



دامنه بخش عمومی

کانادا

✍ دکتر محمدحسین صفرزاده

چندی است که سازمان حسابرسی نسبت به تدوین چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی اقدام کرده است. از ابتدای سال ۱۳۹۴، واحدهای بخش عمومی ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی (تا پایان سال ۱۳۹۳ تعداد ۶ استاندارد تصویب شده است) هستند.

طبیعی است گزارشگری مالی و تهیه صورتهای مالی در سطح کل دولت، با مشکلاتی همراه است. یکی از این مشکلات، تعیین محدوده (مرزهای) بخش عمومی و واحدهایی است که اطلاعات آنها باید در صورتهای مالی کل دولت در نظر گرفته شود.

با توجه به اهمیت موضوع، در شماره پیشین نشریه حسابرس به دامنه بخش عمومی زلاندنو پرداخته شد. در این شماره به موضوع دامنه بخش عمومی کانادا پرداخته می شود. درخور ذکر است که شماره بعدی مجله، به مقایسه استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و نظام آمارهای مالی دولت اختصاص دارد.

معرفی

کشور کانادا با جمعیت بیش از ۳۵ میلیون نفر (در سال ۲۰۱۴)، یکی از کشورهای پیشرو در حوزه حسابداری بخش عمومی است. دولت کانادا، همانند بسیاری از جوامع توسعه یافته، نقش مهمی در فعالیتهای اقتصادی ایفا می کند؛ به گونه ای که بخش عمومی کانادا حدود ۲۰ درصد از اقتصاد کشور و مخارج دولت کانادا حدود ۴۰ درصد تولید ناخالص داخلی آن است. دولت کانادا، فعالیتهای متنوعی را از طریق دستگاههای مختلف اجرا می کند.

بخشی از این فعالیتهای مرتبط با ارائه کالاها و خدماتی (مانند دفاع ملی و فعالیتهای اجتماعی و اقتصادی) است که توسط بخش خصوصی ارائه نمی شود. بخشی دیگر از فعالیتهای (مانند خدمات عمومی و حمل و نقل) نیز با هدف کسب درآمد و انتفاع انجام می شود. تعیین دامنه بخش عمومی در کشور کانادا نیازمند تعریف دقیق هر کدام از دستگاههای اجرا کننده فعالیتهای دولت است که برای این منظور از **نظام حسابهای ملی کانادا**^۱ استفاده شده است.

بخشهای اقتصادی کانادا

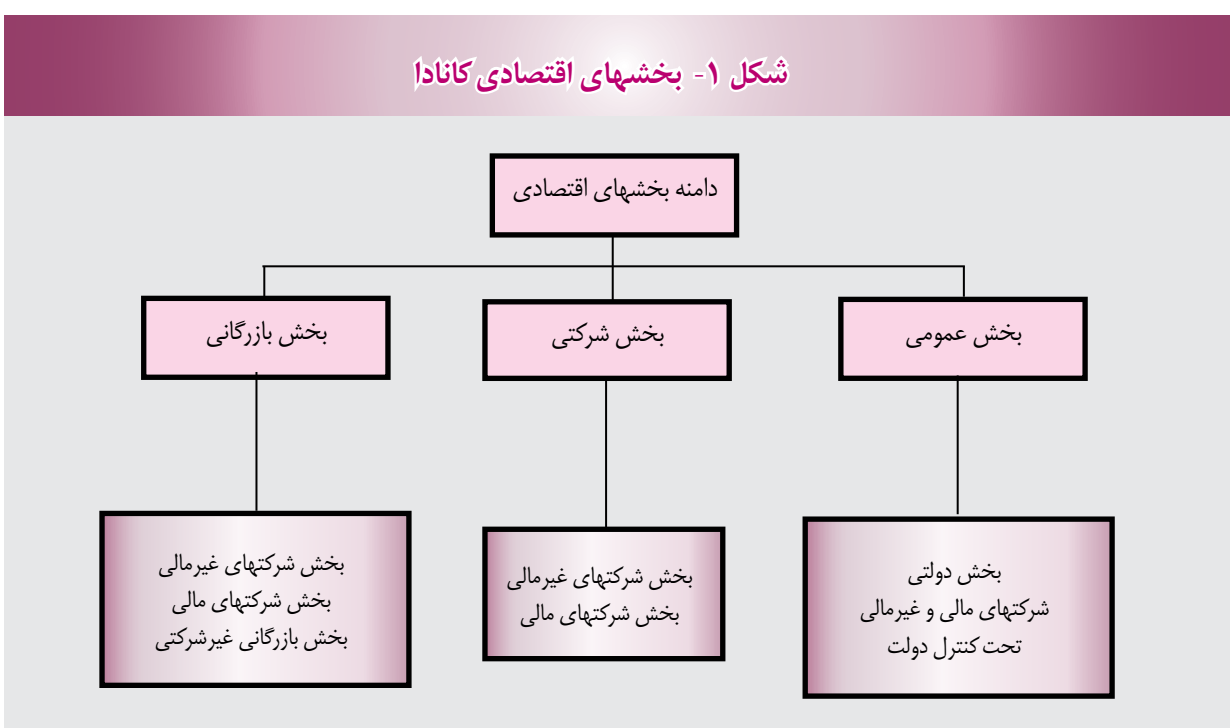
بر اساس نظام حسابهای ملی کانادا، اقتصاد این کشور به ۶ بخش مجزا تقسیم شده است که دربرگیرنده تمام واحدهای

اقتصادی موجود است. این بخشها عبارتند از:

- بخش مؤسسه ها و شرکتهای غیر مالی^۲؛
- بخش مؤسسه ها و شرکتهای مالی^۳؛
- بخش دولتی^۴؛
- مؤسسه های غیرانتفاعی ارائه دهنده خدمات به بخش خانگی^۵؛
- بخش خانگی^۶؛ و
- بخش بازرگانی غیر شرکتی^۷.

هر کدام از این بخشها، فعالیت اقتصادی خاصی را انجام می دهند. این بخشها می تواند به اجزای کوچکتری مانند زیربخش، جزء، و زیر جزء تقسیم شوند. از سوی دیگر، می توان از ترکیب واحدهای اقتصادی که دارای ویژگیهای مشابهی هستند به طبقه بندیهای گسترده تری دست یافت. به عنوان مثال، **بخش بازرگانی**^۸ از ترکیب واحدهای موجود در بخشهای مؤسسه ها و شرکتهای غیر مالی، مؤسسه ها و شرکتهای مالی و بخش بازرگانی غیر شرکتی ایجاد می شود. همچنین **بخش شرکتی**^۹ از ترکیب واحدهای موجود در بخشهای مؤسسه ها و شرکتهای غیر مالی و مؤسسه ها و شرکتهای مالی به وجود می آید. تمام واحدهای تحت کنترل دولت (شامل واحدهای بخش دولتی و تمامی شرکتهای مالی و غیر مالی عمومی) نیز تشکیل دهنده **بخش عمومی**^{۱۰} هستند. نمودار این بخشها به صورت **شکل ۱** است.

شکل ۱- بخشهای اقتصادی کانادا



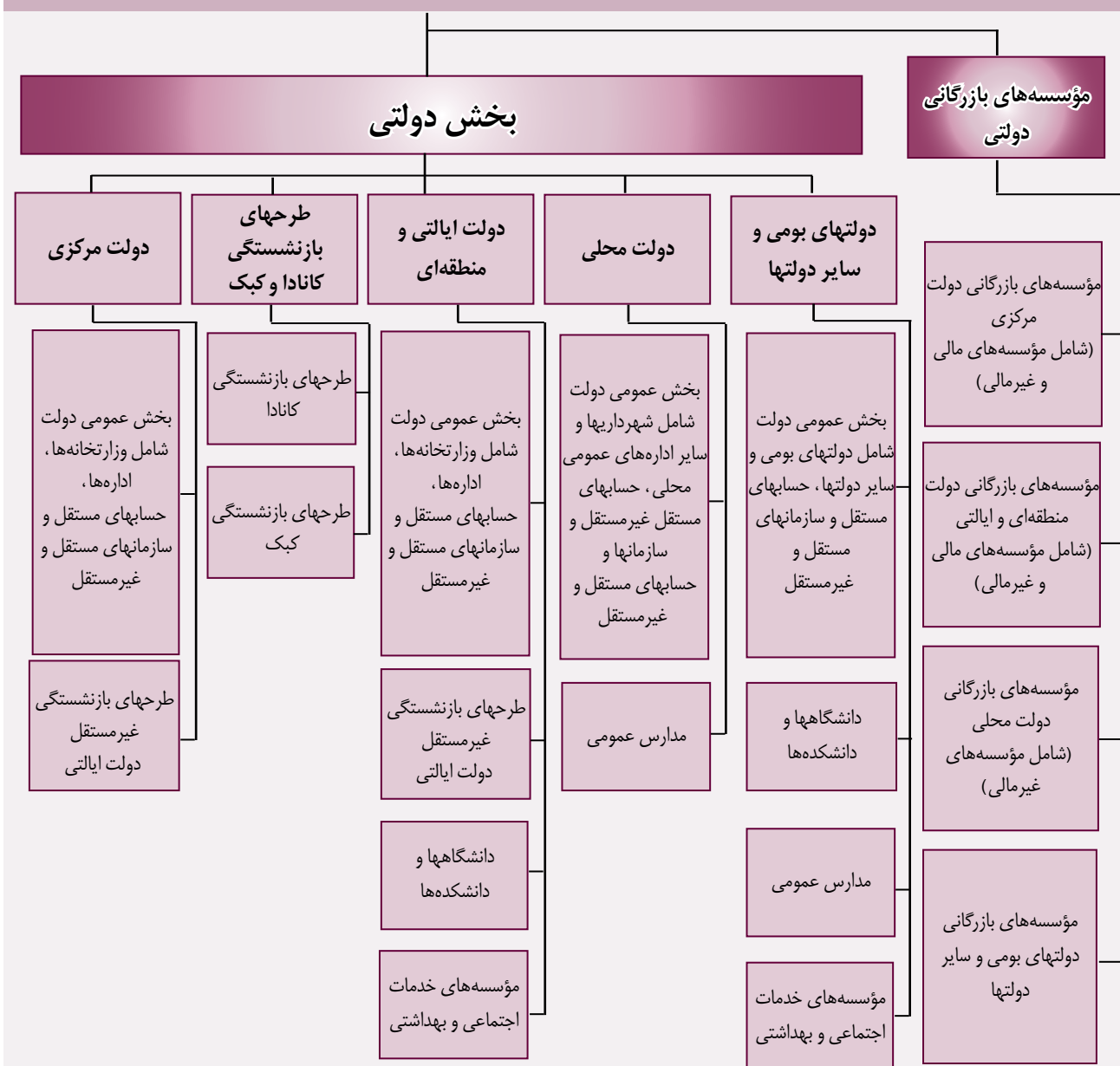
بخش عمومی کانادا

بخش عمومی حوزه‌ای است که فعالیت اقتصادی دولت‌ها در کانادا را اندازه‌گیری می‌کند. همان‌گونه که عنوان گردید، این بخش دربرگیرنده تمام واحدهای بخش دولتی و مؤسسه‌های بازرگانی

دولتی^{۱۱} است. نمودار بخش عمومی کانادا به صورت شکل ۲ است.

بخش دولتی^{۱۲} شامل کلیه دولت‌ها (از جمله دولت مرکزی، ایالتی، منطقه‌ای، محلی و ...) و واحدهای غیرانتفاعی است که با هدف ارائه خدمات به جامعه ایجاد شده‌اند. این بخش شامل

شکل ۲- بخش عمومی کانادا



نیازمند یک فرایند طبقه‌بندی است. این فرایند شامل تجزیه و تحلیل ساختارهای قانونی و عملیاتی، عملکرد مالی و فعالیت‌های واحد مورد نظر است. برای ارزیابی اینکه یک واحد در دامنه بخش عمومی قرار می‌گیرد یا خیر، سه معیار به این شرح معرفی شده است:

- آیا واحد مورد نظر یک واحد سازمانی است؟
- آیا واحد مورد نظر تحت کنترل دولت است؟
- آیا فعالیت واحد مورد نظر (تولید کالا و ارائه خدمات) مرتبط با بازار یا غیر مرتبط با بازار است؟

الف) واحد سازمانی: واحد سازمانی یک واحد اقتصادی است که توانایی تملک داراییها، تحمل بدهیها و انجام فعالیت‌های اقتصادی و مبادله با سایر واحدها را داشته باشد. یک واحد سازمانی می‌تواند یک واحد مجزا یا مجموعه‌ای از چند واحد باشد. به عنوان مثال، دولت فعالیت‌های تمامی وزارتخانه‌های خود را تلفیق و یک واحد سازمانی ترکیبی ایجاد می‌کند. واحدهای سازمانی همچنین می‌توانند به اجزای کوچکتری تقسیم شوند. برای نمونه، می‌توان به برنامه‌های واحدهای دولتی و حسابهای مستقل خاص اشاره کرد.

ب) کنترل دولت: کنترل، به صورت بالقوه بر تصمیم‌های راهبردی یک سازمان (به صورت مستقیم یا غیرمستقیم) تأثیر می‌گذارد. این تصمیم‌های راهبردی شامل تحصیل یا واگذاری داراییها، انتصاب مدیران یا ارکان اداره کننده سازمان، تخصیص منابع یا توزیع فعالیتها و ... می‌باشد. درجه تأثیرگذاری بر تصمیم‌های راهبردی در سه سطح **(کنترل مستقیم دولت)**^{۲۷}، **کنترل مؤثر دولت**^{۲۸} و **کنترل غیرمستقیم دولت**^{۲۹} مورد بررسی قرار می‌گیرد.

کنترل مستقیم دولت

- کنترل مستقیم دولت بر یک سازمان بیانگر آن است که مالکیت اکثریت آرا (به صورت واقعی یا بالقوه) در اختیار دولت است.
- هرگاه بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی یک سازمان با هدف کسب منافع در اختیار دولت باشد، آن سازمان تحت کنترل مستقیم دولت است.
- هرگاه اختیار یا حق غیر قابل فسخ برای خرید سهام، یا بدهی و سهام قابل تبدیلی وجود داشته باشد که با نظر دولت قابل اعمال است، محاسبه سهام دارای حق رأی دولت با فرض اعمال

تمام این موارد است:

- وزارتخانه‌ها و اداره‌های دولتهای مرکزی، ایالتی و منطقه‌ای^{۳۰}؛
- شهرداریها^{۳۱}؛
- دولتهای بومی و سایر دولتها^{۳۲}؛
- حسابهای مستقل و سازمانهای غیرمستقل^{۳۳}؛
- حسابهای مستقل و سازمانهای مستقل^{۳۴}؛
- دانشکده‌ها و دانشگاههای عمومی^{۳۵}؛
- مدارس عمومی^{۳۶}؛
- مؤسسه‌های خدمات اجتماعی و بهداشت عمومی^{۳۷}؛
- طرحهای بازنشستگی دولتی غیرمستقل^{۳۸}؛ و
- طرحهای بازنشستگی کانادا و کبک^{۳۹}.

بخش دولتی دربردارنده سازمانهای فراملی (مانند سازمان ملل) یا سایر سازمانهای بین‌المللی که در کانادا فعالیت می‌کنند، نیست. این سازمانها در خارج از محدوده بخش عمومی قرار می‌گیرند. براساس نظام حسابهای ملی کانادا، بخش دولتی به چندین زیربخش^{۴۰}، جزء^{۴۱} و زیرجزء^{۴۲} تفکیک می‌شود تا انواع مختلف فعالیت‌های دولتی گروه‌بندی شود. زیربخشها همان سطوح مختلف دولت هستند. هر زیربخش به چند جزء تفکیک می‌شود که دربرگیرنده واحدهایی با فعالیت مشابه است. مهمترین اجزای بخش دولتی عبارتند از: **بخش اصلی دولت**^{۴۳}، طرحهای بازنشستگی غیرمستقل، دانشگاهها و دانشکده‌ها، مدارس و مؤسسه‌های خدمات اجتماعی و بهداشتی. زیرجزءها، پایین‌ترین سطح اندازه‌گیری هستند. وزارتخانه‌ها، شهرداریها، دانشگاهها و بیمارستانها نمونه‌هایی از زیرجزءها هستند.

مؤسسه‌های بازرگانی دولتی نیز قسمتی از بخش عمومی هستند؛ زیرا آنها تحت کنترل دولتها می‌باشند. این واحدها فعالیت‌های مرتبط با بازار انجام می‌دهند و رقیب واحدهای بخش خصوصی محسوب می‌شوند. همچنین مؤسسه‌های یادشده با توجه به ماهیت فعالیت به مؤسسه‌ها و شرکتهای غیرمالی و مؤسسه‌ها و شرکتهای مالی تقسیم می‌شوند.

معیارهای طبقه‌بندی یک واحد در بخش عمومی

تعیین اینکه کدام واحدها در دامنه بخش عمومی قرار می‌گیرند،

شدن اختیار یا حق خرید انجام می‌شود.

کنترل مؤثر دولت

• دولت، اکثریت سهام عادی دارای حق رأی سازمان دیگر را از طریق یکی از این موارد داراست:

- نگهداری بزرگترین بلوک سهام دارای حق رأی؛
- نگهداری بیش از یک سوم سهام عادی دارای حق رأی؛ و
- نگهداری بلوکی که از درصد ترکیبی دو بلوک یادشده بزرگتر است.

• روش یا روشهایی وجود دارد که به کنترل مؤثر می‌انجامد. به عنوان مثال، مالکیت درخور توجه سهام عادی دارای حق رأی؛ قراردادهای فناوری؛ قراردادهای مدیریت؛ بدهی؛ یا بدهی و سهام قابل تبدیل.

• سازمان اعلام کرده باشد که تحت کنترل مؤثر دولت قرار دارد.

در نمونه‌های نادر، عوامل یادشده برای تعیین کنترل مؤثر ناکافی هستند. در چنین مواردی، معیار شمول می‌تواند بر مبنای اطلاعات مربوطی همچون تقدم تاریخی تعیین شود.

کنترل غیرمستقیم دولت

یک سازمان زمانی تحت کنترل غیرمستقیم دولت قرار دارد که به صورت مستقیم یا مؤثر بر سازمانی دولتی اعمال کنترل می‌کند که آن سازمان دولتی بر سازمان موردنظر، کنترل مستقیم یا مؤثر دارد.

سایر معیارهای نشان دهنده کنترل دولت

معیارهای کنترل مستقیم، مؤثر و غیرمستقیم درخصوص تمام واحدهای سازمانی (به منظور تعیین کنترل دولت) کاربرد دارد؛ اما ممکن است گزارشهای تهیه شده به وسیله سازمانها دربردارنده معیارهای کنترل نباشد. در چنین مواردی لازم است به ویژگیهای واحدهای تحت کنترل دولت توجه و معیارهایی اضافی برای تعیین کنترل معرفی کرد.

معیارهای اضافی عبارتند از:

- واحد موردنظر توسط قانون دولت ایجاد شده باشد؛
- واحد موردنظر براساس قوانین موجود تأسیس شده باشد؛
- رویه‌های معمول و برنامه‌های واحد موردنظر از سوی دولت تعیین می‌شود؛
- اعضای هیئت مدیره واحد موردنظر از سوی دولت تعیین می‌شود؛

• دولت از طریق قراردادهای قانونی، واحد موردنظر را کنترل می‌کند؛ و

• داراییهای واحد موردنظر در زمان انحلال در اختیار دولت قرار می‌گیرد.

کنترل عمومی از طریق نمایندگان قانونی دولت

دولتها به طور معمول قواعد پاسخگویی سخت و دقیقی را بر واحدهای تحت کنترل خود تحمیل می‌کنند. براساس قوانین، واحدهای تحت کنترل موظف به اجرای دستورهای مقامهای بالادست و ارائه گزارش به آنها درقبال مصرف منابع عمومی هستند. این نوع کنترل، کنترل عمومی محسوب شده و به طور معمول از طریق نمایندگان قانونی دولت صورت می‌گیرد. این معیارها نشان دهنده کنترل عمومی از طریق نمایندگان قانونی دولت است:

• تصویب بودجه واحد موردنظر به وسیله دولت؛

• ارائه گزارش سالانه حسابرسی شده به وسیله واحد موردنظر به دولت؛

• بررسی حسابهای مالی واحد موردنظر به وسیله حسابرس کل^{۲۰}؛

• تأمین مالی بخش عمده عملیات جاری واحد موردنظر به وسیله دولت؛

• تأمین مالی بخش عمده سرمایه‌گذاریهای واحد موردنظر به وسیله دولت؛

• تصویب یا ضمانت وامهای واحد موردنظر به وسیله دولت؛

• کنترل هزینه‌های انجام شده واحد موردنظر به وسیله دولت؛ و

• قرار گرفتن دولت در معرض مزایا و خطرهای مالی مرتبط با واحد موردنظر.

تعیین کنترل دولت

تعیین کنترل دولت بر یک واحد نیازمند ارزیابی تمام شاخصهای مربوط است. برای برخی از سازمانها، وجود یک معیار مجزا می‌تواند به معنای کنترل دولت باشد. در سایر موارد، ممکن است به منظور تعیین کنترل دولت به شواهد و معیارهای بیشتری نیاز باشد.

(پ) نوع فعالیت: دولت کانادا، فعالیتهای متنوعی را از طریق سازمانهای مختلف اجرا می‌کند. برخی از این سازمانها، کالاها و خدمات را به عموم عرضه می‌کنند؛ بدون اینکه وجهی دریافت کنند یا اینکه مبلغ اندکی دریافت می‌کنند. این

تعیین این که

کدام واحدها

در دامنه بخش عمومی

قرار می گیرند

نیازمند یک

فرایند طبقه بندی

است



سازمانها با سازمانهای موجود در بازار آزاد رقابت نمی کنند و عملیات خود را از محل وجوه عمومی تأمین می کنند. تمام واحدهای سازمانی که به این شکل فعالیت می کنند و تحت کنترل دولت نیز می باشند، زیرمجموعه بخش دولتی هستند. مهمترین معیارهای مورد استفاده در تعیین این واحدها به قرار ذیل است:

- واحد موردنظر یک فعالیت (وظیفه) قانونی انجام می دهد؛
- واحد موردنظر از مالیات بر درآمد معاف است؛
- واحد موردنظر یک حساب مستقل بوده که دولت به داراییهای آن دسترسی دارد؛
- واحد موردنظر کالاها و خدمات خود را تنها به دولت ارائه می کند؛
- واحد موردنظر ارائه دهنده یک خدمت دولتی (مانند یک برنامه دولتی یا پیاده سازی سیاستهای دولتی) است که منافع فردی یا جمعی ایجاد می کند؛
- عموم هیچ اختیاری در انتخاب یا رد کالاها و خدمات ارائه شده به وسیله واحد موردنظر ندارند؛
- واحد موردنظر قیمت کالاها و خدمات خود را به گونه ای تعیین می کند که با قیمتهای بازار آزاد اختلاف معناداری دارد؛
- درآمد اصلی واحد موردنظر از فعالیتهای غیر مرتبط با بازار کسب می شود؛
- دولت، کسری ایجاد شده از سوی واحد موردنظر را تقبل می کند؛ و
- کارکنان واحد موردنظر در خصوص قراردادهای دولت مذاکره می کنند.

برخلاف سازمانهایی که کالاها و خدمات را به صورت مجانی یا با دریافت مبلغی اندک به عموم عرضه می کنند، سازمانهای دیگری نیز وجود دارند که فعالیت انتفاعی انجام می دهند. این واحدهای سازمانی، کالاها و خدمات خود را معادل قیمتهای بازار عرضه و نیازهای مالی شان را از طریق عملیات خود تأمین می کنند. تمام واحدهای سازمانی که به این شکل فعالیت می کنند و تحت کنترل دولت نیز می باشند، در سرفصل مؤسسه ها و شرکتهای مالی و غیرمالی عمومی جای می گیرند. مهمترین معیارهای مورد استفاده در تعیین این واحدها به قرار ذیل است:

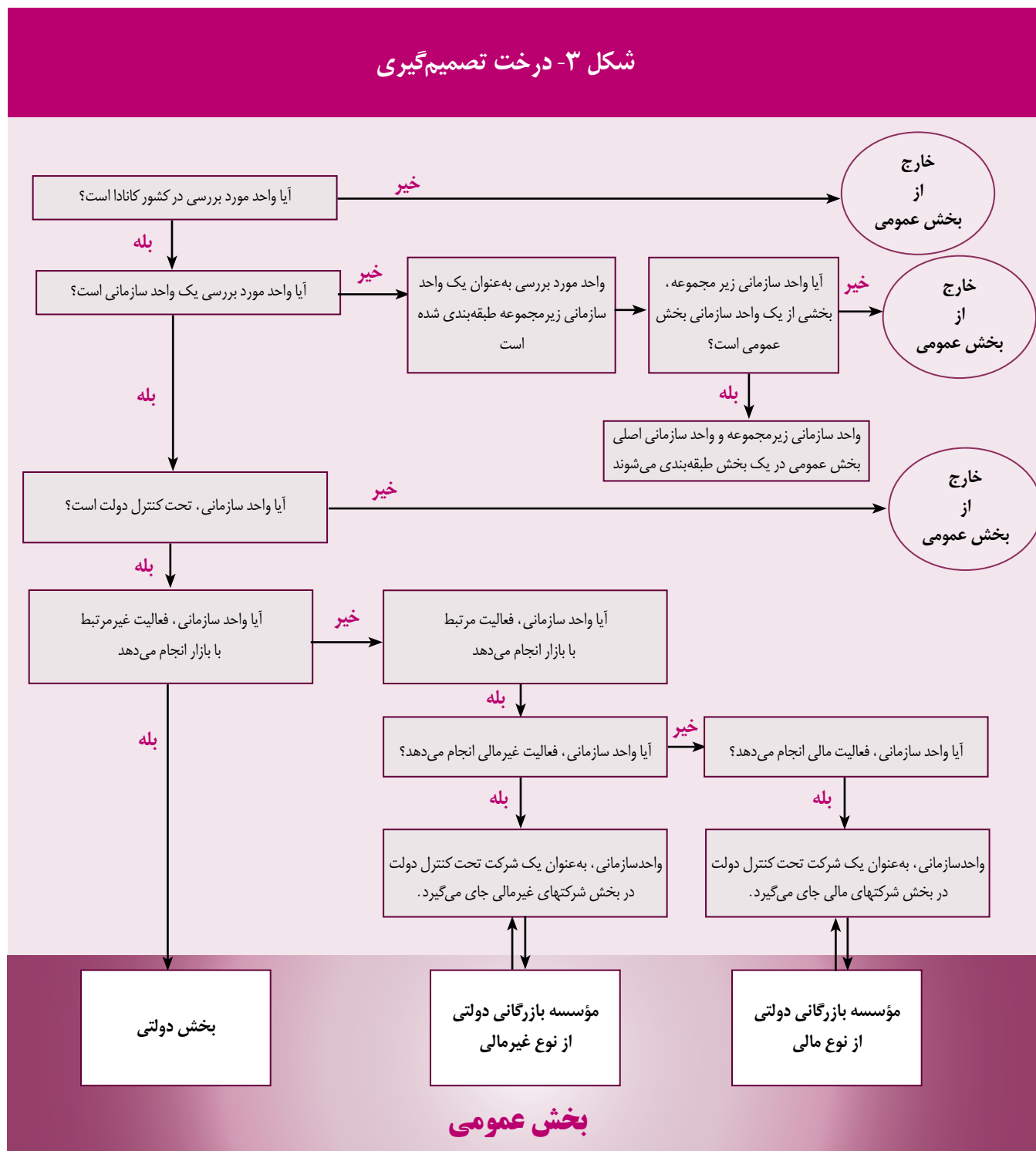
- واحد موردنظر برای انجام کسب و کار، اختیار مالی و عملیاتی دارد؛
- واحد موردنظر در بازار آزاد رقابت می کند؛
- عموم در انتخاب یا رد کالاها و خدمات ارائه شده به وسیله واحد موردنظر، اختیار دارند؛
- واحد موردنظر قیمت کالاها و خدمات خود را معادل قیمتهای بازار تعیین می کند؛
- درآمد اصلی واحد موردنظر از فعالیتهای مرتبط با بازار کسب می شود؛
- واحد موردنظر می تواند به طور مستقیم تأمین مالی کند؛
- واحد موردنظر سود و/یا سود سهام را به دولت منتقل می کند؛ و
- کارکنان واحد موردنظر در خصوص قراردادهای دولت مذاکره نمی کنند.

بررسی است. اسناد عمومی موجود، مبنایی برای این ارزیابی محسوب می‌شود. به عنوان مثال، وضعیت سازمانی و الزامهای عملکردی واحد مورد بررسی در قانون تأسیس آن تعیین شده است. مرحله دوم؛ به کارگیری معیارهای شمول در بخش عمومی با

درخت تصمیم

تصمیم‌گیری درخصوص لحاظ نمودن یا مستثنی کردن یک واحد در بخش عمومی کانادا، مستلزم طی ۴ مرحله به شرح زیر است: مرحله اول؛ تحقیق و جمع‌آوری اطلاعات پیرامون واحد مورد

شکل ۳- درخت تصمیم‌گیری



پانوشتها:

- 1- Canadian System of National Accounts (CSNA)
- 2- Nonfinancial Corporations Sector
- 3- Financial Corporations Sector
- 4- Government Sector
- 5- Nonprofit Institutions Serving Households Sector
- 6- Households Sector
- 7- Unincorporated Business Sector
- 8- Business Sector
- 9- Corporate Sector
- 10- Public Sector
- 11- Government Business Enterprises (GBEs)
- 12- Government Sector
- 13- Federal, Provincial and Territorial Government Ministries and Departments
- 14- Municipalities
- 15- First Nations and other Aboriginal Governments
- 16- Non-Autonomous Funds and Organizations
- 17- Autonomous Funds and Organizations
- 18- Public Universities and Colleges
- 19- Public School Boards
- 20- Public Health and Social Service Institutions
- 21- Non-Autonomous Government Pension Funds
- 22- Canada and Quebec Pension Plans (CPP/QPP)
- 23- Sub-Sector
- 24- Component
- 25- Sub-Component
- 26- General Government
- 27- Direct Government Control
- 28- Effective Government Control
- 29- Indirect Government Control
- 30- Auditor General

منابع:

- Berdson F., **Control Criteria in Canadian Public Sector**, Working Paper, Alberta University, 2014
- Conceptual Framework Task Force, **Characteristics of Public Sector Entities in Canada**, Consultation Paper, 2012
- United Nations Statistics, **Guide to the Public Sector of Canada**, Public Institutions Division, System of National Accounts Branch, 2008

در کانادا

تعیین کنترل دولت

بر یک واحد

نیازمند ارزیابی

تمام شاخصهای مربوط

است



توجه به اطلاعات جمع‌آوری شده از واحد مورد بررسی، گزارش سالانه و صورتهای مالی حسابرسی شده آن.

مرحله سوم؛ ارزیابی تمام معیارهای شمول در بخش عمومی (واحد سازمانی، کنترل دولت و نوع فعالیت) درخصوص واحد مورد بررسی.

در مرحله پایانی، به واحد مورد بررسی یک کد اختصاص می‌یابد تا مشخص‌کننده فعالیت اصلی آن باشد.

خلاصه این فرایند را می‌توان در قالب شکل ۳ ارائه کرد.

جمع‌بندی

در ادامه بررسی تجربه‌های بین‌المللی پیرامون تعیین محدوده بخش عمومی و اجزای آن، مقاله حاضر به معرفی دامنه بخش عمومی کانادا پرداخت. تعیین دامنه بخش عمومی در کشور کانادا نیازمند تعریف دقیق هرکدام از دستگاههای اجراکننده فعالیتهای دولت است که برای این منظور از نظام حسابهای ملی کانادا استفاده شده است.

