

الاستدامة التشغيلية والمالية في ظل مفهوم الرسالة الاجتماعية للمنظمات غير الهادفة للربح دراسة تحليلية وتطبيقية للمعيار المحاسبي الدولي 20⁺

أسماء مهدي حسين الهاشمي *

المستخلص:

أخذت منظمات المجتمع المدني التي برزت في العراق نتيجة التحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها في السنوات الأخيرة على عاتقها أداء مختلف المهام وبالأخص البرامج التدريبية والتعليمية لمختلف شرائح المجتمع وفي العديد من المجالات والمواضيع ، ومما لاشك فيه إن وجود هذه المنظمات ودعم برامجها ضروريا لتمهيد الطريق نحو استقرار سياسي وإصلاحات اقتصادية واجتماعية مبنية على التعاون المستمر بين القطاعين العام والخاص بما يضمن التطور مع المحافظة على الشخصية والثقافة والتقاليد العراقية الأصلية .

ولكن المشكلة في واقع الحال نجد إن الكثير من هذه المنظمات في العراق ينقصها التنظيم إذ تفتقد إلى سياسات العمل والمعرفة والدراية فيما يتعلق بمختلف الجوانب التي تحكم عمل هذه المنظمات وبالأخص انه لا يكون لأولئك المسؤولين عن هذه المنظمات أي دراية أو خبرة في مجال الإدارة المالية أو المحاسبية، وخصوصا فيما يتعلق باتخاذ القرارات الخاصة بأستدامة المنظمة لتمكينها من الاستمرار في أداء الرسالة الاجتماعية التي اسست لاجل تحقيقها وانطلاقا من الخطأ الشائع لدى الكثير من مؤسسي ومدراء تلك المنظمات في تبويب ومعالجة المنح المستلمة لتنفيذ برامجها المختلفة على انها ايراد تشغيلي واعتبار الفائض ارباح تعود للمؤسسين. وبالتالي يهدف هذا البحث الى توضيح مفاهيم الربحية والاستدامة في سياق عمل تلك المنظمات والاهداف التي تسعى الى تحقيقها استنادا على المعالجات المحاسبية في المعيار المحاسبي 20 الخاص بالمنح والفرقة بين الايرادات التشغيلية وغير التشغيلية ضمن هذا المعيار.

OPERATIONAL AND FINANCIAL SUSTAINABILITY UNDER THE CONCEPT OF SOCIAL MISSION FOR NON-PROFIT ORGANIZATIONS– ANALYTIC AND PRACTICAL STUDY FOR IAS 20

Asmaa Mahdi Husain Al-Hashimi

Abstract:

As a result of the recent political, economical and social changes that come out in the last few years in Iraq, the Iraqi people have witnessed the establishment of non-profit NGO's. Those NGO's have undertaken noticeable role in teaching and training various sections of the society in different fields. Undoubtedly, it is very necessary to establish

⁺ تاريخ استلام البحث 2012/8/29 ، تاريخ قبول النشر 2013/5/14 .

* مدرس/الكلية التقنية الادارية – كوفة

and support such organizations in order to pave the way towards a political stability and social and economical reforms based on their active roll in creating a continuous cooperation between public and private sectors. This mutual cooperation would assure Iraq development with keeping the true Iraqi Identity, culture and traditions.

In fact, we can realize from the first look that there is a potential problem here which could be put in this way; most of those organizations lack for proper "management." They do not show minimum of management policy or management knowledge needed to run their different aspects. Those who run the organizations have little experience and knowledge of financial and accounting management, especially in concerning of decisions making in respect of sustainability to enable organization in continuing with social mission that established to achieve it, and base on the common mistake for most of founders and managers of those organizations in classifying and treating the received donations as operations income and the resulting surplus as profit for founders. So, this research based on the accounting treatments of international accounting standard 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance - aims to clarify the profitability and sustainability concepts and differentiate between operation and non-operation income in context of the goals and kind of those organizations work.

أولاً: مقدمة ومنهجية البحث :

في ظل التحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها العراق في السنوات الأخيرة برزت الكثير من منظمات المجتمع المدني والتي أخذت على عاتقها أداء الكثير من المهام والبرامج التدريبية والتعليمية التي برزت أهميتها نتيجة لتلك التحولات، فعلى سبيل المثال وعلى الصعيد السياسي اخذ البعض من هذه المنظمات إعداد وتنفيذ برامج تعليمية حول الديمقراطية والفرديية والانتخابات والفساد الإداري والإرهاب والكثير من المواضيع غيرها. وعلى الصعيد الاقتصادي كان للبعض الآخر من هذه المنظمات الدور في إبراز أهمية الاقتصاد الحر والتجارة والاستثمار الدولي والتكيف حول منظمة التجارة العالمية وأهمية انضمام العراق لها والخصخصة وسوق العراق للأوراق المالية بالإضافة إلى البرامج التدريبية لتطوير وتأهيل رجل الأعمال العراقي والنهوض به وبمستوى القطاع الخاص لدعم الاقتصاد العراقي جنباً إلى جنب مع مؤسسات الدولة الخدمية. ولم تترك منظمات أخرى المجال الاجتماعي بل ساهمت أيضاً مساهمة فعالة في إعداد عدد من البرامج لدعم دور المرأة في المجتمع مثلاً، أو التكيف حول أهمية حماية البيئة وبرامج صحة المجتمع ورعاية الأيتام وكبار السن وعوائل الشهداء والمفقودين. هذا بالإضافة إلى اتجاه البعض من هذه المنظمات إلى العديد من المجالات المختلفة الأخرى كتنشيط الإعلام والصحافة والدراسات والبحوث في المواضيع والمهن المختلفة.

مما لا شك فيه إن وجود هذه المنظمات ودعم برامجها ضرورياً لتمهيد الطريق نحو استقرار سياسي وإصلاحات اقتصادية واجتماعية. "ومع حلول القرن الحادي والعشرين أصبحت تلك المنظمات في الدول المختلفة في أنحاء العالم بمثابة عناصر هامة للنجاح في إصلاح السياسات والعمليات التشاركية وتنمية القطاع الخاص ففي اغلب الأحوال إنها تدخل في علاقات مشاركة مع الحكومات من اجل إعداد برامج وتطوير وتشجيع السياسات العامة التي تستهدف توسيع القاعدة الاقتصادية ومجالات التنمية الاقتصادية والأداء الإنتاجي ومعايير الأمان، والتعليم المستمر والمعلومات والأخلاقيات المهنية والأبحاث الجيواقتصادية، والدراسات الصناعية والإحصائية والخدمات الاجتماعية وإرشاد المستهلك" [1].

ولكي تكون هذه المنظمات فاعلة في تحديد أولوياتها وبلوغ أهدافها لابد من وجود قانون أو نظام عمل وتعليمات تجيب على سلسلة من الأسئلة المنطقية التي تحكم عمل هذه المنظمات مؤداها ما يلي : (1) كيف يتم تأسيس هذه

المنظمات؟ (2) من هم الأعضاء؟ (3) كيف يمكن إدارة شؤونها؟ (4) كيف يمكن تقديم القضايا المؤثرة على أعضائها إلى الجهات الحكومية والرأي العام؟ (5) ومن ثم كيف يمكن جذب الموارد المالية للمنظمة وكيف تديرها؟ (6) وهل كونها منظمات غير هادفة للربح يعني أن تتغاضى عن السعي إلى تحقيق دخلا يزيد عن إنفاقها؟ (7) ما هو مفهوم الربح والفائض في سياق عمل هذه المنظمات؟

وان كان هذا البحث لايجب بالتفصيل عن تلك الأسئلة المتعلقة بطبيعة عمل هذه المنظمات وإدارة شؤونها وخدمة أعضائها الخ، لكن بالتأكيد مثل هذه التفاصيل يفترض إن توضحها التعليمات واللوائح التي تصدرها الجهة أو الجهات الحكومية المختصة والمشرفة على عمل هذه المنظمات ، وعليه فان هذا البحث في مجال اختصاصه "المحاسبة" يهدف إلى توفير معلومات عن مفاهيم اساسية ينبغي ان يقوم على اساسها النظام المحاسبي والإدارة المالية لأي منظمة غير هادفة للربح بما يساعد إدارة هذه المنظمات في توفير المعلومات التي تحتاجها لإحكام سيطرتها الفعالة على المنظمة. وبالتالي فان البحث يهدف بشكل آخر إلى إعطاء إجابة دقيقة، واضحة ومفهومة للأسئلة المتعلقة بإدارة الموارد المالية لاي منظمة من حيث إن كل دينار من أموال هذه المنظمات لا بد وان تذهب إلى موضعها الصحيح وضمان أن تكون برامجها وخدماتها قد صممت لتحقيق فائض يمكنها الاستمرار والنمو وان تكون المعلومات المالية صحيحة ودقيقة، وفي هذا السياق جاءت فكرة البحث وفق المنهجية التالية:

اهمية البحث:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية وجود منظمات مجتمع مدني فاعلة في ظل الحاجة الى اسهام مختلف شرائح المجتمع في بناء العراق الجديد وتحقيق استقراره السياسي والاقتصادي والاجتماعي. كما تتبع أهمية الدراسة من أهمية وجود نظم عمل ادارية ومحاسبية تساعد اداراتها والجهات المسؤولة عنها في احكام سيطرتها الفاعلة واتخاذ قرارات مستندة الى معلومات شفافة وموضوعية بما يؤدي الى تحقيق استدامة المنظمات واستمرارها في تقديم خدماتها.

وايضا فأن هذه الدراسة هي محاولة لمساعدة العاملين في منظمات المجتمع المدني على ادراك مفهوم الاستدامة والتمييز بين الإيرادات التي تحققها المنظمة من انشطتها التشغيلية ومن مواردها عن الانشطة غير التشغيلية وكيفية معالجتها والافصاح عنها في تقاريرها المالية.

أهداف البحث :

يهدف البحث الى تحديد مفاهيم الاستدامة التشغيلية والمالية ضمن سياق عمل منظمات المجتمع المدني وبما تحققه من فائض من مواردها وبالاخص من المنح المستلمة من المنظمات وبرامج المساعدات الدولية او المنح الحكومية الوطنية او المحلية او ضمن اطار مساهمات المتبرعين والاعضاء، وبيان المعالجة المحاسبية لهذه المفاهيم وفقا للمعيار المحاسبي 20 وكيفية الافصاح عنها ضمن القوائم المالية الأساسية التي يتطلب إعدادها من قبل هذه المنظمات وبما يؤدي الى تحسين البيئة التشغيلية لهذه المنظمات ويقوي من قدرتها على الاستمرارية.

مشكلة البحث :

أخذت منظمات المجتمع المدني التي برزت في العراق نتيجة التحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية بعد عام 2003 على عاتقها أداء مختلف لمهام وبالأخص البرامج التدريبية والتعليمية لمختلف شرائح المجتمع وفي العديد من المجالات والمواضيع.

ومن واقع عمل هذه المنظمات في العراق الآن تبرز الحاجة إلى ضرورة تقديم الدعم سواء من قبل الجهات الحكومية المختصة من خلال إصدار القوانين والتشريعات التي تحكم عمل هذه المنظمات أو الأكاديميين والخبراء المتخصصين من خلال تقديم الاستشارات والبرامج التدريبية، لكي تأخذ هذه المنظمات فعلا دورها الهام في المجتمع العراقي وتكون فاعلة في تحقيق أهدافها، إذ تفتقر الكثير من هذه المنظمات إلى التنظيم في سياسات العمل كما ينقص المسؤولين عن هذه المنظمات والعاملين فيها الكثير من المعرفة والخبرة وبالأخص في مجال المحاسبة والإدارة المالية أو المحاسبية وخصوصا إن هناك بعض المصطلحات والمفاهيم المحاسبية التي تحتاج إلى التوضيح والتحديد في معانيها ضمن سياق عمل هذه المنظمات الهادف الى تحقيق رسالة اجتماعية مثل مفاهيم الربح والاستدامة، ورأس المال والفائض أو العجز، هذا بالإضافة إلى كيفية معالجة المنح والتبرعات المقدمة لهذه المنظمات وكيفية تحديد إيراداتها وكلف الخدمات المقدمة وكيفية الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية الأساسية التي يتطلب إعدادها من قبل هذه المنظمات.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة للتعريف بمدلولات هذه المفاهيم وإيضاحها ضمن سياق المعيار المحاسبي الدولي 20. وقد اختير هذا المعيار من واقع كون ان ماتقوم به منظمات المجتمع المدني في العراق اليوم من نشاطات تموية واجتماعية وانسانية يمول غالبا من المنح الحكومية او الدولية لكن بدون الاستناد الى معيار محاسبي عراقي خاص بالمعالجة المحاسبية للمنح* وكل مايتعلق بها من عمليات ترتبط بنشاطات هذه المنظمات، كما ان قانون المنظمات غير الحكومية رقم 12 لسنة 2010 لم يشر صراحة الى النظام المحاسبي الواجب اعتماده من قبل هذه المنظمات.

فرضيات البحث:

- ان المعالجة المحاسبية للمنح على انها ايراد تشغيلي تؤدي الى افصاح مضلل عن الاستدامة التشغيلية للمنظمات غير الهادفة للربح
- ان فصل المنح عن الموارد التشغيلية للمنظمات غير الهادفة للربح يعطي افصاح حقيقي عن مدى الاستدامة المالية لتلك المنظمات.

حدود البحث الزمانية والمكانية:

عند مناقشة نتائج هذا البحث يجب الأخذ في الاعتبار الجوانب التالية:

أ- اعتمد البحث في جميع البيانات للدراسة التطبيقية على المقابلات الشخصية مع العاملين في ادارة عدد من المنظمات الناشطة في مدينة الحلة الا ان اغلب تلك المنظمات لم تكن تحتفظ بسجلات مالية منظمة، كما ان التقرير المالي المعد من قبل منظمة معينة غالبا ما يختلف عن تقارير المنظمات الاخرى والتي اما تكون حسب النموذج الذي تفرضه الجهة المانحة، او النموذج المطلوب من قبل دائرة المنظمات، او للاغراض الخاصة بالمنظمة.

* اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في ديوان الرقابة المالية العراقي مجموعة من القواعد المحاسبية [2] ولكن لحد الان لم يتم تطوير او اصدار قاعدة محاسبية خاصة بالمنح وعلى غرار المعيار المحاسبي الدولي رقم 20

ب- اختير مجال التطبيق في مركز معلومات الاعمال في الحلة والذي يحتفظ ببيانات مالية مستقلة لكل منحة او برنامج يقوم بتنفيذه، وقد تم الحصول عن تقرير احد المنح متضمنا تقرير مالي وفني عن النشاطات التي تم تنفيذها حسب متطلبات الجهة المانحة.

ت- التقرير المالي الذي استخدم في الدراسة التطبيقية كان عن تسوية دفعة من المنحة المستلمة من مركز معلومات الاعمال في الحلة والذي غطى النشاطات التي تم تنفيذها خلال 4 اشهر الاولى من عام 2010.

عينة البحث:

أسس مركز معلومات الأعمال من خلال توقيع مذكرة تفاهم بين غرفة تجارة بابل ومكتب الامم المتحدة لخدمات المشاريع في تشرين الأول 2008 ليكون مصدرا لدعم إنشاء وتشغيل الأعمال التجارية في محافظة بابل من خلال تقديم خدمات شاملة لتطوير الأعمال بما في ذلك تلبية احتياجات مشاريع الأعمال الصغيرة والمتوسطة مع توجيه الاهتمام لتحقيق التوازن بين الجنسين في انشاء المشاريع. وقد بدأ المركز عمله وقدم مجموعة من خدمات الاعمال المشار اليها في مذكرة التفاهم على مدار 18 شهر تضمنت اجراء دراسات استثمارية في اربع من القطاعات الرئيسية للاستثمار في محافظة بابل بالاضافة الى اجراء عدد من تطلعات سلسلة القيمة للمنتجات في تلك القطاعات، واقامة البرامج التدريبية للريادين واصحاب المشاريع القائمة وتسهيل حلقات النقاش وجلسات الطاولة المستديرة لعدد من المواضيع المستجدة في مجال التنمية والانعاش الاقتصادي بالاضافة الى اقامة معرض للمنتجات المحلية والمهن والحرف الشعبية في المحافظة.

ثانياً: طبيعة واهداف منظمات المجتمع المدني:

تعرف منظمات المجتمع المدني بأنها المؤسسات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية التي تعمل في ميادينها المختلفة من أجل المساهمة في تلبية احتياجات المجتمع. وعادة ماتعمل هذه المنظمات بشكل حر وفي استقلال نسبي عن سلطة الدولة وعن تأثير رأسمالية شركات القطاع الخاص، حيث تساهم في صناعة القرارات خارج المؤسسات السياسية ولها غايات نقابية كالدفاع عن مصالحها الاقتصادية والارتقاء بمستوى المهنة والتعبير عن مصالح اعضاءها، ومنها اغراض ثقافية كما في اتحاد الادباء كل وفقا لما هو مسجل ضمن أهداف المنظمة والغرض من إنشائها.

تقوم منظمات المجتمع المدني بمحاولة ادارة وتنمية مواردها الذاتية للمشاركة في صنع القرارات العامة ومواجهة مشكلات المجتمع وأيضاً المشاركة بفاعلية في عملية التنمية المستدامة لضمان استمراريتها. [3]

فعلى منظمات المجتمع المدني ان تبرز مفهوم الاستدامة وتجعله جزءاً أساسياً من عملها الاجتماعي التنموي وان تنتهج النظرة والأداء والقياس العالمي المؤكد على أهمية تحقيق الاستدامة في مجال التنمية الاجتماعية، المبني على إمكانية التطبيق وفقاً للتكامل والترابط بين العوامل الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والسياسية.

إن مفهوم الاستدامة مفهوم تنموي معاصر جاء نضجه خلال رحلة التنمية العالمية التي عاشها الإنسان المعاصر خلال حقبة تنموية مختلفة من التوازن والتوازي إلى الشامل، ثم الوصول إلى محطة الاستدامة التي تحقق استمرار واستدامة العمل وخيره ونجاحه لأعوام عديدة تتضح فيها الأهداف وتكتمل فيها المشاريع وينتقل فيها الإنسان من حالة الفقر والعوز إلى حالة الاكتفاء ثم الإنتاج والإبداع والنمو والتطور، وضمان استفادة الأجيال المتعاقبة من مردود العمل واستمراره.

وفي هذا المجال يكون التحدي الحقيقي للاستدامة في حسن استخدام رؤوس الأموال المتمثلة في الطبيعة البشرية والاجتماعية والتصنيعية والمالية، وتواجه الاستدامة عدد من المشاكل والمعوقات ناشئة عن العوامل التي تواجهها منظمات المجتمع المدني في الشرق الاوسط عموما والعراق خصوصا تلخص بما يلي: [4]

1. التشريعات التقييدية المتعلقة بتنظيم عمل منظمات المجتمع المدني.
2. طول الإجراءات والتأخر في تسجيل منظمات المجتمع المدني.
3. غياب مفهوم الشراكة والتعاون بين منظمات المجتمع المدني وانتهاج التنافس بديلا للتكامل.
4. عدم التوسع في نطاق العضوية.
5. عدم فاعلية الجمعيات العمومية كأداة فاعلة للرقابة على منظمات المجتمع المدني.
6. غياب التمويل المالي والدعم الفني واللوجستي المناسب.
7. ضعف القدرات الإدارية والتنظيمية والمعلوماتية والاعتماد على العمل العشوائي والفردية.
8. خلل في الممارسة الديمقراطية داخل منظمات المجتمع المدني نتيجة للأوضاع السياسية والاقتصادية للبلاد.
9. التشديد في الرقابة والمساءلة من قبل المانحين يؤدي إلى البيروقراطية والحياد عن تحقيق المنظمة لأهدافها الرئيسية.
10. عدم وجود رغبة حقيقية لتفعيل المساءلة داخل منظمات المجتمع المدني.

ولا يختلف الحال كثيرا فعلى الرغم من ان العراق يعتبر من أول الدول والحضارات التي أنطلقت في مجال العناية والتنظيم للمجتمع المدني وكان المجتمع العراقي مهتماً بشكله وتنظيمه وعلاقاته الاجتماعية الرصينة وداعماً ومؤيداً لمنظماته المدنية وتجمعاته المهنية والثقافية والعلمية والاقتصادية والانسانية المختلفة .. ولكن الأمور تبدو معقدة إلى حد ما، والمشكلات والمعوقات تزداد يوماً بعد آخر، وهنا لابد من الإشارة الى أنواع منظمات المجتمع المدني من حيث التكوين:

- اتحادات ونقابات
- جمعيات
- منظمات غير حكومية

يوجد في العراق العشرات من النقابات والاتحادات والجمعيات المهنية والجمعيات الخيرية، وكلها مؤسسة إما بقانون خاص، أو بقانون الجمعيات رقم "13" لسنة 2000، رغم القول بان النقابات والاتحادات والجمعيات المهنية هي تنظيمات شعبية مستقلة عن الحكومة، وهي تمثل شريحة اجتماعية معينة تدافع عن حقوقها، مثل: نقابة العمال، ونقابة المحامين، ونقابة الفنانين، واتحاد الصناعات، وغيرها، ولكن المنتبغ لقوانين هذه النقابات والاتحادات يلاحظ أن أكثريتها مرتبط من الناحية القانونية والمالية بشكل او آخر بوزارة من وزارات الدولة القريبة من تخصصها، كما أنها مرتبطة من الناحية السياسية بقيادات الحزب الحاكم منذ عام 1979 حتى 2003.

فمن الناحية المالية قامت لحكومات العراقية المتعاقبة بدعم وتمويل النقابات والاتحادات والجمعيات المهنية على شكل رواتب للإداريين والموظفين، ومنح وعقارات، وإعفاءات وامتيازات، وغيرها من أنواع الدعم المالي، وكذلك الأمر بالنسبة للجمعيات الخيرية، فقد أشار قانون الجمعيات لسنة 2000 في المادة "30" ثانياً- تخضع حسابات الجمعية ذات النفع العام وموجوداتها إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية. وثالثاً- تدقق حسابات الجمعية التي يكون رأس مالها "100000" مئة ألف دينار، فأكثر من محاسب قانوني مجاز. ورابعاً- للوزير أن يطلب من الجمعية تقديم المستندات الأصولية بشأن معاملاتها المالية في أي وقت يشاء".

وبعد سقوط النظام السابق اصدرت سلطة الائتلاف الامر (45) لسنة 2003 الذي نظم بموجبه عمل المنظمات في العراق، إلا أن طبيعة العلاقة الجديدة بين الحكومات العراقية الوطنية والنقابات والاتحادات والجمعيات المهنية بدأت من الناحية الفعلية بصدور قرار مجلس الحكم رقم "3" لسنة 2004، والذي نص على حل "مجالس إدارة الاتحادات والنقابات والمنظمات المهنية والجمعيات. وإذا حظيت المنظمات غير الحكومية بمرجعية حكومية غير مرضي عنها - في أحيان كثيرة- والمتمثلة بمكتب مساعدة المنظمات غير الحكومية - دائرة المنظمات غير الحكومية حالياً - فان النقابات والاتحادات والجمعيات، سواء المهنية منها أو الخيرية، ظلت عائمة، وغير مدعومة، ولا تحظى بمرجعية حكومية قوية، وهو الأمر الذي جعل بعضها يتوجه إلى الأحزاب والقوى السياسية القوية لضمان الدعم السياسي والمالي لها. [5]

ان تنمية منظمات المجتمع المدني وبناء قدراتها في مجالات مختلفة ومتخصصة تعمل على زيادة كفاءة تلك المنظمات في التفاعل والتأثير المجتمعي بشكل عام هو اساس لا يبدل عنه من اجل تحقيق تنمية متواصلة ومستدامة، ومن هذه المجالات تبرز اهمية الادارة المالية لادارة استخدام التمويل المتاح لهذه المنظمات استخدام كفاء وفعال. ومن واقع كون ان ماتقوم به منظمات المجتمع المدني في العراق اليوم من نشاطات تنموية واجتماعية وانسانية ممول غالبا من المنح التي تستلمها من البرامج الحكومية او لدولية غالبا والتي تعتبرها الكثير من هذه المنظمات الايراد الرئيسي لها وبدونه لا يستطيع الاستمرار في تقديم نشاطاتها وبذلك فان اغلب هذه المنظمات تعمل على اساس الوقتية وليس الاستمرارية فنجد اغلب هذه المنظمات لا يمكن اعتبارها كيان مؤسسي قائم قادر على الاستمرار في تقديم انشطته للمجتمع الا عندما يكون هناك برنامج استخلصته هذه المنظمة من احدى المنظمات الدولية وبعد الانتهاء من تنفيذ البرنامج لا يبقى من تلك المنظمة الا الفرد او الافراد المؤسسين ينتظرون فرصة لتنفيذ برنامج جديد وان لم تاتي تلك الفرصة لاتجد لهذه المنظمة وجود فعلي في الواقع وبذلك نجد المنات من المنظمات التي تأسست بعد 2003 وكان لها موقع وكيان متكامل وتأثير بارز في المجتمع انتهت ولم يبق الا القليل منها.

ان عدم ادراك اغلب العاملين في هذه المنظمات للاستدامة والتميز بين الايرادات التي تحققها المنظمة من انشطتها التشغيلية ومن مواردها عن الانشطة غير التشغيلية هو من احد الاسباب الاساسية لعدم الاستدامة والاستمرارية بالعمل.

ثالثاً: النظام المحاسبي لمنظمات المجتمع المدني غير الهادفة للربح :

إن الإدارة المالية الجيدة ليست خياراً وإنما مطلب أساسي والتزام قانوني وأخلاقي على جميع المسؤولين عن منظمات المجتمع المدني والعاملين فيها الوفاء به، حيث إن فهم وممارسة الإدارة المالية المثلى طريق النجاح لهذه المنظمات التي تتنافس فيما بينها حتى تتمكن من جذب :

- المتبرعين .
- الأعضاء .
- الحصول على الموارد. [6]
- كما يتعين على الجهة المسؤولة عن ادارة هذه المنظمات ان تبين للمتبرعين والاعضاء مايلي:
- إن الأموال التي تم ائتمانهم عليها قد صرفت بصورة سليمة وفعالة .
- إنهم متمكنين من إدارة مصادرههم بكفاءة وتقديم مستوى خدمات مناسب للأعضاء .
- التخطيط لنمو منظماتهم مستقبلاً . [7]

ويتوقف تحقيق هذه المتطلبات على توفر إدارة مالية ومحاسبية فعالة تمكن النظام المالي تحقيق عنصرين أساسيين:

- نظام محاسبي: يثبت ويتابع العمليات المالية للمنظمة والتي تتمثل بكل الموارد التي تحققت للمنظمة وجميع النفقات التي التزمت بدفعها المنظمة خلال سير الأعمال. ويهدف النظام المحاسبي لمنظمات المجتمع المدني إلى:

* إنتاج معلومات مالية مفيدة .

* الحفاظ على مستوى مناسب من الرقابة الداخلية .

- نظام التقارير الإدارية: يتم من خلاله استرجاع المعلومات المسجلة بالنظام المحاسبي بطريقة من شأنها مساعدة الإدارة على متابعة الوضع المالي للمنظمة . [8]

وفي هذا السياق نص الفصل الرابع (الاحكام المالية) من قانون المنظمات غير الحكومية رقم 12 لسنة 2010 في المادة 13 منه على ان موارد المنظمة تتكون من الاتي:

1- اشتراكات الاعضاء

2- التبرعات والمنح والوصايا والهبات الداخلية والخارجية

3- العوائد الناتجة من نشاطات المنظمة ومشاريعها

ويظهر من خلال تحديد مصادر تمويل هذه المنظمات ان لهذه المنظمات درجة من الاستقلال المالي، فبعض من هذه المنظمات تتلقى جزءاً من تمويلها من الدولة أو بعض الجهات الخارجية المانحة، وبعضها الآخر يعتمد بصورة كاملة على التمويل الذاتي من خلال مساهمات الأعضاء في شكل اشتراكات للأعضاء أو التبرعات أو على بعض أنشطتها الخدمية أو الإنتاجية.

كما ان المادة 14 اكدت على ان تلتزم المنظمة بصرف مواردها على النشاطات التي تحقق اهدافها وان للمنظمة المشاركة في العطاءات التي تعلن عنها السلطات العامة ضمن مجال اختصاص المنظمة وتشير المادة 15 الى التقارير التي على المنظمة ان تقدمها الى دائرة المنظمات غير الحكومية في الامانة العامة لمجلس الوزراء وهي ما يأتي:

1- تقريراً مالياً واحداً يشمل وصفاً لمصادر تمويل المنظمة ومعاملاتها المالية.

2- تقرير عن نشاطات المنظمة يتضمن فكرة موجزة عن المشاريع التي نفذتها المنظمة خلال السنة.

وقد نص الفصل الخامس (السجلات وتدقيق الحسابات) في المادة 18 منه ان على المنظمة مسك سجلات الحسابات وتدوين فيها ايرادات المنظمة ومصروفاتها وسجل الاموال وتدوين فيه اموال المنظمة المنقولة وغير المنقولة.

ونصت المادة 19 على ان تلتزم المنظمة ان تكون سجلاتها الحسابية مطابقة لمبادئ المحاسبة المعتمدة قانوناً وان تجري المنظمة التي تتجاوز ميزانيتها السنوية 75 مليون دينار تدقيقاً خارجياً لحساباتها كل سنة بواسطة محاسب قانوني مجاز. [9]

من الملاحظ ان القانون اشار الى نوع وطبيعة موارد المنظمة ولكن لم يميز او يضع تحديداً للموارد التشغيلية او غير التشغيلية، كما اشار القانون الى مسك السجلات المالية التي يجب ان تطابق المبادئ المحاسبية المعتمدة قانوناً الا ان

القانون لم يشر صراحة الى النظام المحاسبي الواجب اعتماده، وانما يفهم ضمناً ان على المنظمات ان تطبق النظام المحاسبي الموحد الملزم التطبيق في القطاعين الصناعي والتجاري وعلى اعتبار انه المعتمد قانوناً للاستخدام كنظام

محاسبي في منظمات المجتمع المدني الاخرى من النقابات والاتحادات والجمعيات العاملة في العراق وفقاً لقانون الجمعيات لسنة 2000 المعطل، على الرغم من ان هناك اشارة صريحة الى تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الوحدات الاقتصادية

الهادفة للربح حصراً والتي تختلف عن الوحدات الحكومية الاخرى من حيث طبيعتها واهدافها وتمويلها. [10]

وتمتاز المنظمات غير الهادفة للربح عن مشاريع الاعمال التجارية الهادفة للربح بخصائص اساسية اهمها: [11]

1- تتلقى تبرعات بكميات كبيرة من الموارد من مقدمي الموارد الذين لا يتوقعون عوائد مالية متعادلة أو متناسبة.

2-تعمل لأغراض أخرى غير توفير السلع أو الخدمات بربح.

3-لا تملك حصص ملكية مثل تلك المؤسسات التجارية.

وعلى هذا الاساس، تجد المنظمة غير الهادفة للربح نفسها في قطاع مختلف تماما من الكيانات التي يكون أعضاؤها من القطاعين العام والخاص، خيرية وذاتية التمويل، معفاة من الضريبة وخاضعة للضريبة، لذا ينبغي تصنيف هذه الوحدات الى وحدات حكومية او وحدات غير حكومية لغرض تطبيق معايير المحاسبة الحكومية او معايير المحاسبة المالية. [11] وفي الولايات المتحدة الامريكية تحكم المنظمات غير الهادفة للربح من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) حيث اصدر المجلس خمس معايير التي لها قابلية التطبيق من قبل مختلف هذه المنظمات وتعالج القضايا الاساسية للمحاسبة فيها وهي: كشف 93 الاندثار، كشف 116 المنح والمساهمات، كشف 117 متطلبات العرض المالي، كشف 124 المحاسبة عن الاستثمارات، كشف 136 المحاسبة عن تحويل الموجودات لهذه المنظمات نتيجة المساهمات او الهبات من الاخرين. [12]

يحدد كشف 117 الكشوفات المالية للمنظمات غير الهادفة للربح بكشف المركز المالي، كشف النشاطات وكشف التدفقات النقدية. والغرض الاساسي لاعداد هذه الكشوفات المالية هو لتفسير كيف تم استخدام الموارد المتاحة لتنفيذ نشاطات المنظمة، لذلك يجب ان تفصح هذه الكشوفات عن طبيعة ومصدر الموارد المكتسبة، اي تقييدات على الموارد والبرامج الاساسية وكلفها، ايضا يجب ان تزود معلومات عن قدرة المنظمة للاستمرار لتحقيق اهدافها. [12] ومن هدف البحث في التركيز على الميزة الاولى لهذه المنظمات بتلقيها كميات كبيرة من الموارد متمثلة بالمنح والتبرعات والمساهمات من جهات دولية ومحلية حكومية وغير حكومية لغرض مساعدتها في تقديم الخدمات المختلفة للمجتمع وتحقيق رسالتها الاجتماعية، ولكي تمثل تلك المنظمات إلى الحاجة للشفافية في البيانات المالية بخصوص قياس وعرض مواردها المالية ضمانا لعدم الهدر في هذه الموارد وتحقيق الاستدامة المالية والتشغيلية كان لابد من تحديد واضح للمبادئ المحاسبية التي على المنظمات اعتمادها وبما يتناسب مع طبيعة عملها ورسالتها الاجتماعية، لذا سيتم من خلال المبحث التالي تحليل وتقديم خلاصة القضايا الاساسية بالنسبة لهذه المنظمات والمتعلقة بمعياري المحاسبة الدولي رقم 20 وهو محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

رابعاً: دراسة تحليلية للمعيار المحاسبي الدولي 20 [13]:

تعريف المصطلحات:

حكومة: "يشير إلى الحكومة، الوكالات الحكومية والهيئات المماثلة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية". ويتضمن هذا التعريف تقريبا كل الذين يقدمون المنح إلى منظمات المجتمع المدني.

المنح الحكومية: "هي مساعدات تقدمها الحكومة في صورة موارد يتم تحويلها للمنشأة وذلك مقابل التزام المنشأة الحالي وفي المستقبل بتنفيذ شروط محددة تتعلق بنشاطها التشغيلي". هذا التعريف يمكن أن يفهم بشكل واسع ليعني التمويل من مصدر غير مهتم بالدين أو بالمشاركة في ملكية.

المنح المتعلقة بالموجودات: "تتمثل في المنح الحكومية التي يعتبر الشرط الرئيسي للحصول عليها أن تشتري المنشأة أو تصنع أو تحوز موجودات طويلة الأجل".

المنح المتعلقة بالدخل: "تشمل المنح الحكومية الأخرى غير تلك المتعلقة بالموجودات".
الأقسام الرئيسية من المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 وتطبيقاتها علي القوائم المالية الأساسية التي يتطلب إعدادها من قبل منظمات المجتمع المدني:

تبين الفقرة 7 من المعيار مايلي:

- | |
|--|
| يجب عدم الاعتراف بالمنح الحكومية بما فيها المنح العينية بقيمتها العادلة إلا إذا توفر دليل معقول على: |
| أ- أن المنظمة ستفي بالشروط المتعلقة بها. |
| ب- تحقق الحصول على هذه المنح. |

وهذا يعني بأنه عندما تستلم منظمة المجتمع المدني منحة (مثل منحة متعلقة بتنفيذ برنامج توعية حول المساواة بين الجنسين/الجندر في منطقة معينة في الريف) يجب أولاً أن تسجل في الميزانية كدخل مؤجل. وعندما تحقق المنظمة شروط المنحة وتصرفها وفقاً لذلك، يحول ذلك المبلغ إلى كشف الدخل كدخل، وهذا يعني أيضاً بأن المنحة يجب ان لا تسجل مباشرة ويؤجل تسجيلها لحين تحقق استلامها فعلياً. [14]

الفقرة 12 من المعيار تؤكد على مايلي:

"يجب الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل وعلى أساس دوري على مدار الفترات اللازمة لتحقيق المقابلة بينها وبين التكاليف المتعلقة بها والتي كان الغرض منها هو التعويض عنها. كما يجب عدم إضافتها مباشرة إلى حقوق أصحاب المنشأة."

وهذا يعني بأن منظمات المجتمع المدني يجب أن تعتبر كل المنح والتبرعات كدخل، وليس كحقوق ملكية. لذا، إذا حصلت منظمة المجتمع المدني على منحة في نهاية السنة المالية، يتم تسجيلها على انها منح وتبرعات السنة الحالية أولاً في قائمة الدخل، بعد ربح او خسارة التشغيل وحسب الغرض منها: كتغطية تكاليف التشغيل او تمويل الأصول الثابتة مثلاً. ويتم عندئذ تحويل المنح والتبرعات حسب أغراضها الى الميزانية العمومية، مع فصلها عن ربح او خسارة التشغيل. وهذا يتوافق ايضاً مع الفقرة 17 والفقرة 29 من المعيار حيث تشير الفقرة 17 الى ان الاعتراف بالمنح المتعلقة بالتكاليف أو المصروفات المحددة كدخل خلال الفترة المحاسبية. وبالمثل، فإن المنح المتعلقة بالموجودات المستهلكة يعترف بها عادة كدخل على مدار الفترات التي يستهلك الأصل خلالها وعلى أساس تناسبي مع مصروف الاندثار الذي تحمل به كل فترة." كما ان الفقرة 29 تبين أن يحصل في بعض الأحيان عرض المنح المتعلقة بالدخل في قائمة الدخل وذلك إما في بند مستقل أو تحت عنوان عام هو "الدخل من مصادر أخرى". لكن يمكن عرضها بموجب بديل آخر يتمثل بطرحها مباشرة من المصروف الذي ترتبط به."

الفقرة 13 تؤكد على مايلي:

"تعالج المنح الحكومية محاسبياً بطريقتين أ. طريقة رأس المال والتي يتم بموجبها إضافة المنحة مباشرة إلى حقوق أصحاب المنشأة. ب. طريقة الدخل والتي يتم بموجبها تضمين المنحة لبيان الدخل لفترة أو أكثر."
--

وبالرغم من أن المعيار يوصي بشكل واضح في الفقرة 12 وال فقرات اللاحقة كما تم توضيحها اعلاه بطريقة الدخل، فإن المعيار في الفقرة 14 يقدم الحجج التالية لدعم وجهة نظر مؤيدوا طريقة رأس المال البديلة:

- أ- إن المنح الحكومية وسيلة للتمويل ولذا يجب على هذا الأساس معالجتها في الميزانية العمومية وليس القيام بقيدها في بيان الدخل لغرض مقابلتها مع المصروفات التي تمولها. وحيث أنه لا يتوقع إعادة تسديدها، لذا يجب إضافتها مباشرة إلى حقوق المالكين.
- ب- ليس من المقبول الاعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل طالما أنها لم تكتسب بعد وهي تمثل فقط حافزا توفره الحكومة بدون أية تكلفة مقابله.

ووفقا لطريقة رأس المال فان المنح المقدمة إلى منظمة المجتمع المدني يتم تسجيلها في حساب الملكية بدلا من أن تسجل أولا في قائمة الدخل، ولكن من ناحية اخرى فإن شفافية الوضع المالي لمنظمة المجتمع المدني تتطلب بأن يكون المبلغ الكامل للمنح والتبرعات واضح كليا وحسب كونها غير مشروطة او مشروطة للتشغيل والأصول الثابتة والتي تختلف طرق معالجتها محاسبيا كإيراد أو حقوق ملكية، ومن ناحية ثانية فإن أغلبية منظمات المجتمع المدني مازالت تعتمد على المنح والهبات كما ان ليس في تشكيلها القانوني او في رسالتها الاجتماعية وجود للملكية او حقوق الملكية، ولذا لضمان العرض العادل للوضع المالي لهذه المنظمات تحتاج في تقاريرها المالية التصريح عن مصادر تمويل المنح في الميزانية وقائمة الدخل، وهذا يعني ان الحجج التالية التي يقدمها مؤيدوا طريقة الدخل في الفقرة 15 من المعيار لدعم وجهة نظرهم اكثر انسجاما مع طبيعة هذه المنظمات واهدافها:

- أ- حيث أنه يتم الحصول على المنح الحكومية وليس من الاموال الخاصة لأصحاب المنشأة، لذا يجب عدم إضافتها مباشرة لحقوق أصحاب المنشأة، وإنما يجب الاعتراف بها كدخل في الفترات المناسبة.
- ب- نادرا ما تكون المنح الحكومية مجانية، وإنما تحصل عليها المنشأة عن طريق تلبية شروطها ومقابلة ما يترتب عليها من التزامات. لذا يجب الاعتراف بها كدخل وكذلك مقابلتها مع التكاليف التي كان القصد من المنحة التعويض عنها.

الفقرة 24 تؤكد على مايلي:

"إن المنح الحكومية المتعلقة بالموجودات بما فيها المنح العينية المدرجة بقيمتها العادلة، يتوجب عرضها في الميزانية العمومية إما باعتبارها دخل مؤجل، أو بتنزيل مبلغ المنحة من قيمة الموجودات للوصول إلى القيم المدرجة لتلك الموجودات."

ان هذا يعني بأنه إذا حصلت منظمة المجتمع المدني على منحة للأصول الثابتة فمن الضروري تقييم القيمة العادلة لتلك الموجودات للاعتراف بكل من الموجودات والمنحة بقيمتها العادلة [15] كما يجب أن تسجل في الميزانية في جانب الخصوم، كدخل مؤجل، ويتم اعتبارها كدخل بصفة تلقائية خلال عمر استخدام الأصل، وكما تم الاشارة اعلاه فان الفقرة 17 من المعيار أيضا تقر بأن الاعتراف بالدخل يكون عادة متساويا مع إهلاك الأصل السنوي.

اما بالنسبة لأغلبية منظمات المجتمع المدني، فأنها تحصل على اصول ثابتة كجزء من منحة البرنامج المتفق عليه مع الجهة المانحة والذي يستلزم تنفيذه امتلاك هذه الاصول كالاتاث والاجهزة والمعدات وهي غالبا تشتري عن طريق الجهة المانحة. فمن خلال اللقاءات مع مجموعة من ناشطي المجتمع المدني المؤسسين او العاملين في المنظمات اكدوا انهم

غالبا ما يستلمون جزء من المنحة كأصول ثابتة يتم شراؤها وتجهيزها عن طريق شركة او مورد مخول من قبل الجهة المانحة وفي معظم الحالات لا يستلمون وصولات الشراء وانما يتم فحص وتقييم الموجودات المستلمة لاغراض تسجيلها في سجل الموجودات كأحد سجلات الحسابات المنصوص عليها في الفصل الخامس مادة 18 من قانون المنظمات غير الحكومية، والجدول (1) التالي يوضح كشف بالموجودات/اجهزة ومعدات التي استلمتها احدى مراكز المجتمع المدني في الحلة.

جدول (1) تقرير فحص واستلام الأجهزة والمعدات المجهزة لصالح مركز معلومات الاعمال من قبل المانح مكتب الامم المتحدة لخدمات المشاريع*

ت	المواصفات المطلوبة	المواصفات المجهزة	القيمة المقدرة
1	لابتوب نوع ديل لانتيتود او مايساويها أو يعادلها عدد 6 انتل كور Duo 2 معالج T7250 (2.00 GHz) FSB 800Mhz رام DDR2-667 2 GB هارددسك 120 كيكابايت شاشة LCD 15 انج RW-DVD-CD X24 ,4500RPM , MM9.5 ويندوز Xp بروفيشنال SP2 برنامج اوفيس 2007 مع ماوس بصري خارجي برنامج نورتون مضاد للفايروسات 2008 مع اشتراك لمدة سنة تجهيز طاقة 100 - 240 فولت عند 50 - 60 هرتز	لابتوب نوع ديل عدد 6 INTEL R CORE TM 2 DUO- CPU T6570@ 2.10 GHz FSB 465.5 MHz Dimm A 2.G.B هارد دسك 240 كيكابايت شاشة LCD 15 انج RW-DVD-CDX24 ويندوز اكس بي بروفيشنال برنامج اوفيس 2007 مع ماوس بصري نوع دل برنامج مضاد للفيروسات نورتون غير مجهز وبطاقات الضمان غير مجهزة	
2	عارض توضيح ، داتا شو IN2102 او مايساويها SNGA 800 x 600 مع حقيبة حمل وقائية مع ضمان لمدة سنتين	الجهاز المجهز من نوع INFOCUS IN 102 SNGA 800 x 600 الحقيقية غير وقائية وبطاقة الضمان غير مجهزة	
3	شاشة عارض Da-Lite او مايساويها مثبتة على الحائط او السقف	مطابقة	
4	طابعة ليزيرية HP CP3505n متسلسلة (CB442A) او مايعادل سرعة الطبع 22 ورقة في الدقيقة نوعية الطبع بحدود 1200×1600 دي بي أي وسعة الورق الداخل بحدود 350	الطابعة المجهزة من نوع CANON LBP3010B سرعة الطبع 14 في الدقيقة حدود الطبع 600 × 2400 دي بي أي	
5	كارترج (CB442A) او مايعادل	مطابق	
6	UPS 8 باور وير 5115 ، 1000 فولت امبير كمية الطاقة (5591 - 0514656) او مايعادل	الأجهزة المجهزة ثلاثة منها 1200 VA وخمسة منها 1500 NA	
7	كاميرا رقمية كانون او مايعادل 8 ميكا بكسل، رام 2 كيكا بايت حقيبة حماية	كاميرا رقمية 10 ميكا بكسل، رام 2 كيكابايت بدون حقيبة حماية	

* ادرج الجدول جزء من الموجودات المستلمة من قبل المركز كمثال توضيحي لاغراض البحث لذا لم يتم ادراج الكلف السوقية المقدرة فليس هناك حاجة ماسة من اظهارها

ويمكن تلخيص كيفية تطبيق منظمات المجتمع المدني لمعيار المحاسبة الدولية رقم 20 كما يلي:

- 1- يتم أولاً اظهار كل منح السنة والتبرعات في كشف الدخل تحت حساب فائض او عجز التشغيل، لكن المنح أو التبرعات المقيدة التي حققت الشروط، يتم تقسيمها طبقاً للغرض: التشغيل أو الأصول الثابتة. ثم يتم تحويل المنح والتبرعات على الميزانية العمومية طبقاً لأغراضها، منفصلة عن حساب فائض او عجز التشغيل.
- 2- بالنسبة للمنح التي تستلم على عدة سنوات، يجب أن يسجل فقط جزء المنحة للسنة الجارية في كشف الدخل للسنة المالية، اما الجزء الذي يخص السنوات اللاحقة فيجب أن يسجل في حساب الخصوم - حساب الدخل المؤجل.
- 3- بالنسبة للمنح المشروطة، فقط مبلغ المنحة الذي حققت بشأنه منظمة المجتمع المدني الشروط يجب أن يسجل كدخل منحة تلك السنة. ويجب أن يسجل المبلغ الباقي في حساب الخصوم - حساب الدخل المؤجل.
- 4- يجب أن تسجل المنح للأصول الثابتة كدخل مؤجل ومعترف به فقط كدخل منحة بصفة منهجية خلال عمر استخدام الأصل.

على هذا ان كان على منظمة المجتمع المدني ان تسجل المنح والتبرعات لسنة ما في كشف الدخل تحت حساب فائض او عجز التشغيل، اي اعتبارها دخل غير تشغيلي او حسب المعيار الدولي "الدخل من مصادر أخرى" فالسؤال هنا ماهو الدخل التشغيلي لمثل هذه المنظمات والتي اساسا في تشكيلها وتسميتها هي غير هادفة للربح؟ وفي المقابل يتبادر السؤال هل ان المقصود من منظمات المجتمع المدني كونها تسعى الى تحقيق رسالة اجتماعية ان تكون منظمات خيرية؟ بالتأكيد ان الكلام عن لمجتمع الديمقراطي ودولة المؤسسات، لايعني ان تكون هذه المؤسسات خيرية يتطوع فيها اصحاب الثروة او تتبرع الحكومة والمانحين لاعمال انسانية وخيرية كما هو الحال المتعارف عليه الان دون ان يكون هناك شفافية في عرض هذه المنح والتبرعات في القوائم المالية لتلك المنظمات، وان توفرت هذه الشفافية فينبغي ان يكون هناك سعي من مسؤولي تلك المنظمات على ضمان استدامة الخدمات التي تقدمها وتحقيق الاهداف الاجتماعية التي اسست من اجلها، وبالتالي لا بد ان يكون لهذه المنظمات نشاطات تشغيلية ودخل تشغيلي تحقق منه فائض للنمو.

وبالعودة الى الفصل الرابع (الاحكام المالية) من قانون المنظمات غير الحكومية رقم 12 لسنة 2010 في المادة 13 منه والذي نص على موارد المنظمة نجد انه وضع اشتراكات الاعضاء في البند اولا ثم جاءت التبرعات والمنح والوصايا والهبات الداخلية والخارجية في البند ثانيا وفي ثالثا حدد موارد المنظمة من العوائد الناتجة من نشاطاتها ومشاريعها، وعليه فأن القانون لم يمنع تلك المنظمات من مزاوله نشاطات ومشاريع وتحقيق دخل ذاتي من فائض اموالها يضمن لها الاستمرارية، بل على العكس اعطى الحق لاي منظمة المشاركة في العطاءات التي تعلن عنها السلطات العامة ضمن مجال اختصاص المنظمة، كما ان وضع اشتراكات الاعضاء في المرتبة الاولى يعزز مفهوم الاستدامة الذي على المنظمات ان تسعى الى تحقيقه لضمان استمرار تقديم الخدمات لاجراءها.

عليه فان الدخل التشغيلي الذي تحققه هذه المنظمات يمكن ان ينتج من بيع العضوية وتسعير الخدمات، كما يمكن لها ان تحقق دخل من نشاطات استثمارية من خلال المشاركة في العطاءات او الدخول في نشاطات ومشاريع من فائض اموالها، ومن ثم يمكن اعتبار المنح والتبرعات وكما اشار المعيار الدولي 20 كدخل من مصادر اخرى، ويمكن تسميته كدخل تمويلي بأعتبار تعريف المنح الحكومية كما وردت في المعيار كمصدر تمويل غير الديون او الملكية.

ولكن هنا ايضا لازال السؤال قائما هل ان تسعير خدمات هذه المنظمات يخرج عن اطار رسالتها الاجتماعية، والاجابة مرة اخرى ان تحقيق الاهداف الاجتماعية والانسانية لايعنى ان تتحول هذه المنظمات الى خيرية ولكن ان تكون هذه المنظمات قادرة على اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة لادارة فائض اموالها سواء كان من المنح او التبرعات او

اشتراكات العضوية، وبالتأكيد ان القرار السليم عند الكلام عن ادارة الاموال يعني تشغيل هذه الاموال وهذا ابدأ لن يتعارض مع مفهوم الرسالة الاجتماعية بل على العكس يعزز مفهوم هذه الرسالة من خلال ما ستحققه هذه المنظمات من اجل استدامة مواردها المالية والبشرية واستمراريتها ككيان قائم.

ومن ثم فإن على ادارة هذه المنظمات ان تتخذ القرار الذي يصب في تحقيق اهدافها الاجتماعية والمالية من خلال قرار تقديم الخدمات بأسعار اما ان تغطي تكاليف تلك الخدمات، او بأعلى لتحقيق فائض للنمو، او بأسعار مدعومة اي بأسعار اقل من كلفتها، وبالتأكيد ان القرار باتجاه اي من هذه الحالات الثلاث يتوقف على حصول هذه المنظمة على منح او تبرعات يمكن ان تساهم في تمويل جزء من برامجها او تغطي تكاليف برنامج معين بشروط معينة ولكن يحقق لها فائض يساهم في دعم برامجها الاخرى. كما يتوقف على استثمار فائض اموالها بالشكل الذي ينمي هذا الفائض من اجل المساهمة ايضا في دعم أنشطة ذاتية لهذه المنظمات دون الاعتماد على دعم المنح والتبرعات فقط.

ان على أي منظمة تحقيق الإيرادات مقابل الخدمات التي تقدمها كي تساهم في تغطية نفقاتها من جانب (الاستدامة التشغيلية) وتحقيق العائد الذي يمكنها من الاستمرار وتوسيع نطاق انشطتها وتحسين مستوى خدماتها المقدمة وتحقيق (الاستدامة المالية)، هذا مع ضرورة وعي إدارات هذه المنظمات إلى أهمية تحقيق مثل هذه الإيرادات بالشكل الذي يحقق استدامة هذه المنظمات وضمان تقديم خدماتها في المستقبل.

وعلى هذا يمكن النظر إلى الاستدامة كمعادلة على إنها تساوي تغطية التكاليف التشغيلية والإدارية + الرسملة للنمو [14] وهذا يرتبط بالاعتماد على الذات وتحقيق الكفاءة التشغيلية والمالية وعدم الاعتماد على المنح كمصدر أساسي ورئيس للدخل لأنه في حالة توقف هذه المنح أو عدم إمكانية إدارة هذه المنظمات من الحصول على البرامج المدعومة يعني توقف هذه المنظمات عن تقديم خدماتها وتضاعل إمكانية استمرارها لأجل طويل.

هذا ومن ناحية أخرى يتطلب من منظمات المجتمع المدني في سعيها نحو الاستدامة مراقبة كفاءة الانفاق من خلال السعي المستمر الى تخفيض التكاليف وعدم الهدر في مواردها، ولكن في الواقع العملي ونتيجة للخلط بين العديد من المفاهيم وعدم وضوح الرؤيا في تبعية هذه المنظمات القانونية والمالية اوعلى من تقع سلطة الرقابة المالية على اموال هذه المنظمات اظهر التضارب في العمل والهدر في الاموال ونادرا مانجد منظمات تتصف بالاستدامة وتتحمل إدارتها مسؤولية إصدار القوائم المالية والتقارير عن نشاطاتها لما لها من أهمية في عملية الإبلاغ المالي وكفاءة إدارة العمليات في هذه المنظمات.

فبالنسبة لأغلبية منظمات المجتمع المدني، فأنها بالأساس تحصل على المنح المتعلقة بتمويل النشاطات التشغيلية الخاصة بتنفيذ برنامج معين حسب الموازنة والشروط المصادق عليها من قبل الجهة المانحة، ومبلغ المنحة اما ان يدفع من قبل الجهة المانحة بناء على الصرف الفعلي خلال التنفيذ او كدفوعات مقدمة يتم تسويتها عند التنفيذ وفقا لوصولات ومستندات الصرف والتقارير المالي الذي تشترطه الجهة المانحة. ويوضح الجدول (2) التالي تقريراً مالياً معد من احد مراكز المجتمع المدني في الحلة عن تسوية الدفعة الثالثة والاخيرة ومبلغ المنحة الكلي وحسب النموذج المطلوب من قبل الجهة المانحة.

جدول (2) تقرير مالي عن تسوية المنحة التشغيلية مع القسط الثالث والاخير لمركز معلومات الاعمال من قبل مكتب الامم المتحدة لخدمات

المشاريع*

ت	النشاطات	العدد	ايام العمل	كلفة الوحدة (بالدولار)	الكلفة الكلية (بالدولار)
1	تسهيل وتنظيم حلقات الطاولة المستديرة	5			

350	7	1	50	كلفة نقل المشاركين	
500	10	1	50	مصاريف الضيافة	
<u>850</u>				اجمالي 1	
			1	كورس تدريبي لتنمية قدرات ممثلي 6 من منظمات المجتمع المدني	2
1000	100	5	2	اجور مدرب	
3000	1000		3	اجور قانونية لمتابعة تسجيل المنظمات	
420	7	5	12	نقل للمشاركين	
750	10	5	15	ضيافة	
120	10	1	12	مصاريف ادارية متنوعة	
<u>5290</u>				اجمالي 2	
			1	تنظيم معرض	3
5600	40	20	7	اجور عاملين	
3000	100	1	30	كلفة نقل المشاركين	
3000				ايجار صالة العرض ومستلزماتها	
2000				تسويق واعلان	
820				مصاريف ادارية متنوعة	
<u>14420</u>				اجمالي 3	
<u>20560</u>				المجموع الكلي للدفعة الثالثة (والاخيرة) من المنحة التشغيلية	
تسوية اجمالي مبلغ المنحة وفقا للاقساط الثلاث المستلمة من الجهة المانحة مع مبالغ التقرير المالي المعد من قبل المنظمة					
المبلغ المصروف وفقا للتقرير المالي للدفعة (بالدولار)		مبلغ الدفعة المستلم (بالدولار)		القسط	
31493		32043		الاول	
17810		18223		الثاني	
20560		19597		الثالث	
69863		69863		المبلغ الكلي للمنحة	

* لاغراض البحث ترجم الجدول من قبل الباحثة عن النسخة الانكليزية المرسله للمانح من قبل المركز

وبالرجوع الى الجدول (1) يلاحظ هناك تطابق مع المعيار 20 الفقرة 24 منه في اجراءات منظمات المجتمع المدني بخصوص تقييم الموجودات الثابتة المستلمة من قبلها كمنحة واطهارها بقيمتها السوقية في سجل الموجودات المشار اليه في قانون المنظمات غير الحكومية رقم 12 لسنة 2010.

وبهذا الخصوص ايضا على المنظمات ان تفصح عن قيم هذه الموجودات في تقاريرها المالية وكما اشار المعيار كدخل مؤجل في الميزانية العمومية او كشف المركز المالي والذي اشار له القانون تحت عنوان "تقريراً مالياً واحداً يشمل وصفاً لمصادر تمويل المنظمة ومعاملاتها المالية" وايضا اعتبارها كدخل بصفة تلقائية خلال عمر استخدام الأصل في كشف الدخل او كشف النشاطات التشغيلية والذي يجب ان يتضمن كلف وابدادات المنظمة وتحديد الفائض او العجز الذي يمثل اجمالي التغيير في صافي الاصول وليس كما اشار القانون الى كونه "تقرير عن نشاطات المنظمة يتضمن فكرة موجزة عن المشاريع التي نفذتها المنظمة خلال السنة"

وعليه فان كشف المركز المالي لمثل هذه المنظمات يصف بأسلوب محاسبي القيمة المالية المتراكمة والديون التي تواجه من خلال المعادلة التالية [16]:

الأصول = الالتزامات + القيمة الصافية او صافي الاصول في نهاية السنة

صافي الاصول في نهاية السنة كما يظهره كشف النشاطات التشغيلية في مثل هذه المنظمات والذي يعطي معلومات متعلقة بالتغيرات في صافي أصول المنظمة وفقا للمعادلة التالية:

الإيرادات - المصروفات = التغيرات في صافي قيمة الأصول + صافي قيمة الاصول في بداية السنة = صافي قيمة الاصول في اخر السنة [12].

ولكن بالعودة الى جدول (2) فإنه يظهر عدد من التحفظات حول الاجراءات التي تعتمد عليها تلك المنظمات بخصوص منح برامجها التشغيلية وان كانت في بعضها من متطلبات استلام وتسوية مبلغ المنحة مع الجهة المانحة:

1- ان مبلغ المنحة يتم تقديره بناءا على الموازنة التقديرية للبرنامج التي تعدها المنظمة ويتم قبولها من قبل الجهة المانحة، لذا ففي اغلب الاحيان يكون هناك زيادة في التقديرات تحسبا لاي تغيرات ولكي يكون هناك ايضا فائض ضمنى عن كلف التنفيذ الفعلي، ولكن لتسوية المنحة واستلام مبلغها بالكامل قد تضطر المنظمة الى صرف كل المبلغ للحصول على الوصولات والمستندات التي تطلبها الجهة المانحة لاغراض دفع وتسوية المنحة، او تقوم بترتيب وصولات ومستندات تتساوى في مجموعها مع مبلغ المنحة، وبالتالي ففي الحالتين هناك هدر في الموارد نتيجة الزيادة في الانفاق وعدم الاهتمام بتخفيض الكلف في الحالة الاولى، وكون ان الفائض الضمني لن يظهر ولن يفصح عنه في حسابات المنظمة في الحالة الثانية.

2- ان ارسال النسخ الاصلية من الوصولات والمستندات مع التقرير الذي تطلبه الجهة المانحة وعدم الاحتفاظ بصور طبق الاصل من تلك الوصولات سيفقد الدليل الثبوتي لصحة ونظامية عمليات الصرف ويضعف عملية الرقابة والتدقيق (داخلي وخارجي) على اموال هذه المنظمات.

3- تكثفي المنظمات بأعداد التقارير التي يطلبها المانح، والكثير منها لاتعد تقارير مالية اصولية سواء للادارة او للاطراف الخارجية، وان تم اعداد التقرير المالي الذي تطلبه دائرة المنظمات غير الحكومية عند اجراءها المتابعة مع المنظمات فهو في كثير من الاحيان لا يظهر اكثر مما يرد في التقرير المالي المعد للجهة المانحة على اعتبار ان مبالغ المنح التي استلمتها مثلت بالكامل المصاريف التشغيلية للتنفيذ، وخصوصا ان القانون اشار الى ضرورة التدقيق الخارجي فقط للمنظمات التي تصل مواردها الى 75 مليون دينار عراقي، وبغض النظر عن وجهة النظر التي استند عليها القانون في وضع حدود هذا المبلغ فان على منظمات المجتمع المدني اعداد كشف النشاطات التشغيلية المشار اليه اعلاه لاطهار موارد المنظمة سواء تجاوزت المبلغ الذي اشار له القانون ام لا، وينبغي ان يفصح هذا التقرير عن المبالغ الحقيقية لمصروفات كل برنامج لاطهار الفائض الذي يتحقق للمنظمات من مبالغ المنحة وعلقه ضمن صافي الاصول في كشف المركز المالي وليس كونه من حقوق المؤسسين كما هو عليه واقع الحال الان في كثير من منظمات المجتمع المدني.

واخيرا يمكن لمنظمات المجتمع المدني ان تفصح عن مواردها وانشطتها التشغيلية من خلال كشف المركز المالي في الجدول رقم (3) وكشف النشاطات التشغيلية في الجدول (4) ادناه.

جدول (3) كشف المركز المالي لمنظمة ---- كما في ----*

التفاصيل	سنة 20×1	سنة 20×2
الاصول		
نقد	***	***
مخزون	***	***
حسابات مدينين	***	***
رسوم مستحقة	***	***
مصروفات مدفوعة مقدما	***	***
استثمارات	***	***
اصول ثابتة (صافي)	***	***
اجمالي الاصول	***	***
الالتزامات وصافي الاصول		
حسابات دائنين	***	***
رسوم مستلمة مقدما	***	***
مصروفات مستحقة	***	***
دخل مؤجل (منحة للاصول الثابتة)	***	***
دخل مؤجل (منحة مشروطة للتشغيل)	***	***
اجمالي الالتزامات	***	***
صافي الاصول:		
صافي الأصول في أول العام	***	***
فائض/عجز التشغيل	***	***
التبرعات النقدية	***	***
منح للتشغيل للسنة المعنية	***	***
منح للأصول الثابتة للسنة المعنية	***	***
صافي دخل غير تشغيلي اخر	***	***
صافي الأصول في اخر العام	***	***
اجمالي الالتزامات وصافي الاصول	***	***

* اعداد الباحثة بالاعتماد على الكشف الوارد في المصدر [12] مع تكييفه وفقا لما ورد من شرح للمعيار المحاسبي الدولي 20 في مضمون البحث

جدول (4) كشف النشاطات التشغيلية لمنظمة ---- للسنة المنتهية في ----*

المبلغ	التفاصيل
	الإيرادات التشغيلية:
***	اشتراكات الاعضاء
***	رسوم البرامج التدريبية
***	رسوم الاشتراك بالمعارض والمؤتمرات
***	إيراد الأنشطة والمشاريع
***	إيرادات الاستثمارات
***	إجمالي الإيرادات التشغيلية
	المصروفات:
***	إجمالي مصروفات البرنامج 1
***	إجمالي مصروفات البرنامج 2
***	إجمالي مصروفات الأنشطة والمشاريع
***	المصاريف الإدارية والعامة
***	اجمالي المصروفات
***	الفائض (العجز) من التشغيل
	+ الإيرادات غير التشغيلية:
***	التبرعات النقدية
***	منح للتشغيل للسنة المعنية
***	منح للأصول الثابتة للسنة المعنية
***	دخل غير تشغيلي اخر
(***)	مصروفات غير تشغيلية
***	التغير في صافي الأصول
***	+ صافي الأصول في أول العام
***	صافي الأصول في آخر العام

* اعداد الباحثة بالاعتماد على الكشف الوارد في المصدر [12] مع تكييفه وفقا لما ورد من شرح للمعيار المحاسبي الدولي 20 في مضمون البحث

وبالتطبيق على مركز معلومات الاعمال عينة البحث امكن اعداد كشف النشاطات التشغيلية كما يظهر في الجدول (5) ادناه، حيث لم تتوفر البيانات اللازمة لاعداد كشف المركز المالي فيما يخص قيم الاصول والمنح من أنشطة المركز الاخرى.

جدول (5) كشف النشاطات التشغيلية لمركز معلومات الاعمال للفترة المنتهية في 2010/4/30

المبلغ	التفاصيل
	الإيرادات التشغيلية:
750,000	إيراد تأجير القاعة
480,000	رسوم الاشتراك بالمعارض والمؤتمرات
600,000	دراسات الجدوى
100,000	إيرادات الاستشارات
<u>1,930,000</u>	إجمالي الإيرادات التشغيلية
	المصروفات:
1,105,000	إجمالي مصروفات حلقات الطاولة المستديرة
6,877,000	إجمالي مصروفات البرامج التدريبية
18,746,000	إجمالي مصروفات المعرض
650,000	اجور الخبراء والاستشاريين
400,000	المصاريف الإدارية والعامة
27,778,000	اجمالي المصروفات
(25,848,000)	الفائض (العجز) من التشغيل
	+ الإيرادات غير التشغيلية:
26,728,000	منح للتشغيل للفترة المعنية
880,000	التغير في صافي الأصول
-	+ صافي الأصول في أول الفترة
<u>880,000</u>	صافي الأصول في آخر الفترة

اعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المتوفرة عن نشاطات المركز خلال الفترة من 2010/1/2 الى 2010/4/30 وهي الفترة التي نفذت خلالها نشاطات الدفعة الاخيرة من منحة مكتب الامم المتحدة لخدمات المشاريع وتسويتها مع الجهة المانحة وفقا للتقرير المالي عن تسوية المنحة التشغيلية ضمن جدول (2) في مضمون البحث.

خامساً: الاستنتاجات :

مما ورد في متن البحث يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

1- منظمات المجتمع المدني تشكل عنصراً على جانب كبير من الأهمية في مجال تحسين النسيج الاقتصادي والسياسي والاجتماعي، فمن خلال مشاركتها بعملية السياسات العامة تجعل عملية الإصلاح عملية ديمقراطية وتعرض حلولاً حقيقية للمشاكل الاقتصادية.

2- الاستدامة Sustainability أو الاعتماد على الذات هدف يتجاوز مستوى التعادل المالي بالنسبة للمنظمة، فالمنظمة الناجحة المستمرة لا بد أن تحقق فائض أو دخلاً يزيد عن إنفاقها، فكونها منظمات غير هادفة للربح لا يعني تغاضي هذه المنظمات في السعي إلى تحقيق فائض من خلال أعمالها، فأى كيان قابل للنمو يكون في حاجة إلى الربح أو الفائض الناتج عن ممارسة النشاط.

3- ولكي تؤدي هذه المنظمات دورها بالفعل ومن أجل تقديم أحدث الخدمات من المنظمات التي تخدم مصالح وحاجات الأعضاء عليها تحقيق الاستدامة Sustainability.

4- يعني مصطلح لربح أو الفائض بقاء مبلغ من المال بعد تسديد كافة الديون والالتزامات المالية إلا إن الفرق بينهما إن الربح في مؤسسات الأعمال يؤول إلى أصحابه كعائد لهم مقابل استثماراتهم، أما الفائض عن أعمال منظمات المجتمع المدني الغير هادفة للربح فيعاد توجيهه نحو توسيع نطاق الأنشطة وتحسين مستويات الخدمات المقدمة ولا يؤول إلى الأعضاء، إذ لا يتم توزيع عوائد أو أرباح المنظمة على أعضاءها مقابل الاستثمار فيها. في الجدول 5 يمثل المبلغ 880,000 عن صافي الاصول في اخر الفترة الفائض الذي حققه المركز عينة البحث من نشاطاته التشغيلية والذي يجب ان يحول الى كشف المركز المالي.

5- لا تمثل المنح والتبرعات التي تحصل عليها المنظمات لأغراض تمويل برامجها رأسمالات للمنظمة وإنما تعتبر كإيرادات غير تشغيلية في سنة الحصول عليها ويحول الجزء غير المنفق من هذه المنح كفائض او عجز أو قيمة صافية من كشف النشاطات التشغيلية إلى كشف المركز المالي. وبالنسبة لعينة البحث يتضح ان مبلغ المنحة لم يحقق فائض وان مبلغ دفعة المنحة 20560 التي استلمتها مثلت بالكامل المصاريف التشغيلية لتنفيذ النشاطات الواردة في التقرير المالي في جدول 2 وحسب الوصولات والمستندات التي ارسلها المركز مع التقرير الى الجهة المانحة $(26,728,000 = \$ / 1300 \times \$ 20560)$.

6- لضمان الاستدامة التشغيلية وتحقيق الاهداف الاجتماعية التي اسست من اجلها، لا بد ان يكون لمنظمات المجتمع المدني نشاطات تشغيلية ودخل تشغيلي تنتج عن الخدمات التي تقدمها وعدم الاعتماد على المنح كمصدر اساسي للدخل كي تساهم في تغطية نفقاتها من جانب وتحقيق فائض للنمو يمكنها من الاستدامة المالية وبالتالي الاستمرار في النشاط وتوسيع نطاقها وتحسين مستوى الخدمات المقدمة من جانب آخر. وبالنسبة لعينة البحث وبعد اعتبار مبلغ دفعة المنحة في التقرير المالي في جدول 2 على انه ايراد غير تشغيلي في جدول 5 وفقا للجدول المقترح في مضمون البحث تبين ان $96\% (27,778,000 \div 26,728,000)$ من أنشطة المركز تغطي من ايرادات المنح وان المركز بدون هذا الايراد لا يمكنه تنفيذ الا $6\% (27,778,000 \div 1,930,000)$ من النشاطات.

7- إن المتطلبات الخارجية المتعلقة بعملية المسائلة هي التي تميز المحاسبة الخاصة بمنظمات المجتمع المدني عن محاسبة الشركات الأخرى، فالشركات تهتم بزيادة الربح بينما يتعين على منظمات المجتمع المدني أن تثبت للمتبرعين ولأعضاء إن الأموال التي تم انتمان المنظمة عليها قد صرفت بصورة سليمة وفعالة، ويتوقف مدى تحقيق ذلك على إدارة مالية ومحاسبية فعالة.

سادساً: التوصيات:

1- على المدراء الماليين بمنظمات المجتمع المدني مسؤولية التأكد من توجيه المصادر المالية المتاحة بصورة مناسبة وتقييدها محاسبيا بصورة دقيقة، لذا يتعين عليهم تعلم وتطبيق مهارات الإدارة المالية والمحاسبة واستمرارية تدريبهم لتصميم النظام المحاسبي الملائم لطبيعة عمل هذه المنظمات وتعاملاتها المالية، حتى يتمكنوا من إدارة مصادرههم بكفاءة والتخطيط لنمو منظماتهم مستقبلا.

2- كما على الجهات الادارية والقانونية والمالية المعنية اصدار التعليمات الخاصة بالمبادئ المحاسبية الواجب تطبيقها من قبل منظمات المجتمع المدني، كما ينبغي تحديد سلطة الرقابة على موارد هذه المنظمات وكيفية انفاقها والافصاح عنها

في التقارير المالية الواجب اعدادها من قبل هذه المنظمات والتي يفترض ان لاتحدد بتقرير مالي واحد كما اشار قانون المنظمات غير الحكومية رقم 12 لسنة 2010.

3- على مجلس معايير المحاسبة المالية في ديوان الرقابة المالية العراقي الاهتمام بموضوع المنح والتبرعات والسعي الى اصدار معيار محاسبي خاص بها لما تمثله من مورد هام وخصوصا ان الكثير من الاموال الاجنبية ترد للعراق كمنح تنفيذ برامج من خلال منظمات المجتمع المدني في مختلف المجالات.

4- على ادارات منظمات المجتمع المدني والمسؤولين عنها ادراك اهمية تحقيق ايرادات تشغيلية من خلال العمل الجاد في وضع خطط تسويقية وسياسات تسعير للخدمات التي تقدمها والتي ينبغي ان تتبع من الحاجة الحقيقية للمجتمع لمثل هذه الخدمات.

5- على مسؤولي منظمات المجتمع المدني العمل جنبا الى جنب من اجل زيادة وعي المجتمع تجاه اهمية الخدمات التي تقدمها وحثهم على الاشتراك بهذه المنظمات والمساهمة في تنميتها من خلال اشتراكات العضوية او الدفع مقابل الخدمات التي تقدمها كون ان دعم موارد هذه المنظمات سيساعدها في النمو وتقديم خدمات افضل تنعكس على تنمية المجتمع.

المصادر :

- 1- ميلز، لاري وآخرون، *جمعيات الأعمال في القرن الواحد والعشرين*، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، مطبعة ليث، الأردن، 1998.
- 2- مجلس المعايير، *القواعد المحاسبية المعتمدة في العراق*، موقع ديوان الرقابة المالية، http://www.d-raqaba-m.iq/pages_ar/accou_rules_ar.aspx
- 3 - برنامج المجتمع المدني العراقي، *مقدمة في الادارة المالية*، الوكالة الامريكية للتنمية الدولية، العراق، 2008
- 4- العيسى، سلمى، "مسائل المجتمع المدني"، مؤتمر تعزيز المساءلة لدى مؤسسات المجتمع المدني، الاردن، ص 7-8، 2010
- 5 - عودة، جميل، *لتغطية الحكومية للنقابات والاتحادات والجمعيات العراقية*، شبكة النبا المعلوماتية، www.annabaa.org، 11/آب/2009
- 6- Jalbert, Susanne E. *you are our voice*, USA, 2003.
- 7-مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، *جمعيات الأعمال في الواقع العملي: عناصر محلية للتغيير*، 2003.
- 8-مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، *دليل الإدارة المالية*، 1998.
- 9-الامانة العامة لمجلس الوزراء، *قانون المنظمات غير الحكومية رقم 12*، موقع دائرة المنظمات غير الحكومية، www.ngoao.gov.iq، 2010.
- 10-الواعظ، طالب وعمران، رزاق نور، *النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته في الوحدات الاقتصادية*، العراق، الطبعة الثانية، 2010.
- 11 - Beams, Floyd A., Anthony, Joseph H., Clement, Robin B., Lowensohn, Suzanne H., *Advanced Accounting*, Prentice Hall, New Jersey, ninth edition, 2006.
- 12- Baker, Richard E., Lembke, Valdean C., King, Thomas E., Jeffrey, Cynthia G., *Advanced Financial Accounting*, McGraw Hill, Boston, seven edition, 2008.
- 13 - International Accounting Standard Board IASB, *International Financial reporting Standard (IFRSs)- IASs : 20*, UK, March, 2004.
- 14-Consultative Group to Assist the Poor (CGAP), *Accounting for Microfinance institutions*, Washington, DC, 2009.
- 15- Ludovica, Breban., Violeta, Achim Monica, Nicolae, Borlea Sorin, *The accounting treatment applicable to the structural funds in accordance with the international financial standards - IAS20*, Studia Universitatis "Vasile Goldis" Arad, Economics Series Vol 22 Issue 1/2012. <http://www.ivsl.org/> - <http://libhub.sempertool.dk.tiger.sempertool.dk/libhub?func=search&fromSimpleSearch=1&query=Breban+Ludovica+THE+ACCOUNTING>
- 16- درغام ، د. دريد ، *أساسيات الإدارة المالية الحديثة - الجزء الأول* ، الطبعة الأولى ، دار الرضا للنشر ، دمشق، 1999.