

# استانداردهای حسابداری بخشی عمومی؛

## ابهام در تعریف بخشی عمومی



### گفتگو با

### خانم دکتر بتول زارعی

کارشناسی ارشد

مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابداری

#### سایر

خوشحالیم که با سرکار که در فعالیتهای مربوط به توسعه و بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی حضور فعال دارید گفتگو می‌کنیم و امیدواریم بتوانیم اطلاعات سودمندی در ارتباط با تحولات این حوزه در اختیار علاقه‌مندان قرار دهیم. ابتدا اصل موضوع را کمی تشریح کنید و بگویید منظور از بخش عمومی چیست و چه نهادها، بخشها و فعالیتهایی را دربرمی‌گیرد؟

#### دکتر زارعی

تعریف بخش عمومی به‌خصوص با ابهامی که در قوانین کشورها به‌خصوص ایران وجود دارد کار مشکلی است. واقعیت این است که بخش عمومی زاده اقتصاد و قوانین هر کشور است و ارائه یک تعریف جهانی از آن کار راحتی نیست. اما از دیدگاه نظری، کل اقتصاد یک کشور را می‌توان به دو بخش خصوصی و عمومی طبقه‌بندی کرد.

یک طبقه‌بندی بین‌المللی که به‌طور تقریبی در بیشتر کشورها پذیرفته شده است و کم‌کم دارد جای خودش را در استانداردهای حسابداری بین‌الملل نیز باز می‌کند تعریف ارائه‌شده در دستور عمل آمارهای مالی دولت (GFSM) است که به‌وسیله صندوق بین‌المللی پول منتشر شده است و مبنای تهیه تمامی آمارهای اقتصاد کلان کشورهای عضو صندوق می‌باشد. طبق این تعریف، کل اقتصاد به دو بخش خصوصی و عمومی طبقه‌بندی می‌شود و بخش عمومی نیز دارای دو زیربخش دولت اصلی (همان دولت) و شرکت‌های عمومی است.

منظور از دولت اصلی همان وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های زیرمجموعه آنها است. در صورتی که دولت دارای ساختار فدرال باشد به‌طور معمول دارای سه سطح دولت مرکزی، دولت ایالتی و دولت محلی است. طبق این تعریف در ساختارهای غیرفدرال مانند کشور ما دولت شامل وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی است.

بسته به سیاستهای عمومی ممکن است رایگان یا زیر قیمت تمام شده ارائه شوند تا شهروندان به استفاده از آنها ترغیب شوند. بنابراین ارائه کالا و خدمات ارزشمند بسته به نوع تأمین مالی می تواند از سوی شرکتهای عمومی یا دستگاههای اجرایی دولت به عموم ارائه شود.

## سازش

**نوع فعالیت و تأمین مالی بخش عمومی که در تعریف شما اشاره شد چه تأثیری بر به کارگیری استانداردهای حسابداری خواهد داشت؟**

## دکتر زارعی

به طور مسلم آن قسمت از بخش عمومی که از محل مالیات و عوارض دریافتی مالیات دهندگان و منابع عمومی مانند نفت و منابع زیرزمینی تأمین می شود، نسبت به شهروندان و نمایندگان انتخابی آنها (مجلس)، مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دارد و بدین منظور تحت نظارت های مالی و عملیاتی دیوان محاسبات و سازمان مدیریت و برنامه ریزی قرار داشته و از منظر حسابداری و گزارشگری تابع استانداردهای حسابداری بخش عمومی است.

ولیکن بخش شرکتهای عمومی که دارای فعالیتهای انتفاعی است و باید از طریق فروش کالا و خدمات، منابع مالی مورد نیازش را تأمین کند، اگرچه متعلق به دولت و عموم جامعه است ولی از آنجا که هدف از تأسیس آنها به طور عمده ارائه کالا و خدمات به شیوه بازاری است، باید با سازوکار بازار مدیریت شوند تا سودآوری لازم را داشته باشند یا حداقل در نقطه سر به سر فعالیت کنند. بنابراین این شرکتها نیازمند سیستمهای هزینه یابی مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده و قیمت گذاری صحیح جهت باز یافت بهای تمام شده خود هستند تا متحمل زیان نشده و بار اضافی بر بودجه دولت تحمیل کنند. به این ترتیب شرکتهای عمومی اگرچه به طور قانونی متعلق به دولت بوده و تابع نظارت های عمومی هستند، اما در بیشتر کشورها از قانون تجارت و اصول مدیریت بازرگانی و استانداردهای حسابداری بازرگانی تبعیت می کنند. اما به عنوان واحدهای تحت کنترل دولت باید تابع قوانین مالی عمومی بوده و داراییها و منابع آنها در صورتهای مالی کل دولت از طریق تلفیق ارائه شود.

شرکتهای دولتی نیز طبق تعریف دستور عمل آماری به دو گروه مالی و غیرمالی طبقه بندی می شوند. در طبقه مالی می توان به بانک مرکزی و دیگر بانکهای دولتی و شرکتهای سرمایه گذاری دولتی اشاره کرد و طبقه غیرمالی تمامی شرکتهای دولتی غیرمالی مانند شرکتهای حمل و نقل عمومی (پست، حمل و نقل، هواپیمایی، راه آهن) شرکت نفت، شرکتهای توزیع برق و غیره را شامل می شود.

## سازش

**آیا از تعریف شما این طور می توانیم استنباط کنیم که بخش عمومی تنها به فعالیتهای غیرانتفاعی می پردازد؟ آیا بخش عمومی دارای فعالیت انتفاعی نیز هست؟ در این صورت نحوه تأمین مالی آن چگونه است؟**

## دکتر زارعی

بخش عمومی هم فعالیت انتفاعی دارد و هم غیرانتفاعی. فعالیتهای غیرانتفاعی بخش عمومی بر عهده دولت گذاشته شده که شامل فعالیتهای حاکمیتی مانند دفاع، امنیت و نظارت است، اما فعالیتهای انتفاعی بخش عمومی به طور عمده بر عهده شرکتهای عمومیست. البته موارد استثنا هم دیده می شود. گاهی برخی از شرکتهای دولتی به دلایلی از جمله ضرورتهای اجتماعی و سیاسی موظف به ارائه کالا و خدمات رایگان یا زیر قیمت تمام شده می شوند.

از منظر تأمین مالی، برخی خدمات بخش عمومی که طبق تعاریف اقتصادی غیرقابل رقابت و غیرقابل استثنا است مانند دفاع و امنیت، قابل هزینه یابی و قیمت گذاری نیست و الزاماً باید از طریق درآمدهای غیرمبادله ای مانند مالیات و عوارض تأمین مالی شود؛ بنابراین به طور کامل متکی به بودجه عمومی است. ارائه این خدمات که به طور عمده شامل فعالیتهای حاکمیتی است بر عهده دولت می باشد.

اما برخی از خدمات عمومی از دیدگاه اقتصادی قابل قیمت گذاری و فروش است و می توان این خدمات را به قیمت تمام شده یا به همراه درصدی سود به فروش رساند. از اینرو وابستگی آنها به بودجه دولتی تقریباً صفر است و به طور عمده در قالب شرکت اداره می شوند. البته در برخی موارد انواعی از این کالا و خدمات مانند بهداشت و آموزش در گروه کالاهای ارزشمند قرار می گیرند و

## سازش

به این ترتیب وضعیت فعلی بخش عمومی در ایران چگونه است؟ کدام بخش باید از اصول و استانداردهای حسابداری بخش عمومی تبعیت کند؟

## دکتر زارعی

اقتصاد ایران یک اقتصاد در حال گذار با یک بخش عمومی بزرگ است چرا که در قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران (مرداد ۱۳۵۸) بیشتر صنایع بخش خصوصی کشور، ملی اعلام شد. طبق اصل چهل و چهارم قانون اساسی (مصوب ۱۳۵۸) کل اقتصاد ایران به سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی تقسیم می‌شود. طبق این اصل بخش دولتی شامل تمامی صنایع بزرگ، صنایع مادر، بازرگانی خارجی، معادن بزرگ، بانکداری، بیمه، تأمین نیرو، واحدها و شبکه‌های بزرگ آبرسان، رادیو و تلویزیون، پست و تلگراف و تلفن، هواپیمایی، کشتیرانی، راه‌آهن و مانند اینهاست که به صورت مالکیت عمومی در اختیار دولت است (البته از سال ۱۳۸۶ خصوصی‌سازی بنگاههای اقتصادی دولتی و واگذاری سهام این شرکت‌ها به اشخاص حقیقی آغاز شده است). بخش تعاونی کشور نیز شامل شرکت‌ها و مؤسسه‌های تعاونی تولید

و توزیع در شهر و روستا بر طبق ضوابط اسلامی است که از دیدگاه اقتصادی جزو بخش خصوصی طبقه‌بندی می‌شود. در اصل ۴۵ قانون اساسی نیز بیان شده است که تمامی انفال و ثروتهای عمومی و اموال مجهول‌المالك، عمومی محسوب و تحت مالکیت دولت است.

از طرفی طبق مواد ۲ تا ۵ و ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی تمامی سازمانهای دولتی باید دارای یکی از سه وضع حقوقی وزارتخانه، مؤسسه دولتی (زیر نظر یکی از قوای سه‌گانه اداره می‌شود) و یا شرکت دولتی (بیش از ۵۰ درصد سرمایه متعلق به دولت است) باشند. دیگر سازمانهایی که به خدمات عمومی اشتغال دارند، مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی محسوب می‌شوند که در ماده واحد تیرماه ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی عناوین آنها مشخص شده است. در مواد ۱-۱۱ قانون مدیریت خدمات کشوری که نسبت به سایر قوانین جدیدتر می‌باشد، نیز انواع وظایف و نهادهای عمومی تعریف شده است.

در صورت مقایسه این قوانین با ساختار مطرح شده در نظام جی‌اف‌اس (GFS) مشاهده می‌شود که در قانون اساسی کشور از بخش عمومی نامی به عنوان یک مجموعه برده نشده است ولی با توجه به اشکال حقوقی چهارگانه که در مواد ۲-۵ قانون محاسبات عمومی و مواد ۱-۸ قانون مدیریت خدمات کشوری تعریف شده است، می‌توان استنباط کرد که بخش عمومی شامل دو بخش دولتی و غیردولتی است. در مدل ارائه شده در نظام آمارهای مالی دولت، بخش عمومی شامل دولت و شرکت‌های عمومی است و معیار متمایز کننده این دو بخش میزان استفاده واحدهای عمومی از بودجه دولتی است. به طوری که اگر یک نهاد عمومی بیش از ۵۰ درصد از منابع مورد نیاز خود را از فروش کالا و خدمات تأمین کند، شرکت دولتی، و در صورت تأمین بیش از ۵۰ درصد منابع از بودجه دولت جزو بخش دولت محسوب می‌شود. همچنین در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نیز همین طبقه‌بندی مشاهده می‌شود با این تفاوت که معیار خروج یک نهاد عمومی از حوزه دولت، استقلال مالی بالاتری است. حتی در برخی از موارد برای خروج یک واحد از بخش دولت لازم است حدود ۱۰۰ درصد منابع مورد

## تعریف بخش عمومی

## با ابهامی که در

## قوانین کشورها

## به خصوص ایران

## وجود دارد

## کار مشکلی است

• در فرایند عادی عملیات تجاری خود به فروش کالا و خدمات به دیگر واحدها با درصدی سود یا به بهای تمام شده اشتغال داشته باشد؛

• برای تداوم فعالیت خود به کمکهای مستمر دولتی متکی نباشد (به استثنای وجوه حاصل از فروش کالا و خدمات به دولت طی یک معامله واقعی)؛ و

• به وسیله یک واحد بخش عمومی کنترل شود.

در بند ۱۲ این استاندارد بیان شده است که واحدهای تجاری دولتی شامل مؤسسه‌های مالی (نهادهای پولی و مالی) و غیر مالی (مانند واحدهای ارائه‌کننده خدمات عمومی از جمله اتوبوسرانی و مترو) است و در اصل با واحدهایی که فعالیت‌های مشابهی در بخش خصوصی دارند تفاوتی ندارند. این واحدها به طور کلی به منظور سودآوری فعالیت می‌کنند، اگرچه ممکن است در برخی موارد ملزم به ارائه کالا و خدمات رایگان یا قیمت پایین به برخی افراد و سازمانها باشند. در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ تحت عنوان تفریق نیز رهنمودهایی در مورد وجود کنترل جهت هدفهای گزارشگری مالی ارائه شده است که باید در تعیین تحت‌کنترل بودن یک واحدهای تجاری دولتی مورد استفاده قرار گیرد.

بازخورد دریافت‌شده از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نشان می‌دهد که کاربرد تعریف یادشده به منظور شناسایی واحدهای تجاری دولتی در برخی کشورها با مشکل روبه‌رو بوده است به همین علت و به علت تفسیرهای متفاوتی که از عناصر تعریف یادشده مشاهده شده است، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی یک بیانیه مشورتی را با عنوان قابلیت کاربرد استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در واحدهای تجاری دولتی و سایر واحدهای بخش عمومی جهت نظرخواهی عمومی منتشر کرده است.

## سازش

از توضیحات روشن‌کننده شما درباره مفاهیم پیچیده مرتبط با بخشهای عمومی و دولتی بهره بردیم. از شما

تشکر می‌کنیم.



نیازش از فروش کالا و خدمات خود واحد تأمین شود.

این در حالی است که در قوانین ایران معیار مشخصی برای طبقه‌بندی نهادهای عمومی معرفی نشده است. به طوری که معیار شمول برخی از نهادهای عمومی در دولت منوط به ذکر نام آنها در قوانین کشور است که این امر منجر به طول و تفصیل در قوانین، اصلاحات پی‌درپی و گاهی تناقض در آنها گردیده است. همچنین منجر به فرار واحدهای بخش عمومی از زیر بار نظارت‌های دولتی به خصوص الزامات گزارشگری و حسابداری شده است. چرا که آنها در بیشتر موارد خود را جزئی از بخش خصوصی دانسته، حاضر به رعایت الزامات گزارشگری بخش عمومی نیستند و به واسطه ماهیت دوگانه خود در برخی موارد از الزامات بخش خصوصی نیز تبعیت نمی‌کنند.

در هر حال به منظور تعیین دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری بخش عمومی لازم است معیار مشخصی برای طبقه‌بندی یک واحد به عنوان واحد عمومی دولتی و غیردولتی معرفی شود. در حال حاضر طبق بند ۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱، استانداردهای حسابداری بخش عمومی در واحدهایی که تهیه صورتهای مالی آنها براساس استانداردهای حسابداری بازرگانی مناسبتر است، کاربرد ندارد.

بر این اساس شرکتهای دولتی ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری بخش بازرگانی هستند. در مفاهیم نظری پیوست استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ویژگیهای واحد گزارشگر تبیین شده است.

## سازش

اگر امکان دارد توضیح بیشتری بدهید که از دیدگاه استانداردهای حسابداری بخش عمومی، واحدهای انتفاعی دولتی یا شرکتهای دولتی چه ویژگیهایی دارند؟

## دکتر زارعی

استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره یک واحدهای تجاری دولتی (شرکتهای دولتی) را به عنوان واحدی تعریف می‌کند که همه ویژگی‌های زیر را در بر داشته باشد:

- نهادی باشد که قدرت انعقاد قرارداد با نام خود را داشته باشد؛
- مجوز مالی و اجرایی برای اجرای فعالیتهای تجاری به وی اعطا شده باشد؛