



**Aproposed framework for developing the accounting system for non-profit organizations in the Iriq environment in accordance with selected international accounting standards  
(Applied Research)**

**Yousif Najm Abood**

Post Graduate Institute for Accounting and  
Financial Studies, University of Baghdad

[youssef.najm1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:youssef.najm1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Received: 1/4/2025

**Prof. Dr. Khawla Hussein Hamdan**

Post Graduate Institute for Accounting and Financial  
Studies, University of Baghdad

[dr.kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:dr.kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Published: 31/3/2026

Accepted: 30/4/2025

**Abstract:**

The research aims to identify non-profit organizations and international efforts to issue accounting standards for these organizations, as well as the accounting standards and international financial reporting standards relevant to their activities. It also aims to develop a proposed accounting system that takes these standards into account and applies it to the research sample. Non-profit organizations play an important role in society, providing activities in various fields (charitable, social, cultural, and economic), and participating with governments in providing humanitarian and social services. Therefore, professional organizations in some countries, such as the United States, the United Kingdom, Australia, Canada, New Zealand, and East Asian countries, have sought to issue standards regulating financial transactions in line with the specific nature of these organizations' activities, so that financial statements are appropriate, comparable, and fairly disclose the results of their activities. However, in the Iraqi context, there is no accounting system for these organizations. Transactions are recorded and financial statements are prepared according to the Unified Accounting System issued in 2011, even though the system does not include these organizations within its scope. Therefore, the research problem is represented by the following questions:

Does the unified accounting system adopted by non-profit organizations provide appropriate and sufficient solutions regarding accounting treatments and financial reporting?

Is it possible to develop an accounting system for non-profit organizations in accordance with the accounting standards relevant to non-profit organizations issued by a number of countries around the world, including the United States and the United Kingdom?

The research derives its importance from the organization of accounting work in non-profit organizations in the Iraqi environment, in accordance with relevant standards for non-profit organizations issued by a number of countries around the world, including the United States and the United Kingdom.

The research reached a set of conclusions, the most prominent of which was that the unified accounting system adopted by non-profit organizations does not meet their requirements and the needs of their users.

**Keywords:** The accounting system, non-profit organizations (NPO), international accounting standards.

إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي للمنظمات غير الربحية في البيئة العراقية على وفق معايير محاسبية دولية مختارة

(بحث تطبيقي)

أ.د. خولة حسين حمدان

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

يوسف نجم عبود

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

## المستخلص:

يهدف البحث الى التعرف على المنظمات غير الربحية والجهود الدولية الخاصة بإصدار معايير محاسبية لتلك المنظمات والمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة بنشاطها واعداد نظام محاسبي مقترح يأخذ بالحسبان بتلك المعايير وتطبيقه على عينة البحث.

إذ تؤدي المنظمات غير الربحية دوراً مهماً في المجتمع لتقديمها الأنشطة في المجالات المختلفة (الخيرية والاجتماعية والثقافية والاقتصادية) وتشارك الحكومات في تقديم الخدمات الإنسانية والاجتماعية، لذا سعت المنظمات المهنية في بعض الدول مثل اميركا وبريطانيا واستراليا وكندا ونيوزلندا ودول شرق آسيا الى اصدار معايير تنظم المعاملات المالية بما ينسجم مع خصوصية اعمال تلك المنظمات لتكون البيانات المالية ملائمة و قابله للمقارنة وتفصح بشكل عادل عن نتائج انشطتها، اما في البيئة العراقية لا يوجد نظام محاسبي لتلك المنظمات اذ يتم تسجيل المعاملات وإعداد القوائم المالية على وفق النظام المحاسبي الموحد الصادر عام ٢٠١١ على الرغم من ان النظام لايتضمن في نطاقه هذه المنظمات، لذا تتمثل مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

هل إن النظام المحاسبي الموحد المعتمد في المنظمات غير الربحية قدم حلولاً ملائمة وكافية بخصوص المعالجات المحاسبية والإبلاغ المالي؟

هل من الممكن إعداد نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية على وفق المعايير المحاسبية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية والصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة؟

ويستمد البحث أهميته من تنظيم العمل المحاسبي في المنظمات غير الربحية في البيئة العراقية على وفق المعايير ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية والصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة.

وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات كان أبرزها إن النظام المحاسبي الموحد المعتمد من المنظمات غير الربحية لا يلبي متطلباتها واحتياجات مستخدميها.

**الكلمات الافتتاحية:** نظام محاسبي، منظمات غير ربحية (NPO)، معايير محاسبية دولية.

## المقدمة:

في الوقت المعاصر إذ توفر العولمة فرصاً جديدة للتنمية من خلال تدفقات رؤوس الاموال وتحرر التجارة، والاستثمار الاجنبي المباشر، وتبادل المعلومات ونقل المعرفة والتكنولوجيا لم يعد كلاً من القطاع (الحكومي والاعمال) القطاعان الرئيسيان للقيام بالانشطة المتنوعة التي تحتاجها المجتمعات، إذ أخذت المنظمات غير الربحية تؤدي دوراً مهماً وفعالاً في القيام بانشطة مختلفة للمجتمع إذ تقوم بدور متميز في المجال الخيري والاجتماعي والثقافي والاقتصادي والسياسي بتقديم خدمات ومنافع للناس والمجتمع إذ أصبحت تلك المنظمات تشارك الحكومات في تقديم خدمات انسانية واجتماعية للمجتمع، وقد شهد العالم في السنوات الأخيرة من القرن السابق تنامي حركة تلك المنظمات ونموها وزيادة حجمها وتنوع انشطتها، فضلاً عن ذلك ماشهدته هذه المنظمات من توسع كبير في انشطتها الذي اقترن بزيادة مواردها الذي حصل في السنوات للاحقة لسنة (٢٠٠٣)، مما أدى الى بروز موجة فكرية حولها كشريك في عملية التنمية والى ضرورة التركيز على قياس ورقابة ادائها المالي وتقويم دورها في اداء المنافع والخدمات الى مستحقيها في افضل وجه، مما يتطلب وجود نظام محاسبي لحفظ الاموال التي تتعامل بها وبيان المديونية والدائنية والافصاح عن مركزها المالي وتقويم دورها في اداء المنافع الى المستحقين على اكمل وجه لتحقيق اهدافها التي وجدت من اجلها .

وفي ظل التوجه العالمي في الاهتمام بمعايير النزاهة والافصاح والشفافية والحوكمة ومكافحة غسل الاموال كان النظام المالي المحاسبي هو الترجمة والمرآة الحقيقية التي تعكس صورة الاقتصاد وتأتي المنظمات غير الربحية ضمن المنظومة المالية والمحاسبية للاقتصاد داخل الدولة، على الرغم من التغيرات التي طرأت على البيئة العالمية وما نتج عنه من تغيير في الممارسات المحاسبية والإبلاغ، إلا إن النظام المحاسبي الموحد الحالي والمطور في سنة (٢٠١١) يطبق لجميع الوحدات الاقتصادية الربحية وغير الربحية في العراق في الاعتراف والقياس والإبلاغ عن المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة وأن المعالجات المحاسبية

بقيت على نحو ماهي عليه ولم تواكب التطورات، مما دفع بالمحاسبة الى اعتماد طرائق قياس واعتراف وافصاح يشوبها التضليل بالنسبة للمستخدمين مما ادى الى ضعف الابلاغ المالي، وتوسعي هذه الدراسة الى تسليط الضوء على النظام المحاسبي للمنظمات غير الربحية على وفق معايير محاسبية دولية مختارة ذات صلة بالمنظمات غير الربحية، وفي ضوء ذلك تم تضمين البحث ستة محاور هي (منهجية البحث ودراسات سابقة والأسهامات للبحث الحالي، الإطار النظري للمنظمات غير الربحية، معايير محاسبية دولية مختارة ذات الصلة بنشاط البحث، آلية مقترحة لنظام محاسبي للمنظمات غير الربحية على وفق معايير محاسبية دولية ذات الصلة بنشاط البحث، تطبيق القوائم المالية للنظام المحاسبي المقترح على المنظمة عينة البحث، الاستنتاجات والتوصيات) .

## ١- منهجية البحث ودراسات سابقة والأسهامات للبحث الحالي.

### ١-١-١ منهجية البحث

١-١-١-١ مشكلة البحث تكمن مشكلة البحث في كون المنظمات غير الربحية العاملة في العراق تفتقر لوجود نظام محاسبي معتمد متوافق مع خصوصية نشاطها ولاسيما إنها مؤسسة بموجب إتفاقيات دولية ولها كيان قائم في دول العالم ومن الضروري توحيد القياس والإفصاح في القوائم المالية على مستوى دولي كمحاولة لتوحيد الإجراءات والمعالجات المحاسبية من جهة والإفصاح عنها من جهة أخرى لتبسيط عمليات مقارنة البيانات المالية، لذا يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية: -  
أ. هل إنَّ النظام المحاسبي الموحد المستخدم حالياً في المنظمات غير الربحية قدم حلاً ملائمة وكافية بخصوص المعالجات المحاسبية والابلاغ المالي؟

ب. هل من الممكن إعداد نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية على وفق المعايير المحاسبية الدولية المختارة ذات صلة بالمنظمات غير الربحية والصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة؟

### ١-١-٢ أهداف البحث يهدف البحث الى الآتي:

- أ. عرض الإطار النظري للمنظمات غير الربحية.
- ب. عرض المعايير المحاسبية الدولية المختارة ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية.
- ج. عرض واقع المحاسبة في المنظمات غير الربحية في البيئة العراقية.
- د. وضع آلية مقترحة لنظام محاسبي للمنظمات غير الربحية على وفق المعايير الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية والصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وتطبيقه على عينة البحث.

### ١-١-٣ أهمية البحث:

تنظيم العمل المحاسبي في المنظمات غير الربحية على وفق المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية والصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة والتي تضمن اتساق القوائم المالية لغرض الاستفادة منها من المستخدمين الاساسيين المتمثلين ب (مقدمي الموارد، الجمهور الذين تقدم لهم السلع والخدمات، الجهات الرقابية) واصحاب المصلحة الخارجيين من (هيئات تنظيمية، جهات مانحة) واصحاب المصلحة الداخليين الذين يحتاجون المعلومات لأغراض المساءلة وصنع القرار.

### ١-١-٤ فرضية البحث: يستند البحث على فرضية مفادها: -

أ. إنَّ النظام المحاسبي الموحد المستخدم حالياً في المنظمات غير الربحية لم يقدم حلاً ملائمة وكافية بخصوص المعالجات المحاسبية والابلاغ المالي.

ب. من الممكن إعداد نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية على وفق المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية والصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة.

### ١-١-٥- أدوات البحث:

تتمثل أدوات البحث بالقوانين والتعليمات والنظام المحاسبي الموحد المعتمد والقوائم المالية والتقارير الرقابية الصادرة والمعايير المحاسبية الصادرة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا فضلاً عن بعض المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB).

### ١-١-٦- منهج البحث:

لتحقيق الأهداف المتوخاة من البحث واختبار فرضياته اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي (الوصفي) من خلال المصادر والمراجع لتحقيق اهداف البحث، اما في الجانب التطبيقي فقد استند الى المنهج الاستنباطي من خلال دراسة الواقع الفعلي للمنظمة غير الربحية محل التطبيق واعداد اجراءات القياس والافصاح المحاسبي المقترحة من خلال الاستعانة بالتقارير المالية والسجلات المحاسبية.

### ١-٢-١- دراسات سابقة:

١-٢-١-١- اطروحة (الشبيبي، ٢٠١٨) بعنوان "تصميم اطار لنظام محاسبي في الكليات الاهلية العراقية في ضوء الممارسات المحاسبية الدولية" قدمت الدراسة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية للحصول على شهادة المحاسب القانوني " تكمن مشكلة البحث في عدم وجود نظام محاسبي خاص للكليات الأهلية الأمر الذي أدى إلى اعتماد تلك الكليات النظام المحاسبي الموحد في تنظيم حساباتها على الرغم من عدم تلبية متطلباتها، الهدف من البحث تصميم نظام محاسبي للكليات الأهلية وبما يضمن المحاسبة السليمة عن أنشطة تلك الكليات وتحسين جودة الإفصاح المالي من قبلها لغرض الاستفادة منها من الجهات ذات العلاقة، أهم الاستنتاجات هي عدم وجود نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية بشكل عام والكليات الأهلية بشكل خاص وإن النظام المحاسبي الموحد لا يلبى احتياجات مستخدميها من القياس والافصاح.

١-٢-٢-٢- بحث (العامري، ٢٠٢٠) بعنوان " واقع المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح في البيئة العراقية وأسس التطوير بحث تطبيقي في عينة من منظمات المجتمع المدني" تكمن مشكلة البحث في عدم وجود إطار نظري محاسبي يمكن الاعتماد عليه في التطبيقات المحاسبية ذات الطابع الخاص لأنشطة هذه المنظمات، الهدف من البحث إعداد نماذج مقترحة للقوائم المالية التي يمكن استخدامها في المنظمات غير الهادفة للربح، أهم الاستنتاجات إن المنظمات غير هادفة للربح تعتمد على النماذج المحاسبية الإرشادية المحلية ولا يوجد بها نظام محاسبي خاص .

### ١-٢-٣-١- دراسة اجنبية (Leping,2018) بعنوان " Research on Accounting System of Government

and Non-profit Organizations " بحث حول النظام المحاسبي الحكومي وغير الربحي للمنظمات " تكمن مشكلة البحث في عدم وجود نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية وإن أنظمة المحاسبة الحكومية وأنظمة المحاسبة للمنظمات غير الربحية الحالية تعتمد بشكل كبير على الاقتصاد المخطط فقط وغير قادرين على التكيف مع اصلاح النظام، الهدف من البحث اثبات وقياس الاصول والالتزامات الحكومية والخاصة بالمنظمات غير الربحية وتحديد مدى ملاءمتها على اساس الاستحقاق المحاسبي وتكوين نظام محاسبي وتصميم مؤشرات الاداء، أهم الاستنتاجات تنظم المعايير المحاسبية الحكومية و المعايير المحاسبية للمنظمات غير الربحية معاملة الاعمال المحاسبية وقد تتضمن المحتويات المحددة للمعايير المحاسبية للمؤسسات الحكومية والمنظمات غير الربحية معايير العناصر المحاسبية؛ والتي توفر بشكل أساسي أحكاماً محددة لأثبات وقياس العناصر المحاسبية والافصاح عن المعلومات بما في ذلك الأصول والخصوم وصافي الأصول وما إلى ذلك .

### ١-٢-٤-٢-١- دراسة أجنبية (Olaoye et al, ٢٠١٩) بعنوان " THE SIGNIFICANCE OF ACCOUNTING SYSTEM

" ON PERFORMANCE OF NON PROFIT ORGANISATION IN NIGERIA " أهمية النظام المحاسبي على أداء المنظمات غير الربحية في نيجيريا " تكمن مشكلة البحث في أهمية وجود نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية على أداء المنظمات في نيجيريا، الهدف من البحث كيفية مساعدة النظام المحاسبي للمنظمات غير الربحية في دقة البيانات ودوره في اتخاذ

القرارات والمساهمة في المعرفة في هذا المجال، أهم الأستنتاجات تشير نتائج الدراسة الى ان النظام المحاسبي له تأثير كبير على اداء المنظمات غير الربحية وان التقارير المالية الجيدة تعزز اداء المنظمات غير الربحية .

### ١-٣-١- محاور الدراسات السابقة والأسهامات للبحث الحالي: -

#### ١-٣-١- محاور الدراسات السابقة:

وبعد استعراض بعض الابحاث والدراسات السابقة العربية والأجنبية التي لها صلة بموضوع البحث يلحظ الباحثان انها تناولت الأطر العامة لتطوير النظام المحاسبي الموحد، إذ دعت اطروحة (الشبيبي) الى تصميم نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية بشكل عام وللكليات الأهلية بشكل خاص وبما يضمن المحاسبة السليمة عن الأنشطة وتحسين جودة الإفصاح المالي لغرض الاستفادة منها من قبل الجهات ذات العلاقة، وبحث (العامري) تطرق إلى تسليط الضوء على عدم وجود أطار نظري محاسبي يمكن الاعتماد عليه في التطبيقات المحاسبية لأنشطة هذه المنظمات وقام بإعداد نماذج مقترحة للقوائم المالية من دون الاعتماد على المعايير الدولية ذات الصلة، أما الدراسات الاجنبية التي تمكن الباحثان من الحصول عليها فقد تعلقت محاورها بتطبيق ممارسات المحاسبة المالية كأداة ذات صلة لتعزيز أداء المنظمات غير الربحية وكيفية مساعدة النظام المحاسبي للمنظمات غير الربحية في دقة البيانات وتطوير وتحسين التدقيق في هذه المنظمات وإعداد تقارير التدقيق .

وتتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في وجود ضعف واضح في الإبلاغ المالي نتيجة لعدم وجود نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية وتختلف معها بأنها ركزت على النظام المحاسبي للمنظمات غير الربحية العاملة في العراق وبما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية الصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الامريكية كالمعيار (FASB, No. 116, 1994) و (FASB, No. 117, 1994) والمملكة المتحدة كالمعيار (SORP, 2005) فضلاً عن بعض المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB).

### ١-٣-٢- الأسهامات للبحث الحالي:

أ. اختيار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية للنظام المحاسبي المعد بالاعتماد على المعايير التي وضعت في الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا، وذلك لأنها أكثر شمولاً وأكتمالاً وملائمة للبيئة العراقية.

ب. وضع آلية مقترحة لنظام محاسبي للمنظمات غير الربحية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية الصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة.

### ٢- الإطار النظري للمنظمات غير الربحية.

قبل التطرق الى مفهوم النظام المحاسبي للمنظمات غير الربحية والمعايير الدولية ذات الصلة لابد من التعرف على المنظمات غير الربحية وعلى نحو ما مبين أدناه:

### ٢-١- تعريف المنظمات غير الربحية: -

يمكن إدراج عدد من التعريفات الخاصة بالمنظمات غير الربحية وكما يلي: -

### جدول (١) تعريف المنظمات غير الربحية

المصدر	مضمون التعريف
قانون المنظمات غير الحكومية رقم (١٢) لسنة ٢٠١٠	عرفت المنظمات غير الربحية بأنها مجموعة من الاشخاص الطبيعية أو المعنوية سُجلت واكتسبت الشخصية المعنوية وفقاً لإحكام هذا القانون وتسعى لتحقيق اغراض غير ربحية
(Beams&others, 2012: 737)	هي كيان يتلقى مساهمات بكميات كبيرة من الموارد من مقدمي الموارد الذين لا يتوقعون عائداً مالياً مناسباً ويعمل لأغراض أخرى غير توفير السلع أو الخدمات بربح ولا يمتلك مصالح ملكية مثل تلك الخاصة بالمؤسسات التجارية.
(عاشور، ٢٠١٨: ٦٠-٦١)	هي كيانات أو أطر مؤسسية تطوعية إرادية معلنة لها شكل مؤسسي دائم، تنشأ أو ينشئها أفراد طبيعيون أو اعتباريون باتفاق غير حكومي تبعاً للنظام القانوني الداخلي للدول، وهؤلاء الأعضاء قد ينتمون إلى جنسيات

المصدر	مضمون التعريف
	مختلفة وهي مستقلة عن الحكومات، لتحقيق هدف عام ولا تهدف لتحقيق الربح، ولا تعمل بالسياسة بمفهومها الحزبي وتقوم بقصد تحقيق أهداف إنسانية.
(كيلان، ٢٠٢٣: ١١-١٢)	هي مجموعة من الأشخاص الطبيعية أو المعنوية سجلت وأكتسبت الشخصية المعنوية وفقاً لإحكام القانون حيث تسعى الى تحقيق أغراض غير ربحية أو هي مجموعة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين اتفقوا على أهداف محددة تحقق مصلحة عامة وطوعية ولا تهدف الى الربح سجلوا بموجب القانون لغرض الحصول على اعتراف رسمي يضمن لهم الاستقلالية

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر المذكورة.

ووفقاً لما ذكر أعلاه يرى الباحثان أن المنظمات غير الربحية تمثل جزءاً من تنظيمات المجتمع المدني، ولها عدة مسميات إذ قد تسمى منظمة أو جمعية أو مؤسسة، لتقوم بمجموعة من الأنشطة ذات الطابع الخيري أو الاجتماعي أو الثقافي أو الحقوقي أو البيئي، وتقدم السلع والخدمات للمجتمع بدون مقابل من أجل تطويره وتنميته وإن تحقق عائد في بعض أنشطتها فإنه يوجه للتنمية وتطوير أنشطتها الخيرية والاجتماعية، وتعتمد في تمويلها بشكل أساس على المنح والمساعدات.

٢-٢- الأنشطة الأساسية للمنظمات غير الربحية: - من بين هذه الأنشطة ما يأتي (شحاته، ٢٠٠١: ٨):

أ. تقديم الخدمات والمنافع اللازمة للمجتمع حسب الوارد في العقود واللوائح الواردة في ميثاق إنشاء تلك المنظمات، ومنها على سبيل المثال (التكافل والضمان الاجتماعي للأفراد على اختلاف أطوار حياتهم من الطفولة، التوعية والثقافة الدينية، الرعاية الصحية للمعوزين، المساهمة في حماية البيئة من صور التلوث كافة، المساهمة في نشر الوعي الثقافي والاجتماعي والديني، المساهمة في رعاية المعتقلين والمسجونين وأسره، تقوية الصداقة بين شعوب العالم).

ب. حث الناس على التبرع والعطاء والتعاون على البر والخير من خلال مساهماتهم المالية والعينية وذلك من خلال حملات التوعية.

ج. المشاركة مع المؤسسات والمنظمات والهيئات المحلية والعالمية في الأنشطة كافة المرتبطة بمقاصدها الأساسية ومنها التنمية الاجتماعية والخيرية وما في حكم ذلك.

د. المساهمة في تأسيس دور العلم والثقافة وتنمية المجتمع وما في حكم ذلك لرفع المستوى العلمي والثقافي والاجتماعي لكافة فئات المجتمع.

هـ. دعم جهود الدولة الإنمائية في تحقيق التنمية الشاملة والمستدامة. (العبيدي، ٢٠٠٥: ٤٣)

و. مكافحة الفقر والبطالة من خلال تقديم المساعدات المباشرة أو من خلال زيادة فرص العمل فوجودها يعني توظيف المزيد من الافراد ليعملوا بها. (ملحم، ٢٠١٧: ١٢-١٣)

٢-٣- خصائص المنظمات غير الربحية: - تتميز المنظمات غير الربحية بمجموعة من الخصائص والسمات أبرزها ما يأتي: -

أ. إنها غير حكومية، أي بمعنى أن لا تكون لها علاقة هيكلية مؤسسية بالحكومة وإن كان بإمكانها الحصول على مساعدات مالية أو فنية من الحكومة. (مكي، ٢٠٠٩: ٧٠)

ب. يتولى إدارتها مجموعة من الأفراد من داخلها، ينتخبون بالاقتراع العام (شحاته، ٢٠٠١: ٧)

ج. لا تسعى لتحقيق الربح وإنما لتقديم الخدمات الاجتماعية في مختلف المجالات، ومن هنا تفتح حساباً للإيرادات والمصروفات وليس حساباً للأرباح والخسائر. (عبدالله، ٢٠١٠: ٤٦)

د. أنها منظمات غير ميسسة أي غير منخرطة في نشاط سياسي أو حزبي (أبو النصر، ٢٠٠٧: ٨٦)

هـ. انها شخص معنوي قانوني يخضع لأحكام قانون الدولة لذا تقوم الدولة بتحديد جهاز حكومي يتولى الإشراف والرقابة على

مدى اتباعها للقوانين الوطنية (عاشور، ٢٠١٨: ٥٥)

و. تقوم على أساس العمل التطوعي واحترام وتقبل الآخرين والنضال ضد كل أشكال التهميش والاقصاء والحرمان لتحقيق الذات اجتماعياً واقتصادياً (بلحنيش، ٢٠٢٢: ٢٧٧)، بتعبير اخر هي منظمات غير موروثة يكون الانتماء فيها قائماً على الارادة الحرة والمصلحة المشتركة على وفق القواعد المنظمة داخلها. (سليمان، ٢٠١٨: ١٠٣)

٢-٤- مصادر تمويل المنظمات غير الربحية: تتمثل مصادر تمويل المنظمات غير الربحية بمصدرين رئيسين هما التمويل الذاتي والتمويل الخارجي وعلى نحو ما موضحه ادناه: -

٢-٤-١ التمويل الذاتي: يُعدّ التمويل الذاتي من أهم مصادر التمويل وهو المصدر الرئيس الذي يجب على المنظمة أن تعمل على تنميته وزيادته، الذي يضمن لها الأستمرارية والوجود من جهة ومن جهة اخرى يدعم المنظمة في عدم الاعتماد على الجهات الخارجية في التمويل، وهو ما يخلق نوعاً من الإتكالية الذي قد يهدد المنظمة ووجودها في حالة غياب الممول الخارجي (الحوسني، ٢٠١٣: ٧٩) ومن أهم مصادر التمويل الذاتي للمنظمات غير الربحية هي: -

أ. إيرادات الأشتراكات السنوية: وهو ما يدفعه الاعضاء المؤسسين للمنظمة غير الربحية سنوياً ويدفع أما في بداية السنة أو خلالها (مكي، ٢٠٠٩: ٨٦)

ب. إيرادات الخدمات: إذ إنّ الكثير من المنظمات غير الربحية تدير مرافق خيرية تقدم خدمات للجمهور مقابل رسوم مخفضة، كإدارة رياض الاطفال والمدارس الخاصة والعيادات الصحية ومراكز تأهيل ذوي الاحتياجات الخاصة والمراكز الثقافية والرياضية، وتستخدم الإيرادات في تغطية جزء من نفقاتها. (الحوسني، مصدر سابق: ٧٩)

ج. إيرادات النشاطات: قد يكون للمنظمات غير الربحية بعض الأنشطة التي تدر عليها دخلاً من خلال إقامة الحفلات أو الأسواق الخيرية أو المباريات الرياضية أو المسرحيات التمثيلية والغنائية والسينمائية، أو غير ذلك، شرط الا توزعها على الاعضاء إنما لتساعدها في الاستمرار بتقديم خدماتها (الجديلي، ٢٠٠٥: ٧٥)

د. الاستثمارات: يمكن للمنظمات غير الربحية استثمار فائض أموالها في الاستثمارات العقارية أو المالية ليساعدها ذلك على إيجاد مصدر تمويل جيد لها لضمان أستمراريتها وبقاؤها. (خلف، ٢٠٠٨: ٢٨)

٢-٤-٢ التمويل الخارجي: تتمثل أهم مصادر التمويل الخارجي للمنظمات غير الربحية في الاتي: -

أ. القروض: لقد كانت المنظمات غير الربحية تعتمد على المنح والإعانات كمصادر أساسية للتمويل إلا أنه في الآونة الأخيرة بدأت تستخدم القروض كأحد مصادر التمويل، وجاء ذلك نتيجة لتحول بعض الجهات المانحة من سياسة التبرع إلى سياسة الإقراض بشروط ميسرة وبفوائد قليلة (نعمة، ٢٠١٩: ٧٣)

ب. التبرعات: التبرعات المالية والعينية المقدمة من الأعضاء أو من عامة الناس أو من الشركات (هيئة تنظيم الاعمال الخيرية القطرية، ٢٠١٩: ٢٧-٢٨).

ج. الاعانات الحكومية: إن معظم الحكومات في العالم ولاسيما في السنوات الأخيرة بدأت تراعي في أنظمتها دعم وتشجيع المنظمات غير الربحية، لذلك من المهم لتلك المنظمات أن تنتظر للحكومات على أنها ليست فقط مصدر تشريع ورقابة، وإنما هي مصدر مهم من مصادر التمويل، وتأخذ إعانات الحكومة الأشكال الآتية: -

أولاً. تخصيص موازنة سنوية لبعض المنظمات غير الربحية وفقاً لبنود محددة.

ثانياً. دفع مساعدات مقطوعة غير دورية.

ثالثاً. توفير أجهزة ومستلزمات لعمل تلك المنظمات.

رابعاً. توفير موظفين للعمل في المنظمات غير الربحية، تتحمل السلطة دفع رواتبهم ومستحقاتهم المالية. (الشوبكي وأبو شمالة،

٢٠١٣: ٣١)

د. المنح: هي مساهمات أو تحويلات ليست تجارية داخلية أو خارجية، تكون بصورة نقدية أو عينية يترتب عليها التزام سابق أو مستقبلي، تأخذ عدة أشكال بان تكون مشروطة أو غير مشروطة أو مقيدة أو مطلقة، وتلتزم المنظمة برد قيمة المنحة الى الجهة المانحة عند عدم تنفيذها الشروط المقدمة مع المنحة. (الغزاوي، ٢٠٢٢: ١٧)

ويرى الباحثان إن المنظمات غير الربحية التي تعتمد في تمويلها على مصدر واحد تعرض نفسها للمخاطر وخاصةً إذا كان ذلك المصدر أجنبي فهي بذلك تجعل من نفسها أداة بيد ذلك الممول ورهنًا لرضاه، إذ يجب على مجلس الإدارة في المنظمة إيجاد مصادر تمويل أخرى مستقرة ومتواصلة لضمان استمرارها في ممارسة أنشطتها وعدم زوالها.

### ٣- معايير محاسبية ذات الصلة بنشاط البحث.

سنتعرف في هذا المحور على معايير محاسبية للمنظمات غير الربحية صادرة من الجهات المهنية في بعض الدول التي اهتمت بتنظيم المعالجات المحاسبية المتعلقة بالقياس والعرض والافصاح للمنظمات غير الربحية فضلاً عن بعض المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) وهي كالاتي:-

٣-١- الولايات المتحدة الأمريكية (USA): المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية (FASB) الأمريكي وقد قام المجلس بإصدار عدد من المعايير المتعلقة بالمنظمات غير الربحية تحت عنوان (بيان معايير المحاسبة المالية) (SFAS) وسيتم استعراضها على النحو الآتي:-

أ. معيار المحاسبة المالية رقم ٩٣ FAS (الاعتراف بالاندثار في المنظمات غير الربحية) سنة/١٩٨٧.

ب. معيار المحاسبة المالية رقم ٩٥ FAS (قائمة التدفقات النقدية) سنة/١٩٨٧.

ج. معيار المحاسبة المالية رقم ١١٦ FAS (المحاسبة عن المساهمات المستلمة والمساهمات المقدمة) سنة/١٩٩٤.

د. معيار المحاسبة المالية رقم ١١٧ FAS (القوائم المالية للمنظمات غير الربحية) في سنة/١٩٩٤.

هـ. معيار المحاسبة المالية رقم ١٢٤ FAS (المحاسبة لبعض الاستثمارات التي تحتفظ بها المنظمات غير الربحية) سنة/١٩٩٥.

و. معيار المحاسبة المالية رقم ١٣٦ FAS (تحويلات الأصول إلى منظمة غير ربحية أو مؤسسة خيرية ترفع أو تحمل المساهمات للأخرين) سنة ١٩٩٥.

٣-٢- استراليا: إذ أصدر مجلس معايير المحاسبة الاسترالي (AASB) معايير خاصة بالمنظمات غير الربحية وهي كالاتي:-

أ. المعيار رقم (AASB ١٠٠٤) بعنوان (التبرعات) في سنة/2004

ب. المعيار رقم (AASB ١٠٥٨) بعنوان (الدخل في المنظمات غير الربحية).

٣-٣- المملكة المتحدة البريطانية (UK) : إذ أصدر مجلس معايير المحاسبة (ASB) البريطاني بالتعاون مع لجنة الاعمال الخيرية في إنجلترا وويلز بالمملكة المتحدة البريطانية التي تنظم أعمال الجهات الخيرية والمنظمات غير الربحية، معيار للممارسات الموصى بها تحت اسم (المحاسبة والابلاغ في المؤسسات الخيرية) (SORP) سنة/٢٠٠٥.

٣-٤- الاقليم الآسيوي والمحيط الهادي : إن منظمة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي (APPC) هي منظمة مستقلة تدعم النشاط الخيري وتنظمه في الدول الشرق آسيوية وتنظم (١٧) عضواً ومن هذه الدول هي (سريلانكا واليابان وتايلاند و إندونيسيا و أستراليا و فيتنام و كوريا وسنغافورة و تايوان والفلبين والصين ونيوزلندا) ومقرها بالفلبين، وقد باشرت أعمالها رسمياً في نهاية عام ١٩٩٤م وفي عام ٢٠٠٥م عقد اجتماع اقليمي في بانكوك بتايلاند لمناقشة وضع معايير محاسبية مقترحة للمنظمات غير الربحية في أقليم آسيا والمحيط الهادي وبناءً على ذلك قامت المنظمة بأعداد دراسة عن المنظمات تحت عنوان (المحاسبة في القطاع غير الربحي: القضايا والتوصيات من جمعيات آسيا والمحيط الهادي)، وقد ناقشت هذه الدراسة مواضيع تختص بالعمليات الأساسية للمنظمات غير الربحية، ونتج عن هذه الدراسة إصدار (الدليل الإرشادي المحاسبي للمنظمات غير الربحية) في سنة/٢٠٠٦.

٣-٥- كندا: إذ قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بإصدار كتيب تضمن عدداً من الأقسام التي تختص بالمحاسبة في المنظمات غير الربحية وتم نشرها في منشور تحت اسم (دليل المعايير المحاسبية في المنظمات غير الربحية في كندا) في سنة ٢٠١٢ وعلى النحو الآتي:-

- أ. القسم رقم (٤٠٠ و ١٤٠١) بعنوان (عرض القوائم المالية) سنة/٢٠١٢.
- ب. القسم رقم (١٥٠١) بعنوان (التبني لأول مرة من المنظمات غير الربحية) سنة/٢٠١٢.
- ج. القسم رقم (٣٠٣٢) بعنوان (المخزون المحتفظ به من المنظمات غير الربحية) سنة/٢٠١٢.
- د. القسم رقم (٣٤٦٣) بعنوان (الابلاغ عن المزايا المستقبلية للموظفين من المنظمات غير الربحية) سنة/٢٠١٤.
- هـ. القسم رقم (٤٤١٠ و ٤٤٢٠) بعنوان (المساهمات) سنة/٢٠١٢.

٣-٦- نيوزلندا: نشر معهد المحاسبين القانونيين في نيوزلندا (NZICA) دليل تحت عنوان (الدليل الإرشادي للتقرير المالي في المنظمات غير الهادفة للربح) يهدف الى المساعدة في إعداد التقارير المالية للمنظمات غير الربحية، ويفترض هذا الدليل أن المنظمات تعد بياناتها على وفق المعايير الدولية المعدلة في نيوزلندا (IFRSS) والتي بدأ العمل بها عام ٢٠٠٧ وبذلك فهو بمثابة تفسير وتوجيهات لهذه المعايير وكيفية تطبيقها في المنظمات غير الربحية.

ومن أهداف القوائم المالية للمنظمات غير الربحية هي المحاسبة وتوفير معلومات مفيدة للمستخدمين لإتخاذ القرارات، والرقابة على الموارد ومدى استخدامها للأغراض التي أوكلت لها، ومدى الامتثال للأنظمة والتشريعات، ومقارنة الاداء الفعلي مع المخطط. وتشمل القوائم المالية للمنظمات غير الربحية على وفق الدليل اعلاه ما يلي (قائمة المركز المالي، قائمة الاداء المالي، قائمة التدفقات النقدية وهي اختيارية لهذه المنظمات، قائمة التغيرات في صافي الاصول، الايضاحات المرفقة). (SOCPA,2012:357-359)

٣-٧- معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية: الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) وتشمل الآتي:-

- أ. معيار قياس القيمة العادلة (IFRS١٣): (SOCPA,٢٠٢٢:٥١٥)
  - ب. معيار محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية (IAS٢٠): (SOCPA,٢٠٢٢:٨٦٩)
  - ج. معيار آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية (IAS٢١): (SOCPA,٢٠٢٢:٨٧٧)
- ويرى الباحثان إن أغلب المعايير المحاسبية للمنظمات غير الربحية ما هي الا إرشادات أو توجيهات وأن أكثرها شمولاً وملائمة للبيئة العراقية هي المعايير الاميركية والمعياري البريطاني والتي سيسترشد بها من الباحثان لوضع آلية مقترحة لنظام محاسبي للمنظمات غير الربحية.

٤- واقع النظام المحاسبي المعتمد وآلية مقترحة لنظام محاسبي على وفق المعايير المحاسبية ذات الصلة التي أسترشد بها الباحثان

يهدف هذا المحور الى التعرف على النظام المحاسبي المعتمد للمنظمات غير الربحية في البيئة العراقية والاختلافات عن المعايير الدولية الاميركية (FASB, No.116-117) والمعياري الدولي البريطاني (SORP, ٢٠٠٥) ووضع آلية مقترحة لنظام محاسبي للمنظمات غير الربحية على وفق المعايير الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية والتي أسترشد بها الباحثان.

٤-١- واقع النظام المحاسبي المعتمد:

بسبب عدم تطرق قانون المنظمات للنظام المحاسبي المستخدم فإن المنظمات غير الربحية في العراق تتبع مبادئ وقواعد وأسس المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي الموحد الصادر في عام ١٩٨٥م والذي تم تحديثه عام ٢٠١١م الموجه لخدمة الشركات التجارية والوحدات الاقتصادية الهادفة للربح وغير الهادفة للربح في إثبات المعاملات المالية، ويتكون النظام المحاسبي الموحد المطبق في المنظمات غير الربحية من المجموعة المستندية مثل (الصرف والقبض والقيود والإدخال والإخراج المخزني) والمجموعة

الدفترية مثل (السجلات والدفاتر الإحصائية والسجلات والدفاتر المحاسبية) والقوائم المالية مثل (الميزانية العامة، كشف العمليات الجارية، كشف التدفق النقدي) .

ومن خلال ما ورد في المعايير (١١٦) و (١١٧) الصادرين عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والمعيار البريطاني (SORP, ٢٠٠٥) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) يمكن أن نبين أوجه الاختلاف بينها وبين أنموذج النظام المحاسبي الموحد المعتمد على النحو الآتي: -

جدول (٢) مقارنة النظام المحاسبي الموحد المعتمد من المنظمات غير الربحية مع المعايير الأمريكية (FASB, No. 116-117) والمعيار البريطاني (SORP, ٢٠٠٥)

ت	اوجه الاختلاف	نموذج النظام المحاسبي الموحد المعتمد من المنظمات غير الربحية	المعايير الأمريكية (FASB, No. 116-117) والبريطاني (SORP, ٢٠٠٥)
١.	القوائم المالية المطلوبة ونطاق تطبيقها	تتضمن القوائم المالية كل من (الميزانية العامة، كشف العمليات الجارية، كشف التدفق النقدي، كشف المصروفات والإيرادات) وتطبق في الوحدات التجارية الهادفة لتحقيق الربح.	تتضمن القوائم المالية كل من (قائمة المركز المالي، قائمة الأنشطة ، قائمة التدفقات النقدي) وتطبق في المنظمات غير الربحية.
٢.	أنواع الأموال	لا تظهر القوائم المالية القيود المفروضة على أموال المنظمة .	تعرض القوائم المالية أموال المنظمة مصنفة بحسب القيود المفروضة عليها الى (غير مقيدة ، مقيدة مؤقتاً، مقيدة دائماً).
٣.	راس المال وصافي الأصول	لا يوجد حساب يظهر رصيد المال (أو صافي أصول المنظمة) في كل من كشف العمليات الجارية والميزانية العامة، لذا تلجأ المنظمات إلى استخدام حساب الاحتياطي لإظهار رصيد المال.	يظهر رصيد المال في قائمة الأنشطة مقسم بحسب الأنواع (غير مقيدة ، مقيدة مؤقتاً، مقيدة دائماً) ويجب أن يتطابق مع رصيد المال الظاهر في قائمة المركز المالي (ويمثل صافي أصول المنظمة). إذ صنفها المعيار الأمريكي رقم (١١٧) الى ثلاث فئات هي صافي الأصول (غير المقيدة ، المقيدة مؤقتاً ، المقيدة دائماً)، في حين صنفها المعيار البريطاني (SORP, ٢٠٠٥) الى ثلاث فئات هي صافي الأموال (غير مقيدة ، مقيدة ، وأوقاف).
٤.		العرض في الميزانية العامة :	
	أ-الموجودات الثابتة	تعرض الميزانية العامة الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية ويتم اظهار تفاصيلها في الكشف المرفق (كشف الموجودات الثابتة وأندثارها) بشكل إجمالي وأن هذا الكشف لا يعرض تفاصيل الإضافات والاستبعادات من حيث الموجودات الثابتة المشتراة أو المستلمة كتبرع، والموجودات الثابتة المشطوبة ومباعاة أو المتبرع بها للغير، ولم يميز هذا الكشف بين الموجودات الثابتة بحسب أنواع القيود الى (غير مقيدة، مقيدة وقتياً، مقيدة دائماً).	تعرض قائمة المركز المالي الموجودات الثابتة بحسب أنواع القيود لتبين طريقة الحصول عليها من حيث (شراء، تبرع، أوقاف) ويتطلب ادراج ايضاحات مرفقة بقائمة المركز المالي عن تلك الموجودات تبين طريق الحصول عليها، والقيود المفروضة على استخدامها من الداعمين .
	ب-الأستثمارات	تعرض الميزانية العامة الأستثمارات المالية في بحسب الهدف وليس بحسب الفترة الزمنية الى أستثمارات قصيرة الأجل ضمن الموجودات المتداولة وأستثمارات طويلة الأجل ضمن الموجودات الثابتة .	تعرض قائمة المركز المالي الأستثمارات بحسب الفترة الزمنية التي أقل من سنة واحدة تُعد أستثمارات قصيرة الأجل ضمن الأصول المتداولة (أستثمارات مالية وأستثمارات عقارية) التي تزيد على سنة واحدة تُعد أستثمارات طويلة الأجل ضمن الأصول غير المتداولة (أستثمارات مالية وأستثمارات عقارية) وأما ما يتبرع به للمنظمة للأستثمار لفترات طويلة الاجل فتعرض ضمن في بند الأصول الوقفية تحت حساب الأستثمارات الوقفية (أستثمارات مالية وأستثمارات عقارية) لتوفير مصدر دخل دائم للمنظمة .
	ج-مديني المساهمات و المدينين التجاريين	لا تميز الميزانية العامة بين حساب المدينين التجاريين (مديني الأنشطة التشغيلية) ومديني المساهمات، وكذلك لا تميز بين رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ورصيد مخصص الوعود أو التبرعات المستحقة المشكوك في تحصيلها عند شطب الديون التي يتعذر تحصيلها، وذلك لعد وجود تبيويات في النظام المحاسبي الموحد لحسابي (مدينيو المساهمات ومخصص الوعود أو التبرعات المستحقة المشكوك في تحصيلها)	تعرض قائمة المركز المالي مدينيو المساهمات في حساب مستقل عن المدينين التجاريين (مدينون الأنشطة التشغيلية) وبأسم (تبرعات مستحقة (الوعد بالغاء))، ويظهر كذلك حساب مخصص الوعود أو التبرعات المستحقة المشكوك في تحصيلها لمدينيو المساهمات بشكل مستقل عن حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها للمدينين التجاريين.
٥.		العرض في كشف العمليات الجارية :	

ت	اوجه الاختلاف	نموذج النظام المحاسبي الموحد المعتمد من المنظمات غير الربحية	المعايير الامريكية ( FASB, No. 116-117 ) والبريطاني (SORP, ٢٠٠٥)
١	الإيرادات	يعرض كشف العمليات الجارية الإيرادات الجارية في المرحلة الأولى من الكشف بإرقام الدليل من (١ و لغاية ٤٥) وبشكل مستقل عن الإيرادات التحويلية (المنح التمويلية، والتبرعات المستلمة) والإيرادات الأخرى (الإيرادات العرضية، والإيرادات الأخرى) ولتي تظهر في المرحلة الثانية من الكشف بإرقام الدليل (٦٣ و ٤٨ و ٤٩)، بهدف إظهار صافي الربح لكل مرحلة والذي يساهم في قياس كفاءة الإدارة في الوحدات الربحية.	تعرض قائمة الأنشطة الإيرادات والتبرعات والإرباح مصنفة بحسب أنواع الأموال الى (غير مقيدة ، مقيدة مؤقتاً، مقيدة دائماً)، وهي من أهم متطلبات العرض في المنظمات غير الربحية التي أشارت اليها الفقرتين (٢٠ و ٢٢) من المعيار الامريكي رقم (١١٧) والفقرة رقم (٨٧) من المعيار البريطاني (SORP, ٢٠٠٥) إذ يجب عرض الإيرادات والتبرعات والإرباح في قائمة الأنشطة على وفق طبيعة القيود بوصفها زيادة في صافي الاصول غير المقيدة، أو صافي الاصول المقيدة مؤقتاً، أو صافي أصول الاوقاف، للوصول إلى إجمالي الإيرادات المتحققة في نهاية الفترة .
ب	المصروفات	يعرض كشف العمليات الجارية المصاريف الجارية في المرحلة الأولى من الكشف بإرقام الدليل من (٣١ و لغاية ٣٨٤) بشكل مستقل عن المصاريف التحويلية (التبرعات للغير، والإعانات) والمصاريف الأخرى (المصاريف العرضية، والمصاريف الأخرى) التي تظهر في المرحلة الثانية من الكشف بإرقام الدليل (٣٨ عدا ٣٨٤ و ٣٩) ، بهدف إظهار صافي الربح لكل مرحلة، والذي يساهم في قياس كفاءة الإدارة في الوحدات الربحية.	تعرض قائمة الأنشطة المصروفات والخسارة مصنفة بحسب أنواع الأموال الى (غير مقيدة ، مقيدة مؤقتاً، مقيدة دائماً)، وهي من أهم متطلبات العرض في المنظمات غير الربحية، ويتطلب عرض مصاريف البرامج والأنشطة المنفذة لكل منحة على أساس وظيفي ليوفر التفاصيل التي يحتاج اليها مستخدمي القوائم المالية من مانحين ومتبرعين لمعرفة العلاقة بين مدى الإنفاق على الأنشطة والبرامج التي قدموا لها الدعم وما قدمته المنظمة من خدمات.
٦.	من حيث العرض في كشف التدفق النقدي	يعرض كشف التدفق النقدي المنح والتبرعات المستلمة ضمن التدفقات النقدية الداخلة عن الأنشطة التمويلية.	تعرض قائمة التدفقات النقدية النقد المستلم من المنح والتبرعات ضمن التدفقات النقدية الداخلة عن الأنشطة التشغيلية، وتعرض التبرعات المقيدة بشكل دائم (مساهمات الاوقاف) وعواندها من ارباح وفوائد ضمن التدفقات النقدية عن الأنشطة التمويلية.
٧.	من حيث دليل الحسابات	أن النظام المحاسبي الموحد المستخدم حالياً لا يأخذ بالحسبان بطبيعة القيود المفروضة على الإيرادات والمنح والتبرعات من الجهات الداعمة بسبب طبيعة الحسابات المستخدمة في الدليل المحاسبي لهذا النظام .	تأخذ المعايير الدولية بطبيعة وخصوصية حسابات المنظمات غير الربحية وبالقيود المفروضة عليها من الداعمين مثل (إيراد منح مؤجلة، إيراد منح مستردة، التبرعات المستحقة (الوعود بالاعطاء)، مخصص الوعود بالاعطاء المشكوك بتحصيلها، أصول الاوقاف، الوعود المشطوبة، الإيرادات والتبرعات غير المقيدة، الإيرادات والتبرعات المقيدة مؤقتاً، الإيرادات والتبرعات المقيدة دائماً، مصاريف الأنشطة والبرامج، مصاريف جمع اموال التبرعات، مصاريف الاستثمارات، مصاريف الاوقاف ) .
٨.	من حيث المعالجات القيدية	إن النظام المحاسبي الموحد المستخدم حالياً لم يعالج موضوع المنح المشروطة المستلمة مقدماً كإيرادات منح مؤجلة وتثبتها في قائمة المركز المالي ضمن حساب الدائنون لحين تحقيق المنظمة للشروط التي يضعها المانح ليتم الاعتراف بها .	إن المعايير الدولية للمنظمات غير الربحية تعتبر المنح المشروطة المستلمة مقدماً كإيرادات منح مؤجلة وتثبتها في قائمة المركز المالي ضمن حساب الدائنون لحين تحقيق المنظمة للشروط التي يضعها المانح ليتم الاعتراف بها .
		النظام المحاسبي الموحد المستخدم حالياً لم يعالج موضوع إيراد المنح المستردة ولا يوجد لها تبويب فيه .	استناداً للفقرة (٧) من المعيار (FAS ١١٦) في حالة أخلال المنظمة بالشروط التي وضعها المانح (تؤدي الى إعطاء المانح حق أسترجاع المنحة)، واستناداً للفقرة (١١٠) من معيار (SORP, ٢٠٠٥) في حالة عدم استخدام المنظمة لكامل مبلغ المنحة المستلمة مقدماً فيعترف بالجزء المستحق (كإيراد نهائي) وأما المبلغ المتبقي يتم عده منحة مستردة إذا كان الشرط يسمح للجهة المانحة باسترداد الجزء المتبقي غير المنفق من المنحة .

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على النظام المحاسبي الموحد والمعايير الامريكية (FASB, No. 116-117) والبريطاني (SORP, ٢٠٠٥).

٤-٢- آلية مقترحة لنظام محاسبي على وفق المعايير المحاسبية ذات الصلة التي استرشد بها الباحثان:

ندرج أدناه القوائم المالية والكشوفات المالية للنظام المحاسبي المقترح للمنظمات غير الربحية على وفق المعايير الأمريكية (FASB, No.116-117) والمعياري البريطاني (SORP, ٢٠٠٥) وبعض المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية

(IASB) وعلى النحو الآتي: -

١- القوائم المالية المقترحة: -

أ- قائمة المركز المالي:

يجب ان توضح قائمة المركز المالي المقدمة من منظمة غير ربحية مصادر الأموال الخاصة بكل فئة من الفئات الثلاث لصافي الأصول (غير المقيدة، المقيدة مؤقتاً، المقيدة بشكل دائم) مرتبة طبقاً للمعايير الدولية وعلى اساس وجود او عدم وجود القيود التي يفرضها الداعمين، ويمكن بوساطة هذه القائمة التعرف على اجمالي اصول المنظمة واجمالي التزاماتها وصافي اصولها وقام الباحثان بتصميم انموذج لقائمة المركز المالي بالاعتماد على المعايير الدولية كما موضح في الجدول ادناه: -

جدول (٣) قائمة المركز المالي للسنة المالية المنتهية كما في ٢٠××/١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	رقم الايضاح	السنة الحالية /دينار	السنة السابقة /دينار
١	الأصول			
١١	الأصول المتداولة			
١١١	النقدية			
١١٢	الاستثمارات القصيرة الاجل			
١١٣	المدينون			
١١٤	المخزون			
١١٥	القروض الممنوحة القصيرة الاجل			
	مجموع الاصول المتداولة			
١٢	الأصول غير المتداولة			
١٣	أصول الأوقاف			
	مجموع الاصول غير المتداولة			
	مجموع الاصول			
٢	الالتزامات وصافي الأموال			
٢١	الالتزامات قصيرة الاجل			

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	رقم الايضاح	السنة الحالية /دينار	السنة السابقة /دينار
٢١١	القروض المستلمة القصيرة الأجل			
٢١٢	دائنون			
	مجموع الالتزامات قصيرة الأجل			
٢٢	الالتزامات طويلة الأجل			
٢٢١	القروض المستلمة الطويلة الأجل			
٢٢٢	الذمم الدائنة الطويلة الأجل			
٢٢٣	المخصصات			
	مجموع الالتزامات طويلة الأجل			
٢٣	صافي الأموال			
٢٣١	صافي الأموال غير المقيدة			
٢٣٢	صافي الأموال المقيدة مؤقتاً			
٢٣٣	صافي الأموال المقيدة دائماً			
	مجموع صافي الأموال			
	مجموع الالتزامات وصافي الأموال			

المصدر/من إعداد الباحثان بالأعتماد على المعايير الامريكية (FASB,No. 116-117) والمعيار البريطاني (SORP,٢٠٠٥).

#### ب- قائمة الأنشطة:

توفر قائمة الأنشطة معلومات ذات صلة عن آثار المعاملات والأحداث والظروف التي تغير مقدار وطبيعة صافي الاصول (صافي الاموال) وعلاقة تلك المعاملات والاحداث والظروف مع بعضها البعض وكيفية استخدام موارد المنظمة في تقديم برامج أو خدمات مختلفة ومساعدة المانحين والدائنين وغيرهم في تقويم اداء المنظمة خلال فترة ما وجهودها في تقديم الخدمات والقدرة على الاستمرار وتقويم المسؤولية الاشرافية لمديريها,إن الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر تزيد أو تنقص من صافي الاصول (غير المقيدة,مقيدة مؤقتاً,مقيدة دائماً),ويجب الإبلاغ عن الاحداث الاخرى مثل انتهاء القيود التي فرضها المانحون التي تؤدي الى زيادة فئة واحدة من صافي الاصول وتقليل فئة اخرى (إعادة التصنيف) كبنود منفصلة التي تم تسميتها على وفق الدليل المحاسبي المقترح من الباحثان بـ (الإيرادات التحويلية),وقد قام الباحثان بإعداد قائمة الأنشطة بالأعتماد على المعايير والممارسات الدولية وكما موضح بالجدول التالي :-

جدول (٤) قائمة الانشطة للسنة المالية المنتهية كما في ٢٠××/١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	البيان	رقم الايضاح	صافي الاصول غير المقيدة	صافي الاصول المقيدة مؤقتاً	صافي الاصول المقيدة دائماً (الأوقاف)	المبلغ الاجمالي/السنة الحالية	مبلغ سنة المقارنة/السنة السابقة
٣	الإيرادات والأرباح						
٣١	الإيرادات والتبرعات غير المقيدة						
٣١١	الإيرادات غير المقيدة						
٣١٢	التبرعات غير المقيدة						
٣٢	الإيرادات والتبرعات المقيدة مؤقتاً						
٣٢١	الإيرادات المقيدة مؤقتاً						
٣٢٢	التبرعات المقيدة مؤقتاً						
٣٣	الإيرادات والتبرعات المقيدة دائماً						
٣٣١	الإيرادات المقيدة دائماً						
٣٣٢	التبرعات المقيدة دائماً						
٣٤	الإيرادات التحويلية (إعادة التصنيف)						
٣٥	الإيرادات الأخرى						
	اجمالي الإيرادات والأرباح						
٤	المصروفات والخسارة						
٤١	المصاريف العمومية والإدارية						
٤٢	مصاريف الأنشطة والبرامج						
٤٣	مصاريف الأوقاف						
٤٤	مصاريف جمع أموال التبرعات						
٤٥	المصاريف الاستثمارية						
٤٦	مصاريف الاندثارات والاطفاءات						
٤٧	المصاريف الأخرى						
	أجمالي المصاريف والخسارة (تُزل)						
	=التغير في صافي الأصول						
	+رصيد صافي الاصول في ١/١						
	=رصيد صافي الاصول في ١٢/٣١						

المصدر/ من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية الأمريكية ( FASB, No. 116-117 ) والمعيار البريطاني (SORP, ٢٠٠٥).

ج- قائمة التدفقات النقدية:

توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات عن النقدية الداخلة والخارجة من المنظمة غير الربحية ومعلومات عن سداد ديونها وإدارتها للنقد، وان كل هذا يؤثر في مستقبل المنظمة وقدرتها على الاستمرار، وكما هو معروف إن قائمة التدفقات النقدية تتكون من ثلاثة أنشطة رئيسية وهي (الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية، الأنشطة التمويلية)، ويجب إدراج التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الناتجة من تبرعات الأوقاف ضمن الأنشطة التمويلية، وقام الباحثان بإعداد قائمة التدفقات النقدية بالاعتماد على المعايير الدولية وكما موضح بالجدول ادناه :-

جدول (٥) قائمة التدفقات النقدية (بالطريقة غير المباشرة) للسنة المالية المنتهية كما في ٢٠××/١٢/٣١

رقم الدليل	الوصف	دينار	دينار	دينار
	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية			
	التغير في صافي الاصول (نتيجة النشاط فائض او عجز) من قائمة الأنشطة		×××	
	التعديلات لتسوية التغير في صافي الاصول الى صافي النقد المستخدم في الأنشطة التشغيلية			

رقم الدليل	الحساب	دينار	دينار	دينار
	يضاف له			
	الاندثار والأطفاءات			×
٤٧٥	الوعود المشطوبة			×
٤٦٧	الديون المعدومة			×
	خسارة الحريق			×
	الخسارة الاكتوارية من التزامات الاقساط السنوية			×
١١٤	النقص في المخزون			×
١١٣	النقص في المدينون (السلف,المصروفات المدفوعة مقدماً,الإيرادات والتبرعات المستحقة القبض)			×
٢١٢	الزيادة في الدائون(الإيرادات المستلمة مقدماً, حسابات مستحقة الدفع, منح مؤجل الاعتراف بها)			×
	يطرح منه			
١١٤	الزيادة في المخزون		(×)	
١١٣	الزيادة في حساب المدينون (السلف,المصروفات المدفوعة مقدماً,الإيرادات والتبرعات المستحقة)		(×)	
٢١٢	النقص في الدائون (الإيرادات المستلمة مقدماً, حسابات مستحقة الدفع, منح مؤجل الاعتراف بها)		(×)	
	المساهمات النقدية المستلمة المقيدة بموجب شروط المانحين لاغراض طويلة الاجل, إيرادات الاستثمار المقيدة بموجب شروط المانحين لاغراض طويلة الاجل, الفوائد وإرباح الاسهم المقيدة من المساهمين لاغراض طويلة الاجل, صافي الارباح غير المحققة والمحققة للاستثمارات طويلة الاجل			
×××	صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية			
	التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية			
	يضاف:			
	ارباح بيع الاستثمارات			×
	النقد المحصل من بيع الاستثمارات وبيع الاصول غير متداولة			×
	النقد المحصل من بيع الاستثمارات الوقفية			×
	يطرح:			
	النقد المدفوع لشراء استثمارات			(×)
	النقد المدفوع لشراء استثمارات وقفية			(×)
	النقد المدفوع لشراء اصول غير متداولة			(×)
×××	صافي التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية			
	التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية			
	يضاف:			
	المساهمات النقدية المستلمة المقيدة بموجب شروط المانحين لاغراض طويلة الاجل			×
	إيرادات الاستثمار المقيدة بموجب شروط المانحين لاغراض طويلة الاجل			×
	الفوائد وإرباح الاسهم المقيدة من المساهمين لاغراض طويلة الاجل			×
	صافي الارباح غير المحققة والمحققة للاستثمارات طويلة الاجل			×
	النقد المدفوع لشراء الاستثمارات الوقفية			(×)

دينار	دينار	دينار	الحساب	رقم الدليل
xxx			صافي التدفق النقدي من الانشطة التمويلية	
xxx			صافي التدفقات النقدية من الانشطة الثلاثة	
xxx			رصيد النقد كما في ١/١	يضاف
xxx			رصيد النقد كما في ١٢/٣١	
	x		البيانات الإضافية لأنشطة التمويل والاستثمار غير النقدية:	
	x		هدايا الاصول	
			هدايا التأمين على الحياة المدفوعة	

المصدر/ من أعداد الباحثان بالاعتماد على معيار المحاسبية الدولية الامريكي رقم (FAS-117)

## ٢-الكشوفات المالية المقترحة:

يتم اعداد هذه الكشوفات الى جانب القوائم الرئيسية (قائمة المركز المالي، قائمة الانشطة، قائمة التدفقات النقدية) لإعطاء تفصيل عن البنود التي ذكرت في القوائم الرئيسية وتتضمن هذه القوائم الاتي:

أ- **كشف حساب النقود:** يظهر هذا الكشف رصيد حساب النقود لدى المنظمة غير الربحية بحسب القيود المفروضة عليها على وفق ( الفقرة ٢٤٧) من المعيار البريطاني (SORP, ٢٠٠٥) التي أشارت يجب على المنظمة التمييز بين إجمالي الأموال المحتفظ بها بوصفها صناديق غير مقيدة، وصناديق مقيدة مؤقتاً وصناديق مقيدة دائماً (الوقف) وكما موضح بالجدول الاتي:

جدول (٦) أنموذج كشف النقود

السنة السابقة/دينار	السنة الحالية/دينار	البيان	الدليل
		نقدية بالصندوق	
		نقدية بالصندوق غير مقيدة	١١١١١
		نقدية بالصندوق مقيدة مؤقتاً	١١١١٢
		نقدية بالصندوق مقيدة دائماً	١٣١١
		مجموع نقدية بالصندوق	
		نقدية لدى المصارف	
		نقدية لدى المصارف غير المقيدة	١١١٢١
		نقدية لدى المصارف مقيدة مؤقتاً	١١١٢٢
		نقدية لدى المصارف مقيدة دائماً	١٣١٢
		مجموع نقدية لدى المصارف	
		مجموع النقود	

المصدر/ من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية الأمريكية (FASB, No. 116-117) والبريطاني (SORP, ٢٠٠٥).

ب- **كشف حساب المدينون:** يظهر هذا الكشف رصيد حساب المدينون لدى المنظمة غير الربحية خلال المدة وكما موضح بالجدول التالي:

جدول (٧) أنموذج كشف المدينون

السنة السابقة/ دينار	السنة الحالية/دينار	البيان	الدليل
		المدينون	١١٣
		مدينون تجاريون	١١٣١
		اوراق قبض	١١٣٢
		حسابات جارية مدينة	١١٣٣
		سلف تعهدات	١١٣٤
		مدينو نشاط غير جاري	١١٣٥
		حسابات مدينة متنوعة	١١٣٦
		سلف	١١٣٧
		مصاريف مدفوعة مقدماً	١١٣٨
		إيرادات مستحقة	١١٣٩
		تبرعات مستحقة (مدينو المساهمات)	١١٣١٠
		مجموع المدينون	
		يطرح منه	
		مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٢٣٣
		مخصص الوعود بالاعطاء المستحقة القبض غير المحصلة	٢٢٣٤
		مجموع مخصص الديون والمساهمات غير قابلة للتحويل	
		صافي المدينون	

المصدر/من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية الامريكية (FASB,No. 116-117) والبريطاني (SORP,٢٠٠٥)

ج- كشف حساب الدائنون: يظهر هذا الكشف رصيد حساب الدائنين لدى المنظمة غير الربحية خلال لمدة على نحو ما موضح ادناه:

جدول (٨) أنموذج كشف الدائنون

السنة السابقة/دينار	السنة الحالية/دينار	البيان	الدليل
		الدائنون	٢١٢
		المجهزون التجاريون	٢١٢١
		اوراق الدفع	٢١٢٢
		الحسابات الجارية الدائنة	٢١٢٣
		حسابات تعهدات	٢١٢٤
		دائنو النشاط غير الجاري	٢١٢٥
		الحسابات الدائنة المتنوعة	٢١٢٦

السنة السابقة/دينار	السنة الحالية/دينار	البيان	الدليل
		المصاريف المستحقة الدفع	٢١٢٧
		إيرادات مستلمة مقدماً	٢١٢٨
		إيراد المنح المؤجلة	٢١٢٩
		المنح المستردة	٢١٢١٠
		مجموع الدائنون	

المصدر/من إعداد الباحثان بالأعتماد على المعايير المحاسبية الدولية الامريكية (FASB, No. 116-117) والبريطاني (SORP, ٢٠٠٥)

#### ٥- تطبيق القوائم المالية للنظام المحاسبي المقترح على المنظمة عينة البحث:

##### ٥-١- نبذة تعريفية عن مجتمع وعينة البحث:

##### ٥-١-١- نبذة تعريفية عن مجتمع البحث:

إن مجتمع البحث هو المنظمات غير الربحية التي تُعد إحدى تشكيلات المجتمع المدني التي أسست على وفق قانون المنظمات غير الحكومية رقم (١٢) لسنة ٢٠١٠ ويتم إصدار شهادة تسجيلها من الأمانة العامة لمجلس الوزراء/ دائرة المنظمات غير الحكومية، وهي منظمات متعددة الاختصاصات (خيرية، خدمية ورعاية اجتماعية، ثقافية، حقوقية ودفاعية، تنموية) تهدف الى تقديم منفعة عامة لخدمة الصالح العام (المجتمع)، على سبيل المثال اطعام المزيد من الاسر المتعففة او مساعدة الطلاب الايتام أو مساعدة المرضى أو الضغط من اجل مشروعات قوانين جديدة لمكافحة تغير المناخ أو تقدم خدمات فنية وتنفيذ مشروعات مموله، التي تتبع مبادئ وقواعد وأسس المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي الموحد المطور سنة (٢٠١١) في الاعتراف والقياس والإبلاغ عن المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة .

##### ٥-١-٢- نبذة تعريفية عن المنظمة عينة البحث (المنظمة س\*):

تم اختيار المنظمة كعينة للبحث في الجانب التطبيقي لما تتميز به من حجم في طبيعة الأعمال ولتنوع البرامج والمشروعات التي تنفذها فضلاً عن التنوع في مصادر تمويلها كموارد متولدة من أنشطتها الذاتية والموارد من المنح والتبرعات الداخلية والخارجية ولتوسع نطاق عملها بما لها من مكاتب موزعة في عموم محافظات العراق مسؤولة عن تنفيذ مشروعاتها ولكبر حجم شريحة المستفيدين من خدماتها من النساء والشباب والأطفال، إذ تأسست المنظمة في عام ١٩٩٢م كمنظمة غير ربحية (انسانية وتنموية) لتحقيق المنفعة العامة للمواطنين كافة من دون تمييز، بدأت عملها في إقليم كردستان\_العراق حيث نفذت العديد من المشروعات والبرامج وفي عام ٢٠٠٣م افتتحت المكتب الرئيس لها في بغداد ليصبح مقراً لها هذا ولها مكاتب ومراكز متخصصة أخرى في بغداد والمحافظات على وفق قانون المنظمات غير الحكومية رقم (١٢) لسنة/٢٠١٠ .

##### ٥-٢- التطبيق على المنظمة عينة البحث:

تم الاعتماد في النظام المحاسبي المقترح للمنظمات غير الربحية على البيانات المالية للمنظمة عينة البحث وللسنتين المالييتين المنتهية كما في (٣١/كانون الاول/٢٠٢٢) و(٣١/كانون الاول/٢٠٢٣) التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي الموحد المعتمد على نحو ما مبين أدناه:

##### أولاً-الميزانية العامة (قائمة المركز المالي):

ندرج أدناه مقارنة الميزانية العامة للمنظمة عينة البحث المُعدة على وفق النظام المحاسبي الموحد وقائمة المركز المالي المُعدة على وفق للنظام المحاسبي المقترح لسنتين (٢٠٢٢ و ٢٠٢٣) على التوالي وكما يلي: -

\* لم يذكر أسم المنظمة لسرية البيانات التي حصل عليها الباحثان.



الدليل المحاسبي	أسم الحساب	رقم الايضاح	٢٠٢٣ دينار	٢٠٢٢ دينار
	مجموع الأصول		٣١٢٤٥٧٣٣.٩	٤١٢١١٩٦٦٨٥
٢	الالتزامات وصافي الأصول			
٢١	الالتزامات قصيرة الأجل			
٢١٢٧	المصاريف المستحقة	--	٣٩٤٥٠٠٠	٣١٠٥٠٠٠
٢١٢٩	المنح المؤجلة	(٥)	٢٧٧٦٢٢٤٠	٨٥٢٤٥٣٠٠
	مجموع الالتزامات قصيرة الأجل		٣١٧٠٧٢٤٠	٨٨٣٥٠٣٠٠
٢٢	الالتزامات طويلة الأجل	--	---	---
٢٣	صافي الأصول	(٦)	٣٠٩٢٨٦٦٠٦٩	٤٠٣٢٨٤٦٣٨٥
٢٣١	صافي الأصول غير المقيدة		؟	؟
٢٣١	صافي الأصول مقيدة بصورة مؤقتة		؟	؟
٢٣٣	صافي الأصول المقيدة دائماً		---	---
	مجموع صافي الأصول		٣٠٩٢٨٦٦٠٦٩	٤٠٣٢٨٤٦٣٨٥
	مجموع الالتزامات وصافي الأصول		٣١٢٤٥٧٣٣.٩	٤١٢١١٩٦٦٨٥

المصدر/القوائم المالية للمنظمة عينة البحث المعتمدة للنظام المحاسبي الموحد (٢٠١١، ٢٣٣-٢٣٤)

ومما تقدم نجد الآتي: -

أ. على وفق للنظام المحاسبي المقترح تعرض قائمة المركز المالي الأصول المتداولة ثم تعرض الأصول غير المتداولة بحسب السيولة والمرونة المالية وعلى وفق درجة قربها من التحول للنقد وتعرض الألتزامات القصيرة الاجل ثم بعدها تعرض الألتزامات الطويلة الأجل أي أن يتم عرضها وتصنيفها تنازلياً على وفق قرب أستحقاقها، في حين أن النظام المحاسبي الموحد يعرض في الميزانية العامة الموجودات الثابتة ثم يعرض الموجودات المتداولة ويعرض المطلوبات طويلة الأجل ثم بعدها يعرض المطلوبات قصيرة الأجل

ب. يتطلب النظام المحاسبي المقترح أن يتم عرض حساب النقدية بحسب قيود صرفها (نقدية غير مقيدة ونقدية مقيدة مؤقتاً ونقدية مقيدة دائماً) التي يحددها المانحون والمتبرعون أو إدارة المنظمة لأنه يوفر رقابة افضل على عملية صرف تلك الاموال وكذلك عدم قيام المنظمة بالصرف على غير ما حدد بموجب القيود المفروضة، وعلى وفق النظام المحاسبي الموحد المعتمد يتم عرض حساب النقدية بالمبلغ الاجمالي ولم تقم المنظمة عينة البحث بتقديم إيضاح في البيانات المالية أو في تقرير الادارة السنوي عن رصيد حساب النقدية مصنفاً بحسب القيود، وسيقوم الباحثان بعرض حساب النقدية على وفق النظام المحاسبي المقترح بحسب قيودها استناداً الى سجلات المنظمة وحساباتها المصرفية إذ يمثل المبلغ (٤٧٦٣٣٥١٠) دينار لسنة/٢٠٢٢ والمبلغ (٢٦٨٣١٧٠٠٠) دينار لسنة/٢٠٢٣ حساب رصيد النقدية في الصندوق غير المقيد (أموال المنظمة)، ويمثل المبلغ (٣٩٣٩٤٠٥٩٢٨) دينار لسنة/٢٠٢٢ والمبلغ (٢٦٤٩١٧٨٠٠٨) دينار لسنة/٢٠٢٣ حساب رصيد النقدية لدى المصارف

المقيدة مؤقتاً وتخص المنح (علماً إنه ليس للمنظمة نقدية مقيدة دائماً سواء كانت بالصندوق أو لدى المصارف لعدم امتلاكها او تعاملها مع أصول الاوقاف النقدية والعينية) وعلى نحو ما مبين ادناه:-

جدول (١١) كشف النقدية على وفق النظام المحاسبي المقترح كما في ٢٠٢٢/١٢/٣١ و ٢٠٢٣/١٢/٣١ إيضاح رقم (٢)

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	٢٠٢٣ دينار	٢٠٢٢ دينار
١١١١١	نقدية بالصندوق غير مقيدة (أموال المنظمة)	٢٦٨٢١٧.٠٠٠	٤٧٦٣٣٥١٠
١١١٢٢	نقدية لدى المصارف مقيدة مؤقتاً (أموال المنح)	٢٦٤٩١٧٨.٠٠٨	٣٩٣٩٤.٥٩٢٨
	مجموع النقدية	٢٩١٧٤٩٥.٠٠٨	٣٩٨٧.٣٩٤٣٨

المصدر: من إعداد الباحثان بالأعتماد على المعايير الدولية الامريكية (FASB, No. 116-117) والبريطاني (SORP٢٠٠٥).

- ج. يتم عرض حساب المدينين في النظام المحاسبي الموحد بالمبالغ الاجمالية وعند العودة الى الكشوفات التحليلية لوحظ ان أغلب هذا المبلغ يمثل مصروفات مدفوعة مقدماً وهذا ما يؤثر في قارئ البيانات المالية إذ تبين هي مبالغ مستحقة للمنظمة في حين انها تمثل قيمة خدمة لم تقدم بعد، ويتطلب عرضها على وفق النظام المحاسبي المقترح تحت حساب مصروفات مدفوعة مقدماً.
- د. يتطلب النظام المحاسبي المقترح أن يتم عرض الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي مصنفة الى (أصول مشتراة، أصول تبرع، أصول أوقاف) والأصول المشتراة هي (المشتراة من أموال المنظمة أو من أموال التبرعات غير المقيدة أو من أموال التبرعات المقيدة عند انتهاء القيد وإعادة تصنيفها الى أموال غير مقيدة وأستخدامها بشكل عام)، وأن ليس للمنظمة أصول تبرع وأصول أوقاف ولديها فقط أصول مشتراة مما يتطلب عرضها في النظام المقترح بأسم أصول ثابتة مشتراة (وحسب نوع الأصل) مع تقديم إيضاح مناسب عنها، كما ولم تقم المنظمة عينة البحث التي تستخدم النظام المحاسبي الموحد بالإيفاء بمتطلبات العرض وأعطاء صورة واضحة لمستخدمي البيانات المالية بتقديم إيضاح عن رصيد حساب الاصول الثابتة التي وجد الباحثان أنها مشتراة من أموال المنح خلال السنة والمضافة الى رصيد الأصول الثابتة من السنوات السابقة عند انتهاء برامج ومشروعات المنح التي تبلغ قيمتها لسنة/٢٠٢٢ (٢٩٤٨٤٥٤٠) دينار ولسنة/٢٠٢٣ (١٣٨٧٣٣٣٩٢) دينار.
- هـ. يتطلب النظام المحاسبي المقترح أن يتم الاعتراف بالمنح المستلمة مقدماً على أساس الاستحقاق المحاسبي كإيراد منح مؤجلة، في حين أن المنظمة عينة البحث تقوم بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للمصروفات فقط وعدم تطبيقه على الإيرادات إذ تعترف بالمنح المستلمة مقدماً كإيراد نهائي في كشف العمليات الجارية مما أظهر حساب الدائنين في الميزانية العامة للمنظمة بأقل من حقيقته وحساب المنح المستلمة بأعلى من حقيقته مما سينعكس على نتيجة النشاط من فائض أو عجز في كشف العمليات الجارية بإظهاره على غير حقيقته، واستناداً لما ذكر سيعمل الباحثان على تحديد مبلغ المنح المستلمة مقدماً وتثبيتها كإيراد منح مؤجلة في قائمة المركز المالي بالاعتماد على سجل الإيرادات لأظهار نتيجة العمليات في قائمة الأنشطة على حقيقتها.

- و. في النظام المحاسبي الموحد يتم عرض مصادر التمويل طويلة الاجل في حساب الاحتياطات حساب رقم (٢٢) وبمبلغ اجمالي، في حين يتطلب النظام المحاسبي المقترح عرض مصادر الأموال بحسب قيودها من المانحين والمبتدعين او بحسب قيود الإدارة في حساب صافي الأصول رقم (٢٣) وأن يتم تصنيفها الى حساب صافي أصول غير مقيدة (٢٣١) وحساب صافي أصول مقيدة مؤقتاً (٢٣٢) وحساب صافي أصول مقيدة دائماً (٢٣٣) بحسب نوع القيد، الأ أن الباحثان لم يستطيع تصنيفها الى صافي أصول غير مقيدة وصافي أصول مقيدة مؤقتاً في قائمة الأنشطة وقائمة المركز المالي لعدم توفر المعلومات الكافية عن تصنيف رصيد صافي الأصول أول المدة (الاحتياطات) الذي يعد الاساس في تصنيف رصيد صافي الاصول آخر المدة المرسل من قائمة الأنشطة الى قائمة المركز المالي، مما دفع بالباحثان لوضع علام (٢) في مكان رصيد

صافي الاصول غير المقيدة (٢٣١) ورصيد صافي الاصول المقيدة مؤقتاً (٢٣٢) في قائمتي الأنشطة والمركز المالي كما في ٢٠٢٣/١٢/٣١ و ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

ثانياً- كشف العمليات الجارية (قائمة الأنشطة): -

ندرج في أدناه مقارنة كشف العمليات الجارية للمنظمة عينة البحث المُعد على وفق النظام المحاسبي الموحد وقائمة الأنشطة المُعدة على وفق النظام المحاسبي المقترح لسنتين (٢٠٢٢ و ٢٠٢٣) على التوالي على نحو ما مبين ادناه: -

أ. كشف العمليات الجارية المُعد على وفق النظام المحاسبي الموحد للمنظمة عينة البحث وللسنتين (٢٠٢٢ و ٢٠٢٣):

(وفق النظام المحاسبي الموحد)

جدول (١٢) كشف العمليات الجارية لمنظمة ( س ) كما في ٣١/كانون الاول/٢٠٢٣

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	٢٠٢٣ دينار	٢٠٢٢ دينار
١١	٤٥-٤١	إيرادات النشاط الجاري		
	١/٤٣٧	منح المنظمات الأجنبية	٤٤٤٩٤٤٥٨٢٣	٣,٩٠٥,٩٠٣,٤١١
	٢/٤٣٧	إيراد عيادة أربيل	66000000	42387450
	٣/٤٣٧	إيراد خدمات متنوعة	---	٥٧١.٩٥٠
	٤٣٨١	تبرعات من الغير	---	٩٠.٤٧٨٥٠٠
		مجموع الإيرادات	٤٥١٥٤٤٥٨٢٣	٤.٤٤٤٨٠٣١١
		تنزل المصروفات الجارية		
٧	٣١	الرواتب والأجور	١٣٧٣٠.٠٠٠	١٣١٤٠.٠٠٠
٨	٣٢	المستلزمات السلعية	٦٩٣٠.١٦٧٦	٢٧٠.٦٤٠٠
١٠	٣٣	المستلزمات الخدمية	٢٩٦٢٣٦٧٧٥	٣١٦٥٦٢١٤٠
	٣٤٢	خدمات التشغيل	٤٠.٨٨٩٥٦.٠٥١	٣٩٩٦٥٥٩٢٣١
٢,١	٣٧	الاندثارات والاطفاءات	٧٢٨٦٥٣٧٨	٦٢٣٥.٤٣٤
٩	٣٨٣	المصروفات التحويلية المتنوعة	١٩٢٠.١١٦٠	١٨٢٣٥.٧٥
		أجمالي المصروفات	٤٦٨٣٨٦١٠.٤٠	٤٥٥٢١٧.٨٨٠
		فائض (عجز) النشاط الجاري المرحلة الاولى يرحد لحساب الاحتياطات	(١٦٨٤١٥٢١٧)	(٥٠٧٦٩.٥٦٩)

المصدر/القوائم المالية للمنظمة عينة البحث المعتمدة للنظام المحاسبي الموحد (٢٠١١,٢٠١٢-٢٤٢)

ب. ندرج قائمة الأنشطة لسنة (٢٠٢٢) المُعدة وفق النظام المحاسبي المقترح للمنظمة عينة البحث:

جدول (١٣) قائمة الأنشطة للمنظمة (س) للسنة المالية المنتهية كما في ٢٠٢٢/١٢/٣١ (على وفق النظام المحاسبي المقترح)

رقم الدليل	أسم الحساب	رقم الايضاح	صافي الاصول غير المقيدة	صافي الاصول المقيدة مؤقتاً	صافي المقيدة دائماً	المبلغ الاجمالي ٢٠٢٢/دينار
٣	الإيرادات والارباح					
٣١١١	إيراد الخدمات	١	٤٢٣٨٧٤٥٠			٤٢٣٨٧٤٥٠
٣١١٣	إيراد تأجير (موجودات ثابتة)	٢	٥٧١.٩٥٠			٥٧١.٩٥٠
٣١٢١	تبرعات غير مقيدة - نقدية	٣	٩٠.٤٧٨٥٠٠			٩٠.٤٧٨٥٠٠
٣٢٢٥	تبرعات مقيدة مؤقتاً - منح	٤		٣٨٢٠.٦٥٨١١١		٣٨٢٠.٦٥٨١١١

رقم الدليل	أسم الحساب	رقم الايضاح	صافي الاصول غير المقيدة	صافي الاصول المقيدة مؤقتاً	صافي المقيدة دائماً	المبلغ الاجمالي دينار/٢٠٢٢
٣٣	الإيرادات والتبرعات المقيدة دائماً :	٥			--	--
٣٤	الإيرادات التحويلية (إعادة التصنيف)	٦	٢٩٤٨٤٥٤٠	(٢٩٤٨٤٥٤٠)		--
٣٥١١	أرباح بيع أصول ثابتة (أرض مملوكة)	٧	٣٥٣٢١٢٨٠٠			٣٥٣٢١٢٨٠٠
	اجمالي الإيرادات والارباح		٥٢١٢٧٤٢٤٠	٣٧٩١١٧٣٥٧١	--	٤٣١٢٤٤٧٨١١
٤	المصروفات والخسارة (تنزل)					
٤١١	رواتب وأجور	٨	١٣١٤٠٠٠٠٠			١٣١٤٠٠٠٠٠
٤١٢	مصارييف سلعية	٩	٢٧٠٦٤٠٠٠			٢٧٠٦٤٠٠٠
٤١٣	مصارييف خدمية	١٠	٣١٦٥٦٢١٤٠			٣١٦٥٦٢١٤٠
٤٢٢٥	مصارييف أنشطة وبرامج مقيدة-منح	١١		٣٩٩٦٥٥٩٢٣١		٣٩٩٦٥٥٩٢٣١
٤٣	مصارييف الأوقاف	١٢			--	--
٤٦١	مصارييف الاندثارات والاطفاءات	١٣	٦٢٣٥٠٤٣٤			٦٢٣٥٠٤٣٤
٤٧٧	ضرائب ورسوم	١٤	٦٥٧٤٤٣			٦٥٧٤٤٣
٤٧٨	تبرعات للغير	١٥	١٥٩٥٠٢٣٩			١٥٩٥٠٢٣٩
٤٧٩	تعويضات وغرامات	١٦	١٦٢٧٢٩٣			١٦٢٧٢٩٣
	أجمالي المصارييف والخسارة		٥٥٥٦١١٦٤٩	٣٩٩٦٥٥٩٢٣١	--	٤٥٥٢١٧٠٨٨٠
	التغير في صافي الاصول (نتيجة النشاط)		(٣٤٣٣٧٤٠٩)	(٢٠٥٣٨٥٦٦٠)	--	(٢٣٩٧٢٣٠٦٩)
	يضاف له رصيد صافي الاصول في ١/١ (الاحتياطيات) من ميزانية العام		?	?	--	٤٢٧٢٥٦٩٤٥٤
	رصيد صافي الاصول كما في ١٢/٣١ يرحد قائمة المركز المالي/٢٠٢٢		?	?	--	٤٠٣٢٨٤٦٣٨٥

من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعايير الدولية الأمريكية ( FASB, No. 116-117 ) والبريطاني (SORP, ٢٠٠٥)

ج. ندرج قائمة الأنشطة لسنة (٢٠٢٣) المعدة وفق النظام المحاسبي المقترح للمنظمة عينة البحث:

جدول (١٤) قائمة الأنشطة للمنظمة (س) للسنة المالية المنتهية كما في ٢٠٢٣/١٢/٣١ (على وفق النظام المحاسبي المقترح)

رقم الدليل	أسم الحساب	رقم الايضاح	صافي الاصول غير المقيدة	صافي الاصول المقيدة مؤقتاً	صافي الاصول المقيدة دائماً	المبلغ الاجمالي دينار/٢٠٢٣
٣	الإيرادات والارباح					
٣١١١	إيراد الخدمات	١	٦٦٠٠٠٠٠٠			٦٦٠٠٠٠٠٠
٣٢٢٥	تبرعات مقيدة مؤقتاً- منح	٢		٤٤٢١٦٨٣٥٨٣		٤٤٢١٦٨٣٥٨٣
٣٣	الإيرادات والتبرعات المقيدة دائماً	٣			--	--
٣٤	الإيرادات التحويلية (إعادة التصنيف)	٤	١٣٨٧٣٣٣٩٢	(١٣٨٧٣٣٣٩٢)		--
	اجمالي الإيرادات والارباح		٢٠٤٧٣٣٣٩٢	٤٢٨٢٩٥٠١٩١	--	٤٤٨٧٦٨٣٥٨٣
٤	المصروفات والخسارة (تنزل)					
٤١١	رواتب وأجور	٥	١٣٧٣٠٠٠٠٠			١٣٧٣٠٠٠٠٠
٤١٢	مصارييف سلعية	٦	٦٩٣٠١٦٧٦			٦٩٣٠١٦٧٦
٤١٣	مصارييف خدمية	٧	٢٩٦٢٣٦٧٧٥			٢٩٦٢٣٦٧٧٥
٤٢٢٥	مصارييف أنشطة وبرامج مقيدة-منح	٨		٤٠٨٨٩٥٦٠٥١		٤٠٨٨٩٥٦٠٥١
٤٣	مصارييف الأوقاف	٩			--	--
٤٦١	مصارييف الاندثارات والاطفاءات	١٠	٧٢٨٦٥٣٧٨			٧٢٨٦٥٣٧٨
٤٧٦	فروقات أسعار الصرف	١١	٨٢٩٠٤٨١٥٩			٨٢٩٠٤٨١٥٩
٤٧٨	تبرعات للغير	١٢	١٨٧٠٠٠٠٠			١٨٧٠٠٠٠٠
٤٧٩	تعويضات وغرامات	١٣	٥٠١١٦٠			٥٠١١٦٠
	أجمالي المصارييف والخسارة (تنزل)		١٤٢٣٩٥٣١٤٨	٤٠٨٨٩٥٦٠٥١	--	٥٥١٢٩٠٩١٩٩

رقم الدليل	أسم الحساب	رقم الايضاح	صافي الاصول غير المقيدة	صافي الاصول المقيدة مؤقتاً	صافي الاصول المقيدة دائماً	المبلغ الاجمالي ٢٠٢٣/دينار
	التغير في صافي الاصول (نتيجة النشاط)		(١٢١٩٢١٩٧٥٦)	١٩٣٩٩٤١٤٠	--	(١٠٢٥٢٢٥٦١٦)
	يضاف له رصيد صافي الاصول في ١/١ (الاحتياطات) من ميزانية العام		؟	؟	--	٤١١٨٠٩١٦٨٥
	رصيد صافي الاصول كما في ١٢/٣١ يرسل قائمة المركز المالي/٢٠٢٣		؟	؟	--	٣٠٩٢٨٦٦٠٦٩

من إعداد الباحثان بالأعتماد على المعايير الدولية الامريكية ( FASB, No. 116-117 ) والبريطاني (SORP, ٢٠٠٥) .

ومما تقدم نجد الآتي: -

- يتطلب النظام المحاسبي المقترح أن يتم عرض موارد المنظمة من إيرادات وتبرعات في قائمة الأنشطة سواء كانت (نقدية) أو (أصول ثابتة أو مخزنية أو خدمات تطوعية أو اعفاء أو تخفيض الالتزامات المترتبة بذمة المنظمة للغير) جميعها مقاسة بالقيمة العادلة، مصنفةً بحسب قيودها (غير مقيدة ومقيدة بصورة مؤقتة ومقيدة بصورة دائمة) على وفق أسلوب الاعمدة الثلاثة، وأن النظام المحاسبي الموحد لم يتناول هذا الأسلوب في العرض كما ولم تقم المنظمة عينة البحث التي تستخدم النظام المحاسبي الموحد بتقديم إيضاح عن تلك الموارد (إيرادات الخدمات المقدمة، إيرادات تأجير موجودات ثابتة (قاعات)، منح خارجية، تبرعات داخلية، أرباح بيع الارض) مصنفةً بحسب قيودها التي تُعد من أهم متطلبات العرض في المنظمات غير الربحية .
- إن قائمة الأنشطة في النظام المحاسبي المقترح تعرض نتيجة النشاط لكل مصدر من مصادر الأموال الثلاثة (صافي الأصول غير المقيد والمقيد مؤقتاً والمقيد دائماً) في الاعمدة الثلاثة، في حين ان كشف العمليات الجارية في النظام المحاسبي الموحد يعرض نتيجة نشاط واحدة في عمود واحد لعدم تمييزه بين طبيعة مصادر الأموال من حيث القيود المفروضة عليها على نحو ما مبين وفق الآتي: -

جدول (١٥) نتيجة النشاط وفق النظام المحاسبي المقترح

السنة المالية	لصافي الاموال غير المقيد/دينار	لصافي الاموال المقيدة مؤقتاً/دينار	لصافي الاموال المقيدة دائماً (الاقواق)/دينار
٢٠٢٢	عجز ٣٤٣٣٧٤٠٩	عجز ٢٠٥٣٨٥٦٦٠	---
٢٠٢٣	عجز ١٢١٩٢١٩٧٥٦	فاوض ١٩٣٩٩٤١٤٠	---

المصدر: من اعداد الباحثان

- يتطلب النظام المحاسبي المقترح أن تعرض قائمة الأنشطة مصاريف المنح مصنفةً على أساس التصنيف الوظيفي على وفق برامج ومشروعات تلك المنح وحسب أسم البرنامج مثل مصاريف (برنامج تعزيز الديمقراطية) و(برنامج حسن مشروعك) و(برنامج مجتمعات مسالمة)، لاجل توفير معلومات عن الخدمات التي تقدمها المنظمة لاجل المساعدة في تقييم ادائها من جهة ولمساعدة مستخدمي القوائم المالية من متبرعين ومانحين في معرفة مدى العلاقة بين البرامج والأنشطة التي قدموا لها الدعم ومدى الإنفاق عليها من جهة أخرى، في حين إن النظام المحاسبي الموحد يعرض جميع المصاريف على برامج المنح في كشف العمليات الجارية في حساب خدمات التشغيل (د/٣٤٢) كما ولم تقدم المنظمة كشف تفصيلي عن حساب خدمات التشغيل ولم تقدم إية إيضاحات حولها .
- يتطلب النظام المحاسبي المقترح أن تعرض قائمة الأنشطة أجمالي الإيرادات (التشغيلية والآخرى) مُنزلاً منها اجمالي المصاريف (التشغيلية والآخرى) على مرحلة واحدة، لعدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصاريف تتطلب تفصيلها ولأن الهدف هو تغطية نفقات المشروعات والبرامج الحالية والفائض يدور على رصيد الأموال للسنة القادمة لإنفاقه على برامج قائمة أو جديدة، في حين أن كشف العمليات الجارية في النظام الموحد يفصل الإيرادات والمصروفات الجارية عن الإيرادات

والمصروفات الأخرى (أي يعرضها على مرحلتين) بهدف تحديد أداء الإدارة للوحدات الربحية وهذا غير مطلوب في المنظمات غير الربحية .

• يتطلب النظام المحاسبي المقترح أن تعرض قائمة الأنشطة التحويل لقيمة الأصول الثابتة المشتراة من أموال المنح لبرامج ومشروعات المنح عند انتهاء تلك المشروعات والبرامج وتحويلها من أموال مقيدة الى أموال غير مقيد (إعادة تصنيفها) لتصبح متاحة للاستخدام العام في المنظمة من خلال عمل قيد إعادة التصنيف بقيمتها البالغة سنة/٢٠٢٢ (٢٩٤٨٤٥٤٠) دينار وبقيمتها البالغة سنة/٢٠٢٣ (١٣٨٧٣٣٣٩٢) دينار .

• عدم قيام المنظمة عينة البحث بتطبيق قانون التقاعد والضمان الاجتماعي رقم (٣٩) لسنة ١٩٧١ (المعدل) الذي يقضي بتسديدها نسبة (١٧%) الى صندوق دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي عن موظفيها المضمونين عن كل موظف (٥%) تخصم من راتبه لدائرة الضمان ونسبة (١٢%) تتحملها المنظمة عن راتب كل موظف وهذا بالنتيجة ينعكس على أظهر حساب المصروفات الجارية (د/الرواتب والاجور) في كشف العمليات الجارية بإقل من قيمتها الحقيقية وبالتالي سينعكس على نتيجة النشاط .

• لاحظ اختلاف رصيد صافي الأصول في ١٢/٣١ بعد تطبيق النظام المحاسبي المقترح عن رصيد صافي الأصول (الاحتياطيات) على نحو ما في ١٢/٣١ على وفق النظام المحاسبي الموحد وللسنتين (٢٠٢٢ و ٢٠٢٣) في المنظمة عينة البحث على نحو ما مبين في الجدول المدرج نهايه هذا المبحث، وسيكون لهذا الاختلاف تأثير في رصيد صافي الأصول في السنة اللاحقة عند تدوير رصيد صافي الأصول كما في ١٢/٣١ ممثلاً رصيد صافي الأصول في ١/١ في قائمة الأنشطة للسنة اللاحقة.

### ٥-٣- تأثير تطبيق النموذج المقترح للنظام المحاسبي على البيانات المالية للمنظمة س عينة البحث:

سيتم عرض ملخص بالحسابات التي تأثرت نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المقترح للمنظمات غير الربحية من خلال عرض أرصدة تلك الحسابات قبل تطبيق النظام المحاسبي المقترح وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المقترح والجدول أدناه يوضح التغيرات التي طرأت على أرصدة بعض الحسابات في البيانات المالية للمنظمة محل التطبيق:

جدول (١٦) تأثير تطبيق النموذج المقترح للنظام المحاسبي على البيانات المالية

أسم الحساب	للسنة المالية المنتهية كما في ٢٠٢٢/١٢/٣١		للسنة المالية المنتهية كما في ٢٠٢٣/١٢/٣١	
	قبل التطبيق/دينار	بعد التطبيق/دينار	قبل التطبيق/دينار	بعد التطبيق/دينار
الدائنون	٣١٠٥٠٠٠	٨٨٣٥٠٣٠٠	٣١٧٠٧٢٤٠	٣٩٤٥٠٠٠
إيراد منح مؤجلة	---	٨٥٢٤٥٣٠٠	٢٧٧٦٢٢٤٠	---
إيراد منح مستلمة (متحققة) أو نهائية	٣٩٠٥٩٠٣٤١١	٣٨٢٠٦٥٨١١١	٤٤٤١٦٨٣٥٨٣	٤٤٤٩٤٤٥٨٢٣
رصيد صافي الأصول (الأموال)	٤١١٨٠٩١٦٨٥	٤٠٣٢٨٤٦٣٨٥	٣٠٩٢٨٦٦٠٦٩	٣١٢٠٦٢٨٣٠٩
نتيجة النشاط	١٥٤٤٧٧٧٦٩	٢٣٩٧٢٣٠٦٩	١٠٢٥٢٥٦١٦	٩٩٧٤٦٣٣٧٦
	عجز	عجز	عجز	عجز

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج بعد تطبيق النظام المحاسبي المقترح مقارنة مع النتائج عند تطبيق النظام الموحد المعتمد.

ومما تقدم أعلاه في تطبيق النظام المحاسبي المقترح على المنظمة عينة البحث تم إثبات الفرضية الأولى للبحث: بأن النظام المحاسبي الموحد المعتمد في المنظمات غير الربحية لم يقدم حلولاً ملائمة وكافية بخصوص الإبلاغ المالي ذلك نتيجة للفروقات المبينة التي ظهرت في حساب (الدائنون، إيراد منح مؤجلة، إيراد منح مستلمة أو نهائية، رصيد صافي الاموال) بعد تطبيق النظام المحاسبي المقترح عما كانت عليها سابقاً عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد المعتمد إذ لوحظ ارتفاع رصيد حساب الدائنين في قائمة المركز المالي كما في ٢٠٢٢/١٢/٣١ من (٣١٠٥٠٠٠) دينار الى (٨٨٣٥٠٣٠٠) دينار بفارق

(٨٥٢٤٥٣٠٠) دينار, وارتفاعه كما في ٢٠٢٣/١٢/٣١ من (٣٩٤٥٠٠٠) دينار الى (٣١٧٠٧٢٤٠) دينار بفارق (٢٧٧٦٢٢٤٠) دينار, انخفاض رصيد إيراد المنح المستلمة (متحققة او نهائية) في قائمة الأنشطة كما في ٢٠٢٢/١٢/٣١ من (٣٩٠٥٩٠٣٤١١) دينار الى (٣٨٢٠٦٥٨١١١) دينار بفارق (٨٥٢٤٥٣٠٠) دينار وانخفاضها كما في ٢٠٢٣/١٢/٣١ من (٤٤٤٩٤٤٥٨٢٣) دينار الى (٤٤٢١٦٨٣٥٨٣) دينار بفارق (٢٧٧٦٢٢٤٠) دينار وهذا الفارق في السنتين يمثل منح مشروطة مستلمة مقدماً يجب ان تثبت في النظام المحاسبي المقترح وفق أساس الاستحقاق المحاسبي ضمن حساب الدائنين بأسم (إيراد منح مؤجل الاعتراف بها) في قائمة المركز المالي الذي لم يعرض في النظام المحاسبي الموحد في الميزانية العامة, اختلاف نتيجة النشاط بعد تطبيق النظام المحاسبي المقترح عن نتيجة النشاط عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد وللسنتين (٢٠٢٢ و ٢٠٢٣) حيث أن العجز الذي تحقق بموجب النظام المحاسبي المقترح كان أعلى من العجز المتحقق بموجب النظام المحاسبي الموحد المعتمد والسبب يعود الى عد المنظمة المنح المستلمة مقدماً أيراد نهائي تعرض في كشف العمليات الجارية تغطي مصاريف السنة الحالية, في حين أن النظام المحاسبي المقترح يعتبرها إيراد منح مؤجلة تُعرض ضمن حساب الدائنين في قائمة المركز المالي, وإن قائمة الأنشطة في النظام المحاسبي المقترح تعرض نتيجة النشاط لكل مصدر من مصادر الأموال الثلاثة (صافي الأصول غير المقيد و صافي الأصول المقيد مؤقتاً و صافي الأصول المقيد دائماً) في الأعمدة الثلاثة في حين أن كشف العمليات الجارية في النظام المحاسبي الموحد يعرض نتيجة نشاط واحدة لعدم تمييزه بين طبيعة مصادر الأموال من حيث القيود المفروضة عليها. وتم اثبات الفرضية الثانية للبحث إذ من الممكن إعداد نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية على وفق المعايير المحاسبية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية والصادر عن عدد من دول العالم ومنها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة لكونها أكثر ملائمة مع البيئة العراقية.

#### المحور السادس: الاستنتاجات والتوصيات

##### ٦-١- الاستنتاجات:

أ. لم يتم إدراج المنظمات غير الربحية من ضمن نطاق عمل النظام المحاسبي الموحد المعتمد في العراق سنة/٢٠١١ أو من ضمن نطاق مسودة النظام المحاسبي الموحد المعد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لعام/٢٠٢٤, فضلاً عن عدم وجود معايير أبلاغ مالية دولية خاصة بالمنظمات غير الربحية صادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB), وإنّ هناك معايير وممارسات خاصة ببعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ودول أخرى قد نظمت عمل المنظمات غير الربحية والتي تبنتها المملكة العربية السعودية ودولة قطر .

ب. إنّ النظام المحاسبي الموحد الصادر سنة/٢٠١١ المعتمد من المنظمات غير الربحية لا يلبّي متطلبات المنظمات غير الربحية وأحتياجات مستخدميها.

##### ٦-٢- التوصيات:

أ. الأعتقاد على المعايير الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية (FASB) والمعيير الصادر عن مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة (ASB) وبعض المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) أو إصدار معايير عراقية تلائم البيئة العراقية لإعداد نظام محاسبي للمنظمات غير الربحية.

ب. ضرورة تبني النظام المحاسبي المقترح المعد على وفق المعايير الأمريكية والبريطاني وبعض المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمنظمات غير الربحية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) مع مراعاة خصوصية البيئة العراقية.

## REFERENCES

- ١- أبو النصر، د. مدحت محمد، ٢٠٠٧، إدارة منظمات المجتمع المدني (دراسة في الجمعيات الأهلية من منظور التمكين والشراكة والشفافية والمساءلة والقيادة والتطوع والتشبيك والجودة)، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع.
- ٢- بلحنيش، احمد، ٢٠٢٢، مؤسسات المجتمع المدني\_الجمعيات الاجتماعية أنموذجاً، مجلة افاق علمية، المجلد ١٤، العدد ١، الجزائر.
- ٣- الجدلي، محمد حسن، ٢٠٠٥، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.
- ٤- الحوسني، خالد جاسم أبراهيم، ٢٠١٣، الدور الرقابي لمؤسسات المجتمع المدني وأثره في تنمية المجتمع في دولة الإمارات العربية المتحدة-جمعيات النفع العام-دراسة حالة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم السياسية.
- ٥- خلف، ثائر مهدي، ٢٠٠٨، تقويم تطبيقات مبدأ الإفصاح المحاسبي في منظمات المجتمع المدني العراقي، دراسة مقارنة للنظام المحاسبي الموحد ومعياري (F.A.S.B) رقم (١١٦ - ١١٧)، بحث مقدم الى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية.
- ٦- ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، ٢٠١١، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية.
- ٧- سليمان، عاليه حمدي، ٢٠١٨، تنمية قدرات منظمات المجتمع المدني، المجلة العلمية للخدمة الاجتماعية، المجلد ١، العدد ٧، كلية الخدمة الاجتماعية، جامعة أسيوط، القاهرة.
- ٨- شحاتة، حسين حسين، ٢٠٠١، محاسبة الوحدات غير هادفة للربح، الطبعة الاولى، كلية التجارة\_جامعة الازهر، القاهرة.
- ٩- الشوبكي، محروس عبد الشافي، أبو شماله، محمد عبد الحي، ٢٠١٣، مدى فعالية سياسة تدبير التمويل في منظمات المجتمع المدني المحلية العاملة في مدينة غزة، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الدبلوم المهني المتخصص في إدارة منظمات المجتمع المدني.
- ١٠- الشبيبي، نزار معن عبد الكريم، ٢٠١٨، تصميم اطار لنظام محاسبي في الكليات الاهلية العراقية في ضوء الممارسات المحاسبية الدولية، قدمت الدراسة إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية للحصول على شهادة المحاسب القانوني وهي اعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه.
- ١١- عاشور، سالي، ٢٠١٨، المنظمات غير الحكومية الدولية، تعريفها وخصائصها وسماتها التنظيمية، المجلة الاجتماعية القومية، المجلد ٥٥، العدد ١، المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، القاهرة.
- ١٢- العامري، سعود جايد مشكور، ٢٠٢٠، واقع المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح في البيئة العراقية وأسس التطوير، بحث تطبيقي في عينة من منظمات المجتمع المدني، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (١٦) العدد (٤٩)، ج.١.
- ١٣- عبد الله، خالد أمين، ٢٠١٠، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان.
- ١٤- العبيدي، حميد أنور احمد، ٢٠٠٥، دور المنظمات غير الحكومية في تنمية المجتمعات المحلية (دراسة تحليلية لعينة من المنظمات غير الحكومية في محافظة كركوك)، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد لنيل درجة الماجستير في علوم الإدارة العامة.
- ١٥- العزاوي، أبراهيم لؤي أبراهيم علي، ٢٠٢٢، تقويم إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية- دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة الحبوب-فرع نينوى، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الدبلوم العالي التخصصي في المحاسبة الحكومية والموازنات.
- ١٦- قانون المنظمات غير الحكومية رقم (١٢) لسنة/٢٠١٠ المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤١٤٧) في ٩/٣/٢٠١٠.
- ١٧- كيلان، اركان عبد الخضر، ٢٠٢٣، دليل المنظمات غير الحكومية في العراق، مؤسسة ديناري للتطوير الاقتصادي، العراق.
- ١٨- مكي، سالم توفيق، ٢٠٠٩، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.
- ١٩- ملحم، محمود أبراهيم، ٢٠١٧، دور منظمات المجتمع المدني في تدعيم التنمية الشاملة، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي، جامعة بير زيت.
- ٢٠- نعمة، حسين عبد المهدي، ٢٠١٩، تدقيق أداء المنظمات غير الهادفة للربح ودوره في تحقيق الاستدامة المالية-بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية، قدمت هذه الدراسة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد، للحصول على شهادة المحاسب القانوني وهي اعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه.
- ٢١- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ٢٠٢٢، المعايير الدولية للقرير المالي، المملكة العربية السعودية، الرياض.



٢٢- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ٢٠١٢، مشروع المعايير المحاسبية للمنظمات غير الهادفة للربح، المملكة العربية السعودية، الرياض.

٢٣- هيئة تنظيم الاعمال الخيرية، ٢٠١٩، الدليل الإرشادي لتطبيق المعايير المحاسبية للمنظمات غير الهادفة للربح، الطبعة الاولى، دولة قطر.

- 24- Asia Pacific Philanthropy Consortium ,(APPC)(2006),.(Accounting Guide For Non Profit)
- 25- Australian Accounting Standard Board (AASB),(٢٠٠٤),No.1004 (Contributions).
- 26- Australian Accounting Standard Board(AASB),(٢٠٢١),No.1058(Income of Not-for-Profit Entities).
- 27- Beams,Floyd A.,& Anthony,Joseph H,& Bettinghaus,Bruce.,& Smith,Kenneth A,(٢٠١٢),Advanced Accounting,Eleventh Edition,Pearson Prentice Hill.
- 28- Canadian Institute of Chartered Accountants, (CICA),(٢٠١٢)(Handbook: Sections,NO.1400-1401 (Financial Statement Presentation).
- 29- Canadian Institute of Chartered Accountants ,CICA,(٢٠١٢)Handbook: Sections,NO.1501(First-time-Adoption-by-Not-for-Profit Organizations).
- 30- Canadian Institute of Chartered Accountants ,CICA,(٢٠١٢)Handbook: Sections,NO.3032(Inventories-Held-by-Not-for-Profit-Organizations) .
- 31- Canadian Institute of Chartered Accountants ,CICA,(٢٠١٤)Handbook: Sections,NO.3463(Reporting Employee Future Benefits by Not-for-Profit Organizations).
- 32- Canadian Institute of Chartered Accountants ,CICA,(٢٠١٢)Handbook: Sections,NO.4410-4420(Contributions)
- 33- Financial Accounting Standards Board,standard.(١٩٨٨) No. 99(Deferral of the Effective Date of Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organization).
- 34- Financial Accounting Standards Board,standard.(١٩٨٧). No. 93 (Recognition-of-Depreciation-by-Not-for-Profit-Organization).
- 35- Financial Accounting Standards Board,standard.(١٩٨٧), No. 95 (Statement of Cash Flows).
- 36- Financial Accounting Standards Board,standard.(١٩٩٤) No.116 (Accounting for Contribution Received and Contributions Made).
- 37- Financial Accounting Standards Board,standard.(١٩٩٤) No.117(Financial-Statements-of-Not-For-profit-organizations) .
- 38- Financial Accounting Standards Board,standard.(١٩٩٥) No.124 (Accounting for Certain Investments Held by not-for-profit-organizations).
- 39- Financial Accounting Standards Board,standard.(١٩٩٥) No.136 (Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others).
- 40- Leping ,jiang ,(٢٠١٨)Research on Accounting System of Government and Non-profit Organizations ,Advances in Computer Science Research,volume 77 ,8th International Conference on Management and Computer Science ,china.
- 41- Olaoye,Clement Olatunji ; Akinleye,Gideon Tayo ; Olaoye,Festus Oladipupo and Obasesin,Moses Odunayo ,(٢٠١٩)the significance of accounting system on performance of Non-profit Organizations in Nigeria,Academic Journal of Current Research Vol.6,No.10; October.
- 42- Statement by the Accounting Standards Board on the SORP,(٢٠٠٥),(Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice).