

نگرشی دیگر بر :

" گزارشگری صورتهای مالی در موسسات غیر-
انتفاعی "

Journal of Accountancy Aug. 1989

غلامحسین دوانی

* ر . ك . قونر

" آيا شخصيت های حقوقی غير انتفاعی بايستی صورتهای مالی خود را به
شيوه ای خاص ارائه نمایند ؟ "

کارشناسان تعیین شیوه کار در انجمن حسابداران خبره امریکا ،
متن پیشنهادی لازم برای ارائه اقلام مخصوصی در صورتهای مالی
موسسات غیر انتفاعی را منتشر کرده اند . انتظار میرود که توصیه های
این گروه کارشناسی بی شك مورد توجه جدی همگان قرار گیرد . هدف
من در این مقاله ارائه پیشنهاد نظریه های دیگری بمنظور توجه بآنها
قبل از حصول نتیجه نهائی در خصوص " گزارشات مالی موسسات
غیر انتفاعی " میباشد .

مفاهیم جالبی در عقاید مندرج در بیانیه شماره ۴

پاراگراف شماره ۵۶ بیانیه شماره ۴ هیئت استانداردهای
حسابداری در خصوص " اهداف گزارشات مالی سازمانهای غیر انتفاعی
شامل بیان جالب زیر است :

* ر . ك . قونر . عضو انجمن حسابداران خبره امریکا ، دارای درجه
دکترای و معاون رئیس کل هیئت نظارت دولتی که عملیات کمپیون بورس
و اوراق بهادار در انجمن حسابداران خبره امریکا تحت نظارت دارد
نامبرده پروفیسور افتخاری دانشگاه ایلی نویز صحرای اوربانو دانشگاه
میشیگان میباشد . همچنین مشارالیه ریاست قبلی انجمن حسابداری
امریکا A.A.A. = American Accounting Association .
رابرعهده داشته است .

" این هدفها ، پرسشهای رادرباره شناسائی ، تعداد و شکل صورتهای مالی ، اجزای صورتهای مالی و شناسائی ، اندازه گیری ونحوه ارائه آنها ، وضوابط تشخیص موسسات غیر انتفاعی بوجودآورده است که هنوز پاسخی برای آنها ارائه نشده است "

مفهومی که تلویحا" در این بیانیه احتمالا" وجود دارد اینست که تفاوت بین شرکتهای تجاری وانتفاعی وموسسات غیرانتفاعی ممکنست تشخیص وتعیین عناصری از صورتهای مالی در شرکتهای غیرانتفاعی را طلب کند که در صورتهای مالی شرکتهای تجاری یافت نمیکردد. شاید این استنباط وبرداشت صرفا" يك پیشگوئی باشد . چنانچه بطورخرف وسنتسی اقلامیکه در صورتهای مالی منعکس میشوند رادرنظربگیریم ، دارائیهها وبدیهها اولین عناصری هستند که در بیانیه شماره ۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی درمورد مفاهیم " عناصر صورتهای مالی " تشریح شده اند. بدیهی است سازمانهای غیرانتفاعی نیز دارای دارائیهها وبدیههاثبی هستند . حتی اینگونه سازمانها احتمالا" دارای وجوه نقد ، بدهکاران وموجودی کالا نیز میباشد وجوه ماراد خودراصرف سرمایه گذاری در اوراق بهادارمختلف مینمایند. ازطرف دیگر بسیار محتمل است که چنین سازمانهایی دارای حساب بستانکاران ویاپرداختنی هائیکه ممکنست شامل بدیههای طویل المدت گردند نیز باشند.

" تسهیلات خدماتی " بعنوان یکی از عناصر

اکنون برای لحظه ای تصور کنید که يك واحد آموزشی الساعه ساختمان يك دبیرستان جدید راتکمیل کرده که این امر موجب مباحثا وغرور اهالی منطقه نیز شده است . آیااین ساختمان دبیرستان جدید برای واحد آموزشی یادشده بمنزله يك دارائی تلقی میشود ؟ مطمئنا دبیرستان ساخته شده بی شباهت بیک دارائی نمیباشد ، آن ساختمان يك وسیله بسیار مفیدییست که بواحد آموزشی کمک میکند تا به اهداف خوددست یابد ، ولی آیاآن يك دارائی محسوب میشود ؟ در بیانیه شماره ۶ " مفاهیم استانداردهای حسابداری مالی " در پاراگراف ۲۶ سه خصیصه اصلی دارائیهها بشرح زیر توصیف شده اند :

الف : يك دارائی بایستی ظرفیت ایجاد منافع درآینده ، چه توسط خوددارائی یا در ترکیب با سایر دارائیها، راداشته باشد. این منافع بطور مستقیم یا غیر مستقیم بایستی باعث ورود وجه نقد به موسسه درآینده گردد و

ب - يك موسسه مشخص بتواند آن منافع را کسب نماید و دسترسی سایرین با آنرا تحت کنترل داشته باشد

ح - معامله و یا هرگونه د ادو استدمالی که به موسسه حق بهره وری و یا کنترل درآمد مربوطه راداده است انجام گردیده باشد.

حال این خصیصه ها را در مورد دبیرستان مورد نظر پیاده کنید. دارائی مزبور بی شك دارای خصیصه نوع ب و ج میباشد ولی در مورد بند الف موضوع تاحدی متفاوت است. از دبیرستان بهیچوجه انتظار نمی رود و یا اصولاً مورد نظر نیست؟ که درآمدهائی را بصورت وجه نقد ب موسسه باز گرداند ، برعکس هزینه های تعمیر ، نگهداری و پرسنل مورد نیاز دبیرستان قطعاً خروج وجوهاتی را بعنوان هزینه تامادامیکه دبیرستان مورد نظر در حال بهره برداری است در بر خواهد داشت .

شاید بتوان ساختمان این دبیرستان را در طبقه بندی دارائیهابطریقگی جای داد. این امر بعلت این واقعیت است که مردم باتوجه به ماهیت این ساختمان و کاربرد آن مالیاتهای خود را بر غبت بیشتری پرداخت مینمایند زیرا این امکانات جدید شهری و موارد مشابه ، خدماتی را برای خود و فرزندانشان مؤدیان مالیاتی فراهم میآورد. اما بایستی به این واقعیت نیز توجه شود که مردم بهر حال مالیات خود را حتی اگر چنانچه دبیرستان هم ساخته نشود پرداخت میکنند و حتی ممکنست آنها نیکه از مزایای ساختمان این دبیرستان برخوردار میشوند اصلاً مالیاتی پرداخت نکنند و یا وجود چنین دبیرستانی برای کسانی که مالیاتهای سنگینی پرداخت میکنند هیچ منفعت و مزیتی نداشته باشد. تصور وجود هرگونه ارتباطی بین ساختمان دبیرستان و هرگونه افزایشی در جریان وجوه نقد يك تصور کابطل است . اگر کسی بخواهد به جای اثر این ساختمان بر جریان وجوه نقد بر این نکته تاکید نماید که این

ساختمان موجب افزایش وصول مالیات میشود ، این خصیصه دارائی دیگری مفهومی نخواهدداشت .

درواقع دبیرستان مورد بحث مصداق ضرب المثل معروفی است که میگوید : " حیوانی است شبیه اردک که مثل آن راه میرود ولسی نمیتواند مثل اردک تخم بگذارد . " ویا " هرگردی گردونست . " ساختمان فوق الذکر از یکطرف اشتهای سیری ناپذیری جهت مصرف هزینه های نقدی دارد درحالیکه هیچ بازده پولی برای آن متصورنیست هیچ موسسه تجاری هنگامیکه مطمئن است بکنوع اذرائیهای او در نهایت منجر به ازدست دادن وجوهات شرکت میشود ، مجار نمیشد که آنراجزو دارائیهای خود بحساب آورد . درچنین وضعیتی حساببران اینگونه موسسات بمحض آگاهی ازوضعیت چنین دارائیها که تدریجا ازبین میروند ازموسسه خواهند خواست که کلیه هزینه ها و ارزش دفتری مربوط بآن را فوراً اذفاتر حذف وهرگونه هزینه های آتی غیرقابل اجتناب آن نیز بعنوان هزینه های معوق بحساب سودوربان منظور گردد .

تعهد ارائه تسهیلات خدماتی

موسسات غیر انتفاعی وارجمله واحدهای آموزشی برخلاف موسسات تجاری تسهیلاتی را باید فراهم کنند که از آن طریق خدماتی را بدون انتظار دریافت وجه ازافراددریافت کننده آن خدمات ، ارائه نمایند . این دقیقاً مفهوم طبیعت یک موسسه غیرانتفاعی است . مدیریت واحد آموزشی با علم کامل باین مسئله که ساختن یک مدرسه اصولاً باصرف هزینه های آتی همراه خواهدبود اقدام باحداث واحد آموزشی نموده است . خود ساختمان دبیرستان نمایش فیزیکی تعهد برای ارائه خدماتی است که درقبال آن وجوهی اخذ نمیشود . وجود و ادامه حیات دبیرستان یادشده مستلزم پرداخت هزینه های آن میباشد . آیامیتوان این ساختمان را یک بدهی تلقی کرد ؟

بند ۲۶ ، بیانیه شماره ۶ مفاهیم حسابداری مالی ، سه خصیصه اصلی

بدنی را بشرح زیر مشخص کرده است .

الف - بدنی تجسم وظیفه یا تعهد در برابر یک یا چند موسسه میباشد که اجرای آن با انتقال یا بکارگیری داراییها در یک تاریخ مشخص و یا قابل تعیین در آینده و بمحض رخداد عملی خاص یا درخواست ، صورت میگیرد .

ب - وظیفه یا تعهد مزبور برعهده موسسه میباشد و در این رابطه راهی برای اجتناب از آن وجود ندارد .

ج - معامله یا هر رویداد دیگری که تعهد را بوجود آورده ، قبلاً رخ داده است .

خصایص ذکر شده در بندهای " ب " و " ج " بالا در مورد ساختمان دبیرستان مصداق دارد اما مفهوم بند " الف " در این میان نمیتواند شامل دبیرستان مورد بحث باشد ، زیرا وجوهاتی که در جهت ادامه فعالیت دبیرستان در آینده باید هزینه شود تاریخ مشخص یا قابل تعیین و یا در صورت وقوع رویدادهای خاص و یا بمحض درخواست را شامل نمیشود .

دوگانگی یک عنصر جدید

تا اینجا ما بایک مسئله جالب سروکار داریم . زیرا ما مالک یک موسسه دارائی هستیم که از منابع بسیار مفید محسوب میگردد . این ما بملک برخی از خصیصه های اصلی دارائیها را در بردارد و در عین حال بعضی خصایص بدهیها را نیز دارا میباشد . اما بطور کامل فاقد کلیه خصیصه های اصلی یا عناصر اصلی دارائیها یا بدهیها میباشد . اگر چه در فعالیتهای مالی موسسات تجاری ما با چنین نوع دارائی مواجه نیستیم اما در موسسات غیر انتفاعی ، یکی از بزرگترین گروههای دارائیها همین نوع دارائی میباشد . اکثر ساختمانهای اداری عمومی ، کلیساها دانشگاههای دولتی ، پارکها و امکانات ورزشی - تفریحی همگی منابع خدماتی ارزشمندی براساس سازمانهای مالک آنها تلقی میشوند که برای

پرداخت هزینه نگهداری آنها بایستی وجوهاتی مرتبا" مصرف شود . البته تلقی اینگونه تسهیلات بعنوان دارائی و جمع کردن بهای تمام شده آنها با دارائیهای واقعی همانند وجه نقد ، بدهکاران و موجودی کالا، غیرمنطقی است . این دقیقاً همان کاریست که امروزه ما بدون توجه به ماهیت گیج کننده حاصل جمع بدست آمده ، انجام میدهیم .

از دارائیهای انتظار میرود که وجوهات خاصی را بسوی موسسه مالك آن سوق دهند در حالیکه تسهیلات خدماتی سبب خروج وجوه نقد میشود . نظری به مجموع بهای تمام شده این گونه دارائیهای تسهیلات خدماتی ما را باین نتیجه میرساند که این گونه دارائیهای بجز جمع هزینه های انجام شده کالاری خاص برای موسسه مالك آن انجام نمیدهند . بنا بر همین ملاحظات ، شکفت آور نخواهد بود که استفاده کنندگان صورتهای مالی موسسات غیرانتفاعی در درك و تشخیص شرایط (وضعیت مالی) این گونه موسسات دچار مشکل شوند .

اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان عادی صورتهای مالی

اینک آنچه که يك فرد سهامدار در مورد يك موسسه صدقات - غیر انتفاعی - بپایك مؤدی مالیاتی در خصوص سازمانهای دولتی از نقطه نظر امور مالی موسسه یا سازمان پادشده میخواهد بداند را در نظر بگیریم . آیا علائق و خواسته های این فرد را موارد ذکر شده ذیل برآورد نمیکند ؟

۱- صورت حساب هزینه های انجام شده طی سال - با هزینه های مشابه سال قبل بطور مقایسه ای - که طبق بندی آن بطریقی صورت پذیرفته باشد که پیشبردهای سازمان را نشان دهد . این هزینه ها شامل بهای تمام شده ساختمان دبیرستان و سایر تسهیلاتی که در طی سال به مرحله بهره برداری خدماتی رسیده است و همچنین هزینه های عملیاتی ، تعمیراتی و نگهداشت آنها نیز خواهد بود .

۲- صورت منابع وجوهات مصروفه

۲- خلاصه ای ازخالص دارائیهای موجود برای انجام هزینه هادر پایان دوره بطوریکه این خلاصه هم نشانگر کیفیت کار موسسه درتامین ذخیره های لازم باشد وهم هرگونه تمایزل بیش از حد به انباشته کردن وجوهات دریافتی رابجای مصرف آن نشان دهد .

۴- صورت خلاصه ای از تسهیلات مورد تملك موسسه وهزینه های پیش بینی شده عملیات ونگهداشت آنها برای سال جاری وچند سال اخیر وچند سال آینده . به این صورت خلاصه باید اطلاعاتی درخصوص هزینه های پیش بینی امکانات امکانات وتسهیلات اضافی که قراراست ساخته شده ویه مرحله عملیات وبهره برداری برسد واحتمالا" نیاز به نگهداشت نیز درخلال سالهای مورد نظر درآن دیسیده شود وهمچنین هزینه مدیربت عمومی آنها راباید افزود . مقایسه خلاصه ای ازوجوه دریافتی وباپیش بینی وجوه قابل دریافت برای هرکدام از سالهای مزبورباهزینه ها ، اطلاعات سودمند وقابل استفاده ای رادرخصوص اعتبارمالی موسسه فراهم خواهد آورد. بدیهی است تاحدیکه مطلوب باشد جزئیات مربوطه رانیز میتوان طی جداول وضائسم تکمیلی ارائه نمود.

استهلاك برای امکانات وتسهیلات متصور نیست

شناسائی بهای تمام شده تسهیلات بعنوان هزینه درصورتهای مالی موسسات غیرانتفاعی ، مشکل گیح کننده استهلاك آنها رازبیین میبرد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی براین باورست که دارائیهابطور اجتناب ناپذیری مستهلك میشوند. ازآنجاکه بهای تمام شده این دارائیهادرصورتهای مالی تحت عنوان هزینه های سرمایه ای جای میگیرد، کاهش ارزش کاربردی آنها بلحاظ استهلاك

نیز باید در صورت‌های مالی منعکس شود. منطق و استدلال هیئت مزبور درباره استهلاك دارائیه‌ها کاملاً منطقی و توجیه پذیرست امکانات و تسهیلات خدماتی نیز بتدریج از بین خواهند رفت، اما بهای تمام شده آنها بایستی بعنوان هزینه های طی دوره در حساب " سودوربان " منعکس شود و بحساب هزینه های سرمایه ای منظور نگردد. باین استدلال نیازی به استهلاك و یا مبنای استهلاكی این گونه امکانات و تسهیلات خدماتی وجود نخواهد داشت. امکانات خدماتی تجسم فیزیکی تعهد مداوم برای پرداخت هزینه است تعهدی که باید ارمحل دریافتیهای درآمدی یا مالیات پرداخت بشود. چنین دارائی هائی بایستی بعنوان تعهدات در گزارشات مالی منعکس شوند. و نباید صرفاً " باین علت که دارای بهای تمام شده هستند " ظاهر دارائی " را دارند با دارائیهای دیگر جمع شوند. یکی ارمفیدترین مواردیکه در گزارش صورتهای مالی موسسات غیرانتفاعی میتواند وجود داشته باشد همانا افشای واقعی کلیه تعهداتی است که انتظار ایفای آن میرود. غیر از برخوردار مالی مناسب با تسهیلات خدماتی و نقش آنها در گزارشگری تعهدات، استفاده از حسابداری تعهدی برای سازمانهای غیرانتفاعی چندان تفاوت مهم و چشمگیری با آنچه که در حسابداری واحدهای تجاری بکار میرود نخواهد داشت.

حسابداری دارائیهای " واقعی " در موسسات غیرانتفاعی

همانطوریکه اشاره شده موسسات غیر انتفاعی در جوار تسهیلات خدماتی دارای دارائیهانیز میباشد. در رابطه با این دارائیهها رعایت دقیق اصول پذیرفته شده حسابداری الزامی است. اگر سازمانهای غیرانتفاعی فعالیتهاى انتفاعی نیز داشته باشند مثلاً " کتابفروشی و سیستم خوابگاه درون دانشگاهی - آن بخش از مجموعه اصول پذیرفته شده حسابداری که در موسسات تجاری بکار برده میشود در خصوص چنین فعالیتهاى نیز بایستی اعمال گردد. هرگونه سود زیان ویژه ای که از این محلها حاصل گردد بایستی بعنوان جزئی از صورت منابع وجوهات موسسه غیرانتفاعی ذکر گردد.

حسابداری " وجوه خاص " و گزارش آنها

بیانیه مفاهیم شماره ۴۰ هیئت استانداردهای حسابداری اهمیت ویژه ای برای محدودیت‌های موضوعه در مورد بکارگیری وجوهات دریافتی خاص مطرح مینماید. چنین محدودیتهائی منجر به حسابداری وجوه خاص گردیده است. این امر شاید منحصر به فردترین خصیصه حسابداری موسسات غیرانتفاعی باشد. اهمیت رعایت این محدودیت ها از نظر همگان بقدری است که حسابداری وجوه خاص را توجیه مینماید. اما این که اهمیت مزبور پیچیدگیهای گیج کننده گزارشگری مالی وجوه خاص را نیز، حداقل اردیدگاه استفاده کنندگان عادی صورتهای مالی توجیه کند مورد شك و تردید میباشد.

برای اکثر استفاده کنندگان عادی صورتهای مالی يك تاثیریه صریح مبنی بر اینکه کلیه محدودیت‌های موضوعه در خصوص بکارگیری وجوه خاص با دقت قابل توجه رعایت گردیده است کفایت میکند. هرگونه قصوری در رعایت این محدودیت‌ها بعنوان موارد استثنائی باید توضیح داده شود. در میان کسانی که با صورتهای مالی سروکار دارد معدود کسانی هستند که مایلند و یا میتوانند جزئیات محدودیت‌های وجوه خاص را در صورتهای مالی اکثر سازمانهای دولتی درك کنند. گزارشگری وجوه خاص ممکن است بی فایده ترین و پیچیده ترین گزارشی باشد که تاکنون در زمینه گزارشگری مالی معرفی شده است. مطمئناً راههای مناسبتر و ساده تری برای گزارش این گونه اطلاعات وجود دارد.

آیا گزارش گردش وجوه نقد اردش ارائه دارد ؟

سودمندی و فایده ه يك گزارش گردش وجوه نقد ، به ویژه زمانی که چنین گزارشی با شرح فوق تهیه شود ، مورد سؤال خواهد بود. بدون توجه به پیچیدگی هزینه های سرمایه ای و استهلاك تسهیلات خدماتی ، حسابداری تعهدی نخستین تاثیر خود را در تشخیص دریافتنی ها و پرداختنی ها میگذارد. اگر قرار باشد حسابداران واقعیت ها را در گزارشات منعکس نمایند بایستی حتماً " دریافتنی ها و پرداختنی های

يك موسسه غيرانتفاعي را گزارش کنند اما اين امر تنها در موارد معدودی
نيار به گزارش گردش وجوه نقد را ايجاب ميکند.

اعمال زياده از حد روش تعهدي

در تئوري يك شخص ميتواند موردی را براي برآوردی از جايجزينی
تسهيلات خدماتی مطرح و ذخيره مناسب را در اين رابطه در حسابها
منظور نمايد. از طرف ديگر همان فرد همچنين ميتواند بحثی رادر
خصوص ايجاد ذخيره براي کمکها، مشارکتهای مالياتهای آتی نيز آغار
نمايد. با اين وجود هر دو مورد جايجزينی تسهيلات خدماتی موجود در يافت
کمکها و مالياتهای برآوردی کاملاً نامطمئن ميباشند و ترکيب برآوردهای
آنها با توجه به واقعيت های انکارناپذير در خصوص معاملات انجام يافته
مسئله را بسيار غامض تر گرداننده و فايده ای رادر بر نخواهد داشت.
چنانچه مديرريت موسسه بخواهد برآوردی از وضعيت آتی موسسه تهيه
نمايد بايد حتماً اين برآوردها را از آنچه که در مفروضات حسابداري
سنتی معمول است مشخص و تفکيک نمايد. صورتجلسات مديرريت و
تجزيه و تحليل های مديرريت در صورتبکه ضميمه صورتهای مالی معمولی
موسسات غيرانتفاعی گردد بسيار سودمند خواهد بود.

جمع بندی و نتيجہ

بنظر ميرسد پيشنهادات مطرح شده در اين مقاله برای برخی از حسابداران
بسيار انقلابی باشد. آيا سازمانهای غيرانتفاعی واقعاً آنقدر از موسسات
انتفاعی متمایز ميباشند که ماموظف باشيم عناصر اضافی و کاملاً مختلفي
را در سيستم های گزارش وضعيت مالی آنها منعکس نماييم؟ آری واقعاً
اين چنين است. ممکنست ما در پاسخ به سؤال فوق گاهی مثبت برخورد
کنيم ولی واقعيت اينست که حقايق خودگويای جواب مناسبی هستند.
سؤال جالب ديگر اينست که چرا ماهمگی اينقدر در تشخيص ماهيت و
اهميت اين تفاوتها عقب مانده ايم؟ شايد پاسخ سؤال اين باشد که ما
عميقاً در کبير مشکلات و مسائل مالی حسابداري موسسات تجاری بوده لذا

توجه کمتری به موسسات غیرانتفاعی نموده ایم و در نتیجه سعی کرده ایم که شیوه های حسابداری یکی را بدون تجزیه و تحلیل های مناسب از موارد تشابه و افتراق آنها بدیگری تعمیم دهیم .

اکنون هیئت تنظیم کننده استانداردها با مشکلات قابل ملاحظه ای برای توافق در مورد مسائل مربوط به مسئولیتها و حقوق مربوط به ایجساد استانداردها برای انواع مختلف سازمانها و فعالیتها روبرو هستند. تحلیلی که در این مقاله تقدیم گردید با توجه به تقسیم منطقی ، مسئولیت یک گروه را برای تنظیم استانداردهای موسسات انتفاعی و گروهی دیگر را در رابطه با موسسات غیرانتفاعی پیشنهاد میکند .

جناب آقای منصور شمس احمدی

با کمال تأسف مصیبت وارده را به جنابعالی و خانواده محترم تسلیت عرض نموده ، بقای عمر و سلامت شما و سایر بازماندگان را از خداوند خواهانیم .

رتال مجله علم حسابداران خبره ایران