

Towards Establishing Endowment Accounting Standard

Seaad Mohseninia ¹, Seied Ehsan Hosseini ²

1. Graduated with a doctorate in accounting. Faculty of Management and Accounting. Allameh Tabatabai University. Tehran. Iran (samoh1362@gmail.com)
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences, Imam Reza International University, Mashhad, Iran. (Corresponding Author) (ehsan.hosseini@imamreza.ac.ir)

ABSTRACT

Received: 18/09/2022 - Accepted: 02/06/2024

Endowment is one of the unique teachings and traditions of Islam which has positive social economic political and cultural effects. Admittedly proper economic productivity of endowments can play a significant role in economic growth and achieving the goals of endowers. One of the pillars of creating the aforementioned productivity is the existence of an efficient and transparent financial reporting system regarding endowments. Such a system is not possible unless there is an endowment accounting standard which unfortunately currently does not exist. The large volume of endowments and legal institutions in charge in this matter intensifies the need for standardization in this field. In standard writing the theoretical framework of accounting standards which itself is influenced by environmental characteristics and information needs should be observed. It should be noted that there are special environmental characteristics and information requirements in the issue of endowment. In a special way, the intention of the endowers which is included in the letter of endowment as well as the jurisprudential (Sharia) laws can be mentioned in this regard. In this article, it has been tried to give a proposal regarding the accounting standard of endowment considering the environmental characteristics and specific information needs about endowment and by establishing new relevant concepts. Undoubtedly this goal requires navigating a long path and it is hoped that this article will be an effective step in that direction.

Keywords: Accounting Standards, Endowment Accounting, Endowment Accounting Standard.

گامی در جهت وضع استاندارد حسابداری موقوفات

سعید محسنی نیا^۱، سید احسان حسینی^۲

۱. دانش آموخته دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.
(samoh1362@gmail.com)
۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری، دانشگاه بین المللی امام رضا (ع)، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول)
(ehsan.hosseini@imamreza.ac.ir)

چکیده

وقف، یکی از آموزه ها و سنت های بی مانند اسلامی و دارای آثار مثبت اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی است. بدون شک، بهره وری اقتصادی مناسب از موقوفات می تواند نقش بسزایی در رشد اقتصادی و نیل به هدف های واقفان ایفا کند. یکی از ارکان ایجاد بهره وری یادشده، وجود سیستم کارآمد و شفاف گزارشگری مالی درباره موقوفات است. چنین سیستمی حاصل نمی شود مگر با وجود استاندارد حسابداری وقف که امروزه جای آن خالی است. حجم زیاد موقوفات و نهادهای حقوقی متولی در این امر، ضرورت استاندارد گذاری در این زمینه را تشدید می کند. در استاندارد نویسی باید چارچوب نظری استانداردهای حسابداری که خود متأثر از ویژگی های محیطی و نیازهای اطلاعاتی است، رعایت شود. شایان ذکر است، در موضوع وقف، ویژگی های محیطی و نیازهای اطلاعاتی خاصی وجود دارد. به صورت خاص، نیت واقفان که در وقفنامه مندرج است و همچنین قوانین فقهی (شرعی) در این رابطه قابل ذکر است. در این نوشتار، تلاش شده است با توجه به ویژگی های محیطی و نیازهای اطلاعاتی خاص درباره وقف و با وضع مفاهیم متناسب جدید، پیشنهادی برای استاندارد حسابداری وقف ارائه شود. این هدف، نیازمند پیمایش مسیری طولانی است که امید است مقاله حاضر گامی مؤثر در آن راستا باشد.

کلیدواژه ها: استاندارد حسابداری، حسابداری وقف، استاندارد حسابداری موقوفات.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۰۶/۳۷
تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۳/۰۳/۱۳

مقدمه

در اقتصاد اسلامی، هدف اصلی توسعه، ارضای نیاز مردم به وسیله تخصیص بهینه منابع در چارچوب اصول بنیادین انصاف، عدالت و آزادی است. در اقتصاد برگرفته از شریعت اسلام، فرصت‌های برابر برای تمام افراد جامعه برای مشارکت در فعالیت‌های بازار وجود دارد. در این اقتصاد، با ایجاد محدودیت درباره فعالیت‌های غیراخلاقی و کاهش ریسک نقص بازار و انحصار، اطمینان نسبی درباره بهره‌وری تمامی افراد جامعه از به کارگیری منافع حاصل می‌شود. در اسلام، منابع، مواهب الهی برای بشر تلقی می‌شوند. از این رو، استفاده از منابع باید در راستای کاهش فقر و حمایت از توسعه باشد. در اصول اسلامی، بر اهمیت تولید و توزیع درآمد و ثروت به صورت عادلانه تأکید شده است (شیخ^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). یکی از سازوکارهای اسلامی که هر دو هدف تولید (توسعه) و توزیع (عدالت) را تأمین می‌کند، وقف است. نهاد وقف در اسلام یک مشارکت اختیاری با هدف تأمین مالی طیف وسیعی از پروژه‌هایی است که جامعه اسلامی را در مسیر کاهش فقر، بهبود کیفیت زندگی، افزایش بهره‌وری و گسترش علم و دانش یاری می‌رساند (ساری^۲، ۲۰۱۹). بی تردید، رشد و بالندگی نهاد وقف وابسته به وجود یک سیستم حسابداری و گزارشگری مناسب برای مؤسسه‌های موقوفاتی است. نبود سیستم حسابداری و گزارشگری مناسب در مؤسسات موقوفاتی، سبب حسابداری و پاسخگویی نامناسب و شفافیت ضعیف در این مؤسسات شده است. در نتیجه، پایداری و بقای آن‌ها را به خطر می‌اندازد (ازمی و هانیفا^۳، ۲۰۱۵). بدیهی است، حوزه حسابداری مالی و گزارشگری برون‌سازمانی، وجود استاندارد حسابداری یک ضرورت است. در ایران، حجم زیاد موقوفات و نهادهای حقوقی متولی در این امر، ضرورت استانداردگذاری در این زمینه را بالاتر می‌برد. در پژوهش حاضر، سعی شده است ضمن بررسی وضعیت حسابداری وقف و استانداردگذاری در این زمینه در کشورهای مختلف، با

1. Shaikh
2. Sarea
3. Azmi & Hanifa

توجه به ویژگی‌های محیطی و نیازهای اطلاعاتی خاص دربارهٔ وقف و با وضع مفاهیم متناسب جدید، پیشنهادی در جهت استاندارد حسابداری وقف ارائه شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در تعریف فقهی، وقف عبارت است از حبس مال و به جریان انداختن منافع در راستای نیات واقف. همواره وقف از زمان پیامبر اکرم (ص) و در طول تاریخ منشأ خدمات بسیاری به جوامع اسلامی بوده است. در دوران امپراتوری عثمانی، مؤسسه‌های موقوفاتی به شکل‌های مختلف - از جمله آموزش، درمان و... - کمک‌های قابل توجهی به ارائه امکانات رفاهی اجتماعی در کشورهای مسلمان کردند (زرکا^۱، ۱۹۹۴؛ میران^۲، ۲۰۰۹؛ یعقوب^۳ و همکاران، ۲۰۱۵؛ یعقوب و ناهار^۴، ۲۰۱۷). در سال‌های اخیر در راستای احیای مؤسسات موقوفاتی برای جامعه‌ای بهتر و عادلانه‌تر تلاش بسیاری شده است (احسان^۵ و همکاران، ۲۰۱۷). این تلاش‌ها به رشد مؤسسه‌های موقوفاتی در کشورهای مختلف منجر شده است (ساری، ۲۰۱۹). احیای مؤسسه‌های موقوفاتی، نیاز به استقرار یک سیستم حسابداری و گزارشگری مناسب برای مؤسسات موقوفاتی را شدت بخشید (احسان و همکاران، ۲۰۱۱؛ طالب^۶ و همکاران، ۲۰۱۸) زیرا گزارشگری برون‌سازمانی با هدف ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مذکور برای کمک به آن‌ها در تصمیم‌گیری و پاسخگویی، تهیه می‌شود (IASB^۷، ۲۰۱۸). استفاده‌کنندگان با تکیه و اعتماد بر صورت‌های مالی، تصمیم‌های اقتصادی می‌گیرند و میزان ایفای مسئولیت پاسخگویی را می‌سنجند (یونگ^۸، ۲۰۰۶). حسابداری وقف در کشور مالزی به گونه‌ای است که دارایی‌های موقوفاتی حسابداری ضعیفی دارند (یعقوب و همکاران، ۲۰۱۲) که چند دلیل برای آن ذکر شده است. از جمله،

1. Zarqa
2. Miran
3. Yaacob
4. Yaacob & Nahar
5. Ihsan
6. Talib
7. International Accounting Standards Board
8. Young

منابع ناکافی و کارکنان فاقد صلاحیت برای حسابداری وقف و چندگانگی روش‌های فعلی حسابداری و گزارشگری این مؤسسه‌ها (مسروخی و شفقی^۱، ۲۰۱۳؛ از می و هانیفا، ۲۰۱۵؛ یعقوب و همکاران، ۲۰۱۵؛ طالب و همکاران، ۲۰۱۸). بر اساس مطالعات، در کشورهای عربی نیز روش و اسلوب مشخصی برای گزارشگری مؤسسه‌های موقوفاتی وجود ندارد (احسان، ۲۰۰۷؛ احسان و عدنان^۲، ۲۰۰۹؛ ناصر و یعقوب^۳، ۲۰۱۱). طبق پژوهش احسان و همکاران (۲۰۱۱) در حال حاضر سیستم ثبت و گزارشگری مناسب درباره منابع، تعهدها، درآمدها و هزینه‌های مؤسسه‌های موقوفاتی وجود ندارد. در کشورهای اسلامی موقوفات متعددی وجود دارد که ثبت نشده اند و یا برخی از آن‌ها ناپدید شده‌اند.

از آنجا که استفاده‌کنندگان گزارش‌های برون‌سازمانی و حسابداری مالی، طیف گسترده‌ای از افراد با جنسیت، سطح سواد، سن و علایق مختلف هستند، در حوزه حسابداری مالی، نیاز به وجود استاندارد حسابداری وجود دارد (یوسف^۴، ۲۰۲۱). وجود استانداردهای حسابداری در تهیه صورت‌های مالی، یک ضرورت است (سیکینن^۵، ۲۰۱۶). اما درباره ضرورت وجود استاندارد حسابداری وقف، دو دیدگاه متضاد وجود دارد. برخی معتقدند برای حسابداری وقف نباید استاندارد خاصی وجود داشته باشد و مؤسسه‌های موقوفاتی مختلف باید رویه‌های حسابداری متفاوتی با توجه به نوع، هدف و منتفعان موقوفات خود داشته باشند (محمد^۶ و همکاران، ۲۰۱۹؛ مسروخی و شفقی، ۲۰۱۳). توضیح اینکه، طبق احکام اسلامی، وقف دارای ۴ رکن است: واقف، موقوفه، موقوف‌علیه (علیهم) و متولی^۷. واقف کسی است که وقف می‌کند. موقوفه چیزی است که وقف می‌شود. موقوف‌علیه (علیهم)، شخص یا اشخاصی هستند که طبق نیت واقف، منافع وقف متعلق به آن‌هاست. متولی، شخص حقیقی یا حقوقی است که متصدی اداره وقف و امور مربوط به آن بوده و باید امور موقوفه

1. Masruki, and Shafii
2. Ihsan & Adnan
3. Naser & Yaacob
4. Yusof
5. Siekkinen
6. Mohammed

را اداره کند. معتقدان دیدگاه اول استدلال می‌کنند به دلیل تکرر و تنوع در موقوفات، هدف‌های آن‌ها و موقوف‌علیهم، نمی‌توان و نباید برای حسابداری وقف استانداردگذاری کرد. به‌عنوان مثال، ممکن است موقوف‌علیهم، اشخاص مشخص و محدودی باشند و یا ممکن است منافع وقف به‌نوعی منافع عمومی تلقی شود. برخی دیگر معتقدند مشابه با سایر موضوعات در حوزه حسابداری مالی، حسابداری وقف نیز به استاندارد نیاز دارد. آن‌ها معتقدند نبود استاندارد حسابداری وقف سبب کاهش شفافیت، بهره‌وری و قابلیت‌های مؤسسات موقوفاتی می‌شود (عبدالرحمان^۱ و همکاران، ۱۹۹۹؛ ساری، ۲۰۱۳؛ حمدان^۲ و همکاران، ۲۰۱۳؛ ازمی و هینفا، ۲۰۱۵؛). بسیاری از پژوهشگران در محیط کشور مالزی خواستار استانداردگذاری در زمینه حسابداری و گزارشگری مؤسسات موقوفاتی به‌منظور وحدت رویه آن‌ها شده‌اند (هشام^۳، ۲۰۰۶ و ۲۰۱۲). نبود استاندارد حسابداری وقف، سبب حسابداری و پاسخگویی نامناسب و شفافیت ضعیف در مؤسسه‌های موقوفاتی می‌شود و پایداری و بقای آن‌ها را به‌خطر می‌اندازد (عمر^۴، ۲۰۲۱). در استانداردنویسی باید چارچوب نظری استانداردهای حسابداری که خود متأثر از ویژگی‌های محیطی و نیازهای اطلاعاتی است، رعایت شود. شایان ذکر است، در موضوع وقف، ویژگی‌های محیطی و نیازهای اطلاعاتی خاصی وجود دارد. معتقدان به دیدگاه دوم، خود به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول اعتقاد دارند استاندارد حسابداری وقف در حیطه حسابداری بخش عمومی لازم است (حمدان و همکاران، ۲۰۱۳) و دسته دوم اعتقاد دارند استاندارد مذکور در حیطه استانداردهای حسابداری بخش خصوصی (ازمی و هینفا، ۲۰۱۵) باید قرار گیرد. سازمان‌هایی باید استانداردهای حسابداری بخش عمومی را به کار گیرند که هدف از فعالیت آن‌ها کسب سود نباشد و بین این سازمان‌ها و دریافت‌کنندگان خدمات آن‌ها، رابطه مبادلاتی وجود نداشته باشد.

1. Abdul Rahman
2. Hamdan
3. Hisham
4. Umar

متن حاضر در چارچوب فکری ضرورت وجود استاندارد حسابداری برای مؤسسه‌های موقوفاتی و آن هم در میان استانداردهای حسابداری بخش خصوصی، تدوین شده است. در ادامه سعی شده است با توجه به ویژگی‌های محیطی در کشور ایران و نیازهای اطلاعاتی خاص درباره وقف و با وضع مفاهیم متناسب جدید، پیشنهادی در جهت استاندارد حسابداری وقف ارائه شود. در حال حاضر، از میان تمامی نهادهای استانداردگذار در حوزه حسابداری مالی، تنها یک استاندارد حسابداری وقف وجود دارد که توسط نهاد حسابداری و حسابرسی برای مؤسسه‌های مالی اسلامی (AAOIFI) منتشر شده است. این استاندارد در ۳۰ نوامبر ۲۰۲۰ وضع گردید و انتظار می‌رود از ابتدای سال ۲۰۲۲ استفاده شود. البته، در بسیاری از کشورهای سازمان همکاری‌های اسلامی، پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای AAOIFI الزامی نیست.

مقدمه استاندارد

۱. هدف این استاندارد، ارائه رهنمودهایی به منظور تدوین صورت‌های مالی موقوفه‌محور است.

۲. صورت‌های مالی موقوفه‌محور، علاوه بر رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران و بهره‌گیری از مبنای تعهدی حسابداری، توجه حداکثری به الزام‌های منحصر به فرد حوزه وقف شامل موارد زیر خواهند داشت:

الف) ارائه عناصر صورت‌های مالی (دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها) بر اساس هر موقوفه؛

ب) تفکیک دارایی‌ها به دارایی عین، دارایی در حکم عین و دارایی نما برای هر موقوفه؛
ج) تفکیک مخارج به مخارج حفظ و عوایدزایی، جایگزینی، سرمایه‌گذاری، واگذاری و اجرای نیت برای هر موقوفه؛

د) تعیین عایدی دوره برای هر موقوفه؛

ه) تفکیک عایدی به «عایدی در دسترس» و «عایدی بلا دسترس»؛

- (و) تعیین سهم هر نیت از عایدی دوره؛
- (ز) تعیین مانده تعهدات موقوفه به نیت یا طلب موقوفه از نیت؛
- (ح) تعیین سهم متولیان، ناظران و موقوف‌علیهم خاص در زمان تغییر افراد؛
- (ط) تعیین میزان منابع قابل جایگزین؛
- (ی) تعیین میزان طلب (بدهی) فی مابین موقوفه‌ها.

دامنه کاربرد

۳. کلیه شرکت‌ها، سازمان‌ها و مؤسساتی که مسئولیت اداره موقوفه از نوع وقف منفعتی یا وقف، اعم از منفعت و انتفاع دارند و از این پس، «واحد موقوفاتی» نامیده می‌شوند، ملزم به رعایت مفاد این استاندارد می‌باشند.

تعاریفها

۴. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص به کار گرفته شده است:
- وقف:** صدقه جاری‌ای است که در آن، عین مال حبس می‌شود و منافع آن در راستای نیات واقف به جریان می‌افتد.
- واقف:** شخص حقیقی یا حقوقی است که مال خود را وقف می‌کند.
- وقف انتفاع:** نوعی از وقف است که موقوف‌علیه آن، از عین موقوفه استفاده می‌کند، نه از عایدی آن.
- وقف منفعت:** نوعی از وقف است که موقوف‌علیه آن، از عایدی موقوفه استفاده می‌کند، نه از عین آن.
- وقف اعم از انتفاع و منفعت:** نوعی از وقف است که موقوف‌علیه آن، می‌تواند هم از عین موقوفه استفاده کند و هم از عایدی آن.
- متولی:** شخص حقیقی یا حقوقی است که به موجب موازین شرعی، متصدی اداره وقف و امور مربوط به آن است و باید با مراعات مصلحت وقف و مصارف و شرایط آن، امور موقوفه را اداره کند.

حق التولیه: به اجرتی که واقف در ضمن وقف در ازای اداره امور موقوفه، برای متولی معین کرده است که مبنای محاسباتی آن می‌تواند به شیوه‌های مختلف باشد؛ مانند اینکه حق التولیه به صورت درصدی از عایدی خالص موقوفه تعیین و یا در قالب مبلغ ثابت معین شود.

ناظر: شخص حقیقی یا حقوقی است که مسئولیت نظارت بر عملکرد متولی را برعهده دارد. **حق النظاره:** اجرتی است که واقف در ضمن وقف، برای ناظر معین کرده و همچون حق التولیه، مبنای محاسباتی آن می‌تواند به شیوه‌های مختلف باشد؛ مانند اینکه به صورت درصدی از عایدی خالص موقوفه تعیین و یا در قالب مبلغ ثابت معین شود.

رقبه (عین موقوفه) (جمع: رقبات): منظور از رقبه یا عین موقوفه، همان عین مال وقف شده (دارایی عین) است؛ لذا هر وقفنامه و مانند آن، ممکن است شامل یک یا چند رقبه باشد.

موقوفه: منظور، مجموعه‌ای از رقبات در یک وقفنامه و مانند آن است که دارای نیات و شرایط یکسانی هستند. به عبارت دیگر، آن دسته از رقبات، زیرمجموعه یک دسته «موقوفه» قرار می‌گیرند که دارای حق التولیه، حق النظاره، موقوف علیهم و شرایط یکسانی از منظر اجرای نیت باشند. از این رو، یک وقفنامه می‌تواند شامل یک دسته «موقوفه» باشد؛ مانند وقفنامه عباسقلی خان شاملو (سال ۱۰۷۸ ق) که دارای ۷۶ رقبه بوده و تمام رقبات، شرایط یکسانی از موارد فوق را دارا می‌باشند. یا اینکه یک وقفنامه ممکن است شامل چندین «موقوفه» باشد؛ مانند وقفنامه یلداش بیگ (سال ۱۱۵۸ ق) که شامل حداقل ۱۴ دسته «موقوفه» است. بنابراین، هر «موقوفه» می‌تواند دارای یک یا چند رقبه باشد.

وقفنامه و مانند آن: وقفنامه، مستندی است که شامل نام واقف، رقبات، موقوف علیهم و شروط وقف است. همچنین، منظور از «و مانند آن» هر گونه مستند دیگری جز وقفنامه است که با انضمام قراین و شواهد، اثبات‌کننده وقفیت رقبه یا تعلق آن رقبه به موقوفه است. مانند مبیعه‌نامه، مصالحه‌نامه، اجاره‌نامه‌های قدیمی، استشهاد محلی، حکم دادگاه و غیر آن.

حق تقدیمی ابتدا به ساکن: حق اولویت دائمی و قطعی در استیجار و تجدید اجاره ملک و سایر تصرفات مأذون، مطابق با قرارداد اجاره برای اولین مستأجر در ازای دریافت مبلغی معین و به نرخ متعارف که قابل انتقال به مستأجران بعدی نیز هست.

تقدیمی: مبلغ دریافتی یا دریافتنی در قبال واگذاری حق تقدیمی ابتدا به ساکن است.

خرجکرد برای نیات (اجرای نیت): منظور این است که عایدی در دسترس تخصیص یافته به نیات، برای نیت مورد نظر خرج شود.

زیاده متصل: منظور، افزایش در خالص دارایی‌های موقوفه است که متصل به اصل دارایی است؛ مانند افزایش حاصل از رشد درخت یا افزایش حاصل از رشد گاو گواشتی یا افزایش در قیمت زمین.

زیاده منفصل: منظور، افزایش در خالص دارایی‌های موقوفه است که منفصل و جدا از اصل دارایی است؛ مانند میوه چیده شده درخت یا اجاره‌بهای زمین یا شیر دوشیده شده گاو.

موقوف علیهم (مفرد: موقوف علیه): موقوف علیهم بخشی از نیات موقوفه است و منظور از آن، افراد یا اشیاء اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی و همچنین عناوین عام یا موضوعاتی هستند که هدف از تشکیل موقوفه، تخصیص عایدی موقوفه به آن‌ها بوده و سه دسته زیر را شامل است:

دسته اول: موقوف علیهم خاص، شامل افراد یا اشیای معین، اعم از اشخاص معین حقیقی یا حقوقی (انسان یا غیرانسان) مثل حسین، اولاد علی، شرکت سهامی الف، کعبه مشرفه، حرم مطهر امام رضا (ع).

دسته دوم: عناوین عام، شامل موارد قابل انطباق بر افراد یا اشیای معین مثل فقرا، ایتام، زوآر، مساجد و مدارس.

دسته سوم: جهات عام و خاص، شامل موارد غیر قابل انطباق بر افراد یا اشیای معین مثل مطلق خیرات و مبرات، تبلیغ دین، تعلیم قرآن و درمان بیماران؛ که نمونه‌هایی از جهات عام بوده و برگزاری عزای امام حسین (ع) در حرم مطهر امیرالمؤمنین (ع) و یا اطعام اولاد علی (ع) که جهات خاص شمرده می‌شوند.

نیات: به هر یک از موارد زیر، «نیّت» گفته می‌شود:

الف) مخارج حفظ و عوایدزایی موقوفه؛

ب) حق التولیه و حق النظاره (در صورتی که رایگان نباشد)؛

ج) موقوف علیهم؛

د) اندوخته‌های احتیاطی و توسعه‌ای (در صورت وجود).

بنابراین، نیات، مجموعه تمام نیّت‌های موقوفه است که واقف سهمی از عایدی موقوفه را به آن‌ها اختصاص داده است.

مسوّغات بیع وقف: مواردی است که شارع مقدس، اجازه فروش یا تبدیل عین موقوفه را می‌دهد که در کتاب‌های فقهی، به تفصیل بیان شده است. در این استاندارد، منظور از زمان فروش دارایی عین یا تبدیل آن، زمانی است که مسوّغات بیع وقف فراهم باشد. ممکن است این امر با عقود بیع، صلح، معاوضه و مانند این‌ها صورت پذیرد.

ساختار صورت‌های مالی موقوفه محور

۵. ارائه صورت‌های مالی موقوفه محور حسب استانداردهای حسابداری ایران صورت می‌پذیرد؛ لیکن به جهت رعایت الزام‌های حوزه وقف، گزارش‌های دیگری به شرح زیر، علاوه بر صورت‌های مالی متداول، ارائه می‌شود:

الف) گزارش عایدی قابل تخصیص به نیات؛

ب) گزارش تفکیک عایدی در دسترس و بلا دسترس؛

ج) گزارش تعیین سهم نیات از عایدی دوره؛

د) گزارش تعهدات موقوفه به نیت (تعهدات اجرای نیات واقفان، اعم از آماده اجرا و در انتظار اجرا)؛

ه) گزارش طلب موقوفه از نیت (جاری نیات)؛

و) گزارش تعیین سهم متولیان، ناظران و موقوف علیهم خاص (در زمان تغییر افراد)؛

ز) گزارش منابع قابل جایگزین موقوفه؛

ح) گزارش طلب (بدهی) فی مابین موقوفه‌ها؛

ط) گزارش تفکیک دارایی‌ها به دارایی عین، دارایی در حکم عین و دارایی نما؛

ی) گزارش تفکیک مخارج به مخارج حفظ و عوایدزایی، جایگزینی، سرمایه‌گذاری، واگذاری و اجرای نیت.

۶. گزارش‌های ذکر شده در بند قبل، می‌تواند به‌عنوان یک صورت مجزا، همانند صورت‌های مالی (صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریان‌های نقدی) یا به‌عنوان یادداشت توضیحی، ارائه شوند.

شخصیت گزارشگری

۷. شخصیت گزارشگری در صورت‌های مالی موقوفه‌محور، موقوفه است، زیرا بر طبق ماده ۳ قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب سال ۶۳، هر موقوفه دارای شخصیت حقوقی است و متولی شرعی، نماینده آن است. بنابراین، با تحقق وقف دارایی‌های قابل وقف مثل زمین و ساختمان، شخصیت گزارشگری مستقلی به نام «موقوفه» شکل گرفته که دارای شخصیتی مستقل از شخصیت واقف، متولی، ناظر و موقوف‌علیه آن است.

۸. چنانچه واحد موقوفاتی، مسئولیت اداره چند موقوفه را برعهده داشته باشد، می‌توان برای هر موقوفه، صورت مالی جداگانه ارائه یا یک صورت مالی تجمیعی برای تمامی موقوفه‌ها تدوین کرد.

۹. صورت مالی تجمیعی، یک صورت مالی واحد است که در آن رویدادهای مالی دو یا چند موقوفه ارائه و افشا می‌شود. در این صورت مالی، عناصر صورت‌های مالی هر موقوفه، شامل دارایی، بدهی، حقوق مالکانه، درآمد و هزینه، به‌طور جداگانه افشا و گزارش می‌شود.

دارایی‌ها

۱۰. دارایی‌های واحد موقوفاتی از یک بُعد به «دارایی عین»، «دارایی در حکم عین» و «دارایی نما» قابل تقسیم است که شرح آن در ادامه می‌آید:

الف) دارایی عین: اصل مالی است که به موجب وقفنامه و مانند آن، وقف شده باشد. دارایی عین می‌تواند ابتدابه ساکن وقف شده باشد؛ یعنی واقف، آن دارایی را که جزء اموال شخصی اش بوده است، وقف کند؛ یا اینکه دارایی در حکم عین یا دارایی نمای متعلق به موقوفه باشد که وقف شود.

ب) دارایی در حکم عین: موارد زیر تا زمانی که وقف نشده باشند، «دارایی در حکم عین» شمرده می‌شوند:

۱. دارایی حاصل از فروش دارایی عین (عوض دارایی عین).
 ۲. دارایی تبدیل شده با عوض دارایی عین (عوض دارایی عین).
 ۳. دارایی حاصل از واگذاری حق تقدیمی ابتدابه ساکن دارایی عین و مانند آن (تقدیمی دارایی عین).

۴. دارایی تبدیل شده با تقدیمی دارایی عین و مانند آن (تقدیمی دارایی عین).
نکته ۱: در برخی حالات، این امکان وجود دارد بخشی از دارایی‌های بند «۴»، عایدی شمرده شود. در این صورت، بخش مذکور جزء «دارایی در حکم عین» به حساب نمی‌آید، بلکه «دارایی نما» شناخته می‌شود. این موضوع، در فصل عایدی، کامل تبیین شده است.

نکته ۲: برخی فقهای عظام معتقدند عوض آن دارایی عین که به فروش رسیده یا تبدیل شده است و قابلیت وقف شدن را داراست، خودبه‌خود وقف می‌شود و نیازی به وقف دوباره آن نیست. در این صورت، عوض دارایی عین ذکر شده، دارایی عین شمرده می‌شود. لیکن، برخی دیگر بر این اعتقاد هستند که عوض دارایی عین، خودبه‌خود وقف نمی‌شود بلکه لازم است صیغه وقف بر آن جاری شود. بنابراین، حسب این نظر، عوض دارایی عین تا زمان جاری شدن صیغه وقف، دارایی عین به شمار نمی‌آید؛ لذا در این استاندارد، نظر دسته دوم برگزیده شده است.

نکته ۳: چنانچه هر یک از این چهار مورد وقف شوند، از طبقه «دارایی در حکم عین» به طبقه «دارایی عین» منتقل می‌شوند.

نکته ۴: تقدیمی دارایی در حکم عین یا دارایی تبدیل شده با تقدیمی دارایی در حکم عین، جزء طبقه «دارایی در حکم عین» شمرده می‌شود.

ج) دارایی نما: دارایی ای است که متعلق به موقوفه است، لیکن «دارایی عین» و «دارایی در حکم عین» شمرده نمی‌شود که شامل موارد زیر است:

۱. دارایی حاصل از مخارج حفظ و عوایدزایی؛

۲. دارایی حاصل از عایدی مازاد نیت؛

۳. دارایی حاصل از اندوخته احتیاطی؛

۴. دارایی حاصل از اندوخته توسعه‌ای؛

۵. سایر موارد، از جمله دارایی اهدایی و مانند آن.

۱۱. «دارایی‌های نما» به «دارایی نمای مُحَبَس» و «دارایی نمای غیر مُحَبَس» قابل تقسیم است که شرح آن در ادامه می‌آید:

الف) دارایی نمای مُحَبَس: دارایی نمایی است که واقف یا اهدا کننده دارایی، مقرر کنند دارایی مذکور همچون دارایی عین، حبس شده (مسدود گردیده) و منافع آن بین نیات موقوفه تسهیم شود.

ب) دارایی نمای غیر مُحَبَس: دارایی نمایی است که حبس نشده باشد. یا به عبارت دیگر، دارایی نمای مُحَبَس نباشد.

۱۲. در صورت‌های مالی واحد موقوفاتی، لازم است تقسیم‌بندی دارایی‌ها به «دارایی عین»، «دارایی در حکم عین» و «دارایی نما (مُحَبَس و غیر مُحَبَس)» افشا گردد.

۱۳. دارایی‌های موقوفه می‌تواند حداقل با یکی از دو هدف زیر فراهم شده باشد:

الف) دارایی به قصد فروش فراهم شده باشد: منظور این است که هدف از ساخت یا خرید دارایی، فروش آن در آینده و بهره‌برداری از افزایش قیمت یا ارزش افزوده حاصل است؛ مانند احداث مجتمع مسکونی با هدف فروش آن یا تولید گندم برای فروش.

ب) دارایی به قصد نگهداری فراهم شده باشد: منظور این است که هدف از ساخت یا خرید دارایی، نگهداری آن به منظور بهره‌برداری از منافع آتی است؛ مانند اینکه مجتمع تجاری برای موقوفه ساخته و واحدهای تجاری آن به اجاره داده شود تا اجاره‌بهای آن صرف نیات موقوفه گردد.

۱۴. در زیر، انواع دیگری از دارایی‌ها در یک واحد موقوفاتی بیان می‌گردد:

الف) جاری نیات: حاکی از طلب هر موقوفه از موقوف علیهم، متولی و ناظر می‌باشد لذا در طبقه دارایی‌ها (مطالبات) طبقه‌بندی می‌شود. شایان ذکر است طلب مذکور ناشی از اجرای نیت به میزان بیش از عایدی تخصیص یافته برای نیات موردنظر می‌باشد.

ب. طلب فی مابین موقوفه‌ها: در واحدهای موقوفاتی که دارای بیش از یک موقوفه هستند، در زمانی که موقوفه‌ها به یکدیگر قرض می‌دهند، برای قرض دهنده، طلبی تحت عنوان «طلب فی مابین موقوفه‌ها» و برای قرض گیرنده، تعهدی (بدهی) تحت عنوان «بدهی فی مابین موقوفه‌ها» ایجاد می‌شود.

نکته: صحت موارد «الف» و «ب»، نیاز به اخذ مجوز شرعی دارد.

۱۵. حساب‌های «جاری نیات» و «طلب فی مابین موقوفه‌ها» باید به عنوان اجزای صورت وضعیت مالی در بخش دارایی‌ها افشا شوند.

بدهی‌ها

۱۶. موقوفه همچون شرکت‌های تجاری، ممکن است دارای انواع مختلف حساب‌های بدهی باشد؛ مانند حساب‌ها و اسناد پرداختی، پیش‌دریافت و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان. علاوه بر حساب‌های مذکور، بدهی‌هایی به جهت ماهیت منحصر به فرد موقوفه پدیدار می‌شود که در ادامه به آن‌ها اشاره می‌شود:

الف) ذخیره حفظ و عوایدزایی: این حساب ناشی از تعهد ایجاد شده برای موقوفه در انجام مخارج حفظ و عوایدزایی است؛ مانند اینکه فردی مالی را به موقوفه اهدا کند، لیکن شرط کند که فقط در مسیر حفظ و عوایدزایی موقوفه خرج شود که در نتیجه، حساب دارایی

مذکور بدهکار شده و حساب «ذخیره حفظ و عوایدزایی»، بستانکار می‌گردد. بدیهی است، به‌هنگام ادای تعهد مقرر شده، حساب «ذخیره حفظ و عوایدزایی» بدهکار می‌شود.

ب) تعهدات اجرای نیات واقفان: این حساب حاکی از تعهد هر موقوفه به موقوف علیهم، متولی و ناظر است. از این رو، در دسته بدهی‌ها طبقه‌بندی می‌شود که به دو دسته قابل تقسیم است. شایان ذکر است، تعهد به متولی از بابت حق التولیه و همچنین تعهد به ناظر از بابت حق النظاره است.

ب ۱) تعهدات آماده اجرا: این حساب مشخص می‌کند سهم هر یک از موقوف علیهم و همچنین، سهم متولی و ناظر از بابت حق التولیه و حق النظاره از محل عایدی در دسترس موقوفه در طی دوره مورد گزارش، به چه میزان است. همچنین، میزان تعهدات ایفا شده در طی دوره را که همان مبالغ اجرای نیت شده است، نشان می‌دهد.

ب ۲) تعهدات در انتظار اجرا: این حساب مشخص می‌کند سهم هر یک از موقوف علیهم و همچنین، سهم متولی و ناظر از بابت حق التولیه و حق النظاره از محل عایدی بلا دسترس موقوفه در طی دوره مورد گزارش، به چه میزان است. همچنین، میزان عایدی بلا دسترس دوره‌های قبل را که در دوره جاری دسترس پذیر شده است، نشان می‌دهد.

ج) بدهی فی مابین موقوفه‌ها: در واحدهای موقوفاتی که دارای بیش از یک موقوفه هستند، در زمانی که موقوفه‌ها به یکدیگر قرض می‌دهند، برای قرض دهنده، طلبی با عنوان «طلب فی مابین موقوفه‌ها» و برای قرض گیرنده، تعهدی (بدهی) با عنوان «بدهی فی مابین موقوفه‌ها» ایجاد می‌شود.

۱۷. حساب‌های «ذخیره حفظ و عوایدزایی»، «تعهدات اجرای نیات واقفان - آماده اجرا»، «تعهدات اجرای نیات واقفان - در انتظار اجرا» و «بدهی فی مابین موقوفه‌ها» باید به‌عنوان اجزای صورت وضعیت مالی در بخش بدهی‌ها افشا شوند.

حقوق مالکانه

۱۸. برخی از اجزای حقوق مالکانه در یک واحد موقوفاتی به شرح زیر است:

الف) خالص دارایی عین: در مقابل دارایی‌های عین، حساب «خالص دارایی عین» در بخش حقوق مالکانه ایجاد می‌شود.

ب) خالص دارایی در حکم عین: در مقابل دارایی‌های در حکم عین، حساب «خالص دارایی در حکم عین» در بخش حقوق مالکانه ایجاد می‌گردد.

ج) اندوخته احتیاطی: منظور، آن بخش از عایدی موقوفه است که بر اساس منویات واقف یا حسب مصلحت وقف، متوکی مجاز است طبق موازین شرعی، آن را برای انجام مخارج آتی حفظ و عوایدزایی موقوفه، مثل تعمیرات اساسی یا احیای دارایی عین مستهلک‌پذیر، اندوخته نماید.

د) اندوخته توسعه‌ای: منظور، آن بخش از عایدی موقوفه است که بر اساس منویات واقف، متوکی مجاز است طبق موازین شرعی آن را برای توسعه و گسترش موقوفه و به‌منظور کسب عواید بیشتر، اندوخته نماید.

۱۹. حساب‌های «خالص دارایی عین»، «خالص دارایی در حکم عین»، «اندوخته احتیاطی» و «اندوخته توسعه‌ای» باید به‌عنوان اجزای صورت وضعیت مالی در بخش حقوق مالکانه افشا شوند.

عایدی

۲۰. عایدی (عایدی ناخالص موقوفه) عبارت است از: افزایش در خالص دارایی که تحقق یافته و قابلیت خرجکرد (قابلیت اجرای نیت) برای نیات را دارا باشد. بنابراین، با احراز هر سه شرط زیر، عایدی ایجاد می‌شود:

الف) افزایش در خالص دارایی رخ داده باشد.

ب) تحقق یافته باشد.

ج) قابلیت خرجکرد (قابلیت اجرای نیت) برای نیات را دارا باشد.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت، عایدی آن بخش از درآمدهای تحقق‌یافته است که قابلیت خرجکرد (قابلیت اجرای نیت) برای نیات را داراست که بر اساس جدول زیر تعیین می‌شود:

نوع دارایی	حکم زیاده متصل (دارایی به قصد فروش یا نگهداری، تهیه شده باشد)	حکم زیاده منفصل (دارایی به قصد نگهداری تهیه شده باشد)
دارایی عین باشد	تمام زیاده متصل، عایدی به حساب می‌آید مگر واقف در ضمن وقف، ترتیب دیگری اتخاذ نماید.	تمام زیاده منفصل، عایدی به حساب می‌آید مگر واقف در ضمن وقف، ترتیب دیگری اتخاذ نماید.
دارایی در حکم عین بوده و از محل وجوه حاصل از فروش دارایی عین تأمین شده باشد	تمام زیاده متصل همچون اصل دارایی، عایدی به حساب نمی‌آید.	تمام زیاده منفصل، عایدی به حساب می‌آید مگر واقف در ضمن وقف، ترتیب دیگری اتخاذ نماید.
دارایی در حکم عین بوده و از محل تقدیمی دارایی عین و مانند آن تأمین شده باشد	زیاده متصل پس از کسر مبلغی که موجب صیانت از ارزش حق تقدیمی واگذار شده شود، عایدی است مگر واقف در ضمن وقف، ترتیب دیگری اتخاذ نماید.	زیاده منفصل پس از کسر مبلغی که موجب صیانت از ارزش حق تقدیمی واگذار شده شود، عایدی است مگر واقف در ضمن وقف، ترتیب دیگری اتخاذ نماید.
دارایی نمای غیر محسب باشد	تمام زیاده متصل همچون اصل دارایی، عایدی جدید به حساب می‌آید مگر واقف در ضمن وقف، ترتیب دیگری اتخاذ نماید.	تمام زیاده منفصل همچون اصل دارایی، عایدی جدید به حساب می‌آید مگر واقف در ضمن وقف، ترتیب دیگری اتخاذ نماید.
دارایی نمای محسب باشد	تمام زیاده متصل همچون اصل دارایی، عایدی به حساب نمی‌آید.	تمام زیاده منفصل، عایدی به حساب می‌آید مگر واقف در ضمن وقف، ترتیب دیگری اتخاذ نماید.

۲۱. مراد از عایدی خالص موقوفه، کل عایدی ناخالص موقوفه بوده به نحوی که مخارج حفظ و عوایدزایی از آن کسر شده باشد. لذا، برای محاسبه عایدی خالص موقوفه، از فرمول زیر استفاده می شود:

مخارج حفظ و عوایدزایی - عایدی ناخالص موقوفه = عایدی خالص موقوفه

۲۲. عایدی، قابل تفکیک به «عایدی بلا دسترس» و «عایدی در دسترس» به شرح زیر است:
الف) عایدی بلا دسترس: آن بخش از عایدی موقوفه است که هم اکنون در دسترس نیست. در نتیجه، امکان خرجکرد برای نیات را دارا نیست.

ب) عایدی در دسترس: آن بخش از عایدی موقوفه است که به دلیل در دسترس بودن، امکان خرجکرد برای نیات را دارا باشد. شایان ذکر است، در دسترس بودن، اغلب با وصول و دریافت وجه عایدی همراه است.

۲۳. عایدی مازاد نیت، آن بخش از عایدی در دسترس تخصیص یافته به هر یک از موقوف - علیهم است که به دلایل مختلفی - از جمله، نبود امکان اجرای نیت یا مازاد بودن منابع برای اجرای نیت - باقی مانده باشد. در نتیجه، متوکی می تواند آن را برای اجرای نیت در آینده نگه دارد یا در مواردی که دارای مجوز شرعی است، با آن سرمایه گذاری کند.

مخارج

۲۴. مخارج عبارت است از تحصیل کالا یا خدمات طی یک دوره، فارغ از اینکه وجه آن پرداخت شده باشد یا خیر، و شامل پیش پرداخت ها و علی الحساب ها نیز می شود. از این رو، مراد از تحصیل در تعریف مخارج، تحصیل معاوضی است که در قبال به دست آوردن کالا یا خدمات، عوضی نیز در زمان حال یا آینده پرداخت می شود. بنابراین، تحصیل غیر معاوضی کالا یا خدمات، مانند دارایی اهداشده توسط دیگران، مخارج نیست.

۲۵. مخارج از یک بُعد به دو دسته قابل تقسیم است: «مخارج جاری» و «مخارج سرمایه ای»:
الف) مخارج جاری: مخارجی است که به تحمل هزینه یا ایجاد دارایی جاری منجر می شود؛ مانند خرید ملزومات و هزینه حقوق کارکنان.

ب) مخارج سرمایه‌ای: مخارجی است که به ایجاد دارایی‌های غیر جاری منجر می‌شود؛ مانند ساخت ساختمان، خرید اثاثیه و تحصیل حق امتیاز تلفن.

۲۶. از بُعد دیگر، مخارج به پنج دسته قابل تقسیم است:

الف) مخارج حفظ و عوایدزایی: آن دسته از مخارج ضروری موقوفه - اعم از جاری و سرمایه‌ای - است که در جهت عوایدزایی، حفظ، صیانت، حراست و بقای موقوفه خرج می‌شود و بنا بر الزام‌ها یا ضروریاتی، انجام آن لازم است؛ به گونه‌ای که اجتناب از آن میسر نیست و ترک آن خلاف غبطه و مصلحت وقف است.

ب) مخارج جایگزینی: مخارج تحصیل آن دارایی است که از محل دارایی عین یا عوض دارایی عین یا تقدیمی دارایی عین، به قصد نگهداری یا فروش فراهم شده باشد تا جایگزین دارایی عین فروش رفته یا حق تقدیمی دارایی عین واگذار شده و مانند آن شود؛ مانند اینکه به دلیل فروش دارایی عین یا واگذاری حق تقدیمی دارایی عین و مانند آن، دارایی سرمایه‌ای جدید - مثل زمین یا ساختمان - خریداری یا ساخته شود.

ج) مخارج سرمایه‌گذاری (توسعه‌ای): مخارجی است که موقوفه برای کسب منافع اقتصادی، از طریق دریافت منافع (به شکل اجاره‌بها، سود سهام، سود تضمین شده)، افزایش ارزش و مانند آن، از محل عایدی انجام می‌دهد که البته نباید جزء مخارج حفظ و عوایدزایی باشد.

ممکن است برخی از مخارج حفظ و عوایدزایی، به سبب دارا بودن منافع اقتصادی، با تعریف مخارج سرمایه‌گذاری قابل تطبیق باشد. لیکن، به جهت قرار گرفتن در طبقه مخارج حفظ و عوایدزایی، با ذکر استثنای مذکور، در طبقه مخارج سرمایه‌گذاری قرار نخواهد گرفت.

د) مخارج واگذاری دارایی عین: آن دسته از مخارج ضروری موقوفه - اعم از جاری و سرمایه‌ای - است که برای واگذاری دارایی عین، حق تقدیمی دارایی عین و مانند آن، انجام آن لازم و اجتناب‌ناپذیر است، به گونه‌ای که بدون تحمل چنین مخارجی، واگذاری ممکن نیست؛ یا اینکه در صورت امکان واگذاری بدون انجام چنین مخارجی، شرایطی حاصل می‌شود که عرفاً کوتاهی و تقصیر در قبال موقوفه شمرده شده و خلاف صلاح و

غبطه وقف به شمار می آید.

۵) مخارج اجرای نیت: آن دسته از مخارج جاری و سرمایه‌ای است که در جهت تحقق منویات واقف (یا سایر طرق شرعی)، برای موقوفه‌علیهم، حق التولیه و حق النظاره صرف می‌شود.

۲۷. در واحدهای موقوفاتی که دارای دو یا چند موقوفه هستند، مخارج از جنبه‌ای دیگر، به دو دسته قابل تقسیم است: «مخارج مستقیم» و «مخارج مشترک».

الف) مخارج مستقیم: مخارجی هستند که مستقیم قابل ردیابی به موقوفه هستند؛ مثل مخارج پرسنلی نگهبان موقوفه «الف» که تنها برای این موقوفه انجام وظیفه می‌کند.

ب) مخارج مشترک (غیر مستقیم): مخارجی هستند که تنها برای یک موقوفه انجام نشده، بلکه برای دو یا چند موقوفه صورت گرفته است؛ مثل مخارج پرسنلی نگهبان چند موقوفه. این نوع مخارج باید بر اساس مبنای یک تسهیم مناسب، بین موقوفه‌های مورد نظر تسهیم شود.

گزارش‌های موقوفاتی

۲۸. در زیر، برخی از انواع گزارش‌های موقوفاتی ارائه می‌شود که لازم است در صورت‌های مالی موقوفه‌محور، افشا شود:

الف) گزارش عایدی قابل تخصیص به نیت: این گزارش، عایدی خالص موقوفه (عایدی قابل تخصیص به نیت) به تفکیک هر موقوفه را ارائه می‌دهد.

ب) گزارش تفکیک عایدی در دسترس و بلا دسترس: این گزارش، عایدی خالص موقوفه را به دو قسم «در دسترس» و «بلا دسترس» ارائه می‌دهد.

ج) گزارش تعیین سهم نیت از عایدی دوره: این گزارش، سهم هر یک از نیت از عایدی خالص موقوفه را ارائه می‌دهد.

د) گزارش تعیین سهم متولیان، ناظران و موقوفه‌علیهم خاص: این امکان وجود دارد که زمان تحقق عایدی و زمان امکان خرجکرد (اجرای نیت) آن، هم‌زمان نباشد. از

این رو، حق التولیه، حق النظاره و سهم موقوف^۲ علیهم خاص، متعلق به متوکی، ناظر و موقوف^۳ علیهم در زمان تحقق عایدی می‌باشد و نه زمان در دسترس بودن آن. بنابراین، «گزارش تعیین سهم متوکیان، ناظران و موقوف^۴ علیهم خاص»، از یک سو، سهم افراد مذکور از عایدی موقوفه را بر اساس عایدی تحقق یافته گزارش می‌نماید و از سویی دیگر، مشخص می‌کند که به چه میزان از عایدی تحقق یافته، امکان پرداخت وجود دارد. اهمیت گزارش مذکور در زمانی مشخص می‌شود که متوکی یا ناظر یا موقوف^۵ علیهم خاص تغییر نماید به طوری که افراد موجود در زمان تحقق عایدی با افراد موجود در زمان در دسترس بودن آن یکسان نباشند.

۵. گزارش منابع قابل جایگزین موقوفه: این گزارش مشخص می‌کند موقوفه در طی دوره به چه میزان منابع قابل جایگزین دارد و چه بخشی از آن، نقد شده است. همچنین، بخش نسیه آن به چه میزان است.

تاریخ اجرا

۲۹. الزام‌های این استاندارد درباره کلیه صورت‌های مالی که دوره آن‌ها از ابتدای سال.... و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

بحث و نتیجه‌گیری

در اسلام، منابع، مواهب الهی به بشر تلقی می‌شوند و استفاده از آن‌ها باید در راستای کاهش فقر و حمایت از توسعه باشد. در اصول اسلامی بر اهمیت تولید و توزیع عادلانه ثروت تأکید شده است. یکی از سازوکارهای اسلامی که هر دو هدف تولید (توسعه) و توزیع (عدالت) را تأمین می‌کند، وقف است. نهاد وقف در اسلام یک مشارکت اختیاری با هدف تأمین مالی بسیاری از طرح‌هایی است که جامعه اسلامی را در مسیر کاهش فقر، بهبود کیفیت زندگی، افزایش بهره‌وری و گسترش علم و دانش یاری می‌رساند. وقف، یکی از آموزه‌ها و سنت‌های بی‌مانند اسلامی و دارای آثار مثبت اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی است. در تعریف فقهی، وقف عبارت است از، حبس مال و به جریان انداختن منافع در راستای نیات واقف. بی‌تردید، بهره‌وری اقتصادی مناسب از موقوفات می‌تواند نقش

بسنزایی در رشد اقتصادی و نیل به هدف‌های واقفان ایفا نماید. رشد و بالندگی نهاد وقف، وابسته به وجود یک سیستم حسابداری و گزارشگری مناسب برای مؤسسه‌های موقوفاتی است. نبود سیستم حسابداری و گزارشگری مناسب در مؤسسه‌های موقوفاتی، سبب حسابدهی و پاسخگویی نامناسب و شفافیت ضعیف در این مؤسسه‌ها می‌شود و پایداری و بقای آن‌ها را به خطر می‌اندازد. پرسش اینجاست که سیستم حسابداری و گزارشگری مذکور باید برآمده از یک استاندارد حسابداری باشد یا خیر؟ در این زمینه، دو دیدگاه متضاد وجود دارد. برخی معتقدند برای حسابداری وقف نباید استاندارد خاصی وجود داشته باشد و مؤسسه‌های موقوفاتی مختلف باید رویه‌های حسابداری متفاوتی با توجه به نوع، هدف و منتفعان موقوفات خود داشته باشند.

طبق احکام اسلامی، وقف دارای چهار رکن است: واقف، موقوفه، موقوف‌علیه (علیهم) و متولی. واقف کسی است که وقف می‌کند. موقوفه چیزی است که وقف می‌شود. موقوف‌علیه (علیهم)، شخص یا اشخاصی هستند که طبق نیت واقف، منافع وقف متعلق به آن‌هاست. متولی، شخص حقیقی یا حقوقی است که متصدی اداره وقف و امور مربوط به آن بوده و باید امور موقوفه را اداره کند. معتقدان به دیدگاه اول استدلال می‌کنند به دلیل تکثر و تنوع در موقوفات، هدف‌های آن‌ها و موقوف‌علیهم، نمی‌توان و نباید برای حسابداری وقف استاندارد گذاری کرد. به‌عنوان مثال، ممکن است موقوف‌علیهم، اشخاص مشخص و محدودی باشند و یا ممکن است منافع وقف به نوعی منافع عمومی تلقی شود. برخی دیگر معتقدند مشابه با سایر موضوعات در حوزه حسابداری مالی، حسابداری وقف نیز به استاندارد نیاز دارد. آن‌ها معتقدند نبود استاندارد حسابداری وقف سبب کاهش شفافیت، بهره‌وری و قابلیت‌های مؤسسه‌های موقوفاتی می‌شود. معتقدان دیدگاه دوم، دو دسته هستند: دسته اول اعتقاد دارند استاندارد حسابداری وقف باید در حیطه حسابداری بخش عمومی و دسته دوم اعتقاد دارند استاندارد مذکور باید در حیطه استانداردهای حسابداری بخش خصوصی قرار گیرد. شایان ذکر است، سازمان‌هایی باید استانداردهای حسابداری بخش عمومی را به کار گیرند که هدف از فعالیت آن‌ها، کسب سود نباشد و بین این سازمان‌ها و خدمات‌گیرندگان

از آن‌ها رابطه مبادلاتی وجود نداشته باشد. در متن حاضر، در چارچوب فکری ضرورت وجود استاندارد حسابداری برای مؤسسه‌های موقوفاتی و آن هم در میان استانداردهای حسابداری بخش خصوصی و با توجه به ویژگی‌های محیطی در کشور ایران و نیازهای اطلاعاتی خاص پیرامون وقف و با وضع مفاهیم متناسب جدید، پیشنهادی در جهت استاندارد حسابداری وقف ارائه گردید. بی‌تردید، ویژگی‌های کیفی اطلاعات تولیدشده به وسیله این متن پیشنهادی باید با انجام پژوهش‌های اثباتی متعدد و نظرهای صاحب‌نظران بررسی و اصلاح شود.

منابع

- استانداردهای حسابداری ایران. (به نقل از: وبگاه سازمان حسابرسی کشور برگرفته از <http://audit.org.ir>).
- استفتائات احکام وقف، آیت‌الله بهجت. (به نقل از: مرکز تنظیم و نشر آثار معظم‌له برگرفته از <http://bahjat.ir>).
- مقام معظم رهبری. (۱۳۹۴). *استفتائات (باب وقف)*. تهران: سازمان اوقاف و امور خیریه، سازمان چاپ و انتشارات.
- توضیح المسائل امام خمینی (ره). (به نقل از: پایگاه اطلاع‌رسانی دفتر مقام معظم رهبری برگرفته از <http://leader.ir>).
- فرهنگ فارسی عمید. (به نقل از: وبگاه واژه‌یاب، برگرفته از <http://vajeyab.com>).
- فرهنگ فارسی معین. (به نقل از: وبگاه واژه‌یاب).
- فرهنگ فقه مطابق مذهب اهل بیت، مؤسسه دایره‌المعارف فقه اسلامی بر مذهب اهل بیت. (به نقل از: وبگاه کتابخانه مدرسه فقهات برگرفته از <http://lib.eshia.ir>).
- لغت‌نامه دهخدا. (به نقل از: وبگاه واژه‌یاب).
- محسنی‌نیا، سعید، عرب مازار یزدی، محمد. (۱۴۰۰). *حسابداری وقف*، چاپ اول، مشهد: چاپ و انتشارات آستان قدس رضوی.
- منهاج‌الصالحین، آیت‌الله خویی، ج ۲. (به نقل از: وبگاه کتابخانه مدرسه فقهات برگرفته از <http://lib.eshia.ir>).
- منهاج‌الصالحین، آیت‌الله سیدمحمدسعید حکیم، ج ۲. (به نقل از: وبگاه کتابخانه مدرسه فقهات برگرفته از <http://lib.eshia.ir>).
- منهاج‌الصالحین، آیت‌الله سیستانی، ج ۲. (به نقل از: وبگاه رسمی آیت‌الله سیدعلی سیستانی برگرفته از <http://sistani.org>).
- Abdul Rahman, A. R., Bakar, M. D., & Ismail, Y. (1999). *Current practices and administration of waqf in Malaysia: A preliminary study*. Awqaf Report: Malaysia.
- Azmi, A. C., & Hanifa, M.H. (2015). The Sharia-compliance of financial reporting practices: a case study on waqf. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 6 (1), 55 – 72. <http://dx.doi.org/10.1108/JIABR-10-2012-0069>.

- Hamdan, N., Mohd Ramli, A., Jalil, A., & Haris, A. (2013). *Accounting for waqf institutions: A review on the adaptation of fund accounting in developing the Shariah-Compliant financial reports for mosque*. World Universities Islamic Philanthropy Conference, Malaysia.
- Hisham, Yaacob. (2006). *Waqf accounting in Malaysian state Islamic religious institutions: The case of Federal territory SIRC* [Unpublished Master's thesis, International Islamic University]. Kuala Lumpur.
- IASB. (2018). The conceptual framework for financial reporting. https://doi.org/10.1057/978-1-137-52150-7_5
- Ihsan, H., & Adnan, M. A. (2009). *Waqf Accounting and The Construction of Accountability*. International Conference in Waqf Laws and Management: Reality and Propects. Malaysia.
- Ihsan, H., & Hameed Hj Mohamed Ibrahim, S. (2011). WAQF accounting and management in Indonesian WAQF institutions: The cases of two WAQF foundations. *Humanomics*, 27(4), 252-269.
- Ihsan, H. (2007). *An Exploratory Study of Waqf Accounting and Management in Indonesian Waqf Institutions: The Cases of Dompét Dhuafa and Uii Waqf Foundations* [Master's Thesis, International Islamic University]. Malaysia.
- Ihsan, H., Sulaiman, M., Alwi, N.M., & Adnan, M.A. (2017). A study of accountability practice in Dompét Dhuafa Waqf of Indonesia. *Journal of King Abdulaziz University: Islamic Economics*, 30 (2), 13-32.
- Masruki, R., & Shafii, Z. (2013). The development of waqf accounting in enhancing accountability. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 1-6. DOI: <https://doi.org/10.5829/idosi.mejsr.2013.13.1873>.
- Miran, J. (2009). Endowing property and edifying power in a Red Sea Port: waqf, Arab Migrant entrepreneurs, and urban authority in Massawa, 1860s-1880s. *International Journal of African Historical Studies*, 42 (2), 151- 178.
- Mohammed, N. F., Mohd Fahmi, F., & Ahmad, A. E. (2019). The need for Islamic accounting standards: the Malaysian Islamic financial institutions experience. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 10(1), 115–133. <https://doi.org/10.1108/JIABR-12-2015-0059>.
- Sarea, A. M. (2019). Establishment of The First WAQF Bank in Bahrain: Exploratory Study. *The Journal of Developing Areas*, 53(2), 221-228.
- Shaikh, Z. H., Sarea, A. M. & Khalid, A. A. (2019). Accounting Standards for Awaqf: A Review. *International Journal of Accounting & Finance Review*, 4(2), 37-42.
- Siekkinen, J. (2016). Within and Cross-Country Differences in the Value Relevance of Fair Values. Retrieved from <https://www.semanticscholar.org/paper/Within-and-Cross-Country-Differences-in-the-ValueSiekkinen/646901eea0b78ede5e4dabe3560eb92a402705b6>.
- Talib, N. Y. A., Latiff, R. A., Aman, A., & Palil, M. R. (2018). An exploratory study of accounting and reporting practice for Waqf among State Islamic Religious Councils in Malaysia. *International Journal of Islamic Thought*, 13, 90- 105.
- Umar, U. H., & Haron, M. H. (2021). Accounting for Waqf Institutions: Business, Not-for-Profit or Hybrid Entities?’, *IJIEF International Journal of Islamic Economics and Finance*, 4 (2), 293-314.

- Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organisations and Society*, 31(6), 579–600. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.12.005>.
- Yaacob, H., & Nahar, H.S. (2017). Investigating awqaf management, accounting and investment practices in Malaysia: the case of a State Religious Institution. *Global Journal of Al-Thaqafah*, 7 (1), 59-70.
- Yaacob, H., Petra, S., Sumardi, A., & Nahar, H. S. (2015). Accountability through accounting and reporting lenses. *Humanomics*, 31(3), 299 – 313. <http://dx.doi.org/10.1108/H-07-2013-0049>.
- Yaacob, H., Petra, S., Sumardi, A., & Nahar, H. S. (2012). *Awqaf Accounting and Reporting for Accountability: A Case Study of Awqaf S*. 19th International Business Research Conference.
- Yusof, N. (2021). Specific Accounting Standards for Waqf Institutions. *Journal of Emerging Economies and Islamic Research*, 9(1), 29-42.
- Zarqa, M. A. (1994). Financing and investment of awqaf projects: a non technical introduction. *Islamic Economic Studies*, 1, 55-62.