



تعیین حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل در دولتهای ایالتی و محلی امریکا

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

در شماره پیشین مجله، به معرفی حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل در دولت مرکزی امریکا پرداخته شد. در این شماره، حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل در دولتهای محلی و ایالتی امریکا مورد بررسی قرار می‌گیرد. در همین راستا، در شماره‌های بعدی مجله به بررسی تجربه‌های کشورهای پیشرو در حوزه حسابداری بخش عمومی پیرامون تعیین حوزه تلفیق در بخش عمومی و شاخصهای کنترل خواهیم پرداخت. شماره بعدی مجله، به تعیین حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی اختصاص دارد.

مقدمه

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در بیانیه مفهومی شماره ۱ با عنوان «اهداف گزارشگری مالی» عنوان می‌کند که مفهوم مسئولیت پاسخگویی در مرکز ثقل گزارشگری مالی بوده و گزارشهای مالی نقش مهمی در ایفای این مسئولیت در جوامع مردم‌سالار ایفا می‌کنند. بر این اساس، در استاندارد شماره ۱۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، واحد گزارشگر مالی^۱ با توجه به مفهوم مسئولیت پاسخگویی تعریف شده است.

تعریف واحد گزارشگر مالی

طبق استاندارد شماره ۱۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، واحد گزارشگر مالی شامل این موارد است:

• دولت اصلی^۲

• سازمانهایی که دولت اصلی در قبال آنها مسئولیت پاسخگویی مالی دارد، و

• سایر سازمانهایی که ماهیت و نوع رابطه آنها با دولت اصلی به گونه‌ای است که عدم شمول آنها در صورتهای مالی باعث ناقص شدن و یا گمراه‌کنندگی صورتهای مالی واحد گزارشگر می‌شود.

همچنین در تعریف واحد گزارشگر مالی آمده است که: "هسته اصلی واحد گزارشگر مالی همان دولت اصلی است؛ اما در کنار دولت اصلی، سازمانهای دولتی (مانند واحدهای تابعه، مشارکتهای خاص، سازمانهای تحت کنترل مشترک، و سایر سازمانها) وجود دارند که به دولت اصلی کمک می‌کنند."

دولت اصلی

منظور از دولت اصلی، دولتهای ایالتی یا دولتهای محلی با مقاصد عمومی (مانند شهرداریها) است. دولتهای دارای مقاصد خاص (مانند مدارس یا پارکها) نیز می‌توانند به عنوان دولت اصلی محسوب شوند؛ به شرط این که تمام معیارهای زیر را احراز کنند:

- دارای هیئت‌مدیره (هیئت امنا) انتخابی باشد؛
- دارای شخصیت قانونی یا حقوقی مجزا باشد (دارای یک نام باشد، دارای حق اقامه دعوی علیه دیگران بوده و دیگران نیز بتوانند علیه وی اقامه دعوی کنند، حق خرید، فروش، اجاره و وثیقه اموال به نام خود را داشته باشد)؛ و
- به لحاظ مالی مستقل باشد. استقلال مالی به معنای احراز سه

شرط است که عبارتند از:

الف- تعیین بودجه بدون این که دولتهای دیگر اختیار تصویب یا تعدیل آن را داشته باشند؛

ب- وضع مالیات یا عوارض بدون نیاز به تصویب سایر دولتها؛ و

پ- انتشار اوراق بدهی بدون نیاز به تصویب سایر دولتها.

واحدهای تابعه

واحدهای تابعه^۳ سازمانهایی هستند که به لحاظ قانونی (حقوقی) مجزا بوده و دولت اصلی در قبال آنها مسئولیت پاسخگویی مالی دارد. همچنین، واحد تابعه می‌تواند در زمره سازمانهایی باشد که ماهیت و نوع رابطه آن با دولت اصلی به گونه‌ای است که عدم شمول آن در صورتهای مالی باعث ناقص شدن و یا گمراه‌کنندگی صورتهای مالی واحد گزارشگر شود. شرایط زیر، بیانگر پاسخگویی مالی دولت اصلی در قبال سازمانهایی است که به لحاظ قانونی (حقوقی) مجزا می‌باشند:

۱- دولت اصلی بتواند اکثریت اعضای سازمان مورد نظر را منصوب کند و الف) توانایی تحمیل خواسته‌هایش به آن سازمان را داشته باشد، یا ب) منافع مالی از سازمان مورد نظر کسب کند و یا این که از این بابت متحمل هزینه شود.

۲- سازمان مورد نظر به لحاظ مالی به دولت اصلی وابسته باشد.

تحمیل خواسته

دولت اصلی زمانی از توانایی تحمیل خواسته^۴ بر یک سازمان برخوردار است که تأثیر درخور توجهی بر برنامه‌ها، پروژه‌ها، فعالیتها یا خدمات ارائه‌شده از سوی آن سازمان داشته باشد. وجود هر کدام از شرایط زیر (به تنهایی) به معنای آن است که دولت اصلی از توانایی لازم برای تحمیل خواسته‌هایش بر سازمان دیگر برخوردار است:

- توانایی برکناری اعضای منصوب‌شده سازمان مورد نظر؛
- توانایی تغییر یا تصویب بودجه سازمان مورد نظر؛
- توانایی تغییر یا تصویب نرخ کارمزد سازمان مورد نظر؛
- توانایی وتو و یا رد کردن تغییر تصمیمهای اتخاذشده از سوی سازمان مورد نظر؛ و
- توانایی انتصاب، استخدام، انتصاب مجدد یا برکناری افراد مسئول اجرای عملیات سازمان مورد نظر.

منافع مالی یا تحمل هزینه^۵

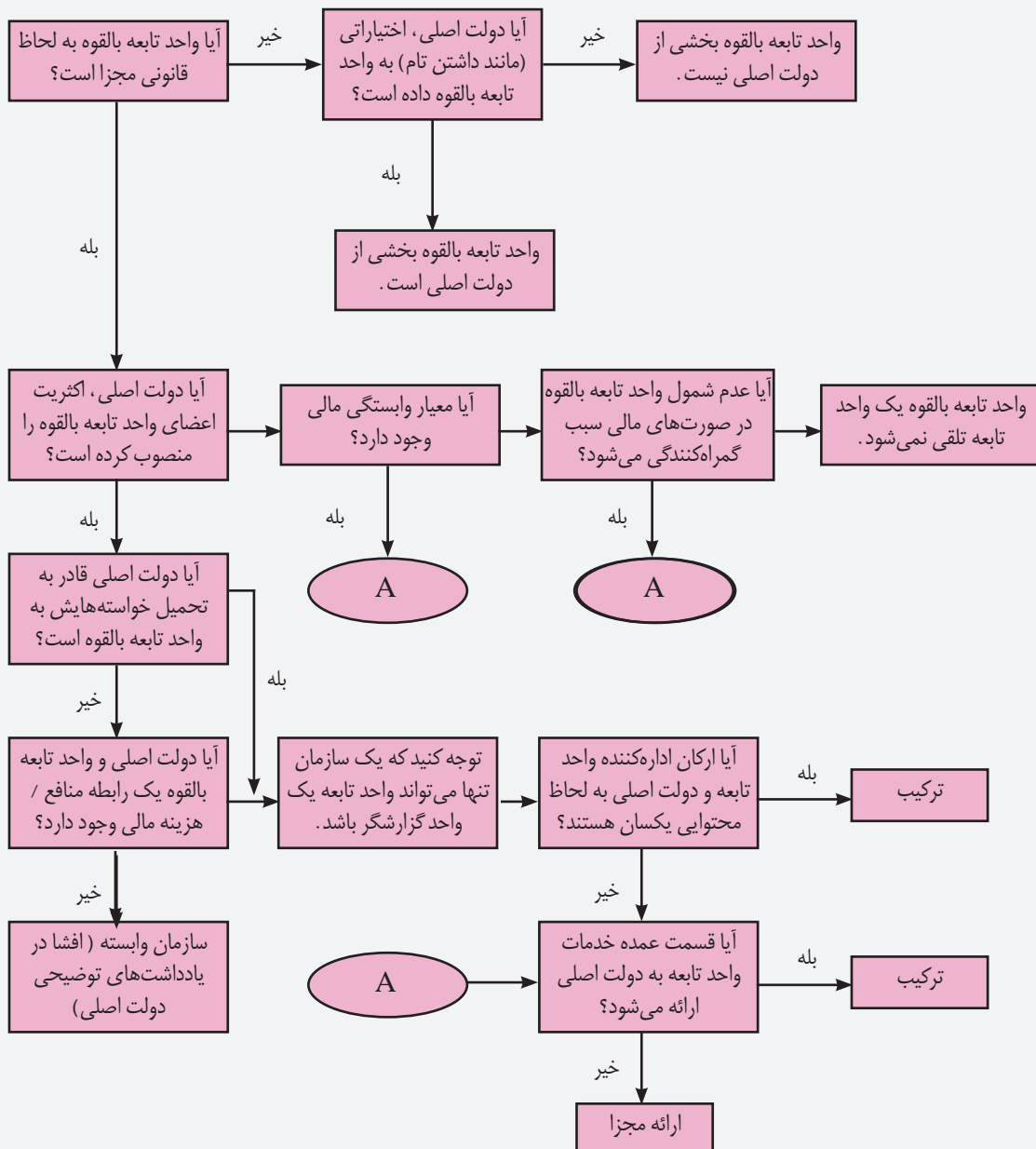
- دولت اصلی به طور قانونی متعهد به تأمین کسری (کمک مالی) سازمان موردنظر است؛ و
- دولت اصلی در قبال بدهیهای سازمان موردنظر متعهد است.


روندنمای ارزیابی واحدهای تابعه

بر اساس استاندارد شماره ۱۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، واحد گزارشگر شامل دولت

- یک سازمان می تواند به شیوه های مختلف برای دولت اصلی منافع مالی داشته باشد یا این که هزینه هایی را به آن تحمیل کند. وجود هر کدام از شرایط زیر (به تنهایی) به معنای آن است که یک سازمان برای دولت اصلی منافع مالی دارد یا این که هزینه هایی را به آن تحمیل می کند:
- دولت اصلی به لحاظ قانونی (حقوقی) محق به دسترسی به منابع سازمان موردنظر است؛

روندنمای ۱- ارزیابی واحدهای تابعه



- دربردارنده اطلاعاتی در خصوص کل دولت می‌باشند؛
 - شامل اطلاعات مرتبط با فعالیت‌های امانی نیست (تنها اطلاعات مربوط به حساب‌های مستقل وجوه دولتی و سرمایه‌ای را دربرمی‌گیرد)؛
 - بین دولت اصلی و واحدهای تابعه تمایز قائل می‌شود؛
 - بین فعالیت‌های دولتی و فعالیت‌های بازرگانی دولت اصلی تمایز قائل می‌شود؛ و
 - شامل تمام داراییها، بدهیها، درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیانها با استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی حسابداری است.
- صورتهای مالی جامع، به تفکیک دولت اصلی (شامل فعالیت‌های دولتی و فعالیت‌های بازرگانی) و واحدهای تابعه ارائه می‌شود. در تهیه این صورتهای مالی باید مانده‌های بین حساب‌های مستقل (بین حساب‌های مستقل وجوه دولتی و سرمایه‌ای) را حذف کرد. 

پانوشتها:

- 1- Financial Reporting Entity
- 2- Primary Government
- 3- Component Units
- 4- Imposition of Will
- 5- Financial Benefit or Burden
- 6- Flow Chart

منابع:

- صفرزاده محمدحسین، مفهوم کنترل در بخش عمومی: بررسی تطبیقی، اولین همایش ملی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مجموعه مقالات، ۱۳۹۱، صص ۱۲۹-۱۵۲
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), **Concept Statement no 1: Objectives of Financial Reporting**, 1987
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), **Statement no 14: The Financial Reporting Entity**, 1991
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), **Statement no 34: Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments**, 1999

استاندارد شماره ۳۴

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی

به معرفی

صورتهای مالی

دولتهای محلی و ایالتی

(در سطح حساب مستقل و سطح کل دولت)

در کنار

سایر اطلاعات مورد نیاز

می‌پردازد

اصلی و واحدهای تابعه است. در تعیین واحدهای تابعه نیاز به اعمال قضاوت وجود دارد. روندنمای^۶ ۱ می‌تواند در ارزیابی واحدهای تابعه (به‌منظور شمول در واحد گزارشگر) کمک‌کننده باشد.

گزارشگری مالی در دولتهای محلی و ایالتی امریکا

استاندارد شماره ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به معرفی صورتهای مالی دولتهای محلی و ایالتی (در سطح حساب مستقل و سطح کل دولت) در کنار سایر اطلاعات مورد نیاز می‌پردازد. صورتهای مالی در سطح کل دولت (صورتهای مالی جامع) شامل صورت خالص داراییها و صورت فعالیتها است.

این صورتهای مالی: