

## دامنه بخش عمومی

# طبق نظام آمارهای مالی دولت

✍ دکتر محمدحسین صفرزاده

چندی است که سازمان حسابرسی اقدام به تدوین چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی کرده است. واحدهای بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند (تا پایان سال ۱۳۹۳ تعداد ۶ استاندارد تصویب شده است). 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 ۷۶ نشریه حسابرسی چهار رویکرد برای تعیین محدوده بخش عمومی معرفی و در این شماره به تعیین دامنه بخش عمومی براساس نظام آمارهای مالی دولت پرداخته شده است. در همین راستا، در شماره‌های بعدی مجله نیز به بررسی تجربه‌های کشورهای پیشرو در حوزه حسابداری دولتی و بخش عمومی پیرامون تعیین محدوده بخش عمومی خواهیم پرداخت. شماره بعدی مجله، به تعیین دامنه بخش عمومی زلاندنو اختصاص دارد.

## مقدمه

دستورعمل آمارهای مالی دولت<sup>۱</sup>، بخشی از مجموعه رهنمودهای بین‌المللی در خصوص روش‌شناسی‌های آمار است که از سوی صندوق بین‌المللی پول<sup>۲</sup> منتشر می‌شود. این دستورعمل از بخشهای مختلفی تشکیل شده است و بخش دوم آن به تشریح دامنه بخش عمومی می‌پردازد. بدین منظور از مفاهیمی همچون مقیم بودن<sup>۳</sup>، واحد سازمانی مقیم<sup>۴</sup>، بخش اقتصادی، بخش اصلی دولت، و... استفاده می‌شود. به‌منظور تشریح دامنه بخش عمومی طبق نظام آمارهای مالی دولت، ابتدا به تعریف مفاهیم یادشده خواهیم پرداخت و سپس در خصوص به‌کارگیری آنها در بخش عمومی بحث خواهد شد.

## مفهوم مقیم بودن

مفهوم مقیم بودن از اهمیت زیادی در تعیین محدوده نظام آمارهای مالی دولت و طبقه‌بندی مبادلات برخوردار است. اقتصاد یک کشور دربرگیرنده تمام واحدهای سازمانی مقیم، و بخش اصلی دولت نیز شامل تمام واحدهای عمومی دولتی مقیم<sup>۵</sup> است. هرگاه یک واحد سازمانی که در کانون منافع اقتصادی<sup>۶</sup> قرار دارد در قلمرو اقتصادی<sup>۷</sup> یک کشور باشد، به آن واحد سازمانی مقیم گفته می‌شود. مفهوم مقیم بودن در نظام آمارهای مالی دولت، لزومی ندارد مبتنی بر معیارهای ملی و قانونی باشد. قلمرو اقتصادی یک کشور شامل قلمرو جغرافیایی تحت اداره دولت است. این قلمرو لزومی ندارد با مرزهای سیاسی و فیزیکی کشور مطابقت داشته باشد، اما در بسیاری از موارد یکسان هستند. به‌صورت خاص، قلمرو اقتصادی یک کشور دربرگیرنده موارد زیر است:

• محدوده هوایی، آبهای منطقه‌ای و آبهای بین‌المللی که کشور موردنظر دارای حقوق انحصاری (مانند ماهیگیری، استخراج

سوخت یا مواد معدنی در زیر بستر دریا) در آنجا است.

• مناطقی که به لحاظ جغرافیایی در کشورهای دیگر واقع شده‌اند اما دولت براساس قراردادهای رسمی سیاسی با آن کشورها، دارای حق مالکیت یا اجاره است. چنین مناطقی به‌طور معمول برای مقاصدی همچون سفارتخانه، کنسولگری، پایگاههای نظامی، دفاتر مهاجرت و سازمانهای حمایتی مورد استفاده قرار می‌گیرند. برعکس، قلمرو اقتصادی یک کشور شامل مناطقی که به‌لحاظ جغرافیایی در آن کشور واقع شده‌اند و از سوی دولت‌های خارجی یا سازمانهای بین‌المللی مورد استفاده قرار می‌گیرند، نیست.

• تمامی جزایر متعلق به یک کشور که قوانین مالی و پولی آنها با قوانین مالی و پولی سرزمین اصلی یکسان است.

• مناطق آزاد، انبارهای گمرک یا کارخانه‌های داخل مرزهای جغرافیایی یک کشور که به‌وسیله واحدهای دور از ساحل اما با کنترل گمرک، اداره می‌شوند.

همان‌گونه که عنوان شد، تمام واحدهای عمومی دولت، صرفنظر از مکان فیزیکی محل فعالیت، مقیم محسوب می‌شوند. شرکتهای عمومی نیز در قلمرو فعالیت خود، مقیم محسوب می‌شوند. یک واحد عمومی دولتی مقیم یک کشور می‌تواند مالک یک شرکت مقیم کشور دیگر باشد. از جمله شرکتهای عمومی مقیم می‌توان به شعب، دفاتر، نمایندگیها، و خطوط تولیدی اشاره کرد.

## مفاهیم بخش و واحد سازمانی

اقتصاد یک کشور را می‌توان به چندین بخش<sup>۸</sup> تقسیم کرد به‌گونه‌ای که هر کدام از بخشها دربردارنده تعدادی واحد سازمانی<sup>۹</sup> باشد. طبق نظام حسابهای ملی<sup>۱۰</sup>، کل اقتصاد به ۵ بخش تقسیم می‌شود. واحدهای سازمانی در هر بخش

## دستورعمل آمارهای مالی دولت

بخشی از مجموعه رهنمودهای بین‌المللی  
در خصوص روش‌شناسی‌های آمار است که  
از سوی صندوق بین‌المللی پول

منتشر می‌شود



### تعریف واحد سازمانی

واحد سازمانی به واحد اقتصادی گفته می‌شود که دارای ویژگی‌هایی به شرح زیر است:

• قادر به تملک داراییها، معاوضه آنها و انجام مبادله با سایر واحدهای سازمانی است.

• قادر به تصمیم‌گیریهای اقتصادی و انجام فعالیتهای اقتصادی است که طبق قانون باید در قبال آنها پاسخگو باشد.

• قادر به تحمل بدهیها، برعهده گرفتن تعهدهای آینده و ورود به چنین قراردادهایی است.

• دارای مجموعه کاملی از حسابها شامل ترازنامه‌ای متشکل از داراییها، بدهیها و خالص‌ارزش است.

به‌طور کلی، واحدهای سازمانی به دو دسته تقسیم می‌شوند: ۱- اشخاص یا گروهی از اشخاص در قالب خانوار؛

و ۲- واحدهای اجتماعی و قانونی. همان‌گونه که عنوان شد، خانوار گروه کوچکی از افراد را تشکیل می‌دهد که سرپناه

زندگی آنها مشترک است، تمام یا بخشی از ثروت خود را سرمایه‌گذاری کرده و انواع خاصی از کالاها و خدمات را

مصرف می‌کنند. واحدهای اجتماعی و قانونی نیز در قالب شرکتهای، مؤسسه‌های غیرانتفاعی و واحدهای دولتی جای

می‌گیرند که تعریف آنها در زیر آمده است.

• **شرکتهای**<sup>۱۶</sup>: به واحدهایی گفته می‌شود که به موجب قانون و با هدف تولید کالا یا ارائه خدمات به صورت مبادله‌ای تشکیل

دارای هدفهای یکسانی بوده به گونه‌ای که با هدفهای واحدهای سازمانی موجود در سایر بخشها متفاوت است. این بخشها عبارتند از:

• **بخش شرکتهای غیرمالی**<sup>۱۱</sup>: شامل واحدهایی است که با هدف تولید کالا و ارائه خدمات غیرمالی برای بازار ایجاد شده‌اند.

• **بخش شرکتهای مالی**<sup>۱۲</sup>: شامل واحدهایی است که با هدف ارائه خدمات مالی برای بازار ایجاد شده‌اند.

• **بخش اصلی دولت**<sup>۱۳</sup>: شامل واحدهایی است که فعالیت اصلی آنها انجام وظایف دولت است.

• **مؤسسه‌های غیرانتفاعی ارائه‌دهنده خدمات به خانوارها**<sup>۱۴</sup>:

شامل تمامی مؤسسه‌های غیرانتفاعی که فراهم‌کننده کالاها و خدمات غیرمبادله‌ای برای خانوارهاست؛ به غیر از مؤسسه‌هایی

که تحت کنترل دولت بوده و از سوی دولت تأمین مالی می‌شوند.

• **بخش خانوار**<sup>۱۵</sup>: گروه کوچکی از افراد که سرپناه زندگی آنها مشترک است، تمام یا بخشی از ثروت خود را سرمایه‌گذاری

کرده و انواع خاصی از کالاها و خدمات را مصرف می‌کنند.

برای هدفهای تحلیلی، می‌توان هرکدام از این بخشها را به چندین زیربخش تقسیم کرد. برای مثال، بخش اصلی دولت

می‌تواند به زیربخش‌های دولت محلی، دولت ایالتی و دولت مرکزی تقسیم شود. همچنین می‌توان بخش مؤسسه‌ها و شرکتهای غیرمالی را به دو زیربخش مؤسسه‌های غیرمالی عمومی و دیگر مؤسسه‌های غیرمالی تفکیک کرد.

### نمودار ۱- رابطه بین بخشها و واحدهای سازمانی

بخش واحد سازمانی	بخش شرکتهای مالی	بخش شرکتهای غیرمالی	بخش اصلی دولت	بخش خانوار	مؤسسه‌های غیرانتفاعی ارائه‌دهنده خدمات به بخش خانوار
خانوار				✓	
شرکتهای	✓	✓			
مؤسسه‌های غیرانتفاعی	✓	✓	✓		✓
واحدهای دولتی			✓		

غیرانتفاعی ارائه‌دهنده خدمات به خانوارها یا بخش اصلی دولت (با توجه به ماهیت فعالیت اصلی آنها) هستند.

• **واحدهای دولتی**<sup>۱۶</sup>: به واحدهایی گفته می‌شود که فعالیت اصلی آنها انجام وظایف دولت است. تمامی دستگاههای انجام‌دهنده وظایف حاکمیتی دولت (قوای مجریه، مقننه و قضائیه) در این محدوده جای می‌گیرند. واحد دولتی به واحدی گفته می‌شود که مسئولیت تولید کالا یا ارائه خدمت بر مبنایی غیرمبادله‌ای را بر عهده دارد. فعالیتهای این واحدها به‌طور معمول از طریق مالیاتها یا دیگر انتقالهای اجباری از بخشهای دیگر تأمین می‌شود. تمام واحدهای دولتی زیرمجموعه بخش اصلی دولت هستند.

رابطه بین بخشها و واحدهای سازمانی را می‌توان به شیوه‌ای ملموس‌تر در **نمودار ۱** مشاهده کرد.

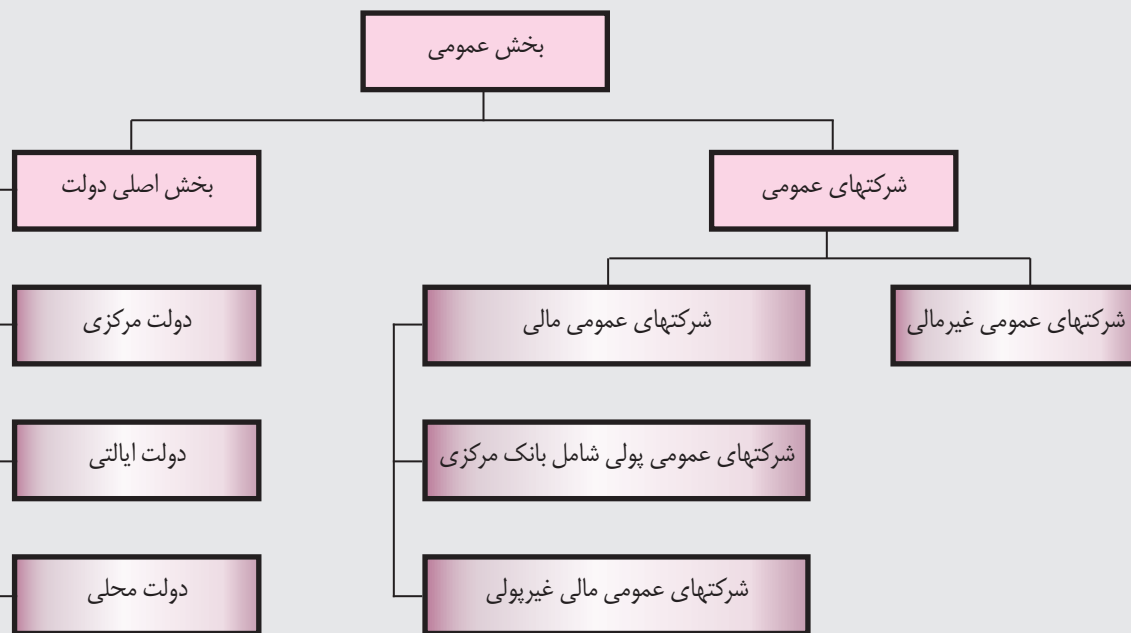
### به‌کارگیری تعریف واحد سازمانی در دولت

تعیین واحدهای دولتی با توجه به پیچیدگی ساختار دولت، به‌راحتی امکان‌پذیر نیست. بسیاری از وزارتخانه‌ها، نهادها، دستگاههای اجرایی، دستگاههای قانون‌گذار، سازمانهای

شده‌اند. شرکتها می‌توانند منبع کسب سود برای مالکان خود باشند. شرکتها در مجموع تحت مالکیت سهامداران بوده و مدیران آنها از سوی سهامداران انتخاب می‌شود. واحدهای سازمانی تحت مالکیت یا کنترل دولت که دارای تعریف شرکت هستند، به‌عنوان **شرکتهای عمومی**<sup>۱۷</sup> شناخته می‌شوند. تمام شرکتها، زیرمجموعه بخش شرکتهای غیرمالي یا بخش شرکتهای مالی (با توجه به ماهیت فعالیت اصلی آنها) می‌باشند.

• **مؤسسه‌های غیرانتفاعی**<sup>۱۸</sup>: واحدهای قانونی یا اجتماعی تشکیل‌شده با هدف تولید یا توزیع کالاها و خدمات بوده اما منبع کسب درآمد یا سود (برای واحدهایی که آنها را تأسیس کرده‌اند، بر آنها کنترل دارند یا از آنها بودجه می‌گیرند) نیستند. این واحدها می‌توانند فعالیتهای مبادله‌ای یا غیرمبادله‌ای انجام دهند. اگر این واحدها وارد فعالیتهای مبادله‌ای شوند (مانند بیمارستانهای خصوصی یا دانشگاههای خصوصی)، همانند شرکتها و شبه‌شرکتها با آنها برخورد می‌شود و زیرمجموعه بخش شرکتهای غیرمالي یا بخش شرکتهای مالی خواهند بود. دیگر مؤسسه‌های غیرانتفاعی، زیرمجموعه بخش مؤسسه‌های

### نمودار ۲- بخش عمومی طبق نظام آمارهای مالی دولت



آن پاسخگویی مالی دارد. در چنین مواردی فرض می‌شود که واحد دولتی مسئول، مالک واحد تحت کنترل است.

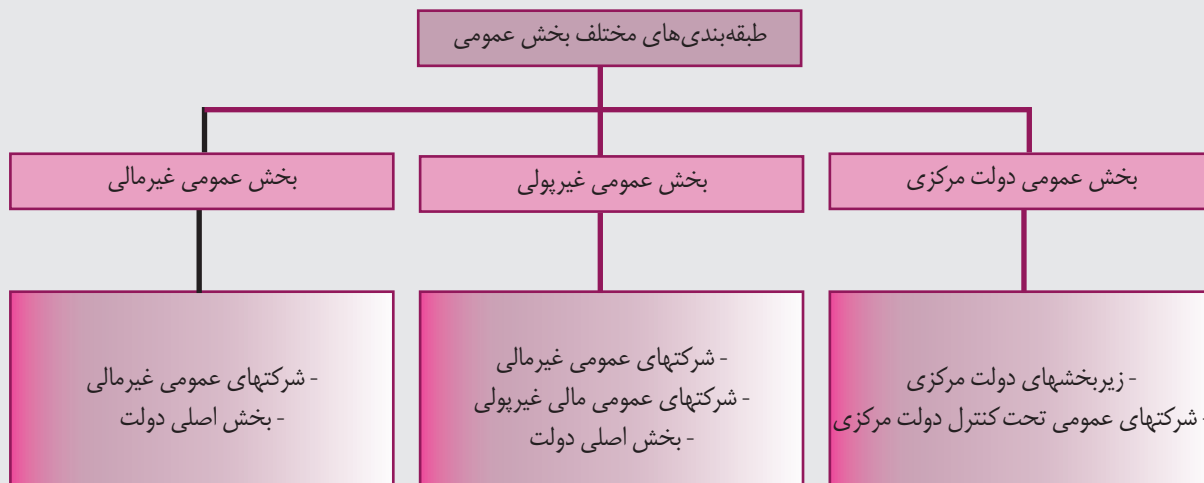
### بخش اصلی دولت و اجزای آن

بخش اصلی دولت شامل تمام واحدهای دولتی و تمام مؤسسه‌های غیرانتفاعی انجام‌دهنده فعالیت‌های غیرمبادله‌ای است. تمامی این واحدها تحت کنترل دولت بوده و از بودجه دولت استفاده می‌کنند. مؤسسه غیرانتفاعی انجام‌دهنده فعالیت‌های غیرمبادله‌ای زمانی تحت کنترل دولت است که سیاست‌های کلی و برنامه‌های آن از سوی دولت تعیین شود. تعیین سیاست‌های کلی و برنامه‌های مؤسسه‌های غیرانتفاعی به‌طور معمول به‌وسیله انتساب ارکان اداره‌کننده آن مؤسسه یا از طریق ابزار مالی صورت می‌گیرد. بخش عمده نیازهای مالی مؤسسه‌های غیرانتفاعی، از سوی دولت (واحدهای دولتی) تأمین می‌شود اما در بسیاری از موارد، تعیین تحت کنترل بودن مؤسسه غیرانتفاعی (از سوی دولت)، نیازمند توجه به موارد مختلف و اعمال قضاوت است. در برخی موارد، لازم (یا مطلوب) است که بخش اصلی

نظارتی و دیگر واحدهایی که تشکیل‌دهنده یک دولت هستند، واحد سازمانی محسوب نمی‌شوند؛ زیرا به‌طور معمول توانایی تملک و مبادله داراییها، تحمل بدهیها و انجام فعالیت‌های اقتصادی با سایر واحدها را ندارند. به‌طور کلی تمام واحدهایی که طبق قانون از بودجه استفاده می‌کنند، باید به‌عنوان یک واحد سازمانی جداگانه مدنظر قرار گیرند.

واحد دولتی محدود به یک منطقه جغرافیایی نیست. برای مثال، یک وزارتخانه یا دستگاه اجرایی ممکن است دارای چندین شعبه یا نمایندگی در نقاط مختلف یک کشور باشد. این شعب و نمایندگی‌ها بخشی از یک واحد سازمانی بوده و با آنها به‌عنوان یک واحد سازمانی جداگانه برخورد نمی‌شود. هیچ واحد دولتی، مالک واحد دولتی دیگر نیست (به آن معنا که درخصوص شرکتها وجود دارد) و هیچ واحد دولتی، اوراق بهادار (از نوع سهام) منتشر نمی‌کند. اوضاع درخصوص شرکت‌های عمومی اندکی متفاوت است. در برخی موارد، شرکت‌های عمومی اقدام به انتشار سهام می‌کنند. در دیگر موارد هیچ‌گونه اوراق سهامی منتشر نمی‌شود، اما واضح است که یک واحد دولتی بر فعالیت‌های شرکت اعمال کنترل می‌کند و در قبال

### نمودار ۳- اجزای تشکیل‌دهنده بخش عمومی دولت مرکزی





تدوین نشده است و در برخی موارد به صورت قضاوتی با آن برخورد می‌شود.

### بخش عمومی

طبق نظام آمارهای مالی دولت، بخش عمومی شامل بخش اصلی دولت و شرکتهای عمومی است. اطلاعات مربوط به شرکتهای عمومی را می‌توان در قالب گروه‌های متعددی جای داد. بر این اساس، شرکتهای عمومی را می‌توان در ۴ گروه به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

- **شرکتهای عمومی غیرمالی**<sup>۲۰</sup>: تمامی شرکتهای غیرمالی تحت کنترل واحدهای دولتی،
- **شرکتهای عمومی مالی غیرپولی**<sup>۲۱</sup>: شامل تمامی شرکتهای مالی تحت کنترل واحدهای دولتی به غیر از بانک مرکزی و سایر شرکتهای عمومی سپرده‌گذاری و واسطه‌گری مالی،

دولت به اجزای بیشتری تفکیک شود. با توجه به ساختارهای قانونی و اداری، به‌طور معمول بیش از یک سطح دولت در کشورها وجود دارد و لازم است که اطلاعات برای هر کدام از این سطوح (به‌صورت جداگانه) جمع‌آوری گردد. براساس نظام آمارهای مالی دولت، دولتها از سه سطح مرکزی، ایالتی و محلی تشکیل شده‌اند. این سطوح سه‌گانه لزومی ندارد در تمام کشورها وجود داشته باشد. در برخی کشورها تنها سطح مرکزی وجود دارد. برخی دیگر از کشورها تنها دارای سطوح مرکزی و محلی هستند. در برخی کشورها نیز ممکن است بیش از ۳ سطح وجود داشته باشد.

افزون بر زیربخش‌های مبتنی بر سطوح دولت، می‌توان زیربخش‌های دیگری را نیز در هرکدام از سطوح یادشده ایجاد کرد. برای مثال، آیا واحدها (زیربخش‌ها) از بودجه آن سطح از دولت استفاده می‌کنند یا اینکه از دیگر منابع بودجه‌ای استفاده می‌کنند. در بسیاری از موارد لازم است این‌گونه واحدها را به‌صورت جدا از سایر واحدها طبقه‌بندی کرد؛ زیرا منبع تأمین مالی آنها و نوع نظارت عمومی بر فعالیت آنها متفاوت است.

در برخی موارد، فعالیتهای دولتی توسط یک واحد دولتی انجام می‌شود که آن واحد در مقابل بیش از یک سطح دولت مسئولیت پاسخگویی دارد. همچنین ممکن است یک مؤسسه غیرانتفاعی تحت کنترل دو یا بیش از دو واحد دولتی در سطوح مختلف باشد و از هر دوی آنها بودجه دریافت کند. متأسفانه قاعده دقیقی برای طبقه‌بندی چنین واحدهایی

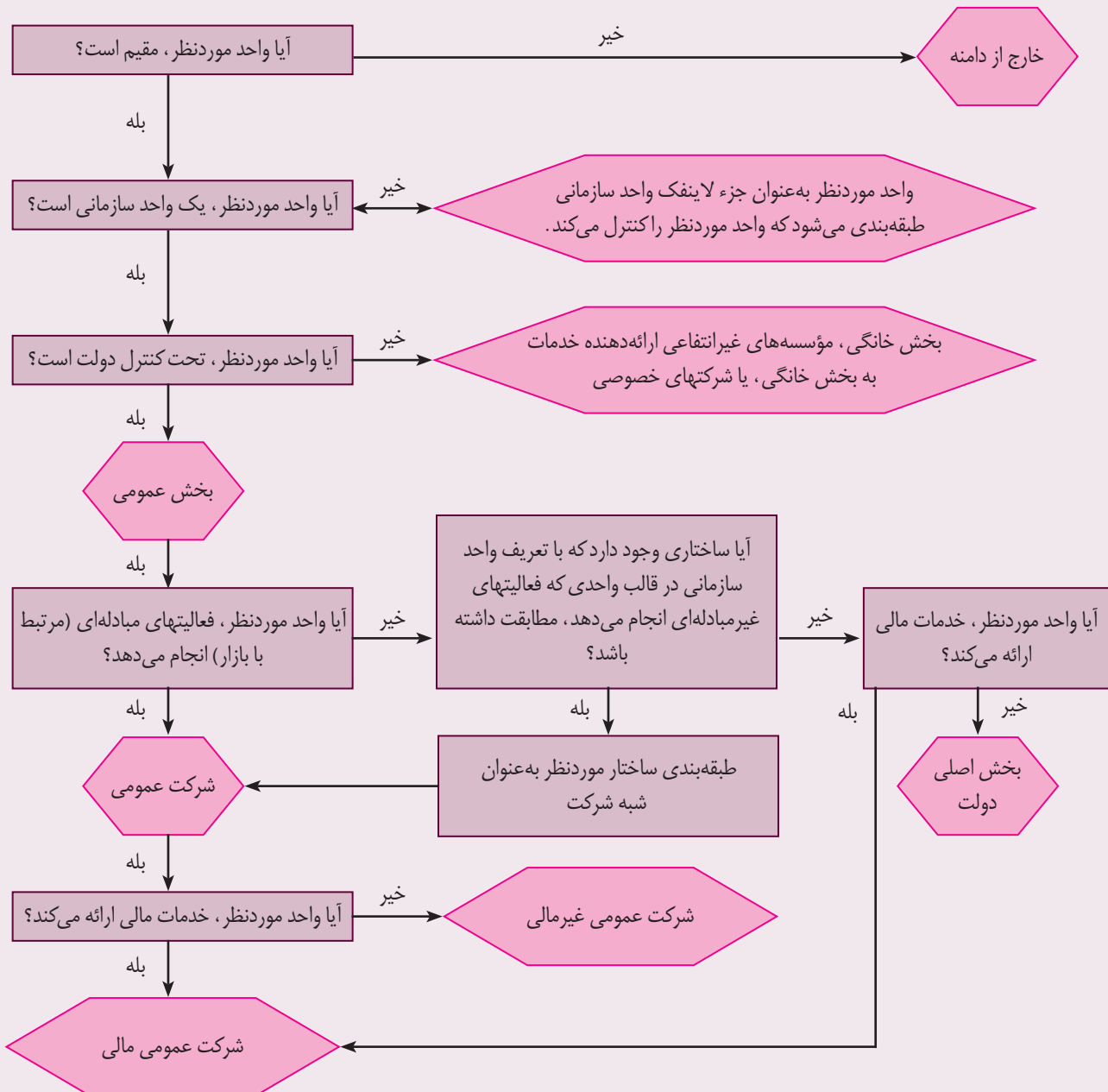
### نمودار-۴ رابطه بخش عمومی با سایر بخش‌ها

بخش خانوار	مؤسسه‌های غیرانتفاعی ارائه‌دهنده خدمات به بخش خانوار	بخش شرکتهای غیرمالی	بخش شرکتهای مالی	بخش اصلی دولت
بخش خصوصی	بخش خصوصی	بخش عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی
		بخش خصوصی	بخش خصوصی	

پولی وابسته به آن.  
**نمودار ۲** بیانگر بخش عمومی طبق نظام آمارهای مالی دولت است.  
 افزون بر طبقه‌بندی یادشده، می‌توان تقسیم‌های دیگری

• **شرکتهای عمومی پولی** ۳۳ به غیر از بانک مرکزی: شامل تمامی شرکتهای سپرده‌گذاری و واسطه‌گری مالی تحت کنترل واحدهای دولتی به غیر از بانک مرکزی، و  
 • **بانک مرکزی**: شامل بانک مرکزی و تمامی مؤسسه‌های

### نمودار ۵- درخت تصمیم برای تشخیص محدوده بخش عمومی و اجزای آن





محدوده بخش عمومی از مفاهیمی همچون مقیم بودن، واحد سازمانی، بخش اقتصادی، بخش اصلی دولت، و... استفاده می‌کند.



### پانوشتها:

- 1- Government Finance Statistics Manual (GFSM)
- 2- International Monetary Fund (IMF)
- 3 - Residency
- 4- Resident Institutional Units
- 5- Resident General Government Units
- 6- Center of Economic Interest
- 7- Economic Territory
- 8 - Sector
- 9- Organizational Unit
- 10- System of National Accounts (SNA)
- 11- Nonfinancial Corporations Sector
- 12- Financial Corporations Sector
- 13- General Government Sector (GGS)
- 14- Nonprofit Institutions Serving Households Sector
- 15- Households Sector
- 16- Corporations
- 17- Public Corporations
- 18- Nonprofit Institutions (NPIs)
- 19- Government Units
- 20- Nonfinancial Public Corporations
- 21- Non-monetary Financial Public Corporations
- 22 - Monetary Public Corporations
- 23- The Nonfinancial Public Sector
- 24- The Non-monetary Public Sector
- 25- Central Government Public Sector

### منابع:

- International Monetary Fund, **Government Finance Statistics Manual**. Chapter, 2: Coverage of the GFS System, 2001 pp 6-17
- International Monetary Fund, **Government Finance Statistics Manual**, Chapter 2: Institutional Units and Sectors, Pre-publication Draft, 2014, pp 8-40
- United Nations, **System of National Accounts**, New York: United Nations, 1993

از بخش عمومی ارائه کرد. برای مثال، بخش عمومی غیرمالی<sup>۲۳</sup>، از ترکیب واحدهای موجود در بخش شرکتهای عمومی غیرمالی و بخش اصلی دولت ایجاد می‌شود. بخش عمومی غیر پولی<sup>۲۴</sup> از ترکیب واحدهای موجود در بخشهای شرکتهای عمومی غیرمالی، شرکتهای عمومی مالی غیر پولی و بخش اصلی دولت به وجود می‌آید. زیربخشهای دولت مرکزی و تمامی شرکتهای عمومی تحت کنترل دولت مرکزی نیز تشکیل دهنده بخش عمومی دولت مرکزی<sup>۲۵</sup> هستند. اجزای تشکیل دهنده این بخشها در نمودار ۳ نشان داده شده است.

همچنین رابطه بخش عمومی با دیگر بخشهای اقتصادی را می‌توان در قالب نمودار ۴ بیان کرد.

### نمودار محدوده بخش عمومی طبق نظام آمارهای مالی دولت

تصمیم‌گیری در خصوص لحاظ نمودن یک واحد در بخش عمومی و اجزای آن، مستلزم پاسخگویی به پرسشهای زیر است:

- ۱- آیا واحد مورد نظر، مقیم است یا غیرمقیم؟
- ۲- آیا واحد مورد نظر، یک واحد سازمانی است؟
- ۳- آیا واحد مورد نظر، تحت کنترل دولت است یا شرکتهای عمومی؟
- ۴- آیا واحد مورد نظر، فعالیتهای مبادله‌ای انجام می‌دهد یا فعالیتهای غیرمبادله‌ای؟
- ۵- آیا واحد مورد نظر، خدمات مالی ارائه می‌کند یا خدمات غیرمالی؟

پاسخ به پرسشهای یادشده، منجر به ایجاد یک درخت تصمیم به شرح نمودار ۵ خواهد شد که به وسیله آن می‌توان محدوده بخش عمومی و اجزای آن را تشخیص داد.

### جمع بندی

در ادامه بررسی تجربه‌های بین‌المللی پیرامون تعیین محدوده بخش عمومی و اجزای آن، مقاله حاضر به معرفی دامنه بخش عمومی طبق نظام آمارهای مالی دولت پرداخت. نظام آمارهای مالی دولت برای تعیین