

رأي مجلس معايير المحاسبة بشأن "إطار التقرير المالي المناسب للشركات غير الربحية المؤسسة وفقاً لنظام الشركات، وتقديرها عن الهبات والوصايا والأوقاف"

الموافق: ٢٠٢٥/٠٩/٢١ م

التاريخ: ١٤٤٧/٠٣/٢٩ هـ

القسم الأول: إطار التقرير المالي المناسب للشركات غير الربحية:

بالنظر إلى طبيعة الشركة غير الربحية المؤسسة وفقاً لأحكام نظام الشركات ولائحته التنفيذية، فإن إطار التقرير المالي المناسب لتلك الشركات التي تنفق الأرباح المتحققة من ممارسة نشاطها في المصارف والمجالات غير الربحية هو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (أو النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير إذا اختارت ذلك) حيث يتلاءم ذلك الإطار مع ما ورد في نظام الشركات ولائحته التنفيذية من أحكام متعلقة بالشركات غير الربحية، ومن ذلك ما يلي:

أولاً: أن الشركة غير الربحية (سواء العامة أو الخاصة) تنفق الأرباح المتحققة من ممارسة نشاطها – وليست الإيرادات- في أي من المصارف والمجالات غير الربحية، وهو حكم مختلف في جوهره عما ورد، على سبيل المثال، في سياق نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية، الذي ينص على أنها كيانات غير هادفة للربح أساساً وتنفق أموالها (دون تمييز لتلك الأموال بالأرباح المتحققة) فيما خصصت له وفق نظامها ولائحتها الأساسية. وهذا الحكم يجعل هدف قائمة الأداء المالي بالنسبة للشركات غير الربحية يختلف جوهرياً عن هدف قائمة الأداء المالي (قائمة الأنشطة) في المنشآت الأخرى غير الهادفة للربح، حيث تعكس الأخيرة نشاط المنشأة بما في ذلك البرامج التي تم الإنفاق عليها من الإيرادات المحققة للوصول إلى الفائض أو العجز، في حين أن قائمة الأداء المالي للشركات غير الربحية تعكس نشاط الشركة المؤدي إلى تحقيق الربح بمعناه المحاسبي، وهو الفرق بين الإيرادات المحققة من النشاط الرئيسي وأي إيرادات أخرى من جهة وبين المصروفات المتكبدة من جهة أخرى للوصول إلى صافي ربح أو خسارة الفترة. وهذا الربح المتحقق هو الوعاء الذي يتم منه الإنفاق على المصارف والمجالات غير الربحية وفقاً لأحكام نظام الشركات ولائحته التنفيذية.

ثانياً: أنه باستقراء نظام الشركات يتبين أن الشركات غير الربحية لا تختلف عن الشركات الأخرى وفقاً لأحكام النظام جوهرياً إلا فيما يتعلق بكيفية التصرف في أرباح الشركة. أما بقية الاختلافات فهي اختلافات إجرائية، وينطبق على الشركات غير الربحية عموم الأحكام الأخرى الواردة في النظام بالنسبة للشركات الربحية بما في ذلك الأحكام ذات الأثر المحاسبي مثل تلك المنظمة لرأس المال زيادةً وتخفيضاً، وتوزيع الأرباح وتكوين الاحتياطات، حيث ينص النظام في مادته الخامسة والثمانين بعد المائة على أنه "تسري على الشركة غير الربحية فيما لم يرد به نص في هذا الباب الأحكام الخاصة بشكل الشركة الذي تتخذه، وبما لا يتعارض مع طبيعتها"، وحيث لم يرد في باب الشركات غير الربحية أحكام خاصة بالقوائم المالية للشركة الربحية، فإنه وفقاً لأحكام تلك المادة يجب على الشركة غير الربحية الالتزام بنفس إطار التقرير المالي المطبق على سائر الشركات الأخرى.

وكون الشركة غير الربحية لا تهدف إلى توزيع أرباح على الملاك في سياق الأعمال العادية للأعمال التجارية، فإن ذلك لا يعني مناسبة تطبيقها للمعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح، حيث تشير الفقرة (١٠٦) من بيان الأهداف والمفاهيم للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى أن بعض المنشآت يتم تمويل أنشطتها "من خلال الرسوم التي تحصل عليها مقابل بيع السلع و/أو الخدمات؛ كالمستشفيات والمدارس الخاصة، وقد تتلقى تلك المنشآت مبالغ

صغيرة نسبياً في صورة تبرعات ومنح، ولكنها تقوم بتمويل احتياجاتها المالية التشغيلية بشكل أساسي من خلال ما تتلقاه مقابل بيع السلع و/أو تقديم الخدمات؛ لذلك، فإن أهداف القوائم المالية وفقاً لأهداف المحاسبة المالية المحددة في إطار المفاهيم (المفاهيم والمبادئ السائدة) للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد أو للنسخة الكاملة المعتمدة للمعايير الدولية للتقرير المالي (إذا كانت اختارت المنشأة تطبيق النسخة الكاملة) قد تكون ملائمة للتطبيق في تلك المنشآت.

القسم الثاني: المحاسبة عن الهبات والوصايا والأوقاف

ينص نظام الشركات في مادة الثالثة والتسعين بعد المائة على جواز قبول الشركة غير الربحية للهبات والوصايا والأوقاف النقدية والعينية أو إدارتها أو استثمارها والإنفاق من ريعها وفقاً لشروط الواهب أو الموصي أو الواقف إن وجدت. ونظراً لعدم احتمال المعايير المعتمدة على توجيهات خاصة بشأن المحاسبة عن حالات قبول الشركة غير الربحية للهبات والوصايا والأوقاف النقدية والعينية أو إدارتها أو استثمارها والإنفاق من ريعها، فيجب على الشركة غير الربحية تطبيق المتطلبات الآتية للمحاسبة عن مثل تلك الحالات:

أولاً: الهبات والوصايا:

لم يرد في نظام الشركات تعريف للمقصود بالهبات والوصايا. ومن ثم فإنه يتم التعامل معها باعتبارها تبرعات إما من أشخاص حال حياتهم (الهبات) أو من تركة شخص متوفى (الوصايا) أوصى أن يتم التبرع من تركته بمبلغ نقدي أو أصل عيني للشركة غير الربحية. وسوف يتم الإشارة لها في هذا الرأي مجتمعة بالتبرعات. ويمكن تصنيف التبرعات في صنفين لغرض هذا الرأي وهما:

١. التبرعات المتلقاة لغرض استخدامها في أي من المصارف المنصوص عليها في نظام الشركة الأساس أو عقد تأسيسها سواء كانت مطلقة أو مقيدة بزمن لاستخدامها.
 ٢. التبرعات المتلقاة لإنفاقها على مصرف يحدده المتبرع.
- وتكون المحاسبة عن هذين الصنفين من التبرعات وفقاً لما يلي:

الصنف الأول: التبرعات المتلقاة لغرض استخدامها في أي من المصارف المنصوص عليها في نظام الشركة الأساس
سواء كانت مطلقة أو مقيدة بزمن لاستخدامها:

يضع المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٨ عدداً من التوجيهات لوضع وتطبيق السياسات المحاسبية في حالة عدم وجود معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة ما، أو على حدث أو ظرف آخر. ويقدم المعيار مصادر لوضع السياسة المحاسبية في مثل تلك الحالات. ومن ضمن المصادر التي نصت عليها الفقرة ١١ من ذلك المعيار "المتطلبات الواردة في المعايير الدولية للتقرير المالي التي تتناول مسائل مشابهة أو ذات الصلة" (يقدم القسم رقم ١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة متطلبات مشابهة). وبالنظر إلى طبيعة التبرعات المقدمة للشركات غير الربحية يتبين أنها تتشابه إلى حد كبير مع المنح الحكومية من حيث إنها غير تبادلية، وتهدف إلى دعم الشركة للقيام بأعمال تتصل عادة بالمجتمع أو البيئة التي تعمل فيها الشركة. ومن ثم فإن على الشركة غير الربحية أن تطبق المبادئ الموضوعية في المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" (أو في القسم رقم ٢٤ "المنح الحكومية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة إذا كانت تطبقه المنشأة) للمحاسبة عن التبرعات التي تستلمها الشركة غير الربحية لغرض استخدامها في أي من المصارف المنصوص عليها في نظام الشركة الأساس سواء

كانت مطلقة أو مقيدة بزمن لاستخدامها. وعلى الشركة ممارسة الاجتهاد اللازم عند تكييف متطلبات المعايير المعتمدة وفقاً للظروف التي يتم تطبيقها فيها مع الإفصاح عن المعلومات المهمة عن سياساتها المحاسبية ذات الصلة.

الصنف الثاني: التبرعات المتلقاة لإنفاقها على مصرف يحدده المتبرع:

يعرف إطار مفاهيم التقرير المالي الأصل بأنه "مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة". ويوضح الإطار أن السيطرة تشمل حق المنشأة في توجيه استخدام المورد الاقتصادي إذا كان لديها الحق في توظيف ذلك المورد الاقتصادي في أنشطتها. وحتى تكون المنشأة مسيطرة على المورد الاقتصادي، فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية من ذلك المورد يجب أن تتدفق للمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، بدلاً من تدفقها لطرف آخر. وفي سياق مناقشة السيطرة يوضح إطار المفاهيم أنه في بعض الأحيان، قد يقوم طرف (الموكل) بتكليف طرف آخر (الوكيل) للتصرف بالنيابة عن الموكل وبما يحقق مصلحته. فعلى سبيل المثال، قد يقوم موكل بتعيين أحد الوكلاء ليقوم بالترتيبات اللازمة لبيع سلع يسيطر عليها الموكل. وفي حالة انتماء الوكيل على أحد الموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها الموكل، فإن ذلك المورد الاقتصادي لا يُعد أصلاً من أصول الوكيل. وإضافة إلى ذلك، فإذا كان على الوكيل واجب يلزمه بنقل أحد الموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها الموكل إلى طرف آخر، فإن ذلك الواجب لا يُعد التزاماً من التزامات الوكيل، لأن المورد الاقتصادي الذي سيتم نقله هو مورد اقتصادي مملوك للموكل، وليس الوكيل.

ووفقاً لتلك المفاهيم، فإن التبرعات التي تتلقاها الشركة غير الربحية وبوجه المتبرع إلى إنفاقها على مصرف محدد لا تعد إيراداً وأصلاً للشركة غير الربحية، وينحصر دور الشركة في إدارة هذا التبرع وفقاً لتوجيه المتبرع، ومن ثم يجب عليها المحاسبة عنها خارج الميزانية باعتبار الشركة وكيلاً عن المتبرع. مع الاحتفاظ بسجل تفصيلي يوضح تفاصيل استلام تلك التبرعات وإنفاقها والإفصاح عن أي مخاطر تتعلق بإدارة تلك التبرعات. وإذا جاز للشركة غير الربحية -وفقاً للاتفاقات التعاقدية الصريحة أو الضمنية أو الأعراف السائدة، في ظل ما تسمح به البيئة التنظيمية ذات الصلة- أن تأخذ عوائد على إدارة تلك التبرعات (على سبيل المثال من خلال حسم نسبة محددة من التبرعات مقابل إدارتها لتلك التبرعات)، فيتم إثبات تلك العوائد ضمن إيرادات الشركة، وفقاً لمتطلبات المعايير المعتمدة للمنظمة لإثبات الإيرادات. أما التكاليف المصاحبة لإدارة مثل تلك التبرعات، وحيث إن قبول مثل تلك التبرعات وحفظها وإنفاقها في المصارف المحددة لها يؤدي إلى تحمل الشركة تكاليف مصاحبة كان من الممكن تجنبها، فيتم إثباتها ضمن المصروفات خلال الفترة التي يتم تكبدها خلالها.

ثانياً: الأوقاف:

يعد الوقف شخصية اعتبارية مستقلة عن الواقف والموقوف عليه والناظر وفقاً لتصنيف نظام المعاملات المدنية له¹. ومن ثم، ولأغراض هذا التوضيح، ينطبق على الوقف تعريف "الأعمال" الوارد في المعايير المعتمدة، حيث يعرف المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٣ "تجميع الأعمال" (وأيضاً بنفس المعنى في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة) بأن الأعمال هي "منظومة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يمكن ممارستها وإدارتها لغرض توفير سلع أو خدمات للعملاء، أو توليد دخل استثمار (مثل توزيعات الأرباح أو الفائدة)، أو توليد دخل آخر من الأنشطة المعتادة". ولأغراض هذا الرأي الفني، فإن الأصول المتبرع بها لاستخدام المنشأة في أنشطتها التشغيلية بشكل دائم تعامل معاملة الأوقاف.

¹ يصنف نظام المعاملات المدنية في مادته السابعة عشرة الأوقاف ضمن الأشخاص ذوي الصفة الاعتبارية. وينص مشروع نظام الأوقاف في مادته الثانية والثلاثين على اكتساب الوقف شخصية اعتبارية مستقلة عن الواقف والموقوف عليه والناظر كما تنص نفس المادة على انتقال ملكية الأموال الموقوفة، وغيرها من أموال الوقف، للخدمة المالية للوقف.

وعليه إذا تحقق للشركة غير الربحية السيطرة على الوقف وفقاً لمفهوم السيطرة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٠ "القوائم المالية الموحدة" (أو المفهوم الوارد في القسم رقم ٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة)، فعلى الشركة غير الربحية توحيد الوقف ضمن قوائمها المالية وقياس أصوله بشكل أولي وفقاً للمتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٣، أو ما يقابله في القسم رقم ١٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وعلى أن يتم عرض أصول الأوقاف والتزاماتها بشكل منفصل. وحيث لم تنتج تلك السيطرة عن شراء لحقوق أو تحويل لعوض، فيتم تضمين أصول الوقف والتزاماته في القوائم المالية الموحدة للشركة غير الربحية وفقاً للمبالغ المسجلة لتلك الأصول والالتزامات في القوائم المالية للوقف. وتعد صافي حقوق الوقف في قوائمها المالية هي الحصة غير المسيطرة التي يتم عرضها في القوائم المالية الموحدة للشركة غير الربحية^٢.

القسم الثالث: الإفصاحات الإضافية

نظراً لتمييز الشركات غير الربحية عن الشركات الربحية من حيث تلقيها للتبرعات لغرض استخدامها في أي من المصارف المنصوص عليها في نظام الشركة الأساس، وإنفاق الأرباح المحققة في المصارف والمجالات غير الربحية (سواء العامة أو الخاصة)، ولغرض تحقيق أهداف القوائم المالية، فإنه يجب على الشركة غير الربحية أن تقدم إفصاحات كافية تشتمل على معلومات نوعية وكمية عما يلي:

١. التبرعات المتلقاة لغرض استخدامها في أي من المصارف المنصوص عليها في نظام الشركة الأساس أو عقد تأسيسها المثبتة ضمن إيرادات الشركة، على أن يتضمن الإفصاح مصدر التبرع والمبلغ المثبت له.
٢. المصارف والمجالات غير الربحية التي تم إنفاق الأرباح عليها، والمبالغ المنفقة على كل منها.
٣. التبرعات المتلقاة لإنفاقها على مصرف يحدده المتبرع التي تعاملت معها الشركة باعتبارها وكيلاً عن المتبرع في إدارتها، على أن يتضمن الإفصاح مصدر التبرع ومبلغه.
٤. المصارف والمجالات غير الربحية التي تم إنفاق التبرعات المستلمة عليها باعتبار الشركة وكيلاً عن المتبرع في إدارتها، والمبالغ المنفقة على كل منها، وفقاً للاتفاقات مع المتبرع.

^٢ تنص الفقرة رقم ٤٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٣ "تجميع الأعمال" على أنه "في تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعزو إلى ملاك الأعمال المستحوذ عليها مبلغ صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها المثبت وفقاً لهذا المعيار. وبعبارة أخرى، تُعد حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل أطراف بخلاف المنشأة المستحوذة حصة غير مسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة بعد التجميع حتى ولو كانت النتيجة هي أن تُعزى جميع حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها إلى الحصة غير المسيطرة".