

دراسة تحليلية للمشكلات المحاسبية  
في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح  
(بحث مرجعي)

إعداد

دكتور / عماد سيد قطب السيد

أستاذ المحاسبة كلية التجارة جامعة الأزهر

أستاذ الأعمال كلية الأعمال - جامعة الملك خالد



دراسة تحليلية للمشكلات المحاسبية  
في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح  
(بحث مرجعي)

ملخص الدراسة

تناولت الدراسة قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بأهم المشكلات المحاسبية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح وفقاً للمعايير المحاسبية الصادرة في هذا الشأن.

حيث تم دراسة وتحليل المعايير المتعلقة بكل من: المحاسبة عن التبرعات، القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح، استثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح، قواعد المحاسبة عن تحويل الأصول للآخرين، المحاسبة عن الاندماج والاستحواذ في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.

وأوصت الدراسة بضرورة إصدار معايير محاسبية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح تناسب البيئة المصرية، وكذا دراسة مدى إمكانية تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المنظمات التي لا تهدف إلى الربح في مصر.

An Analytical Study of Accounting Problems in not- for Profit Organizations

**Prof. Emad Sayed Kotb**

**Professor of Accounting**

**College of Business**

**King Khaled University**

**Abstract**

The study deals with the Standards of recognition, measurement and accounting disclosure related to the most important accounting problems of not- for profit organizations in accordance with the accounting standards issued in this regard

Standards related to: Accounting for contributions, financial statements in not- for profit organizations, Investments of not- for profit organizations, accounting standards for transferring assets to others, accounting for mergers and acquisitions in not- for profit organizations were studied and analyzed.

The study recommended the necessity of issuing accounting standards for not- for profit organizations suited to the Egyptian environment, as well as studying the possibility of applying the Generally Accepted Accounting Principles in general to not- for profit organizations in Egypt.

## مقدمة:

تسهم المنظمات التي لا تهدف إلى الربح إسهاماً فعالاً في تقديم العديد من الخدمات الاجتماعية والاقتصادية في مجالات: الرعاية الاجتماعية والتعليم والرعاية الصحية ونحوها.

ولا يقتصر دور المنظمات التي لا تهدف إلى الربح على تقديم الخدمات المختلفة للمجتمع فقط بل يمتد ليشمل المساهمة في إحداث تنمية حقيقية في المجتمع.

وتختلف المنظمات التي لا تهدف إلى الربح عن المنظمات التي تسعى إلى تحقيق الربح من حيث كل من: الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه، طبيعة وخصائص الأنشطة التي تقوم بها، كيفية تمويل تلك الأنشطة والعمليات الأمر الذي يؤثر ولا شك على قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة وعمليات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.

وقد اتضح للباحث من خلال استعراض المعايير المحاسبية المصرية عدم وجود معايير محاسبية مصرية حول كيفية الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة وعمليات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح. (وزارة الاستثمار، 2006، ص ص 1-867)

وفي ظل تأثر قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي الواجب إتباعها في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وكذا بطبيعة وخصائص أنشطة وعمليات تلك المنظمات وكيفية تمويلها.

وفي ظل غياب معايير محاسبية مصرية حول كيفية الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة وعمليات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.

**تثور التساؤلات التالية:**

- 1- ما هي قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن التبرعات سواء في حالة فرض أو عدم فرض شروط على منح أو تقديم التبرع؟
- 2- ما هي القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح؟ وما هي أهداف إعدادها؟ وما هي طبيعة المعلومات الواجب توافرها في كل قائمة؟ وما هي قواعد الإفصاح في تلك القوائم؟

3- ما هي المجالات الرئيسية لاستثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح إن وجدت؟ وما هي قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن تلك الاستثمارات؟

4- ما هي قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن عمليات تحويل الأصول التي ينطبق أو لا ينطبق عليها مفهوم التبرع؟

5- ما هي قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن عمليات الاندماج والاستحواذ في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح؟ وترتبط التساؤلات السابقة بتساؤل وحيد يجيب عنه البحث:

ما هي قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة وعمليات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح وفقاً للمعايير المحاسبية الصادرة في هذا الشأن؟  
هدف البحث:

يهدف البحث إلى إجراء دراسة تحليلية موجزة للمشكلات المحاسبية المتعلقة بقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح وفقاً لمعايير المحاسبة المالية الصادرة في هذا الشأن.  
منهج البحث:

يستخدم الباحث في هذه الدراسة المنهج الاستقرائي التحليلي وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي من كتب وأبحاث ودوريات ومواقع على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) بشأن موضوع الدراسة في سبيل محاولة استخلاص القواعد الواجب إتباعها للاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة وعمليات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح..  
حدود البحث:

يقتصر البحث على إجراء دراسة تحليلية موجزة لأهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح وفقاً لمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الاسترالي AASB.

## خطة البحث:

لتحقيق هدف البحث تم تقسيم الدراسة إلى النقاط الرئيسية التالية:  
 أولاً: مفهوم وخصائص المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.  
 ثانياً: المعايير المحاسبية الصادرة بشأن المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.

ثالثاً: المحاسبة عن التبرعات 0

رابعاً: القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.  
 خامساً: المحاسبة عن استثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.  
 سادساً: المحاسبة عن عمليات تحويل الأصول للآخرين.  
 سابعاً: المحاسبة عن الاندماج والاستحواذ في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.

أولاً: مفهوم وخصائص المنظمات التي لا تهدف إلى الربح:

يعرف الدكتور حسين شحاتة المنظمات التي لا تهدف إلى الربح بأنها:

"كيانات قانونية تقوم بمجموعة من الأنشطة ذات الطابع الخيري والاجتماعي والثقافي وما حكم ذلك بقصد تقديم مجموعة من السلع والخدمات والمنافع للناس وللمجتمع دون أن تكون الغاية الأساسية هي تحقيق الربح وإن تحقق عائد في بعض أنشطتها فإنه يوجه لتنمية وتطوير أنشطتها الخيرية والاجتماعية ونحوها" (شحاتة، 2001، ص ص 7-8)

وقام سالم بافقيه بدراسة وتحليل مجموعة من جهات النظر المختلفة حول مفهوم المنظمات التي لا تهدف إلى الربح وعلى ضوء التحليل قام بوضع تصور لتعريف شامل للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح يجمع بين طياته كافة المنظمات التي لا تهدف إلى الربح ويحدد المجالات المختلفة لأنشطتها حيث توصل إلى التعريف التالي:

"تعرف المنظمات التي لا تهدف إلى الربح بأنها تلك الوحدات التي يتم إنشاؤها من قبل مجموعة من الأشخاص تجمعهم أهداف وتوجهات وثقافات متفاوتة وتهدف هذه المنظمة إلى تقديم خدمة/ خدمات اجتماعية للمجتمع أو لفئة منه ولا تهدف من نشاطها إلى تحقيق الربح أو توزيع الفائض على أعضائها وتعتمد بصفة أساسية في تمويل أنشطتها على التبرعات والمساهمات المقدمة من الأفراد ويتم إدارة هذه المنظمات من قبل هيئة إدارية منتخبة من

قبل الجمعية العمومية لها ولا تخضع للوائح والقوانين المعمول بها في البلد التي أنشئت فيه" (بافقير، 2003، ص15)

في ضوء تحليل التعريفين السابقين يمكن استخلاص الآتي:

- 1- اقتصر الهدف من قيام المنظمات التي لا تهدف إلى الربح وفقاً للتعريف الثاني على الجانب الاجتماعي فقط- في حين أبرز التعريف الأول أن الهدف من قيام تلك المنظمات لا يقتصر على الجانب الاجتماعي فقط بل يمتد ليشمل جوانب أخرى ثقافية وصحية ورياضية... وما إلى ذلك (تقديم مجموعة من السلع والخدمات والمنافع للناس وللمجتمع).
  - 2- اتفق التعريفان على أن الغاية الأساسية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح ليست تحقيق الربح وإنما تحقيق أهداف أخرى لخدمة المجتمع.
  - 3- تميز التعريف الثاني بإبرازه لكيفية تمويل أنشطة المنظمات التي لا تهدف إلى الربح (التبرعات والمساهمات المقدمة من الأفراد) وإن كانت التبرعات والمساهمات لا يقتصر تقديمها على الأفراد فقط بل يمتد لشمّل الهيئات والحكومة أيضاً.
  - 4- تميز التعريف الأول بتحديدته لكيفية التصرف في العائد من بعض أنشطة المنظمات التي لا تهدف إلى الربح (تنمية وتطوير الأنشطة الخيرية والاجتماعية ونحوها).
  - 5- أبرز التعريف الثاني كيفية إدارة المنظمات التي لا تهدف إلى الربح (هيئة إدارية منتخبة من قبل الجمعية العمومية).
- وفي ضوء التحليل السابق يمكن تصور تعريف للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح يجمع بين الخصائص المميزة للتعريفين الأول والثاني وذلك على النحو التالي:

تعرف المنظمات التي لا تهدف إلى الربح بأنها:

"كيانات قانونية تقوم بمجموعة من الأنشطة المختلفة ذات الطابع الخيري والاجتماعي والثقافي وما في حكم ذلك بقصد تقديم مجموعة من السلع والخدمات والمنافع للناس وللمجتمع دون أن تكون الغاية الأساسية هي تحقيق الربح وإن تحقق عائد في بعض أنشطتها فإنه يوجه لتنمية وتطوير أنشطتها الخيرية والاجتماعية ونحوها، وتعتمد بصفة أساسية في تمويل أنشطتها على التبرعات والرسوم والإعانات والهبات المقدمة من الأفراد والهيئات



والحكومة، ويتم إدارة تلك المنظمات من قبل هيئة إدارية منتخبة بالاقتراع العام أو التعيين من قبل الحكومة حسب الظروف القانونية لكل منظمة" ووفقاً للتعريف السابق ووفقاً لما ورد ببعض المراجع حول الخصائص المميزة للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح (Ives et al., 2004, p.498) ; شحاتة، 2001، ص 8 ; البحر، ألمحدي، 2002، ص 16) يمكن استخلاص الخصائص التالية للمنظمات التي لا تنهد فالي الربح:

- 1- أن الغاية الأساسية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح هي تقديم خدمات ومنافع عامة للجميع في المجالات المختلفة حتى وإن تعارض ذلك مع تحقيق الربح أو الفائض في بعض الأحيان.
  - 2- تتسم الخدمات والمنافع المقدمة بالطابع الاجتماعي والخيري والثقافي..... وما في حكم ذلك.
  - 3- أن حقوق ملكيتها تكون لكيان اجتماعي أو حكومي ولا تنتقل هذه الملكية بالتداول بين الأفراد كما هو الحال في المنظمات التي تهدف إلى الربح ويكون لها شكل رسمي له صفة الدوام يمثل شخصيتها الاعتبارية موثق ومعتمد من احد وزارات الدولة أو مصالحها أو دوائرها حسب الأحوال.
  - 4- تعتمد تلك المنظمات في تمويل أنشطتها على التبرعات والرسوم والإعانات والهبات المقدمة من الأفراد والهيئات والحكومة.
  - 5- يوجه العائد الذي قد يتحقق من ممارسة بعض الأنشطة لتمويل الأنشطة الخيرية والاجتماعية ونحوها.
  - 6- تخضع الأموال التي تحت تصرف الإدارة لقيود قانونية أو شروط خاصة يضعها المتبرعين ومقدمي المنح واللوائح الداخلية المعتمدة من مجلس الإدارة لهذه المنظمات.
  - 7- يتم إدارة تلك المنظمات من قبل هيئة إدارية منتخبة بالاقتراع العام أو بالتعيين من قبل الحكومة حسب الظروف القانونية لكل منظمة.
- ثانياً: المعايير المحاسبية الصادرة بشأن المنظمات التي لا تهدف إلى الربح:
- تركزت الجهود المهنية حول دراسة وتحليل المشكلات المحاسبية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح بصفة أساسية في المعايير المحاسبية الصادرة بشأن تلك المشكلات من كل من: مجلس معايير المحاسبة المالية

الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الاسترالي (AASB) اهتماماً بالغاً والتي تتضمن المعايير المحاسبية التالية:

1- المعيار الأمريكي رقم 93 الصادر في أغسطس 1987 (FASB,1987a) حول الاعتراف بالاستهلاك في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح

Recognition of Depreciation by Not-for-Profit "Organizations"

ويعد المعيار رقم 93 المعدل لعام 2008 (FASB,2008a) هو الإصدار الأحدث والذي فيه تم تعديل المعيار رقم 93 وفقاً للمعايير: 99 (FASB,1988) و (FASB,1999a) 135).

2- المعيار الأمريكي رقم 116 الصادر في يونيو 1993 (FASB,1993b) حول: المحاسبة عن التبرعات المحصلة والممنوحة.

Accounting for Contributions Received and Contributions Made

ويعد المعيار رقم 116 المعدل لعام 2008 (FASB,2008b) هو الإصدار الأحدث والذي فيه تم تعديل المعيار رقم 116 وفقاً للمعيار 157 (Mechanick,2007).

3- المعيار الاسترالي رقم 1004 الصادر في عام 2007 Australian Accounting Standard Board (2007a) حول: المحاسبة عن التبرعات.

4- المعيار الأمريكي رقم 117 الصادر في يونيو 1993 (FASB,1993c) حول: لقوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.

Financial Statements of Not-for-Profit Organizations  
ويعد المعيار رقم 117 المعدل لعام 2008 (FASB,2008c) هو الإصدار الأحدث والذي فيه تم تعديل المعيار رقم 117 وفقاً للمعايير: 95 (FASB,1987b) و (FASB,1995) 124 و (FASB,2001) 144).

5- المعيار الأمريكي رقم 124 الصادر في نوفمبر 1995 (FASB,1995) حول: استثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.

## Accounting for Certain Investments Held by Not-for-" "Profit Organizations

ويعد المعيار رقم 124 المعدل لعام 2008 (FASB,2008d) هو الإصدار الأحدث والذي فيه تم تعديل المعيار رقم 124 وفقاً للمعايير: 60 (FASB,1982a)، (FASB,1982b) 65، (FASB,1986) 91، 115 (FASB,1993a).

6- المعيار الأمريكي رقم 136 الصادر في يونيو 1999 (FASB,1999b) حول: المحاسبة عن تحويل الأصول للآخرين

## Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others

ويعد المعيار رقم 136 المعدل لعام 2008 (FASB,2008e) هو الإصدار الأحدث والذي فيه تم تعديل المعيار رقم 136 وفقاً للمعايير: 140 ((FASB,2000)، (Mechanick,2007)157).

7- المعيار الأمريكي رقم 164 الصادر في أبريل 2009 (FASB,2009a) حول: الاندماج والاستحواذ في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح Not

## For Profit Entities: Mergers and Acquisitions

ثالثاً: المحاسبة عن التبرعات:

وفقاً للمعيار الأمريكي رقم 116 الخاص بالمحاسبة عن التبرعات – يعرف التبرع على أنه تحويل غير مشروط للنقدية أو أي أصول أخرى للمنشأة أو تسديد أو استبعاد الالتزام في صورة تحويل اختياري غير متبادل Nonreciprocal Transfer من أفراد أو منشأة أخرى، وتشمل الأصول الأخرى: الأوراق المالية، الأراضي، المباني، استخدام التسهيلات أو المنافع، المواد والإمدادات، الأصول غير الملموسة، الخدمات، التبرعات التي تتضمن الوعد بالعتاء Promise To give (FASB, 2008a, p.4).

وفي ضوء هذا التعريف يمكن تحليل التبرعات إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي: تبرعات غير مشروطة، تبرعات تتضمن وعداً بالعتاء، الاتفاقات المشروطة حول تحصيل أو منح تبرع.

فما هو موقف معايير المحاسبة إزاء قضايا الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن التبرعات؟؟

### (1) الاعتراف والقياس المحاسبي للتبرعات

يعترف بالتبرعات المحصلة Contributions Received أو التي تتضمن الوعد بالعبء بدون شروط Unconditional Promise to give من قبل المتبرع كإيرادات في الفترة التي تحصل فيها بالقيمة العادلة، كما يعترف بالتبرعات الممنوحة Contributions Made أو التي وعدت المنظمة بمنحها بدون شروط كمصروفات في الفترة التي تمنح فيها بالقيمة العادلة أيضاً.

(FASB,2010a,p.1;AASB1004,2007a,p.1;Mechanick,2007, p.1;Accounting Standard Board(ASB)(2010),p.13)

وبالنسبة للاتفاقات المشروطة حول تحصيل أو منح تبرع (إنفاق التبرع على غرض معين أو خلال فترة معينة) يفرق كل من بالمعيار الأمريكي رقم 116 والمعيار الأسترالي رقم 1004 (AASB 1004) بين اتفاقات التحصيل أو المنح خلال سنة مالية والاتفاقات الواجب تنفيذها خلال عدة سنوات. (FASB, 2008b, p.1; AASB1004, 2007b, p.2)

فبالنسبة للاتفاقات المشروطة خلال سنة مالية واحدة يعترف بالتبرعات المحصلة كإيرادات والممنوحة كمصروفات بالقيمة العادلة في حالة استيفاء الشروط الموضوعية للتحصيل أو المنح خلال تلك الفترة وإلا لا يعترف بها كإيرادات أو كمصروفات حتى استيفاء الشروط الموضوعية من قبل المتبرع. أما بالنسبة للاتفاقات المشروطة خلال عدة سنوات، فيعترف بالتبرعات المحصلة كإيرادات والممنوحة كمصروفات على التوالي على مراحل عبر فترة الاتفاق تبعاً لدرجة استيفاء الشروط خلال تلك الفترة، على أن يتم قياس كل من قيمة التبرعات المعترف بها كإيرادات أو كمصروفات خلال فترات استيفاء الشروط بالقيمة العادلة.

وبالنسبة للتبرعات بالإعمال والكنوز التاريخية والأصول المماثلة لها فلا يعترف بها كإيرادات ويتم رسمتها إذا ما أضيفت البنود المتبرع بها ضمن المجموعات الفنية المحتفظ بها لأغراض العرض للعامة أو لأغراض التعليم أو لأغراض البحث. (FASB, 2010a, p.1)

**(2) الإفصاح المحاسبي عن التبرعات Contributions Disclosure**

يتطلب المعيار (Fas 116)) لأغراض الإفصاح عن التبرعات التفرقة بين التبرعات التي تؤدي إلى زيادة أو نقصان صافي الأصول غير المقيدة Unrestricted Net Assets و التبرعات التي تؤدي إلى زيادة أو نقصان صافي الأصول المقيدة مؤقتاً Restricted Temporarily Net Assets و التبرعات التي تؤدي إلى زيادة أو نقصان صافي الأصول المقيدة دائماً Permanently Restricted Net Assets.

كما يطالب المعيار (Fas 116) المنظمات الراغبة في التطبيق بالإفصاح عن إعادة تصنيفات الأصول Reclassifications بعد انتهاء فترة القيد (الشرط) المفروض على تحصيل أو منح التبرعات من قبل المتبرع في الفترة التي أصبح فيها القيد غير نافذ المفعول (التحول من مقيد بشكل دائم إلى مقيد مؤقتاً أو من مقيد مؤقتاً إلى غير مقيد أو من مقيد بشكل دائم إلى غير مقيد) (FASB, 2010a, p.1)

كما يطالب المعيار (Fas 116) أيضاً بالإفصاح عن عدم الوفاء باشتراطات التبرع سواء في صورة رد المبالغ المتبرع بها أو في صورة إيرادات يمكن فقدها مستقبلاً. (Engstrom&Copley,2008, p.302) وسوف يتم تناول الإفصاح عن التبرعات نشئاً من التفصيل عند تناول المعيار الأمريكي رقم 117 الخاص بالقوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.

رابعاً: القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح:

يعرض الباحث للقوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح في أربعة نقاط رئيسية هي: أهداف إعداد القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح، تعريف المصطلحات الرئيسية في المعيار الأمريكي رقم، دراسة وتحليل القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح، الإفصاح في القوائم المالية.

**(1) أهداف إعداد القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح**

يتمثل دور القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح في تقديم معلومات عما يلي:

(Practitioners Publishing Company(PPC),2009,p.3)

- أ- مدى مقابلة الموارد المستخدمة لأهداف المنظمة ومتطلبات التقرير الخارجي.
- ب- تحديد البرامج الرئيسية للمنظمة وتكاليها.
- ج- الإفصاح عن درجة الرقابة التي يمارسها المتبرعين ومصادر التمويل على استخدام الموارد.
- د- مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقييم قدرة المنظمة على تنفيذ أهدافها المالية.-

## (2) تعريف المصطلحات المستخدمة في المعيار رقم 117

يتضمن المعيار الأمريكي رقم 117 تعريف المصطلحات التالية بغرض استخدامها عند تطبيقه في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح:  
(FASB,2010,pp.1-2)

### صافي الأصول المقيدة مؤقتاً Temporarily Restricted Net Assets

وتعبر عن ذلك الجزء من صافي أصول المنظمات التي لا تهدف إلى الربح والذي ينتج عن:  
أ- التبرعات والتدفقات الأخرى للأصول والتي يتقيد استخدامها بشروط مؤقتة للمتبرع تعد نافذة بعد مرور فترة معينة أو يتم إنجازها أو استبعادها بفعل تصرفات معينة ارتباطاً بتلك الشروط.  
- زيادة أو انخفاض الأصول الأخرى ارتباطاً بنفس الشروط.  
- إعادة تصنيف الأصول نتيجة لتنفيذ الشروط المفروضة من قبل المتبرع (من دائمة إلى مؤقتة أو من غير مقيدة إلى مؤقتة) بعد مرور فترة معينة أو إنجاز أو استبعاد تلك الشروط بفعل تصرفات معينة مرتبطة بها.

### صافي الأصول المقيدة بشكل دائم Permanently Restricted Net Assets

وتعبر عن ذلك الجزء من صافي أصول المنظمات التي لا تهدف إلى الربح والذي ينتج عن:

- 1- التبرعات والتدفقات الأخرى للأصول التي يتقيد استخدامها بشروط مفروضة من قبل المتبرع لا تنقضي بمرور الوقت ولا يمكن التنازلي عنها بفعل تصرفات معينة من اقبل المنظمة.
- 2- زيادة أو انخفاض الأصول الأخرى ارتباطاً بنفس الشروط.
- 3- إعادة تصنيف الأصول (من مؤقتة إلى دائمة- أو من غير مقيدة إلى دائمة) ارتباطاً بنفس الشروط.

### صافي الأصول غير المقيدة Unrestricted Net Assets

وتعبر عن ذلك الجزء من صافي أصول المنظمات التي لا تهدف إلى الربح والتي لا يفرض على استخدامها أي نوع من القيود (دائمة أو مؤقتة) من قبل المتبرع.

### الدعم المقيد مؤقتاً Temporarily Restricted Support

ويشير إلى الإيرادات أو المكاسب المقيدة مؤقتاً الناتجة عن التبرعات والتي يؤدي تحقيقها إلى زيادة صافي الأصول المقيدة مؤقتاً.

### الدعم المقيد بشكل دائم Permanently Restricted Support

ويشير إلى الإيرادات أو المكاسب المقيدة بشكل دائم الناتجة عن التبرعات والتي يؤدي تحقيقها إلى زيادة صافي الأصول المقيدة دائماً.

### الدعم غير المقيد Unrestricted Support

ويعبر عن إيرادات أو مكاسب التبرعات والتي لا يرتبط تحقيقها بشروط محددة من قبل المتبرع.

### (3) دراسة وتحليل القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح

تتضمن القوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح وفقاً للمعيار الأمريكي رقم 117 القوائم المالية التالية:

(FASB,2010,p.10; Carmichael & Rosenfield,2003,p.322)

أ- قائمة الأنشطة Statement of Activities

ب- قائمة المصروفات الوظيفية Statement of Functional

Expenses

ج- قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows

د- قائمة المركز المالي Statement of Financial Position

**(أ) قائمة الأنشطة**

تعد قائمة الأنشطة احدي القوائم المالية الضرورية للتعبير عن المركز المالي والتغيرات في صافي الأصول المعترف بها في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(PPC,2009,p.4;Keeting&Frumkin,2001,p.34)

ويتم التعبير عن التغير في صافي الأصول بأحد المصطلحات: التغير في صافي الأصول، التغير في حقوق الملكية، الزيادة أو الانخفاض في صافي الأصول.

ووفقاً للمعيار الأمريكي رقم 117 يجب أن تركز قائمة الأنشطة على مستوى المنظمة ككل والتقرير عن مقدار التغير في كل نوع من أنواع الأصول (غير مقيدة، مقيدة مؤقتاً، مقيدة دائماً) عن الفترة المالية.

ويجب إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التالية الملائمة عن تأثيرات العمليات والأحداث والظروف الأخرى التي أدت إلى تغير مقدار وطبيعة صافي أصول المنظمة

كما يجب توفير المعلومات الملائمة حول علاقات تلك العمليات والأحداث ببعضها البعض وكيفية استخدام الموارد في تقديم البرامج والخدمات. وأخيراً يجب أن يتوافق الإفصاح عن صافي الأصول في قائمة الأنشطة مع ما سيتم عرضه عن صافي الأصول في قائمة المركز المالي.

**(ب) قائمة المصروفات الوظيفية**

يلزم المعيار الأمريكي رقم 117 منظمات العمل الاجتماعي والصحي

التطوعي Voluntary Health and Welfare Organizations بإعداد قائمة عن المصروفات مبوبة تبعاً للتبويب الوظيفي كما حدت المنظمات الأخرى التي لا تهدف إلى الربح أن تحذو حذو منظمات العمل التطوعي.

ويتضمن التبويب الوظيفي للمصروفات الإفصاح عن المصروفات وفقاً للتبويب التالي: (Engstrom & Copley,2008,pp.315-316)

1- خدمات البرامج: وتشمل السلع والخدمات الموزعة على المستفيدين، العملاء، الأعضاء بهدف إنجاز مهام المنظمة.

2- الأنشطة الإدارية والعامة: وتشمل الرقابة، إدارة الأعمال، إمساك الدفاتر، إعداد الموازنة والتمويل والأنشطة الإدارية الأخرى.



3- أنشطة جمع التبرعات Fundraising: وتشمل حملات الدعاية لجمع التبرعات، القائمة الخاصة بعناوين المتبرعين، توجيه الأحداث الخاصة بجمع التبرعات، إعداد وتوزيع الأنشطة المتعلقة بجمع التبرعات من الأفراد والمؤسسات والحكومة.

4- أنشطة تنمية وتطوير العضوية: وتشمل حث الأعضاء المرتقبين، مستحقات العضوية، علاقات الأعضاء والأنشطة الأخرى المختلفة.

### (ج) قائمة التدفقات النقدية

حث المعيار رقم 117 المنظمات التي لا تهدف إلى الربح على إعداد قائمة بالتدفقات النقدية كجزء من المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

وتبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية في تحديدها لمتحصلات ومدفوعات المنظمة التي لا تهدف إلى ربح خلال الفترة المحاسبية مصنفة تبعاً لمصادرها الرئيسية واستخداماته.

وتتكون قائمة التدفقات النقدية من خمسة عناصر أساسية (كما هو الحال في المنظمات التي تهدف إلى ربح):

(PPC,2009,p.32; عباس وآخرون، 2008، ص ص.39، 35؛ جمعية

مجمع المحاسبين القانونيين (الأردن)، 2008، ص ص.981-1000)

1- التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.

2- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

3- التدفقات النقدية من أنشطة التمويل.

4- صافي التغير في التدفقات النقدية خلال الفترة.

5- الإفصاح التكميلي عن أنشطة الاستثمار والتمويل غير النقدية.

### (د) قائمة المركز المالي

أشار المعيار رقم 117 إلى ضرورة أن تتضمن قائمة المركز المالي في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح كلاً من الأصول والالتزامات وصافي الأصول.

كما أكد المعيار المذكور على ضرورة أن تتضمن قائمة المركز المالي أو المذكرات الإيضاحية لها معلومات عن السيولة والمرونة المالية (القيود على استخدام الأموال) والعلاقات المتداخلة بين الأصول والالتزامات وأن يتم تحليل المعلومات عن السيولة من خلال ترتيب الأصول والالتزامات تبعاً لدرجة السيولة (مدى سهولة التحويل إلى نقدية).

وأخيراً أشار المعيار المذكور إلى أهمية تجميع النقدية والأصول الأخرى المستلمة في مجموعات متجانسة: أصول غير مقيدة، أصول مقيدة مؤقتاً، أصول مقيدة دائماً.

(PPC,2009,p.79)

#### (4) الإفصاح في القوائم المالية Financial Statement Disclosure

أكد المعيار رقم 117 على أهمية أن تفصح المنظمات التي لا تهدف إلى الربح في قوائمها عن كل من: خدمات التبرع، الدعم المقيد مؤقتاً، منح الأصول طويلة الأجل، الوعد بالعبء، الوعد بالعبء المشروط، القيود الدائمة والمؤقتة، الوقف مستحق الأداء وأخيراً الاستهلاك.

ويمكن توضيح ذلك بإيجاز على النحو التالي:

(FASB,2010b,pp.3-4;PPC,2009,p.92;Ives et al.,2004,p.516)

##### (أ) خدمات التبرع

يجب على أي منظمة تتلقي خدمات تبرع الإفصاح عن البرامج والأنشطة التي تستخدم فيها تلك الخدمات، طبيعة ونطاق خدمات التبرع خلال الفترة المالية والجزء المعترف به كإيراد، كما يجب على المنظمة الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الخدمات.

##### (ب) الدعم المقيد مؤقتاً

يجب على كل منظمة لا تهدف إلى الربح أعدت تقريراً أعيد فيه تصنيف الدعم المقيد مؤقتاً ضمن الدعم غير المقيد بناءً على الوفاء بالشروط المفروضة من قبل المتبرع خلال الفترة المحاسبية أن تفصح عن ذلك في مذكرة عن سياساتها المحاسبية وأن تشير على نفس النهج من سنة لأخرى.

##### (ج) منح الأصول طويلة الأجل Gifts of Long Lived Assets

يجب الإفصاح عن الأصل طويل الأجل الممنوح للمنظمة بدون شروط معينة حول فترة استخدامه كدعم مقيد إذا ما كانت سياسة المنظمة هي أن تضع قيوداً زمنياً على فترة الاستفادة من الأصل (العمر الإنتاجي للأصل).

##### (د) الوعد بالعبء بدون شروط Unconditional Promises to give

يجب على مستلمي الوعد غير المشروط بتحصيل التبرع الإفصاح عن المبلغ المتفق على تحصيله والفترة التي سيتم التحصيل خلالها سواء كانت أقل من سنة أو من سنة إلى خمسة سنوات أو أكثر من ذلك، وكذلك تقدير مسموحات للتبرعات المتوقع عدم تحصيلها من المبلغ المتفق عليه.

##### (هـ) الوعد بالعبء المشروط Conditional Promises to give

يجب أن تفصح المنظمة عن إجمالي المبالغ المتفق على تحصيلها بشروط ووصف مبلغ كل مجموعة تتشابه في نفس الخصائص.

**(و) التبرعات بالأعمال الفنية أو بنود المجموعات الفنية المختلفة**

توجد مجموعة من متطلبات الإفصاح حول التبرعات من هذا النوع لا يتسع المقام لعرضها في البحث.

**(ز) القيود الدائمة والمؤقتة Permanently and Temporarily****Restrictions**

يجب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بطبيعة ومقدار الأنواع المختلفة من القيود الدائمة والمؤقتة مع التمييز بين القيود الدائمة على الاحتفاظ بالأصول والتي يتطلب استخدامها في أغراض محددة أو عدم بيعها أو التبرع بها بهدف استثمارها في توفير مصدر دائم للدخل (وقف دائم Permanent Endowment).

**(س) الوقف مستحق الأداء بدون قيود:**

أشار المعيار رقم 117 إلى ضرورة الإفصاح عن الوقف مستحق الأداء بدون قيود ضمن صافي الأصول غير المقيدة إما في متن القوائم المالية أو في مذكرات أو إيضاحات حول الوقف.

**(ص) الاستهلاك**

يلزم المعيار رقم 93 حول استهلاك الأصول الثابتة في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح بالإفصاح عن نفس المعلومات المتعلقة بالاستهلاك في المنظمات التي تهدف إلى الربح عند إعدادها لقوائمها المالية، ومن أهمها: مصروف الاستهلاك عن الفترة المالية، أرصدة الأنواع الرئيسية للأصول القابلة للإهلاك تبعاً لطبيعتها أو وظيفتها، مجمع الاستهلاك للأصول القابلة للإهلاك مصنفاً تبعاً للأنواع الرئيسية منها، وصف عام للطريقة أو الطرق المستخدمة في حساب الاستهلاك للأنواع الرئيسية للأصول القابلة للإهلاك.

(FASB,2008a,p.3)

خامساً: المحاسبة عن استثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح

يطبق المعيار الأمريكي رقم 124 الخاص بالمحاسبة عن استثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح في مجالات رئيسية من أهمها: الأوراق المالية، سندات الدين، سندات الخزنة، استثمارات البترول، الاستثمارات العقارية. (FASB,2008d,p.4)

**(1) القياس المحاسبي لاستثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح**

يتطلب تطبيق المعيار الأمريكي رقم 124 قياس الأوراق المالية التي يمكن تحديد قيمتها العادلة بسهولة وجميع سندات الدين بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي.

ومن ثم فإنه يجب تعديل القيمة الدفترية للاستثمارات لتعكس القيمة العادلة الواجب التقرير عنها في قائمة المركز المالي.

(FASB, 2008d, p. 9; IVES et al., 2004, p.515; Engstrom & Copley, 2008, p.303)

**(2) الاعتراف المحاسبي بمكاسب وخسائر الاستثمارات**

يتضمن المعيار رقم 124 قواعد الاعتراف التالية لمكاسب وخسائر استثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح:

ngstrom&Copley,2008,p.303;FASB,2008d,p.3)

أ- الاعتراف بمكاسب وخسائر الاستثمارات الناتجة عن التغير في سعر السوق للأوراق المالية المحتفظ بها في الفترة التي تحققت فيها في صورة زيادة أو انخفاض في صافي الأصول غير المقيدة ما لم تكن هناك شروطاً دائمة أو مؤقتة مفروضة من قبل المتبرع أو وفقاً للقانون وفي تلك الحالة تقيّد المكاسب أو الخسائر ضمن صافي الأصول المقيدة دائماً أو مؤقتاً حسب الأحوال.

ب- الاعتراف بأرباح الأسهم والفوائد والدخول الاستثمارية الأخرى في الفترة التي تحققت فيها في صورة زيادة في صافي الأصول غير المقيدة ما لم تكن هناك شروطاً دائمة أو مؤقتة مفروضة من قبل المتبرع والتي يتبع نفس النهج السابق الإشارة إليه في البند السابق.

ج- الاعتراف بمكاسب أو خسائر استثمارات أموال الوقف في الفترة التي تحققت فيها ضمن صافي الأصول غير المقيدة ما لم تكن هناك قيوداً معينة دائمة أو مؤقتة على استخدام تلك الأموال (الاستثمار في أغراض معينة أو لفترة محددة) والتي يتبع فيها نفس النهج السابق الإشارة إليه في البندين السابقين.

**(3) الإفصاح عن استثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح**

يتطلب المعيار رقم 124 الإفصاح عن استثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح في كل من قائمة الأنشطة وقائمة المركز المالي على النحو التالي: (FASB, 2008d, p.4)

**(أ) في قائمة الأنشطة**

يجب على المنظمات التي لا تهدف إلى الربح أن تفصح عما يلي في قائمة الأنشطة:

- 1- مكونات إيرادات الاستثمارات والتي تشمل كحد أدنى: الدخل الاستثماري، المكاسب أو الخسائر غير المحققة عن الاستثمارات التي تم التقرير عنها باستخدام طرق أخرى بخلاف طريق القيمة العادلة، صافي المكاسب أو الخسائر عن الاستثمارات التي تم التقرير عنها بالقيمة العادلة.
- 2- الفصل بين إيرادات استثمارات التشغيل عن إيرادات الاستثمار الأخرى مع وصف السياسة المتبعة في الفصل بين نوعي الإيرادات والظروف التي أدت إلى تغيير السياسة المتبعة.

**(ب) في قائمة المركز المالي**

يجب على المنظمات التي لا تهدف إلى الربح الإفصاح عما يلي في قائمة المركز المالي:

- 1- القيمة الدفترية الإجمالية للأنواع الرئيسية للاستثمارات وتشمل: الأوراق المالية، سندات الخزانة، سندات الدين للشركات، الأوراق المالية المرهونة، استثمارات البترول، الاستثمارات العقارية.
- 2- أسس تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات عدا الأوراق المالية التي يمكن تحديد قيمتها العادلة بسهولة وكذلك سندات الدين.
- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة لجميع الاستثمارات عدا الأدوات المالية إذا تم التقرير عنها بالقيمة العادلة.
- 3- المبلغ الإجمالي للعجز في أموال الوقف مقيدة الاستخدام Donor Restricted Endowment Funds المعبر عن الفرق بين القيمة

العادلة للأصول التي تم التقرير عنها في قائمة المركز المالي والمستوى المطلوب لتلك القيمة وفقاً لاشتراطات المتبرع أو ما يفرضه القانون.

سادساً: المحاسبة عن عمليات تحويل الأصول للآخرين  
يتضمن المعيار الأمريكي رقم 136 قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح  
المحاسبي عن عمليات تحويل الأصول (النقدية والأصول المالية الأخرى)  
لمنظمة لا تهدف إلى الربح أو لمؤسسة خيرية تقومان بجمع أو الاحتفاظ  
بالتبرعات للآخرين

Transfers of Assets to Not- For- Profit Organization or  
Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for  
Others

(FASB,2008e,pp.1-27)

### (1) تعريف المصطلحات المستخدمة في المعيار رقم 136

يتضمن المعيار رقم 136 تعريف المصطلحات التالية بغرض استخدامها  
عند تطبيقه في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح:

(FASB,2008e,pp.4-6; Jordan&Clark,2001,p.25)

#### موفر الموارد (Resource Provider (RP

هو عبارة عن منشأة أو شخص يقوم بتحويل الأصول إلى إحدى  
المنظمات التي لا تهدف إلى الربح أو مؤسسة خيرية Charitable Trust.

#### المنظمة متلقيّة (مستلمة) الأصول (RO) Recipient Organization

هي منظمة لا تهدف إلى الربح تتلقى الأموال من موفر الموارد مع الاتفاق  
على أن تستخدم هذه الأصول نيابة عن مستفيد محدد أو تقوم بتحويل هذه  
الأصول أو المكاسب المترتبة على استخدامها أو كليهما إلى مستفيد محدد.

#### المستفيد المحدد (Specified Beneficiary (SB

يشير مفهوم المستفيد المحدد إلى منظمة لا تهدف إلى الربح يختصها موفر  
الموارد بتلقي الأموال من المنظمة RO في صيغة معينة تحددها تلك المنظمة.

#### الوسيط Intermediary

يعبر مفهوم الوسيط عن منظمة لا تهدف إلى الربح تقوم بتسهيل تحويل  
الأصول بين موفر الموارد والمستفيد المحدد ولا تعد وكيلاً عن موفر الموارد  
أو وصياً على استخدامها Trustee أو متبرعاً أو متبرعاً إليه.



**الوصي Trustee**

يشير مفهوم الوصي إلى منظمة لا تهدف إلى الربح تحتفظ بـ وتدير الأصول لمصلحة المستفيد المحدد بما يتفق مع اتفاق المؤسسة الخيرية .Charitable Trust Agreement

**الوكيل Agent**

يعبر مفهوم الوكيل عن منظمة لا تهدف إلى الربح تقوم بدور موفر الموارد عن طريق تلقي الأصول منه واستخدام هذه الأصول نيابة عنه أو تحويل هذه الأصول أو العائد عليها أو كليهما إلى مستفيد محدد. وقد تقوم المنظمة متلقية الأموال بدور الوكيل إذا ما وافقت على تسهيل نقل الأصول من المتبرعين المحتملين نيابة عن أحد المستفيدين وتوزيعها على مستفيد أو مستفيدين آخرين.

**(2) إطار المعيار الأمريكي رقم 136**

يتضمن المعيار الأمريكي رقم 136 المحاسبة عن تحويل الأصول كتبرعات، المحاسبة عن تحويل الأصول التي لا ينطبق عليها مفهوم التبرع، الإفصاح المحاسبي عن تحويل الأصول.

**(أ) المحاسبة عن تحويل الأصول كتبرعات**

أدى اقتصار المعيار رقم 116 الخاص بالمحاسبة عن التبرعات على قيام المنظمة التي لا تهدف إلى الربح بأحد دورين: المتبرع Donor أو المتبرع إليه Donee فقط إلى الحاجة الماسة لإصدار معيار جديد للمحاسبة عن التبرعات يتناول أدوار أخرى للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح مثل الوكيل أو الوصي أو الوسيط.

ومن هنا تبرز أهمية المعيار رقم 136 الذي يتناول الأدوار الأخرى للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح بخلاف دوري المتبرع والمتبرع إليه.

وقد تضمن المعيار رقم 136 حالات تحويل الأصول التي ينطبق عليها مفهوم التبرع وقواعد المحاسبة عن تحويل الأصول في تلك الحالات. ويتم عرض ذلك بإيجاز على النحو التالي:

(FASB, 2008e, pp. 3-6; Jordan & Clark, 2001, p. 25; FASB, 1999c, pp. 115 - 117)

## 1- الحالات التي ينطبق عليها مفهوم التبرع

أشار المعيار رقم 136 إلى ثلاث حالات ينطبق عليها مفهوم التبرع هي: السلطة الممنوحة بإعادة استخدام الأموال المحولة، الارتباط المالي بين المنظمة متلقية الأموال (RO) والمستفيد المحدد (SB) وأخيراً الحقوق غير المشروطة للمستفيد المحدد.

### أ- السلطة الممنوحة بإعادة استخدام الأموال

أتاح المعيار رقم 136 للمنظمة موفرة الموارد (RP) الحق في منح المنظمة متلقية التبرع (RO) سلطة إعادة توجيه استخدام الأموال من مستفيد محدد إلى مستفيد آخر وهو ما يطلق عليه Variance Power .

### ب- الارتباط المالي بين (RO ، Financially Interrelated SP)

ينطبق مفهوم التبرع على عمليات تحويل الأصول إلى إحدى المنظمات التي لا تهدف إلى الربح في حالة الارتباط المالي بين تلك المنظمة ومستفيد محدد.

ويتحقق الارتباط المالي بين RO ، SP في الحالتين التاليتين:

- أن يكون لإحدى المنطمتين – المستفيد أو المنظمة متلقية التبرع- القدرة على التأثير على القرارات التشغيلية والمالية للآخر سواء من خلال التمثيل في مجلس إدارتها أو من خلال تحديد أنشطة وعمليات المنظمة في الحدود التي تقيد المنظمة الأخرى من خلال القانون مثلاً.

- أن يكون لإحدى المنطمتين مصالح اقتصادية مستمرة Ongoing Economic Interest في صافي أصول المنظمة الأخرى

### ج- الحقوق غير المشروطة للمستفيد المحدد (SB).

يكون للمستفيد المحدد حقوق غير مشروطة في التدفقات النقدية المرتبطة بالأصول المحتفظ بها لدى المنظمة متلقية التبرع أو جزء منها وذلك إذا لم تكن هناك سلطة ممنوحة للمنظمة متلقية التبرع وكذا عدم وجود ارتباط مالي بين تلك المنظمة والمستفيد المحدد.

وتختلف تلك الحالة عن الحالتين السابقتين في تطبيق مفهوم التبرع، إذ تصنف التبرعات في هاتين الحالتين على أنها تبرعات من المنظمة موفرة الموارد إلى المنظمة متلقية التبرع في حين تصنف التبرعات في حالة توفر

حقوق غير مشروطة لمستفيد محدد في التدفقات النقدية المرتبطة بالأصول المحتفظ بها لدى المنظمة متلقية الأموال على أنها تبرعات من موفر الموارد إلى المستفيد المحدد.

## 2- قواعد المحاسبة عن تحويل الأصول كتبرعات

تضمن المعيار رقم 136 قواعد الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول المحولة والمصروفات والإيرادات الناتجة عن التحويل وعلاقة المستفيد المحدد محاسبياً بحالات تحويل الأصول التي ينطبق عليها مفهوم التبرع، يتم عرض ذلك بإيجاز على النحو التالي:

وفقاً للمعيار رقم 136 يتم قياس الأصول المحولة بالقيمة العادلة على أن يتم تخفيض الأصول لدى موفر الموارد وزيادتها لدى المنظمة متلقية التبرع بمقدار الأصول المحولة.

ويعترف بالمصروفات المترتبة على التبرعات المحولة لدى موفر الموارد بالقيمة العادلة وذلك عن الفترة التي أنفقت فيها تلك المصروفات، بينما يعترف بالإيرادات الناتجة عن استخدام الأصول لدى المنظمة متلقية التبرع بالقيمة العادلة أيضاً عن الفترة التي تحققت فيها تلك الإيرادات.

أما بالنسبة لمدى تأثير المستفيد محاسبياً فإن المر يختلف تبعاً للحالات التي ينطبق عليها مفهوم التبرع:

ففي حالة منح المنظمة متلقية التبرع سلطة إعادة استخدام الأصول المحولة من مستفيد معين إلى مستفيد آخر لا يتأثر المستفيد في تلك الحالة حيث لا توجد لديه حقوق مستمرة في استخدام الأصول المحولة.

أما في حالة الارتباط المالي بين المنظمة متلقية التبرع والمستفيد المحدد يعترف المستفيد بالعائد على صافي الأصول المستخدمة لمصلحته قبل تلك المنظمة معدلاً بنصيبه في قيمة التغير في صافي تلك الأصول بالقيمة العادلة.

وأخيراً في حالة إعطاء المستفيد حق غير مشروط في استلام التدفقات النقدية المرتبطة بالأصول المحتفظ بها لمصلحته لدى المنظمة متلقية التبرع أو جزء منها يتم قياس تلك التدفقات بالقيمة العادلة والتي يتم حسابها باستخدام طريقة صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصول المستخدمة لمصلحة المستفيد.

**(ب) المحاسبة عن تحويل الأصول التي لا ينطبق عليها مفهوم التبرع**

أشار المعيار رقم 136 إلى حالات تحويل الأصول إلى المنظمات التي لا تهدف إلى الربح التي لا ينطبق عليها مفهوم التبرع وتشمل الحالات الأربع التالية:

(FASB,2008e,p.6)

- 1- احتفاظ موفر الموارد بحق توجيه استخدام الأصول لمستفيد آخر.
  - 2- قيام تحويل الأصول على استيفاء المنظمة متلقية الموارد لشروط معينة للتسليم وإلا يتم إلغاء التحويل أو إعادة سداد الأصول المحولة.
  - 3- فرض رقابة من قبل موفر الموارد على استخدام الأصول لدى المنظمة متلقية الموارد وتحديده لمستفيد معين من تلك الأصول بخلاف المستفيد المحدد من قبل تلك المنظمة.
  - 4- قيام موفر الموارد بتحديد نفسه أو من ينوب عنه (يمثله) كمستفيد ومن ثم اعتبار عملية التحويل لا ترتبط بحقوق الملكية.
- ويترتب على التحويل في حالة استيفاء أي من الحالات الثلاث الأولى زيادة الأصول لدى المنظمة متلقية التبرع وانخفاضها لدى موفر الموارد بمقدار الأصول المحولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ويعترف محاسبياً بنتائج استخدام الأصول كإيرادات مقدمة قابلة للاسترداد (التزام) لدى المنظمة متلقية الموارد كمصروفات مقدمة قابلة للاسترداد (أصل) لدى موفر الموارد بالقيمة العادلة، ويطلق على الأموال القابلة للاسترداد مصطلح Refundable Advance، ولا يتأثر المستفيد بأي من الحالات الثلاث الأولى حيث لا توجد لديه حقوق مستمرة في استخدام تلك الأصول.

(Jordan&Clark,2001,p.26)

أما بالنسبة للحالة الرابعة (اعتبار موفر الموارد أو من يمثله مستفيداً من الأصول المحولة) فإن قواعد الاعتراف المحاسبي تتوقف على مدى تأثير حقوق الملكية بعملية التحويل من عدمه.

(Jordan&Clark,2001,p.26;FASB,1999c,p.117)

وتؤدي عملية التحويل إلى زيادة حقوق الملكية (صافي الأصول) في حالة توافر المعايير التالية مجتمعة:

- 1- تحديد موفر الموارد أو من يمثله كمستفيد من استخدام الأصول المحولة.
  - 2- الارتباط المالي بين كل من موفر الموارد والمنظمة متلقية الموارد.
  - 3- توقع عدم استرداد الأصول المحولة من قبل موفر الموارد أو من ينوب عنه رغم توقع سداد المكاسب المترتبة على استخدامها.
- ففي حالة عدم استيفاء عملية التحويل لأي من المعايير السابقة يتم تطبيق نفس قواعد الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول والنتائج المترتبة على استخدامها السابق الإشارة إليها بالنسبة للحالات الثلاث الأولى لعمليات التحويل التي لا ينطبق عليها مفهوم التبرع.
- أما في حالة استيفاء عملية التحويل للمعايير السابقة فإن الأمر يتوقف على ما إذا كان المستفيد هو موفر الموارد أو من ينوب عنه:

فإذا كان موفر الموارد هو المستفيد تؤدي عملية التحويل إلى زيادة الأصول لدى المنظمة متلقية الموارد وتخفيضها لدى موفر الموارد ويتم قياس الأصول بالقيمة العادلة ويعترف بالعائد على استخدام الأصول كمصروفات وإيرادات لدى كل من موفر الموارد والمنظمة متلقية الموارد على التوالي بالقيمة العادلة على أن يضاف العائد ضمن حقوق الملكية لدى المنظمة متلقية الموارد ويتم تسجيله في بند منفصل عن الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في قائمة الأنشطة.

ولا يتأثر من ينوب عن موفر الموارد محاسبياً في هذه الحالة باعتبار إن كليهما يعد مستفيداً

أما إذا كان من ينوب عن موفر الموارد هو المستفيد تؤدي عملية التحويل إلى تخفيض كل من حقوق الملكية والأصول لدى موفر الموارد مقابل زيادتهما لدى المنظمة متلقية الموارد.

ويعترف من ينوب عن موفر الموارد بالعائد على صافي الأصول وزيادة حقوق الملكية لدى المنظمة متلقية الموارد على إن يتم قياس جميع البنود السابقة بالقيمة العادلة.

(ج) الإفصاح المحاسبي عن تحويل الأصول للآخرين

يجب على المنظمات التي لا تهدف إلى الربح الراغبة في تطبيق المعيار رقم 136 في عمليات تحويل الأصول للأخريين الإفصاح محاسبياً عما يلي:

(FASB,2008e,pp.6-7)

1- إذا ما قامت المنظمة التي لا تهدف إلى الربح بتحويل الأصول إلى منظمة أخرى لا تهدف إلى الربح أيضاً وحددت نفسها أو من ينوب عنها كمستفيد من استخدام الأصول المحولة الإفصاح عن المعلومات التالية في قائمة المركز المالي في كل فترة محاسبية تعد فيها:

أ- ماهية وطبيعة المنظمة التي تلقت الأصول المحولة.  
ب- ما إذا كان قد تم منح المنظمة متلقية الأصول صلاحيات استخدام الأصول المحولة لمصلحة مستفيد آخر ووصف لشروط منح تلك الصلاحيات..

ج- شروط توزيع المبالغ المترتبة على استخدام الأصول على موفر الموارد أو من يمثله.

د- المبلغ الإجمالي المعترف به في قائمة المركز المالي المعبر عن نتائج استخدام الأصول المحولة وكيفية معالجته محاسبياً في الحالات المختلفة.

2- إذا أفصحت المنظمة موفرة الموارد في قوائمها المالية عن نسبة مصروفات جمع التبرعات إلى إجمالي المبلغ المتبرع به يجب عليها أن تفصح عن كيفية حساب هذه النسبة.

سابعاً: المحاسبة عن الاندماج والاستحواذ في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح

يتضمن المعيار الأمريكي رقم 164 قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لعمليات الاندماج والاستحواذ في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح

Not For Profit Entities: Mergers and Acquisitions (FASB, 2009a, pp. 1-245)

ويعرض الباحث لإطار المعيار رقم 164 الذي يشمل: التفرقة بين الاندماج والاستحواذ، طرق المحاسبة عن الاندماج والاستحواذ، المحاسبة عن الشهرة أو التبرعات المحصلة وأخيراً الإفصاح المحاسبي عن الاندماج والاستحواذ.

## (1) التفرقة بين الاندماج والاستحواذ Mergers and Acquisitions

وفقاً للمعيار رقم 164 يعبر مفهوم الاندماج عن اندماج منطمتين أو أكثر لا تهدفان إلى الربح مع التنازل عن عمليات الرقابة على الأنشطة المالية والتشغيلية لهما بهدف تكوين منظمة جديدة لا تهدف إلى تحقيق الربح. أما الاستحواذ فيشير إلى رقابة وسيطرة إحدى المنظمات التي لا تهدف إلى الربح على السياسات المالية والتشغيلية لمنظمة أو أكثر لا تهدف إلى تحقيق الربح أيضاً. (FASB, 2009b, p. 77; KPMG, 2009, pp. 1-2).

## (2) طرق المحاسبة عن الاندماج والاستحواذ

لا يترتب على حدوث الاندماج إضافة أصول أو التزامات جديدة للقوائم المالية للمنظمة الجديدة التي لا تهدف إلى الربح إذ تشمل تلك القوائم فقط على الأصول والالتزامات التي كانت موجودة قبل الاندماج.

ووفقاً للمعيار رقم 164 تطبق طريقة الاعتراف في تاريخ الاندماج Carry Over Method والتي فيها يعترف محاسبياً بمجموع القيم الدفترية لأصول والتزامات المنظمات المندمجة التي لا تهدف إلى الربح في تاريخ حدوث الاندماج. (FASB, 2009a, p. 4; FASB, 2010c, p. 4).

وفي حالة الاستحواذ تطبق طريقة الاستحواذ والتي فيها يعترف محاسبياً بالقيم العادلة لكل من: الأصول الملموسة وغير الملموسة، الالتزامات المفترضة Assumed Liabilities، حقوق الأقلية في المنظمة أو المنظمات لا المستحوز عليها، الشهرة أو التبرعات المحصلة في بند مستقل وذلك في تاريخ الاستحواذ.

ويجب على المستحوز أيضاً الاعتراف بالأصول والالتزامات التي لم يعترف بها قبل الاستحواذ مثل الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد وتشمل على سبيل المثال: العلامات التجارية، عقود العملاء، برامج الكمبيوتر.....وما إلى ذلك.

(FASB, 2009b, p. 77; KPMG, 2009, pp. 2-3)

ولا يعترف بالشهرة إذا كانت المنظمة أو المنظمات المستحوز عليها تعتمد في تمويل أنشطتها بشكل أساسي على التبرعات المحصلة وإيراد الاستثمارات وتعالج الزيادة عن سعر الشراء في تلك الحالة كمصروف في قائمة الأنشطة في تاريخ الإقفال.

ويتم تقدير الشهرة - في حالة استيفاء الشرط المطلوب للاعتراف بها - على أساس الفرق بين مجموع كل من: القيم العادلة للأصول والالتزامات المفترضة، حقوق الأقلية، أي حقوق أخرى كان محتفظاً بها لدى البائع وصافي الأصول المستحوذ عليها والالتزامات المفترضة في تاريخ الاستحواذ. (FASB,2009b,p.77;FASB,2010c,p.5)

### (3) الإفصاح المحاسبي عن الاندماج والاستحواذ

#### (أ) في حالة الاندماج

أوجب المعيار رقم 164 على المنظمة الجديدة ان تفصح عما يلي في قوائمها المالية:

(FASB,2009a,pp.9-10;KPMG,p.4)

- 1- اسم ووصف المنظمات المندمجة.
- 2- تاريخ الاندماج.
- 3- الأسباب الرئيسية للاندماج.
- 4- المبالغ المعترف بها لكل منظمة مدمجة في تاريخ الاندماج وتشمل: الأنواع الرئيسية للأصول والالتزامات، التصنيفات المختلفة لصادف الأصول (مقيدة، مقيدة مؤقتاً، غير مقيدة)، طبيعة وقيم أي أصول أو التزامات ضرورية لا يشترط الاعتراف بها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

5- طبيعة وقيم أي تغييرات جوهرية قد حدثت لتحقيق التوافق مع السياسات المحاسبية للمنظمات المندمجة.

#### (ب) في حالة الاستحواذ

أوجب المعيار رقم 164 على المنظمة المستحوذ التي لا تهدف إلى الربح أن تفصح عما يلي في قوائمها المالية:

(KPMG,2009,pp.4-5; FASB,2009b,pp.89-90)

- 1- اسم ووصف المنظمة أو المنظمات المستحوذ عليها.
- 2- تاريخ الاستحواذ.
- 3- النسبة المئوية لحقوق الملاك في المنظمة أو المنظمات المستحوذ عليها.
- 4- الأسباب الرئيسية للاستحواذ وتوضيح لكيفية سيطرة المستحوذ على أنشطة وعمليات المنظمة أو المنظمات المستحوذ عليها.
- 5- وصف لعوامل معينة مثل: التوافق المتوقع بين أنشطة وعمليات المنظمة أو المنظمات المستحوذ عليها وأنشطة وعمليات المستحوذ، الأصول غير الملموسة التي لا يمكن الاعتراف بها بشكل منفصل.



- 6- القيم العادلة للأصول المحولة والالتزامات المفترضة في تاريخ الاستحواذ وكذا القيم العادلة لكل نوع من تلك الأصول والالتزامات.
- 7- المبالغ المعترف بها في تاريخ الاستحواذ لأنواع الرئيسية للأصول والالتزامات المفترضة للمنظمة أو المنظمات المستحوذ عليها.
- 8- المعلومات المتعلقة بالأصول والالتزامات الناشئة من العمليات الطارئة في تاريخ الاستحواذ وتاريخ حدوث تلك العمليات.
- الخلاصة والتوصيات

أولاً: خلاصة البحث

**تناول الباحث موضوع:** دراسة تحليلية للمشكلات المحاسبية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح حيث خلص البحث إلى ما يلي:

- 1- استخلاص مفهوم للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح يجمع بين الخصائص المميزة لتلك المنظمات وذلك على ضوء دراسة وتحليل أهم وجهات النظر المختلفة حول هذا المفهوم.
- 2- تحديد أهم المعايير المحاسبية الواجب إتباعها بشأن المنظمات التي لا تهدف إلى الربح وهي المعايير التالية:
- أ- المعيار الأمريكي رقم 116 الخاص بالمحاسبة عن التبرعات.
- ب- المعيار الاسترالي رقم 1004 الخاص بالمحاسبة عن التبرعات.
- ج- المعيار الأمريكي رقم 117 الخاص بالقوائم المالية في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.
- د- المعيار الأمريكي رقم 124 الخاص باستثمارات المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.
- هـ- المعيار الأمريكي رقم 136 الخاص بقواعد المحاسبة عن تحويل الأصول للآخرين.
- و- المعيار الأمريكي رقم 164 الخاص بالمحاسبة عن الاندماج والاستحواذ في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح.
- 3- تحديد قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بأهم المشكلات المحاسبية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح وفقاً للمعايير السابقة.

ثانياً: التوصيات:

يوصى الباحث بما يلي:

- [1] ضرورة إجراء مزيد من الدراسات والأبحاث النظرية والتطبيقية حول المشاكل المحاسبية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح في مصر وكيفية معالجتها وفقاً للمعايير المحاسبية الصادرة في هذا الشأن وبما يتناسب مع طبيعة وخصائص تلك المنظمات...
- [2] ضرورة أن تقوم المنظمات والهيئات المهنية في مصر بدراسة مدى إمكانية إصدار معايير محاسبية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح تناسب البيئة المصرية.
- [3] ضرورة إجراء مزيد من الدراسات حول مدى إمكانية تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المنظمات التي لا تهدف إلى الربح في مصر.

#### المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- (1) جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2008). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*، عمان، الأردن: مجموعة طلال أبو غزالة: مبنى الإدارة العامة.
- (2) حسين حسين شحاتة (2001). *محاسبة الوحدات غير الهادفة للربح*. Retrieved Oct.1, 2010 from: [www.darelmashora.com](http://www.darelmashora.com)
- (3) حصة محمد احمد البحر، سعود حمد الحميدي (2002). *المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية*، الأردن: منشورات ذات السلاسل
- (4) سالم محمد سعيد بافقير (2003). *إطار محاسبي لقياس وتقويم الأداء في المؤسسات والجمعيات الخيرية بالجمهورية اليمنية* (مع دراسة تطبيقية). رسالة ماجستير. كلية التجارة جامعة عين شمس.
- (5) عباس علي ميرزا، ماغنوس أوريل، جراهام جيه هولت (2008). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. دليل وكتاب التنفيذ العملي*، الطبعة الثانية، المطابع المركزية عمان، الأردن: وإيلي.
- (6) وزارة الاستثمار (2006). *معايير المحاسبة المصرية*.

Retrieved

Sep.29,2010

From:

[www.bsic.gov.eg/egyptian\\_accont.pdf](http://www.bsic.gov.eg/egyptian_accont.pdf)

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- (1) Accounting Standards Board (2010, March). *Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations*, Retrieved Oct.10, 2010 from:  
<http://www.acsbcanada.org/documents-for-comment/item35455.pdf>
- (2) Australian accounting Standard Board(2007a). *AASB1004 Contributions* , CPA Australia, Retrieved Oct.8, 2010 from:  
<http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/AASB-1004-fact-sheet.pdf>
- (3) Australian accounting Standard Board(2007b). *AASB1004 Contributions* , ACT AIFRS Policy Summary AASB 1004, Retrieved Oct.8, 2010 from:  
[http://www.treasury.act.gov.au/accounting/download/IAS\\_01\\_o.pdf](http://www.treasury.act.gov.au/accounting/download/IAS_01_o.pdf)
- (4) Carmichael ,D.R. & Rosenfield ,P.H.(2003)..*Accountants Handbook- Special Industries and Special Topics.*, Second Edition, New Jersey. U.S.A :John Wiley & Sons.
- (5) Engstrom ,J.H. Copley , P.A.(2008). *Essentials of Accounting For Governmental and Not- For-Profit Organizations*, Seventh editions, New York: McGraw-Hill/Irwin.
- (6) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1982a/June). *Accounting and Reporting by Insurance Enterprises*, Retrieved Oct.25,2010 From:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement\\_C/SummaryPage&cid=900000010327](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=900000010327)
- (7) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1982b/Sep.). *Summary of Statement No. 65. Accounting for Certain Mortgage Banking Activities*, Retrieved Oct.25, 2010 from:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement\\_C/SummaryPage&cid=900000010332](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=900000010332)

- (8) Financial Accounting Standards Board (FASB)(1986,Dec.).  
*Statement of Financial Accounting Standards No. 91.*  
Accounting for Nonrefundable Fees and Costs Associated  
with Originating or Acquiring Loans and Initial Direct Costs  
of Leases, Retrieved Oct.25,2010 From:  
<http://www.fasb.org/pdf/fas91.pdf>
- (9) Financial Accounting Standards Board (FASB)(1987a,Aug.)  
*Summary of Statement No. 93.* Recognition of  
Depreciation by Not-for-Profit Organizations, Retrieved  
Oct.18,2010 From:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement\\_C/SummaryPage&cid=900000010363](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=900000010363)
- (10) Financial Accounting Standards Board (FASB) (19  
87b,Nov.),*Summary of Statement No. 95.* Statement of  
Cash Flows, Retrieved Oct.18,2010 From:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement\\_C/SummaryPage&cid=900000010365](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=900000010365)
- (11) Financial Accounting Standards Board (FASB)  
(1988,sep.).*Statement of Financial Accounting Standards*  
No. 99. Deferral of the Effective Date of Recognition of  
Depreciation by Not-for-Profit Organizations, Retrieved  
Oct.18,2010 From:  
[www.xavierpaper.com/documents/usgaap/n.Fas99.pdf](http://www.xavierpaper.com/documents/usgaap/n.Fas99.pdf)
- (12) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1993a,May).  
*Statement of Financial Accounting Standards No. 115.*  
Accounting for Certain Investments in Debt and Equity  
Securities , Retrieved Oct.18,2010 From:  
<http://www.fasb.org/pdf/fas115.pdf>
- (13) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1993b,June).  
*Summary of Statement No. 116.*Accounting for

Contributions Received and Contributions Made (Issued 6/93, Retrieved Oct.18,2010 From:

[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement\\_C/SummaryPage&cid=900000010226](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=900000010226)

(14) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1993c,June). *Statement of Financial Accounting Standards No. 117*. Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, Retrieved Oct.18,2010 From:

<http://www.fasb.org/pdf/fas117.pdf>

(15) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1995,Nov.). Statement No. 124, Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations, Retrieved Oct.1,2010 From:

<http://www.fasb.org/pdf/fas124.pdf>

(16) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1999a,Feb.). *Statement of Financial Accounting Standards No. 135*. Rescission of FASB Statement No. 75 and Technical Corrections, Retrieved Oct.1,2010 From:

[www.xavierpaper.com/documents/usgaap/n.Fas135.pdf](http://www.xavierpaper.com/documents/usgaap/n.Fas135.pdf)

(17) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1999b,June). *Statement of Financial Accounting Standards No. 136*. Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others,

Retrieved Oct.12,2010 From:

<http://www.fasb.org/pdf/fas136.pdf>

(18) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1999c,Sep.). Statement of financial accounting standards No. 136- transfers of assets to a...

Anonymous. *Journal of Accountancy*, 188(3).

- (19) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2000, Sep.). *Summary of Statement No. 140*. Accounting for Transfers and Servicing of Financial Assets and Extinguishments of Liabilities—a replacement of FASB Statement No. 125, Retrieved Oct.25,2010 From:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement\\_C/SummaryPage&cid=900000010252](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=900000010252)
- (20) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2001, Aug.). *Summary of Statement No. 144*. Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets, Retrieved Oct.25,2010 From:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement\\_C/SummaryPage&cid=900000010257](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=900000010257)
- (21) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2008a). *Statement of Financial Accounting Standards No. 93 As Amended*. Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations, Retrieved Oct.14,2010 From:  
[http://www.fasb.org/pdf/aop\\_FAS93.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_FAS93.pdf)
- (22) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2008b). *Statement of Financial Accounting Standards No. 116 As Amended*. Accounting for Contributions Received and Contributions Made, Retrieved Oct.14,2010 From:  
[http://www.fasb.org/pdf/aop\\_FAS116.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_FAS116.pdf)
- (23) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2008c). *Statement of Financial Accounting Standards No. 117 As Amended*. Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, Retrieved Oct.14,2010 From:  
[http://www.fasb.org/pdf/aop\\_FAS117.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_FAS117.pdf)
- (24) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2008d). *Statement of Financial Accounting Standards No. 124 As Amended*. Accounting for Certain Investments Held by

- Not-for-Profit Organizations, Retrieved Oct.14,2010 From:  
[http://www.fasb.org/pdf/aop\\_FAS124.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_FAS124.pdf)
- (25) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2008e).  
*Statement of Financial Accounting Standards No. 136 As Amended.* , Retrieved Oct.14,2010 From:  
[http://www.fasb.org/pdf/aop\\_FAS136.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_FAS136.pdf)
- (26) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2009a, April).  
*Statement of Financial Accounting Standards No. 164. Not-For-Profit Entities: Mergers and Acquisitions,*  
Retrieved Oct.21,2010 From:  
<http://www.fasb.org/pdf/fas164.pdf>
- (27) Financial Accounting Standards Board (FASB) (2009b, Aug.).  
*Statement of Financial Accounting Standards No. 164-Not-for-Profit Entities:...*  
Anonymous. *Journal of Accountancy*, 208(2).
- (28) Financial Accounting Standards Board (FASB)(2010a).  
*Accounting for Contributions Received and Contributions Made. Summary,* Retrieved Oct.2,2010 From:  
<http://www.fasb.org/st/summary/stsum116.shtml>
- (29) Financial Accounting Standards Board (FASB)(2010b).  
*Analysis of FASB 117. Financial Statements of Not- For-Profit Organizations,* Retrieved Oct.12,2010 From:  
<http://www.kahsa.org/files/public/financetoolkit/ANALYSISOFFASB117.pdf>
- (30) Financial Accounting Standards Board (FASB)(2010c). *Not For Profit Entities: Mergers and Acquisitions- Including an amendment of FASB Statement No.142* , Retrieved Oct.16,2010 From:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement\\_C/SummaryPage&cid=1176155763834](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=1176155763834)

- (31) Ives, M.; Razek , J.R. and Hosch, G.A.(2004). *Introduction to Governmental and Not For –Profit Accounting*. Fifth Editions, New Jersey, U.S.A: Prentice Hall.
- (32) Jordan , C.E.& Clark , S.J.(2001,Sep). SFAS No. 136: Clears up the confusion for asset transfers to NPOs. *The National Public Accountant*, 46(7).
- (33) Keeting, E.K.& Frumkin , P.(2008,Oct.). *How To Assess Nonprofit Financial Performance*, Retrieved Oct.10,2010 From:  
<http://www.nasaa-arts.org/Learning-Services/Past-Meetings/Reading-5-Understanding-Financial-Statements.pdf>
- (34) KPMG (2009,June). New Accounting For Not For Profit Mergers & Acquisitions. *Defining Issues*,9-24,Retrieved Oct.8,2010 From:  
<http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/Defining-Issues/Documents/Defining-Issues-O-0906-24.pdf>
- (35) Mechanic, J.(2007). *FASB Guidance of Interest to Not-for-Profit Organizations*, Retrieved Oct.7,2010 From:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/not-for-profit\\_tfr\\_jan2007.pdf](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/not-for-profit_tfr_jan2007.pdf)
- (36) Practitioners Publishing Company (PPC)(2009),*Companion to PPC`S Guide to Nonprofit GAAP*, Thomson Reuters, Retrieved Oct.5,2010 From:  
<http://download.trainingcpe.thomson.com/NPGT09.pdf>