

دراسة

المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح في الدول الأخرى

مقدمة:

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

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

أنه من المهم السعي إلى إصدار معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية وذلك لكثرة هذه المنشآت، وتنوع مستويات الأنشطة فيها، وحاجة المجتمع إلى استمرارية مثل هذه المنشآت في القيام بمهمتها في المجتمع، وحاجتها إلى معايير تساعد في ضبط أمورها المالية، وزيادة الثقة في هذه المنشآت من خلال الإفصاح المناسب لأنشطتها ونتائج أعمالها السنوية والخدمات التي تقدمها ومعرفة طبيعة أعمالها مما يسهم في توفير السيولة اللازمة لاستمرارها وزيادة تمويلها من قبل الممولين لهذه المنشآت، الذين يطلبون معلومات ذات مصداقية من خلال قوائم مالية معدة بناءً على معايير محاسبية مقبولة.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض تجارب أهم الدول والجهات التي أصدرت معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح بشكل عام، واستعراض ما تمت الإشارة إليه في هذه المعايير بخصوص أهداف التقارير المالية في هذه المنشآت، وكذلك القوائم المالية التي تطلبها تلك المعايير، مع مقارنة ذلك بما هو معتمد من معايير صادرة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

نطاق الدراسة:

يشتمل نطاق الدراسة على جميع معايير المحاسبة المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح من جهات خيرية وإنسانية، في المملكة العربية السعودية، والمعايير الدولية، والمعايير الأمريكية، والمعايير البريطانية، والمعايير الأسترالية؛ مع بيان الموضوعات التي غطتها تلك المعايير ولم يتم تغطيتها ضمن معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أو الصادرة من وزارة الشؤون الاجتماعية.

تم توسيع نطاق الدراسة لتشمل دولاً أخرى لها جهود رائدة في مجال تنظيم المعالجة المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح، ومنها نيوزلندا، والصين، وكندا، وسويسرا، ومنشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي، والاتحاد الجنوبي الآسيوي للمحاسبين، وذلك بهدف الاطلاع على تجربتها في مجال إصدار مثل هذه المعايير.

إن من أهم المشاكل التي تواجهها المنشآت غير الهادفة للربح في التقرير عن أعمالها في المملكة؛ هو عدم توفر معايير محاسبة شاملة، تعتمد عليها عند إصدارها لتقاريرها السنوية والأولية، ويستند إليها المراجع القانوني في تقريره عن مدى عدالة قوائمها المالية؛ إذ أن الأنظمة واللوائح والمعايير المحلية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة تعنى بالمنشآت الهادفة للربح فحسب، وتخلو من الإشارة إلى المنشآت غير الهادفة للربح (ومنها الجمعيات الخيرية) على الرغم من كبر حجم هذا القطاع، والتأثير الاجتماعي الملحوظ لمؤسساته.

يضاف إلى ذلك، أن الأنظمة المطبقة، والصادرة عن الجهات المنظمة للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة خلت من الإشارة إلى أهداف التقارير المالية لهاته المنشآت، ولم تقترح شكلاً ملائماً لهذه القوائم المالية بما يتوافق مع طبيعة المنشآت غير الهادفة للربح، وتُرك ذلك لمكاتب المراجعة؛ مما نتج عنه اختلاف في شكل البنود الواردة بهذه القوائم ومسمياتها.

وفيما يلي استعراض لأهم الجهات أو الدول التي اعتنت بتنظيم المعالجات المحاسبية، المتعلقة بالعرض والإفصاح والقياس، للمنشآت غير الهادفة

للربح، وما أصدرته من معايير أو إرشادات تسهم في تحقيق أهداف القوائم المالية لمثل تلك المنشآت.

مجلس معايير المحاسبة الدولية - (IASB)

لا يوجد حالياً معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح، صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، على الرغم من أن هناك إشارات للتوجه نحو إصدار معايير دولية لهذه المنشآت، فقد قدمت طلبات لمجلس معايير المحاسبة الدولية بهدف تطوير معايير محاسبة دولية لتلك المنشآت، وذلك من قبل منشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي (APPC) وسوف يتم مناقشته في القسم الخاص بهذه المنشأة من هذه الدراسة.

الولايات المتحدة الأمريكية - (USA) ٦.

هناك ثلاث جهات رئيسة تصدر معايير، تتعلق بالمحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح وهي: مجلس معايير المحاسبة - Financial Accounting Standards Board (FASB)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، والمكتب الفيدرالي للإدارة والميزانية بالولايات المتحدة - The U.S. Federal Office of Management and Budget (OMB).

مجلس معايير المحاسبة (FASB) يعد الهيئة الرئيسية التي تصدر المعايير المحاسبية. وقد قامت بإصدار عدة معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح، كان أهمها المعيار الموسوم بالرقم ١١٦ والمعيار الموسوم بالرقم ١١٧. أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد قام بنشر الدليل الرئيسي لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً للمنشآت غير الهادفة للربح وقد تضمن دليلاً توضيحياً لكيفية تطبيق المعيار رقم ١١٦ والمعيار رقم ١١٧ والصادر عن مجلس معايير المحاسبة. أما المكتب الفيدرالي للإدارة والميزانية بالولايات المتحدة (OMB) فإنه أصدر تعاميم وتعليمات محاسبية، خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح، التي تتلقى دعماً فدرالياً على وجه التحديد.

وفيما يلي استعراض لأهداف وموضوعات المعايير والإرشادات الأمريكية للمنشآت غير الهادفة للربح.

أولاً:- المعايير المحاسبية التي قام بإصدارها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ٧:

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد دليل المحاسبة والمراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح. وقد أُصدر هذا الدليل للمساعدة في إعداد تقارير مالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة في الولايات المتحدة الأمريكية. كما أن هذا الدليل يساعد مراجع الحسابات في إعداد إجراءات المراجعة اللازم القيام بها؛ للتدقيق على تلك البيانات المالية. وقد حُدث هذا الدليل ليشمل جميع التعليمات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح وذلك في عام ١٩٩٦م، ثم أُعيد تحديثه في عام ٢٠٠٢م.

كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار بعض النشرات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح - Statement of Position (SOP)، وهي:

الإصدار ذو الرقم (SOP 78-10): (مبادئ المحاسبة والتقارير لبعض المنشآت غير الهادفة للربح)

(Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations)

تم إصدار هذا المنشور في عام ١٩٨١م، بشأن بعض التطبيقات المحاسبية لبعض المنشآت غير الهادفة للربح وقد تم توضيح دليل المراجعة لهذه المنشآت في هذا الإصدار.

الإصدار ذو الرقم (SOP 94-3): (تقرير المنشآت غير الهادفة للربح عن الوحدات ذات العلاقة)

(Reporting of Related Entities by Not-for-Profit Organizations)

تم إصدار هذا المنشور في عام ١٩٩٤م، ويتعلق بإعداد التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح عندما تكون لها صلة بالمنشآت الهادفة للربح. ولذلك فهو يعطي إرشادات لإعداد التقارير المتعلقة بالاستثمارات المالية في المنشآت الهادفة للربح، سواء أكان الاستثمار بغرض التحكم والسيطرة على تلك المنشآت؛ أم بغرض المضاربة وتحقيق الأرباح.

الإصدار ذو الرقم (SOP 98-2): (المحاسبة عن تكاليف الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح والوحدات الحكومية التي تجمع تبرعات)

(Accounting for Costs of Activities of Not-for-Profit Organizations and State and Local Governmental Entities That Include Fundraising)

وقد أُصدر هذا المنشور عام ١٩٩٨م، للمحاسبة عن تكاليف الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح، ونسخ هذا الإصدار ما تم إصداره بهذا الشأن في المنشور الموسوم بالرقم (SOP 87-2). وهذا الإصدار يساعد المنشآت غير الهادفة للربح في تحديد تكاليف الأنشطة، وكيفية المحاسبة عنها، كما يرشد في كيفية المحاسبة عن جمع التبرعات وتوزيعها (تخصيصها) على الأنشطة الرئيسية، والأنشطة الأخرى الفرعية ذات العلاقة؛ مثل الإدارة والمراسلات البريدية وغيرها.

ثانياً: - معايير المحاسبة التي قام بإصدارها مجلس معايير المحاسبة (FASB) ٨:

أن مهمة مجلس معايير المحاسبة الأمريكي؛ هي إصدار معايير المحاسبة وتحديثها بما يتوافق مع الأنشطة الاقتصادية الجارية، ويؤدي في الوقت نفسه إلى قياس وعرض وإفصاح سليم؛ يخدم مستخدمي القوائم المالية. وقد قام المجلس بإصدار عدة معايير محاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح يمكن استعراضها على النحو التالي:

المعيار رقم ٩٣: الاعتراف بمصروف الإهلاك في المنشآت غير الهادفة للربح (Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organization)

صدر في عام ١٩٨٧م المعيار الموسوم بالرقم ٩٣، وهو يتناول الاعتراف وتسجيل الاستهلاك للمنشآت غير الهادفة للربح. ويتطلب هذا البيان الاعتراف بالاستهلاك للأصول طويلة الأجل في القوائم المالية؛ إلا أنه لا يحدد نسب الاستهلاك التي يُعترف بها أثناء الفترة، واستنتى من هذه الأصول القابلة للاستهلاك اللوحات الفنية، والكنوز التاريخية وما شابهها.

المعيار ذو الرقم ٩٩:

يعنى المعيار رقم ٩٩ بتأجيل التاريخ الفعلي للاعتراف بالاستهلاك للمنشآت غير الهادفة للربح، وهو تعديل للمعيار ذي الرقم ٩٣ الأنف الذكر، إذ أجل تطبيق المعيار ذي الرقم ٩٣ إلى بداية عام ١٩٩٠م.

المعيار رقم ١١٦: المحاسبة عن التبرعات المستلمة والمقدمة (Accounting for Contributions Received and Contributions Made)

أصدر المجلس (FASB) المعيار ذا الرقم ١١٦، المعنون بـ (المحاسبة عن الهبات المستلمة والهبات المعطاة) في سنة ١٩٩٣م. ومن ضمن الأشياء التي يعالجها المعيار التبرعات غير المشروطة (تقدم من المانحين والمتبرعين بدون شروط منهم) وكذلك الوعد بالهبة، بدون مقابل؛ سواء أكانت شفوية أو مكتوبة، وكذلك المنح التي يتم تقديمها مع شروط من المانحين؛ تتعلق إما بوقت الاستخدام ومدته، أو تتعلق بالغرض من الاستخدام أو بكليهما. كما يعالج المعيار حال اشتراط قيام المنشأة بعمل محدد أو تحقيق هدف محدد، بحيث أنه عند فشل المنشأة في تحقيق هذا الهدف فإن الأصل يرجع للمتبرع. ويطبق هذا المعيار على كل ما يتم تلقيه، أو تقديمه من هبات وتبرعات، في صورة نقدية وأي أصول أخرى، بما في ذلك التعهدات بتقديم هبات. في حين أنه لا يطبق على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات، إلا عند قيام المنشأة طوعاً بتحويل أصول أو تقديم خدمات لمنشأة أخرى في مقابل أصول ذات قيمة أقل جوهرياً، وبدون الحصول على حقوق أو امتيازات ضمنية؛ لهذا فإن الهبات والتبرعات في تلك المعاملات تقع في نطاق تطبيق هذا المعيار. وقد تضمن هذا المعيار بعض المعالجات المحاسبية، وكيفية عرضها في قائمة المركز المالي، وهي القائمة التي تقابل قائمة المركز المالي في الشركات الربحية (Statement of Financial Position). وقد تم تصنيف التبرعات إلى تبرعات غير مقيدة (unrestricted)، أو تبرعات مقيدة (restricted) تقييداً دائماً، أو تقييداً مؤقتاً (permanently restricted or temporarily restricted).

كما عالج هذا المعيار التبرعات الخدمية، التي لم تكن تسجل من قبل؛ مثل قيام أحد المتبرعين بإصلاح بعض المعدات التي تمتلكها المنشأة .

المذكرة التفسيرية ذات الرقم ٤٢ الصادرة عن (FASB):

هذه المذكرة التفسيرية تعالج بعض الإشكالات المتعلقة بالمحاسبة، عن تحويل الأصول من قبل أحد المانحين إلى المنشأة غير الهادفة للربح بوصفها هبات وتبرعات مستلمة، وذلك عند قيام المانح بإصدار أمر للمنشأة بتوزيع الأصول المحولة، أو العائد من تلك الأصول، أو كليهما على من يحدده على أنه طرف ثالث من المستفيدين، وفي الوقت نفسه، قيام المانح بإعطاء المنشأة التي تتلقى الأصل صراحة سلطة مطلقة في إعادة توجيه استخدام الأصول بعيداً عن المستفيد أو المستفيدين المحددين من قبل مانحها.

المعيار ذو الرقم ١١٧: القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

(FINANCIAL STATEMENTS OF NOT-FOR-PROFIT- ORGANIZATIONS)

تضمن المعيار ذو الرقم ١١٧ الصادر من مجلس معايير المحاسبة عام 1993، بياناً بالقوائم المالية المطلوب إعدادها من قبل المنشآت غير الهادفة للربح وهي:-

• قائمة المركز المالي. (A Statement of Financial Position)

• قائمة الأنشطة. (A Statement of Activities)

• قائمة النفقات الوظيفية للجهات الصحية الخيرية، والمنشآت الترفيهية الخيرية.

(A Statement of Functional Expenses for Voluntary Health and Welfare - Organizations and - encourages it for other not-for-profit organizations)

• قائمة التدفقات النقدية. (A Statement of Cash Flows)

• الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. (Financial Statement Disclosures)

وهذه القوائم المالية تعرض المعلومات المالية للمنشأة على أنها وحدة اقتصادية واحدة، وليست مجموعات مالية منفصلة، كما كانت تفعله معظم المنشآت غير الربحية في السابق.

كذلك أشار المعيار إلى أن التبرعات، وصافي الأصول؛ يجب أن تقسم إلى ثلاث فئات، مستندة على قيود المانحين المفروضة على تلك التبرعات والأصول فحسب. هذه الفئات الثلاث هي تبرعات غير مقيدة، وتبرعات مقيدة بصفة مؤقتة، وتبرعات مقيدة بصفة دائمة. كما أشار المعيار إلى ضرورة تسجيل المصروفات، حسب الفئات الوظيفية (مصروفات البرامج والأنشطة، والمصروفات الإدارية العامة، ومصروفات التمويل) وذلك بدلا من تصنيفها حسب طبيعتها (في العمود الخاص بغير المقيد، على الرغم من أن مصادر الأموال قد تكون مقيدة).

كما أشار المعيار إلى أن جميع المكاسب الرأسمالية، والخسائر المترتبة على الاستثمارات، وغيرها من الأصول، يتم تسجيلها في فئة غير المقيدة، ما لم تكن هناك قيود صريحة من المانح، أو قانون تشريعي، يتطلب تسجيل المكاسب، أو الخسائر في فئة المقيدة. ويمكن القول بان المعيار الموسوم بالرقم ١١٦ اهتم بالمحاسبة عن التبرعات والإسهامات، بينما أهتم المعيار ذو الرقم ١١٧ بكيفية إظهار تلك المعلومات وعرضها.

المعيار ذو الرقم ١٢٤: المحاسبة عن بعض الاستثمارات للمنشآت غير الهادفة للربح

(Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit-Organizations)

يوضح المعيار ذو الرقم ١٢٤ الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة (FASB) عام ١٩٩٥م المعالجة المحاسبية، لما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات معينة، إذ يؤسس هذا المعيار المعالجة المحاسبية، لبعض أنواع الاستثمارات في الأوراق المالية؛ كما يؤسس لمتطلبات العرض والإفصاح، عن معظم ما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات. كما يعد المعيار ذو الرقم ١٢٤ جزءاً من مشروع شامل، يقوم به مجلس معايير المحاسبة؛ لحل العديد من التناقضات في إرشادات وإصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. بالإضافة لذلك، فإن هذا المعيار يغطي العديد من الجوانب المماثلة التي تم معالجتها في حال المشروعات التجارية بإصدار المعيار

ذي الرقم ١١٥ المعنون بـ (المحاسبة عن استثمارات معينة في أوراق مالية تمثل ديون وحقوق ملكية). أن المعيار ذا الرقم ١٢٤ لا يتم تطبيقه على الاستثمارات في أوراق مالية تمثل حقوق ملكية تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، أو على الاستثمارات في الشركات التابعة. كذلك يجب تطبيق المبادئ المحاسبية الأخرى المقبولة بشكل عام؛ بالإضافة لتلك الواردة بهذا المعيار، على ما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات .

**المعيار ذو الرقم ١٣٦: تحويلات الأصول إلى المنشآت غير الهادفة للربح
(Transfers of Assets to a NPO or Charitable Trust that raises or- holds contributions for others)**

يتعلق المعيار ذو الرقم ١٣٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الصادر في عام 1999م بالمحاسبة عن تحويل الأصول، إلى المنشآت غير الهادفة للربح، فيحدد هذا المعيار المعاملات التي تقوم من خلالها المنشأة المانحة أو المتبرعة، بتحويل الأصول إلى هذه المنشآت، مع كون المستفيد محددًا من قبل الجهة المانحة أو المتبرعة. كما يضع معايير للمعاملات، التي تتم بطريقة مماثلة؛ ولكن ليس من باب التبرعات.

المملكة المتحدة البريطانية – (UK) ٩

أصدرت لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا وويلز بالمملكة البريطانية المتحدة نشرة، تتضمن بعض التعليمات والمعايير المحاسبية، التي تنظم أعمال الجهات الخيرية والمنشآت غير الهادفة للربح ، ويسري تطبيق هذه التعليمات المحاسبية في عام ٢٠٠٥م: (Statement of Recommended- Practice (SORP): Accounting and Reporting by Charities) وكان من أهداف المعيار:

1. تحسين جودة الإفصاح المالي من قبل الجمعيات الخيرية.
2. تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية، وزيادة القابلية للفهم والاعتماد عليها.

3. تقديم إيضاح، وتفسير، وشرح للمعايير المحاسبية؛ ولكيفية تطبيقها على قطاع الجمعيات الخيرية وعلى المعاملات الخاصة بذلك القطاع.

4. مساعدة المسؤولين عن إعداد التقرير السنوي للجمعيات الخيرية وحساباتها. أن هذا المعيار يجب تطبيقه على كل الجمعيات الخيرية العاملة في المملكة المتحدة، التي تقوم بإعداد الحسابات، طبقاً لأساس الاستحقاق؛ بهدف تقديم صورة حقيقية وسليمة، للأنشطة المالية والمركز المالي للجمعية الخيرية؛ وذلك بصرف النظر عن حجم أنشطتها، أو طبيعتها، أو درجة تعقيدها؛ إلا أن هذا المعيار لا يتم تطبيقه على الجمعيات الخيرية التي تقوم بإعداد حسابات للمتحصلات والمدفوعات طبقاً للأساس النقدي. وعلى الرغم من ذلك؛ فإنه يوصي بتطبيق مدخل الأنشطة المتضمن في هذا المعيار من قبل تلك الجمعيات الخيرية.

وقد جاءت أهداف من التقارير السنوية للجمعية الخيرية في الآتي:

1. توفير معلومات منتظمة، وفي التوقيت المناسب عن الجمعية الخيرية ومواردها.
2. تمكين القاري من تفهم أهداف الجمعية الخيرية، وهيكلها، وأنشطتها، وإنجازاتها.
3. تمكين القارئ من التقييم الشامل والسليم للمعاملات المالية للجمعية الخيرية خلال السنة وتقدير حال مواردها وأموالها في نهاية السنة. ويقتراح هذا المعيار عدداً من المعالجات المحاسبية الخاصة، كما يقدم دليلاً إرشادياً؛ لكيفية تطبيق معايير المحاسبة بالطريقة التي تأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة للجمعيات الخيرية. وقد حدد المعيار ضرورة تقديم صورة حقيقة وعادلة، لما تتلقاه الجمعية الخيرية من موارد، ولكيفية استغلال الموارد خلال السنة، ولرصيد تلك الموارد في نهاية السنة.

ولقد أشار المعيار إلى ضرورة أن تشتمل حسابات الجمعية الخيرية المعدة طبقاً لأساس الاستحقاق على القوائم المالية التالية:

1. قائمة الأنشطة المالية (Statement of Financial Activities) والتي تظهر كل ما تم تلقيه من موارد وكل ما تم إنفاقه من موارد خلال السنة، مع تسوية التغيرات في رصيد أموال الهبات والتبرعات. كما يجب أن يتم عرض الدخل في شكل أعمدة وذلك في حال إدارة الجمعية الخيرية لأكثر من صنف من أموال الهبات والتبرعات. وقد تم تقسيم قائمة الأنشطة المالية إلى ثلاث أعمدة: الدخل من الأموال غير المقيدة (Unrestricted)

- 1
- Restricted income funds)، والدخل من الأموال المقيدة (income funds funds)، والدخل من الأوقاف (Endowment funds). كما يجب إيضاح تلك الأموال بشكل فردي في ملحق الملحوظات (Notes).
2. حساب للإيرادات والمصروفات المالية، عندما يكون ذلك متطلباً تشريعياً. وقد تفي قائمة الأنشطة المالية السابقة بالمتطلبات القانونية المتعلقة بحساب الإيرادات والمصروفات. وعند توحيد القائمتين؛ فإنه يجب توضيح الحالات التي يكون فيها من ضرورياً حساب مختصر للإيرادات والمصروفات للجهات بالإضافة لقائمة الأنشطة المالية.
3. قائمة المركز المالي (Balance Sheet) تظهر الأصول المعترف بها، والالتزامات والتبويبات المختلفة لأموال الجمعية الخيرية من الهبات والتبرعات في نهاية السنة المالية. كما توضح تقسيمات الأموال بين الأنواع المختلفة، إلا أنه لا يتم دائماً عرض كل أصول الجمعية والتزاماتها في قائمة المركز المالي؛ فبعض الأصول والالتزامات العرضية تحذف، ويتم إيضاحها في ملحق الملحوظات (Notes).
4. قائمة التدفقات النقدية، (Cash Flow Statement) عندما تكون مطلوبة طبقاً للمعايير المحاسبية.
5. الإيضاحات (Notes) توضح السياسات المحاسبية المتبعة وأي ملحوظات تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية أنفة الذكر، أو تصنيف معلومات أخرى مفيدة؛ إذ تشتمل على تحليل الأرقام الواردة بالحسابات وتفسر العلاقات القائمة بين تلك الأرقام.
- كما قامت لجنة الأعمال الخيرية بإعداد ملحق يفسر كيفية إعداد التقارير المالية الموحدة للجهات والجمعيات الصغيرة بطريقة موحدة يمكن تطبيقها من جانب المؤسسات الخيرية التي تقع تحت تصنيف المنشآت الصغيرة.
- وتم تقسيم أموال الجمعية الخيرية إلى قسمين:
- أولاً:- الدخل من الأموال غير المقيدة، وهي المكونة من أموال عامة أو أموال معينة.
- ثانياً:- الدخل من الأموال المقيدة (أموال الأوقاف الخاصة).

منظمة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي - (APPC)

(ASIA PACIFIC PHILANTHROPY CONSORITUM) ، وهي منظمة مستقلة تدعم النشاط الخيري وتنظمه في الدول الشرق آسيوية، وتضم حالياً ١٧ عضو من استراليا، وبنجلادش، والصين، وهونج كونج، والهند، واندونيسيا، واليابان، وكوريا، ونيوزلندا، وباكستان، والفلبين، وسنغافورة، وتايوان، وتايلاند، والولايات المتحدة. ومقرها الحالي في مدينة مانايلا بالفلبين. وقد باشرت أعمالها رسمياً في نهاية عام ١٩٩٤م. وفي يناير ٢٠٠٥م عُقد اجتماع إقليمي في بانكوك بتايلاند؛ وذلك لمناقشة وضع معايير محاسبة مقترحة للمنشآت غير الهادفة للربح في إقليم آسيا والمحيط الهادي. وقد حضر المؤتمر أكثر من ٤٠ مشاركاً، ومعظمهم من قادة المنشآت غير الهادفة للربح، والمسؤولين الحكوميين، ومراجعي الحسابات، وكان الهدف الرئيس من المؤتمر هو وضع مجموعة مقترحة كحد أدنى من معايير المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح في المنطقة.

وبناء على ذلك قامت المنظمة بإعداد دراسة محاسبية عن المنشآت غير

الهادفة للربح بعنوان: (Non-Profit Sector Accounting: Issues and

Recommendations from Asia Pacific Societies)، وفيها تم تحدد المفاهيم الأساسية، والقضايا المتعلقة بهذه المنشآت، وتقديم التوصيات. وتمت صياغتها على أساس ما تم تداوله خلال المؤتمر المنعقد في بانكوك.

وكان الهدف من هذا البحث دراسة المعايير الدولية، وإبداء الملحوظات والمقترحات حولها؛ مع النظر في إمكانية تطبيقها على المنشآت غير الهادفة للربح، وذلك تمهيداً لإصدار معايير محاسبة دولية لهذه المنشآت. وقد أعدت هذه الدراسة من خلال أخذ آراء عدد من المنظمات والجهات المهتمة بالمنشآت غير الهادفة للربح وذلك في كل من بنجلادش، والصين، والهند، واندونيسيا، وباكستان، والفلبين وتايلاند. وقد عملت هذه الدراسة لتطوير الأنظمة المحاسبية لتلك المنشآت وتوحيد المعايير المحاسبية التي تحكم هذه المنشآت، وتم تقديم طلب لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك لإمكانية تطوير معايير محاسبة عالمية لها؛ إذ أنه لا يوجد لها حالياً معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

وقد ناقشت هذه الدراسة عدة موضوعات، تختص بالعمليات الأساسية للمنشآت غير الهادفة للربح، وعند وجود أنشطة تجارية في هذه المنشآت؛ فيجب أن تتبع معايير المحاسبة المالية للمؤسسات التجارية. وقد نتج عن هذه الدراسة إصدار "الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح" في عام ٢٠٠٦م.

الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح:

ناقش الدليل أهم الأهداف الواجب تحقيقها من نشر التقارير السنوية للمنشآت غير الهادفة للربح، والتي من أهمها:

1. تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الوضع المالي، والأداء، والسيولة النقدية للمنشأة التي يمكن الاستفادة منها، ومدى الحاجة الحقيقية لها.
 2. إظهار نتائج إدارة المنشأة غير الهادفة للربح للموارد التي ائتمنت عليها، فيستفيد منها أولئك المستخدمين الذين يقومون بتقييم أداء الإدارة أو محاسبة الإدارة لتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة.
 3. الإفصاح عن المعلومات غير المالية، الخاصة بقياس الأداء من خلال تقرير الأداء.
- كما أن الدليل أوصى باستخدام أساس الاستحقاق، وذلك لتقديمه معلومات أكثر ملاءمة وعدالة. كما أشار إلى أنواع القوائم المالية الواجب إعدادها للمنشآت غير الهادفة للربح؛ ويمكن إجمالها فيما يلي:

1. قائمة المركز المالي - (Balance Sheet or Statement of Financial Position). وتتضمن قياساً لعناصر أصول المنشأة، والخصوم وحقوق الملاك، الذي يمثل القيمة المتبقية بعد طرح الخصوم من الأصول؛ لكن هذه القيمة في المنشآت غير الهادفة للربح لا تذهب لأعضاء هذه المنشأة، لهذا فقد تم استبدال مسمى حقوق الملكية، بمسمى صافي الأصول. وتم تقسيم صافي الأصول إلى صنفين: مقيدة، وغير مقيدة. وهذه القيود إما أن يفرضها المتبرع، أو تكون مفروضة بواسطة النظام.
2. قائمة الأنشطة - (Statement of Activities or Performance Statement) - وتتضمن قياس إيرادات ومصروفات المنشأة.

3. التغيير في صافي الأصول (Changes in Net Assets) لا يعد عرضها في القوائم المالية مسألة معقدة في المنشآت غير الهادفة للربح، فلا غرض التبسيط يمكن عرضها بأحد الخيارين التاليين: **الخيار الأول:** في قائمة المركز المالي وذلك تحت صافي الأصول؛ بإضافة الزيادة الصافية أو خصم العجز للفترة المحاسبية الواردة بقائمة الأنشطة (قائمة الأداء).

الخيار الثاني: في قائمة الأنشطة (قائمة الأداء) بعد صافي الزيادة أو العجز للفترة المحاسبية؛ وذلك بإضافة صافي الأصول الواردة بقائمة المركز المالي.

4. قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement) إذا كانت مطلوبة طبقاً للمعايير المحاسبية.

5. ملحوظات وجدول مساندة (Notes and Supporting Schedules) توضح السياسات المحاسبية المتبعة وملحوظات أخرى تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية سألقة الذكر، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة، كما تشمل جداول توضيحية أخرى.

وقد أوصى الدليل بالإفصاح عن الأمور التالية :

1. طبيعة المنشأة وغرضها، والموطن والشكل القانوني للمنشأة.
2. وصف الأموال، والمشاريع، والخدمات.
3. عدد أعضاء مجلس الإدارة، والجمعية العمومية، والعضوية والعاملون أثناء فترة النشاط المعدة عنها القوائم المالية.
4. أساس المحاسبة المستخدم .
5. السياسات المحاسبية المستخدمة.
6. المتبرعون الرئيسيون، ومصادر الأموال وتحديد الأصول المقيدة من قبل المتبرعين.
7. العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة.
8. تفسير الهبوط ذي التأثير الكبير في قيمة الأصول .
9. إظهار العمليات غير المالية ذات العلاقة بالبيانات المالية.
11. إظهار المعلومات الضرورية الأخرى.

كما أشار الدليل إلى أهمية إعداد الجداول والبيانات المساندة التي منها:

1. تسوية فروق حسابات البنك، وتعد مع كشف حساب البنك الشهري، أو عندما تدعو الحاجة إليها.
 2. تقرير يومي للوضع النقدي، والنقدية في البنك، والنقدية المتاحة في الصندوق، وحركة دوران النقدية حتى نهاية اليوم مع الإيصالات، وتحديد كمية النقدية المتاحة لليوم التالي.
 3. جداول الأصول والديون المختلفة؛ لدعم الأرصدة الواردة في البيانات المالية.
 4. حسابات المبيعات، وحسابات المشتريات.
 5. جدول بالمنح المستلمة.
- وقد غطى هذا الدليل بعض الموضوعات الخاصة مثل النقدية وما يعادلها، وصندوق النقد اليومي، والعملات الأجنبية، والمدينين، والإسهامات قيد التحصيل، والسلف والمبالغ المدينة، والخصوم طويلة الأجل، والبنود الخاصة بحالات الطوارئ، والتبرعات والدخل، والتبرعات المقيدة وغير المقيدة، والتبرعات العينية، وأجور العاملين بالمنشأة، وأخيرا أرباح المنشأة وخسائرهما.

اتحاد جنوب آسيا للمحاسبين

South Asian Federation of Accountants (SAFA) ١١

تشكل الاتحاد في عام ١٩٨٤ لخدمة مهنة المحاسبة وتطويرها في منطقة جنوب آسيا. وهو يمثل الهيئة العليا لرابطة جنوب آسيا للتعاون الإقليمي، ويمثلها ما يزيد على ١٧٠,٠٠٠ محاسب. ويضم في عضويته كلاً من معهد المحاسبين القانونيين في بنجلادش، والهند، ونيبال، وباكستان، وسريلانكا. ومقره في الهند. وقد قام الاتحاد بإصدار معايير وتوجيهات محاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح.

(Standard and Guideline for not-for-Profit Organizations - Including Non-Governmental Organizations)

وتعد المعايير الصادرة من هذا الاتحاد ملائمة لأغلب المنشآت غير الهادفة للربح، التي تتبع أساس الاستحقاق في المحاسبة.

11 - South Asian Federation of Accountants. STANDARD AND GUIDELINE FOR NOT-FOR-PROFIT ORGANISATIONS

-2006 (www.esafa.org)

أن المعايير والتوجيهات المحاسبية الصادرة عن الاتحاد، أُسُحِدَّتْ تمشياً مع أهدافها العامة، والمتمثلة في تشجيع الشفافية والمساءلة، وتطوير أفضل المعايير المحاسبية ونشرها وتعزيز أفضل الممارسات بين البلدان الأعضاء في الاتحاد.

كما تحقق هذه المعايير الأهداف التالية:

1. تطوير معايير وتوجيهات محاسبية، ذات جودة عالية، ومفهومة، وقابلة للتطبيق، وملزمة للمنشآت غير الهادفة للربح، في الدول الأعضاء للاتحاد.

2. الحد من الأعباء المالية وتقليلها عند إصدار التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

3. تلبية احتياجات جميع مستخدمي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح. كما قد راعى الدليل تأكيد وضمان أن المعيار والمبادئ التوجيهية متوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، كما أن المعالجة والتسجيل للعمليات المالية تكون بطريقة سهلة الفهم من قبل مجموعة المستخدمين المختلفين. كما راعى تقديم الدليل الإرشادي الذي يتوقع أن يكون ذا صلة بنطاق واسع للمعاملات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح، وبحيث تكون مكتوبة بطريقة مفهومة لهذه المنشآت.

وقد هدف الاتحاد من نشر هذا المعيار للمنشآت غير الهادفة للربح مساعدة المسؤولين في إعداد البيانات المالية لتحسين نوعيتها، ومن ثم توفير معلومات وافية لمستخدمي هذه القوائم المالية. كما هدف إلى تقليل التنوع القائم حالياً بين المنشآت غير الهادفة للربح في الممارسات المحاسبية المتبعة والإفصاح.

أن المعيار الذي أعده الاتحاد للمنشآت غير الهادفة للربح معد للتطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت غير الحكومية التي تعمل ضمن نطاق منطقة جنوب آسيا بغض النظر عن حجمها أو دستورها. وقد أكد المعيار على وجوب عرض التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بطريقة عادلة وملائمة بحيث تكون قابلة للاستخدام من قبل الجهات المختلفة وللأغراض المختلفة.

وقد أوضح المعيار (SAFA) أن المجموعة الكاملة للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تشمل:

1. قائمة الأنشطة المالية (Statement of Financial Activities): تظهر كل الموارد، وكل أوجه الصرف، والإنفاق للمنشأة أثناء السنة المالية،

- وتبين كيف استخدمت الأموال خلال السنة المعدة عنها القوائم المالية، وذلك لتحقيق أهدافها، وتبين مصادر الإيراد والنفقات.
2. قائمة المركز المالي (Balance Sheet / Statement of Affairs) - وتظهر الموارد المتاحة للمنشأة، سواء أكانت متوفرة بدون قيود، أم كانت تستخدم لإغراض معينة بسبب وجود قيود نظامية على استعمالها، أو أنه قد تم تحديد استعمالها لأغراض مستقبلية بواسطة سلطة حكومية.
3. قائمة التغير في الأموال المتراكمة (Statement of Changes in Accumulated Fund): وهي تقدم بياناً بالتغييرات في الموارد المالية المتراكمة، لكل صنف من الأموال المقيدة والأموال غير المقيدة على النحو التالي:
- أ- رصيد أول الفترة وآخر الفترة من الأموال المستلمة.
 - ب- حجم الأموال الإضافية التي تم تلقيها خلال العام وأجمالي حجم الأموال المستلمة.
 - ج- حجم ما تم تحويله من الأموال المتراكمة إلى قائمة الأنشطة على أنها مصروفات خلال الفترة.
 - د- أي فائض أو عجز تم تحويله من قائمة الأنشطة المالية في نهاية الفترة.
 - هـ- التحركات في أي احتياطي أو أي حساب آخر خلال تلك الفترة، يتعلق بأحد البنود التي يجب الاعتراف بها طبقاً لمعيار SAFA مباشرة ضمن الأموال المتراكمة.
4. قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement): يجب إعداد هذه القائمة بالطريقة المباشرة.
5. الملحوظات التوضيحية والسياسات المحاسبية. (Accounting Policies and Explanatory Notes) يجب أن تظهر الملحوظات الأساس المحاسبي الذي أعدت على أساسه القوائم المالية، والسياسات المحاسبية المتبعة، وأي معلومات إضافية ذات العلاقة لفهم تلك القوائم المالية. وفي هذا الدليل تم جمع كل المعايير الدولية التي يمكن تطبيقها على المنشآت غير الهادفة للربح من خلال شرح كل معيار والكيفية التي يمكن تطبيقه على أنشطة ومعاملات المنشآت غير الهادفة للربح، إما بتطبيق كامل أو جزئي أو بتعديل

وإضافة. ومن هذه المعايير على سبيل المثال، معيار عرض القوائم المالية، ومعيار المخزون، ومعيار الاستثمارات، ومعيار الأصول غير الملموسة.

الصين - China - ١٢

أصدرت وزارة المالية بالصين (Ministry of Finance in China (MOF) في عام ٢٠٠٤م نظاماً محاسبياً لتنظيم العمل في المنشآت غير الهادفة للربح، ويعد هذا النظام بمثابة معايير وإرشادات محاسبية للجهات غير هادفة للربح، ويبدأ سريان هذه المعايير عام ٢٠٠٥م.

وقد حددت الوزارة سمات المنشآت غير الهادفة للربح بالخصائص التالية:

1. أن تكون هذه المنشآت ليست لغرض توليد أرباح.
 2. المصادر الاستثمارية الممنوحة لمثل هذه المنشآت؛ لا يتوقع لها منفعة اقتصادية مباشرة للمنشأة.
 3. ليس للممولين أي حقوق ملكية في هذه المنشآت.
- وتطبق هذه المعايير على جميع المنشآت غير الهادفة للربح، التي أنشئت بشكل قانوني في الصين؛ بما فيها المنشآت الاجتماعية، والمؤسسات والمنشآت الخاصة غير التجارية، بالإضافة إلى المساجد والكنائس والمعابد ... الخ.

ويبين هذا النظام القواعد والمبادئ المحاسبية والقياس وعملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وجميع عناصر المحاسبة، مثل الأصول والخصوم، وصافي الأصول، والمخزون، والالتزامات قصيرة الأجل والاستثمارات طويلة الأجل. كما يحدد أيضاً شروط واستخدام الأموال توزيعها، والمصادر الواردة للمنشأة غير الهادفة للربح، فيتم تجميع كافة البيانات الأساسية للحسابات والإفصاح عنها في التقارير المالية. ويفرض هذا النظام اتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح.

القوائم المالية المطلوبة في هذا النظام:

التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تتضمن القوائم المالية السنوية، والتقارير المالية النصف سنوية أو الشهرية. وبحد أدنى، لا بد أن تشمل التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح القوائم التالية:

١- قائمة المركز المالي (Balance Sheet).

٢- قائمة العمليات التشغيلية (Operation Activities) وهي تعرض الإيرادات والمصرفات.

٣- قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow).

نيوزلندا - New Zealand ١٣

قام المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين بنشر دليل، لمساعدة الأعضاء في المعهد، في إعداد البيانات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتقديم الإرشاد والمشورة لهذه المنشآت فيما يتعلق بالتقارير المالية و عملية المراجعة والتدقيق لها. وقد عني بالمنشآت ذات الحجم الصغير والمتوسط التي تكون نشاطاتها محدود نسبياً؛ مع جعل الدليل صالحاً إلى أن يكون نقطة انطلاق جيدة للمنشآت غير الهادفة للربح الكبيرة، التي تكون عملياتها كثيرة وأكثر تعقيداً. وقد قسم هذا الدليل إلى عدة فصول، كل فصل يناقش بالتفصيل موضوعاً من الموضوعات المحاسبية.

وهذا الدليل يهدف إلى المساعدة في إعداد التقارير المالية، للمنشآت غير الهادفة للربح، ذات الحجم الصغير والمتوسط والتي تمتاز ببساطة عملياتها، وكذلك المساعدة في مراجعة القوائم المالية لهذه المنشآت. هذا الدليل يفترض أن المنشآت تعد قوائمها، وفقاً للمعايير الدولية المعدلة في نيوزلندا (IFRSS). والتي بدأ العمل بها منذ يناير ٢٠٠٧م، ويعد هذا الدليل بمثابة توجيهات وتفسير لهذه المعايير وكيفية تطبيقها في المنشآت غير الهادفة للربح؛ مثل النوادي والجمعيات والنوادي الرياضية، والكنائس، والجمعيات الخيرية.

كما يوضح الدليل المعالجة المحاسبية للكثير من المعاملات، والأحداث الأكثر شيوعاً، وما ينجم عنها من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات للمنشآت غير الهادفة للربح ذات الحجم الصغير والمتوسط. وفي المقابل، فإنه لا يوفر سوى لمحة موجزة عن معاملة الصكوك المالية ولا يتعامل مع كثير من الموضوعات المتخصصة مثل معاملات النقد الأجنبي أو اقتناء كيان آخر أو التخلص منه.

ويحقق إعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى غرضين أحدهما عام والآخر خاص. فالغرض العام هو تلبية الاحتياجات من المعلومات للمستخدمين الخارجيين، الذين لا يستطيعون إعداد التقارير الخاصة، لتلبية احتياجاتهم من المعلومات. وفي هذا السياق؛ فإن مجموعة المستخدمين للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تشمل الأعضاء، ومقدمي الموارد، والمتبرعين وغيرهم ممن يعينهم أمر الحصول على البيانات المالية لاحتياجاتهم الخاصة. ويفترض مجلس معايير المحاسبة النيوزلندي أن تُعد إدارة المنشآت غير الهادفة للربح القوائم المالية للأغراض العامة السابقة وفقاً للمعايير المقبولة في نيوزلندا؛ إلا أن بعض المنشآت قد تعد قوائمها لأغراض خاصة. وهذه القوائم المالية المعدة لأغراض خاصة مصممة لتلبية احتياجات محددة وخاصة إما لشخص معين، أو مجموعة معينة من الأفراد أو لمنشأة محددة، وتشمل الجهات الحكومية ومنشأة الصحة العالمية، والمقرضين والمصارف. هذا ويمكن لمستخدمي القوائم المالية تحديد السياسات المحاسبية التي يتعين تطبيقها، ونموذج القوائم المالية وغيرها من المواد التي ينبغي إدراجها في التقرير المالي للأغراض الخاصة.

كذلك من أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح المحاسبة وتوفير معلومات مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قرارات اقتصادية، وللرقابة على الموارد والمساءلة عن مدى استخدامها بما يتوافق مع الغرض الذي من أجله أوكلت للمنشأة، ومدى امتثالها للتشريعات والعقود، ومقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف.

وتشمل التقارير المالية للجهات الغير هادفة للربح:

1. قائمة المركز المالي. (Statement of Financial Position).
2. قائمة الأداء المالي. (Statement of Financial Performance).
3. قائمة التدفق النقدي (وهي اختياريه لهذه المنشآت). (Cash Flow Statement).
4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية. (Statement of Changes in Equity).
ونظراً إلى أن هذا المصطلح ليس مناسباً للمنشآت غير الهادفة للربح فيستعاض عنه بمسمى صافي الأصول (Net Resources).
5. الإيضاحات المرفقة (Notes) وتظهر موجز السياسات المحاسبية المهمة، وغيرها من الإيضاحات اللازمة.

وقد تميز هذا الدليل بوجود قائمة أداء الخدمات (Statement of Service Performance) وتستخدم هذه القائمة لتسجيل السلع والخدمات التي تقدمها المنشأة. وهي قائمة تغلب عليها المعلومات غير المالية؛ إذ توفر البيانات التالية:

- قائمة سرد وإحصاءات عن السلع والخدمات التي قدمتها المنشأة.
- معلومات عن كيفية إنشاء المنشأة، وتأثير عملياتها على المجتمع.

وعلى الرغم من أن المنشآت غير الهادفة للربح نادراً ما تُلزم بإعداد مثل هذه القائمة؛ إلا أنها تشجع وبقوة على ذلك، إذ يمكن استخدامها للمساعدة عن استعمال الموارد، أو الامتثال للقوانين والأنظمة والاتفاقيات التعاقدية. لهذا فإن المعايير النيوزلندية تشجع المنشآت غير الهادفة للربح على القيام بإعداد هذه القائمة وخاصة عند انطباق الشروط التالية:

1. إذا كانت المنشأة تتلقى إيرادات كبيرة وتقدمها لمنفعة طرف ثالث من دون منفعة مقابله أو متبادلة لمقدم هذا المورد.
2. إذا كانت المنشآت لها أهداف غير مالية وكانت على درجة عالية من الأهمية لقراء البيانات المالية.

ومما يؤخذ على الدليل إغفاله تقديم شكل ونموذج معين لهذه القائمة، حيث ترك ذلك لما تراه المنشأة حسب المدخلات والمخرجات المتوقعة من القائمة.

كندا - CANADA ١٤

قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بتطوير معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح التي تعمل في كندا. ومعايير المحاسبة هذه، تتفق مع المعايير والمتطلبات القانونية للتقارير والإفصاح في المنشآت غير الهادفة للربح، وقد تم نشرها في كتيب (handbook4) الخاص بمعايير المحاسبة والتوجيهات الذي يصدره المعهد في الأبواب من (٤٤٠٠ - ٤٤٦٠)، حيث اختص بمعالجة بعض البنود الخاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح، بالإضافة إلى إتباع المعايير الدولية المعدلة في كندا.

14 - Canadian Institute of Chartered Accountants ' Handbook: Sections 4400 - 4460 Not For Profit Organizations (1995)

وتعالج هذه الأبواب الموضوعات التالية:

1- القوائم المالية المعروضة من قبل المنشآت غير الهادفة للربح :

• محاسبة الأموال. (Fund Accounting)

• قائمة المركز المالي . (Statement of Financial Position).

2- التبرعات والاعتراف بالإيرادات.

3- الأصول الرأسمالية التي تمتلكها المنشآت غير الهادفة للربح، ويعالج قضايا الاعتراف والقياس، والعرض والإفصاح لهذه الأصول.

4- تقرير الرقابة.

5- الإفصاح عن المعاملات بواسطة الأطراف ذوي العلاقة.

سويسرا – SWITZERLAND ١٥

قامت المؤسسة السويسرية للمحاسبة – Swiss Foundation for Accounting

and Reporting Recommendations (FER) بإصدار التوصيات ومعايير

المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح منذ عام ١٩٩٧م، كما قامت بإصدار المعيار

الموسوم بالرقم (FER 21) وهو المعيار المحاسبي للجمعيات الخيرية، والمنشآت

الاجتماعية غير الهادفة للربح، بغض النظر عن شكلها القانوني

(ACCOUNTING STANDARD FOR CHARITABLE، SOCIAL NON-

PROFIT ORGANISATIONS).

وقد تضمن إصدار هذا المعيار عدة أهداف؛ منها التمييز بين المنشآت الربحية

والمنشآت التي لا تهدف للربح فيما يتعلق بالمعايير المناسبة لهذه المنشآت غير

الربحية، مع الأخذ في الحسبان كون هذه المنشآت غير الربحية؛ منشآت مستقلة،

ومصادر تمويلها من الهبات والهدايا والمنح. كما أن من أهدافه التمييز بين

المنشآت الكبيرة والصغيرة؛ ذلك أن المنشآت الصغيرة لا يتطلب فيها استخدام مبدأ

المحاسبة، على أساس الاستحقاق. كما أن من غايته تحديد مهمة ميزان المراجعة

للمنشآت غير الهادفة للربح .

15| - Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations، ACCOUNTING STANDARD FOR CHARITABLE، SOCIAL NON-PROFIT ORGANISATIONS ، 1997

المعيار ذو الرقم (FER 21) يضع التوصيات لإعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، والجمعيات الخيرية. ويعد تطبيق هذا المعيار اختياري وليس إلزامي؛ ويجب عند تطبيقه ذكر ذلك في التقارير السنوية لهذه المنشآت والجمعيات، لكن هذا المعيار يصبح إلزامياً عند رغبة المنشأة في الحصول على شهادة الجودة (ZEW0).

ويؤسس هذا المعيار إعداد ست قوائم مالية:

1. قائمة المركز المالي (Balance Sheet).
 2. قائمة الأنشطة (Statement of Operations).
 3. قائمة تدفق الأموال (Funds Flow statement) وهي مطلوبة من المنشآت غير الهادفة للربح الكبيرة فحسب.
 4. قائمة التغير في رأس المال (Statement of changes in Capital).
 5. تقرير الملحوظات (Notes).
 6. تقرير الأداء (Performance Report).
- كما يطلب هذا المعيار أن تعد المنشآت الكبيرة حساباتها وفقاً لمبدأ أساس الاستحقاق، وتصنف المنشأة غير الهادفة للربح ضمن المنشآت الكبيرة حسب هذا المعيار إذا كان إجمالي أصولها اثني عشر مليون فرنك سويسري، وكانت مجموع إيراداتها تبلغ مليون فرنك فما فوق.

أستراليا - Australia ١٦

أصدر مجلس معايير المحاسبة في أستراليا معايير محاسبة للجهات الربحية؛ مع تحديد الفقرات الخاص بالتطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح، والأشارة إليها في المعايير التي لها علاقة بالمعاملات التي يمكن حصولها في المنشآت غير الهادفة للربح. كما أصدر المجلس معيار مستقل وخاص بالمنشآت غير الهادفة للربح وهو معيار الموسوم بالرقم (AASB1004) الخاص بالمحاسبة عن التبرعات (Contributions)^{١٧}. وقد بدأ تطبيقه في عام ٢٠٠٥م.

يهدف هذا المعيار إلى قياس التبرعات للمنشآت غير الهادفة للربح وتسجيلها. كما أن هذا المعيار ينطبق على كل المنشآت غير الهادفة للربح، والملزومة بإعداد

16 - Australian Accounting Standards Board - (AASB) Not-for-profit entity requirements in Australian Accounting Standards , 2005.

17 - Australian Accounting Standards Board - (AASB) 1004 Contributions July 2004

القوائم المالية، وكذلك جميع المنشآت الأخرى التي تعد قوائم مالية لأغراض مالية عامة. وقد أوضح المعيار بعض الشروط الواجب تحققها؛ ليتم الاعتراف بالدخل من التبرعات التي تكون على شكل أصول. كما تطلب هذا المعيار الاعتراف بالأصول النقدية وغير النقدية.

أما بالنسبة للتطبيقات المحاسبية الأخرى؛ فقد تمت الإشارة لل فقرات التي تنطبق على المنشآت غير الهادفة للربح، وذلك في معايير المحاسبة المعدة للجهات التجارية، التي يمكن تطبيقها على المنشآت غير الهادفة للربح؛ وذلك من مثل المعيار ذي الرقم (AASB116) الخاص بالمحاسبة عن الممتلكات والأراضي والمعدات (Plant and Equipment،Property)، والمعيار ذي الرقم (AASB136) الخاص بالمحاسبة عن الهبوط في قيمة الأصول (Impairment of Assets)، والمعيار ذي الرقم (AASB138) الخاص بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة (Intangible Assets)، والمعيار ذي الرقم (AASB102) والخاص بالمحاسبة عن المخزون (Inventories)، والمعيار ذي الرقم (AASB140) الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات (Investment Property).

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمنشآت غير الهادفة للربح:

لم يصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أي معيار محاسبي متعلق بالمنشآت غير الهادفة للربح. وعلى الرغم من أن المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تعنى بالمنشآت الهادفة للربح فحسب، وكونها تخلو من الإشارة إلى المنشآت غير الهادفة للربح (ومنها الجمعيات الخيرية)، إلا أنه يمكن تطبيق بعض تلك المعايير على المنشآت غير الهادفة للربح، ذلك أن هذه المعايير تعالج معاملات مالية توجد في المنشآت الهادفة للربح، وقد توجد في المنشآت غير الهادفة للربح على حدٍ سواء، وقد تم إتباع هذا الأسلوب في بعض الدول مثل أمريكا وأستراليا ونيوزلندا.

الخاتمة والتوصيات:

أن أهم المشاكل التي تواجهها المنشآت غير الهادفة للربح، في التقرير عن أعمالها هي عدم توفر معايير محاسبة تعتمد عليها ويستند إليها المراجع القانوني في التقرير عن مدى عدالة قوائمها المالية، ذلك أن الأنظمة

واللوائح والمعايير المحلية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة تعنى بالمنشآت الهادفة للربح فحسب، وتخلو من الإشارة إلى المنشآت غير الهادفة للربح (ومنها الجمعيات الخيرية) على الرغم من كبر حجم هذا القطاع، والتأثير الاجتماعي الملحوظ لمؤسساته.

أن الأنظمة المطبقة على الجمعيات الخيرية والصادرة من وزارة الشؤون الاجتماعية خلت من الإشارة لأهداف التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح؛ ولم تقترح شكلاً ملائماً لهذه القوائم المالية، وبما يتوافق مع طبيعة تلك المنشآت، وترك ذلك لتجتهد فيه مكاتب المراجعة؛ مما نتج عنه اختلاف في شكل البنود الواردة بهذه القوائم ومسمياتها. وقد قامت وزارة الشؤون الاجتماعية مؤخراً بتوحيد عملية المراجعة من خلال تعيين مكتب محاسب قانوني واحد للقيام بعملية المراجعة وعرض القوائم المالية من خلال نموذج موحد للقوائم المالية. إن هذا التطبيق مع إسهامه في تفعيل القابلية للمقارنة؛ إلا أن لا يعتمد النموذج الموحد على أسس علمية تدعم متطلبات العرض والإفصاح المرتبطة بالقوائم المالية.

ونظراً لوجود اختلافات كبيرة بين طبيعة المنشآت غير الهادفة للربح وبين منشآت الأعمال، من حيث أنشطتها ومصادر تمويلها واستخدامات هذه الأموال، التي تدخل فيها على سبيل المثال الزكاة والوقف الإسلامي ومالها من خصوصية وأحكام في الشرع الحنيف، فإنه يصبح من الضروري وضع معايير محاسبية ملائمة تحكم عملياتها الاقتصادية؛ بما يتوافق مع توجيهات الشرع الحنيف. كما يجب تبسيط تطبيق تلك المعايير كي لا يؤدي ذلك إلى تحميل تلك المنشآت غير الهادفة للربح تكاليف مرتفعة نتيجة لتطبيق هذه المعايير.

ومن خلال ما تم استعراضه فيما سبق؛ فقد وجد أن هناك دولا وجهات عديدة اهتمت بالمحاسبة في المنشآت غير الهادفة للربح، وقامت بإصدار معايير وإرشادات محاسبية خاصة لهذه المنشآت، ومنها أمريكا، وبريطانيا، وأستراليا، ومنشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي، والاتحاد الجنوبي الآسيوي للمحاسبين، ونيوزلندا، وسويسرا، والصين، وكندا (انظر الملحق رقم ١ وملحق رقم ٣).

وقد تضمنت تلك المعايير تعريفاً بالقوائم المالية المطلوب إعدادها للمنشآت غير الهادفة للربح، واشتركت اغلب المعايير في طلب إعداد مجموعة من القوائم بشكل أساسي؛ وهي قائمة المركز المالي، وقائمة الأنشطة (والتي تقابل قائمة الدخل)، وقائمة التدفقات النقدية. بالإضافة إلى قائمة الملحوظات.

وقد اتفقت هذه المعايير أيضاً في عرض صافي أصول المنشآت غير الهادفة للربح؛ إذ قسمت إلى فئتين: مقيدة وغير مقيدة، وذلك في كثير من هذه المعايير والإرشادات المحاسبية (انظر الملحق رقم ٢).

كما تجدر الإشارة إلى ما تضمنه الدليل المحاسبي الصادر عن المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين للمنشآت غير الهادفة للربح؛ وذلك بوجود إيضاحات مرفقة تحوي المعلومات غير المالية والمعلومات الإحصائية عن نتائج أعمال المنشأة وإنجازاتها، وهي التي لا تظهر في القوائم المالية السنوية لهذه المنشآت، وخاصة تلك المعلومات التي تكون ذات أهمية في فهم المهمة الاجتماعية التي تؤديها مثل هذه المنشآت؛ مما يكون له أثر كبير في الدعم والتبرع لهذه المنشآت. كما أنها عنصر مهم في فهم التوجه العام لهذه المنشآت في مشاريعها المستقبلية.

ولمواكبة تلك الجهود التي قامت بها تلك الدول والجهات الأنفة الذكر؛ ونظراً لكثرة المنشآت الخيرية العاملة في المملكة، وتنوع مستويات الأنشطة فيها، وحاجة المجتمع إلى استمرارية مثل هذه المنشآت في القيام بمهمتها، وحاجة تلك المنشآت إلى معايير تساعد في ضبط أمورها المالية؛ كان من اللازم استحداث معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، وإعداد مشروع بيان بأهداف القوائم المالية ومفاهيمها في المنشآت غير الهادفة للربح؛ كالجمعيات والمؤسسات الخيرية، وتحديد الوظيفة الأساسية لتلك القوائم بشكل عام، وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها، وبما يخدم ويلبي حاجات المستخدمين لهذه القوائم، ولمساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم مثل إدارة الجمعية في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة لعمليات هذه المنشآت.

وكذلك إصدار معيار يحدد القوائم المالية، وغير المالية الواجب إعدادها من قبل إدارة المنشآت غير الهادفة للربح، وتحديد متطلبات العرض والإفصاح

عن عناصر التقارير المالية السنوية؛ وذلك حتى تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة في نهاية السنة المالية ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية خلال الفترة المالية التي تعد عنها هذه التقارير بصرف النظر عن شكلها النظامي أو طبيعة عملها.

كما تجب العناية بكيفية المعالجة المحاسبية للتبرعات، سواء أكانت عينية، أم نقدية؛ إذ تعد في الغالب المصدر الرئيس من مصادر التمويل للعديد من المنشآت غير الهادفة للربح. إضافة لتحديد أسس الإثبات والقياس المحاسبي للعمليات والأحداث والظروف المتعلقة بهذه التبرعات، والأوقاف، والإعانات الحكومية، وغير الحكومية. وكذلك تحديد أسس العرض والإفصاح لهذه المعلومات بالتقارير المالية .

ملحق رقم (١)

(المعايير والتعليمات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح)

الدولة	الجهة المصدرة	المعايير والتعليمات المحاسبية
أمريكا	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)	أصدر دليل المحاسبة والمراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح. والإصدار رقم (SOP 78-10) ، الإصدار رقم (SOP 94-3)، الإصدار رقم (SOP 98-2).
	مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)	المعيار رقم ٩٣، المعيار رقم ٩٩، المعيار رقم ١١٦، المذكرة التفسيرية رقم ٤٢، المعيار رقم ١١٧، المعيار رقم ١٢٤، المعيار رقم ١٣٦.
	The U.S. Federal Office of Management and Budget (OMB)	أصدر تعاميم وتعليمات محاسبية خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح والتي تتلقى دعماً فدرالياً على وجه التحديد.
بريطانيا	لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا ويلز the Charity Commission for England and Wales	نشرة بالممارسات الموصى بها للمحاسبة والتقارير المالية في الجهات الخيرية. Statement of Recommended Practice (SORP): Accounting and Reporting by Charities

ملحق رقم (١)

(المعايير والتعليمات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح)

الدولة	الجهة المصدرة	المعايير والتعليمات المحاسبية
أستراليا	مجلس معايير المحاسبة في أستراليا Australian Accounting Standards Board (AASB)	معييار رقم (AASB1004) والخاص بالمحاسبة عن التبرعات (Contributions). تعليمات بخصوص فقرات من معايير صادرة للجهات الهادفة للربح تم اعتمادها للتطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح
الإقليم الآسيوي والمحيط الهادي	منشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي (APPC)	الدليل الإرشادي المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح - بناء على معايير المحاسبة المالية للمنشآت غير الهادفة للربح Accounting Guide for Non-Profits - from the Financial Accounting Standards for Non-Profit Organizations - Project Published by the Asia Pacific Philanthropy Consortium
دول الجنوبي الآسيوي	إتحاد جنوب آسيا للمحاسبين (SAFA)	معييار ودليل إرشادي للمنشآت غير الهادفة للربح (يشمل المنشآت غير الحكومية). STANDARD AND GUIDELINE FOR NOT-FOR-PROFIT ORGANISATIONS (Including Non-Governmental Organizations)
نيوزلندا	المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين The New Zealand Institute of Chartered Accountants	الدليل الإرشادي للتقرير المالي في المنشآت غير الهادفة للربح NOT FOR PROFIT FINANCIAL REPORTING GUIDE

ملحق رقم (١)

(المعايير والتعليمات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح)

الدولة	الجهة المصدرة	المعايير والتعليمات المحاسبية
سويسرا	المؤسسة السويسرية للمحاسبة (FER) Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations	معييار رقم (FER 21) المعيار المحاسبي للجمعيات الخيرية، والمنشآت الاجتماعية غير الهادفة للربح بغض النظر عن شكلها القانوني ACCOUNTING STANDARD FOR CHARITABLE SOCIAL NON-PROFIT ORGANISATIONS
الصين	وزارة المالية بالصين Ministry of Finance (MOF)	النظام المحاسبي في المنشآت غير الهادفة للربح
كندا	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)	الكتيب المحاسبي الإرشادي Handbook: Sections 4400 – 4460 Not For Profit Organizations (1995)

(القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتصنيف صافي الأصول)

ملحق رقم (٢)

الدولة	الجهة المصدرة	القوائم المالية المطلوب إعدادها	تصنيف صافي الأصول في قائمة المركز المالي
أمريكا	مجلس معايير المحاسبة FASB	١- قائمة المركز المالي . (A Statement of Financial Position) ٢- قائمة الأنشطة. (A Statement of Activities) ٣- قائمة النفقات الوظيفية للجهات الصحية الخيرية والمنشآت الترفيهية الخيرية.. (A Statement of Functional Expenses for Voluntary Health and Welfare Organizations and - encourages it for other not-for-profit organizations) ٤- قائمة التدفقات النقدية. (A Statement of Cash Flows) ٥- قائمة الإفصاح المالي . (Financial Statement Disclosures)	غير مقيدة، مقيدة بصفة دائمة، مقيدة بصفة مؤقتة
بريطانيا	لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا وويلز the Charity Commission for England and Wales	١- قائمة المركز المالي . (balance sheet). ٢- قائمة الأنشطة المالية عن السنة. (Statement of Financial Activities) ٣- حساب للإيرادات والنفقات، عندما يكون ذلك متطلب تشريعي (income and expenditure account). ٤- قائمة التدفقات النقدية. (cash flow statement). ٥- ملحوظات. (notes).	غير مقيدة، مقيدة، وقف

(القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتصنيف صافي الأصول)

ملحق رقم (٢)

الدولة	الجهة المصدرة	القوائم المالية المطلوب إعدادها	تصنيف صافي الأصول في قائمة المركز المالي
أستراليا	مجلس معايير المحاسبة في أستراليا Australian Accounting Standards Board (AASB)	١- قائمة المركز المالي .(Balance Sheet). ٢- قائمة الدخل .(Income Statement). ٤- قائمة التدفقات النقدية،(cash flow statement) ٥- الملحوظات. (Notes.)	عامة، غير مقيدة، مقيدة
الإقليم الآسيوي والمحيط الهادي	منشأة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي (APPC)	١- قائمة المركز المالي . (Balance Sheet or Statement of Financial Position) ٢- قائمة الأنشطة المالية. (Statement of Activities or Performance) ٤- قائمة التدفقات النقدية،(cash flow statement) إذا كانت مطلوبة طبقاً للمعايير المحاسبية. ٥- الملحوظات والجداول مساندة. (Notes and Supporting Schedules)	غير مقيدة ، مقيدة

(القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتصنيف صافي الأصول)

ملحق رقم (٢)

الدولة	الجهة المصدرة	القوائم المالية المطلوب إعدادها	تصنيف صافي الأصول في قائمة المركز المالي
دول الجنوبي الآسيوي	الاتحاد الجنوبي الآسيوي للمحاسبين (SAFA)	١- قائمة المركز المالي . (balance sheet / statement of affairs). ٢- قائمة الأنشطة المالية. (statement of financial activities) ٣- قائمة التغير في الأموال . (statement of changes in accumulated fund). ٤- قائمة التدفقات النقدية. (cash flow statement). ٥- الملحوظات التوضيحية والسياسات المحاسبية. (accounting policies and explanatory notes)	غير مقيدة، مقيدة
نيوزلندا	المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين The New Zealand Institute of Chartered Accountants	١- قائمة المركز المالي . (statement of financial position). ٢- قائمة الأداء المالي . (statement of financial performance). ٣- قائمة التدفق النقدي. (cash flow statement). ٤- قائمة التغيرات في حقوق الملاك. (statement of changes in equity). ٥- الإيضاحات المرفقة. (notes). ٦- قائمة أداء الخدمات. (Statement of Service Performance).	غير مقيدة، مقيدة

(القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، وتصنيف صافي الأصول)

ملحق رقم (٢)

الدولة	الجهة المصدرة	القوائم المالية المطلوب إعدادها	تصنيف صافي الأصول في قائمة المركز المالي
سويسرا	المؤسسة السويسرية للمحاسبة Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations (FER)	١- قائمة المركز المالي . (balance sheet). ٢- قائمة العمليات. (statement of operations). ٣- قائمة تدفق الأموال. (funds flow statement) ٤- قائمة التغير في رأس المال. (statement of changes in capital). ٥- الإيضاحات المرفقة. (notes) ٦- تقرير الأداء. (performance report) .	غير مقيدة، مقيدة
الصين	وزارة المالية بالصين Ministry of Finance (MOF)	١- قائمة المركز المالي . (balance sheet). ٢- قائمة العمليات التشغيلية. (Operation activities) ٣- وقائمة التدفقات النقدية. (cash flow) .	-----
كندا	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)	١- محاسبة الأموال. (Fund accounting) ٢- قائمة المركز المالي . (Statement of financial position).	غير مقيدة ، مقيدة

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية							
السعودي	الاسترالي	الإنجليزي	الأمريكي	الموضوعات والبنود الفرعية	البنود الأساسية	مسلسل	
--	--	SORP	SFAC 4		أهداف المحاسبة المالية	1	
--	--	SORP	--		المبادئ المحاسبية	2	
--	--	--	FASB 4		أهداف التقارير المالية	3	
--	AASB 101	--	SFAC 4 FASB 6		مفاهيم المحاسبة	4	
--	--	SORP	FASB 117	قائمة المركز المالي	القوائم المالية	5	
--	AASB 101	SORP	FASB 117	قائمة الدخل أو الأنشطة		6	
--	AASB 101 AASB 107	SORP	FASB 117 FASB 95	قائمة التدفقات النقدية		7	
--	AASB 101	SORP	FASB 117	الملحوظات		8	
--	--	--	--	القوائم المالية الشخصية		9	
--	AASB 114	SORP	--			معيار التقارير القطاعية	10
--	AASB 101	SORP	--	معيار العرض والإفصاح العام		العرض والإفصاح	11

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
السعودي	الاسترالي	الإنجليزي	الأمريكي	الموضوعات والبند الفرعية	البند الأساسية	مسلسل
--	--	--	--	معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة		12
--	AAS 22 AASB 124	SORP	FASB 57		ذو العلاقة	13
--	AASB 140	SORP	FASB 115	الاستثمار في الأوراق المالية	الاستثمار	14
--	--	--	FASB 124	معيار المحاسبة عن الاستثمار		15
--	AASB 116	SORP	FASB 117	الأصول	الأصول	16
--	AASB 138	SORP	FASB 142	معيار الأصول غير الملموسة		17
--	--	SORP	FASB 136	التبرع بالأصول		18
--	AASB 136	SORP	FASB 144	الهبوط في قيمة الأصول		19
--	--	SORP	FASB 93	الاستهلاك		20
--	AASB 102	-----	-----	المخزون السلعي		21
--	--	SORP	FASB 117		الخصوم	22
--	--	SORP	FASB 117		صافي الأصول	23

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية							
السعودي	الاسترالي	الإنجليزي	الأمريكي	الموضوعات والبند الفرعية	البند الأساسية	مسلسل	
--	AASB 1004	SORP - LG 17	FASB 116	الإسهامات والتبرعات	التبرعات والهبات والمنح	24	
--	--	SORP	FASB 116	التبرعات العينية		25	
--	--	SORP	FASB 116	التبرعات الخدمية والتسهيلات		26	
--	--	SORP	FASB 116	الهبات		27	
--	--	--	FASB 116	الوعد بالهبة		28	
--	--	SORP	FASB 116	الوعد بالهبة عند تحقيق شرط		29	
--	--	SORP	FASB 116	الوعد بالهبة مع فرض قيد		30	
--	AASB 1004	--	FASB 116	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية		31	
--	--	SORP	FASB 117			الوقف	32
--	--	--	FASB 124	أموال الوقف المقيدة		أموال المنشأة	33
--	--	SORP	FASB 116	الأموال المقيدة	34		
--	--	--	FASB 116	الأموال المقيدة بصفة مؤقتة	35		
--	--	SORP	FASB 116	الأموال غير المقيدة	36		
--	--	--	FASB 117	الإيرادات	37		
--	--	SORP	FASB 116	الدخل من التبرعات	(الإيرادات، الدخل، المكاسب، الخسائر، المصاريف)	38	
--	--	SORP	FASB 117	المكاسب		39	
--	--	SORP	FASB 117	الخسائر		40	

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
السعودي	الاسترالي	الإنجليزي	الأمريكي	الموضوعات والبنود الفرعية	البنود الأساسية	مسئله
--	--	SORP	FASB 117	المصاريف		41
--	--	SORP	FASB 118	المصروفات الإدارية والتسويقية		42
--	--	--	FASB 117		Statement of Functional Expenses قائمة المصروفات الوظيفية	43
--	--	--	FASB 117		Reporting expenses by natural classification التقرير المالي عن المصروفات طبقاً للتصنيف الطبيعي	44
--	AASB 139	--	FASB 117		Operating Statement القائمة التشغيل	45
--	--	--	FASB 117		Comparative Financial Statements القوائم المالية المقارنة	46
--	--	SORP	FASB 117		السياسات المحاسبية	47
--	AASB 8	SORP	FASB 133 FASB 149 FASB 157		الأدوات المالية	48
--	--	--	--		معيان توحيد القوائم المالية	49
--	--	--	--		معيان المحاسبة المالية للزكاة	50

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
السعودي	الاسترالي	الإنجليزي	الأمريكي	الموضوعات والبند الفرعية	البند الأساسية	مسلسل
--	--	SORP	--		معيار المحاسبة عن عقود الإيجار	51
--	--	--	SFAS 86	لم يذكر الشركات التي ينطبق عليها	تكاليف برامج الحاسب الآلي	52
--	--	--	FASB 128	لم يذكر الشركات التي ينطبق عليها	ربحية السهم	53
--	--	--	--		الالتزامات والأصول المحتملة	54
--	AASB 108	--	FASB 154		التغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء	55
--	--	SORP	FASB 117		تبويب قائمة المركز المالي : الأصول المتداولة والخصوم المتداولة	56
--	AASB 134	--	--	لم يذكر الشركات التي ينطبق عليها	التقارير المالية الأولية	57
--	AASB 127 AASB 3	SORP	FASB 141		اندماج المنشآت	58
--	AASB 138	SORP	FASB 142		الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى	59
--	AASB 116	--	--		الممتلكات والأراضي والمعدات	60
--	AASB 101	SORP	FASB 117		عرض قائمة الدخل: البنود الاستثنائية	61

ملحق رقم ٣: مقارنة معايير المحاسبة الصادرة للمنشآت غير الهادفة للربح لكل من أمريكا وإنجلترا وأستراليا والسعودية						
السعودي	الاسترالي	الإنجليزي	الأمريكي	الموضوعات والبنود الفرعية	البنود الأساسية	مسلسل
--	--	--	FASB 117		عرض قائمة الدخل: البنود غير العادية	62
--	AASB 119	--	SFAS 158		معاشات ومزايا التقاعد	63
--	--	--	FASB 87		معاشات التقاعد	64
--	--	--	FASB 106		مزايا التقاعد بخلاف المعاشات	65
--	AASB 110	SORP	--		الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي	66
--	AASB 130	--	--		المكاسب والخسائر المحتملة	67
--	AASB 5	SORP	--		عرض قائمة الدخل: العمليات غير المستمرة	68
--	AASB 137	SORP	--		الاستغناء عن الأصول	69
--	--	--	--		تعديل أرصدة القوائم المالية للفترات المالية السابقة	70
--	--	--	--		الاستثمارات العقارية	71
--	--	--	--		العقارات: المبيعات العقارية	72
--	--	--	--		العقارات: المحاسبة عن التكاليف وعمليات الإيجار الأولية الخاصة بالمشاريع العقارية	73