



كلية التجارة  
جامعة طنطا



مجلة البحوث المحاسبية

<https://com.tanta.edu.eg/abj-journals.aspx>



**إمكانية تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (1) على القوائم المالية للمنشآت**

**غير الهادفة للربح مع دراسة تطبيقية"**

هاجر مجدي عمر<sup>a</sup> سلوى عبدالرحمن عبد الدايم<sup>b</sup> حمادة السعيد المعصراوي<sup>c</sup>

<sup>a</sup> باحث ماجستير كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر .

<sup>b</sup> أستاذ مساعد المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر .

<sup>c</sup> مدرس بقسم المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر .

تاريخ النشر الالكتروني: مارس-2025

للتأصيل المرجعي: عمر ، هاجر مجدي ، عبد الدايم ، سلوى عبد الرحمن، المعصراوي ، حمادة السعيد. " إمكانية

تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (1) على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح مع دراسة تطبيقية"

، **مجلة البحوث المحاسبية** ، المجلد 12 (1)،

المعرف الرقمي: 10.21608/abj.2025.411932

# إمكانية تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (1) على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح مع دراسة تطبيقية"

هاجر مجدي عمر

باحث ماجستير كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر

سلوى عبدالرحمن عبد الدايم

أستاذ مساعد المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر

حمادة السعيد المعصراوي

مدرس بقسم المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

تاريخ المقال

تم استلامه في 12 ديسمبر 2024، وتم قبوله في 12 يناير 2025، هو متاح على الإنترنت مارس 2025

المستخلص:

الهدف: يهدف هذا البحث لبيان أثر تطبيق المعيار المصري رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية في المنشآت غير الهادفة للربح وأثر ذلك على الإفصاح المحاسبي.

تمثلت مشكلة البحث في الإجابة عن سؤال هل هناك آلية للإفصاح المحاسبي بالمنشآت غير الهادفة للربح؟ وهل هناك علاقة بين الإفصاح وجودة التقارير المالية بها؟ كيف يساهم المعيار رقم (1) في جودة الإفصاح وإمكانية التطبيق بتلك المنشآت؟

عينة البحث: واستنادا لهذه المشكلة فقد أجرى البحث على مجموعة من المنشآت غير الهادفة للربح من خلال دراسة القوائم المالية لمنشأة كبيرة وأخرى صغيرة ثم وضع إطار تطبيقي مقترح استنادا لواقع الحسابات في تلك المنشآت والمعيار (1) المصري.

وأظهر الإطار التطبيقي الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا للمعيار المصري رقم (1) من خلال تطبيقه على قائمة المركز المالي والإيرادات والمصروفات.

وأظهر البحث مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

- وجود فجوة بين معرفة المعيار وتنفيذه والعمل به.
- وجود فرق في تطبيق المعيار بين منشأة كبيرة وأخرى صغيرة
- حاجة المنشآت غير الهادفة للربح لمعايير خاصة بها وتطبيقها.

- توحيد معايير وقوانين إعداد القوائم المالية في تلك المنشآت يحد من التلاعب المالي ويضمن وصول التبرعات لمستحقيها

### الكلمات المفتاحية:

القوائم المالية ؛ الإفصاح المحاسبي ؛ المعيار المصري رقم (1) ؛ المنشآت غير الهادفة للربح ؛ لمعايير المصرية.

### Abstract:

**Objective:** This research aims to highlight the impact of applying the Egyptian Accounting Standard No. (1) related to the presentation of financial statements in non-profit organizations and its effect on accounting disclosure. The research addresses the lack of a disclosure mechanism in non-profit organizations, the weakness of their financial reports, and the absence of a unified accounting system specific to such entities.

**Research Sample:** Based on this problem, the study was conducted on a group of non-profit organizations by analyzing the financial statements of one large and one small organization. It then proposed an applied framework based on the accounting practices in these organizations and the Egyptian Standard No. (1). The applied framework outlined the minimum disclosure requirements for financial statements in line with the Egyptian Standard No. (1) by applying it to the balance sheet and the income and expenses statement.

### Findings:

- A gap exists between understanding the standard and its implementation in practice.
- Variations in the application of the standard between large and small organizations.
- Non-profit organizations need specific standards tailored to their operations and should implement them.
- Standardizing and unifying the preparation of financial statements in these organizations reduces financial manipulation and ensures donations reach their intended beneficiaries

**Keywords:** Financial Statements ؛ Accounting Disclosure ؛ Egyptian Standard No. (1) ؛ Non-Profit Organizations؛ Egyptian Standards.

## 1- الإطار العام للبحث:

### 1-1 المقدمة:

تلعب المنظمات الغير هادفة للربح دوراً مجتمعياً مهماً ولها مميزات تميزها عن الشركات الهادفة للربح، ويشير البحث لدور المحاسبة في هذه المنشآت وقيود الموارد بها. (Daff, 2021)

وتتميز العديد من تلك المنشآت بتعدد أنشطتها مما يجعلها في بعض الأحيان تدر عائدات كثيرة وفي ظل غياب المتابعة المستمرة وتقييم الأداء وضعف التقرير المحاسبي عرضاً وافصاحاً وقياساً قد يتسبب هذا في ظهور الكثير من الأخطاء المالية مما يؤدي إلى عدم الدقة في اتخاذ القرارات.

ومما لا شك فيه أن تشجيع المنشآت الغير هادفة للربح على تطوير إجراءاتها ليس تحجيماً لأعمالها وإنما على العكس فإن الهدف الحفاظ على حيوية المجتمع الخيري وتعزيز ثقة المجتمع به من خلال توفير آلية لها العديد من الضوابط والمراقبة المستمرة لجميع عملياتها المالية من إيرادات ومصروفات وكذلك استثمار وتنمية مواردها من خلال توفير التقارير المالية اللازمة لتقييم الاداء وبث الثقة في مصادر الأموال لهذه الجهات واستخدامها

ومن هنا تظهر أهمية المحاسبة التي تساعد هذه المنشآت في توفير الثقة المستمدة من الإفصاح المحاسبي والمعلومات الأخرى الغير مالية.

وتعتبر التقارير المالية أداة التحقق من أن هذه المنشآت أدت مهمتها الإجتماعية حيث يتم من خلالها الإفصاح عن الموارد المالية وأوجه الإنفاق وممتلكات والتزامات المنشأة وبالتالي يهدف النظام المحاسبي لتوفير قوائم مالية في نهاية كل فترة محاسبية ويتوجب دراسة هذه القوائم من حيث ماهيتها وطريقة العرض والإفصاح بها، وقد أكدت الدراسات السابقة وجود فجوة بين أليات التطبيق والممارسات المحاسبية التقليدية، وقد أدى تورط العديد من هذه المنشآت في هذا القطاع في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا في قضايا احتيالية خاصة بالممارسات المحاسبية تنامي الشكوك حول أنشطة هذه المنشآت (البار، 2016)

ويعد الإفصاح أساس قياس اقتصادي سليم إلا أن مازال بعض أصحاب المنشآت لم يتعودوا الإفصاح عن طبيعة النشاط فشفافية القوائم المالية توفر الثقة بين المتعاملين من خلال مراقبة البيانات من قبل الجهات المعنية لإزالة الغش ومنع اعطاء معلومات غير صحيحة واعطاء معلومات كافية عن المنشأة غير الهادفة للربح (يوسف، 2015)

### 1-2- مشكلة البحث :

تتراوح عدد المنشآت الغير هادفة للربح في مصر لأتعمل في المجال اف المنشآت العمل الخيرية التطوعية أو تندرج تحت بند المنظمات الحقوقية وتنقسم هذه الجمعيات إلى صغيرة ومتوسطة وكبيرة. إن انعدام الأسس والمبادئ المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية الحديثة تعد سمة سلبية لهذه المنشآت ومن ضمن هذه المبادئ الإفصاح المحاسبي ويستمد الإفصاح أهميته من تعدد الجهات المستفيدة وهي تضم (المتبرعين والمشاركين والمقرضين والموظفين وغيرهم ) لذلك فان الإفصاح غير الكامل يشوه القرارات التي تتخذها هذه الجهات بناء على هذه المعلومات.

كما أن عدم وجود نظام محاسبي متخصص في المجال غير الربحي يضعف الأداء المالي والرقابي لهذه المنشآت، كما أنها لا تخضع لإطار موحد، كما تتعدد مصادر المعرفة المحاسبية حيث يوجد لكل نوع من المنشآت مصدرها الخاص بها ولكنها لا تأخذ بشكل مبادئ ومعايير محاسبية ولكن شكل دليل ارشادي (سعود، 2015) وقد اكتسب الإفصاح أهمية متزايدة في الوقت الراهن لتلك المنشآت لاتساع نطاقه وتعدد نشاطاته. والقصور في الوفاء بمتطلبات الإفصاح يجعل المعلومات بالقوائم المالية مضللة وينعكس على اتخاذ القرار. وتحتاج هذه المنشآت الى إطار ملائم للإفصاح المحاسبي للقوائم المالية التي تعدها ويساعد الإفصاح في استخدام الموارد المالية لها بكفاءة وفعالية كما تزيد من ثقة المجتمع بها . وتواجه معظم هذه المنشآت مشكله إفتقار قوائمها للمعلومات الملائمة فضلاً عن عدم وجود نظام محاسبي ملائم وعدم كفاية معلومات التقرير المالي لمتطلبات أصحاب المصالح

وتهدف معايير المحاسبة إلى توفير معلومات للمستخدمين بصورة شفافة، حيث تعكس المعلومات واقع المنشأة وتهدف المشكلة البحث للإجابة عن أسئلة البحث الآتية:

هل استخدام المعايير الدولية للمحاسبة سيفيد في الإفصاح عن القوائم المالية في تلك المنشآت؟. وهل يسهم الإلتزام بمعيار المحاسبة رقم (1) المصري الخاص بعرض القوائم المالية في تحقيق إفصاح القوائم المالية بها؟

### 1-3-هدف البحث:

يهدف البحث إلى بيان أثر استخدام المعيار المصري رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية على الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المنشآت الغير هادفة للربح وأثر ذلك على القوائم المالية بها وزيادة الثقة من قبل مستخدمين تلك القوائم وأيضاً يهدف لكيفية تحقيق الإفصاح في القوائم المالية ومدى مساهمة الإلتزام بتطبيق معيار المحاسبة رقم (1) المصري في تحقيق الإفصاح في القوائم المالية بتلك المنشآت.

### 1-4-أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى ازدياد حجم ودور المنشآت الغير هادفة للربح في المجتمع وتعدد مستخدمين قوائمها المالية ومصادر الأموال الخارجية .

ويتعامل البحث مع أهمية علمية ناشئة من افتقار الأدبيات المحاسبية الى أدبيات تجريبية في هذا الموضوع، وأهمية عملية متمثلة في شكل النتائج الفعلية وتأثيراتها الإجتماعية وانعكاساتها على أصول المنشأة وإيراداتها.

### 1-5-منهج البحث:

يتكون منهج البحث من ثلاثة عناصر رئيسية وهي نموذج البحث وأداة البحث ووسيلة البحث، أما النموذج فمن خلال استخدام المنهج الإيجابي في بيان أثر المعايير في الإفصاح في هذه المنشآت كما سيتم استخدام المنهج الإستقرائي في الدراسة التطبيقية لتحديد محاور الدراسة، أما ادوات البحث فمن خلال استخدام المعايير المالية المحاسبية القابلة للتطبيق، ومن حيث وسيله البحث فتعتمد على أسلوب الدراسة المكتبية، ودراسة الحالة

### 1-6-حدود البحث:

#### 1-6-1-الحدود المكانية:

يجرى البحث على في عينة جزئية من المنشآت غير الهادفة للربح ذات اختلاط بالمجتمع

#### 1-6-2-الحدود الزمانية:

يتناول البحث القوائم المالية في مجموعة من السنوات المتتالية لإظهار نتائج الدراسة.

## 1-7- خطة البحث:

يعمل البحث على دراسة واقع المنشآت غير الهادفة للربح محاسبيا وذلك من خلال الرجوع للدراسات السابقة وتحليلها والمعايير المخصصة لتلك المنشآت عربيا ودوليا ومقارنتها بالمعيار المصري ثم دراسة آلية الإفصاح في تلك المنشآت وعمل اطار نظري للتطبيق على القوائم بها.

## 2- الدراسات السابقة:

## 1-2- المجموعة الأولى : المحاسبة في المنشآت الغير هادفة للربح

• دراسة (Daff, 2021)

تهدف الدراسة إلى الإشارة لدور المنظمات الغير هادفة للربح مجتمعيًا وأن لها مميزات تميزها عن الشركات الربحية ، وتهدف أيضا لزيادة فهمنا للتواصل اليومي للمحاسبين في المنشآت غير الهادفة للربح وتطوير نموذج نظري للتأثيرات على تواصل المحاسبين وذلك من خلال اجراء المقابلات الشخصية مع محاسبين يعملون في هذه المنشآت في ثلاث ولايات استرالية وباستخدام التحليل الموضوعي توصل الباحث إلى أن هناك تركيز على وظيفة التقارير المحاسبية، واثبتت أهمية التواصل غير الرسمي للمحاسبين والموضوعات المتعلقة بالتأثيرات على اتصالاتهم وشملت قيود الموارد الخاصة بالمنظمات غير الهادفة للربح واحتياجاتهم وتصورهم عن دورهم وبالاعتماد على مفاهيم الهيكلية القوية ، وتقديم معلومات لم تكن معروفة من خلال التواصل داخل المنظمة للمحاسبين.وسلطت الضوء على أهمية التغذية الراجعة من التواصل إلى الهياكل والوكلاء.

وتتفق هذه الدراسة مع دراسة خليل (2018) من حيث دراسة الأنظمة المحاسبية بداخل المنشآت غير الهادفة للربح حيث تهدف هذه الدراسة الى التعريف بالجمعيات الخيرية و الانظمة المحاسبية المطبقة فيها، ومعرفة المتطلبات المحاسبية الواجبة على الجمعيات الخيرية و معرفة مدى إلتزام الجمعيات الخيرية بتطبيق المعايير المحاسبية في تنظيم أعمالها.

وذلك من خلال إتباع المنهج الوصفي التحليلي و تصميم إستبانة تم توزيعها على العاملين بالجمعيات الخيرية. ووجدت الدراسة أن هناك علاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية و التوصل الى أفضل النتائج في الجمعيات الخيرية، و أن العديد من الجمعيات الخيرية تواجه محاسبيا تحديات عديدة، كما أن هذه المنشآت لديها معرفة بالمتطلبات المحاسبية الواجبة عليها و لكن لا تهتم بتطبيقها.

وتوصلت الدراسة إلى أن للجمعيات الكثير من الأنشطة التجارية والصناعية والخدمية والتي تساهم في زيادة مواردها المالية، وبالتالي فإنه من الضروري إعداد نظم محاسبية دقيقة لحفظ هذه الأموال وبيان موقفها من حيث المديونية والدائنية، ويقوم النظام المحاسبي على ما تم وضعه من خلال رواد المحاسبة ويمثل المبادئ المحاسبية والأعراف والفروض والدورة المستندية والدورة المحاسبية والقوائم المالية وغيره والذي يجب أن يتماشى مع المعايير الدولية الموضوعية للمحاسبة وتحتاج الجمعيات الخيرية إلى تنظيم محاسبي كفؤ لمتابعة حركة أموالها، والتنظيم

المحاسبي من موجبات أي وحدة سواء كانت أهلية أو حكومية، وسواء كانت هادفة للربح أو غير هادفة للربح، وهو مسألة مهنية فنية، ويجب أن يكون المحاسب ماهراً في تشغيله وفقاً لأحدث أساليب تشغيل البيانات.

• دراسة (سعود، 2020)

هدفت الدراسة إلى وضع اطارعام للنظام المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح، إذ أن المنظمات غير الهادفة للربح تحتل قسماً كبيراً من اقتصاديات معظم الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وقد ازداد الاهتمام في بلدان العالم المختلفة والمنظمات العلمية والمهنية بتطوير النظام المحاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح بسبب الحاجة المتزايدة لإدارة الوحدات الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح من أجل إحكام الرقابة علي الأموال العامة ، والتي تهتم بتطوير وتقييم أداء هذه المنظمات من خلال توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية المستخرجة من هذه المنظمات. وذلك من خلال وصف عينة البحث (مركز ذر للتنمية ) ووصف واقع الحسابات به ووضع اطار مقترح شمل أسس إعداد الحسابات الختامية والميزانية ومفاهيمها وحساب تحليل الأنشطة.

بينما تهدف دراسة (بكر، 2016) إلى تناول مفاهيم ومعايير المحاسبة في المنشآت الغير هادفة للربح الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)، ومدى ملاءمتها مع محاسبة الوقف الإسلامي ومن أهم نتائجها :

- وجود فروق بين مفهوم الوقف بأنواعه تبعاً لمعايير المحاسبة الأمريكية والإسلامية.
- ويوجد أيضاً بعض الفقرات في معايير المحاسبة المالية الأمريكية للمنظمات غير الربحية يمكن الاستفادة منها في محاسبة الوقف الإسلامي وتلازم معه.
- والبعض الآخر من هذه المعايير لا يمكن الأخذ به ، وذلك يرجع لاختلاف طبيعة الوقف الإسلامي عن التبرعات بثتى أنواعها في معايير المحاسبة الأمريكية.
- وبالرغم من الجوانب الإيجابية التي تحققها هذه المعايير من مساءلة وجودة وشفافية إلا أنه يوجد فروق في المفاهيم كما أنها غير مناسبة لمحاسبة الوقف الاسلامي.
- دراسة (الباز، 2016)

تتفق ايضاً من حيث الاتجاه إلى دراسة التجارب الدولية السابقة في مجال العرض والإفصاح المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح و أن زيادة حجم ونفوذ منظمات العمل المدني واعتمادها على مصادر تمويل خارجية اصبح يتطلب ضرورة اثبات حجم المسؤولية من خلال الإفصاح عن مقاييس ومؤشرات الأداء وخاصة مع الضغوط التنافسية على مصادر التمويل والمخاوف المرتبطة بسوء استخدامها وذلك مع التركيز على تجربة المملكة المتحدة كأحد النماذج ووضع إطار مقترح للعرض والإفصاح في الجمعيات الأهلية المصرية.

وذلك من خلال استعراض مداخل اعداد القوائم المالية والتقارير في المنشآت غير الهادفة للربح وانعكاس خصائص المعلومات على جودة القوائم المالية والعرض والإفصاح في هذه المنشآت ثم تقديم إطار مقترح للعرض

والإفصاح في الجمعيات الأهلية المصرية. وقد سيطرت الدراسات المفاهيمية على أدبيات الفكر المحاسبي إلا أن الباحث لجأ إلى الدراسات التجريبية. وتوصل الباحث إلى إطار للعرض والإفصاح في الجمعيات الأهلية.

• دراسة (الجرف، 2010)

ركزت على أهمية هذه الوحدات اجتماعيا حيث تهدف الدراسة إلى بيان مشاركة الوحدات الغير هادفة للربح الحكومة في تقديم خدمات إجتماعية وإنسانية كثيرة للمجتمع، ونمو وزيادة حجم مؤسسات هذا القطاع ووجه نظر كثير من المهتمين (هيئات حكومية، متبرعين، متطوعين،...إلخ) وأوصت بضرورة الإهتمام بتحديد المسؤولية وقياس أداء هذه المنشآت وذلك من خلال استعراض الدراسات السابقة وعرض الإطار النظري والدراسة الميدانية للمراكز الخيرية في المملكة العربية السعودية.

وتوصلت إلى:

• الخصائص المميزة للوحدات الغير هادفة للربح والفروض والمبادئ والاسس التي تحكم عمل هذه الوحدات.

• ومزايا ومنافع المسؤولية الاجتماعية لها كما تنطبق لأثر وطرق واعتبارات الإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية للوحدات التي لا تهدف للربح في الفكر المحاسبي، ومشاكل المحاسبة بها.

• وأهمية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية بجانب المعلومات المالية في تقرير واحد.

كما أوضح البحث كيف أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء للوحدات غير الهادفة للربح يساعد في تفعيل دور هذه الوحدات في المجتمع.

2-2- المجموعة الثانية: القوائم المالية والإفصاح في المنشآت الغير هادفة للربح

• دراسة (محمد، 2024)

هدفت الدراسة لقياس أثر تطوير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات للتقارير المالية في المنشآت غير الهادفة للربح وذلك من خلال عينة مكونة من 350 منشأة لاختبار فروض البحث وباستخدام النموذج الإيجابي لدراسة النظريات والدراسات السابقة وأسلوب تحليل المحتوى لتحليل الدراسة التطبيقية واستكشاف مدى ملاءمة المعلومات لتلك المنشآت بالإطلاع على القوائم المالية المنشورة وتوصل لبعض النتائج أهمها:

- وجود تأثير ايجابي لمداخل تطوير الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية

- ضرورة التوسع في الإفصاح المحاسبي كمطلب حتمي.

- قصور الإفصاح الإجباري على الوفاء بمتطلبات المستخدمين



• دراسة (والي، 2024)

يتمثل هدف الدراسة في اقتراح اطار محاسبي لتطوير الإفصاح في المنشآت غير الهادفة للربح وذلك من خلال دراسة تطبيقية لـ 40 منشأة مصرية غير هادفة للربح من عام 2016 إلى عام 2020 وتوصل الباحث إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين جمعيات تنمية المجتمع والجمعيات الأهلية بالنسبة لمستوى الإفصاح ولكن تتلاشى تلك الفروق فيما يتعلق باجودة التقارير المالية ، وودود ارتباط طردي بين مستوى الإفصاح وجودة التقارير المالية. واستخدم الباحث جودة الاستحقاقات الاختيارية لقياس جودة جودة التقارير واستخدم اختبار MANN-Whitney لاختبار الفروق بين الجمعيات الأهلية والجمعيات التنموية.

• دراسة (حمودة، 2023)

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين سياسات التحفظ المحاسبي ومستوى الإفصاح من خلال اختبار وجود علاقة بين سياسات التحفظ والإفصاح الإلزامي والإفصاح عن الأداء البيئي وباستخدام المنهج الوصفي التحليلي ووجدت الدراسة وجود ارتباط قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي والإفصاح عن الأداء البيئي، ووجود ارتباط قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي والإفصاح الإلزامي كما وجدت أن قواعد الحيطة والحذر تساهم في ازالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية واتفقت هذه الدراسة مع دراسة الفارس (2014) في أهمية المعلومات غير المالية في الإفصاح المالي والمحاسبي حيث هدفت دراسة الفارس إلى تحليل ما ورد بالفكر المحاسبي بشأن الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية وذلك من خلال تناول الباحث لرأس المال الفكري وأهميته ومعوقات الإفصاح عنه كما تناول طرق الإفصاح عنه وتوصل لتعريف له ولمكوناته من رأس المال البشري والداخلي والخارجي وأن الإفصاح عنه يدخل ضمن الضروريات التي يحتاجها العصر ولكنه أوضح أيضا عدم الاتفاق على إطار مفاهيمي موحد لرأس المال الفكري، الإفصاح عن رأس المال الفكري يجعل القوائم المالية أكثر تعبيراً عن المركز المالي ونتيجة الأعمال ويؤدي لزيادة اعتماد المستثمرين على القوائم المالية في اتخاذ القرار.

• دراسة (Coram، 2022)

تهدف هذه الدراسة إلى التحقيق في كيفية استخدام مستخدمي البيانات المالية المحترفين لمحاسبة المعلومات في قراراتهم وما إذا كان هذا الاستخدام حساساً لتغيير سياق القرار من الاستثمار للتبرع وذلك باستخدام عينة من 173 مستخدماً محترفاً لبيانات المالية في الولايات المتحدة ، و بإجراء تجربة تتلاعب بخيار الاستثمار أو التبرع لتقييم مدى الاختلاف تؤثر على اتخاذ القرار عبر السياقات.

وتوصل إلى أن المعلومات تؤثر على قرارات تبرع المستخدمين ولكنها لا تؤثر في قرارات الاستثمار. وايضا التباين في موثوقية المعلومات وما إذا كانت المعلومات مرتبطة بها. كما أن الإفصاح عن المصادر له قيمة للتبرع.

يفسر الباحث هذا على أنه دليل على بعض القيمة لهذا النوع من الإفصاح في عملية صنع القرار لمستخدمي البيانات المالية المحترفين ولكن ليس لتقييم مركز مالياً.

• دراسة (nair,2021)

في أوقات عدم اليقين الاقتصادي ، تكافح المنظمات غير الحكومية من أجل البقاء بعيداً حيث تتضاءل الأموال ويعطي الشركاء الأولوية لبقائهم. هذه الدراسة تركز على فرضية أن استدامة المنظمات غير الربحية تعتمد بشكل كبير على قدرتهم على كسب ثقة أصحاب المصلحة ، وأن التواصل الاستراتيجي أمر أساسي لتحقيق ذلك. من خلال ممارسات المنظمات غير الربحية الماليزية في القياس والإبلاغ عن تأثير برامجهم. من خلال تحليل مواقع الويب الخاصة بهم،

سعى هذا الباحث للحصول على دليل حول كيفية الإبلاغ عن نتائج البرنامج وإلى أي مدى انخرطت المنظمات غير الربحية في التواصل الحواري باستخدام المتاح بسهولة واختبار أداة تقييم البرنامج للاستخدام من قبل المنظمات غير الربحية الماليزية عند التخطيط للأنشطة التي تحركها النتائج. كشفت أن المنشآت غير الربحية التي لديها مواقع الويب تقدم بشكل عام فرص التواصل الحواري مع أصحاب المصلحة والمجتمع الأوسع-أشارت دراسة استقصائية للمنظمات التي لا تستهدف الربح إلى أنها تأخذ التواصل الحواري على محمل الجد، والرد على الاتصالات في الوقت المناسب. ومع ذلك ، كانت المنظمات غير الربحية أقل نجاحاً في الإبلاغ عن مبادراتهم بطريقة تساعد في الحصول على الثقة على هذا النحو ، فرص إقناع الممولين المحتملين للأنشطة المستقبلية تبدو محدودة مما يهدد استدامة المنظمات غير الربحية. تشير الدراسة إلى أن استخدام أداة تقييم البرنامج يساعد في معرفة مدى تأثير المنظمات غير الربحية حول التخطيط للبرامج المؤثرة والإبلاغ عنها.

• بينما تهدف دراسة (القثامي، 2021)

بشكل رئيسي إلى الكشف عن أثر الإفصاح المحاسبي على تقييم أداء الجمعيات الخيرية وذلك من خلال توزيع قائمة استبيان على (100 فرد) من منسوبي الجمعيات الخيرية من أعضاء وإدارة ومحاسبين استرد منها (84 قائمة) صالحة وباستخدام المنهج الإستقرائي والوصفي التحليلي توصلت إلى أن الإفصاح المحاسبي في الجمعيات يوفر معلومات عن مدى تقدمها كما توفر الإفصاحات المحاسبية معلومات تفيد في معرفة مدى تقدمها وكفاءة استخدام مواردها، كما توفر معلومات عن مساهمات المتبرعين وتشير إلى دورها في خدمة المجتمع. وتتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة (محمد، 2010) والتي تهدف إلى كيف أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء للمنشآت غير الهادفة للربح يساعد في تفعيل دورها في المجتمع وذلك من خلال دراسة حالة لإحدى الجمعيات

الخيرية ووجد أن هذه المنشآت تقوم بدور ريادي في المجتمع لا يمكن للحكومات تقديمه بمفردها، كما أن اصحاب المصلحة من عاملين ومستفيدين ومتبرعين في حاجة للمعلومات عن الأداء المالي في تلك المنشآت، وأن من أبرز معايير النجاح التي يجب أن تلتزم بها المنشآت غير الهادفة للربح حقوق المستفيدين ورضا الموظفين والإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

## 2-3- المجموعة الثالثة: دراسات تناولت الإفصاح في المنشآت غير الهادفة للربح من خلال المعايير المحاسبية

### • دراسة (Abu Al-Ajeen 2021)

يهدف البحث لتطوير مؤشر للإفصاح للتقارير المالية السنوية لتلك المنشآت خاصة الجمعيات والمنظمات غير الحكومية والوصول لمدى الإفصاح في التقارير السنوية (الزامي، طوعي) حددت الدراسة مدى أهمية الإفصاح في المنشآت الغير هادفة للربح كآلاتي :

1- معرفة افضل قيمة حول ممارسات الافصاح في المنشآت غير الهادفة للربح ويقترح افضل الممارسات من التقارير المالية ولا سيما مجموعة المعلومات التي تلبية توقعات أصحاب المصلحة الرئيسيين.

2- توفير معلومات مفيدة للاطراف الفاعلة.

3- التركيز على مستوى ومحددات الافصاح.

4- ادراج الافصاح الطوعي والالزامي.

5- تغطية فئات شاملة من المعلومات المالية وغير المالية .

وتوصلت الدراسة إلى:

• اختلاف مستويات الإفصاح عن المعلومات في المنظمات غير الهادفة للربح.

• سمات المنظمات التي تؤثر على مستويات الإفصاح.

• مدى إفصاح هذه المنظمات الغير هادفة للربح عن معلوماتها.

• أنواع المعلومات المفصح عنها.

• مستوى الإلتزام باللوائح التنظيمية

وانتقلت دراسة (عمارة، 2018) أيضا في أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

حيث تهدف هذه الدراسة الى معرفة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية والذي يعتبر من الامور المهمة في المحاسبة المالية فهو الذي يقدم معلومات محاسبية لمستخدميها بشئ من التفصيل والشفافية كما تبرز دور وأهمية الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في المؤسسات من جهة وبيان مدى تطبيقها لقوانين النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى .

وتوصلت الدراسة:

أن الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية له أهمية كبيرة عن المعلومات المحاسبية في هذه القوائم المالية، بحيث أضفى عليها المزيد من الشفافية والمصادقية فجعلها تتميز بدرجة كبيرة من الموثوقية يعتمد عليها الكثير من مستخدميها في تقييم الوضع المالي ومقارنتها من سنة لأخرى ومنه إتخاذ القرارات المناسبة.

## 2-4- ويتم تقسيم وتحليل الدراسات السابقة الى ثلاث مجموعات :

المجموعة الاولى والتي تتناول المحاسبة في المنشآت غير الهادفة للربح.

وتوصلت المجموعة الأولى إلى خصائص المنشآت الغير هادفة للربح محاسبيا، ومدى جودة الإفصاح وكشف التلاعب في القوائم المالية، واعتماد إطار للإفصاح يقيس إذا كانت الممارسات المحاسبية أداء مستدام في هذه المنشآت كما اشارت هذه الدراسات إلى مواطن الضعف في الأنظمة المحاسبية للمنشآت الغير هادفة للربح.

المجموعة الثانية وتتناول القوائم المالية في المنشآت الغير هادفة للربح.

وتوصلت المجموعة الثانية إلى وجود تكلفة لإدارة المعلومات المالية وقسمت أنواع الأموال في المنشآت الغير هادفة للربح وتوصلت لوجود علاقة بين المعايير وجودة التقارير المالية وأجرت بعض المقارنات بين المعايير في المنشآت الغير هادفة للربح من جهة وبين المعايير المصرية والمعايير المقابلة لها من المعايير الدولية (IFRS) من جهة أخرى للوصول لمدى ملائمة تطبيقهم على القوائم المالية للمنشآت الغير هادفة للربح.

المجموعة الثالثة المعيار (1) المصري (عرض القوائم المالية) والعلاقة بينه وبين الإفصاح.

أما المجموعة الثالثة تناولت مستوى ومحاو الإفصاح والمعايير التي تتناول الإفصاح بشكل خاص والتي تلائم التطبيق في المنشآت الغير هادفة للربح مثل المعيار الدولي (12IFRS) الإفصاح عن حصص من جهات أخرى. ومدى تطبيق الإفصاح في قوائمها المالية كما توصلت إلى أن الإفصاح المحاسبي يفعل دور هذه المنشآت في المجتمع. واتجهت بعد ذلك لشرح المعيار (1) المصري وبيان اثره في عرض وافصاح القوائم المالية. وتعتمد الدراسة المقدمة على إطار مقترح للتطبيق حيث أن معظم الدراسات السابقة اعتمدت على الإطار النظري عكس هذه الدراسة التي لجأت للإطار التجريبي بالإضافة للنظري.

كما أن الدراسات السابقة اعتمدت على المعايير الدولية في التطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح عكس هذه الدراسة التي اعتمدت على المعايير المحلية ألا وهو المعيار المصري.

لذا فهذه الدراسة اعتمدت على المعيار المحاسبي المصري كما قدمت النموذج التجريبي ولم تكتف بالنظري.

## 3- الإطار النظري للبحث:

### 3-1- الإفصاح المحاسبي في المنشآت غير الهادفة للربح

• تعريف الإفصاح:

تعددت تعريفات الإفصاح فالإفصاح لغويا هو الكشف أو الإعلان ويعتبر الإفصاح في المحاسبة جوهر النظرية المحاسبية، وقد حظى بمكانة مهمة في الدراسات الأكاديمية باعتباره الوظيفة الثانية للمحاسبة. وتتمثل وظيفته في الإعلام والتوصيل، وتتعد وجهات النظر حول مفهومه حيث لا يوجد مفهوم واحد له بل تتعدد حدوده ومفاهيمه، وربما يرجع ذلك لإختلاف مصالح الأطراف ذات المصلحة حيث ينظر كل طرف إلى المشكلة من وجهة نظره مما يزيد صعوبة تحديد مفهوم واحد للإفصاح المحاسبي يحقق لكل طرف رغباته. وبذلك يتم ربط معيار الإفصاح المناسب بالإفصاح الواقعي أي الإفصاح الممكن والمتاح ويعني ذلك ضرورة الإفصاح المحاسبي عن جميع المعلومات في التقارير المالية الكفيلة بجعل المعلومات غير مضللة. وأصبح هناك طلب متزايد نحو المزيد من المعلومات الملائمة المفيدة في اتخاذ القرار والتي تتجاوز الحد الأدنى من المعلومات أو الإفصاح التقليدي ذو الطبيعة المالية أو الإفصاح الكافي في القوائم المالية ، فأصبح الطلب على المعلومات يتضمن معلومات ذات طابع اجتماعي إلى جانب الإفصاح عن المعلومات المالية . وتلجأ المنشأة إلى الإفصاح كآلية تمكنها من إبراز مدى التزامها بالوفاء بتلك المطالب (شرشافة،2018) وقد اختلفت الآراء حول تعريف الإفصاح المحاسبي وهل هو سياسة محاسبية تدخل ضمن المبادئ المحاسبية أم أنه جزء من العرف المحاسبي. ويقضي الإفصاح المحاسبي أن تكون المعلومات المحاسبية في القوائم المالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي وتضيف قيمة لمتخذ القرار حول البدائل المتاحة سواء بتوفير قيمة رقابية أو تنبؤية. كما أنه يزود المستخدمين بصورة واضحة عن أنشطة المنشأة الاقتصادية والاجتماعية.بالإضافة أنه يجب أن يشمل على البنود الالزامية والاختيارية في التقارير المالية.أي أن تتضمن القوائم المالية المعلومات الضرورية لإعطاء المطلعين عليها صورة صحيحة.(الفارس،2014)

والإفصاح المحاسبي كما تتناوله هذه الدراسة هو المرحلة التي يوفر فيها المحاسبون المعلومات التي هي وسيلة للاستفادة منها ومعيار للحكم على مدى منفعتها(محسن،2008)

ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين لدعم قراراتهم، وقد تزايد الإهتمام للإفصاح المحاسبي من قبل الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة، ومدى مساهمته في الشفافية في التقارير المالية.

## 3-2- المعيار (1) المصري عرض القوائم المالية وتطبيقه على المنشآت غير الهادفة للربح

## • مفهوم الوحدات غير الهادفة للربح :

يستخدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكية مصطلح التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال للإشارة للوحدات الحكومية والمنشآت التي لا تهدف للربح. فالمنشآت التي لا تهدف للربح عبارة عن منشآت يتم انشاؤها لتقديم خدمة أو سلع لفئة معينة من الأفراد، بحيث لا يكون هدفها الأساسي تحقيق الربح أو تعظيمه، كما تتعدد نشاطات هذه المنشآت فهي توفر الخدمات العامة الأساسية والإضافية المرغوب فيها اجتماعيا دون أن تبتغي الربح من وراء ذلك. وتقوم هذه المنشآت بالتخطيط لزيادة إيراداتها عن المصروف وتكون الزيادة لخدمة الفئة المستهدفة (الكفراوي، 2024)

## • الفروق الأساسية بين الوحدات الهادفة للربح والوحدات غير الهادفة للربح:

تختلف مقاصد وأنشطة وطبيعة الملكية والربحية والمسئولية الاجتماعية والبيئية بين الوحدات الهادفة وغير الهادفة للربح وتظهر العديد من الفروق بينهما ، فالغاية الأساسية للوحدات الهادفة للربح هو تعظيم الربحية وتعظيم الثروة لحقوق الملكية ولكن غاية الوحدات غير الهادفة للربح هي تقديم منافع وخدمات ذات طابع إجتماعي وخيري وما في حكم ذلك بدون عوض أو بعوض قليل . وتمتلك الوحدات الهادفة للربح المال و شركاء و مساهمون ويتمثل رأس المال في صورة حصة أو أسهم ، بينما يمتلك الوحدات غير الهادفة للربح المجتمع الذي يقدم أفراده المنافع والخدمات وعندما تصفى توول ملكيتها إلى الدولة ، فهي ملكية مجتمعية .

يدير الوحدات الهادفة للربح المال أو من ينوبون عنهم مثل مجلس الإدارة في حالة شركات الأموال ، أو الشركاء في شركات الأشخاص ، بينما يدير الوحدات غير الهادفة للربح في الغالب مجلس إدارة منتدب أو معين يعمل طواعية كما هو الحال في الجمعيات الخيرية والاجتماعية والدينية .

يضبط أنشطة الوحدات الهادفة للربح مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنبثق من مقاصدها الأساسية المتمثلة في الربحية، بينما يحكم أنشطة الوحدات غير الهادفة مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنبثق من رسالة تقديم الخدمات والمنافع الخيرية والاجتماعية والدينية والمرتبطة بأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية والمسئولية الاجتماعية ونظم الدولة الاجتماعية على أسس ومعايير المحاسبة وهذه الفروق الأساسية وغيرها تؤثر تأثيرا واضحا بين عمل الوحدات الهادفة وغير الهادفة للربح.(الكفراوي، 2024).

### 3-3- القوائم المالية وألية عملها في المنشآت غير الهادفة للربح :

#### • تعريف القوائم المالية:

ويُطلق عليها البيان المالي (Financial statement): وهي مجموعة من البيانات المالية التي يتم عرضها ضمن قوائم مخصصة للشركة. وتحتوي هذه القوائم على بيانات العمليات المالية المتعلقة بالشركة، مثل: الميزانية العمومية، الدخل وأرباح الشركة، التدفقات النقدية وأنواع المصروفات وكافة المعلومات المتعلقة بحركة الأموال. و تعد هذه القوائم هي المرجع المحاسبي للأنشطة التي تقوم بها المنشأة؛ حيث يتم تطبيق مبادئ المحاسبة عليها. (حماد، 2006)

كما تُعرف القوائم المالية بأنها بيانات منظمة للإجراءات بشكل منطقي يهدف إلى نقل معلومات عن المكونات المالية للمنشأة، وتكون هذه المعلومات عن وقت محدد. وتُسهّم هذه القوائم في توضيح الحالة المالية أو الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد.

تعد القوائم المالية من طرف العديد من المنشآت لتقدم للمستخدمين الخارجيين سواء كانوا مستثمرين من داخل أو خارج الوطن، ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر، إلا أنها تحتوي على فروق تعود أساساً إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية بين مختلف البلدان، (عثمان، 2012) وما تراه كل بلد من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية ويتجلى هذا الاختلاف في استخدام تعريفات مختلفة لعناصر القوائم المالية، و استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية، و في تفضيل أسس مختلفة للقياس. وتعتبر عملية إعداد القوائم المالية مسئولية إدارة المنشأة وتمثل واقع المنشأة المالي (محسن، 2008)

#### • القوائم المالية في الوحدات غير الهادفة للربح:

أما فيما يتعلق بأهداف القوائم المالية بالأنشطة غير التجارية وفي الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح تتمثل فيما يلي (جربوع، 2001)

- 1 - توفير المعلومات التي تفيد مدبري الموارد المالية الحاليين والمرقبين وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص تلك الموارد بين الوحدات المختلفة.
- 2 - توفير المعلومات التي تفيد مدبري الموارد المالية الحاليين والمرقبين وأي مستخدمين آخرين وذلك في مجال تقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة وتحديد مدى قدرة الوحدة في المستقبل في تقديم هذه الخدمات باستمرار.
- 3 - توفير المعلومات التي تفيد مدبري الموارد المالية وذلك لتحديد مدى مقابلة الإدارة لمسؤولياتها وتقييم وقياس أدائها مع التركيز على مدى التقيد بالقيود المفروضة على استخدام الموارد.
- 4 - توفير المعلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة وأخيراً عن التغيرات التي طرأت على عناصر مجموعات الثلاث السابقة.

5 - توفير المعلومات التي تفيد في تقييم الأداء الفوري للوحدة المحاسبية ويعتبر أساس الاستحقاق أساساً ملائماً بقياس التغيرات في موارد الوحدة الواحدة.

6 - توفير المعلومات التي تفيد في التعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك أوجه استخدام هذه الموارد والمحافظة عليها.

7 - توفير المعلومات التي تتعلق بإيضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أنها تساعد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم المستقبلية. (العامري، 2015)

ويجب مراعاة عدالة العرض والافصاح في القوائم المالية وضمان ذلك هو التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة والافصاح عن النتائج الفعلية التي تضمن أن عرض القوائم تم بطريقة صادقة ويتم ذلك من خلال اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية عرض المعلومات بطريقة سهلة وقابلة للمقارنة والفهم تقديم الايضاحات الاضافية (محسن، 2008).

وفيما يلي مقارنة بين هيكل التقرير المالي للمنشآت غير الهادفة للربح:

رسم (1) هيكل التقرير المالي للمنشآت غير الهادفة للربح وفقاً للتجارب الدولية السابقة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017)

الدولة	الجهة المصدرة	هيكل التقرير المالي	تصنيف الأصول
الولايات المتحدة الأمريكية	مجلس معايير المحاسبة المالية	- قائمة المركز المالي - قائمة الأنشطة - قائمة النفقات الوظيفية - قائمة التدفقات النقدية - قائمة الإفصاح المالي	أصول غير مقيدة أصول مقيدة مؤقتة أصول مقيدة دائمة
المملكة المتحدة	لجنة الأعمال الخيرية (انجلترا وويلز)	- قائمة المركز المالي - قائمة الأنشطة المالية - قائمة التدفقات النقدية - ملاحظات	أصول غير مقيدة أصول مقيدة مؤقتة أصول مقيدة دائمة
أستراليا	مجلس معايير المحاسبة الأسترالي	- قائمة المركز المالي - قائمة الدخل - قائمة التدفقات النقدية - الملاحظات	أصول عامة أصول غير مقيدة أصول مقيدة

4- الاطار التطبيقي للبحث:

4-1- المبحث الأول واقع النظام المحاسبي المطبق:

• الإفصاح المحاسبي في الجمعيات الخيرية:



الإفصاح المحاسبي في المنشآت غير الهادفة للربح وخاصة الجمعيات الخيرية في مصر يمكن تناوله من عدة جوانب مثل الشفافية والمصادقية ومدى التزامها بمعايير المحاسبة، حيث يعد الإفصاح المحاسبي امرا حيويا لزيادة الثقة بين المتبرعين والجمعيات، حيث يعكس مدى التزام الجمعيات بتوجيه الأموال الممنوحة نحو الأهداف المعلنة، ويتمثل الإفصاح المحاسبي في تقديم التقارير المالية الدورية التي تعرض فيها الجمعيات الإيرادات والمصروفات والأنشطة المالية الأخرى، وهذا الإفصاح يتيح للمتبرعين وأصحاب المصالح الأخرى متابعة كيفية استخدام الموارد ويعد الالتزام بالمعايير المحاسبية سواء دولية أو محلية من المتطلبات الأساسية للجمعيات الخيرية لضمان الشفافية والمساءلة القانونية.

المنشأة الأولى تأسست وفقا لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية رقم 84 لسنة 2002 ولائحته التنفيذية، وتم قيدها بالإدارة المركزية للجمعيات والاتحادات. ويتمثل أهدافها في تفعيل المشاركة المجتمعية وتحقيق التنمية الشاملة في مجالات الصحة والتعليم والثقافة والتكافل الاجتماعي والبحث العلمي. ولكنها رفضت الإفصاح عن اسمها.

المنشأة الثانية: جمعية احلم للاعمال الثقافية وتنمية المجتمع المشهورة برقم ١٩١٨ لسنة ٢٠١٤ وتهدف إلى تقديم الدعم في مجالات التعليم والصحة للأسر الأكثر احتياجا وذلك من خلال مشروع نورني الذي يستهدف الأطفال المتسربين من التعليم أو على وشك التسرب، والتكفل بهم واتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان استمرارهم في المراحل التعليمية. ونستهدف تقديم الدعم الصحي للأطفال والكبار الغير قادرين من خلال عمليات جراحية او أدوية شهرية وغيرها.

#### • واقع الحسابات المستخدمة في عينة البحث:

##### اولا المنشأة الأولى:

نجد في هذه المنشأة توافر القوائم المالية كما طلبها المعيار و بما يتناسب مع طبيعة المنشآت غير الهادفة للربح حيث تلتزم المنشأة بقوائم الميزانية العامة والتدفقات النقدية وقائمة الدخل مع تغيير اسمها كما يتطلب في تلك المنشآت، وتلتزم ايضا بالإيضاحات المتممة لها بما يسهل على مستخدميها في فهم تلك القوائم والجدير بالذكر أن ذلك يرجع لوجود نظام محاسبي متخصص في تلك المنشأة ويقوم بإعداد تلك القوائم محاسبين مختصين، كما يقوم بمراجعتها مكتب من مكاتب مجموعة 4 big مما يعطي الثقة والاحترافية لتلك القوائم ويؤدي للإعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ولكن من الناحية الأخرى فإنها لم تلتزم بالإفصاح على موقعها الخاص ولم تلتزم بالإفصاح للعمامة وهو ما يتنافى مع أهداف المعيار رقم (1) المصري.

## قائمة المركز المالي في 31 ديسمبر 2025

36992000	49702000	(19)	دائنون وأرصدة دائنة أخرى
----------	----------	------	--------------------------

12/31	12/31	إيضاح رقم	الأصول غير المتداولة
79876000	79125100	(3)	الأصول الثابتة (بالصافي)
372000	245000	(4)	الأصول غير الملموسة (بالصافي)
1687000	46900111	(5)	مشروعات تحت التنفيذ
1000000	1000000	(6)	استثمارات مالية في شركات تابعة
-	10000		استثمارات مالية متاحة للبيع
-	10000		مبالغ مسددة تحت حساب زيادة رأس المال
130803000	117814000	(7)	استثمارات مالية طويلة الأجل
<b>213738000</b>	<b>245104211</b>		• إجمالي الأصول غير المتداولة
<b>الأصول المتداولة:</b>			
196766000	230308000	(8)	استثمارات مالية متداولة
1000000	-		وقف خيرى
5830000	12817000		تشوينات
24809000	17338000	(9)	مخزون (بالصافي)
1221000	1647000		أوراق قبض
7357000	38417000	(10)	مقاولون وموردون دفعات مقدمة (بالصافي)
36329000	47961000	(11)	مدنيون وأرصدة مدينة أخرى (بالصافي)
113059157	101844000	(12)	مدنيون أنشطة-بروتوكولات
139777000	197502000	(13)	المستحق من شركات تابعة وأطراف ذات علاقة
242428000	131245000	(14)	نقدية في بالصندوق ولدى البنوك
<b>768576157</b>	<b>779079000</b>		• إجمالي الأصول المتداولة
<b>982314157</b>	<b>1024183211</b>		❖ إجمالي الأصول
<b>حقوق الملكية:</b>			
720222	720000	(15)	رأس مال المؤسسة
538429000	721188000		الفائض المرحل
182759000	30541000		صافي فائض العام
<b>72190822</b>	<b>752449000</b>		• إجمالي حقوق الملكية
<b>الالتزامات المتداولة:</b>			
15186000	21341000	(16)	مخصصات
165426000	180759000	(17)	موردون وأوراق دفع

218292800	251802000	إجمالي الالتزامات المتداولة ❖	
الالتزامات غير المتداولة:			
45015000	45015000	(18)	تبرعات مؤجلة
985216022	1049266000	إجمالي رأس المال والفائض المتراكم والالتزامات •	

### ثانيا حسابات المنشأة الثانية (جمعية احلم للأعمال الخيرية):

نجد في هذه المنشأة كتابة القوائم المالية بصورة مختصرة للغاية وعدم الفصل بين ماهو متداول وغير متداول مما يؤدي لصعوبة الفهم للمستخدمين عن آلية استخدام تلك الأموال ومصادرها لكن المنشأة التزمت بوجود قوائم الميزانية العامة والتدفقات النقدية وقائمة الدخل مع تغيير اسمها كما يتطلب في تلك المنشآت، ولم تلتزم بالإيضاحات المتممة لها. و يرجع ذلك لعدم وجود نظام محاسبي متخصص في تلك المنشأة حيث يقوم بإعداد تلك القوائم محاسب غير ثابت ويكتبها غير مختصين، كما يقوم بمراجعتها مكتب صغير، ولكن من الناحية الأخرى فإنها تلتزم بالإفصاح عنها للعامة وايضاح لهم مايريدونه سواء بالإطلاع على تلك القوائم أو ببيان لهم مصادر واستخدام تلك الأموال وهو ما يتوافق مع أهداف المعيار ولكنها أيضا لا تعرض تلك القوائم على موقعها الخاص.

### الميزانية العمومية:

البيان	جنيه	ق	جنيه	ق	البيان	جنيه	ق	جنيه	ق
فائض سنوات سابقة	9575	64			أصول ثابتة				
زيادة إيرادات	4797	15	14372	79	عهد وأثاث				
مجمع اهلاك	637				النقدية	6375	-	6375	-
اهلاك عهد واثاث					بنك مصر				
اهلاك عام	637	1274			صندوق	762	79	9271	79
						8509	-		
			15646	79				15646	79

### المبحث الثاني:

#### 4-2-الإطار المقترح:

يقدم الإطار المقترح آلية لتطبيق معيار (1) المصري الخاص بعرض القوائم المالية والإفصاح بها، حيث يقدم المعيار الحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة وذلك ضمن هدفه حيث أن القوائم المالية تهدف لتوفير معلومات عن الأداء المالي لمستخدمي القوائم المالية. ويبرز الإطار المقترح قائمة المركز المالي وقائمة الدخل مع تغيير اسمها باسم الإيرادات والمصروفات لتتناسب المنشآت غير الهادفة للربح ووصلها بالإيضاحات المتممة بنفس القدر من الأهمية مع تطبيق الآتي به:

توفر المقارنة بين السنة التي يتم بها معلومات التقرير المالي والسنة السابقة لها توفر عدالة العرض وعرض افصاحات اضافية بالتقارير المالية لسرد مصادر الأموال واستخداماتها الاعتراف بالفوائد الدائنة والايرادات الأخرى وفقا لأساس الاستحقاق وكذلك المصروفات عدا ايراد التبرعات وفقا للأساس النقدي. يهتم الاطار المقترح ايضا بالأهمية النسبية والتجميع مع عدم اجراء المقاصة مالم يوجد داعي لذلك. والافصاح بحد أدنى عن قائمتين لكل من المركز المالي والايرادات والمصروفات. الثبات في العرض مع بعض التغييرات الطفيفة مثل التقديم والتأخير أو فصل البنود ليسهل عملية الفهم للقوائم. الفصل بين ماهو متداول وغير متداول وعدم تبويب الضرائب المؤجلة كأصول متداولة أو التزامات متداولة. اشتمال قائمة الأرباح والخسائر على الايرادات مع عرض منفصل لإيراد التأمين، المكاسب والخسائر الناشئة عن الغاء الاعتراف بالأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة وتكاليف التمويل والمصروف من تمويل التأمين ونصيب المنشأة من أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والافصاح عن معلومات توضح طبيعة المصروف بما في ذلك مصروف الإهلاك والاستهلاك وتكاليف مزايا العاملين. الافصاح عن المعلومات التي تطلبها معايير المحاسبة المصرية والسياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة. الافصاح عن افتراضات الإدارة المستقبلية والمصادر الرئيسية للتقديرات غير المؤكدة في نهاية الفترة المالية وقيمة الأصول والالتزامات الدفترية في نهاية الفترة المالية. والافصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية الحاليين والمتوقعين من تقييم اهداف وسياسات واساليب ادارة الأموال.

الافصاح عن اسم ومقر المنشأة وشكلها القانوني وموقعها الرئيسي والفروع ووصف لطبيعة أنشطتها.

#### الإفصاح في قائمة المركز المالي:

بالإضافة لما تم عرضه سابقا للإفصاح في المركز المالي يجب الإفصاح عن القيود المفروضة على أصول معينة في الإفصاحات المتممة بالقوائم المالية بالمنشأة والتي تتعلق بالأصول في المركز المالي، وتشمل ما يلي:

- قيود الإستخدام: إستخدام الأصول بالمنشأة في أغراض محددة مثل دعم الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية وفقا لضوابط معينة.
- قيود الوقت: مثل استخدام الأصول في وقت لاحق أو بعد تاريخ معين
- الاستخدام والوقت: وتشمل استخدام الأصول في أغراض معينة وفي وقت لاحق ، أو بعد تاريخ محدد كما هو الحال في الهبات النقدية أو غيرها من الأصول المقيد استثمارها لتوفير مصدر للدخل لفترة محددة مع استخدام هذا الدخل في أغراض معينة.

- القيود المفروضة على أصول الأوقاف: التي تستخدم في أغراض معينة والمحافظة عليها واستثمارها لتوفير مصدر دائم للدخل .

قائمة المركز المالي:  
بالألف جنيه مصري  
2023 2024

الأصول:

الأصول غير المتداولة:

أصول ثابتة ومشروعات تحت التنفيذ

شهرة

أصول غير ملموسة

استثمارات في شركات شقيقة

أصول ضريبية مؤجلة

إجمالي الأصول غير المتداولة

الأصول المتداولة:

مخزون

عملاء وأوراق قبض

المستحق من أطراف ذات علاقة

مدينون وأرصدة مدينة أخرى

أصول متداولة أخرى (محتفظ بها بغرض البيع مستحق من أطراف ذات علاقة)

النقدية وما في حكمها

إجمالي الأصول المتداولة

إجمالي الأصول

الالتزامات:

رأس المال المدفوع

ارباح (خسائر) مرحلة

احتياطات  
الحقوق غير المسيطرة  
اجمالي حقوق الملكية  
الالتزامات غير المتداولة:  
قروض طويلة الأجل  
التزامات ضريبية مؤجلة  
مخصصات  
التزامات نظم مزايا العاملين  
مستحق لأطراف ذات علاقة  
تبرعات مؤجلة  
اخرى  
اجمالي الالتزامات غير المتداولة  
الالتزامات المتداولة:  
المستحق لأطراف ذات علاقة  
موردون وأوراق دفع ودائنون آخري  
اجمالي الالتزامات المتداولة  
اجمالي الالتزامات  
اجمالي حقوق الملكية والالتزامات

## 5- الخلاصة والنتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية:

### 5-1- الخلاصة:

تناول البحث لدراسة إمكانية تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (1) على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، من خلال دراسة واقع هذه المنشآت محاسبياً وبيان الفرق بينها محاسبياً وبين المنشآت الهادفة للربح. الدولية ودراسة المعايير ومحاولات تطبيقها على تلك المنشآت. كما تطرق لدراسة واقع هذه المنشآت محاسبياً في الدول الأخرى وتجارب تلك الدول في تطبيق المعايير المحاسبية على المنشآت غير الهادفة للربح أو اصدار معايير خاصة لتلك المنشآت مثل التجربة السعودية. وضع إطار مقترح للتطبيق على القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ونظر في واقع النظام المحاسبي في تلك المنشآت، وبين الفرق على تطبيق المعيار بين منشأة كبيرة وأخرى صغيرة، ولقد عرض البحث مميزات وعيوب تطبيق المعيار رقم (1) المصري وأوجه القصور الموجودة حالياً بالنظم المحاسبية بالمنشآت غير الربحية، وما هي مميزات تطبيق المعيار وعوائق تطبيقه. وأيضاً أوضح الفرق بين القوائم المالية بمنشأة كبيرة وأخرى صغيرة.

### 5-2- النتائج:

- معرفة الأكاديميين بالمعيار عن المحاسبين الفعليين بالمنشآت غير الهادفة للربح مما أدى لصعوبة تطبيقه فعليا.
- عدم وجود قوانين ملزمة لإعداد القوائم المالية في المنشآت غير الهادفة للربح أدى لعدم توحيدها وصعوبة مقارنتها.
  - يوفر العرض والإفصاح وفقاً لمعيار الأول معلومات عن تقدم المنشأة في تحقيق أهدافها.
  - الإفصاح على القيود المفروضة للأصول ومتابعة تنفيذ ذلك يساعد في وصول التبرعات لمستحقيها.
  - يوفر تطبيق المعيار الأول معلومات عن كفاءة المنشأة.
  - يوفر تطبيق العرض والإفصاح وفقاً للمعيار الأول توزيع المنح بشكل عادل واستمرار المتبرعين في تقديم التبرعات
  - انخفاض مستوى المساءلة المحاسبية نتيجة صعوبة توحيد القوائم المالية.
  - اختلاف هدف القوائم المالية في المنشآت الربحية عن غير الهادفة للربح.
  - توحيد المصطلحات المحاسبية يساهم في عملية الإفصاح وسهولة فهم القوائم المالية.
  - الإعتماد على التقدير الشخصي عند تحديد بعض البنود يجعل تطبيق المعايير المحاسبية صعباً.
  - صعوبة فهم المعيار أحد الأسباب في صعوبة تطبيقه.
  - أهمية ربط الايضاحات المتممة بالقوائم المالية يسهل من فهمها.

- تبويب الأصول إلى متداولة وغير متداولة سهل من فهمها.
- تطبيق المعيار يحسن من الممارسة العملية المحاسبية.
- تطبيق المعيار أدى لتحسين الإفصاح المحاسبي.
- تختلف الدراية بالمعيار من الأكاديميين للتفنيين ولكن كلاهما يتفق في أن المعيار يحسن من جودة التقرير المالي

- يتمسك المحاسبين بالإفصاح المقيد، بينما يرى الأكاديميين أهمية الإفصاح الكامل
- لا تؤثر سنوات الخبرة في الممارسات المحاسبية ولكنها تؤثر في جودة التقرير المالي.
- المؤهل العلمي يفرق في الإفصاح والممارسة والجودة بين المحاسبين وغير المحاسبين.
- الإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالسنوات السابقة يسهل من فهم السنة الحالية.
- عرض البنود الإستثنائية للمكاسب والخسائر مع تفسيرها يساهم في عملية الإفصاح.

### 5-3-التوصيات:

- إضافة التقارير البيئية كما يتطلبها المعيار للقوائم المالية حيث يساعد ذلك في تحديد أدق للتكاليف الناتجة عنها والإيرادات ويساعد في تطبيق أهداف التنمية المستدامة.
- الإفصاح عن القانون أو المعيار الذي تطبقه المنشأة في إعداد تلك القوائم.
- توحيد النظام المحاسبي في المنشآت غير الهادفة للربح وإعداد التقارير بطريقة موحدة لتسهيل عقد المقارنات بين القوائم المالية.
- وجود قانون يلزم هذه المنشآت بعرض قوائمها للجمهور بما لا يتعارض مع مصالحها ويحفظ حق المنافسة لها.
- وجود موقع لعرض معلومات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح لتسهيل الوصول لها.
- التوعية الجماهيرية لمعرفة تبرعاتهم في ماذا تنفق.
- تعزيز الدور الإقتصادي لهذه المنشآت بما يساهم في إقتصاد الدولة ككل.
- إلزام المنشأة غير الهادفة للربح بإعداد التقرير المالي شاملا كافة القوائم المالية.

### 5-4-الدراسات المستقبلية الموصى بها:

توصي الدراسة بالإهتمام بالمحاسبة في المنشآت غير الهادفة للربح ومتابعة البحث بهدف تطوير دور المنشآت غير الهادفة للربح بمصروقتترح الدراسة بعض المواضيع الضرورية وخاصة في:

- 1- تعزيز دور قائمة التدفقات النقدية ودراسة أهميتها في المركز المالي بالمنشآت غير الهادفة للربح.
- 2- تطبيق المسؤولية الاجتماعية بالمنشآت غير الهادفة للربح.



- 3- العمل على اصدار معايير خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح قابلة للتطبيق.
- 4- انشاء نظام رقابي لاعداد القوائم المالية طبقا للمعايير المحاسبية.
- 5- دراسة اثر وجود مشاريع استثمارية في تلك المنشآت على جودة الإفصاح المحاسبي بها.
- 6- دراسة المعيار الدولي الحديث (IFRS18) والفرق بينه وبين المعيار المحاسبي المصري رقم (1) وهل أضاف للتقارير المالية في المنشآت غير الربحية شئ؟!.
- 7- قياس أثر الإفصاح الإختياري في المنشآت غير الهادفة للربح على جودة القوائم المالية.
- 8- قياس أثر تعقد القوائم المالية على مستخدمين تلك القوائم.

#### قائمة المراجع:

##### أولا المراجع العربية:

- الباز، ماجد مصطفى علي(2016).متطلبات إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية في الجمعيات الأهلية : دراسة تحليلية.المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية- كلية التجارة بالاسماعيلية- جامعة قناة السويس - مج7-4ع.
- البقمي، سلطان بن عايض الموركي(2009).التنظيم المحاسبي في الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية: دراسة استطلاعية.مجلة البحوث المحاسبية- الجمعية السعودية للمحاسبة- مج9-2ع.
- العامري،سعود جايد مشكور(2015). اطار مقترح للنظام المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح لأغراض الرقابة وتقييم الأداء :بحث تطبيقي في عينة من منظمات المجتمع المدني.جامعة المثني.
- الفارس، أحمد خليفة العلي (2014). الفكر المحاسبي في مجال الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية.المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية- مج28-2ع.
- القثامي، رهام عوض حمد، و عبيد، راوية رضا (2021). أثر الإفصاح المحاسبي على تقييم أداء الجمعيات الخيرية السعودية: دراسة ميدانية.المجلة العربية للآداب والدراسات الانسانية-19ع.
- الكفراوي،عصام كمال حسن عطية (2024). نموذج محاسبي مقترح لقياس قيمة الاصول غير الملموسة في الوحدات غير الهادفة للربح:دراسة تطبيقية.رسالة دكتوراة- جامعة حلوان.
- المحارفي، عبدالرحمن بن أحمد (2013). واقع نظام المعلومات المحاسبي في الجمعيات الخيرية السعودية: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي- مج 17-2ع- ص284 - 329.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيينSOCPA . ( 2017 ).ص396-372.
- جربوع، يوسف محمود محمد (2007). مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة. الجامعة الإسلامية بغزة مج15-1ع.

- عثمان، مداحي (2012). القوائم المالية: محدداتها ومميزاتها. مجلة أبعاد اقتصادية-ع2- ص215 - 236.
- محسن، محمد فايق عبد الرحمن(2008). مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(1). ، كلية التجارة- قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة.
- محمد، ياسر أحمد السيد (2010). إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح لتفعيل دورها في المجتمع بالتطبيق على المراكز الخيرية: دراسة حالة.مجلة التجارة والتمويل-ع2 .

### ثانيا المراجع الأجنبية :

- Abu Al-Ajeen, Tareq yousef, (2021). The determinants of the extent of information disclosure in the annual reports of non-profit organizations.Tanta UN faculty of commerce.
- Baber, W. R., Daniel, P. L., & Roberts, A. A. (2002). Compensation to managers of charitable organizations: An empirical study of the role of accounting measures of program activities. The accounting review, 77(3), 679-693.
- Bader M. Ailan , Daas I. Katrib, Abeer I. Samara,( 2013).The Efficiency of Disclosure in the Financial Reports in Companies in the presence of International Accounting. Standards and its effects on Achieving Projects Success, and being unique. International journal of Humanities and social science. Vol 3.
- Barragato, C. A, (2019). The impact of accounting regulation on non-profit revenue recognition. Journal of Applied Accounting Research.
- Beaver, W. H, (1968). "The information content of annual earnings announcements". Journal of Accounting Research ,P67-92
- Bin chanem,hasan and others,(2016). The effect of board of directors and audit committee effectiveness on internet financial reporting, school of martime business and management,UN Malaysia Terengganu
- Boubaker ,Mohamed,(2014).Corporate governance efficiency and internet financial reporting quality,UN paris est ,france.
- Bowen,R.,Lacey,j.andNoreen,E.,(1981)."Determinants of the decision by firms to capitalize interest cortes.Journal of accounting and economics.