



✍ دکتر محمدحسین صفرزاده

چندی است که سازمان حسابرسی اقدام به تدوین چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی نموده است. واحدهای بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی (تا پایان سال ۱۳۹۳ تعداد ۱۶ استاندارد تصویب شده است) هستند. طبیعی است که 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 لحاظ شود.

با توجه به اهمیت موضوع، مقاله حاضر به معرفی چهار رویکرد برای تعیین محدوده بخش عمومی می‌پردازد. این رویکردها شامل استفاده از وظایف محول شده، مفهوم مالکیت، مفهوم کنترل و قوانین و مقررات برای تعیین مرزهای بخش عمومی است. بدون شک استفاده از این رویکردها می‌تواند به مقامهای مسئول در تعیین اجزای دولت به منظور شمول در صورتهای مالی تلفیقی کمک کند.

در همین راستا، در شماره‌های بعدی مجله 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 براساس نظام آمارهای مالی دولت اختصاص دارد.

مقدمه

سیاست مالی اثر بخش، نیازمند تعریف دقیق بخش عمومی است. در سالهای اخیر، استفاده از روش های مدیریت بخش خصوصی در بخش عمومی بسیار فراگیر شده است. در بسیاری از کشورها، دولتها با بخش خصوصی وارد قراردادهای مشارکتی می شوند، فعالیت های خود را به بخش خصوصی برون سپاری می کنند، با عرضه کنندگان بخش خصوصی وارد قرارداد می شوند، یا اینکه از وجوه عمومی برای عرضه کالاهای عمومی استفاده می کنند. وظایف و فعالیت های منحصر به فردی که در گذشته فقط به وسیله بخش عمومی انجام می شد، امروزه می تواند توسط واحدهای بخش خصوصی (البته از محل وجوه عمومی) اجرا شود. به علاوه، استانداردهای حسابداری مالی بخش خصوصی، روشهای حسابداری بخش عمومی را تحت تأثیر قرار داده اند؛ به گونه ای که امروزه بسیاری از دولتها برای تهیه صورتهای مالی خود به استفاده از مبنای تعهدی حسابداری روی آورده اند (Chan, 2002). به طور کلی، از بخش خصوصی به عنوان الگویی برای به کارگیری مدیریت مالی در بخش عمومی یاد می شود. با افزایش استفاده دولتها از سازوکارهای بازار و ارائه خدمات عمومی از سوی واحدهای بخش خصوصی، خط مرزی بین بخش عمومی و بخش خصوصی کمرنگ گشته است. پرسشی که در اینجا مطرح می شود، این است که آیا هنوز امکان تمایز بین بخشهای عمومی و خصوصی در قالب کلمات سیاه و سفید وجود دارد؟ اگر خیر، آیا می توان گفت که یک منطقه خاکستری (مانند شبه خصوصی یا شبه عمومی) وجود دارد و کدام از فعالیتها به این منطقه خاکستری قابل انتساب هستند؟ اگر بله، آیا با استفاده از قوانین و مقررات می توان مرزهای این منطقه خاکستری را مشخص نمود و استانداردهایی یکنواخت در بین کشورهای مختلف برای تعریف آن ارائه کرد؟

در راستای پاسخ به پرسشهای یادشده در بالا، نوشته حاضر سعی دارد به بررسی مسائل و مشکلات مفهومی برای تعیین مرز بین بخشهای عمومی و خصوصی، تفاوت های موجود بین بخشهای عمومی و دولتی و اجزای تشکیل دهنده بخشهای عمومی و دولتی بپردازد. بدون تردید، بررسی مفاهیم نظری، استانداردها و قوانین

کشورهای پیشرو در حوزه حسابداری بخش عمومی، می تواند در پاسخ به پرسشهای یادشده، کمک کننده باشد.

رویکردهای تعیین محدوده بخش عمومی

بررسی ادبیات موضوعی پیرامون تعیین محدوده بخش عمومی حکایت از آن دارد که با استفاده از چهار رویکرد به شرح زیر می توان اقدام به تعریف بخش عمومی و تعیین محدوده آن نمود (Lienert, 2009):

۱. استفاده از وظایف محول شده^۱،
۲. استفاده از مفهوم مالکیت^۲،
۳. استفاده از مفهوم کنترل^۳، و
۴. استفاده از قوانین و مقررات^۴.

استفاده از وظایف محول شده برای تعیین محدوده بخش عمومی

یکی از رویکردهای محتمل برای تعریف بخش عمومی، تعیین وظایفی است که واحدهای بخش عمومی آنها را اجرا می کنند. براساس نسخه سال ۲۰۰۱ نظام آمارهای مالی دولت^۵ و نسخه سال ۲۰۰۷ نظام حسابهای اروپایی^۶، از وظایف دولت برای طبقه بندی آماری هزینه های دولت استفاده شده است.

مشکل استفاده از رویکرد مبتنی بر وظایف برای تعیین محدوده بخش عمومی این است که بسیاری از وظایف انجام شده از سوی دولت، به وسیله بخش خصوصی نیز انجام می شود. به عنوان مثال، ارائه خدمات درمانی، آموزشی، امنیت اجتماعی و حفاظت محیط زیست، بین بخشهای عمومی و خصوصی مشترک است. میزان خدمات ارائه شده از سوی بخشهای عمومی و خصوصی در حوزه های یادشده، در بین کشورهای مختلف یکسان نیست و به عوامل متعددی از جمله عوامل فرهنگی، سیاسی و اتفاق نظر در خصوص نقش دولت در اجتماع وابسته است. برخی از فعالیتها و خدمات (مانند دفاع ملی) نیز در انحصار بخش عمومی است و واحدهای بخش خصوصی علاقه ای برای ورود به آنها ندارند. با وجود این، در برخی از کشورها این گونه فعالیتها به وسیله سازمانهای چندوجهی و حتی بخش خصوصی انجام می شود.

بنابراین ملاحظه می شود که تمایز بین بخشهای عمومی و

خانوارها و سازمانهای غیرانتفاعی تحت تملک بخش خصوصی نیز باید در قلمرو بخش خصوصی آورده شوند.

همان گونه که ملاحظه می شود، تمایز بین بخشهای عمومی و خصوصی تنها از طریق مفهوم مالکیت نیز امکان پذیر نمی باشد. علت این امر را می توان به انجام فعالیتهای انتفاعی و غیرانتفاعی به وسیله واحدهای بخش خصوصی و عمومی نسبت داد که تمایز آنها در عمل را با مشکل مواجه می کند. استفاده از مفهوم مالکیت برای تخصیص واحدها بین بخشهای عمومی و خصوصی، منجر به ایجاد یک ماتریس ۲×۲ خواهد شد (جدول ۱):

استفاده از مفهوم کنترل برای تعیین محدوده بخش عمومی

کنترل، یکی از معیارهای اصلی بسیاری از کشورها برای تمایز بخش عمومی از بخش خصوصی است. یکی از دشواریهای مفهوم کنترل برای تعیین محدوده بخش عمومی، این است که دیدگاه افراد در خصوص این مفهوم یکسان نیست. به عنوان مثال، آماردانان و حسابداران دیدگاههای متفاوتی پیرامون کنترل دولت دارند. از نظر آماردانان، دولت هنگامی بر یک واحد کنترل دارد که توانایی تعیین سیاستهای کلی آن واحد را داشته باشد (United Nations, 1993). این برداشت از کنترل، با کنترل سیاسی^۷ مطابقت بیشتری دارد. در مقابل، دیدگاه حسابداران در خصوص مفهوم کنترل، با کنترل مالی^۸ مطابقت دارد. بر این اساس، دولت هنگامی بر یک واحد کنترل دارد که توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی آن واحد به منظور

خصوصی تنها از طریق وظایف محول شده امکان پذیر نیست؛ زیرا در دنیای امروزی، بسیاری از وظایف محول شده به دولت، توسط واحدهای بخش خصوصی نیز اجرا می شود. با وجود این، طبقه بندی هزینه های دولت بر مبنای وظایف مفید خواهد بود؛ زیرا این طبقه بندی اجازه می دهد تا اثربخشی برنامه های دولت مورد بررسی قرار گیرد. اگر این طبقه بندی در بخش خصوصی نیز به کار گرفته شود، امکان مقایسه اثربخشی برنامه های بخش عمومی و خصوصی میسر خواهد شد. چنین مقایسه ای به تصمیم گیری در خصوص تداوم ارائه خدمات از سوی بخش عمومی یا واگذاری آن به بخش خصوصی منجر می شود.

استفاده از مفهوم مالکیت برای تعیین محدوده بخش عمومی
مالکیت نیز یکی از مفاهیم بنیادی برای تمایز بخش عمومی از بخش خصوصی است. مالکیت به معنای تملک اموال است؛ به گونه ای که مالک بر اموال مدنظر اعمال کنترل می کند. اموال می تواند منقول یا غیر منقول و مالی یا غیر مالی باشد. مالکیت به مالک حقوقی اعطا می کند که به طور معمول از سوی قانون مورد حمایت قرار می گیرد.

بخش خصوصی را می توان به عنوان واحدهای اقتصادی تلقی کرد که تحت تملک این بخش هستند. بسیاری از واحدهای بخش خصوصی بر اساس قانون تأسیس شده اند و هدف از تأسیس آنها کسب سود می باشد. در مقابل، واحدهایی که تحت تملک دولت می باشند، جزئی از بخش عمومی خواهند بود. بخش عمده این واحدها، فعالیت غیرانتفاعی انجام می دهند؛ اما برخی از واحدهای بخش عمومی، فعالیت انتفاعی نیز انجام می دهند. همچنین،

شرح	انتفاعی	غیرانتفاعی
بخش خصوصی (واحدهای تحت تملک بخش خصوصی)	شرکتهای خصوصی	خانوارها و سازمانهای غیرانتفاعی خصوصی
بخش عمومی (واحدهای تحت تملک بخش عمومی)	شرکتهای عمومی	دولت

جدول ۱- استفاده از مفهوم مالکیت برای تخصیص واحدها بین بخشهای عمومی و خصوصی

قوه مجریه یا یک وزیر^{۱۵} و داشتن منافع مالی باقیمانده در خالص داراییهای واحد تحت کنترل^{۱۶} اشاره شده است.

استفاده از قوانین و مقررات برای تعیین محدوده بخش عمومی

تجربه بسیاری از کشورهای پیشرو در حوزه حسابداری بخش عمومی نشان داده است که با استفاده از مفاهیم پیش گفته (وظایف، مالکیت و کنترل) نمی توان محدوده بخش عمومی را مشخص نمود. دشواریهای مربوط به رویکردهای یادشده باعث گردید تا رویکرد دیگری (استفاده از قوانین و مقررات) برای تعیین محدوده بخش عمومی مطرح گردد. براساس این رویکرد، واحدهایی که نام آنها در قوانین و مقررات خاص (مانند بودجه) آمده است، در بخش عمومی جای می گیرند.

همانند رویکردهای قبلی، استفاده از قوانین و مقررات برای تعیین محدوده بخش عمومی دارای موافقان و مخالفانی است. مخالفین معتقدند که استفاده از این رویکرد سبب پیدایش تفسیرهای مختلف پیرامون لحاظ نمودن یک واحد در بخش عمومی شده و قضاوت در تعیین این محدوده دخالت داده می شود. از سوی دیگر، موافقان این رویکرد نیز به دشواریهای رویکردهای قبلی و نبود جامعیت آنها در تعیین محدوده بخش عمومی اشاره می کنند. صرف نظر از نقاط ضعف و قوت این رویکرد، استفاده از قوانین و مقررات نقش مهمی در تعیین محدوده بخش عمومی دارد؛ به گونه ای که در برخی از کشورها از جمله استرالیا و نیوزیلند، کاربرد بسیار زیادی دارد. به عنوان مثال، صورتهای مالی سالانه دولت نیوزیلند باید دربردارنده تمام موارد زیر باشد:

- تمام واحدهایی که نام آنها در **قانون واحدهای سلطنتی**^{۱۷} (۲۰۰۴) ذکر شده است،
- تمام سازمانهایی که نام آنها در فهرست شماره ۴ **قانون مالیه عمومی**^{۱۸} (۱۹۸۹) آورده شده است،
- تمام واحدهای دولتی که نام آنها در فهرست شماره ۱ **قانون واحدهای تحت تملک دولت**^{۱۹} (۱۹۸۶) آمده است،
- تمام دستگاههای زیرمجموعه مجلس،
- **بانک مرکزی نیوزیلند**^{۲۰}، و
- هر واحد دیگری که صورتهای مالی آن به منظور انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری، باید در صورتهای مالی دولت آورده شود.

کسب انتفاع از فعالیتهای آن را داشته باشد.

همچنین، کنترل دارای شکل های متعددی است. به عنوان مثال، طبق استاندارد شماره ۳۷ گزارشگری مالی نیوزیلند، کنترل دارای ۴ شکل به شرح زیر است:

• **کنترل به شکل مالکیت**^۹: یک واحد بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد دیگر تسلط یافته و محق به دریافت منافع مالکیت در آن واحد است. این شکل از کنترل به طور معمول از طریق تملک ابزار مالکانه ایجاد می شود؛ اما می تواند منشأ قانونی نیز داشته باشد.

• **کنترل به شکل قانون**^{۱۰}: مجوز قانونی خاصی که به یک واحد اجازه می دهد تا بر عملیات واحد دیگر تسلط داشته باشد. در این شکل از کنترل، حق دریافت منافع مالکیت منشأ قانونی دارد و از طریق تسلط بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد دیگر ایجاد نمی شود.

• **کنترل به شکل خرید**^{۱۱}: رابطه ای بین عرضه کننده و مشتری که واحد عرضه کننده را ملزم به انجام اقدامهای خاصی می کند.

• **کنترل به شکل استقراض**^{۱۲}: رابطه ای بین قرض دهنده و قرض گیرنده که واحد قرض دهنده را ملزم به انجام اقدامهای خاصی می کند.

برخلاف بخش خصوصی، لزومی ندارد کنترل دولت بر یک واحد از طریق درصد سهام تحت تملک دولت تعیین شود. اگر درصد مالکیت دولت در یک واحد بیش از ۵۰ درصد باشد، منطقی به نظر می رسد که آن واحد در محدوده بخش عمومی قرار گیرد. همچنین واحدهایی که دولت در آنها دارای حق اکثریت نیست اما ملزم به پیروی از سیاستهای عمومی دولت می باشند نیز تحت کنترل دولت بوده و باید در قلمرو بخش عمومی طبقه بندی شوند.

مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشورهای مختلف، معیارهای مختلفی را برای تعیین کنترل معرفی می کنند. به عنوان مثال، در استاندارد شماره ۶ هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی به دو **معیار توانایی و انتفاع**^{۱۳} توجه شده است. بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری مالی دولت مرکزی امریکا به معرفی **معیار اصلی و معیارهای کمکی**^{۱۴} پرداخته است. در استاندارد شماره ۱۲۷ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری استرالیا نیز به دو معیار **پاسخگویی در برابر مجلس**،

- 7- Policy Control
- 8- Financial Control
- 9- Control of an Ownership Form
- 10- Control of a Regulatory Form
- 11- Control of a Purchase Form
- 12- Control of a Lending Form
- 13- Power and Benefit Criteria
- 14- Conclusive Criterion and Indicative Criteria
- 15- Accountability to Parliament, or to the Executive, or to a particular Minister
- 16- Residual Financial Interest in the Net Assets of the Other Entity
- 17- Crown Entities Act (2004)
- 18- Public Finance Act (1989)
- 19- State Owned Enterprises Act (1986)
- 20- Reserve Bank of New Zealand
- 21- Federal Reserve System, Government Sponsored Enterprises, and Bailout Entities

منابع:

- Australian Accounting Standards Board (AASB), **Separate Financial Statements**, www.aasb.gov.au, No. 127, 2011
- Chan J., **Models of Public Budgeting and Accounting Reform**, OECD Journal on Budgeting, Vol. 2, Supplement 1, 2002
- Eurostat, **Manual on Sources and Methods for the Compilation of COFOG Statistics: Classification of the Functions of Government (COFOG)**, Eurostat Methodologies and Working Papers, Office for Official Publications of the European Communities, 2007
- Federal Accounting Standard Advisory Board, **Entity and Display**, FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, Ver. 11, SFFAC, No. 2, 2012
- Financial Reporting Standards Board, **Consolidating Investments in Subsidiaries**, Institute of Chartered Accountants of New Zealand, FRS No. 37, 2002
- International Monetary Fund, **Government Finance Statistics Manual**, Washington, 2001
- International Public Sector Accounting Standards Board, **Consolidated Financial Statements**, International Federation of Accountants, NY, IPSAS No. 6, 2012
- Lienert I., **Where Does the Public Sector End and the Private Sector Begin?** IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, 2009
- United Nations, **System of National Accounts**, New York: United Nations, 1993

گزارشگری مالی و

تهیه صورت‌های مالی

در سطح کل دولت

با دشواریهایی

همراه است

یکی از این دشواریها

تعیین محدوده (مرزهای)

بخش عمومی و

واحدهایی است که

اطلاعات آنها باید

در صورت‌های مالی

کل دولت

لحاظ شود



به‌عنوان نمونه‌ای دیگر، طبق بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری مالی دولت مرکزی آمریکا، بانک مرکزی، مؤسسه‌های تحت حمایت دولت و واحدهایی که از کمک دولت استفاده می‌کنند^{۲۱}، نباید به‌عنوان بخشی از واحد گزارشگر در سطح دولت مرکزی یا هر واحد گزارشگر دیگری که بخشی از دولت مرکزی است، قلمداد شوند؛ هر چند که معیارهای کمکی برای شمول به‌عنوان بخشی از یک گروه گزارشگر را احراز کرده باشند.



پانوشتها:

- 1- Functions
- 2- Ownership
- 3- Control
- 4- Law
- 5- Government Financial Statistics Manual (GFSM, 2001)
- 6- European System of Accounts (ESA95, 2007)