

متطلبات اعداد وعرض القوائم والتقارير المالية فى الجمعيات الاهلية دراسة تحليلية ماجد مصطفى على الباز

المخلص:

تنامت المخاوف حول المساءلة المحاسبية فى المنظمات غير الهادفة للربح خلال العقد الاخير خاصة حول عدم كفاية التقرير المالى وآليات الرقابة بعد العديد من الفضائح المالية التى تعرضت لها منظمات هذا القطاع، تتلخص مشكلة البحث فى عدم قدرة النظام المحاسبى بالوضع الحالى على الوفاء بمتطلبات اصحاب المصالح فى الجمعيات الاهلية، واتبع الباحث منهجية الدراسة فى اتباع المدخل التفسيري بالاعتماد على منهج المسح الميداني من خلال استقراء الادبيات المحاسبية السابقة لتكوين واستنباط اطار للعرض والافصاح المحاسبى فى الجمعيات الاهلية المصرية، وتناول الباحث فى الفصل الاول مداخل اعداد القوائم والتقارير المالية فى المنظمات غير الهادفة للربح، ثم فى الفصل الثانى انعكاسات خصائص الجمعيات الاهلية على جودة القوائم والتقارير المالية، ثم فى الفصل الثالث العرض والافصاح المحاسبى فى المنظمات غير الهادفة للربح، وانتهت الدراسة بتقديم اطار مقترح للعرض والافصاح فى الجمعيات الاهلية.

الكلمات الافتتاحية: الافصاح المحاسبى / النظام المحاسبى / الجمعيات الاهلية



Abstract:

Over the past decade, concerns have been raised about the accountability of NPOs, particularly on the adequacy of financial reporting and oversight mechanisms, therefore the research problem summarized in the inability of the Accounting system to meet the CAs stakeholder requirements, and to conduct this article the researcher followed the interpretivism paradigm and the survey methodology by reviewing the academic literature, and according to the research structure, the researcher addressed the financial reports preparation's approaches in NPOs, then in chapter two, the researched addressed The CAs characteristics implementations on the financial statements and reports quality, and in chapter three the researcher addressed The Accounting recognition, measurement, presentation and disclosure requirements In the CAs, and the article ended by provide a proposed framework to the accounting presentation and disclosure in the CAs.

Key Words: Accounting Disclosure / Accounting System / Civil Associations

أولاً- مقدمة البحث:

التقارير المالية هي أداة التحقق من أن الجمعيات الأهلية أدت مهمتها – الاجتماعية – التي انشأت من أجلها ، حيث يتم من خلالها الإفصاح عن الموارد المالية وأوجه انفاقها وممتلكات والتزامات الجمعية (نبيل، ٢٠١٣، ص ١٦٧) وبالتالي فإن النظام المحاسبي يهدف الى توفير قوائم مالية في نهاية كل فترة محاسبية بالكفاءة التي تساعد جميع فئات اصحاب المصالح من اتخاذ القرارات السليمة، أى ليس الهدف من التقرير المالي تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة كما فى المنظمات الهادفة للربح، ويترتب على ذلك ضرورة اتباع سياسات محاسبية تساعد على حفظ الاموال التي تتعامل بها والافصاح عن المركز المالي للجمعية الأهلية، (زكريا، ٢٠١٠، ص ١٥) وفى ظل ان القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسى للحصول على المعلومات المالية والمحاسبية المرتبطة بالمنظمات غير الهادفة للربح بصفة عامة، كان من الضروري للباحث من دراسة وتحليل القوائم المالية التي تصدرها منظمات هذا القطاع من حيث ماهية تلك القوائم وطريقة العرض والافصاح لعناصرها، وخاصة مع تأكيد الادبيات المحاسبية السابقة على عدم اتساق وملائمة الواقع العملى لطبيعة التقرير المالي مع الممارسات المحاسبية التقليدية.

ويلاحظ انه خلال العقد الاخير تنامت المخاوف حول المساءلة المحاسبية فى المنظمات غير الهادفة للربح خاصة حول عدم كفاية التقرير المالي وآليات الرقابة (Nasir et.al, 2009, p.20) بعد العديد من الفضائح المالية التي تعرضت لها منظمات هذا القطاع فى الولايات المتحدة الامريكية، وبالمثل فى المملكة المتحدة فان العديد من الجمعيات الخيرية متورطة فى العديد من الفضائح المالية والانشطة الاحتيالية، مما ادى لظهور بيان الممارسات المحاسبية الموصى بها (SORP) عام ١٩٨٨، وعلى المستوى القومى مع الشكوك المتزايدة حول أنشطة الجمعيات الأهلية .



ثانياً- مشكلة البحث

تتلخص مشكلة البحث في عدم قدرة النظام المحاسبي بالوضع الحالي على الوفاء بمتطلبات اصحاب المصالح في الجمعيات الاهلية، وحدد الباحث مشكلتين رئيسيتين تواجه الجمعيات الاهلية في جمهورية مصر العربية بصفة خاصة ومنظمات القطاع غير الهادف للربح على المستوي الدولي بصفة عامة كالتالي:

- المشكلة الاولى : عدم كفاية التنظيم المحاسبي الحالي في الجمعيات الاهلية المصرية .
- المشكلة الثانية : عدم كفاية معلومات التقرير المالي لمتطلبات أصحاب المصالح.

ثالثاً- أهداف البحث :

تقوم منظمات القطاع غير الهادف للربح بدورا كبير في اقتصاديات الدول علي المستوي العالمي وتشكل نسبة كبيرة من القطاع الخدمي، ويزداد هذا الدور في اقتصاديات الدول النامية ومنها جمهورية مصر العربية في صورة الجمعيات الاهلية كمنظمات غير هادفة للربح، حيث تمارس هذه الجمعيات العديد من الانشطة الخدمية (أو الانتاجية في بعض الاحيان) وتساهم هذه الجمعيات في توفير الخدمات الاجتماعية الاساسية المماثلة لخدمات القطاع العام، مما يزيد من دورها في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتنفيذ السياسة العامة للدولة، وبناء علي ما سبق يتبلور اهداف الدراسة فيما يلي:

1. دراسة التجارب الدولية السابقة في مجال العرض والافصاح المحاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح مع التركيز على تجربة المملكة المتحدة كاحد النماذج الدولية الرائدة في هذا المجال.



٢. دراسة تحليلية للتحديات والمشكلات الحالية التي تواجه العرض والافصاح المحاسبي في الجمعيات الأهلية المصرية كمنظمات غير هادفة للربح وطرح مقترحات للتغلب عليها.

٣. وضع اطار نظري مقترح للعرض والافصاح المحاسبي في الجمعيات الأهلية المصرية.

رابعاً- أهمية البحث:

١- الأهمية العلمية :

- ندرة الدراسات والبحوث الأكاديمية العربية التي تتطرق الى المنظمات غير الهادفة للربح والمشكلات المحاسبية المتعلقة بها على الرغم من الدور المحورى الذى تلعبه هذه المنظمات فى خدمة المجتمع كأحد المكونات الأساسية للانظمة الاقتصادية الحديثة.
- التأسيل العلمى لاطار العرض والافصاح المحاسبي الحالى للجمعيات الأهلية المصرية ودراسة إمكانية تطبيق وتطوير محاوره وفقاً لمتغيرات بيئة عملها.

٢- الأهمية العملية :

- تعتبر الجمعيات الأهلية - وخاصة بعد ثورتى ٢٥ يناير ٢٠١١ و ٣٠ يونيو ٢٠١٣ - شريك أساسى فى تقديم الخدمات الاجتماعية والانسانية، وساعد على ذلك الانتشار السريع وتزايد عدد المشاركين والمتبرعين والمستفيدين وكذلك تزايد حجم انشطتها بصورة ملحوظة، مما وجه انظار اصحاب المصالح الى ضرورة تطوير منظومة العرض والافصاح المحاسبي للجمعيات الأهلية بما يضمن تحقيقها للاهداف المرجوه منها.



خامساً- منهجية الدراسة :

أصبح التنظيم المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح مجال بحثي شائع في الفكر المحاسبي الأكاديمي علي المستوى الدولي منذ عام ١٩٩٠، وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات المرتبطة بتطوير العرض والإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح حيث تعتبر الجمعيات الأهلية هي النموذج المصري لها، ومن ثم يحدد الباحث منهجية الدراسة في اتباع المدخل التفسيري بالاعتماد علي منهج المسح الميداني من خلال استقراء الأدبيات المحاسبية السابقة لتكوين واستنباط إطار للعرض والإفصاح المحاسبي في الجمعيات الأهلية المصرية .

سادساً- هيكل البحث :

سيتناول الباحث في الفصل الأول مداخل إعداد القوائم والتقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح ، ثم في الفصل الثاني سيتناول الباحث انعكاسات خصائص الجمعيات الأهلية على جودة القوائم والتقارير المالية .، ثم في الفصل الثالث سبتناول الباحث في إطار مقترح للعرض والإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح، وتنتهي الدراسة بالفصل الرابع المكون من النتائج والتوصيات.

الفصل الأول

مداخل إعداد القوائم والتقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح

أولاً- أهداف القوائم والتقارير المالية في الجمعيات الأهلية :

بناء على اختلاف احتياجات مستخدمي التقارير المالية في الجمعيات الأهلية عن احتياجات مستخدمي التقارير المالية في المنظمات الاقتصادية لاختلاف طبيعة النشاط والهدف والخصائص التي تتصف بها هذه الجمعيات، الأمر الذي يؤثر بدوره على أهداف القوائم والتقارير المالية (زكريا ، ٢٠١٠ ، ص ٢٠) وفي حين تعتبر القوائم والتقارير المالية هي المخرجات النهائية



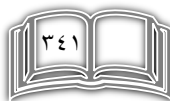
وانعكاساً لدرجة جودة أداء الوظيفة المحاسبية الشاملة، وجد الباحث من خلال الواقع العملي ان القوائم والتقارير المالية الحالية للجمعيات الاهلية فى جمهورية مصر العربية غير كافية الى حد كبير فى التعبير عن الاداء المالى وترجمة النشاط الاجتماعى والاقتصادى لهذه الجمعيات الاهلية حيث ان هذه التقارير والقوائم المالية تخدم المتطلبات القانونية فقط، ولا تحقق الاهداف الرئيسية المرجوه منها. وبمنظور تاريخي، يعتبر اول اهتمام رسمى بتحديد اهداف التقارير المالية فى المنظمات غير الهادفة للربح الى عام ١٩٨٠، حيث قام مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى (FASB) بنشر أول اصدار مهني يتعلق باهداف التقارير المالية، ومنذ ذلك التوقيت حاولت العديد من الدراسات تطوير اهداف التقارير المالية فى المنظمات غير الهادفة للربح (Heijden, 2013.A/)، وركزت هذه الدراسات علي اثنين من الاهتمامات الرئيسية: (١) مدى تحقيق المنظمة لمهمتها، (٢) القدرة علي البقاء، وبصفة عامة يمكن القول ان اهداف التقارير المالية فى المنظمات عبر الهادفة للربح يجب ان تركز على المعلومات التى تفيد مقدمى الموارد المالية (الجهات المانحة) فى اتخاذ القرارات بشأن تخصيص الموارد لهذه المنظمات باعتبارهم الفئة الأكثر اهمية بين فئات اصحاب المصالح وكذلك المعلومات عن الخدمات التى تقدمها واداء الادارة ولكن هذا لا يعنى ان المعلومات التى تحتويها التقارير المالية تهدف الى افادة مقدمى الموارد المالية فقط، ولكن الى جانب هذا فلا بد ان تهدف الى توفير المعلومات المفيدة الى جميع فئات اصحاب المصالح، فمقدمى الموارد من المقرضين والموردين يهتمون بالمعلومات عن مقدرة المنظمة على توليد التدفقات النقدية، ومقدمى الموارد من اصحاب الدعم يهتمون بالمعلومات عن مدى تحقيق المنظمة لاهدافها التشغيلية، وجهات الاشراف الحكومى تهتم بالمعلومات عن مدى تنفيذ المنظمة للقوانين والتعليمات، والادارة تهتم بالمعلومات عن انجاز المسؤوليات التى تكون محل مساءلة من قبل اصحاب المصالح فى المنظمة.



وبناء علي ما سبق يري (عباس، ٢٠١٢، ص ٢١) ان تدفق اهداف التقارير المالية للمنظمات غير الهادفة للربح من اعلى (التعميم) الى اسفل (التخصيص) حيث تبدأ بهدف عام يدور حول انتاج المعلومات النافعة لمقدمي الموارد الحاليين والمستخدمين الاخرين بصدد اتخاذ قرارات تخصيص الموارد على المنظمات غير الهادفة للربح، ثم يتدرج الهدف العام ليضيق مجال الاهتمام الذي يتركز على خدمة احتياجات مقدمي الموارد والمستخدمين الاخرين اصحاب المصالح من خلال انتاج معلومات يدور جوهرها حول الخدمات التي تؤديها المنظمة ومقدرتها على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات ويتطلب تحقيق هذا الهدف الاهتمام بالمعلومات حول اداء المنظمة وكيفية وفاء الادارة بمسئولياتها كوكيل عن اصحاب المصالح فيها، واخيراً تركز الاهداف على نماذج تقارير المعلومات المالية التي يمكن اعدادها في تلك المنظمات لمقابلة هذه الاهداف والاحتياجات.

ويلاحظ ان اسباب تركيز اهتمام اهداف التقارير المالية على خدمة احتياجات مقدمي الموارد من معلومات ترجع لكونهم من اهم الفئات المستخدمة للمعلومات المقدمة في هذه التقارير، وفي نفس التوقيت فان المعلومات التي تلبى احتياجات مقدمي الموارد تعتبر ذات منفعة مشتركة لخدمة احتياجات اصحاب المصالح من الفئات الاخرى التي تهتم بنفس الجوانب الاساسية التي يهتم بها مقدمي الموارد المالية، وفي ضوء ما سبق يمكن إعادة صياغة أهداف القوائم والتقارير المالية في الجمعيات الأهلية في جمهورية مصر العربية في ضوء متغيرات البيئة المصرية على النحو التالي :

١. توفير معلومات لاغراض اتخاذ القرارات مع مراعاة احتياجات الفئات المختلفة من اصحاب المصالح.
٢. توفير معلومات عن مصادر التمويل المتاحة للجمعية الأهلية والتزاماتها وصافي اصولها، بالكيفية التي تمكن اصحاب المصالح من تقييم اداء



- الجمعية خلال الفترة المقدم عنها التقرير المالي وتحديد قدرتها على الاستمرار في تقديم خدماتها وانشطتها.
٣. معلومات عن الجهود المبذولة في تقديم البرامج والخدمات وانجازات الجمعية في تحقيق اهدافها من خلال القياس الدوري للتغيرات في صافي الاصول وطبيعتها والتبرير لهذا التغير.
٤. معلومات عن التدفقات النقدية والقيود المصاحبة لها خلال الفترة المالية، والتميز بين التدفقات التي تغير في صافي الاصول (الاجور / التبرعات النقدية) والتي لا تغير في صافي الاصول (شراء المباني / الالات)، وتحديد التدفقات الداخلة والخارجة للموارد المقيدة، بالاضافة لتحديد العلاقة بين الموارد الداخلة والخارجة خلال الفترة المالية.
٥. توفير معلومات لاغراض تقييم اداء الادارة ومدى وفائها بمسئولياتها، حيث تظهر القوائم المالية نتائج مسؤولية الادارة او محاسبة الادارة عن الموارد المتاحة للجمعية الاهلية.

ومما سبق، فان اهم اهداف التقارير المالية هو توفير معلومات تفصيلية بشأن الموارد الاقتصادية للمنظمة والتزاماتها لكي يتم في ضوءها تقييم نقاط القوة والضعف في الجمعية الاهلية وقدرتها على الاستمرارية والنمو، (Barth and Landsman, 2010, p.404).

ثانياً- مداخل اعداد القوائم والتقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح:
يعتمد تحقيق اهداف التقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح على نوع المدخل الذي يحكم إعدادها، حيث ان هناك مدخلين رئيسيين في الفكر المحاسبي هما المدخل المهني والمتمثل في الاعتماد على إصدارات الجهات المهنية المتخصصة من معايير واصدارات وتعليمات محاسبية، والمدخل التشريعي والمتمثل في الاعتماد على القوانين والتشريعات الحكومية، ونظراً



للدور الجوهري الذي تلعبه التقارير المالية في التأثير وتوجيه قرارات اصحاب المصالح، فإن هذه التقارير – من المنطقي – أن تتسم بدرجة عالية من الجودة من وجهة نظر كافة اصحاب المصالح سواء الداخليين أو الخارجيين، حيث تتأثر هذه التقارير المالية بنوعية المدخل الذي يتم استخدامه في إعدادها، ونظراً لتعدد المداخل فإنه من المنطقي اختلاف درجة الجودة التي تعطيها هذه التقارير، ويستعرض الباحث المدخلين: (سعيد، ٢٠١٢، ص ١٣٩).

١- المدخل المهني :

أصبح التقرير المالي في القطاع غير الهادف للربح يمثل تحدي أمام المنظمات المهنية وخاصة مع بداية أهتمام مجلس معايير المحاسبة الامريكى (FASB) متمثلاً في إصداره البيان مفاهيمي رقم (٤) لسنة ١٩٨٠ والذي تناول عرض أهداف التقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح ، ثم تلا ذلك إصدار المجلس للعديد من المعايير الخاصة بالمنظمات غير الهادفة للربح مثل المعيار (٩٣) (١١٦) (١١٧) (١٢٤) (١٣٦)، وبالمثل اتجهت المملكة المتحدة لاصدار (SORP) بداية من عام ١٩٨٨ وحتى اخر تعديل له في ٢٠١٥، ثم بدأت العديد المنظمات والجهات المهنية في العديد من الدول بإصدار معايير وارشادات محاسبية وطنية مماثلة خاصة بتنظيم اعداد وعرض التقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح كمحاولة لضبط الوظيفة المحاسبية.

٢- المدخل التشريعي:

في ضوء طبيعة الجمعيات الاهلية ومع غياب عنصر الملكية الخاصة، فإن الجمعيات الاهلية تعتبر منظمات ذو طابع اجتماعي وتميل الى الملكية العامة، وبالتالي فانه من الطبيعي ان تتدخل الدولة لتنظيم العمل المحاسبى بها وقياس نتائج اعمالها، الامر الذى دفع المشرع المصرى للاهتمام باصدار قوانين للجمعيات الاهلية وصولا لاصدار القانون الحالى " الجمعيات والمؤسسات الاهلية" رقم (٨٤) لسنة ٢٠٠٢ ولائحته التنفيذية، كما افرد لها مادتين في الدستور المصرى لسنة ٢٠١٤ .



ويرجح الباحث ان المدخل المهني افضل من المدخل التشريعي خاصة في قدرته على تلبية المتطلبات الاجتماعية وليس القانونية فقط من التقارير المالية، كما يلاحظ الباحث من خلال تحليل المنظومة التشريعية المرتبطة بالتقرير المالي للجمعيات الاهلية المصرية درجة المرونة العالية والغموض في بعض الاحيان في النصوص الواردة فيها والمتعلقة بالتقرير المالي، كما انها لم تحدد النظام المحاسبي أو المعايير والقواعد المحاسبية الواجبة الاتباع عند اداء الوظيفة المحاسبية، بالإضافة الى عدم تحديد أو إلزام الجمعيات الاهلية بالقوائم المالية التي تمسكها من حيث الماهية والشكل والمضمون وكيفية ومتطلبات الاعداد والعرض لهذه القوائم والتقارير المالية، مما ادى لوجود العديد من الاختلافات والاجتهادات من قبل معدين التقارير المالية.

الفصل الثاني

انعكاسات خصائص الجمعيات الاهلية على جودة القوائم والتقارير المالية

تعتمد التقارير المالية للجمعيات الاهلية المصرية على القانون (٨٤) لسنة ٢٠٠٢ ولائحته التنفيذية، وقد تطلب هذا القانون من كل جمعية امساك دفاتر ومستندات لحسابات الايرادات والمصروفات، واعداد ميزانية سنوية ، وان يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات مراجعة هذه التقارير المالية، وعلى الرغم من الاهمية المتزايدة للجمعيات الاهلية في الوقت الحاضر في المجتمع المصري، فلا يوجد الى الان معيار محاسبي مصرى خاص او قواعد محددة تحكم اعداد وعرض التقارير المالية يمكن ان يستند اليها الجهاز المركزي للمحاسبات في تقرير مراجعتها، وعلى الرغم من ان التقارير المالية السنوية مصدر مهم للمعلومات عن أنشطة المنظمات غير الهادفة للربح وتعتبر الوسيلة الرئيسية للاتصال بين المنظمة واصحاب المصالح، ولكن التنظيم الحالى الذى يحكم اعداد التقارير المالية وضع وفقاً للنماذج المحاسبية للمنظمات الهادفة للربح، وغير كافي لعرض العمليات الاجتماعية (Andreus and Costa, 2014, p.156)



ويلاحظ الباحث انه بالاطلاع على عينة من القوائم المالية للجمعيات الأهلية نجد انها متواضعة الى حد كبير وتفنقر الى الحد الأدنى من التنظيم بجانب اختلاف هيكلها من جمعية لآخرى، كما إن معلومات القوائم والتقارير المالية في الجمعيات الأهلية مازالت يسيطر عليها فكر ونتائج القياس المحاسبي للأنشطة الاقتصادية بصورة مهنية واضحة، وتختلف في الشكل والمضمون من جمعية الى أخرى، بالإضافة الى صعوبة قياس العديد من المنافع الاجتماعية والتي تعتبر النواتج الأساسية لأنشطة الجمعيات الأهلية، وبالتالي لا يتم الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية بطريقة سليمة، وتعتبر المشكلة الرئيسية في الجمعيات الأهلية هي عدم توحيد أسلوب اعداد وعرض القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون والتنظيم وذلك كنتيجة لعدم وجود معايير ملزمة لهذه الجمعيات في مجال العرض والإفصاح وعدم وحدة المصطلحات المستخدمة للتعبير عن القوائم المالية.

ومن وجهه نظر اصحاب المصالح، تعد القوائم المالية أهم المصادر التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ونجاح هذه القرارات في تحقيق أهدافها يتوقف بدرجة كبيرة على مدى مصداقية وشفافية هذه القوائم المالية، ولكن هناك العديد من الأسباب التي أثارت الجدل حول درجة المصداقية والشفافية مثل :

أ- إن إعداد القوائم المالية يتم في ضوء العديد من الفروض والمبادئ المحاسبية غير الملائمة لطبيعة الجمعية الأهلية، والتي تقلل من فعالية الإفصاح المحاسبي في خدمة قرارات اصحاب المصالح وخاصة قرارات التمويل.

ب- منظومة القوائم المالية في المنظمات غير الهادفة للربح تعتمد على منهج

المنظمات الهادفة للربح (Andreas and Costa, 2014 p.156.)

ت- الاعتماد على التقدير الشخصي عند تحديد بعض البنود القوائم المالية .



ث- وجود فجوة زمنية بين الاحتياجات المتغيرة للجهات المانحة ورد فعل القوائم المالية لتلبيتها نتيجة لتعارض المصالح بين معدى القوائم المالية والجهات المانحة. (Heijden, 2013.A, p.3.)
ج- الاهتمام بالطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي والاجتماعي الذي ينشده اصحاب المصالح ، لقدرتة على توفير معلومات أكثر ملائمة في اتخاذ القرارات.

وخلال العقدین الأخيرین توالى الأزمات والفضائح المالية المرتبطة بمنظمات القطاع غير الهادف للربح على المستوى الدولي، واتجهت أصابع الاتهام فى ذلك إلى التقارير المالية باعتبارها مصدر المعلومات الرئيسى الذى يعتمد عليه متخذى القرارات، فظهرت عدة دراسات ومقترحات للعمل على زيادة جودة التقارير المالية وتحسين المحتوى الإعلامى لهذه التقارير، حيث تعتبر التقارير المالية فى المنظمات غير الهادفة للربح مهمة ليس فقط لرقابة الاداء من حيث الكفاءة والفاعلية فى استخدام الموارد العامة، ولكن ايضا لتوفير المعلومات لجميع الفئات المهتمة عن موارد المنظمة والتزاماتها (Nasir et.al, 2009, p.19) والعلاقة الايجابية الملحوظة بين جودة التقارير المالية وحجم التمويل (Jegers, 2013, p.954.) حيث ان هناك تأثير للمعلومات المحاسبية على حجم التبرعات بالزيادة او النقصان (Heijden, 2013.A, p2) وترتبط جودة التقارير المالية بدرجة تعبيرها عن الواقع الفعلى للمنظمة والاحداث والعمليات خلال الفترة المالية المقدم عنها التقرير المالى، ومما سبق سيتناول الباحث ابعاد جودة التقرير المالى فى الجمعيات الاهلية من خلال ثلاثة عوامل:

١. جودة المعلومات المحاسبية. (جودة صياغة التقرير المالى)
٢. درجة ممارسات ادارة الافصاح. (جودة محتوى التقرير المالى)
٣. قدرة التقرير المالى على أداء الوظيفة الاعلامية. (جودة عرض التقرير المالى)



أولاً- جودة المعلومات المحاسبية: (جودة صياغة التقرير المالي)

اتفقت واكدت النظريات المحاسبية المختلفة علي عنصر واحد مشترك وهو أهمية توافر المعلومات ذات الصلة للادارة وأصحاب المصالح، وقد تجلى هذا في تطوير أشكال جديدة للمعلومات المحاسبية.

(Gross and Neely, 2015, p.999)، ومع ذلك، فقد جاء هذا التغيير والإصلاح في سياق يصاحبه القليل من الفهم حول جوهر وطبيعة المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح، والآلية التي يكون بها هذا التطوير مفيد لأصحاب المصالح، وقد حاول الباحث في هذه الدراسة معالجة هذه الفجوة.

وبصفة عامة، على الرغم من عدم وجود مفهوم محدد للجودة في الأدب المحاسبى فان معظم الدراسات التي تناولت جودة التقارير المالية بشكل عام افترضت قياسها لجودة التقرير المالي بالاستدلال على جودة المعلومات المحاسبية وذلك باعتبار أن المعلومات المحاسبية المفصح عنها هي جوهر التقرير المالي، وبالتالي فان جودة التقرير المالي في الجمعيات الاهلية ترتبط بجودة المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها تلك التقارير ودرجة المصادقية المصاحبة لها، وما تحققه من منفعة لمستخدميها، مع خلوها من التحريف والتضليل، وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير المهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها، وقدمت دراسة (Jegers, 2009, p.154) ادلة ميدانية على ارتباط حجم التمويل وجودة معلومات التقرير المالي للمنظمات غير الهادفة للربح ، حيث تهدف التقارير المالية الى ترجمة الأحداث الاقتصادية وتقديمها في صورة معلومات محاسبية وبالتالي فان هذه المعلومات لا بد أن تتصف بالجودة حتى تفي بالغرض من إعدادها وهناك العديد من الخصائص لا بد وان تتصف بها المعلومات المحاسبية حتى يتسم التقرير المالي بالجودة.



ثانياً- درجة ممارسات ادارة الإفصاح : (جودة محتوى التقرير المالي)

هناك اهتمام كبير من الدراسات الاكاديمية بدراسة إدارة الأرباح في قطاع المنظمات الهادفة للربح حيث تستخدم الادارة الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وهيكله المعاملات المالية بهدف تضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للمنظمة، وتختلف المنظمات غير الهادفة للربح من المنظمات الهادفة للربح في دوافع واساليب هذه الممارسات، حيث ان هدف المنظمات غير الهادفة للربح ليس تعظيم ثروة المساهمين كما هو الحال بالنسبة للمنظمات الهادفة للربح، حيث تتميز المنظمات غير الهادفة للربح بمجموعة مختلفة من أصحاب المصلحة كما يختلف اسلوب قياس الأداء الاقتصادي والاجتماعي، ومع ذلك، أظهرت الدراسات الأكاديمية ان المنظمات الغير هادفة للربح متفقة مع المنظمات الهادفة للربح في الدافع الرئيسي وهو تضليل أصحاب المصالح، ولكن مع عدم سعي المنظمات غير الهادفة للربح لتحقيق أرباح، فقد استخدم الباحث - وفقاً للادبيات المحاسبية - مصطلح "إدارة الإفصاح" ليكون أكثر عمومية ودلالة من "إدارة الأرباح" لوصف استخدام الممارسات الانتهازية في المنظمات غير الهادفة للربح.

حيث القت الفصائح المالية الضوء على الخصائص الفريدة لبيئة التقرير المالي في المنظمات غير الهادفة للربح، وكيفية خلق الدوافع والفرص لادارة الإفصاح بالقوائم المالية، حيث اوضح (Tinkelman and Donabedian,) (Beisland and Mersland, 2014, p. 657/ 2007, p.9) ان هناك تلاعب في التقرير المالي من خلال الإفصاح، حيث انتشرت في الاونة الاخيرة ظاهرة في التقرير المالي للمنظمات غير الهادفة للربح وهي ممارسات ادارة الإفصاح (Disclosure Management Practices) والتي تعتبر الوجه الاخر لادارة الارباح في المنظمات الهادفة للربح.



حيث تنشأ هذه الممارسات الانتهازية نتيجة مرونة متطلبات اعداد التقارير المالية (Iatridis and Valahi, 2010, p. 2) وضعف اليات المساءلة (Andreas and Costa, 2014, p.156)، وتشمل مجموعة من الممارسات المحاسبية داخل اطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP، مع اختلاف الهدف حيث تهدف ممارسات ادارة الارباح الى تعظيم درجة الارباح المصاحبة للتقرير المالي أما ممارسات ادارة الافصاح فتهدف الى اظهار صورة مختلفة عن اداء المنظمة غير الصورة الحقيقية لمقابلة تطلعات اصحاب المصالح وخاصة الجهات المانحة من خلال تحسين مؤشرات الاداء (Heijden, 2013.B, P.52) بما يحسن ويدعم قدرة المنظمة على اجتذاب مصادر التمويل وتحسين سمعة المنظمة والادارة أمام أصحاب المصالح والمجتمع ككل .

وتتمثل اهم هذه الممارسات في سوء تصنيف التكاليف، او توزيع التكاليف المشتركة على البرامج المقدمة والسياسات المحاسبية للاعتراف وقياس الاصول واهلاكاتها (Jegers, 2013 p. 954/ Eldenburg , et.al, 2011, P.1605/) (Jegers, 2010, p.407) كما اكدت دراسة (Eldenburg et.al, 2011,) (p.1627) ان المنظمات غير الهادفة للربح تميل الى عدم اظهار اي عجز (خسارة) لاسباب مرتبطة بسمعة المنظمة وتأثيرها على استمرار تدفق الاموال من الجهات المانحة، وفي نفس التوقيت عدم اظهار فائض (ربح) مرتفع مما يعطى انطباع بعدم قدرة المنظمة على استغلال الموارد المالية المتاحة، مما دفعها الى اللجوء لممارسات ادارة الافصاح بهدف ادارة ناتج انشطتها نحو الرقم (صفر) (Tan, 2011, p.244).

وفي غياب التنظيم المحاسبى الجيد والمعياري الخاص، فان هناك حرية لمعدى التقارير المالية لمثل هذه الممارسات، وبالتالي فيمكن للباحث التأكيد على ان السبب الحقيقي في ظهور ممارسات ادارة الافصاح في التقارير المالية للمنظمات غير الهادفة للربح هو ضعف الممارسات المحاسبية المتبعة والوظيفة



المحاسبية الشاملة في القطاع بوجه عام، وهو ما يؤكد علي أهمية اصدار معيار محاسبي خاص للجمعيات الاهلية.
ثالثاً- قدرة التقرير المالي على أداء الوظيفة الاعلامية: (جودة عرض التقرير المالي)

في الاونة الاخيرة ارتبطت الدراسات الاكاديمية عن التقرير المالي في المنظمات غير الهادفة للربح بالدعوة نحو المساءلة والشفافية لاصحاب المصالح (Van Puyvelde et.al, 2012,p.439) حيث ترتبط الوظيفة الاعلامية للتقرير المالي بدرجة الافصاح المحاسبي كما اشار الباحث سابقاً في الفصل الثاني، ولا بد ان يتمتع للتقرير المالي بالقدرة على تمكين المستخدمين من فهم هيكل واداء المنظمة من خلال عرض انشطتها وانجازاتها (Connolly and Hyndman, 2013, p.261) على الرغم من التفاوت الواضح لدى المستخدمين في مستويات الفهم والادراك لمحتويات القوائم المالية (فؤاد الليثي، ٢٠١٠، ص ٧).

وقد اكدت دراسة (Trussel and Parsons, 2007, p.272) على ان قدرة المنظمة على النمو ترتبط بقدرتها على جذب مصادر التمويل من خلال اظهار تقاريرها المالية للنجاحات والانجازات المحققة خلال الفترة المالية السابقة، وربطت دراسة (Kirk and Nolan, 2010, p. 380) بين توافر مقاييس للاداء بالتقرير المالي وقدرته الاعلامية في ظل تفاوت مستويات الفهم والادراك لدي اصحاب المصالح ، وخاصة الجهات المانحة فيما يتعلق بالاستخدام السليم للتبرعات والمساهمات.

كما اشارت دراسة (Meyer, et. al, 2013, p.183) الى ان المنظمات غير الهادفة للربح تستمد مشروعيتها من خلال قدرة تقريرها المالي على اداء وظيفة الاعلامية وهو ما جاء متفقاً مع نظرية اصحاب المصالح، مما دفع (Valentinov, 2011, p.33) الى ما هو ابعد من ذلك وربط جودة الوظيفة



الإعلامية للتقارير المالية بدرجة جودة المساءلة المالية بصورة مباشرة، حيث يؤدي ربط التقارير المالية بالإنجازات والنتائج إلى تعزيز القدرة الإعلامية لهذه التقارير وتمكين الجهات المانحة من الإلمام بصورة أفضل بأوجه صرف مواردهم ويتيح المساءلة من خلال مقارنة الموارد المتاحة بأهداف المنظمة.

وبمنظور أكثر دقة، فإن الدور الإعلامي للتقرير المالي في الجمعيات الأهلية يتمحور حول بند الإيرادات (نقدية أو عينية) الذي يمثل أهم وأكبر بنود التقارير المالية، حيث أثر تنوع مصادر التمويل على درجة جودة القوائم المالية من خلال قدرة هذه القوائم على تبويب وعرض هذه المصادر بشكل يعكس العلاقات المتداخلة بين المتغيرات المكونة لهذه القوائم، بما يفيد الأطراف الخارجية التي تربطهم بالجمعية علاقة التمويل في شأن اتخاذ القرارات، وذلك في حدود ما تظهره القوائم المالية ودرجة ترابطها (articulation) والمقصود بها أن يتم إصدار كل من قائمة الدخل والمركز المالي على نفس الأسس المحاسبية، وبالتالي تتمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في المعلومات المحاسبية التي هي نتاج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية، حيث تعرف المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقارير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة بالتقرير المالي.

الفصل الثالث

إطار مقترح للعرض والإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح

أولاً- هيكل التقرير المالي في المنظمات غير الهادفة للربح:

قسم الفكر المحاسبي مستخدمى القوائم المالية الى مجموعتين رئيسيتين وهما المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين، وكل مستخدم او مستفيد من



القوائم المالية له اهتمام خاص بنوع معين من المعلومات المحاسبية المنتجة وفقاً لطبيعة القرار الذي يتخذه، وذلك بالإضافة الى انه يجب ان نأخذ في الاعتبار اختلاف مستخدمي القوائم المالية من حيث مقدرتهم على قراءة وفهم وتحليل المعلومات المحاسبية، ومع هذا التناقض كان امام الجمعيات المهنية المحاسبية احد البديلين: هل يقوم المحاسبون باعداد عدة مجموعات تفصيلية مختلفة من القوائم المالية تناسب احتياجات كل مستخدم من المستخدمين مع ملاحظة ما ينطوي عليه هذا البديل من زيادة للوقت وارتفاع التكلفة بالنسبة للمحاسبين كمعدين للمعلومات؟ ام يقوم المحاسبون بالاكتماء باعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات غرض عام مصممة لتلبية احتياجات معظم المستخدمين؟.

وقد استقرت الهيئات المهنية على ضرورة تبني البديل الثاني، حيث ان العناصر المكونة للقوائم المالية مترابطة لانها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية او الاحداث الاخرى ، فمع ان كل قائمة تحتوي على معلومات مختلفة عن الاخرى الا انه لا يمكن لاي منها ان تخدم غرضا واحدا او ان توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين. (الليثي، ٢٠١٠، ص ٦)

وبالنظر للحالة المصرية فان الجمعيات الاهلية ملزمة وفقاً للقانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ باعداد ميزانية وحساب الايرادات والمصروفات فقط، وفي ظل ان القوائم المالية من الاساليب الفعالة لتحقيق اهداف الشفافية والرقابة المالية وضمان الاستخدام الامثل للموارد المالية المتاحة، ويلاحظ الباحث عدم كفايه هيكل التقرير المالي الحالي للجمعيات الاهلية المصرية وانعدام الاسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية والتي تعد السمة السلبية الابرز في جوانب قصور التنظيم المحاسبى، بالإضافة لعدم ملائمة تطبيق هيكل القوائم المالية الوارد في المعيار المحاسبى المصرى رقم (١) .

وفيما يلي هيكل التقرير المالي للمنظمات غير الهادفة للربح وفقا للتجارب الدولية السابقة :

(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ص ٣٩٦ - ٣٧٢)

الدولة	الجهة المصدرة	هيكل التقرير المالي	تصنيف الاصول
الولايات المتحدة الأمريكية	مجلس معايير المحاسبة المالية	١. قائمة المركز المالي ٢. قائمة الأنشطة ٣. قائمة النفقات الوظيفية ٤. قائمة التدفقات النقدية ٥. قائمة الإفصاح المالي	اصول غير مقيدة اصول مقيدة مؤقتة اصول مقيدة دائمة
المملكة المتحدة	لجنة الاعمال الخيرية (انجلترا وويلز)	١. قائمة المركز المالي ٢. قائمة الأنشطة المالية ٣. قائمة التدفقات النقدية ٤. ملاحظات	اصول غير مقيدة اصول مقيدة مؤقتة اصول مقيدة دائمة
استراليا	مجلس معايير المحاسبة الاسترالي	١. قائمة المركز المالي ٢. قائمة الدخل ٣. قائمة التدفقات النقدية ٤. الملاحظات	اصول عامة اصول غير مقيدة اصول مقيدة

ثانياً- هيكل التقرير المالي المقترح في الجمعيات الأهلية:

انطلاقاً من التجارب الدولية السابقة ووفقاً لمتغيرات البيئة المصرية، يقترح الباحث اعداد مجموعتين من القوائم المالية وتختلف درجة الزام الجمعية الاهلية بهما وفقاً لاعتبارات حجم التمويل، وان يتم تصنيف بنود تلك القوائم المالية وفقاً للقيود التي تخضع لها، وفيما يلي يستعرض الباحث هيكل القوائم المالية المقترحة للتقرير المالي في الجمعيات الاهلية :

١- القوائم والتقارير المالية الرئيسية :

١.١ - قائمة المركز المالي: **Statement Of Financial Position** تعتبر قائمة المركز المالي هي القائمة المالية الرئيسية في التقرير المالي لاي منظمة باختلاف طبيعتها او الهدف من انشائها ونشاطها، يتمثل الغرض الاساسى من قائمة المركز المالي للجمعية الاهلية في توفير المعلومات الاساسية عن اصول والتزامات الجمعية خلال الفترة المالية المقدم عنها التقرير المالي، حيث تساعد هذه القائمة اصحاب المصالح في تحديد قدرة الجمعية على الاستمرار في تقديم خدماتها، ونصت المادة (١٢) من القانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ على ان يكون لكل جمعية ميزانية سنوية دون تحديد صيغة معينة تحدد اعداد هذه الميزانية .

١.٢ - قائمة النشاط الشامل : **Statement of Comprehensive**

Activity تم تطوير قائمة النشاط الشامل (الانشطة المالية) خصيصاً للمحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح، وهي في الأساس حساب الإيرادات والمصروفات مقسمة إلى أعمدة لأنواع مختلفة من مصادر التمويل، وتعتبر من اهم القوائم المالية في الحصول على صورة كاملة عن المنظمة حيث توفر هذه القائمة وسيلة مفيدة لفهم الإيرادات والمصروفات من خلال اظهار نتائج عمليات المنظمة في قائمة واحدة.



١. ٣- قائمة مالية للنشاط الاجتماعي: وتكشف هذه القائمة عن التكاليف والعوائد الاجتماعية للجمعية الأهلية كقائمة دخل اجتماعي خلال السنة المالية المنتهية وما يترتب على هذا النشاط من فائض او عجز مالي في نهاية السنة المالية المقدم عنها التقرير المالي.

١. ٤- قائمة مالية للنشاط الاقتصادي: وتكشف هذه القائمة عن التكاليف والعوائد الاقتصادية للجمعية الأهلية كقائمة دخل اقتصادي عن ممارسة النشاط الاقتصادي كنشاط ثانوي للجمعيات الأهلية وما يترتب على هذا النشاط من ربح او خسارة في نهاية السنة المالية المقدم عنها التقرير المالي.

١. ٥- قائمة التدفقات النقدية: تعتبر قائمة التدفقات النقدية ضمن القوائم المالية الأساسية التي نصت عليها كلا من معايير المحاسبة المصرية ضمن المعيار المحاسبي المصري رقم (١) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS1) (IFRS1) ويتم اعدادها وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي (IFRS7) حيث يتطلب هذا المعيار تصنيف قائمة التدفقات النقدية الى اربعة مكونات رئيسية هي: (انشطة التشغيل/ أنشطة الاستثمار/ أنشطة التمويل / النقدية وما في حكمها) (طارق عبدالعال، ٢٠١٣ ص ٤٩)

١. ٦- تقرير تقييم الاداء: تقوم الجمعية الأهلية باعداد تقرير عن الاداء خلال السنة المالية المقدم عنها التقرير المالي، ويتكون من مجموعة مؤشرات عن المكونات الرئيسية التالية: (المدخلات / التشغيل / المخرجات / النتائج / الآثار / المشروعات / المساءلة)، مما يعكس مدى كفاءة وفعالية الجمعية امام اصحاب المصالح وخاصة الجهات المانحة.

٢- القوائم والتقارير المالية الاضافية:

٢. ١- قائمة القيمة المضافة المالية والاجتماعية: فيما يتعلق بهذه القائمة، فان الباحث يهدف من خلالها لاطهار الآثار المترتبة على نشاط الجمعية الأهلية:



ماهي القيمة المضافة الاقتصادية والاجتماعية الناتجة عن الجمعية من خلال أنشطتها؟ حيث ان القيمة المضافة هي مفهوم محاسبي لقياس الثروة/ الاضافة الناجمة عن نشاط الجمعية، وبالتالي، فان قائمة القيمة المضافة تفصح عن القيمة الناجمة عن الجمعية لأصحاب المصالح، بما في ذلك العاملين والمستفيدين والمنظمة نفسها.

٢.٢ - قائمة المصروفات الوظيفية : في الفكر المحاسبي يوجد نوعان من تصنيف المصروفات، الاول هو التصنيف الوظيفي ويعد هذا التصنيف اسلوباً لتجميع المصروفات وفقاً للاغراض او البرامج التي من اجلها يتم تحمل التكاليف، ووفقاً لهذا التصنيف فان المصروفات قد ترتبط ببرامج الخدمات، او بالانشطة المساعدة، وعرض المصروفات على اساس وظيفي يمكن اصحاب المصالح من التعرف على الجهود التي تبذلها الجمعية لتقديم الخدمات وتتضمن تكلفة الخدمات وكيفية استخدام الجمعية لمواردها المالية المتاحة، والثاني هو التصنيف الطبيعي، ويعد هذا التصنيف اسلوباً لتجميع المصروفات وفقاً لطبيعتها او نوعها بغض النظر عن النشاط او البرنامج المرتبط به، ووفقاً لهذا التصنيف فان المصروفات تشمل (الاهلاك / الرواتب).

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

تلعب التقارير المالية دور جوهري في المنظمات غير الهادفة للربح في التأكيد على انها ادت المهمة الاجتماعية التي انشأت من اجلها، وبالتالي فان هذه التقارير المالية لا بد ان تعكس القيمة المضافة التي قدمتها المنظمة للمجتمع من خلال الافصاح عن الجوهر الحقيقي لعمليات وانشطة المنظمة، ولكن بعد الانتهاء من مراجعة الادابيات المحاسبية في هذا المجال واجه الباحث التساؤل التالي: المنظمات غير الهادفة للربح تتبع نفس نماذج التقرير المالي المتبعة في المنظمات الهادفة للربح، وبالتالي هل خصائص المنظمات غير الهادفة للربح لا تؤثر على



هيكल التقرير المالى او متطلبات اصحاب المصالح ؟ وقد كان المحور الرئيسى للدراسات الاكاديمية فى هذا المجال هو: دراسة الواقع الحالى لبيئة التقرير المالى للمنظمات غير الهادفة للربح، وكيفية التطوير؟ ولكن لاحظ الباحث اعتماد معظم الدراسات السابقة على اسلوب دراسة الحالة دون ادنى محاولة لتعميم النتائج المقترحة، وعلى المستوى القومى وحتى الان فان الاهتمام بتطوير التقرير المالى للجمعيات الاهلية لم يحظى بالاهتمام الكافى على المستوى الاكاديمى.

وبناء على ما سبق، استهدف الباحث من خلال هذا البحث التعرف على واقع التقرير المالى فى الجمعيات الاهلية كمنظمات غير هادفة للربح، و استنتج ما يلى :

١. التقرير المالى يعتبر الوسيلة التى تستطيع بها المنظمة التقرير عن الاحداث والعمليات الجوهرية، كما يعتبر الوسيلة الرئيسية للمنظمة لاطهار المساءلة لاصحاب المصالح.
٢. اعتماد المنظمات غير الهادفة للربح على مداخل وطرق مختلفة فى اعداد التقارير المالية
٣. عدم القدرة على مقارنة التقارير المالية للمنظمات غير الهادفة للربح فى الوضع الحالى
٤. عدم توافر المعلومات المناسبة لقياس الانشطة والانجازات الاجتماعية بالتقارير المالية.
٥. فشل التقرير المالى فى مواكبة التطورات السريعة أنشطة المنظمات غير الهادفة للربح.
٦. حاجة المنظمات غير الهادفة للربح لقوائم مالية اضافية فى التقرير المالى تعبر عن انشطتها الاجتماعية والقيمة المضافة.
٧. صعوبة توحيد التقارير المالية للمنظمات غير الهادفة للربح فى غياب المعيار المحاسبى الخاص للمنظم للوظيفة المحاسبية، الامر الذى يودى الى انخفاض مستوى المساءلة المحاسبية عن الممارسات المالية والادارية وكذا انخفاض مستوى الثقة فى شفافية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمنظمات غير الهادفة للربح ومنها الجمعيات الاهلية.

المراجع:-

أولاً: المراجع العربية:

١. زكريا، احمد ، (٢٠١٠)، " " تطوير العرض والافصاح بالقوائم المالية للجمعيات الاهلية فى مصر دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، العدد الاول، ص ١٣-٩٠
٢. سعيد، تامر (٢٠١٢)، " نموذج محاسبى مقترح لتطوير التقرير المالى للاحزاب السياسية المصرية دراسة ميدانية " مجلة الفكر المحاسبى ، مجلة دورية متخصصة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ١٢٧-٢٠٢
٣. عباس ، محمد (٢٠١٢)، الاعتبارات المحددة لنطاق الاهداف الوظيفية للمحاسبة فى الوحدات غير الهادفة للربح"، مجلة المدير الناجح، ص ٢٠-٢٧
٤. عبدالعال، طارق، (٢٠١٣) " شرح معايير المحاسبة الدولية والمصرية"، مكتبة كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
٥. قانون الجمعيات والمؤسسات الاهلية رقم (٨٤) لسنة ٢٠٠٢ ولائحته التنفيذية (١٨٧)، الهيئة العامة لشئون المطابع الاميرية ، جمهورية مصر العربية.
٦. الليثى، فؤاد (٢٠١٠)، " دراسة ونقد القوائم المالية"، دار النهضة العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية
٧. نبيل، ياسين، (٢٠١٣)، " اطار مقترح للافصاح المحاسبى عن المسؤولية الاجتماعية فى الوحدات غير الهادفة للربح"، مجلة الفكر المحاسبى، مجلة علمية متخصصة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الاول، ص ١٦٥-٢٢٧.
٨. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) " العرض والافصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح"
٩. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، " دراسة المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح فى الدول الاخرى"

ثانياً: المراجع الاجنبية:

1. ANDREAUS, M. and COSTA, E., 2014. Toward an Integrated Accountability Model for Nonprofit Organizations. *Accountability and Social Accounting for Social and Non-Profit Organizations (Advances in Public*



- Interest Accounting, Volume 17) Emerald Group Publishing Limited, 17, pp. 153-176.*
2. BARTH, M.E. and LANDSMAN, W.R., 2010. How did Financial Reporting Contribute to the Financial Crisis? *European Accounting Review, 19(3)*, pp. 399-423.
 3. BEISLAND, L.A. and MERSLAND, R., 2014. Earnings Quality in Nonprofit Versus For- Profit Organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 43(4)*, pp. 652-671.
 4. CONNOLLY, C. and HYNDMAN, N., 2013. Charity accountability in the UK: through the eyes of the donor. *Qualitative Research in Accounting & Management, 10(3)*, pp. 259-278.
 5. CORDERY, C. and SINCLAIR, R., 2013. Measuring performance in the third sector. *Qualitative Research in Accounting & Management, 10(3)*, pp. 196-212.
 6. ELDENBURG, L.G., GUNNY, K.A., HEE, K.W. and SODERSTROM, N., 2011. Earnings management using real activities: evidence from nonprofit hospitals.(Report). *Accounting Review, 86(5)*, pp. 1605-1630.
 7. EPSTEIN, M.J. and MCFARLAN, F.W., 2011. Measuring the efficiency and effectiveness of a nonprofit's performance.(Cover story). *Strategic Finance, 93(4)*, pp. 27-34.
 8. GROSS, A. and NEELY, D.G., 2014. The role of the paid preparer in nonprofit reporting quality. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 30(1)*, pp. 55-66.
 9. HEIJDEN, H.V.D., 2013.A. Charities in competition: effects of accounting information on donating adjustments.(Report). *Behavioral Research in Accounting, 25(1)*, pp. 1-13.
 10. HEIJDEN, H.V.D., 2013.B. Small is beautiful? : Financial efficiency of small fundraising charities. *The British*



- accounting review: the journal of the British Accounting Association*, **45**(1), pp. 50-57.
11. IATRIDIS, G. and VALAHI, S., 2010. Voluntary IAS 1 accounting disclosures prior to official IAS adoption: An empirical investigation of UK firms. *Research in International Business and Finance*, **24**(1), pp. 1-14.
 12. JEGERS, M., 2009. "Corporate" governance in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, **20**(2), pp. 143-164.
 13. JEGERS, M., 2010. The effect of board- manager agency conflicts on non- profit organisations' earnings and cost allocation manipulations. *Accounting and Business Research*, **40**(5), pp. 407-419.
 14. JEGERS, M., 2013. Do Nonprofit Organisations Manage Earnings? An Empirical Study. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations; Official journal of the International Society for Third-Sector Research*, **24**(4), pp. 953-968.
 15. KIRK, G. and NOLAN, S., 2010. Nonprofit mission statement focus and financial performance. *Nonprofit Management and Leadership*, **20**(4), pp. 473-490.
 16. MEYER, M., BUBER, R. and AGHAMANOUKJAN, A., 2013. In Search of Legitimacy: Managerialism and Legitimation in Civil Society Organizations. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations; Official journal of the International Society for Third-Sector Research*, **24**(1), pp. 167-193.
 17. MORGAN, G. and FLETCHER, N., 2013. Mandatory Public Benefit Reporting as a Basis for Charity Accountability: Findings from England and Wales. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations; Official journal of the International Society for Third-Sector Research*, **24**(3), pp. 805-830.



18. MORGAN, G.G., 2014. *The charity treasurer's handbook*. 4th ed. Edn. London: London: Directory of Social Change.
19. NASIR, N.M., OTHMAN, R., SAID, J. and GHANI, E.K., 2009. Financial reporting practices of charity organisations: A Malaysian evidence. *International Bulletin of Business Administration*, **6**, pp. 19-27.
20. TAN, H., 2011. Earnings Management in Non-Profit Hospitals-Evidence from Taiwan. *International Journal of Electronic Business Management*, **9**(3), pp. 243-257.
21. TINKELMAN, D. and DONABEDIAN, B., 2007. Street lamps, alleys, ratio analysis, and nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, **18**(1), pp. 5-18.
22. TRUSSEL, J.M. and PARSONS, L.M., 2007. Financial Reporting Factors Affecting Donations to Charitable Organizations. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, **23**, pp. 263-285.
23. VALENTINOV, V., 2011. Accountability and the public interest in the nonprofit sector a conceptual framework. *Financial accountability & management : in governments, public services and charities*, **27**(1), pp. 32-42.
24. VAN PUYVELDE, S., CAERS, R., DU BOIS, C. and JEGERS, M., 2012. The governance of nonprofit organizations integrating agency theory with stakeholder and stewardship theories. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, **41**(3), pp. 431-451.

