



تعیین حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل طبق

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

✍ دکتر محمدحسین صفرزاده

تدوین چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی از مرداد سال ۱۳۸۸ در دستور کار سازمان حسابرسی قرار گرفته است. بر این اساس، واحدهای بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند.

طبیعی است که گزارشگری مالی و تهیه صورتهای مالی در سطح کل دولت، با مشکلاتی همراه است. یکی از این مشکلات، تعیین حوزه تلفیق بخش عمومی و واحدهایی است که اطلاعات آنها باید در صورتهای مالی کل دولت لحاظ شود.

در شماره‌های پیشین مجله، به معرفی حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل در دولتهای محلی، ایالتی و مرکزی امریکا پرداخته شد. در این شماره، حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مورد بررسی قرار می‌گیرد. در پایان این مقاله نیز، بررسی مقایسه‌ای از حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل در کشورهای مختلف به عمل خواهد آمد.

با ارائه این مقاله، سلسله مقاله‌هایی که برای تعیین حوزه‌های تلفیق بخش عمومی ارائه می‌شد، پایان می‌پذیرد. امید است که مجموعه یاد شده نظر خوانندگان ارجمند را جلب کرده باشد.

مقدمه

استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ به موضوع صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه واحدهای گزارشگر اختصاص دارد. در استاندارد یادشده نیز همانند بسیاری از نهادهای تدوین‌کننده استاندارد، از مفهوم کنترل برای تعیین حوزه تلفیق استفاده شده است. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶، تعیین این‌که آیا يك واحد برای هدفهای گزارشگری مالی بر واحد دیگر کنترل دارد، مستلزم قضاوت است؛ یعنی لازم است ماهیت رابطه بین دو واحد مدنظر قرار گیرد. براساس استاندارد مزبور، در تعریف کنترل باید به دو عنصر توجه کرد؛

- عنصر توانایی (توانایی هدایت سیاستهای عملیاتی و مالی واحد دیگر)، و
- عنصر انتفاع (توانایی واحد کنترل‌کننده در کسب انتفاع از فعالیتهای واحد دیگر).

در تعیین کنترل بر یک واحد گزارشگر نیز باید به موارد زیر توجه کرد:

توانایی اعمال حق کنترل

برای هدفهای گزارشگری مالی، کنترل از توانایی واحد کنترل‌کننده در هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تحت کنترل ناشی می‌شود و لازم نیست که واحد کنترل‌کننده بخش عمده‌ای از سهام یا سایر منافع مالکانه واحد تحت کنترل را نگهداری کند. همچنین، توانایی کنترل باید در حال حاضر قابل اعمال باشد. واحد کنترل‌کننده ممکن است این توانایی را از طریق وضع قوانین یا برخی قراردادهای رسمی به‌دست آورده باشد. در برخی موارد، لازم است تغییرهایی در قوانین انجام گیرد و یا قراردادهای رسمی بازبینی شود؛ در چنین مواردی، توانایی کنترل در حال حاضر قابل اعمال نیست. آنچه که دارای اهمیت است، جدایی بین اعمال کنترل و توانایی اعمال کنترل است.

وجود توانایی قانونی جداگانه

وجود توانایی قانونی جداگانه به‌خودی‌خود مانع از این نمی‌شود که واحدی به‌وسیله واحد دیگر کنترل شود. برای مثال، ممکن است اداره آمارگیری دولت، توانایی قانونی داشته و بر این اساس به‌طور مستقل از دولت فعالیت کند؛ یعنی، اداره آمارگیری دولت توانایی کسب اطلاعات و گزارش یافته‌های آن را بدون توسل به دولت یا دیگر مراجع، داراست. همچنین، وجود کنترل به معنای داشتن مسئولیت برای مدیریت عملیات روزمره واحد تحت کنترل نیست.

توانایی هدایت سیاستهای عملیاتی و مالی واحد دیگر

توانایی يك واحد در هدایت تصمیم‌گیری‌های مربوط به سیاستهای

مالی و عملیاتی واحد دیگر، به‌خودی‌خود برای به‌دست آوردن اطمینان از وجود کنترل کافی نیست. لازم است واحد کنترل‌کننده نسبت به هدایت تصمیم‌گیری به‌گونه‌ای توانا باشد که بتواند از فعالیتهای آن واحد نفع ببرد.

توانایی قانون‌گذاری و خرید

با استفاده از قدرت حاکمیتی و قانون‌گذاری، دولتها و نمایندگان آنها توان کنترل رفتار بسیاری از واحدها را دارند. از نظر هدفهای گزارشگری مالی، توانایی قانون‌گذاری و خرید به معنای کنترل نیست. موارد زیر، نمونه‌هایی از این قبیل است:

- توانایی قانون‌گذار به‌منظور تدوین چارچوب قانونی برای برخی واحدها و اعمال محدودیت بر فعالیت آنها؛ برای مثال، يك مقام مجاز ممکن است توانایی تعطیلی عملیات واحدهایی که مقررات زیست‌محیطی را رعایت نمی‌کنند، داشته باشد. اما این توانایی به معنای کنترل نیست؛ زیرا آن مقام مجاز قانونی تنها حق تنظیم مقررات را داراست.

- واحدهایی که از نظر اقتصادی به يك واحد بخش عمومی وابسته هستند؛ اگر يك واحد این اختیار را داشته باشد که منابع خود را از يك واحد بخش عمومی تأمین کرده یا با آن تجارت کند، آن واحد تنها توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی خود را دارد و در نتیجه، تحت کنترل واحد بخش عمومی نیست. برای مثال، يك واحد دولتی ممکن است قادر به تأثیرگذاری بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحدی باشد که برای تأمین مالی به آن وابسته است (مانند يك مؤسسه خیریه)؛ یا يك واحد انتفاعی که از نظر اقتصادی به تجارت با آن وابسته است. در این گونه موارد، واحد دولتی به‌عنوان خریدار، مقداری توانایی دارد؛ اما توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی واحد مزبور را ندارد.

تعیین کنترل برای هدفهای گزارشگری مالی

ممکن است به‌منظور دستیابی به برخی هدفها، واحدهای بخش عمومی واحدهای دیگری را ایجاد کنند. در برخی موارد، تعیین واحدهای تحت کنترل دشوار نیست؛ اما در دیگر موارد ممکن است این موضوع مشخص نباشد. بر این اساس، بند ۳۹ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶، رهنمودی به‌شرح زیر ارائه کرده است:

”در بررسی رابطه بین دو واحد، کنترل به‌معنای وجود حداقل یکی از شرایط توانایی (که در ادامه معرفی خواهد شد) و یکی از شرایط انتفاع (که در ادامه معرفی خواهد شد) است؛ مگر این‌که شواهد روشنی دال بر کنترل یک واحد توسط واحد دیگر وجود داشته باشد.“

شرایط توانایی

شرایط توانایی^۱ طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ به شرح زیر است:

- واحد موردنظر به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم، مالکیت بیشترین حق رأی در واحد دیگر را دارا باشد؛
- واحد موردنظر، توانایی انتصاب یا عزل اکثریت اعضای هیئت‌مدیره یا دیگر ارکان اداره‌کننده واحد دیگر را داشته باشد و کنترل واحد دیگر بر عهده این هیئت‌مدیره یا ارکان اداره‌کننده باشد؛
- واحد موردنظر توانایی نظم‌بخشی به اکثریت آرا در مجمع عمومی عادی واحد دیگر را داشته باشد؛ و
- واحد موردنظر توانایی نظم‌بخشی به اکثریت آرا در مجمع هیئت‌مدیره یا ارکان اداره‌کننده واحد دیگر را داشته باشد و کنترل واحد دیگر بر عهده این هیئت‌مدیره یا ارکان اداره‌کننده باشد.

شرایط انتفاع

شرایط انتفاع^۲ طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ به شرح زیر است:

- واحد موردنظر، توانایی انحلال واحد دیگر و کسب میزان درخور توجهی از منافع اقتصادی باقیمانده یا تحمل تعهدهای آن را دارد؛ و
- واحد موردنظر، توانایی به‌دست آوردن داراییهای واحد دیگر (از طریق توزیع آنها) را دارد و یا ممکن است برای تعهدهای خاص واحد دیگر، مسئول باشد.

در مواردی که یک یا چند شرط از شرایط عنوان شده قبلی (شرایط توانایی و شرایط انتفاع) وجود نداشته باشد، معیارهای زیر (به‌طور مجزا یا در مجموع)، می‌تواند بیانگر وجود کنترل باشد:

معیارهای توانایی

معیارهای توانایی^۳ طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ به شرح زیر است:

- واحد موردنظر، توانایی رد بودجه‌های عملیاتی و سرمایه‌ای واحد دیگر را دارد؛
- واحد موردنظر، توانایی رد، کنارگذاری یا اصلاح تصمیمهای ارکان اداره‌کننده واحد دیگر را دارد؛
- واحد موردنظر، توانایی تصویب استخدام، ابقا یا عزل کارکنان کلیدی واحد دیگر را دارد؛
- شرح وظایف واحد دیگر از طریق وضع قوانین مشخص شده باشد؛ و
- واحد موردنظر، یک سهم طلایی (یا معادل آن) در واحد دیگر دارد که از آن طریق، حق هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی آن واحد را خواهد داشت.

معیارهای انتفاع

معیارهای انتفاع^۴ طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ به شرح زیر است:

- واحد موردنظر، حق مستقیم یا غیرمستقیم در خالص داراییها/ارزش خالص واحد دیگر همراه با حق دسترسی مستمر به آنها را دارد؛
- واحد موردنظر، حق درخور توجهی در خالص داراییها/ارزش خالص واحد دیگر در صورت انحلال یا توزیع داراییها (در مواردی به غیر از انحلال) را دارد؛
- واحد موردنظر، قادر به هدایت واحد دیگر به‌منظور همکاری در دستیابی به هدفهای خود است؛ و
- واحد موردنظر، مسئول بدهیهای باقیمانده واحد دیگر است.

درخت تصمیم برای تعیین کنترل بر واحد دیگر

نمودار ۱ گامهای اساسی در تعیین کنترل بر واحد دیگر (طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶) را نشان می‌دهد.

بررسی مقایسه‌ای حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل

اکثر نهادهای تدوین‌کننده استاندارد، برای تعیین محدوده گزارشگری مالی تلفیقی از مفهوم کنترل استفاده می‌کنند. به دلیل ماهیت فعالیتهای دولت، تفاوت‌های درخور توجهی بین مفهوم کنترل در بخش عمومی و بخش خصوصی وجود دارد که به نمونه‌هایی از آنها اشاره شد. در جدول ۱ به معرفی شاخصهای کنترل براساس استانداردها، مفاهیم نظری و قوانین کشورهای مختلف پرداخته شده است تا وجوه تشابه و تمایز آنها به‌گونه‌ای بهتر مشخص شود.



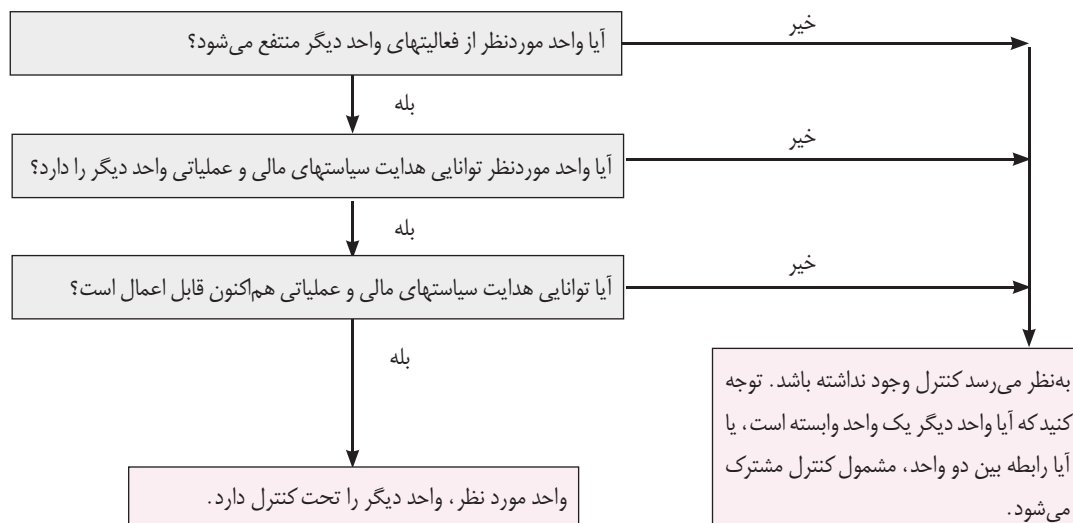
پانوشته‌ها:

- 1- Power Conditions
- 2- Benefit Conditions
- 3- Power Indicators
- 4- Benefit Indicators

منابع:

- صف‌زاده محمدحسین، مفهوم کنترل در بخش عمومی: بررسی تطبیقی، اولین همایش ملی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مجموعه مقاله‌ها، ۱۳۹۱، صص ۱۲۹-۱۵۲
- Grossi G. and F. Pepe, **Consolidated Financial Reporting in the Public Sector: Cross Country Comparison**, Working Paper, Santa Chiara College, The University of Siena, Italy, 2008
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), **IPSAS no.6, Consolidated and Separate Financial Statements**, Available from www.ifac.org, 2011

نمودار ۱- گامهای اساسی در تعیین کنترل بر واحد دیگر



جدول ۱- معرفی شاخصهای کنترل بر اساس استانداردها، مفاهیم نظری و قوانین کشورهای مختلف

کشور	بین الملل	بریتانیا	ایالات متحد		کانادا	سوئد	نیوزیلند	استرالیا	فرانسه
			ایالتی	مرکزی					
نام استاندارد	IPSAS No.6	FRS No. 2	GASB No.14	SFFAC NO. 2	PS No.1300	PKR No. 8.1	NZ IAS No. 27	AASB No. 127	OEC Manual
دامنه کاربرد	بخش عمومی	خصوصی منطبق با عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی و خصوصی	بخش عمومی و خصوصی	بخش عمومی
واحد گزارشگر	کل	محلی و مرکزی	محلی و ایالتی	مرکزی	کل	محلی و مرکزی	کل	کل	محلی
شاخص کنترل									
کنترل اکثریت آرا	X	X	X	X	X	X	X	X	X
توانایی وتو یا تغییر تصمیمهای نهاد حاکم	X		X	X	X	X	X	X	X
توانایی وتو و تصویب بودجه	X		X	X	X		X	X	
تعیین الزام و محدودیت از سوی قانون	X						X	X	
توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی	X	X		X	X		X	X	
برخورد با واحد اصلی همانند واحد کنترل کننده		X							
وجود درصد مالکیت ۲۰ درصد و بیشتر از آن		X		X		X			X
هدایت واحدهای تحت کنترل در راستای دستیابی به هدفها	X			X	X	X	X	X	
وجود حق بر خالص داراییها	X				X				X
وابستگی مالی			X						X
اختیار امضای قرارداد به عنوان طرف قرارداد				X					
مسئولیت جبران کسری و دسترسی به مازاد	X		X	X	X		X	X	
ماهیت و نوع رابطه با واحد موردنظر			X						
توانایی یکجانبه برای انحلال					X				
تصویب استخدام و برکناری کارکنان اصلی و هیئت مدیره	X	X	X	X	X	X	X	X	X