

واقع المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح في البيئة العراقية وأسس التطوير بحث تطبيقي في عينة من منظمات المجتمع المدني

أ.د. سعود جايد مشكور العامري

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة المثنى

saoudmashkour@gmail.com

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى وضع إطار عام مقترح للنظام المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح وذلك لأنها تشغل حيزاً متنامياً من أنشطة المنظمات في معظم مجتمعات دول العالم. واستناداً إلى النشاط المتنامي لهذه المنظمات، فقد ازداد الاهتمام في بلدان العالم والمنظمات المحاسبية المهنية بتطوير النظام المحاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح، بسبب الحاجة المتزايدة لإدارتها بغية أحكام الرقابة على الأموال الحاصلة عليها من الجهات الداعمة لأنشطتها، وتقييم أدائها وأنشطتها من خلال توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية.

إن المنظمات غير الهادفة للربح (غير الحكومية) لا يوجد فيها نظام محاسبي موحد ولا حتى إطار نظري محاسبي يمكن الاعتماد عليه في التطبيقات المحاسبية ذات الطابع الخاص لأنشطة هذه المنظمات. واستناداً إلى هذه الخصوصية، فقد طبق هذا البحث في إحدى المنظمات غير الهادفة للربح (مركز ذر للتنمية) في محافظة المثنى، للاطلاع على الواقع المحاسبي المطبق فيه واستخلاص النتائج والتوصيات اللازمة.

أظهر البحث مجموعة من الاستنتاجات أبرزها يتمثل في أن المنظمات غير الهادفة للربح تعتمد على النماذج المحاسبية الإرشادية المحلية مثل النظام المحاسبي الموحد، ولا يوجد فيها نظام محاسبي خاص بها. لذلك خلص البحث إلى مجموعة من التوصيات أبرزها يتمثل في أن المنظمات غير الهادفة للربح أصبحت تمثل جانباً مهماً من حياة المجتمعات في معظم بلدان العالم، بسبب اهتمام المنظمات الدولية فيها بوصفها استراتيجية مثالية للسعي نحو تحقيق التنمية الشاملة المستدامة، ويتعين أن يخصص لهذه المنظمات دليل إرشادي محاسبي مقبول قبولاً عاماً تنتج عنه تقارير وقوائم مالية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.

الكلمات المفتاحية: المنظمات غير الهادفة للربح، المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح.

The Reality of Accounting in Non-Profit Organizations in the Iraqi Environment and the Foundations of Development Applied Research in a Sample Civil Society Organizations

Prof. Dr. Saoud Chayed Mashkour Alamry

College of Administration and Economics

University of Muthanna

Abstract:

This research aims to develop a proposed framework for the accounting system in non-profit organizations because they occupy a growing area of the activities of units

in most societies of the countries of the world. Based on the growing activity of these organizations, there has been increased interest in the countries of the world and professional accounting organizations to develop the accounting system for non-profit organizations. Due to the increasing need for their administrations to control the funds received from the supporters of their activities, and to assess their performance and activities by providing the necessary information to the users of the financial statement and reports.

Non-profit organizations (non-governmental organizations) do not have a unified accounting system or even a theoretical accounting framework that can be relied upon in accounting applications of a special nature for their activities. Based on this specificity, this research was applied in one of the non-profit organizations (Center of Dhar for Development) in Muthanna Governorate, to get acquainted with its accounting reality and draw the necessary conclusions and recommendations.

The research showed a number of conclusions, most notably, that non-profit organizations rely on local indicative accounting models such as the common accounting system, and does not have its own accounting system. Therefore, the research concludes with a set of recommendations, the most prominent of which is that non-profit organizations have become an important part of the life of societies in most countries of the world. Because of the interest of international organizations as an ideal strategy for the pursuit of comprehensive sustainable development, and should be allocated to these organizations accounting guide generally acceptable resulting in reports and financial statements for monitoring and performance appraisal purposes.

Keywords: non-profit organizations, accounting in non-profit organizations.

المقدمة

لقد أثار، نمو وزيادة حجم المنظمات غير الهادفة للربح وتنوع أنشطتها، انتباه العديد من المهتمين فيها كالهياآت والمؤسسات الحكومية، المتبرعين، المتطوعين، الصحافة، والمجتمع بشكل عام، إلى ضرورة الاهتمام بتحديد المسؤولية وقياس ورقابة أداء هذه المنظمات، وذلك للتأكد من استخدامها لمواردها المتاحة بكفاءة وفاعلية، بسبب الدور الفاعل الذي تلعبه هذه المنظمات غير الربحية في تقديم خدمات اجتماعية وإنسانية متنوعة كثيرة للمجتمع، الأمر الذي يتطلب أن يوفر نظام محاسبي ملائم يستخدم في قياس ورقابة الأداء.

تعد المنظمات غير الربحية من أهم عناصر المجتمع الأساسية، إذ تقوم بدور فاعل في المجال الاجتماعي والثقافي والاقتصادي وما شابه ذلك، ولهذه المنظمات أنشطة اقتصادية ومالية إلى جانب الأنشطة الأخرى، وتتطلب هذه الأنشطة وجود نظام محاسبي لصيانة وحفظ الأموال التي تتعامل فيها وبيان المديونية والدائنية والإفصاح عن مركزها المالي وقياس وتقويم دورها في أداء المنافع والخدمات إلى المستفيدين منها على الوجه الأفضل. وتواجه المنظمات بصورة عامة سواء كانت، الحكومية منها أو الخاصة، الهادفة إلى تحقيق الربحية أو تقديم الخدمات المجانية، مجموعة من العوامل والقيود الداخلية والخارجية في أنشطتها في ظل المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية المتسارعة التي يشهدها الاقتصاد العالمي، وفي مقدمة هذه القيود قيد التمويل المالي لأنشطتها ومن ثم إدارة الأموال المتاحة لديها بكفاءة وفاعلية (ياسين، ٢٠١٢: ٧٨).

وتأسيساً على ما تقدم لم يلحظ أي تطور فيما يتعلق بإيجاد حلول مناسبة للتحديات التي تواجه هذه المنظمات غير الربحية، فضلاً عن أن الجهود المبذولة من قبل المنظمات المهنية والعلمية لا تتعدى شكل مجموعة من الإرشادات المحاسبية التي لم ترقى إلى مستوى المعايير المحاسبية، كذلك لم يعد الهدف الرئيس من النظام المحاسبي للمنظمات غير الربحية توفير معلومات تقليدية تساعد على فرض الرقابة على الموارد المالية فحسب، وإنما تعدى ذلك إلى ضرورة تبني محاسبة المسؤولية عن تحديد كفاءة وفعالية الأداء المالي، كما إن التطبيق الحالي للمحاسبة في المنظمات غير الربحية لا يستهدف تحديد تكلفة كل نشاط على حده، أو وضع مؤشرات مالية للأداء المالي لكل نشاط.

ولكي يحقق البحث أهدافه تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث بالإضافة إلى المنهجية، المبحث الأول يتناول المنظمات غير الهادفة للربح من حيث المفهوم والخصائص، والمبحث الثاني يستعرض المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح من حيث مصادر الأموال والمحاولات العالمية لوضع الأسس والمعايير، أما المبحث الثالث فيتضمن إمكانية تطوير المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح.

❖ منهجية البحث

● **مشكلة البحث:** تعتمد حالياً المنظمات غير الهادفة للربح على النظام المحاسبي الموحد الذي تطبقه الشركات الإنتاجية والقطاعات الأخرى التي تستهدف من ممارسة أنشطتها تحقيق الأرباح، وبما أن هذا النظام يتعارض مع خصوصية وأهداف وخطط المنظمات غير الهادفة للربح فإن عدم وجود نظام محاسبي متخصص في تسجيل المعاملات المالية في هذا المجال يضعف الجانب الرقابي والأداء المالي لهذه المنظمات.

تتمثل مشكلة هذا البحث في أن المنظمات غير الربحية (من غير الوحدات الحكومية) لا تخضع لآطار مفاهيمي ونظري واضح، أي بتعبير آخر عدم وجود مفاهيم وتعريف واضحة تمهد لبناء معايير محاسبية موحدة لمعالجة أنشطتها المتنوعة، لذلك اهتمت المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية لدراسة هذا المجال، فالمنظمات غير الربحية تعاني حالياً من تعدد الأسس النظرية ومصادر التطبيقات المحاسبية، إذ يوجد لكل نوع من المنظمات مصادر لها الخاصة بها، ولا تتخذ هذه المصادر شكل المعايير والمبادئ المحاسبية المتفق عليها، وإنما تأخذ شكل دليل (أو إرشادات) صدرت عن منظمات وهيئات مهنية وأكاديمية معروفة في العالم. وعليه يمكن صياغة المشكلة بالأسئلة الآتية:

- هل توجد مفاهيم نظرية وتعريف محددة وواضحة للمنظمات غير الربحية؟
- هل تعد منظمات المجتمع المدني من المنظمات غير الربحية التي تخضع إلى النظام المحاسبي بشكل موحد؟

- هل تطبق منظمات المجتمع المدني نظام محاسبي خاص بها؟

- ما هو شكل المحاسبة الملائمة للمنظمات غير الهادفة للربح؟

● **هدف البحث:** انطلاقاً من المشكلة فإن أهداف البحث تستند إلى تحقيق الآتي:

١. توضيح ماهية المنظمات غير الهادفة للربح من حيث المفاهيم والتعاريف وخصائصها والأنشطة التي تقوم بها.

٢. وضع أسس نظرية لمفاهيم وتعريف وخصائص منظمات المجتمع المدني التي تمارس أنشطتها بوصفها منظمات غير هادفة للربح.
 ٣. وضع إطار مقترح لنظام المعلومات المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح من حيث المفهوم والأهداف والهيكل والعناصر وإجراءات التشغيل.
 ٤. أعداد نماذج مقترحة للقوائم المالية التي يمكن استخدامها في المنظمات غير الهادفة للربح.
- **أهمية البحث:** تنطلق أهمية البحث مما يأتي:
 - أهمية النظام المحاسبي في المنظمات غير الربحية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.
 - بيان أثر خصائص ومميزات الأنشطة الخاصة للمنظمات غير الربحية على أهداف الوظيفية المحاسبية وتطويرها.
 - بيان الأهمية والموضوعية في تطبيق نظام محاسبي متخصص في المنظمات غير الهادفة للربح.
 - مدى المنافع التي يمكن أن يقدمها نظام المعلومات المحاسبي في نشاط المنظمات غير الهادفة للربح.
 - **فرضية البحث:** يستند البحث إلى فرضية نصها (توجد إمكانية لوضع أسس تطوير واقع المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح العاملة في البيئة العراقية).
 - **مجتمع وعينة البحث:** يمثل مجتمع البحث جميع المنظمات غير الهادفة للربح التي تخضع إلى نظرية التمويل الخاص، والتي تطبق حالياً النظام المحاسبي الموحد الذي عادة ما يطبق في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية الهادفة إلى تحقيق الأرباح، وهذا ما يتعارض وأهداف المنظمات غير الربحية، أما عينة البحث فتتمثل في إحدى المنظمات غير الهادفة للربح (مركز ذر للتنمية) التي تمارس النشاط الخدمي ذي الصلة المباشرة في خدمة المجتمع مجاناً دون أي مقابل.
 - **حدود البحث:** تقتصر حدود البحث على الحدود المكانية والزمانية:
 ١. الحدود المكانية: يجري البحث في عينة جزئية من المنظمات غير الهادفة للربح ذات المساس بحياة المجتمع، وتتمثل في مركز ذر للتنمية في محافظة المثنى.
 ٢. الحدود الزمانية: يعتمد البحث في التحليل وإثبات الفرضية على البيانات المالية للمركز للسنة المالية ٢٠١٤-٢٠١٥م.
 - **منهج البحث:** استخدم الباحث منهجين للبحث العلمي في هذا المجال. المنهج الأول يتمثل في المنهج الاستقرائي الذي يستند إلى مشاهدة الحالة في منظمة غير هادفة للربح ودراساتها وتحليلها عن طريق الملاحظة والملاحظة، ومن ثم تعميمها على المنظمات الأخرى غير الهادفة للربح من خلال إغناء الموضوع من الناحية الفكرية والنظرية بالاعتماد على المصادر العلمية من الكتب والأبحاث والدراسات.
- أما المنهج الثاني فيتمثل بالمنهج العملي (التجريبي) الذي يستند إلى مفهوم المنفعة أو الفائدة، إذ يحاول الباحث بعد تحديد المشكلة إيجاد حل منفعي أو الفائدة من خلال إيجاد حل عملي لتحقيق الهدف من البحث أو إيجاد تفسير عملي لمشكلة البحث والوصول إلى طريقة أو قاعدة مقبولة قبولاً عاماً من قبل جميع المنظمات الأخرى غير الهادفة للربح.

المبحث الأول: الإطار النظري للمنظمات غير الهادفة للربح

ومنظمات المجتمع المدني

يتضمن هذا المبحث الإطار النظري للمنظمات غير الهادفة للربح من حيث المفهوم والأنشطة والخصائص فضلا عن منظمات المجتمع المدني بوصفها منظمات العمل الجماعي الذي لا يستهدف تحقيق الربح.

أولاً. مفهوم المنظمات غير الهادفة للربح: تعد المنظمة التي لا تهدف للربح بمثابة وحدة قانونية ومحاسبية تسعى لتحقيق منفعة للمجتمع ككل. وليس لمالك فرد أو لمجموعة من الشركاء أو المساهمين، ولذلك نجد ان مفهوم صافي الدخل ليس له مغزى أو أهمية في المنظمات التي لا تستهدف الربح، ومع ذلك فد تسعى المنظمات التي لا تستهدف الربح مثل الحصول على الإيرادات التي تغطي بالتام مصروفاتها.

تمثل المؤسسات غير الربحية كيانات قانونية أو اجتماعية منشأة بغرض إنتاج السلع والخدمات ولكن مركزها القانوني لا يسمح لها بأن تكون مصدراً للدخل أو الربح أو غير ذلك من أشكال الكسب المادي للوحدات التي تنشئها أو تشرف عليها أو تمولها، وتشكل المنظمات التي لا تستهدف الربح قطاعاً هاماً في الدول المعاصرة، وهي قد تأخذ شكل كليات وجامعات أو مؤسسات ومنظمات خيرية، وجمعيات مهنية (الأمم المتحدة، ٢٠٠٥: ٩).

ثانياً. الأنشطة الأساسية للمنظمات غير الهادفة للربح: تقوم المنظمات غير الربحية بأداء مجموعة من الأنشطة المتنوعة بغية تحقيق أهدافها الجوهرية التي تتمثل في تقديم الخدمات والمنافع الاجتماعية والإنسانية لمختلف شرائح المجتمع بما فيها النصح والإرشاد للحكومات، لكي تعدل مسارها في معالجة مختلف القضايا ذات المساس بحياة المجتمع، ومن أمثلة الخدمات المتنوعة التي تقدمها المنظمات غير الربحية ما يأتي (شحاته، ٢٠٠١: ٨):

١. تقديم الخدمات والمنافع المجانية للمجتمع حسب الوارد في العقود واللوائح الواردة في موثيق إنشاء تلك المنظمات.
 ٢. التوعية والثقافة الدينية.
 ٣. الرعاية الصحية للفقراء.
 ٤. حماية البيئة من أشكال التلوث كافة.
 ٥. نشر الوعي الثقافي والاجتماعي والديني.
 ٦. رعاية عوائل المعتقلين والمحكومين.
 ٧. تقوية أواصر الصداقة والعلاقات بين شعوب العالم.
 ٨. دعوة أفراد المجتمع إلى التبرع والعطاء والتعاون على البر والإحسان من خلال مساهماتهم المالية والعينية.
 ٩. مشاركة المنظمات والمؤسسات والهيئات المحلية والعالمية في كافة الأنشطة المرتبطة بتحقيق أهدافها الجوهرية.
 ١٠. مشاركة المنظمات الأخرى في إنشاء المجمعات العلمية والثقافية وتنمية المجتمع وغيرها، لرفع المستوى العلمي والثقافي والاجتماعي لكافة فئات المجتمع (شحاته، ٢٠٠١: ٨).
- ثالثاً. خصائص المنظمات غير الهادفة للربح: تعبر المنظمات التي لا تستهدف الربح إلى حد بعيد عن منظمات مختلطة لأنها تجمع بين خصائص الوحدات الحكومية من ناحية وخصائص منظمات

قطاع الأعمال من ناحية أخرى. وان اهم خصائص المنظمات التي لا تستهدف الربح (Larsen, 2009: 672) هي ما يأتي:

١. **خدمة المجتمع:** تقدم المنظمات التي لا تستهدف الربح خدمات إلى المجتمع ككل. وقد تتراوح أعضاء هذا المجتمع ما بين عدد محدود من الأفراد بمنطقة معينة إلى معظم سكان المدينة أو الولاية أو الدولة. كما هو الحال في الوحدات الحكومية التي لا تستهدف الربح إلى تحقيق المنفعة لعدد كبير من المواطنين.

٢. **عدم وجود حافز الربح:** لا تعمل هذه المنظمات بدافع الربح، ولذلك هي عادة لا تخضع لضريبة الدخل مثلها في ذلك مثل الوحدات الحكومية، ويستثنى من ذلك المرافق العامة التي تدفع أحياناً مساهمة إلى المال العام بدلاً من ضريبة الملكية.

٣. **التمويل بواسطة الأفراد المجتمع:** كما هو الحال في الوحدات الحكومية، تعتمد معظم المنظمات التي لا تستهدف الربح على أفراد المجتمع بصفة عامة في تمويل الجزء الأكبر من عملياتها، لأن الإيراد الذي تحققه مقابل ما تقدمه من خدمات لا يستهدف تغطية تكاليف تلك العمليات. ففي الوقت الذي تكون فيه مساهمات أفراد المجتمع في تمويل الوحدات في معظمها مساهمات إجبارية مثل الضرائب نجد أن مساهمتها في المنظمات التي لا تهدف للربح هي مساهمات تطوعية.

٤. **المسؤولية عن الموارد:** يتم استخدام المحاسبة عن هذه الموارد، بما يحقق الرقابة المالية عن هذه الموارد كما هو الحال في الوحدات الحكومية، وذلك لأن الجزء الأكبر من موارد المنظمات التي لا تستهدف الربح تأخذ شكل منح وهبات، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب الأمر استخدام نظام محاسبة الأموال في معظم المنظمات التي لا تهدف للربح.

٥. **أهمية الموازنات:** إذا نظرنا بتمعن إلى الخصائص الأربع السابقة نلاحظ أنها تبرز أهمية استخدام الموازنات في المنظمات التي لا تستهدف الربح، كما هو الحال في الوحدات الحكومية مثل الموازنة التقليدية أو موازنة البرامج والأداء أو نظام التخطيط. ومن اهم خصائص المنظمات التي لا تستهدف الربح والتي تتشابه مع خصائص منظمات قطاع الأعمال:

أ. **الإدارة الأعمال مجلس الإدارة:** كما هو الحال في منظمات قطاع الأعمال يتم إدارة المنظمات التي لا تستهدف الربح عن طرق مجلس الإدارة ويتم اختياره بالانتخاب أو التعيين. وعلى العكس في المجال الحكومي تشترك السلطتين التشريعية والتنفيذية في مسؤولية إدارة الوحدات الحكومية.

ب. **قياس التكاليف المستنفدة:** يترتب على إدارة المنظمات التي لا تستهدف الربح بواسطة مجلس إدارة، وعدم خضوعها للمساءلة من قبل السلطة التشريعية بعكس الحال في الوحدات الحكومية. ومن نتائج هذه الخاصية أن التقارير المالية الصادرة عن المنظمات التي لا تهدف الربح يتم إعدادها على أساس المصروفات (التكاليف المستنفدة) بدلاً من النفقات.

ج. **استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي:** تستخدم المنظمات التي لا تستهدف الربح إما على أساس الاستحقاق المحاسبي بالطريقة نفسها التي تستخدمها منظمات الأعمال وإما على أساس الاستحقاق المعدل الذي يستخدم بواسطة بعض الأموال في المجال الحكومي (Larsen 2009: 672).

رابعاً. **تعريف منظمات المجتمع المدني:** عرف المجتمع المدني بأنه يمثل "مفهوم يشير إلى مختلف المنظمات والهيئات التطوعية التي تنشأ بمقتضى الإرادة الحرة لأعضائها بقصد حماية مصالحهم والدفاع عنها" (ابراهيم، ٢٠٠٠: ٢٢). وبقدر ما يشكله المجتمع المدني، من قيمة أخلاقية واجتماعية كإطار للعمل المؤسسي، فإنه يمثل كذلك نسيج متشابك يقوم بين أفراد من جهة، وبينه

وبين الدولة من جهة أخرى. وتتخذ علاقة هذا النسيج أشكال متعددة قد تكون ودية أحيانا على شكل احتجاجات سياسية واضطرابات وتظاهرات معارضة أحيانا أخرى (Saurugger, 2009: 480). لقد وردت تعريفات متعددة لمنظمات المجتمع المدني، كان من أبرزها، هو ما جاء في وقائع الندوة التي أقامها مركز دراسات المنظمة العربية تحت عنوان "المجتمع المدني ودوره في تحقيق الديمقراطية في الوطن العربي"، إذ تم تعريف منظمات المجتمع المدني بأنها تتمثل في "مجموعة من المؤسسات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية التي تعمل في ميادينها المختلفة في استقلال عن سلطة الدولة لتحقيق أغراض متعددة، منها أغراض سياسية، مثل المشاركة في صنع القرار على المستوى القومي، ومثال ذلك الأحزاب السياسية، ومنها أغراض نقابية مثل الدفاع عن المصالح الاقتصادية لأعضاء النقابة، ومنها أغراض مهنية كالنقابات للارتفاع بمستوى المهنة والدفاع عن مصالح أعضائها، ومنها أغراض ثقافية مثل اتحادات الكتاب والمثقفين والجمعيات الثقافية التي تهدف إلى نشر الوعي وفقا لاتجاهات أعضاء كل جمعية، ومنها أغراض اجتماعية للإسهام في تحقيق التنمية". (العلوي، ٢٠٠١: ٨٥٤).

ومن هنا يتعين على الدولة، أن تأخذ في الحسبان، إن علاقاتها مع منظمات المجتمع المدني ينبغي أن تبنى على أسس ديمقراطية صحيحة وواضحة، وأن تسعى لتحقيق رغباته وتبادل المنفعة معه (Salmon, 2010: 20)، ولكي يكون هذا النسيج المتشابك من العلاقات ذا جدوى وفاعلية لا بد له أن يتجسد في مؤسسات طوعية، اجتماعية وسياسية وثقافية واقتصادية ومهنية وغيرها، تشكل مجموعها القاعدة الأساسية التي تركز عليها المشروعات السياسية للدولة ووسيلة أو أداة لمحاسبتها إذا اقتضى الأمر ذلك من جهة أخرى (شكر، ٢٠٠٣: ٤٠-٤١).

مما تقدم يمكن القول إن المجتمع المدني يمثل ذلك الجزء من الحياة الاجتماعية الخارجة عن حيز التأثير المباشر للدولة، أي بعبارة أخرى، أن مفهوم المجتمع المدني يمثل "شكلا وتركيبا اجتماعيا مدنيا حديثا لبناء المجتمع. ومفهوم المجتمع المدني يمثل ذلك المجتمع الذي تحترم فيه حقوق المواطن السياسية والاجتماعية والثقافية. ويمكن أن يوصف المجتمع المدني، بأنه ذلك المجتمع الذي توصف دولته بدولة المؤسسات الحديثة، والقائم على أسس الديمقراطية الحقيقية التي تمثل الشرعية الوحيدة التي لا بديل عنها" (الجابري، ١٩٩٣: ١٣-١٥). كذلك يتمثل المجتمع المدني في "مجموعة المنظمات التطوعية التي تملأ المجال العام بين الأسرة والدولة، أي بين المؤسسات والارتباطات التي تفرض على المرء ولا مجال له فيها للاختيار مثل الأسرة، العشيرة، المذهب أو الطائفة، العرق، القومية وغيرها، وبين مؤسسات المجتمع المدني التي تنشأ لتحقيق خدمة عامة للمجتمع أو تحقيق وحماية مصالح أفراد المجتمع، أو ممارسة نشاطات سياسية واجتماعية متنوعة، وتلتزم في وجودها ونشاطها بمعايير وقيم الاحترام والتراضي والتسامح والأخلاق العامة والحوار البناء والمشاركة الفعالة في الحياة السياسية ولإدارة السلمية للتنوع والاختلاف (الجابري، ١٩٩٣: ١٥).

ومن التعاريف السابقة يتضح أن المجتمع المدني يتكون من منظمات تطوعية حرة تملأ المجال العام بين المجتمع والدولة لتحقيق مصالح أفرادها بشرط التزامها بما يعرف بمعايير العمل في إطار المجتمع المدني، وهي الاحترام والتراضي والتسامح والإدارة السلمية للتعارض والاختلاف. إذ أن الالتزام والتقييد بهذه المعايير ينتج عنه مجموعة من القيم أهمها الثقة، التسامح، الحوار السلمي، الثقافة، والمرونة. وهذه المعايير تعبر بدورها عن أصل وحقيقة مفهوم الديمقراطية

في الممارسة والتطبيق. وهذا ما يترتب عليه الاعتراف بحقوق الإنسان الأساسية وهو ما يحافظ على التجربة الديمقراطية في أي بلد ويحافظ على ديمومتها، إذ إن بناء المجتمع الديمقراطي يتطلب عمل دؤوب ووقت طويل لإنشاء كل ما هو ضروري من المؤسسات التي تعد حجر الزاوية في بناء التجربة الديمقراطية (خليل، ١٩٩٩: ١٢).

لقد استقر الرأي من خلال المتابعة التاريخية للدراسات الأكاديمية والميدانية لنشأة وتطور المجتمع المدني بأنه عبارة عن مجموعة المنظمات التطوعية الحرة التي تملأ المجال العام بين الأسرة والدولة أم بين المنظمات العائلية ومنظمات الدولة (Edwards, 2009: 45)، هذه المنظمات التطوعية الحرة تنشأ لتحقيق مصالح أفرادها لتقديم خدمات للمواطنين لممارسة أنشطة إنسانية متنوعة، وتلتزم في وجودها ونشاطها بقيم ومعايير الاحترام والتراضي كالتسامح والمشاركة والإدارة السلمية، والمجتمع المدني يمثل مجتمع مستقل إلى حد كبير عن أشرف الدولة المباشر (الجنحاني، ١٩٩٩: ٣٦).

المبحث الثاني: المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح

يعد الفصل بين الأموال من القضايا الجوهرية للتمييز بين الأصول التي تستخدم بناء على قرارات مجلس إدارة المنظمة غير الهادفة للربح والأصول التي تستخدم بناء على الشروط التي يفرضها مقدمي المنح والهبات.

أولاً. مصادر الأموال والدعم والإيرادات في المنظمات غير الربحية: تحصل المنظمات غير الهادفة للربح على الأموال من مصادر متعددة مثل الرسوم التي تحصل من أعضاء المنظمة، وإيرادات الاستثمارات مثل توزيعات الأسهم وفوائد السندات، والإيرادات من بيع السلع وأداء الخدمات، ولذلك تسعى هذه المنظمات دائماً لطلب الدعم والإضافات الرأسمالية من أفراد المجتمع. ويتكون الدعم من مساهمات الأفراد والمنظمات الاجتماعية الأخرى والوحدات الحكومية، ويستخدم بصفة أساسية في تمويل العمليات الجارية. وتتكون مصادر الأموال في المنظمات التي لا تستهدف الربح من الأنواع الآتية (Larsen, 2009: 673): ١. المال غير المقيد ويطلق عليه أحياناً المال الجاري غير المقيد، ٢. المال المقيد ويطلق عليه أحياناً المال الجاري المقيد، ٣. مال الأوقاف، ٤. مال الوكالة، ٥. أموال الدخل المحدد والدخل المحقق، ٦. مال القرض، ٧. أموال الأصول الرأسمالية (الثابتة)، ٨. النقدية والتعهدات، ٩. الإيراد مقابل الخدمات، ١٠. الإيرادات من الاستثمار في محفظة الأوراق المالية).

وفيما يلي شرح مختصر لكل نوع من أنواع الأموال الخاصة بالمنظمات غير الهادفة للربح:

١. **المال غير المقيد:** يمكن القول إن المال غير المقيد في المنظمات التي لا تستهدف الربح يتشابه بدرجة كبيرة مع المال العام المستخدم في الوحدات الحكومية. ويشتمل المال غير المقيد على الأصول المتاحة للمنظمة التي لا تستهدف الربح لاستخدامها بناء على تصريح من مجلس الإدارة دون تقييد استخدامها في أغراض معينة.

- أ. تخصيص جزء من رصيد المال غير المقيد للإنجاز غرض معين: قد يتخذ مجلس الإدارة قراراً بتخصيص جزء من أصول المال غير المقيد لا نجاز غرض معين (شحاته، ٢٠٠١).
- ب. الإيراد والدعم المتعلق بالمال غير المقيد: يستمد المال غير المقيد في المنظمات التي لا تستهدف الربح الإيرادات والدعم من عدة مصادر، على سبيل مثال تحصل المستشفيات التي تنتمي إلى هذا القطاع على مواردها غير المقيدة من عدة مصادر هي: الأتعاب التي تحصلها من المرضى،

إيرادات البرامج التعليمية الهبات والمنح غير المقيدة. الدخل غير المقيد المتولد من الأموال الأوقاف والموارد الأخرى مثل المواد والهبات التي تحصل عليها مجاناً والخدمات التطوعية.

أ. **المال المقيد:** ينشأ في المنظمات التي لا تستهدف الربح أموال مقيدة للمحاسبة عن الأصول المتاحة التي تخصص للاستخدام في أغراض جارية محددة طبقاً للشروط التي يفرضها مقدمو هذه الأموال (شحاته، ٢٠٠١). وفي مجال المحاسبة بالمستشفيات يوصى دليل المراجعة باستخدام ثلاثة أنواع من الأموال ذات الموارد المقيدة وهي: (أ. الأموال المخصصة لتمويل عمليات تحقق غرض معين، ب. الأموال المخصصة للإضافات الرأسمالية، ج. أموال الأوقاف).

وعلى العكس من ذلك، توصي إرشادات المراجعة في الجامعات والكليات وكذلك الجمعيات الخيرية باستخدام الأموال المقيدة، وتحصل هذه الأموال على مواردها من عدة مصادر هي:

- أ. المنح والهبات المقيدة التي يقدمها الأفراد والوحدات الحكومية.
- ب. الإيرادات المتولدة من الاستثمارات المقيدة.
- ج. المكاسب من بيع استثمارات الأموال المقيدة.
- د. الدخل المقيدة المتولد من أموال الأوقاف وعادة ما تحول هذه الموارد إلى المال المقيد.

٢. **مال الأوقاف:** يمكن مقارنة مال الوقف في المنظمة الذي لا يستهدف الربح بمال الأمانة غير القابل للأنفاق المستخدم في الوحدة الحكومية، وعادة ما يستثمر مال الوقف لتوليد الإيراد، وأحياناً تنص الشروط في بعض الأوقات على إنفاق راس المال بعد مرور فترة زمنية معينة، أو عند وقوع حدث معين، وهناك أموال يطلق عليها بالأموال شبه الوقف (Quasi-Endowment fund) وهو ينشأ عندما تخصص الموارد بمعرفة مجلس إدارة المنظمة وليس بمعرفة الأطراف الخارجية. وطبقاً لقرارات مجلس الإدارة قد يكون راس المال شبه الموقوف قابلاً للأنفاق بمعرفة إدارة المنظمة.

٣. **مال الوكالة:** يمكن القول إن مال الوكالة في المنظمة الذي لا تستهدف الربح يماثل مال الوكالة المستخدم في الوحدة الحكومية. فمال الوكالة يستخدم للمحاسبة عن الأصول التي تخص الغير ويحتفظ بها المنظمة على سبيل والولاية والوصايا. وعادة ما يتم التصرف في هذه الأصول طبقاً لتعليمات مالكيها. على سبيل المثال نفترض أن إحدى الجامعات تعمل كوصية على النقدية المتعلقة باتحاد الطلاب. فعندئذ يتم التصرف في هذه النقدية طبقاً لتوجيهات المدير هذا الاتحاد، وإذا انتهت الفترة المحاسبية وظل هناك رصيد في حساب النقدية فيجب أن يفصح عنه في مال الوكالة (لارسن، موسش، ١٩٩٨: ١١٣٠-١١٣١).

٤. **أموال الدخل المحدد وأموال الدخل المحقق:** تقوم المنظمة بإنشاء مال الدخل السنوي المحدد للمحاسبة عن الأصول التي تخضع لمثل هذا الاتفاق وعند انتهاء هذه الفترة الزمنية المحددة للمدفوعات الدورية تم تحول الأصول إلى المال غير المقيد، ومال الدخل المحقق (Life Income Fund) يستخدم هذا المال للمحاسبة عن المدفوعات التي تتعهد المنظمة بدفعها إلى شخص معين أو عدة أشخاص طوال عمرهم، وهذا المال يدفع إلى المستفيد أو المستفيدين، أما المدفوعات في مال الدخل السنوي المحدد تكون ثابتة سنوياً.

٥. **مال الإقراض:** قد ينشأ مال الإقراض في المنظمات التي لا تستهدف الربح، وغالباً ما يظهر هذا المال في السجلات المحاسبية الخاصة بالجامعات والكليات، وعادة ما يكون أموال إقراض الطلاب دائرية الحركة، إذ يستخدم حصيلة القروض القديمة في دفع قروض جديدة، وتظهر هذه القروض تحت التحصيل في ميزانية المال مقومة طبقاً لصافي القيمة القابلة للتحقق.

٦. **مال الأصول الرأسمالية (الثابتة):** تتكون مجموعة الأموال الرأسمالية من:
 - الأموال الواجب استخدامها في حيازة العقارات والمعدات ولكن لم تنفق حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.
 - مجموعة الأموال التي تجنب لتحديد وإحلال العقارات والمعدات.
 - مجموعة الأموال التي تجنب لأعباء خدمة الدين المتعلق بالعقارات والمعدات سواء كانت في شكل فوائد أو سداد القروض.
 - الأموال المنفقة والمستثمرة فعلا في العقارات والمعدات (لارسن، موسش، ١٩٩٨: ١١٣١-١١٣٢)
٧. **النقدية والتعهدات:** يقدم النقدية والتعهدات (Pledges) بعض أفراد المجتمع ويتعهدون فيها بدفع مبالغ معينة في المستقبل، بالإضافة إلى ذلك تحصل هذه المنظمات على موارد أخرى في شكل رسوم العضوية التي يدفعها الأعضاء والإيرادات استثماراتها مثل توزيعات الأسهم وفوائد السندات والمكاسب التي تحقق من بيع هذه الاستثمارات.
- يجب الإفصاح عن التعهدات الممنوحة في شكل ملاحظات إذا لم تثبت في نطاق القوائم المالية، كما يتعين أن تفصح عن إجمالي المبالغ طبقا للفرات الزمنية المتوقع أن فيها تحصل التعهدات، وإذا تم تسجيل التعهدات في القوائم المالية فإنه يجب المحاسبة عنها وفقا لصافي القيمة القابلة للتحقق.
٨. **الإيرادات مقابل الخدمات:** تفرض أتعاب العلاج على المرضى في المستشفيات، وتفرض رسوم التعليم على الطلاب في الجامعات وفقا لمعدلات محددة. ومع ذلك قد تعدل هذه المعدلات، أو يعفي بعض المرضى أو الطلاب من دفع جزء أو كل المبالغ أو جزء من المبالغ المستحقة عليهم. ويجب أن تستند الخدمات المقدمة إلى معايير معينة هي:
 - أن تكون الخدمات المؤداة ذات مغزى وتشكل جزءا مكملا لمجهودات المنظمة. ويفترض أن تسهم هذه الخدمات في تحقيق الأهداف وبرامج المنظمة ولذلك وإذا لم يحصل المنظمة على هذه الخدمات عن طريق الجهود الطوعية.
 - أن تكون للتنظيم الحق في متابعة ورقابة مقدمي الخدمات الطوعية وان تكون لديه القدرة على التأثير في أنشطتهم بالطريقة نفسها إلى تتبع مع الموظفين الذي يعملون في المنظمة المقابل.
 - أن يكون لدى المنظمة أساس واضح يمكن من قياس مقدار الخدمات المؤداة.
 - ألا تستهدف المنظمة خدمات أعضائه بصفة أساسية (Larsen 2009: 673).
٩. **الإيرادات من الاستثمار في محفظة الأوراق المالية:** يتوفر لدى الكثير من المنظمات التي لا تستهدف الربح فائض من النقدية تستثمره في أوراق المالية. ولتحقيق أكبر قدر من الكفاءة والمرونة في البرامج، يتم تجميع موارد الاستثمار المتاحة في أموال المنظمة في محفظة مالية واحدة وإخضاعها لإدارة واحدة. وإذا تم تجميع استثمارات عدة أموال في محفظة مالية واحدة.
- ثانياً. محاولات عالمية لوضع أسس للمحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح:** من المعروف أن المنظمات غير الهادفة للربح لا تسعى إلى تحقيق الربح، لذلك لا توجد أهمية لقائمة الدخل في هذا النوع من المنظمات، فبدلاً من أن تعد قائمة للدخل فإنها تقوم بإعداد قائمة نشاط تأخذ عنوان (قائمة الإيرادات والمصروفات والدعم والإضافات الرأسمالية). بالإضافة إلى ذلك تقوم المنظمات التي لا تستهدف الربح بإعداد ميزانية عمومية تتضمن كل أموال المنظمة، إذ تظهر أصول والتزامات وأرصدة الأموال في شكل أفقي أو رأسي.

وكما أشار (لارسن وموشش) إلى انه في الوقت الذي يوصى فيه دليل مراجعة المستشفيات بأعداد قوائم المالية للتغيرات في المركز المالي للمال المقيد، نجد الدليل المراجعة في الجامعات والكليات والجمعيات الخيرية تشير إلى عدم أهمية هذه القائمة لان معلوماتها تكون متاحة في القوائم المالية: أما تقرير رقم ١٠ سنة ١٩٧٨ فيطالب المنظمات التي يهتم بها إعداد قائمة عن التغيرات في المركز المالي (لارسن وموشش، ١٩٩٨: ١١٣٤-١١٣٥).

واستنادا إلى رأي المجمع الأمريكي للمحاسبين والقانونيين (AICPA) الذي يطالب بإصدار مبادئ محاسبية متعارف عليها بحيث يمكن تطبيقها في المنظمات التي لا تستهدف الربح، إذ ذكر ما نصه (ربما تعكس القوائم المالية التي تصدر عن تنظيم لا تستهدف الربح ممارسات محاسبية تختلف إلى حد ما عن تلك المستخدمة في المنظمات التي تسعى للربح. وفي الفترة من سنة ١٩٧٢ إلى سنة ١٩٧٤ أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ثلاثة مجالات مختلفة (AICPA 1978)).

١. دليل مراجعة المستشفى (Hospital Audit Guide)
 ٢. تدقيق الكليات والجامعات (Audit of Colleges and Universities)
 ٣. تدقيق المنظمات الصحية التطوعية (Audit of voluntary Health welfare organizations).
- من الجدير بالذكر إن المفاهيم المحاسبية التي تتضمنها نفس الدعم والتأييد الرسمي الذي تتمتع به المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة ١٩٧٨، (تقرير حالة) بعنوان (المبادئ المحاسبية وإعداد التقارير في مجال الممارسة العملية لمنظمات أخرى لا تستهدف الربح) (AICPA 1978).
- وبناء على ما تقدم يمكن القول ان هنالك أربعة مصادر مؤيدة رسميا تنطوي على المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المنظمات التي لا تستهدف الربح. وقد أدى هذا التعدد في المصادر إلى نوع من عدم الاتساق بين المعايير المحاسبية التي تطبق في المنظمات غير الهادفة للربح. ومن المتوقع أن مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) يتمكن من القضاء على التناقضات الموجودة (لارسن، موشش، ١٩٩٨: ١١٠١).

المبحث الثالث: إمكانية تطوير المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح

(الجانب العملي)

يتضمن هذا المبحث جانبين، الجانب الأول يستعرض واقع النظام المحاسبي المطبق حاليا في المنظمات غير الهادفة للربح (عينة البحث)، أما الجانب الثاني فيتناول أسس تطوير النظام المحاسبي الذي يمكن تطبيقه في المنظمات غير الهادفة للربح.

أولاً. واقع النظام المحاسبي المطبق حاليا في المنظمات غير الهادفة للربح:

- وصف عينة البحث (مركز ذر للتنمية): يمثل مركز ذر للتنمية منظمة مستقلة غير حكومية ويعد من منظمات المجتمع المدني العاملة في العراق تأسس المنظمة باسم مركز ذر للتنمية كمؤسسة مجتمع مدني عراقية بتاريخ (٢٠٠٩/٧/٨) وذلك بعد انتخاب أعضاء الهيئة الإدارية للمنظمة، مقره الرئيس في قضاء الخضر- محافظة المثنى، عدد الأعضاء (٢٠) عضو، ومجال اختصاص هذا المركز هو التنمية الاقتصادية، لديه عدد من المشاريع منها مشروع القادة الشباب مشروع مساعدة الأرامل مجاز من قبل دائرة المنظمات غير الحكومية في الأمانة العامة لمجلس الوزراء لدينا شراكات مع عدد من المنظمات الدولية مثل صندوق دعم الديمقراطية مشارك في عدد من التحالفات المدنية مثل للتحالف المدني للشفافية في للصناعات الاستخراجية من خلال نشاط في

العمل الإنساني والتطوعي من الناشطين في مجال حقوق الإنسان تهدف إلى رفع مستوى وعي وإدراك المجتمع المحلي إلى أبسط مفاهيم ومبادئ حقوق الإنسان من خلال تنمية الوعي القانوني والاجتماعي للموطن ومساندته في الحصول على حقوقه القانونية والاجتماعية والثقافية وفق ما أقرته الشرعية الدولية في مجال حقوق الإنسان (أبوكلل، ٢٠١٢).

أصدرت شهادة تسجيل المركز وفق قانون المنظمات غير الحكومية رقم (١٢) لسنة ٢٠١٠ وتعليماته بالرقم (ID 73890) كمنظمة محلية بموجب كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء المرقم 1037 في ٢٠١٢/١٠/٢. علما أن الأمانة العامة لمجلس الوزراء هي الجهة المخولة حصرا بمنح هذه الشهادة. وتجدر الإشارة إلى أن التقرير المالي يقتصر على المنظمات التي لا تزيد مشاريعها السنوية عن ٧٥ مليون دينار، أما ما زاد عن هذا المبلغ فيتعين عليها أعداد حسابات من قبل محاسب قانوني (أبوكلل، ٢٠١٢).

● **واقع الحسابات والتقارير المالية المستخدمة في عينة البحث (مركز ذر للتنمية):** تطبق المنظمات غير الهادفة للربح النظام المحاسبي الموحد الذي تطبقه القطاعات الإنتاجية والسياحية في العراق وجميع الوحدات المبنية على أسس اقتصادية وتستهدف من وراء ممارسة أنشطتها تحقيق الأرباح من خلال تغطية تكاليفها.

وفيما يلي الحسابات والقوائم المالية التي تعدها عينة البحث (مركز ذر للتنمية).

الميزانية العمومية كما هي في ٣١/ كانون الأول/ ٢٠١٥ (المبالغ بالدينار العراقي)

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	البيان	السنة الحالية 2015	السنة السابقة 2014
1	1	الموجودات		
	11	الموجودات الثابتة		
	11	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	2810000	2702200
		الموجودات المتداولة		
	18	النقد	7629550	162890
		مجموع الموجودات	10439550	2865180
	2	مصادر التمويل		
		مصادر التمويل طويلة الأجل		
	225-224	الفائض المتراكم (العجز المتراكم)	*9939550	*(4534820)
		مصادر التمويل قصيرة الأجل		
	24	القروض المستلمة	0000	6500000
	263	مصاريف مستحقة	500000	900000
		مجموع مصادر التمويل	10439550	2865180

● **ملاحظة:** يلاحظ من كشف الاحتياطات التالي في ٢٠١٥/١٢/٣١ أن تسوية رصيد أول المدة للعجز المتراكم بالفائض المتراكم والبالغ (٤٥٣٨٤٢٠) دينار في السنة السابقة ٢٠١٤، والذي ظهر في الميزانية لعام ٢٠١٤، فاذا أخذنا الإضافات في الحساب والبالغة ١٤٤٧٤٣٧٠ فان الرصيد في ٢٠١٥/١٢/٣١ يظهر في الميزانية بمبلغ ٩٩٣٩٥٥٠ دينار.

كشف العمليات الجارية للفترة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/٢٠١٥

الدليل المحاسبي	البيان	السنة الحالية/دينار	السنة السابقة/دينار
411	الإيرادات الجارية	112157290	118845260
	إيرادات النشاط		
	تنزل: المصروفات الجارية		
31	الرواتب والأجور	38409630	46054220
32	المستلزمات السلعية	2998470	542800
33	المستلزمات الخدمية	55906620	70193900
37	الاندثارات	368200	312700
	مجموع المصروفات	97682920	117103620
	فائض (عجز) العمليات الجارية	14474370	1741640

الكشف (١): الموجودات الثابتة واندثاراتها السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٥

الموجودات الثابتة رقم الدليل	أثاث وأجهزة مكاتب 116
الكلفة في 2015/1/1	3127000
الإضافات خلال السنة	952000
الكلفة في 2015/12/31	3603000
نسبة الاندثار	10%
اندثار السنة الحالية	368200
مخصص الاندثار المتراكم 2015/1/1	424800
الرصيد كما في 2015/12/31	793000
القيمة الدفترية في 2015/12/31	2810000

الكشف (٢): النقدية في ٣١/١٢/٢٠١٥

الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية/دينار	السنة السابقة/دينار
181	نقدية في الصندوق	7531494	150000
183	نقدية في المصارف	98056	12980
	المجموع	7629550	162980

الكشف (٣): الاحتياطات في ٣١/١٢/٢٠١٥ (المبالغ بالدينانير)

نوع الاحتياطي	فائض متراكم	عجز متراكم	المجموع
الدليل المحاسبي	224	225	
الرصيد أول المدة	1741640	(6276460)	(4534820)
الإضافات	14474370	000	14474370
التنزيلات	000	000	000
الرصيد في 2015/12/31	1621601	(6276460)	9939550

الكشف (٤): المستلزمات السلعية للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٥

الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية/دينار	السنة الحالية/دينار
2252	قرطاسية والمطبوعات	2998470	542800
	المجموع	2998470	542800

الكشف (٥): المستلزمات الخدمية للسنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١

الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية/دينار	السنة السابقة/دينار
3332	طبع ونشر	1083100	000
3333	الضيافة	2100000	590000
3341	مصاريف انقل للموظفين	171532280	26405140
3343	السفر والإيفاد لأغراض النشاط	0000	337480
3344	الاتصالات والانترنت	506940	472000
3352	استئجار مقر المنظمة	8913100	8850000
3366	خدمات مصرفية	295120	000
3367	اجو تدريب للموظفين	3541440	1357000
33681	تنظيم الحسابات	250000	200000
33682	تدقيق الحسابات	250000	250000
3369	مصروفات الأخرى نشاط وندوات	21813640	32032280
	المجموع	55906620	70193900

الكشف (٦): الموارد المستلمة للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١

الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية/دينار	السنة السابقة/دينار
482	المنح المستلمة من الغير	112087290	118775260
436	اشتراكات الأعضاء	70000	70000
	المجموع	112157290	118845260

يرى الباحث من خلال الكشفوفات والقوائم المالية أعلاه، أنها مستوحاة من تطبيقات النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً في الوحدات الاقتصادية العراقية الهادفة لتحقيق الربح والذي لا يصلح للتطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح، وذلك لأن النظام المحاسبي الموحد يهدف إلى بيان نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية من فائض أو عجز الذي يظهره احد اهم حساباته الرئيسية وهو حساب العمليات الجارية الذي تتوزع عناصره بين حسابات الاستخدامات (٣) وحسابات الموارد (٤)، كذلك يتضمن النظام المحاسبي الموحد قائمة الميزانية العمومية التي تحتوي على حسابات عامة موزعة بين جانبي الموجودات (١) والمطلوبات (٢)، وهذه الحسابات والكشفوفات أعدت أصلاً لكي تتلاءم مع متطلبات الوحدات الاقتصادية المبنية على أسس اقتصادية وتستهدف من وراء ممارسة نشاطاتها تغطية التكاليف وتحقيق الأرباح، وبذلك لا يمكن إجراء دراسات تحليلية تظهر بوضوح الأداء المالي والاجتماعي للمنظمات غير الهادفة للربح على أساس الكشفوفات المحاسبية المطبقة في النظام المحاسبي الموحد، لأنها لا تتلاءم مع طبيعة وخصوصية المنظمات غير الهادفة للربح، لذلك يصعب على إدارات منظمات المجتمع المدني والأجهزة الحكومية وأفراد المجتمع أن تقوم بعمليات رقابة ومتابعة وتقييم الأداء الشامل لأنشطة المنظمات غير الهادفة للربح من خلال استخراج مؤشرات واضحة وملائمة لطبيعة النشاطات التي تمارسها هذه المنظمات، لذلك لابد من وجود محاسبة ذات أسس متطورة بحيث تستوعب الأنشطة المتنوعة التي تقوم بها منظمات المجتمع المدني، وهنا يمكن إن يحقق لنا إثبات فرضية البحث القائلة بأنه (توجد إمكانية لوضع

أسس تطوير واقع المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح العاملة في البيئة العراقية) وينقلنا إلى موضوع آخر يستعرض المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح.

ثانياً. أسس تطوير المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح:

أ. مفهوم الحسابات والقوائم المالية الختامية: تعد الحسابات والقوائم المالية الختامية من الأساليب المحاسبية لعرض المعلومات عن معاملات المنظمة خلال الفترة المالية، كما تعتبر التقارير المالية والإيضاحات المرفقة جزءاً متمماً لها لتعطي مزيداً من البيان والإيضاح عن معاملات المنظمة خلال فترة زمنية محددة. ومن الجدير بالذكر انه لا توجد نماذج موحدة وثابتة لها بل تتكيف بحسب التغيرات المتحركة في البيئة المحيطة بها والتي تختلف كذلك باختلاف الزمان والمكان، ولكن هنالك معايير عامة تحكم طريقة العرض والإفصاح، ولقد اجتهدت بعض الهيئات والمنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة عن المنظمات غير الهادفة للربح في وضع نماذج لهذه الحسابات والميزانية العمومية، يرى الباحث بانها يمكن الاسترشاد بها في التطبيق العملي.

ب. نماذج الحسابات والميزانية العمومية للمنظمات غير الهادفة للربح: من أهم النماذج المحاسبية التي يمكن اعتبارها أساس للاسترشاد بها من قبل المنظمات غير الهادفة للربح هي: (حساب تحليل نتائج الأنشطة، حساب الإيرادات والنفقات، حساب المقبوضات والمدفوعات، الميزانية العمومية).

وفيما يلي عرض مختصر عن كل حساب من هذه الحسابات بالإضافة إلى الميزانية العمومية.

١. حساب تحليل نتائج الأنشطة: تطبيقاً لأساس تخصيص الأموال على الأنشطة، يفتح لكل نشاط من أنشطة المنظمة حساب، توجه إليه الإيرادات والنفقات المباشرة الخاصة به محللة حسب طبيعتها، ويهدف هذا الحساب إلى بيان نتيجة هذا النشاط من فائض أو عجز وبيان دوره في المساهمة في دعم وتحقيق أهداف المنظمة غير الهادفة للربح.

ومن هذه الحسابات التحليلية يعد في نهاية كل فترة مالية حساب إجمالي جامع لها يوضح نتائج الأنشطة من عجز أو فائض والذي يرحل رصيده إلى حساب الإيرادات والنفقات العام. وفي الصفحة التالية نموذج مبسط لهذا الحساب التحليلي، والذي يتسم بالمرونة حيث يمكن إضافة أي أنشطة إذا اقتضت الضرورة لذلك.

الحساب (١): تحليل نتائج الأنشطة لمنظمة غير هادفة للربح عن الفترة من / / إلى / /

الإيرادات	نشاط أ	نشاط ب	نشاط ج	إجمالي	النفقات	نشاط أ	نشاط ب	نشاط ج	إجمالي
إيرادات رئيسية	xx	xx	xx	xxx	* مستلزمات النشاط	xx	xx	xx	xxx
إيرادات عرضية	xx	xx	xx	xxx	* أجور ومكافآت	xx	xx	xx	xxx
					* إيجار ونحوه	xx	xx	xx	xxx
					* انتقالات	xx	xx	xx	xxx
					* اتصالات	xx	xx	xx	xxx
					* إضاءة	xx	xx	xx	xxx
					*				
					* متنوعة	xx			
العجز	xx	-	-	xx	(الفائض)	-	xx	xx	xxx
(يرحل إلى حساب الإيرادات والنفقات)					(يرحل إلى حساب الإيرادات والنفقات)				
	xxx	xxx	xxx	xxxx		xxx	xxx	xxx	xxx

٢. **حساب الإيرادات والنفقات:** يهدف هذا الحساب إلى بيان نتيجة نشاط كل فترة زمنية معينة من فائض أو عجز، ويظهر به نتائج الأنشطة من فائض أو عجز حسب ما يسفر عنه حساب تحليل نتائج الأنشطة. ويظهر في الجانب المدين عجز الأنشطة المنقول من حساب تحليل نتائج الأنشطة، النفقات الإدارية والعمومية التي يصعب تخصيصها على الأنشطة: مثل رواتب وأجور ومكافآت الإدارة العامة وكذلك مصروفات الاتصالات والإيجارات والانتقالات العامة وما في حكم ذلك، كما يظهر به اندثرات الأصول الثابتة الخاصة بالإدارة العامة.

ويظهر في الجانب الدائن من الحساب فائض الأنشطة المنقول من حساب تحليل نتائج الأنشطة، والإيرادات العامة مثل: الرسوم والاشتراكات والإعانات والدعم الحكومي، وإيرادات الاستثمارات إن وجدت، والتبرعات والهبات والوصايا من الأفراد، وأي إيرادات أخرى. ويسفر هذا الحساب عن فائض / أو عجز عام والذي يرحل إلى الفائض المتراكم على النحو الذي ستأتي تفاصيله لاحقاً. وفيما يلي نموذج مبسط لحساب الإيرادات والنفقات العام للاسترشاد به في التطبيق العملي.

الحساب (٢): الإيرادات والنفقات لمنظمة غير هادفة للربح عن الفترة المنتهية في / /

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان
		▲ عجز الأنشطة			▲ فائض الأنشطة
	xx	- عجز نشاط	xx		- فائض نشاط
	xx	- عجز نشاط	xx		- فائض نشاط
	xx	- عجز نشاط	xx		- فائض نشاط
	xx	- وهكذا	xx		- وهكذا
xxxx		إجمالي عجز الأنشطة	xxxx		إجمالي فائض الأنشطة
مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان
		▲ النفقات الإدارية والعمومية			▲ إيرادات عامة
	xx	- أجور ومرتبات ومكافآت	xx		- الرسوم الاشتراكات
	xx	- اتصالات	xx		- الإعانات والدعم الحكومي
	xx	- إيجارات	xx		- إيرادات الاستثمارات
	xx	- أدوات كتابية ومطبوعات	xx		- وهكذا
	xx	- وهكذا			إجمالي الإيرادات العامة
xxx		إجمالي النفقات الإدارية والعمومية			▲ إيرادات عرضية عامة
xxx		▲ الاندثرات	xx		- التبرعات والهبات من الأفراد
			xx		- الوصايا والمنح من الأفراد
			xx		- وهكذا
			xxxx		إجمالي الإيرادات العرضية العامة
xx		▲ الفائض	xx		▲ العجز
		(زيادة الإيرادات على النفقات)			(زيادة النفقات على الإيرادات)
		يرحل إلى حساب الفائض المتراكم			يرحل إلى حساب الفائض المتراكم
xxxx			xxxx		

٣. حساب المقبوضات والمدفوعات: يهدف هذا الحساب إلى بيان مصادر النقدية الواردة خلال الفترة وكذلك مصارفها المختلفة محللة حسب بنودها المختلفة حيث يظهر في الجانب المدين: رصيد النقدية أول الفترة مضافاً إليها المقبوضات خلال الفترة محللة حسب بنودها، ويظهر في الجانب الدائن المدفوعات خلال الفترة محللة حسب الأنشطة وحسب طبيعتها الرأسمالية أو الإيرادية. ويمثل رصيد هذا الحساب النقدية في نهاية المدة سواء لدى البنوك أو في الصندوق والتي تظهر في الميزانية العمومية ضمن الموجودات.

الحساب (٣): المقبوضات والمدفوعات لمنظمة غير هادفة للربح عن الفترة المنتهية في / /

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان
		▲ النقدية أول الفترة			▲ المدفوعات خلال الفترة
	xx	- لدى البنوك			* نفقات الأنشطة المختلفة
	xx	- في الصندوق	xx		-
xxx			xx		-
		▲ المقبوضات خلال الفترة	xx		-
	xx	- مقبوضات من الأنشطة	xxx		
مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان
		-		xx	* نفقات المشروعات الرأسمالية
		-		xx	-
		-		xx	-
	xx	- الرسوم والإشتراكات		xx	-
	xx	- الإعانات والدعم الحكومي		xx	-
	xx	- إيرادات الاستثمارات	xxx		
	xx	- التبرعات والهبات			* نفقات إدارية وعمومية
	xx	- مبيعات أصول ثابتة			-
	xx	- مقبوضات متنوعة			-
xxx					-
xxx		▲ متحصلات من الديون	xxx		▲ تسديدات التزامات
			xxx		إجمالي المدفوعات خلال الفترة
					▲ النقدية آخر الفترة
			xx		* لدى البنوك
			xx		* في الصندوق
			xxx		
xxxx			xxxx		

٤. قائمة الميزانية العمومية للمنظمات غير الهادفة للربح: تعد المنظمة غير الهادفة للربح في نهاية كل فترة معينة الميزانية العمومية، وتهدف بصفة أساسية إلى بيان المركز المالي لتلك المنظمة، وهي عبارة عن قائمة أو بيان بالموجودات (الأصول) والالتزامات (الخصوم) والفرق بينهما يمثل صافي حقوق الملكية، والذي يعبر عنه في المنظمات غير الهادفة للربح بالفائض المتراكم.

وتبويب الموجودات (الأصول) بصفة عامة إلى أربعة مجموعات أساسية:

- الأصول الثابتة: تقتنى بهدف المساعدة في أداء الخدمات والمنافع الاجتماعية.
 - المشروعات الرأسمالية: تنشأ بهدف مباشرة أنشطة المنظمة غير الهادفة للربح.
 - الموجودات المتداولة غير النقدية: تساعد في تيسير الأعمال الجارية للمنظمة غير الهادفة للربح.
 - النقدية لدى البنوك وفي الصندوق: تساعد في تمويل عمليات المنظمة غير الهادفة للربح.
 - كما تبويب الالتزامات (الخصوم) بصفة عامة إلى:
 - المخصصات لمقابلة التزامات لم تحسم قيمتها بدقة.
 - الالتزامات (الخصوم)، تبويب بدورها إلى التزامات طويلة الأجل والتزامات قصيرة الأجل.
- وطبقاً لمعادلة الميزانية المتعارف عليها في المحاسبة المالية، يمثل الفرق بين الموجودات والالتزامات صافي حقوق الملكية والذي يمثل صافي الفائض المتراكم. وفيما يلي نموذج مبسط للميزانية العمومية لمنظمة غير هادفة للربح للاسترشاد به في مجال التطبيق العملي.
- قائمة (٤): الميزانية العمومية لمنظمة غير هادفة للربح كما هي في / /

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	الموجودات (الأصول)	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	الالتزامات والفائض المتراكم
		♦ الأصول الثابتة (القيمة الصافية)			♦ الفائض المتراكم المرحل من سنوات سابقة
	xx	- أراضي		xx	يضاف: فائض العام
	xx	- عقارات		(xx)	أو يطرح: عجز العام
	xx	- أجهزة ومعدات	xxx		صافي الفائض المتراكم
	xx	- أدوات			♦ المخصصات
	xx	- سيارات		xx	- مخصصات اندثار أصول الإدارة
	xx	- أثاث		xx	- مخصصات التزامات
		إجمالي الموجودات الثابتة			- مخصصات أخرى
	xxx	♦ المشروعات الرأسمالية	xxx		إجمالي المخصصات
	xx	- مستشفيات			♦ الالتزامات (الخصوم)
	xx	- مراكز اجتماعية		xx	- دائنون وحسابات جارية دائنة
	xx	- مراكز ثقافية		xx	- مستحقات أصحاب المنافع
	xx	- وهكذا		xx	- قروض حسنة قصيرة الأجل
		إجمالي المشروعات الرأسمالية		xx	- مستحقات أخرى
	xxx	♦ الموجودات المتداولة	xxx		إجمالي الالتزامات
	xx	- مستلزمات الأنشطة			
	xx	- مدينون وحسابات جارية مدينة			
	xx	- استثمارات قصيرة الأجل			
	xx	- تأمينات لدى الغير			
	xx	- إيرادات مستحقة			
		إجمالي الموجودات المتداولة			
	xxx	♦ الموجودات النقدية			
	xx	- نقدية لدى البنوك			
	xx	- نقدية بالخبزينة			
		إجمالي الموجودات النقدية		xxx	
xxx		أجمالي الموجودات	xxx		أجمالي الالتزامات والفائض المرحل

يتضح من الحسابات والميزانية العمومية المعدة خصيصا لاستخدامها في المنظمات غير الهادفة للربح أنها تختلف شكلا ومضمونا عن الحسابات والميزانية العمومية المطبقة في النظام المحاسبي الموحد، إذ أن هذا الأخير يستخدمها لغرض إظهار نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية وبيان مراكزها المالية، بينما الحسابات والميزانية العمومية التي أعدت على أسس ومكونات محاسبية تتلاءم بشكل واضح ودقيق مع الأنشطة الاجتماعية والمدنية المتنوعة للمنظمات غير الهادفة للربح.

ج. تحليل نتائج أسس تطوير المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح: تأسيسا على إمكانية تطوير أسس المحاسبة متخصصة التي تتلاءم والأنشطة الاجتماعية والمدنية لمنظمات غير هادفة للربح في البيئة العراقية، فإنه يتعين أن تركز هذه المحاسبة ابتداء على ثلاثة حسابات، فضلا عن قائمة الميزانية العمومية.

يقوم الحساب الأول (حساب تحليل نتائج الأنشطة) على أساس تحليل نتائج الأنشطة الاجتماعية والخدمية للمنظمة غير الهادفة للربح، ويظهر هذا الحساب الفائض أو العجز الذي يفترض أن يختلف عن نتيجة النشاط الجاري في حساب العمليات الجارية المطبق في النظام المحاسبي الموحد باختلاف المفردات والعناصر المحاسبية، ومن ثم ترحل نتيجة هذا الحساب إلى حساب النفقات والإيرادات في المنظمات غير الهادفة للربح.

ويظهر الحساب الثاني (حساب الإيرادات والنفقات) الفائض في الإيرادات أو العجز في النفقات نتيجة ممارسة المنظمة غير الهادفة للربح لأعمالها الاعتيادية وغير الاعتيادية، ونتيجة هذا الحساب ترحل إلى الفائض المتراكم في كلا الحالتين.

ويعد الحساب الثالث (حساب المقبوضات والمدفوعات) لأغراض بيان رصيد النقدية في نهاية الفترة المالية لدى البنوك وفي الصندوق، وهذا الرصيد يظهر في الميزانية العمومية للمنظمة غير الهادفة للربح.

أما الميزانية العمومية، ففي جانب الموجودات، تظهر من جانب إجمالي الموجودات سواء كانت الثابتة منها أو المتداولة بالإضافة إلى المشاريع الرأسمالية، ولا تظهر فيها الموجودات غير ملموسة والحسابات المتقابلة المدينة مثلما هو الحال في ميزانية النظام المحاسبي الموحد، أما في جانب المطلوبات فتظهر الالتزامات المختلفة الناتجة عن أنشطة المنظمات غير الهادفة للربح، بالإضافة إلى صافي الفائض المتراكم الناتج من حساب الإيرادات والنفقات والذي تمت تسويته في كشف خاص ليظهر في الميزانية العمومية تحت هذا المسمى، ولا يظهر حساب لرأس المال في قائمة الميزانية العمومية مثلما هو الحال في النظام المحاسبي الموحد.

د. بعض المؤشرات المحاسبية والمالية المستخرجة من الحسابات والميزانية العمومية للمنظمات غير الهادفة للربح: يمكن استخراج بعض المؤشرات المحاسبية والمالية من الحسابات والميزانية العمومية للمنظمات غير الهادفة للربح وهي كما يلي:

- نتيجة أنشطة المنظمات غير الهادفة للربح من فائض أو عجز خلال الفترة المالية.
- الفائض في الإيرادات (زيادة الإيرادات على النفقات) والعجز في النفقات (زيادة النفقات على الإيرادات).
- رصيد النقدية في نهاية الفترة المالية (المقبوضات ناقصا المدفوعات).

- صافي الفائض المتراكم نهاية الفترة المالية (الفائض المتراكم المرحل من سنوات سابقة + الفائض العام - العجز العام).

خلاصة القول أن الحسابات المعدة أعلاه لتحقيق أهداف المنظمات غير الهادفة للربح، فضلا عن الميزانية العمومية، يمكن أن تؤسس لبناء محاسبة ذات أسس متطورة ومتخصصة، لأنها تعطي خصوصية معينة تتلاءم مع طبيعة أنشطة المنظمات غير الهادفة للربح، ويمكن من خلالها استخراج بعض المؤشرات المحاسبية والمالية وحتى الاجتماعية للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف في مجال الأنشطة الاجتماعية والمدنية المجانية، فضلا عن أن هذا النوع من المحاسبات يعد أداة رقابية للضبط الحسابي في المنظمات غير الربحية ولغرض تقييم أدائها المالي والاستراتيجي، وبذلك يمكن أن تتحقق صحة الفرضية التي، استند إليها هذا البحث، والتي تنص على أنه (توجد إمكانية لوضع أسس تطوير واقع المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح العاملة في البيئة العراقية).

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. أصبحت المنظمات غير الهادفة للربح تمثل جانباً مهماً من أهداف معظم بلدان العالم بعد أن لقيت اهتماماً واسعاً، وإن كان متأخراً، من قبل المنظمات الدولية بأنشطتها التي وصفها بأنها استراتيجية مثالية بغية تحقيق التنمية الشاملة المستدامة.
٢. لم يلاحظ أي تطور محاسبي ملموس في وضع بعض الأسس المناسبة لمعالجة المشكلات التي تواجه المنظمات غير الهادفة للربح من حيث تبويب أنشطتها وقياسها والإفصاح عنها وفقاً للأسس المحاسبية المقبولة، وإن الجهود المبذولة من جانب المؤسسات الأكاديمية والمهنية، قد تبلورت في شكل مجموعة من الإرشادات المحاسبية وليس إصدار معايير أو مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً.
٣. لم يعد الهدف الجوهري من النظام المحاسبي للمنظمات غير الربحية في البيئة العراقية، يتمثل في توفير معلومات محاسبية تقليدية تساعد على فرض الرقابة على الموارد المالية المستغلة فحسب، وإنما أصبح هنالك اتفاق على التركيز على محاسبة المسؤولية في المنظمات غير الربحية بغية تحديد كفاءة وفعالية الأداء المالي والاجتماعي.
٤. إن التطبيقات المحاسبية الحالية المعتمدة على النظام المحاسبي الموحد في المنظمات غير الهادفة للربح، لا تلبي متطلبات المستخدمين الهادفة إلى قياس وتحليل تكلفة كل نشاط، أو على الأقل، وضع مؤشرات عامة للأداء المالي والاجتماعي.
٥. تتبع المنظمات غير الهادفة للربح في البيئة العراقية تعليمات وإجراءات النظام المحاسبي الموحد في تسجيل معاملاتها المالية في السجلات والكشوفات المحاسبية، وإن النظام المحاسبي الموحد لا يتلاءم مع خصوصية أنشطة المنظمات غير الربحية، لأن هذا النظام أعد أساساً لكي يخدم تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح ويربط حساباتها بالحسابات القومية.
٦. تعتمد عادة المنظمات غير الهادفة للربح على مجموعة من الحسابات وقائمة الميزانية العمومية، التي تعد على شكل فترات دورية، والتي تزود أنشطتها إلى الجهات الداخلية والخارجية ذات العلاقة بأمرها بالمعلومات المحاسبية التي تتوفر فيها الخصائص النوعية لغرض الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة، ويتمثل أبرز الحسابات والقوائم المالية في قائمة تحليل النتائج، قائمة

الإيرادات والنفقات، قائمة المقبوضات والمدفوعات (قائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة)، وقائمة الميزانية العمومية.

ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة أن تبذل، المؤسسات العلمية والمنظمات المهنية المحاسبية المحلية والدولية، المزيد من الاهتمام في إصدار المعايير والإرشادات المحاسبية، لغرض تحسين جودة المعلومات المحاسبية المستخدمة في المنظمات غير الهادفة للربح.
٢. يجب أن يكون للمنظمات غير الربحية محاسبة متكاملة ومبنية على أسس متطورة يحكمها إطار عام من المفاهيم والمعايير والأسس والمبادئ المحاسبية والتطبيقات، التي تتلاءم مع طبيعة أنشطة هذه المنظمات، والتي تختلف كثير اختلافًا كبيرًا عن أهداف وأنشطة الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح.
٣. يتعين تطوير المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح وتطبيقها على أساس سلسلة من الإجراءات لتشغيل العمليات المحاسبية الأساسية، والتي تتلخص في التبويب، الإثبات، القياس، العرض، والإفصاح والتغذية العكسية بالمعلومات المحاسبية المستخدمة في تقويم الأداء.
٤. ضرورة استعمال أساليب صناعة المعلومات المعاصرة الناتجة عن تشغيل النظام المحاسبي، باستخدام الحاسبات الإلكترونية ونظم المعلومات وشبكات الاتصالات، وذلك لتحسين جودة المعلومات المحاسبية الخارجية.
٥. ضرورة تشكيل لجنة محاسبية متخصصة للقيام بتطوير أسس المحاسبة للمنظمات غير الهادفة للربح، بدلا من استخدام النظام المحاسبي الموحد، من خلال جعل المحاسبة تهدف إلى تحقيق الرقابة المالية، والتحقق من قوانين وتعليمات وضوابط التصرفات المالية، لكي يكون قادرا على توفير المعلومات اللازمة لتطوير عملية تقييم الأداء المالي للمنظمات غير الهادفة للربح بهدف الحصول على أفضل النتائج من إنفاق الموارد المالية المتاحة.
٦. إجراء البحوث الأكاديمية والدراسات العملية في موضوع المحاسبة عن المنظمات غير الهادفة للربح في البيئة العراقية، بحيث تضمن المحاسبة في هذه المنظمات مجموعة مستندية ودفترية متكاملة، تستوعب الدورة المحاسبية للمنظمة بأكملها.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. إبراهيم، حسنين توفيق، (٢٠٠٠)، التطور الديمقراطي في الوطن العربي، مجلة السياسة الدولية، مركز الأهرام، القاهرة، العدد ١٤٢ (أكتوبر).
٢. أبو كلل عبد الحميد ماجد، (٢٠١٢)، دليل الناشط المدني العراقي، ناشط وباحث في شؤون المجتمع المدني، ورئيس مركز دز للتنمية.
٣. الأمم المتحدة، (٢٠٠٥)، دليل المؤسسات غير الربحية في نظام الحسابات القومية، نيويورك.
٤. الجابري، محمد عابد، (١٩٩٣)، إشكالية الديمقراطية والمجتمع المدني في الوطن العربي، مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، العدد، (١٦٧) كانون الثاني.
٥. الجحاني، الحبيب، (١٩٩٩)، المجتمع المدني بين النظرية كالممارسة، مجمع الفكر، العدد الثالث، المجلد السابع والعشرون، الكويت.

٦. جون لارسن، موسش، (١٩٩٨)، المحاسبة المالية المتقدمة، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، ١٤١٨ هـ.
٧. حسين شحاتة، (٢٠٠١)، محاسبة المنظمات غير الهادفة للربح، كلية التجارية-جامعة الأزهر، القاهرة للنشر والتوزيع.
٨. خليل، حامد، (١٩٩٩)، الوطن العربي والمجتمع المدني، دراسات استراتيجية، مجلة فصلية تصدر عن مركز الدراسات والبحوث الاستراتيجية، جامعة دمشق، عدد الأول-السنة الأولى.
٩. شكر، عبد الغفار، محمد، مورو، (٢٠٠٣)، المجتمع الأهلي ودوره في بناء الديمقراطية، دار الفكر، دمشق.
١٠. العلوي، سعيد بن سعيد، وآخرون، (٢٠٠١)، المجتمع المدني ودوره في تحقيق الديمقراطية في الوطن العربي، ندوة، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، الطبعة الثانية.
١١. ياسين، زهير خضر، (٢٠١٢)، أهمية نظم محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد ١٢.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Larsen John, (2009), Modern Advanced Accounting, 10 Ed., McGraw- Hill International Edition, USA.
2. Edwards, Michael, (2009), For Cora My Own Civil Society, Policy Press, U.K.
3. Salmon, Lester M., (2010), putting the civil society sector on the economic map of the world, Wiley online library, Vol. 81, Issue2.
4. Saurugger, Sabine, (2009), the social construction of the participatory turn: The emergence of a norm in the European Union, European Journal of Political Research, Vol.49, and Issue.4.