويل أصول إلى بنك دولي؛ لتكوين صندوق خيري غير قابل للإلغاء،

لمصلحة متحف معين. ويعمل البنك الدولي على أنه وصي (قيم). ويحدد الفرد مقدما في اتفاقية الوصاية؛ السياسات التي توجه الأنشطة الاقتصادية المتعلقة بالوديعة؛ مع العلم بأن فترة الوصاية تبلغ خمس سنوات. وخلال هذه المدة يتم تسليم العائد من استثمار مبلغ الوديعة في كل سنة للمتحف المحدد. وفي نهاية السنوات الخمس، يتم تسليم إجمالي مبلغ الوديعة (الأصول الأصلية وصافي الزيادة في قيمة تلك الأصول) إلى المتحف.

١٥-٤-٤-٢ لم يضع هذا المعيار معايير للمحاسبة عن الوصي والبنك الدولي. في هذه الحال، سوف يعترف المتحف (المستفيد) بالأصل (حصة انتفاع في الوديعة) وإيراد التبرع الذي سيزيد من صافي الأصول المقيدة. ويقيس المتحف حصة انتفاعه على أساس القيمة العادلة، باستخدام أحد مداخل التقييم؛ مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا. ويمكن قياس تلك القيمة بوجه عام باستخدام القيمة الحالية للأصول المتبرع بها للوصي.

يجري العمل على تحديث الأمثلة الخاصة بالمعيار من صفحة ٢٨٩ وحتى صفحة ٢٩٩ وذلك نظراً
للتعديل على "معيار العرض والافصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح" والذي يبدأ
تاريخ سريانه من ١-١-٢٠٢٥ م. وسوف تتم إضافتها فور الانتهاء من التحديث

الدراسة المقارنة

النص المقترح	استراليا	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة
١- نطاق المعيار: ١-١ يطبق هذا المعيار على المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك بصرف النظر عن حجمها أو طبيعتها. أنشطتها. (الفقرة ١٠١)	* ينطبق المعيار على: (أ) كل المنشآت غير الهادفة للربح التي تخضع قوائمها المالية لمتطلبات قانون الشركات. (ب) القوائم المالية ذات الأغراض العامة لكل المنشآت غير الهادفة للربح الأخرى التي تقوم بالإفصاح. (الفقرة ١)		
٢-١ ينطبق هذا المعيار على كل ما يُتلقى أو يُقدم من تبرعات؛ من خلال عمليات غير تبادلية، سواء أكان ذلك في صورة نقدية، أم في صورة أصول أخرى، بما في ذلك التعهدات بتقديم تبرعات. بينما لا ينطبق هذا المعيار على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات من خلال عمليات تبادلية. (الفقرة ١٠٢)		* يطبق هذا الإصدار على كل ما يتم تلقيه أو تقديمه من تبرعات في صورة نقدية وأي أصول أخرى، بما في ذلك التعهدات بتقديم تبرعات. بينما لا يطبق على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات - وهي عمليات يحصل ويضحي فيها كل طرف بقيمة مكافئة من الأصول. (المعيار ١١٦ - فقرة ٣)	

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	النص المقترح
	* بالرغم من ذلك، عند قيام المنشأة طوعاً بتحويل أصول أو تقديم خدمات لمنشأة أخرى في مقابل أصول ذات قيمة أقل جوهرياً، وبدون الحصول على حقوق أو امتيازات ضمنية، فإن كل هذه التبرعات تقع في نطاق تطبيق هذا الإصدار. (المعيار ١١٦ - فقرة ٣)		٣-١ ينطبق هذا المعيار عند استلام المنشأة غير الهادفة للربح، أو تقديمها لأصول أو خدمات في مقابل أصول ذات قيمة غير مكافئة، وبدون الحصول على حقوق أو امتيازات ضمنية. (الفقرة ١٠٣)
	* يطبق هذا البيان على تحويلات النقدية أو الأصول الأخرى التي تشمل الأصول المحددة بالفقرة رقم ٥ من هذا البيان: "الأوراق المالية، الأراضي، المباني، استخدام التسهيلات أو المنافع، المواد الخام، الإمدادات، الأصول غير الملموسة، الخدمات والتعهدات غير المشروطة بتقديم تلك العناصر في المستقبل". (١٣٦ - ٦)		٤-١ ينطبق هذا المعيار على التبرعات النقدية أو التبرعات في شكل أصول أخرى، تشمل الأوراق المالية، والأراضي، والمباني، وحق استخدام التسهيلات أو المنافع العامة، والمواد الخام، والإمدادات، والأصول غير الملموسة، والخدمات، والتعهدات غير المشروطة بتقديم تلك العناصر في المستقبل. (الفقرة ١٠٤) ٥-١ تقرأ فقرات هذا المعيار في سياق ما ورد من شرح لهذه الفقرات في الدراسة المرفقة، ولما ورد في بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح. (الفقرة ١٠٥)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
			٦-١ يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية. (الفقرة ١٠٦)
	*يؤسس هذا الإصدار لمعايير المحاسبة المالية، والإفصاح عن ما يتم تلقيه وتقديمه من تبرعات. تعد قضية المحاسبة عن التبرعات ذات أهمية جوهرية تحديداً في المنشآت غير الهادفة للربح، إذ تمثل التبرعات المصدر الرئيسي للإيرادات في العديد من تلك المنشآت. وبالرغم من ذلك، يتم تطبيق هذا الإصدار على كل المنشآت (المنشآت غير الهادفة للربح والمشروعات التجارية) التي تتلقى أو تقدم تبرعات. *كما يؤسس هذا الإصدار لمعايير الاعتراف برفع القيود عن ما يتم تلقيه من تبرعات، والمحاسبة عن ما يتم الحصول عليه من مجموعات فنية أعمال فنية، ومكتنزات تاريخية، وأصول مماثلة عن طريق التبرع أو بأي طريقة أخرى. (المعيار ١١٦ - فقرة ٢)		٢- أهداف المعيار: ١-٢ يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن ما يُتلقى أو يقدم من تبرعات. ٢-٢ يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح للتبرعات المتلقاة، ووضعت عليها قيود من قبل المتبرع. ٣-٢ يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن تحويلات الأصول، التي تكون فيها المنشأة القائمة بالإفصاح وكيلا، أو وصياً، أو وسيطاً. (الفقرة ١٠٧)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
* يجب الاعتراف بالموارد الداخلة، لكل من أموال الدخل وأموال الأوقاف، في قائمة الأنشطة عندما يترتب عن المعاملة أو أي حدث آخر زيادة في أصول الجمعية الخيرية. ويتحقق ذلك عند توافر ثلاثة شروط: (أ) سلطة الإدارة أو التصرف؛ ويتم ذلك في حال تمتع الجمعية الخيرية بسلطة الرقابة والإشراف على المورد أو أي أوجه التصرف الأخرى، بما يسمح للجمعية تحديد كيفية استخدامه في المستقبل. (ب) التأكد التام بأن تكون الجمعية على يقين فعلي بأنها ستتلقى ذلك المورد. (ج) القياس، ويتحقق ذلك عند إمكانية قياس القيمة النقدية للمورد بدرجة مصداقية كافية. (الفقرة ٩٤)	* يجب الاعتراف بالإيراد الناتج من تلقي المنشأة للأصول المتبرع بها فحسب، عند توافر الشروط التالية: (أ) منح المنشأة سلطة الإدارة أو التصرف في التبرع أو حق تلقي التبرع واستلامه. (ب) وجود منافع اقتصادية محتملة سوف تتحقق للمنشأة من التبرع. (ج) إمكانية قياس قيمة التبرع بمصداقية كافية. (الفقرة ٩)	٣- نص المعيار: ٣-١ قواعد عامة للمحاسبة عن التبرعات المستلمة: يجب الاعتراف بالتبرعات التي تأتي في أصول محولة، أو تعهدات غير مشروطة بتقديم أصول، أو تخفيض لالتزامات على المنشأة على أنها إيرادات أو مكاسب في قائمة الأنشطة، عندما يترتب على عملية التبرع زيادة في أصول المنشأة غير الهادفة للربح. ويتحقق ذلك عند توافر ثلاثة شروط: (أ) أن تتمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة إدارة التبرع أو التصرف في المورد بأي شكل من أشكال التصرف، بما يسمح لها تحديد كيفية استخدامه في المستقبل. (ب) أن تتوقع المنشأة الحصول على التبرع بدرجة معقولة من الثقة. (ج) أن يكون التبرع قابلاً للقياس بدرجة معقولة من الموضوعية. (الفقرة ١٠٨)	٣-١-١ إثبات وقياس التبرعات المستلمة: يجب إثبات ما يُتلقى من تبرعات على أنها إيرادات
* فيما عدا ما ورد بالفقرتين ذات الرقمين ٩ و ١١، يجب الاعتراف بما يتم تلقيه من			

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	تبرعات على أنها إيرادات أو مكاسب في الفترة التي يتم خلالها تلقي تلك التبرعات، وعلى أنه أصول، أو تخفيض للالتزامات أو مصروفات وذلك وفقاً لطبيعة ما يتم تلقيه من تبرعات. يجب قياس ما يتم تلقيه من تبرعات بقيمتها العادلة. كما يجب على المنشآت غير الهادفة للربح الإفصاح عن ما تتلقاه من تبرعات على أنها هبات مقيدة أو غير مقيدة، كما سيرد بالفقرات ١٤-١٦. (١١٦ - ٨)		أو مكاسب في الفترة التي تُتلقى خلالها تلك التبرعات، وعلى أنها أصول، أو تخفيض للالتزامات أو كليهما، وذلك وفقاً لطبيعة ما يُتلقى من تبرعات ويجب قياس ما يُتلقى من تبرعات بقيمتها العادلة. (الفقرة ١٠٩)
*يشمل الدخل التطوعي (قائمة المصطلحات المستخدمة: المصطلح رقم ٦١) الموارد الداخلة المتولدة من المصادر التالية: (أ) التبرعات وما يرتبط بها من إعانات، بما في ذلك التركة (انظر الفقرة ١٢٣)، المقدمة من قبل المؤسسين والراعين، والداعمين، والجمهور ورجال الأعمال. (ب) التبرعات التي تعد مصدراً أساسياً		* يجب الاعتراف بما يتم إسقاطه من ديون من قبل المقرضين على أنه إيراد من قبل المقترض. (الفقرة ١٣) *عندما تحل حقوق الملكية محل الالتزام، لا يجب أن تعد المعاملة إسقاط لديون. (الفقرة ١٤)	٣-١-٢ أنواع التبرعات المستلمة: قد تتلقى المنشآت غير الهادفة للربح تبرعات غير مشروطة، أو تبرعات مشروطة. كما يمكن أن تتلقى تبرعات مقيدة أو غير مقيدة. وتأتي التبرعات والهبات للمنشأة غير الهادفة للربح التبرعات من المصادر التالية: (أ) التبرعات النقدية أو العينية المقدمة من قبل الأفراد المؤسسين والراعين، والداعمين، ورجال الأعمال والجمهور بشكل عام، أو المقدمة من الحكومة، ومن

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
للتموليل أو ذات طبيعة عامة ومقدمة من الحكومة ومن المؤسسات الخيرية، ولكن لا تشمل تلك التبرعات المقدمة خصيصاً لتقديم خدمة أو إنتاج سلع خيرية، مثل عقد خدمات مع السلطات المحلية. (ج) اشتراكات الأعضاء والممولين التي تعد في جوهرها تبرعات، وليست مقابل سلع أو خدمات. (د) التبرعات العينية (انظر الفقرة ١٢٩) والخدمات أو التسهيلات المتبرع بها (انظر الفقرة ١٣٣). (الفقرة ١٢١)			المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة له لتمويل أنشطة غير هادفة للربح، باستثناء الأموال المخصصة لتقديم خدمات عامة، مثل عقد خدمات مع السلطات المحلية. (ب) التبرعات التي تكون في شكل اشتراكات الأعضاء التي تعد في جوهرها تبرعاً، وليست في مقابل سلع أو خدمات. (ج) التبرعات المستلمة في شكل خدمات أو تسهيلات. (د) إسقاط الالتزامات المستحقة على المنشآت غير الهادفة للربح. (الفقرة ١١٠)
* لا تؤثر حقيقة أن المنحة أو التبرع مقيد لغرض معين على أساس الاعتراف به في قائمة الأنشطة. إذ يوجد فرق كبير في المحاسبة عن القيود المفروضة على مورد معين لاستخدامه في أغراض محددة والشروط التي يجب استيفائها قبل تفويض الجمعية سلطة إدارة المورد أو استخدامه. إذ لا يحول وجود القيد من الاعتراف			٣-١-٣ التبرعات المقيدة والمشرطة: ٣-١-٣-١ يوجد فرق كبير بين القيود المفروضة على مورد معين لاستخدامه في أغراض محددة، وبين الشروط التي يجب استيفائها قبل منح المنشأة سلطة إدارة المورد أو استخدامه. لا يحول وجود القيد دون الاعتراف بالتبرعات في قائمة الأنشطة، طالما كان للمنشأة سلطة الإدارة أو التصرف فيه، كما أن القيد

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
بالموارد الداخلة، طالما كان للجمعية سلطة الإدارة أو التصرف فيه وأن القيد يغطي الأغراض التي يمكن استخدام المورد فيها فحسب. (الفقرة ١١٦)			يغطي الوقت فحسب أو الاستخدامات المتعلقة بالتبرع. بينما يحول وجود الشرط دون الاعتراف بالتبرعات في قائمة الأنشطة، طالما لم يتم استيفاءه، ولم تمنح المنشأة بعد سلطة الإدارة أو التصرف فيه. (الفقرة ١١١)
	*يجب على المنشآت غير الهادفة للربح التمييز بين ما يتم تلقيه من تبرعات تخضع لقيود دائمة، والتي تخضع لقيود مؤقتة، وتلك التي لا تخضع لقيود من المتبرع. تنشأ القيود المفروضة على استخدام المنشأة لما تتلقاه من أصول إما نتيجة لوضع المتبرع لشروط صريحة أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع، والتي تكشف عن قيود ضمنية على الاستخدام من قبل المتبرع. يجب الإفصاح عن التبرعات المقيدة من قبل المتبرع على أنها هبات مقيدة، وبالرغم من		٣-١-٣-٢ تنشأ القيود المفروضة على استخدام المنشأة لما تتلقاه من أصول، إما نتيجة لوضع المتبرع لقيود صريحة، أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع، والتي تكشف عن قيود ضمنية على الاستخدام من قبل المتبرع. (الفقرة ١١٢)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	ذلك، يجب الإفصاح عن التبرعات المقيدة من قبل المتبرع، والتي تم رفع القيود عنها في الفترة نفسها، على أنها هبات غير مقيدة بشرط إتباع المنشأة لسياسة الإفصاح نفسها من فترة لأخرى وإفصاح المنشأة عن السياسة المحاسبية المتبعة. حيث يترتب على التبرعات المقيدة زيادة صافي الأصول المقيدة بصفة دائمة أو صافي الأصول المقيدة بصفة مؤقتة. يجب الإفصاح عن التبرعات غير المقيد من قبل المتبرع على أنها هبات غير مقيدة وتؤدي إلى زيادة صافي الأصول غير المقيدة. (١١٦ - ١٤)		
* يجب المحاسبة مباشرة عن الموارد المستلمة والمقيد لغرض توفير أصول ثابتة على أنها أموال مقيدة. وتتوقف معالجة الأصول التي تم تدبيرها فيما بعد، باستخدام تلك الأموال على الغرض من اقتنائها. (الفقرة ١١٧)			٣-١-٣-٣ يجب المحاسبة عن التبرعات المستلمة في صورة نقدية، أو أصول أخرى مقيدة لشراء أصول غير متداولة وغير مقيدة من قبل المتبرع؛ على أنها إيرادات تبرعات مقيدة. وتتوقف معالجة الأصول المكتتاة على الغرض من اقتنائها. فقد يكون الغرض من اقتناء الأصل

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
			الثابت مقيداً باستخدامات معينة، وقد لا يكون مقيداً. فعند شراء الأصل الثابت، يجب زيادة الأصول الثابتة غير المقيدة إذا كان الأصل غير مقيد باستخدامات معينة، أو زيادة الأصول الثابتة المقيدة؛ إذا كان الأصل مقيد باستخدامات معينة. (الفقرة ١١٣)
*قد تخضع الموارد الداخلة أيضاً لقيود مفروضة من قبل المتبرع تحدد الفترة التي يمكن خلالها إنفاق الموارد. ويحد مثل ذلك الشرط المسبق من قدرة الجمعية الخيرية استنفاد المورد حتى يتم استيفاء الشرط الزمني. (الفقرة ١٠٨)			٣-١-٣-٤ قد تخضع التبرعات أيضاً لقيود مفروضة من قبل المتبرع، تحدد الفترة التي يمكن خلالها إنفاق التبرع، ويحد مثل هذا القيد المسبق من قدرة المنشأة غير الهادفة للربح في استنفاد التبرع حتى يتم استيفاء القيد الزمني المستقبلي. وفي هذه الحال يعترف بالتبرعات على أنها إيرادات مقيدة إلى حين استيفاء القيد الزمني. (الفقرة ١١٤)
*على سبيل المثال، يجب المحاسبة عن ما يتم تلقيه مقدماً من تبرعات، يشترط استنفادها خلال فترة محاسبية مستقبلية،			٣-١-٣-٥ قد تخضع التبرعات لشروط مفروضة من قبل المتبرع، تحدد الفترة التي يمكن خلالها إنفاق التبرع، ويحد هذا الشرط

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
على أنه دخل مؤجل والاعتراف بها على أنه التزام وذلك حتى تاريخ الفترة المحاسبية المسموح فيها، طبقاً للشرط المفروض، للجمعية الخيرية استنفاد المورد. (الفقرة ١٠٨)			المسبق من قدرة المنشأة غير الهادفة للربح من استغلال التبرع حتى استيفاء الشرط، كما يتيح للمتبرع الحق في استعادة التبرع في حال عدم استيفائه. وفي هذه الحال يؤجل الاعتراف بالتبرعات على أنها إيرادات غير مقيدة، وتعد التزاماً حتى استيفاء الشرط الزمني. (الفقرة ١١٥)
*بالمثل، لا يحول الشرط الذي يسمح للمتبرع باسترداد أي جزء غير مستنفذ من المنحة من الاعتراف بالموارد الداخلة. ويتم الاعتراف بالالتزام برد أي جزء من المنحة للمتبرع عند يصبح رد المورد محتملاً. (الفقرة ١١٠)			٣-١-٣-٦ يحول الشرط الذي يسمح للمتبرع باسترداد أي جزء من التبرع من الاعتراف به؛ فيتم إثبات الجزء المستنفذ من التبرع، الذي استوفى الشرط على أنه إيراد غير مقيد، ويتم إثبات الجزء غير المستنفذ من التبرع، والذي يصبح رده محتملاً، على أنه التزام (إيراد مؤجل). (الفقرة ١١٦)
*قد تتضمن بعض الترتيبات المتعلقة بتقديم أموال تبرعات وضع شروط معينة تحدد تقريباً مستوى الخدمات التي يجب			٣-١-٣-٧ قد يقع استيفاء شروط التبرع داخل نطاق سيطرة المنشأة غير الهادفة للربح، أو يتوقف على عوامل أخرى تقع خارج نطاق

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	النص المقترح
على الجمعية الخيرية تقديمها. قد يتم إدراج الشروط المرتبطة بتقديم تلك الأموال في عقد يحدد مستوى الخدمة، حيث يتم ربط تقديم الأموال بتقديم خدمات أو وحدات مخرجات بمستوي معين، مثل شرط عدد ما يقدم من وجبات أو ساعات عمل المرافق التي تستخدم من قبل المنتفعين. فقد ترتبط سلطة إدارة المورد أو التصرف فيه، والتي تم الحصول عليها في شكل تبرعات مشروطة؛ بمستوي الأداء، أو بتقديم مستوى معين من الخدمات؛ وفي تلك الحال يجب الاعتراف بها على أنها موارد داخلية عند قيام الجمعية الخيرية بتسليم السلع أو تقديم الخدمات. (الفقرة ٩٩) في الغالب تتلقى الجمعيات الخيرية تبرعات مقيدة بشروط يجب استيفاؤها قبل تمتع الوحدة بسلطة غير مشروطة لإدارة			سيطرتها. في حال خضوع استيفاء تلك الشروط لسيطرة المنشأة غير الهادفة للربح؛ يجب الاعتراف بالتبرعات على أنها إيرادات غير مقيدة عند وجود دليل كاف، يؤكد قدرة المنشأة على استيفاء الشروط في المستقبل. أما في حال عدم وجود تأكيد حول قدرة المنشأة على استيفاء الشروط التي تخضع لسيطرتها، فيجب تأجيل الاعتراف بالتبرعات، وعدها التزاماً (إيراد مؤجل) حتى يتم التأكد من إمكانية استيفاء الشروط المفروضة. (الفقرة ١١٧)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
المورد أو التصرف فيه. قد يقع استيفاء تلك الشروط داخل نطاق سيطرة الجمعية الخيرية أو يتوقف على عوامل أخرى تقع خارج نطاق سيطرتها. في حال خضوع استيفاء تلك الشروط لسيطرة الجمعية الخيرية؛ يجب الاعتراف بالموارد الداخلة عند وجود دليل كاف، يؤكد قدرة الجمعية على استيفاء الشروط في المستقبل. في حال عدم التأكد من قدرة الجمعية على استيفاء الشروط التي تخضع لسيطرتها، يجب تأجيل الاعتراف بالموارد الداخلة وعدها التزاماً حتى يتم التأكد من إمكانية استيفاء الشروط المفروضة. (الفقرة ١٠٥)			
	* عند وضع المتبرع شروطاً صريحة، أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع، والتي تكشف عن نية المتبرع وضع التبرع قيد الاستخدام لدعم أنشطة الفترة الحالية.		٣-١-٣-٨ في حال وضع المتبرع بنوداً صريحة في الاتفاق، أو نتيجة للوقائع المحيطة بعملية استلام التبرع تكشف عن نية المتبرع وضع التبرع قيد الاستخدام لدعم أنشطة الفترة

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	فعلى سبيل المثال، يؤدي تلقي تعهدات غير مشروطة بتقديم نقدية في السنوات المستقبلية إلى زيادة صافي الأصول المقيدة بشكل مؤقت. (١١٦ - ١٥)		الحالية، فإنه يعترف بالتعهدات غير المشروطة على أنها إيرادات غير مقيدة تؤدي إلى زيادة صافي الأصول غير المقيدة. (الفقرة ١١٨)
*عند تلقي الجمعيات الخيرية اشتراكات عضوية، قد تكون تلك الاشتراكات في صورة هبة، أو يمكن للأعضاء شراء خدمات، أو الحصول على امتيازات معينة في مقابل تلك الاشتراكات. عندما يعد الاشتراك هبة، يجب الاعتراف بالموارد الداخلة طبقاً للقواعد نفسها المستخدمة في حال التبرعات. (الفقرة ١٠١)			٣-١-٤ الاشتراكات والرسوم: ٣-١-٤-١ عند تلقي المنشآت غير الهادفة للربح اشتراكات عضوية؛ قد تكون تلك الاشتراكات في صورة تبرع، أو تكون مقابل الحصول على خدمات، أو امتيازات معينة. وفي حال كون الاشتراك تبرعاً، يجب الاعتراف بالاشتراكات طبقاً لنفس القواعد المستخدمة في حال التبرعات. (الفقرة ١١٩)
*عند شراء خدمات أو الحصول على امتيازات معينة في مقابل الاشتراكات؛ يجب الاعتراف بالموارد الداخلة عند تقديم الخدمة أو منح الامتياز. وفي حال حصول العضو على تلك الخدمات والامتيازات بانتظام طوال فترة العضوية؛ يكون		* في بعض الحالات، يكون من الصعب التحقق من قيام المنشأة بالتضحية بقيمة معادلة للأطراف الأخرى القائمة بعملية التحويل. ويكون الوضع كذلك، مثلاً، في حال تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام	٣-١-٤-٢ عند تحصيل المنشأة غير الهادفة للربح لبعض الرسوم مقابل الاستخدام المحتمل لمجموعة من التجهيزات، مثل تمتع الأعضاء في بعض النوادي والهيئات باستخدام بعض التجهيزات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة؛ تعد تلك المعاملات معاملات تبادلية

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
الاعتراف بالدخل من اشتراكات العضوية بالتناسب، خلال الفترة التي يغطيها الاشتراك؛ وتعد أساساً تقديرياً ملائماً للاعتراف بالدخل. (الفقرة ١٠١)		المحتمل لمجموعة من التسهيلات. في تلك الحالات، عندما تتحمل النوادي والهيئات المهنية رسوماً معينة مقابل تمتع المتبرعين باستخدام بعض التسهيلات، أو تلقي بعض الإصدارات والمنشورات، أو استغلال مساحة معينة لفترة زمنية معينة، تعد تلك المعاملات معاملات تبادلية، ولا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها تبرعات نظراً إلى أنه يوجد التزام تعاقدي أو استدلالي على متلقي الرسوم برد بعض أو الرسوم أو جميعها في حال عدم قدرته على تقديم التسهيلات والخدمات. أما في حال كون المنافع التي تعود على المتبرعين منافع شكلية/صورية، مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة واستيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين، فإنه يمكن عد	ينطبق عليها معيار الإيرادات الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولا يجب الاعتراف بتلك الرسوم على أنها إيرادات تبرعات، حيث يوجد التزام تعاقدي أو عرفي على المنشأة متعلقة الرسوم برد بعض أو كل الرسوم في حال عدم قدرتها على تقديم التجهيزات أو الخدمات. أما في حال كون المنافع التي تعود على الأعضاء منافع صورية، مثل خطابات الشكر، أو معلومات عامة عن أنشطة المنشأة، ومدى استيفاء الأهداف الخيرية للمتبرعين؛ فإنه يمكن عد الرسوم تبرعات. (الفقرة ١٢٠)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	النص المقترح
		الرسوم تبرعات.	
		(الفقرة ١٢)	
* تعد الأوقاف أحد أشكال الأموال المقيدة، التي يتم اقتناؤها لمصلحة الجمعية الخيرية على أنها أموال تمثل رأس مال للجمعية. وعندما يستوجب على القيمين الاحتفاظ بمال الأوقاف بصفة دائمة يطلق على المبلغ أوقافاً دائمة. وتتمثل أموال الأوقاف الدائمة في شكل أصول استثمارية و/أو أصول يتم استخدامها في أغراض خاصة بالجمعية الخيرية. وعادة لا يمكن استنفاد تلك الأموال، كما لو كانت دخل للجمعية. (الفقرة ٧٠) في بعض الحالات، قد تكون لدى القيمين سلطة تحويل رأس مال الأوقاف إلى دخل للجمعية، وفي تلك الحال يطلق على أموال الأوقاف (أوقافاً قابلة للاستنفاد) (الفقرة ٧١)			٣-١-٥ الأوقاف: تعد الأوقاف تبرعات مستلمة، ومقيدة بصفة دائمة؛ يتم اقتناؤها لمصلحة المنشأة غير الهادفة للربح، وهي في حكم رأس مال للمنشأة، ويتم الاعتراف بها على أنها إيرادات تبرعات إوقاف، ومن ثم تؤدي إلى زيادة في صافي أصول الأوقاف. وتتمثل أصول الأوقاف في شكل أصول استثمارية و/أو أصول يتم استخدامها في أغراض خاصة بالمنشأة غير الهادفة للربح. (الفقرة ١٢١)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
* يجب إدراج الموارد الداخلة التي في صورة تبرعات عينية في قائمة الأنشطة كما يلي: (أ) يجب الاعتراف بما يتم تلقيه من أصول ويتم الاحتفاظ به على أنه مخزون، بغرض توزيعه من قبل الجمعية الخيرية على أنه مورد داخل خلال السنة ضمن (الدخل التطوعي)، وذلك فقط في حال توزيعه بقيمة مكافئة، ويتم إدراجها على أنها موارد مستفدة تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تمثل طريقة توزيعه. (ب) يجب اعتراف الجمعية بما تتلقاه من أصول بغرض الاستخدام (مثل مبنى بغرض استخدامه مقرأ للجمعية) على أنها موارد داخلة وتحت تبويب الأصول الثابتة المناسب في الميزانية العمومية وذلك عند استحقاقها.			٣-١-٦ التبرعات العينية: يجب الاعتراف بالتبرعات العينية في قائمة الأنشطة حسب الآتي: (أ) يجب الاعتراف بما يُتلقى من أصول، ويتم الاحتفاظ بها على أنها مخزون بغرض إعادة بيعها، أو توزيعها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح على أنها إيرادات في قائمة الأنشطة. وعند إعادة بيعها أو توزيعها، يتم إدراجها على أنها تكلفة بضاعة مباعة أو على أنها مصروفات تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تعكس الغرض من توزيعها. (ب) يجب الاعتراف بما يُتلقى من أصول بغرض الاستخدام (مثل مبنى بغرض استخدامه كمقر للمنشأة) على أنه إيرادات تبرعات في قائمة الأنشطة، وضمن مجموعات الأصول المناسبة في قائمة المركز المالي . (ج) عند تلقي المنشأة لسلع مستعملة بغرض إعادة بيعها؛ فإنه يجب الاعتراف بها على أنها

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
(أنظر الفقرة ١١١). (ج) في حال تلقي الجمعية لهبة عينية على أنها ودیعة؛ إلى أن يتم تحويلها إلى نقدية؛ يمكن للجمعية استخدامها، ويجب الاعتراف بالتبرع كالمعتاد في الفترة المحاسبية التي يستحق فيها، وفي حال أهميته النسبية يجب إجراء تسوية لقيمتها الأصلية بناءً على تحول التبرع إلى نقدية. (الفقرة ١٢٩) *يشترط في جميع الأحوال أن تكون القيمة التي تظهر بها التبرعات العينية في قائمة الأنشطة مقدرة تقديراً ملائماً لقيمتها الإجمالية بالنسبة للجمعية، أو للقيمة المحققة فعلاً في حال السلع المستعملة المتبرع بها لإعادة بيعها. في حال إدراج التبرعات العينية في قائمة الأنشطة بقيمتها الإجمالية المقدرة، فإن القيمة الجارية ستكون عادة السعر الذي تقوم الجمعية			إيرادات بالقيمة القابلة للتحقق في الفترة المحاسبية التي تم استلامها فيها. وعند تعذر الوصول إلى القيمة القابلة للتحقق لتلك السلع المستعملة؛ فإنه يجب تأجيل الاعتراف بها إلى حين بيعها. (د) يُشترط في جميع الأحوال أن تكون القيمة التي تظهر بها التبرعات العينية في قائمة الأنشطة بالقيمة العادلة، أو بالقيمة القابلة للتحقق في حال السلع المستعملة، المتبرع بها لإعادة بيعها. (الفقرة ١٢٢)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	النص المقترح
بتقديره وسدادة مقابل شراء عنصر مشابه من السوق. (الفقرة ١٣٠)			
*قد تتلقى الجمعية إعانات في صورة تسهيلات متبرع بها، أو ترتيبات لقرض انتفاع (قرض في صورة أصل) أو خدمات متبرع بها؛ فيجب إدراج تلك الموارد في قائمة الأنشطة عندما يمكن تقدير قيمة المنفعة وقياسها للجمعية. *يجب أن تعكس القيمة الموضوعية لتلك الموارد قيمة الخدمة أو التسهيلات المقدرة بالنسبة للجمعية؛ وهي السعر الذي تقوم الجمعية بتقديره وسدادة مقابل الحصول على خدمة أو تسهيلات من السوق تحقق منفعة مكافئة. (الفقرة ١٣٣)			٣-١-٧-٧ الخدمات والمنافع: ٣-١-٧-١ قد تتلقى المنشأة تبرعات في صورة مرافق وتجهيزات، أو خدمات أو منافع؛ يجب إدراج تلك التبرعات في قائمة الأنشطة على أنها إيرادات عند إمكانية قياسها، بحيث تعكس القيمة المقدرة لتلك التبرعات؛ القيمة العادلة للخدمة أو المنفعة أو التجهيزات. كما يجب تسجيل تلك الخدمات والمنافع والتجهيزات على أنها مصروفات تحت التبويب الملائم في قائمة الأنشطة بطريقة تعكس الغرض من استخدامها. (الفقرة ١٢٣)
*يجب الاعتراف بما يتم تلقيه من تبرعات في صورة خدمات على أنها إيرادات؛ في إحدى الحالتين التاليتين: (أ) إذا ترتب على تلك الخدمات المستلمة زيادة أو تحسين في الأصول غير النقدية. (ب) إذا تطلبت تلك			٣-١-٧-٢ يجب الاعتراف بما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات على أنها إيرادات في الحالتين التاليتين: إذا (أ) ترتب على تلك الخدمات المستلمة زيادة أو تحسين في الأصول غير النقدية. (ب) تطلبت تلك الخدمات لمهارات

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	النص المقترح
	الخدمات لمهارات خاصة، ويتم تقديم تلك الخدمات، من قبل أفراد تتمتع بتلك المهارات، كما أنه في العادة يتم شراء تلك الخدمات إذا لم يتم المتبرع بتقديمها. وتشمل الخدمات التي تتطلب مهارات خاصة تلك الخدمات التي تقدم من خلال المحاسبين، والمهندسين المعماريين، والنجارين، والأطباء، والاختصاصيين بالكهرباء، والمحامين، والممرضين، وعمال السباكة، والمدرسين، والمهنيين أو الحرفيين الآخرين. ولا يتم الاعتراف بما يتم تلقيه من خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات لا تحقق الشروط السابقة على أنها إيرادات.		خاصة، تُقدم من قبل أفراد يتمتعون بتلك المهارات، التي جرت العادة شراؤها؛ إذا لم يتم المتبرع بتقديمها. ولا يتم الاعتراف بما يُتلقى من خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات على أنها إيرادات لا تحقق أحد الشرطين السابقين. كما يجب عدم الاعتراف بإسهامات المتطوعين على أنها إيرادات في قائمة الأنشطة عندما لا تكون قابلة للقياس بدرجة معقولة من الموضوعية. (الفقرة ١٢٤)
*يعد وجود دليل لإثبات تفويض سلطة الإدارة أو التصرف مطلباً مسبقاً للاعتراف بالتعهدات بتقديم تبرعات. ويتوفر ذلك الدليل في العادة عندما يتم إدراج شروط المنحة في عقد/اتفاق رسمي			٣-١-٨ التعهدات بتقديم تبرعات: ٣-١-٨-١ يعد توقع المنشأة غير الهادفة للربح، الحصول على التبرع بدرجة معقولة من الثقة مطلباً مسبقاً، للاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. ويتحقق ذلك عادة،

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
مكتوب. وعند إثبات تفويض سلطة الإدارة أو التصرف، وعدم تقييدها بأي شروط؛ يجب الاعتراف بتلك التعهدات على أنها موارد داخلية بمجرد استيفاء ضوابط التأكد التام والقابلية للقياس. (الفقرة ١٠٤)			عندما يكون التعهد غير المشروط في صورة اتفاق رسمي مكتوب، لهذا يجب الاعتراف بتلك التعهدات على أنها إيرادات بمجرد استيفاء الشروط الواردة في الفقرة (١٠٨). (الفقرة ١٢٥)
	*يجب الإفصاح عن ما يتم تلقيه، من تعهدات غير مشروطة بتقديم تسديدات، تستحق في فترات مستقبلية على أنها هبات مقيدة. (١١٦ - ١٥)		٣-٨-١-٢ يجب الاعتراف بما يُتلقى من تعهدات غير مشروطة بتقديم تبرعات تستحق في فترات مستقبلية على أنها إيرادات مقيدة، تؤدي إلى زيادة صافي الأصول المقيدة، إلى حين الوفاء بالتعهدات. وتقاس بالقيمة القابلة للتحقق. (الفقرة ١٢٦) ٣-٨-١-٣ يجب تكوين (مخصص تعهدات بتقديم تبرعات مشكوك في تحصيلها) للوصول للقيمة القابلة للتحقق لهذه التعهدات. (الفقرة ١٢٧)
	*يجب الاعتراف بالتعهدات المشروطة بتقديم تبرعات؛ تنشأ عند تحقق حدث مستقبلي غير مؤكد، يلزم المتعهد، عند		٣-٨-١-٤ عند وجود تعهدات بتقديم تبرعات، مشروطة بتحقيق حدث مستقبلي غير مؤكد، فإنه يؤجل الاعتراف بها إلى حين استيفاء الشروط

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	النص المقترح
استيفاء الشروط التي تنشأ عليها التعهدات بشكل فعلي، ومن ثم يصبح التعهد المشروط تعهداً غير مشروط. كما يصبح التعهد المشروط بتقديم تبرعات تعهداً غير مشروط إذا تم استبعاد إمكانية عدم استيفاء الشرط. فعلى سبيل المثال، لا يعد قيام المتبرع له بتقديم تقرير سنوي لتلقي التسديدات السنوية التالية، في تعهد متعدد السنوات، شرطاً إذا تم استبعاد إمكانية عدم استيفاء ذلك المطلب الإداري. يجب المحاسبة عن تحويل الأصول، من خلال تعهد مشروط بتقديمها، على أنها منحة قابلة للرد، وذلك حتى يتم استيفاء الشروط فعلياً. (١١٦ - ٢٢)	استيفاء الشروط التي تنشأ عليها التعهدات بشكل فعلي، ومن ثم يصبح التعهد المشروط تعهداً غير مشروط. كما يصبح التعهد المشروط بتقديم تبرعات تعهداً غير مشروط إذا تم استبعاد إمكانية عدم استيفاء الشرط. فعلى سبيل المثال، لا يعد قيام المتبرع له بتقديم تقرير سنوي لتلقي التسديدات السنوية التالية، في تعهد متعدد السنوات، شرطاً إذا تم استبعاد إمكانية عدم استيفاء ذلك المطلب الإداري. يجب المحاسبة عن تحويل الأصول، من خلال تعهد مشروط بتقديمها، على أنها منحة قابلة للرد، وذلك حتى يتم استيفاء الشروط فعلياً. (١١٦ - ٢٢)	استيفاء الشروط التي تنشأ عليها التعهدات بشكل فعلي، ومن ثم يصبح التعهد المشروط تعهداً غير مشروط. كما يصبح التعهد المشروط بتقديم تبرعات تعهداً غير مشروط إذا تم استبعاد إمكانية عدم استيفاء الشرط. فعلى سبيل المثال، لا يعد قيام المتبرع له بتقديم تقرير سنوي لتلقي التسديدات السنوية التالية، في تعهد متعدد السنوات، شرطاً إذا تم استبعاد إمكانية عدم استيفاء ذلك المطلب الإداري. يجب المحاسبة عن تحويل الأصول، من خلال تعهد مشروط بتقديمها، على أنها منحة قابلة للرد، وذلك حتى يتم استيفاء الشروط فعلياً. (١١٦ - ٢٢)	بشكل فعلي. وعند تأكد المنشأة غير الهادفة للربح من قدرتها على استيفاء شروط المتعهد؛ فإنه يمكن معالجة التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات على أنها تعهدات غير مشروطة. فعلى سبيل المثال؛ عند وجود تعهد بتقديم تبرعات مشروطة بقيام المنشأة غير الهادفة للربح بتقديم تقرير سنوي عن نشاطها، فإنه يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف بتلك التعهدات على أنها تعهدات غير مشروطة، مما يستلزم إثباتها على أنها إيرادات أو مكاسب تبرعات. (الفقرة ١٢٨)
*قد يكون تحديد ماذا كان التعهد يعد مشروط أو غير مشروط أمر صعب وذلك إذا تضمن شروط تم إضافتها من قبل المتبرع لا تنص بشكل واضح عن ما إذا كان حق استلام التسديدات أو تسليم الأصول يتوقف على استيفاء تلك الشروط. فقد يكون	٣-١-٨-٥ قد تتضمن اتفاقية التعهد بتقديم تبرعات، بنوداً لم يتم صياغتها بشكل واضح وصريح، لتشير إلى شروط يجب استيفاؤها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح حتى يكون لها الحق في تلقي التبرعات. وفي هذه الحال، يجب	٣-١-٨-٥ قد تتضمن اتفاقية التعهد بتقديم تبرعات، بنوداً لم يتم صياغتها بشكل واضح وصريح، لتشير إلى شروط يجب استيفاؤها من قبل المنشأة غير الهادفة للربح حتى يكون لها الحق في تلقي التبرعات. وفي هذه الحال، يجب	

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	من الصعب تحديد ما إذا كانت تلك البنود المضافة تمثل شروط أو قيود. في حال إضافة بنود غامضة من قبل المتبرع، يمكن اعتبار التعهد الذي يشتمل على بنود لا تعتبر غير شرطية بشكل واضح أنه تعهد مشروط. (١١٦ - ٢٣)		أن يعد التعهد غير المشروط صراحة تعهداً مشروطاً. (الفقرة ١٢٩)
	*يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف برفع قيد المتبرع عن التبرعات في الفترة التي يتم فيها رفع القيد. حيث يتم رفع القيد عند انقضاء القيد الزمني، أو عند استيفاء الغرض الذي تم من أجله تقييد المورد، أو كليهما. (١١٦ - ١٧)		٣-١-٩ رفع القيود المفروضة من قبل المتبرع: ٣-١-٩-١ يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف برفع القيود عن التبرعات في الفترة التي ترفع فيها القيود، فيُرفع القيد عند انقضاء القيد الزمني، أو عند تحقق غرض القيد أو كلاهما. (الفقرة ١٣٠)
* يجب ظهور كل التحويلات التي تتم بين مختلف بنود الأموال، بصف التحويلات في قائمة الأنشطة. ويستخدم صف التحويلات في العديد من الحالات منها: (أ) عند تحويل أموال رأس المال إلى	*يجب على المنشأة غير الهادفة للربح الاعتراف برفع قيد المتبرع عن التبرعات في الفترة التي يتم فيها رفع القيد. ويتم رفع القيد عند انقضاء الزمن المشروط، أو عند استيفاء الغرض المشروط الذي تم من أجله		٣-١-٩-٢ يجب عرض رفع قيود المتبرعين في قائمة الأنشطة، التي يترتب عليها زيادة لأحد تبويات صافي الأصول وتخفيض للأخرى، بشكل منفصل عن باقي المعاملات الأخرى قبل (التغير في صافي الأصول). (الفقرة ١٣١)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
أموال الدخل من الوقف القابل للاستنفاد. (ب) عند امتلاك الجمعية لصلاحيات لتطبيق مدخل العائد الكلي على الاستثمارات (أنظر الملحق ٣ الفقرة ٣(ج)) لتسجيل الأموال المحولة إلى دخل من أموال العائد الكلي غير المستخدمة والمحتفظ بها كأموال وقف دائمة. (ج) عند تحرير الأصول المقيمة وتحويلها إلى أموال دخل غير مقيمة. (د) عند تحويل أموال الدخل غير المقيم لأصول بغرض تمويل العجز في أحد بنود الأموال المقيمة. (د) عند تحويل قيمة الأصول الثابتة من الأموال المقيمة إلى الأموال غير المقيمة؛ عند شراء الأصل باستخدام هبة بأموال مقيمة، ولكن يتم اقتناؤه لغرض عام غير مقيم. (الفقرة ٢١٤)	تقييد المورد، أو كليهما. (١١٦ - ١٧)		
			٣-٩-١-٣ عند تحقق القيد أو تنفيذه (الموقت الزمني أو قيد الاستخدام) الموضوع من قبل

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
			المتبرع، تحققاً أو تنفيذاً جزئياً؛ فإنه يجب رفع قيد المتبرع في حدود ما تحقق أو نُفذ. (الفقرة ١٣٢)
	* تعد أسعار السوق السائدة، عند وجودها، أفضل قياس للقيمة العادلة للأصول النقدية وغير النقدية، بما في ذلك الخدمات. وعند عدم وجود أسعار سوق سائدة، يتم تقدير القيمة العادلة على أساس أسعار السوق السائدة للأصول المماثلة، أو من خلال عمليات تثمين مستقلة، أو باستخدام أساليب التقييم، مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة. يمكن قياس ما يتم تلقيه من تبرعات في صورة خدمات، والتي تؤدي إلى زيادة الأصول غير المالية أو تحسينها، باستخدام القيمة العادلة لما يتم تلقيه من خدمات أو القيمة العادلة للأصول، أو القيمة العادلة للأصول المحسنة والناجمة عن تلقي الخدمات. يشير عدم التأكد بشكل كبير		٣-١-١٠ قياس القيمة العادلة للتبرعات المستلمة: ٣-١-١٠-١ تعد أسعار السوق السائدة، في حال وجودها، أفضل قياس للقيمة العادلة للأصول المالية وغير المالية، بما في ذلك الخدمات. وفي حال عدم وجود أسعار سوق سائدة، يتم تقدير القيمة العادلة على أساس أسعار السوق السائدة للأصول المماثلة، أو من خلال عمليات تثمين مستقلة، أو باستخدام أساليب التقييم؛ مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة. يمكن قياس ما يُتلقى من تبرعات في صورة خدمات تؤدي لزيادة الأصول غير المالية تحسينها ، وذلك باستخدام القيمة العادلة لما يُتلقى من خدمات أو القيمة العادلة للزيادة في الأصول أو القيمة العادلة للأصول المحسنة والناجمة عن تلقي

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	بوجود قيمة إلى ضرورة عدم الاعتراف بالعنصر الذي تم تلقيه أو تقديمه. (١١٦ - ١٩)		الخدمات. ولا يجب الاعتراف بالتبرعات المتلقاة أو المقدمة عند عدم التأكد بشكل كبير من وجود قيمة لتلك التبرعات. (الفقرة ١٣٣)
	*تعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، باستخدام معدل خصم يكافئ المخاطر المحتملة، مقياساً ملائماً للقيمة العادلة للالتعهدات غير المشروطة بتقديم نقدية. يجب المحاسبة عن الفرق بين إجمالي الاستحقاقات، والقيمة الحالية لها على أنها إيرادات تبرعات من قبل المتبرع له، وعلى أنها مصروف من قبل المتبرع، بناءً على طريقة معدل الاستثمار السائد. (الفقرة ١٣٤)		٣-١٠-١-٢ تعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، باستخدام معدل خصم يكافئ المخاطر المحتملة، مقياساً ملائماً للقيمة العادلة للالتعهدات غير المشروطة بتقديم نقدية. ويجب المحاسبة عن الفرق بين إجمالي الاستحقاقات، والقيمة الحالية لها على أنها إيرادات تبرعات من قبل المتبرع له، وعلى أنها مصروف من قبل المتبرع، بناءً على طريقة معدل الاستثمار السائد. (الفقرة ١٣٤)
	* يمكن قياس التبعثات غير المشروطة		٣-١٠-١-٣ يمكن قياس التبعثات غير

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	بتقديم تبرعات، والمتوقع تحصيلها أو سدادها خلال أقل من سنة، بصافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة واجبة السداد) لأن تلك القيمة، بالرغم من أنها لا تعادل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، فإنها تعد تقديراً ملائماً للقيمة العادلة. (١١٦ - ٢١)		المشروطة بتقديم تبرعات عينية، والمتوقع الحصول عليها أو تقديمها خلال سنة أو أقل، بصافي القيمة القابلة للتحقق؛ لأن تلك القيمة، بالرغم من أنها لا تعادل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، فإنها تعد تقديراً ملائماً للقيمة العادلة. (الفقرة ١٣٥)
* يجب الإفصاح عن القيمة الإجمالية للموارد الداخلة عند تجميعها سواء أكان ذلك من قبل الجمعية الخيرية (أو من خلال متطوعين يعملون تحت إشرافها) أم وكلائها. بالرغم من ذلك، في حال تجميع أموال للجمعية الخيرية من خلال أفراد غير موظفين أو متعاقد معهم من قبل الجمعية، فإن المبلغ الإجمالي للموارد الداخلة يعادل المبالغ المجمعة لصالح الجمعية من خلال		* يجب الإفصاح عن المعلومات التالية: أ- الأصول المتبرع بها، بما في ذلك النقدية والأصول غير المالية؛ و ب- ما تم إسقاطه من ديون. (الفقرة ١٥)	٣-٢ عرض التبرعات المستلمة: ٣-٢-١ يجب عرض إجمالي التبرعات المستلمة من قبل المنشأة غير الهادفة للربح، أو من خلال متطوعين يعملون تحت إشرافها، أو وكلائها، أو من خلال أفراد غير موظفين، أو متعاقد معهم من قبل المنشأة ضمن الإيرادات في قائمة الأنشطة. كما يجب عرض مصاريف جمع التبرعات لصالح المنشأة ضمن المصروفات في قائمة الأنشطة. (الفقرة ١٣٦)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
هؤلاء الأفراد بعد خصم مصاريفهم. (الفقرة ٩٥)			
	* وفقا للإصدار، يجب على المنشآت غير الهادفة للربح التمييز بين ما يتم تلقيه من تبرعات تؤدي لزيادة صافي الأصول المقيمة بصفة دائمة، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي الأصول المقيمة بصفة مؤقتة، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي الأصول غير المقيمة. (المعيار ١١٦ - فقرة ١)		٣-٢-٢ يجب على المنشآت غير الهادفة للربح التمييز بين ما يتم تلقيه من تبرعات تؤدي لزيادة صافي الأصول غير المقيمة، التي تؤدي لزيادة صافي الأصول المقيمة، وتلك التي تؤدي لزيادة صافي أصول الأوقاف. (الفقرة ١٣٧)
*فقد تتطلب الشروط التي بناءً عليها تم تلقي الأموال، إما الاحتفاظ بالأصل الثابت الذي تم اقتناؤه ضمن الأموال المقيمة أو إعفاء الأصول الثابتة المقتناة من القيد والاحتفاظ بالأصل ضمن الأموال غير المقيمة (أنظر أيضا الفقرة ١١١). إذ لا توجد قاعدة عامة وإنما تتوقف المعالجة على الظروف المحيطة بكل حال فردية (انظر الملحق ٣). عندما يتم إعادة			٣-٢-٣ عند اقتناء الأصل الثابت المقيم باستخدامات معينة من قبل المتبرع؛ يجب إدراجه ضمن الأصول المقيمة. وفي حال رفع القيد عن الأصل من قبل المتبرع، فإنه يجب إدراجه ضمن الأصول غير المقيمة. (الفقرة ١٣٨)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
تصنيف الأصل من بند إلى آخر من بنود الأموال؛ يجب تسجيل ذلك كعملية تحويل بين بنود الأموال ذات الصلة. (الفقرة ١١٧)			
* لا يجب إدراج الحركة في الأوقاف ضمن التدفقات النقدية من (الأنشطة التشغيلية) ولكن يجب معالجتها على أنها زيادة أو نقص في (الأنشطة التمويلية). ويتم ذلك حسب الآتي: (أ) يجب معالجة التبرعات النقدية للوقف على أنها إضافات للوقف ضمن (الأنشطة التمويلية). (ب) يجب إدراج المتحصلات والمدفوعات النقدية نتيجة شراء الاستثمارات أو استبعادها بالقيمة الإجمالية ضمن (الأنشطة الرأسمالية والاستثمارات المالية) في قائمة الأنشطة المالية. كما يجب إضافة صف ضمن تلك المجموعة			٣-٢-٤ يجب إدراج التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة لصافي أصول الأوقاف والناجمة عن التبرعات ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. (الفقرة ١٣٩)

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
يظهر صافي حركة التدفقات النقدية المرتبطة باستثمارات الوقف. كما يجب إضافة صف مماثل والمبلغ نفسه ضمن (الأنشطة التمويلية). ويعكس الصف في (الأنشطة التمويلية) النقدية الداخلة/النقدية الخارجة إلى مال الوقف ومنه، بينما يظهر بإشارة معاكسة ضمن (الأنشطة الرأسمالية والاستثمارات المالية). (ج) في حالات استثنائية عند الصرف من الوقف الدائم؛ يجب أن يظهر ذلك على أنه نقص ضمن (الأنشطة التمويلية). (د) لا يجب التقرير عن الأنشطة التي لا يترتب عنها تدفقات نقدية ضمن قائمة التدفقات النقدية (مثل الإهلاك، إعادة التقييم، حسابات التسوية) ولكن قد يكون من الضروري الإفصاح عنها (انظر الفقرة ٣٥٥). (الفقرة ٣٥٤)			

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	النص المقترح
* يجب الإفصاح عن أي أساس للتقييم، ضمن الملحوظات المرفقة والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة. (الفقرة ١٣١)			٣-٣ الإفصاح عن التبرعات المستلمة: ٣-٣-١ يجب الإفصاح عن أي أساس للتقييم ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة. (الفقرة ١٤٠)
* عند الاعتراف بالخدمات، أو التسهيلات المتبرع بها؛ يجب إدراج قيمة مكافئة على أنها نفقة، تحت التبويب المناسب في قائمة الأنشطة. (الفقرة ١٣٥)	* يجب على المنشأة التي تتلقى تلك الخدمات المتبرع بها؛ توصيف البرامج والأنشطة، التي سيتم فيها استخدام تلك الخدمات، بما في ذلك طبيعة ونطاق ما يتم تلقيه من خدمات، ومقدار ما يتم الاعتراف به على أنها إيرادات وذلك خلال الفترة. يفضل قيام المنشآت بالإفصاح عن القيمة العادلة؛ لما يتم تلقيه من خدمات، لم يتم الاعتراف بها على أنها إيرادات، إذا كان ذلك ممكناً. (١١٦ - ١٠)		٣-٣-٢ يجب على المنشأة غير الهادفة للربح التي تتلقى خدمات أو تعهدات بتقديم خدمات؛ الإفصاح عن البرامج والأنشطة التي استخدمت فيها الخدمات المتبرع بها، بما في ذلك طبيعة ما يُتلقى من خدمات ونطاقها خلال الفترة. ويفضل قيام المنشأة غير الهادفة للربح بالإفصاح عن القيمة العادلة لما يُتلقى من خدمات لم يتم الاعتراف بها على أنها إيرادات تبرعات والسبب في عدم الاعتراف بها، إذا كان ذلك ممكناً. (الفقرة ١٤١)
* يجب أن توفر الملحوظات المرفقة بالحسابات تحليلاً للخدمات، أو التسهيلات المدرجة بقائمة الأنشطة؛ يميز بدقة بين			٣-٣-٣ يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات وقياس الخدمات وحق الاندفاع بالمرافق

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
مختلف البنود الرئيسية مثل عمالة مؤقتة، أصول مقترضة الخ. كما يجب أن توضح الملحوظات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة الأساس المستخدم في التقييم. عند تلقي الخدمات المتبرع بها وعدم إدراجها في قائمة الأنشطة (مثل إسهامات المتطوعين) يجب الإفصاح عن ذلك في التقرير السنوي للقيمين إذا كانت تلك المعلومات ضرورية للقارئ، للوصول إلى فهم أفضل لأنشطة الجمعية. (الفقرة ١٣٦)			والتجهيزات المستلمة على أنها تبرع. وفي حال تلقي المنشأة لخدمات متبرع بها مع عدم إدراجها في قائمة الأنشطة (مثل مساهمات المتطوعين) بسبب عدم انطباق شروط الإثبات؛ فإنه يجب الإفصاح عن ذلك للوصول إلى فهم أفضل لأنشطة المنشأة. (الفقرة ١٤٢)
	*يجب على متلقي التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات، الإفصاح عن ما يلي: أ- قيمة التعهدات القابلة للتحصيل خلال فترة أقل من سنة، وخلال فترة من سنة إلى ٥ سنوات، وخلال فترة أطول من ٥ سنوات.		٣-٣-٤ الإفصاح عن التعهدات بتقديم تبرعات ٣-٣-٤-١ يجب على متلقي التعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عما يلي: أ- قيمة التعهدات القابلة للتحصيل خلال فترة أقل من سنة، وخلال فترة من سنة إلى ٣ سنوات، وخلال فترة أطول من ٣ سنوات.

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	النص المقترح
ب- قيمة مخصص التعهدات غير القابلة للتحصيل. (١١٦ - ٢٤)	ب- قيمة مخصص التعهدات غير القابلة للتحصيل. (١١٦ - ٢٤)	ب- قيمة مخصص التعهدات غير القابلة للتحصيل. (الفقرة ١٤٣)	ب- قيمة مخصص التعهدات غير القابلة للتحصيل. (الفقرة ١٤٣)
* يجب على متلقي التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عن ما يلي: أ- إجمالي قيمة التعهدات. ب- توصيف وقيمة كل مجموعة من التعهدات تتسم بخصائص مشتركة، مثل قيمة التعهدات المشروطة بوضع برامج جديدة، أو بإتمام بناء مبنى جديد، أو بزيادة عدد التبرعات المماثلة في تاريخ محدد. (١١٦ - ٢٥)	* يجب على متلقي التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عن ما يلي: أ- إجمالي قيمة التعهدات. ب- وصف كل مجموعة من التعهدات المشروطة التي تتسم بخصائص مشتركة وقيمتها؛ مثل قيمة التعهدات المشروطة بوضع برامج جديدة. (الفقرة ١٤٤)	٣-٤-٢ يجب على متلقي التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عما يلي: أ- إجمالي قيمة التعهدات. ب- وصف كل مجموعة من التعهدات المشروطة التي تتسم بخصائص مشتركة وقيمتها؛ مثل قيمة التعهدات المشروطة بوضع برامج جديدة. (الفقرة ١٤٤)	٣-٤-٢ يجب على متلقي التعهدات المشروطة بتقديم تبرعات الإفصاح عما يلي: أ- إجمالي قيمة التعهدات. ب- وصف كل مجموعة من التعهدات المشروطة التي تتسم بخصائص مشتركة وقيمتها؛ مثل قيمة التعهدات المشروطة بوضع برامج جديدة. (الفقرة ١٤٤)
* يجب الاعتراف بما يقدم من تبرعات على أنه مصروفات في الفترة التي يتم خلالها تقديم تلك التبرعات، وعلى أنه نقص في الأصول، أو زيادة في الالتزامات؛ وذلك وفقاً لطبيعة ما يقدم من تبرعات. على سبيل المثال، يتم الاعتراف بما يقدم من تبرعات، مما هو محتفظ به من عناصر المخزون،	* يجب الاعتراف بما يقدم من تبرعات على أنه مصروفات في الفترة التي يتم خلالها تقديم تلك التبرعات، وعلى أنه نقص في الأصول، أو زيادة في الالتزامات؛ وذلك وفقاً لطبيعة ما يقدم من تبرعات. على سبيل المثال، يتم الاعتراف بما يقدم من تبرعات، مما هو محتفظ به من عناصر المخزون،	٣-٤ التبرعات المقدمة: يجب الاعتراف بما يُقدم من تبرعات على أنه مصروفات في الفترة التي يتم خلالها تقديم تلك التبرعات، وعلى أنه نقص في الأصول، أو زيادة في الالتزامات وذلك وفقاً لطبيعة ما يقدم من تبرعات؛ فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بما يقدم من تبرعات في شكل سلع كمصروف	٣-٤ التبرعات المقدمة: يجب الاعتراف بما يُقدم من تبرعات على أنه مصروفات في الفترة التي يتم خلالها تقديم تلك التبرعات، وعلى أنه نقص في الأصول، أو زيادة في الالتزامات وذلك وفقاً لطبيعة ما يقدم من تبرعات؛ فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بما يقدم من تبرعات في شكل سلع كمصروف

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	بغرض البيع على أنه نقص في المخزون، ومصروفات تبرعات، كما يتم الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم نقدية كدائنين ومصروفات تبرعات. يجب قياس ما يقدم من تبرعات بالقيمة العادلة للأصول المقدمة، وعند تقديمها في صورة سداد، أو إسقاط ما على المتبرع له من التزامات، بالقيمة العادلة لما تم إسقاطه من التزامات. (١١٦ - ١٨)		تبرعات ونقص في المخزون. كما يتم الاعتراف بالتعهدات غير المشروطة بتقديم أصول على أنها مصروفات تبرعات والالتزام. ويجب قياس ما يقدم من تبرعات بالقيمة العادلة للأصول المقدمة، وفي حال تقديمها على أنها تخفيض للالتزامات المتبرع له؛ فإنها تقاس بالقيمة العادلة لتلك الالتزامات. (الفقرة ١٤٥)
	*تعمل المنشأة المستلمة، والتي يوجهها المتبرع لتوزيع الأصول المحولة، أو العائد من استثمار تلك الأصول، أو كليهما إلى مستفيد محدد مستقل غير تابع، على أنه متبرع له ولا تعمل على أنه وكيل، أو وصي، أو وسيط، وذلك في حال منح المتبرع سلطة التصرف صراحة للمنشأة المستلمة- السلطة المطلقة - في إعادة توجيه استخدام الأصول لمستفيد آخر؛ تعني		٣-٥ تحويلات الأصول لمنشأة غير هادفة للربح تحتفظ بالتبرعات لحساب الآخرين: ٣-٥-١ تعمل المنشأة المستلمة على أنها متبرع لها وليست كوكيل أو وسيط أو وصي عند منحها سلطة التصرف في التبرعات المستلمة؛ من خلال الإشارة صراحة إلى تفويض المنشأة صلاحية إعادة توجيه التبرعات، بحيث يمكن للمنشأة المستلمة تخطي تعليمات المتبرع بدون موافقته، أو المستفيد المحدد بعينه، أو أي أطراف

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	سلطة التصرف في هذه الحال، أن يشار صراحاً في تعليمات المتبرع عند تحويل الأصول، إلى سلطة المنشأة المستلمة لإعاده توجيه استخدام الأصول. كما تعني السلطة المطلقة، أن المنشأة المستلمة، يمكنها تخطي تعليمات المتبرع، بدون موافقة المتبرع، أو المستفيد المحدد، أو أي أطراف أخرى ذات علاقة. (١٣٦ - ١٢)		أخرى ذات علاقة. (الفقرة ١٤٦)
* وعلى الرغم من ذلك؛ فإنه في بعض الحالات يكون للجمعية الخيرية الوسيطة سلطة استخدام الموارد قبل تحويلها إلى طرف ثالث، إذ يقوم المقومون بمهمة الطرف الأصيل، ويكون من سلطتهم الاستخدام الخيري لتلك الموارد. فعلى سبيل المثال؛ فإنه في بعض الحالات يمنح القيمين على الجمعية الخيرية الوسيطة صلاحيات استخدام موارد المنحة أو تحديد كيفية استخدام الطرف الثالث	*فيما عدا ما ورد بالفقرتين ذات الرقم ٨٤، وذات الرقم ٨٦ من هذا البيان، فإن المنشأة المستلمة التي تقبل الأصول من المتبرع وتوافق على استخدام تلك الأصول لحساب المتبرع، أو تحول تلك الأصول، أو العائد من استثمارها، أو كليهما إلى مستفيد محدد؛ لا تعد متبرعاً أو متبرعاً له، وسوف تعترف بالتزاماتها لصالح المستفيد المحدد، وفي الوقت نفسه تعترف بالنقدية أو الأصول المالية المستلمة من المتبرع. إذ يجب قياس	٣-٥-٢ يجب على المنشأة التي تعمل على أنها وكيل عند استلام تحويلات أصول مالية، أن تعترف بها كالتزام لصالح المستفيد المحدد بعينه. كما يجب قياس كل من الأصول والالتزامات الناشئة عن هذا التبرع بالقيمة العادلة للأصول المستلمة. بينما يجوز للمنشأة التي تعمل على أنها وكيل عند استلام أصول غير نقدية، الاعتراف أو عدم الاعتراف بالأصول وبما يقابلها من التزامات في القوائم المالية؛ مع وجوب الثبات على هذه السياسة المحاسبية والإفصاح عنها. (الفقرة ١٤٧)	

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
للمنحة أو كليهما. كما تتطلب بعض الأشكال الأخرى لتقديم أموال لجمعيات خيرية وسيطة، تحميل القيمين المسؤولية القانونية عن تحويل أموال المنحة إلى طرف ثالث (وعن الاستخدام الخيري لها، حيث لا يعد الطرف الثالث جمعية خيرية). (الفقرة ١١٣)	كل من الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة للأصول المستلمة. وفيما عدا ما ورد بالفقرتين ذات الرقم ٨٤، وذات الرقم ٨٦ من هذا البيان؛ فالمنشأة المستلمة التي تتلقى أصولاً غير مالية يجوز لها الاعتراف بالتزاماتها أو بتلك الأصول المستلمة في قوائمها المالية، ولكنها ليست مطالبة بذلك؛ وذلك بشكل متنسق من فترة إلى أخرى مع الإفصاح عن سياستها المحاسبية. (١١ - ١٣٦)		
*يعترف المستفيد المحدد بحقوقه في الأصول (المالية أو غير المالية) والتي تحتفظ بها المنشأة المستلمة على أنها أصل، ما لم تمنح المنشأة المستلمة صراحة سلطة التغيير. وقد تكون هذه الحقوق حصة في صافي أصول المنشأة المستلمة، أو حصة انتفاع، أو متحصلات. وإذا كان المستفيد والمنشأة المستلمة مرتبطتين مالياً؛ فإن المستفيد سوف يعترف بحصته في صافي	٣-٦ العلاقة بين مقدم المورد، والمنشأة المستلمة، والمستفيد المحدد بعينه: ٣-٦-١ يعترف المستفيد المحدد بعينه بحقوقه في الأصول (المالية أو غير المالية) التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة كأصل، ما لم تُمنح المنشأة المستلمة صراحة صلاحية تغيير المستفيد المحدد بعينه من التبرع. وعندما تكون هذه الحقوق متمثلة في أصول نقدية أو غير نقدية أو		

المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	استراليا	النص المقترح
	أصول المنشأة المستلمة، ويتم تعديل تلك الحصة وفقاً لنسبتها في التغير، في صافي أصول المنشأة المستلمة. وإذا كان المستفيد لديه حق غير مشروط؛ للحصول على كل التدفقات النقدية أو جزء منها من الوصي الخيري، أو من مجموعة مماثلة من الأصول؛ فإن المستفيد سوف يعترف بحصة انتفاع مقاسه على أساس قيمتها العادلة، وفي الحالات الأخرى؛ فإن المستفيد سوف يعترف بحقوقه في الأصول المحتفظ بها لدى المنشأة المستلمة على أنه إيراد محصل، أو تبرع؛ طبقاً للمعالجات المتعلقة بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. (١٣٦ - ١٥)		حصة انتفاع في أصول غير نقدية، فإن المستفيد المحدد بعينه يعترف بحقوقه في تلك الأصول المحتفظ بها لدى المنشأة المستلمة على أنه إيراد تبرعات طبقاً للمعالجات المتعلقة بالتعهدات غير المشروطة بتقديم تبرعات. (الفقرة ١٤٨)
	*عند منح المتبرع صراحة المنشأة المستلمة سلطة التصرف؛ فإنه يجب على المستفيد المحدد عدم الاعتراف بالتوزيعات المحتملة من الأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة. (١٣٦ - ١٦)		٣-٦-٢ في حال منح المتبرع صراحة المنشأة المستلمة صلاحيات واسعة في إدارة التبرع والتصرف فيه، فإنه يجب على المستفيد المحدد بعينه عدم الاعتراف بالتوزيعات المحتملة من الأصول التي تحتفظ بها المنشأة المستلمة. (الفقرة ١٤٩)

النص المقترح	استراليا	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة
٣-٧ تحويلات الأصول التي لا تعد تبرعات تحويلات الأصول إلى منشأة مستلمة لا تعد تبرعات، وإنما يحاسب عنها على أنها أصول من قبل المتبرع، وعلى أنها التزام من قبل المنشأة المستلمة في حال توافر أحد الشروط التالية: أ- إذا كان التحويل يخضع لحق المتبرع في إعادة توجيه الأصول إلى مستفيد آخر. ب- إذا كان التحويل في ظل تعهد مشروط بتقديم تبرع يسمح للمتبرع بإلغائه. ج- قيام المتبرع بمراقبة المنشأة المستلمة؛ لضمان تحويل الأصول المتبرع بها إلى المستفيد المحدد بعينه. (الفقرة ١٥٠)		*تحويلات الأصول إلى منشأة مستلمة لا تعد تبرعات، ويحاسب عنها على أنها أصل من قبل مقدم المورد، وعلى أنها التزام من قبل المنشأة المستلمة في حال توافر واحد أو أكثر من الشروط التالية: أ) إذا كان التحويل يخضع لحق مقدم المورد في إعادة توجيه الأصول إلى مستفيد آخر. ب) التحويل مصحوب بتعهد مشروط بتقديم هبة، من قبل مقدم المورد، يسمح بإلغاء التحويل أو رده. ج) قيام مقدم المورد ببسط سيطرته على المنشأة المستلمة، وتحديد المستفيد غير التابع. د) تعيين المورد نفسه، أو أحد تابعه على أنه مستفيد وإن التحويل ليس تعاملًا في حقوق الملكية. (١٣٦ - ١٧)	