

Identifying the Components of Public Sector Debt Reporting in Iran¹

Sasan Mehrani², Mohammad Moradi³, Shahpour Esmaili⁴

Received: 2021/09/25

Accepted: 2022/02/13

Research Paper

Abstract

Hidden debt is an issue of great concern. The findings of this study show that public sector institutions, especially public non-governmental organizations, government institutions and companies, as well as insurance and pension funds have hidden debts that can cause a crisis for the entire economy. Therefore, considering the current situation in the country and the existence of many hidden and unreported debts in the public sector and the socio-political responsibilities of the government, the need to address the various aspects of reporting debts and liabilities of the public sector and moving towards financial transparency in the public sector seems more necessary than before. This study uses a qualitative method and an approach based on theme analysis to identify the factors affecting public sector debt reporting in Iran. This qualitative study, using purposeful sampling method (snowball), gathers data from 20 experts with expertise and experience in the public sector in the form of semi-structured interviews about the factors affecting public sector debts reporting in four Areas. The areas are including scope of the public sector (Institutional Coverage), type of debts and liabilities of the public sector (instrument Coverage), valuation of debt instrument and appropriate reporting framework of debts and liabilities of the public. Then, the interviews are transcribed and coded by theme analysis method. This study identifies out of 494 open source codes; 12 Level 1 sub-themes, 33 Level 2 sub-themes and 5 main teams including significance and necessity, classification criteria, sizes and levels, classification and reporting, which are determined as components of public sector debt reporting.

Keyword: Public Sector, Control Criteria, Debts and Public Sector Amounts and Theme Analysis.

JEL Classification: M41

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.34384.2780

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (smehrani@ut.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran.

4. Ph.D. student, Department of Accounting, Tehran University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (sh.esmaili2002@gmail.com).

شناسایی مولفه‌های گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی در ایران^۱ساسان مهرانی^۲، محمد مرادی^۳، شاهپور اسماعیلی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۴

مقاله پژوهشی

چکیده

بدهی‌های بخش عمومی یکی از شاخص‌های کلان اقتصادی است که بواسطه نقش برجسته آن در پایداری و تاب‌آوری اقتصاد، مورد توجه سیاست‌گذاران و نهادهای علمی و حرفه‌ای قرار گرفته است. بنابراین به منظور تدوین سیاست‌های اقتصادی، بایستی اطلاعاتی جامع و شفاف از کل بدهی‌های بخش عمومی تهیه و در اختیار آنان قرار گیرد. اخیراً در کشور ایران نیز به جهت وجود بدهی‌های پنهان و گزارش نشده فراوان و نیز مسئولیت‌های سیاسی - اجتماعی حاکمیت، بدهی‌های بخش عمومی مورد توجه سیاست‌گذاران اقتصادی قرار گرفته و پرداختن به ابعاد مختلف گزارشگری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی و حرکت به سمت شفافیت مالی در بخش عمومی، بیش از پیش ضروری به نظر می‌رسد. در این پژوهش، برای شناسایی عوامل موثر بر گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی در ایران از روش کیفی و رویکرد مبتنی بر تحلیل تم استفاده گردید. در این پژوهش کیفی، با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند (گلوله برفی)، با ۲۰ نفر از با خبرگانی که دارای تخصص و تجربه در بخش عمومی هستند، در قالب مصاحبه نیمه ساختار یافته، عوامل موثر بر گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی در چهار حوزه؛ گستره (دامنه) بخش عمومی، نوع بدهی و تعهدات بخش عمومی، اندازه‌گیری بدهی‌ها و چارچوب مناسب گزارشگری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی مورد پرسش قرار گرفت. سپس، مصاحبه‌ها ترانویسی شده و با روش تحلیل تم کدگذاری شدند. در پژوهش حاضر، از مجموع ۴۹۴ کد باز؛ ۱۲ تم فرعی سطح ۱، ۳۳ تم فرعی سطح ۲ و ۵ تم اصلی شامل؛ اهمیت و ضرورت، ملاک‌های دسته‌بندی، اندازه‌ها و سطوح، طبقه‌بندی و گزارشگری شناسایی شد که به عنوان مؤلفه‌های گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی تعیین شده‌اند.

واژه‌های کلیدی: بخش عمومی، معیارهای کنترل، بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی و تحلیل تم.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.34384.2780 (این مقاله مستخرج از رساله دکتری است)

2. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (smehrani@ut.ac.ir)

3. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (moradimt@ut.ac.ir)

4. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران، (نویسنده مسئول). (sh.esmaeili2002@gmail.com)

مقدمه

پژوهشگران با بررسی دلایل بحرانهای اخیر به این نتیجه رسیده‌اند که ترکیب نامناسب بدهی‌های عمومی از نظر سررسید، ترکیب ارزی و نرخ بهره و بی‌توجهی به بدهی‌های پنهان و احتمالی، از عوامل مهم ایجاد و انتشار بحران‌های اقتصادی بوده است (هویز، ۲۰۰۹؛ مایتلند اسمیت، ۲۰۰۹؛ هارتونیک و همکاران، ۲۰۱۱؛ دیپلسمن و همکاران، ۲۰۱۲؛ پالاسیوس و همکاران، ۲۰۱۴ و زارعی، ۱۳۹۳). امروزه، در بسیاری از کشورها، بدهی‌های عمومی به مرز خطرناکی رسیده است و همین امر باعث شده است که مسأله بدهی‌های بخش عمومی به موضوع مهم مدیریت مالی کشورها و نهادهای مالی و نظارتی بین‌الملل از جمله صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی تبدیل شود (اکرمی و زارعی، ۱۳۹۶). بنابراین در نظر گرفتن شرایط فعلی کشور و وجود بدهی‌های پنهان و گزارش نشده فراوان در بخش عمومی، ضرورت پرداختن به ابعاد مختلف گزارشگری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی و حرکت به سمت شفافیت مالی در بخش عمومی، بیش از پیش ضروری به نظر می‌رسد. به لحاظ اقتصادی، بدهی‌های عمومی به معنای انتقال بار مالی به دوره‌های آینده است و این ظرفیت را دارند که نه تنها دولت و شرکت‌های دولتی بلکه کل اقتصاد را نسبت به ناتوانی در پرداخت بدهی و مشکلات نقدینگی آسیب پذیر نمایند (آندریاس برگمن، ۲۰۰۹). در فضای کلان اقتصادی و مالیه عمومی، اگر رشد بدهی نسبت به کل اقتصاد بیشتر باشد، تعهدات مالی بیشتری به دوره‌های آینده و نسل‌های بعدی انتقال می‌یابد. بازپرداخت بدهی‌های بلند مدت با مفهوم حقوق بین نسلی ارتباط دارد و جزء جدایی‌ناپذیر مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی است. از این رو، نگهداری حساب بدهی‌های بلند مدت و گزارشگری آن، از ویژگی‌های اساسی یک نظام حسابداری و گزارشگری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی تلقی می‌گردد (مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهر تهران، ۱۳۹۱).

در خصوص گزارشگری بدهی‌های عمومی سوالات و ابهامات زیادی وجود دارد. از جمله؛ تعهدات چه بخشی از اقتصاد به عنوان بدهی‌های بخش عمومی محسوب می‌شوند؟ یا به عبارتی، جهت تعیین بدهی‌های بخش عمومی تعهدات کدام سطح حکومت بایستی مدنظر قرار گیرد؟ فقط بدهی دستگاههای اجرایی دریافت کننده بودجه در نظر گرفته شوند یا اینکه بدهی بانک مرکزی، شرکتهای دولتی، صندوق‌های تامین اجتماعی، شهرداری‌ها، نهادهای عمومی غیردولتی و نهادهای انقلاب اسلامی نیز لحاظ گردد؟ و ... از همه مهمتر، بدهی‌های بخش عمومی، شامل کدام نوع از بدهی‌ها و ابزارهای بدهی (شمول ابزاری) می‌شود؟ آیا فقط اوراق بدهی، وام‌ها و

حسابهای پرداختی به عنوان بدهی در نظر گرفته شوند یا تعهدات حاصل از طرح‌های بیمه، بازنشستگی و تضمین‌ها نیز به عنوان بدهی گزارش گردد؟ آیا بدهی‌های ناشی از مشارکت بخش عمومی با بخش خصوصی به عنوان بخشی از بدهی عمومی محسوب می‌شود؟ از نظر استفاده کنندگان بهترین شیوه گزارشگری بدهیها و تعهدات احتمالی بخش عمومی در ایران چگونه است؟ و ...

بدهی‌های بخش عمومی یکی از شاخص‌های کلان اقتصادی است که بواسطه نقش برجسته آن در پایداری و تاب‌آوری اقتصاد، مورد توجه سیاست‌گذاران و نهادهای علمی و حرفه‌ای قرار گرفته است. به طوری که در سالهای اخیر قوانین و ساختار مالی کشورها دچار تحول اساسی گردیده است (زارعی، ۱۳۹۵). گرچه دامنه این تحولات به کشور ما نیز گسترش یافته است ولیکن در حوزه دانشگاهی و نشریات علمی، اقدامی جدی در این حوزه صورت نگرفته است. این در حالی است که موفقیت در هر فرآیند اصلاحی نیازمند دانش و منابع علمی است. به عنوان نمونه، در پژوهش حاضر، شاخصهای کنترل مورد اجماع خبرگان شناسایی شده که به نوبه خود، به توسعه کاربرد استانداردهای حسابداری بخش عمومی (تعیین دامنه شمول) کمک می‌کند. همچنین مطابق مفاد قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، دولت مکلف به شناسایی و تسویه بدهیهای خود می‌باشد. در این بین، حسابداری به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی بایستی به این عوامل محیطی واکنش نشان دهد. اما تاکنون پژوهشی که به طور جامع به شناسایی مولفه‌های گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی در ایران پرداختد، انجام نشده است. بنابراین، موضوع پژوهش، موضوعی است که به نوبه خود جدید و نو بنظر می‌رسد. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش آن است که با انجام مطالعات نظری و تطبیقی و استفاده از نظر خبرگان، ابعاد و مولفه‌های کلیدی مدل گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی در ایران را شناسایی نماید.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

برای آشنایی با مفهوم «بدهی‌های بخش عمومی»، ابتدا لازم است با اصطلاح «بخش عمومی» آشنا شده و سپس تعریف روشنی از مفهوم بدهی‌های بخش عمومی ارائه گردد. بدیهی است تا تعریف روشنی از این اصطلاح ارائه نشود، مشخص نمی‌گردد که بدهی‌های بخش عمومی چیست.

با تدوین و تصویب استانداردهای حسابداری بخش عمومی، واحدهای بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ ملزم به گزارشگری و تهیه صورتهای مالی بر اساس استانداردهای مذکور شدند. یکی از مشکلات گزارشگری و تهیه صورتهای مالی در سطح دولت، تعیین محدوده (دامنه) بخش عمومی و واحدهایی است که اطلاعات آنها باید در صورتهای مالی کل دولت لحاظ شود (صفرزاده، ۱۳۹۴). در استاندارد شماره یک حسابداری بخش عمومی ایران بیان شده است که این استانداردها در مورد کلیه واحدهای بخش عمومی به استثنای واحدهایی که تهیه صورتهای مالی آنها بر اساس استانداردهای بخش تجاری (انتفاعی) مناسب‌تر است، کاربرد دارد. سوال این است که کدام واحدها، بخش عمومی محسوب می‌شوند؟ این در حالی است که یک تعریف روشن از بخش عمومی در استانداردهای حسابداری ارائه نشده است (اکرمی، زارعی و بنانی، ۱۳۹۵). لازم به ذکر است، این ابهامات فقط محدود به ایران نبوده و در حوزه بین‌الملل نیز به دلیل رویکردهای متفاوت در تعریف بخش عمومی، حد و مرز بخش عمومی و خصوصی به روشنی قابل تفکیک نمی‌باشد.

بررسی ادبیات موضوعی پیرامون «محدوده بخش عمومی» حاکی از آن است که با استفاده از چهار رویکرد به شرح زیر می‌توان اقدام به تعریف بخش عمومی و تعیین محدوده آن نمود (لاینرت، ۲۰۰۹؛ صفرزاده، ۱۳۹۴).

۱. 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 می‌کنند. 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 می‌شود. بنابراین، تمایز بین بخش عمومی و خصوصی تنها از طریق وظایف محول شده امکان‌پذیر نیست.

۲. استفاده از مفهوم مالکیت برای تعیین محدوده بخش عمومی

مالکیت به معنای تملک اموال است، بخش خصوصی را می‌توان به عنوان مجموعه واحدهای اقتصادی تلقی نمود که تحت تملک این بخش هستند و عمدتاً هدف از تاسیس آنها کسب سود می‌باشد. در مقابل، واحدهایی که تحت تملک دولت می‌باشند، جزیی از بخش عمومی خواهند بود و عمدتاً فعالیت غیرانتفاعی انجام می‌دهند. تمایز بین بخشهای عمومی و خصوصی تنها از

طریق مفهوم مالکیت نیز امکان پذیر نمی‌باشد. علت این امر را می‌توان به انجام هر دو فعالیت‌های انتفاعی و غیر انتفاعی به وسیله هر دو بخش خصوصی و عمومی نسبت داد که تمایز آنها در عمل را با مشکل مواجه می‌کند.

۳. استفاده از مفهوم کنترل برای تعیین محدوده بخش عمومی

کنترل، یکی از معیارهای اصلی بسیاری از کشورها برای تمایز بخش عمومی از 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، بر خلاف بخش خصوصی، واحدهایی که دولت در آنها دارای حق اکثریت نیست اما ملزم به پیروی از سیاستهای عمومی دولت می‌باشند، نیز تحت کنترل دولت بوده و بایستی در قلمرو بخش عمومی طبقه‌بندی شوند.

۴. استفاده از مفهوم قوانین و مقررات برای تعیین محدوده بخش عمومی

بر اساس این رویکرد، واحدهایی که نام آنها در قوانین و مقررات خاص (مانند بودجه) آمده است، در بخش عمومی جای می‌گیرند. این رویکرد نیز دارای موافقان و مخالفانی است. مخالفین معتقدند که؛ استفاده از این رویکرد سبب پیدایش قضاوت و تفسیرهای مختلف پیرامون لحاظ نمودن یک واحد در بخش عمومی می‌شود. از سوی دیگر، موافقان این رویکرد نیز به دشواریهای رویکردهای قبلی و نبود جامعیت آنها در تعیین محدوده بخش عمومی اشاره می‌کنند.

با تاکید بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی، مسئولین و مقامات منتخب مردم بایستی نسبت به تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع در حوزه اختیار و کنترل خود پاسخگو باشند. از منظر رویکرد کنترل، هر آنچه که دولت بر آن کنترل دارد، به عنوان بخش عمومی تلقی می‌گردد (صفرزاده، ۱۳۹۴). در این پژوهش، همانند بسیاری از کشورهای توسعه یافته، برای تعیین محدوده بخش عمومی، مدل IMF که مبتنی بر مفهوم کنترل است، را به عنوان مبنا قرار داده و با نظرخواهی از صاحب نظران و خبرگان، بومی‌سازی شده است.

مفهوم بدهی‌های بخش عمومی

به طور عام، بدهی‌های بخش عمومی به طیفی از بدهی‌ها و تعهدات اشاره دارد که به بخش عمومی تعلق داشته و دولت در قبال آنها مسئولیت پاسخگویی دارد. اما بطور خاص تعریف جامع

و پذیرفته شده از بدهی‌های عمومی وجود ندارد و در کشورهای گوناگون تعریف ارائه شده از بدهی‌های عمومی متفاوت می‌باشد. این به ماهیت چارچوب سیاسی و نهادی کشور و ویژگی‌های محیطی نظیر شکل نمایندگی دولت و تفکیک قوا، تامین منابع مالی، لزوم مصرف منابع در جهت تحقق اهداف و برنامه‌هایی که قانونگذار تعیین کرده است و ... بستگی دارد (دیپلمن و همکارانش، ۲۰۱۱).

کلاودیا و همکاران (۲۰۱۳) تلاش نمود تا دیدی کلی از مفهوم بدهی عمومی ارائه نماید. وی با اقتباس از طبقه‌بندی ارائه شده توسط پولاکوا (۱۹۹۸)، بدهی‌های عمومی را به صورت ذیل طبقه‌بندی نموده است:

۱. **بدهی‌های قانونی - قطعی**؛ مانند اوراق قرضه، اوراق مشارکت، وامها، حسابها و اسناد پرداختی و تعهدات سالانه و بلند مدت قانونی مصوب مانند حقوق کارکنان دولت.

۲. **بدهی‌های قانونی - احتمالی**؛ تعهدات احتمالی بابت قصور اشخاص حقیقی و حقوقی که صراحتاً بواسطه قرارداد یا قانون توسط دولت تضمین یا تعهد شده‌اند. به عنوان مثال؛ تعهدات احتمالی ناشی از ناتوانی واحدهای صادر کننده اوراق مشارکت در پرداخت اصل و هزینه مالی اوراق که توسط دولت تضمین شده است یا کسری طرحهای بیمه و بازنشستگی دولتی.

۳. **بدهیهای عرفی - قطعی**؛ تعهداتی مانند تکمیل طرح‌های نیمه تمام یا کسری صندوق‌های بیمه و بازنشستگی خصوصی که صراحتاً به واسطه قانون یا قرارداد توسط دولت تضمین نشده‌اند ولی دولت به واسطه عرف سیاسی و اجتماعی خود باید آنها را تقبل کند.

۴. **بدهیهای عرفی - احتمالی**؛ تعهدات ناشی از ناتوانی واحدهای بخش عمومی و برخی موارد صنایع خصوصی و حتی اشخاص حقیقی در برخورد با بحرانها و اتفاقات غیرمنتظره مانند بلایای طبیعی که ایفای تعهدات و تداوم فعالیت آنها را غیر ممکن می‌سازد. اگر چه دولت صراحتاً در قبال این تعهدات وظیفه‌ای ندارد ولی به واسطه عرف سیاسی و اجتماعی باید این تعهدات را تقبل کند.

صندوق بین‌المللی پول در سال ۲۰۱۳ با انتشار رهنمود آماری بدهی بخش عمومی، مولفه‌های کلیدی گزارشگری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی را به شرح زیر بیان می‌کند.

الف - شمول سازمانی

شمول سازمانی به طیفی از سازمانها یا دستگاه‌های اجرایی که بدهی آنها در محاسبه بدهی بخش عمومی یک کشور مورد توجه قرار می‌گیرد، اشاره دارد. شامل؛ دولت مرکزی، دولتهای ایالتی و محلی، واحدهای دولتی مستقل از بودجه، شرکتهای دولتی، صندوق‌های تامین اجتماعی و

ب - شمول ابزارهای بدهی (شمول ابزاری)

شمول ابزاری یعنی اینکه؛ کدام نوع از تعهدات و ابزارهای بدهی، جزء بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی محسوب می‌شوند. بدهی عمومی می‌تواند شامل تمام تعهدهای مندرج در ترازنامه و حتی خارج از ترازنامه واحدهای گزارشگر بخش عمومی باشد و این به ماهیت چارچوب سیاسی و نهادی کشورها بستگی دارد.

ج - روش ارزشیابی

مبانی ارزشیابی اهمیت زیادی در محاسبه شاخص بدهی دارد و حتماً باید روش ارزشیابی مشخص باشد، زیرا مبانی ارزشیابی متفاوت منجر به تفاوت درخور توجهی در سطح و نرخ رشد بدهی عمومی می‌گردد.

د - تلفیق درون سازمانی

اطلاعات بدهی کل بخش عمومی باید بر مبنای تلفیقی ارائه شوند. به این معنا که بدهی یک واحد بخش عمومی به واحد عمومی دیگر هنگام تلفیق به عنوان معاملات درون گروهی حذف می‌شود. بنابراین، مواردی که اصول تلفیق رعایت نگردد، می‌تواند منجر به بیش‌نمایی سطح بدهی دولت اصلی شود.

پیشینه تجربی پژوهش

ماتیلند اسمیت (۲۰۰۹)، بدهیهای عمومی بریتانیا را مورد بررسی قرار دادند آنها را به شرح زیر بر اساس ریسک مالی طبقه‌بندی نمود. وی ماتریس طراحی شده توسط پولاکوا (۲۰۰۹) را جهت شناسایی و تحلیل ریسک مالی بکار گرفت.

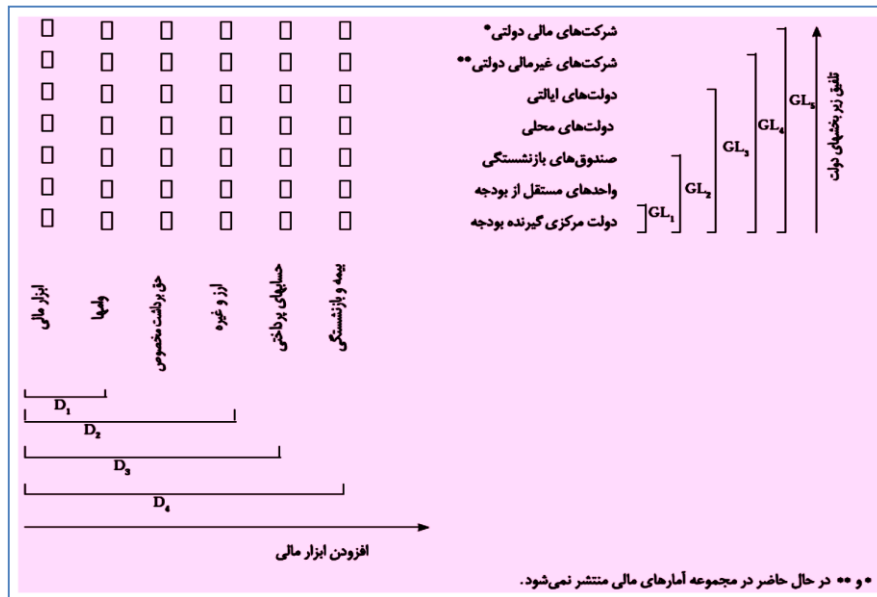
ماتریس ریسک مالی		
احتمالی	قطعی	صراحت قطعی
<p>تعهدات ناشی از:</p> <p>تضمین اوراق قرضه منتشره توسط دولت و واحدهای بخش عمومی</p> <p>تضمین کلی انواع وام مسکن، وام‌های دانشجویی، کشاورزی و کسب و کارهای کوچک</p> <p>طرحهای بیمه دولتی</p>	<p>بدهیهای حاکمیتی مانند اوراق قرضه و وامها</p> <p>تعهدات ناشی از مصوبات بودجه مانند حقوق کارکنان</p>	<p>قانونی</p> <p>(طبق قانون یا قرارداد)</p>
<p>تعهدات ناشی از:</p> <p>نکول تعهدات در بازپرداخت اصل و فرع اوراق مشارکت واحدهای بخش عمومی که توسط دولت تضمین نشده‌اند.</p> <p>کسری صندوق‌های بازنشستگی با بیمه‌ای که تحت ضمانت دولت نیستند.</p> <p>ناتوانی بانک مرکزی در ایفای تعهداتش.</p> <p>کمک مالی جهت احیای صنایع بخش خصوصی</p> <p>جبران خسارت حاصل از آسبهای محیطی، بلایای طبیعی و جنگ.</p>	<p>هزینه‌های مستمر پروژه‌های سرمایه‌ای بخش عمومی</p> <p>تامین مالی طرح‌های تامین اجتماعی، بازنشستگی یا مزایای درمانی اگر قانوناً بر عهده دولت نباشد، تعهد ضمنی محسوب می‌شوند.</p>	<p>عرفی</p> <p>(تعهدات مورد انتظار به واسطه انتظارات عمومی یا فشارهای سیاسی)</p>

ماتیلند اسمیت (۲۰۰۹)، بدهیهای عمومی را بصورت زیر نیز طبقه‌بندی نموده است:

اقلام خارج از ترازنامه			اقلام منعکس در ترازنامه		
تعهدات مالی حاصل از نقش دولت		تعهدات پیش بینی شده در بودجه	سایر انواع تضمینات	تحت عنوان بدهی یا ذخیره	
تعهدات احتمالی (نرم)	تعهدات عرفی (سخت)	تعهدات غیر قراردادی	تضمینات دولتی (فاقد ذخیره)	تضمینات دولتی (دارای ذخیره)	بدهیهای قانونی
<p>بدهی ناشی از مشارکتهای عمومی - خصوصی</p> <p>بدهی خارج از ترازنامه</p> <p>بدهیهای احتمالی قانونی</p>					

هارتونیک و همکاران (۲۰۱۱)، در بررسی‌های خود به این نتیجه رسیدند که اتحادیه اروپا اطلاعات بدهی را تنها بر حسب چهار بعد کلیدی (نوع بدهی، سطح دولت، سرسید و دارندگان اوراق قرضه) طبقه‌بندی می‌کند که از نظر ترکیب و حوزه تحت پوشش کامل و جامع نیست. همچنین اتحادیه اروپا در محاسبه بدهی، فقط بدهی دولت اصلی را در نظر می‌گیرد و شرکتهای دولتی را در بر نمی‌گیرد.

دیپلمن و همکارانش (۲۰۱۱)، در بررسی‌های خود به این نتیجه رسیدند که؛ یک تعریف استاندارد بین‌المللی از بدهیهای عمومی و بخش عمومی وجود ندارد. بنابراین به منظور استاندارد کردن تعریف بدهی از ماتریس زیر استفاده نمودند.



محور افقی این ماتریس بیانگر ابزار بدهی است و محور عمودی بیانگر تلفیق زیر بخش‌های دولت است.

صندوق بین‌المللی پول در سال ۲۰۱۳ با انتشار رهنمود آماری بدهی بخش عمومی، مولفه‌های کلیدی گزارشگری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی را به شرح زیر بیان می‌کند.

پالاسیوس و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که؛ دولت کانادا عمدتاً بر بدهی استقرایی (تعهدات قانونی و قطعی) متمرکز شده است و سایر انواع بدهی (تعهدات عرفی و بدهی‌های احتمالی) مدنظر قرار نگرفته است. تاکید صرف بر بدهیهای قطعی، منجر به نادیده گرفته شدن سهم بزرگی از تعهدات دولت شده است.

صفرزاده (۱۳۹۱)، در یک مطالعه تطبیقی با بررسی استانداردها و مفاهیم نظری کشورهای آمریکا، کانادا، بین‌الملل، نیوزیلند و ...، شاخص‌های کنترل را به شرح جدول ذیل شناسایی نموده است.

کشور	بیت الملل	بریتانیا	آمریکا		کانادا	سوئد	نیوزیلند	استرالیا	فرانسه
			ایالتی	مرکزی					
نام استاندارد	IPSAS NO.6	FRS NO.2	GASB NO.14	SFFAC NO.2	PS NO.1300	PKR NO.8.1	NZIAS NO.27	AASB NO.127	OEC Manual
دامنه کاربرد	بخش عمومی	بخش خصوصی منظور با عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی	بخش عمومی و خصوصی	بخش عمومی و خصوصی	بخش عمومی
واحد گزارشگر	کل	محلی و مرکزی	محلی و ایالتی	مرکزی	کل	محلی و مرکزی	کل	کل	محلی
شاخص کنترل									
									کنترل اکثریت آرا
									توانایی و تو یا تفسیر
									تصمیمات نهادهای حاکم
									توانایی و تو و تصویب بودجه
									تعیین الزام و محدودیت
									توسط قانون
									توانایی هدایت سیاستهای
									مالی و عملیاتی
									برخورد با واحد اصلی
									همانند واحد کنترل کننده
									وجود درصد مالکیت ۲۰٪ و
									بیشتر آن
									هدایت واحدهای تحت
									کنترل در راستای دستیابی به
									اهداف
									وجود حق بر خالص داراییها
									وابستگی مالی
									اختیار امضای قرارداد به
									عنوان طرف قرارداد
									مسئولیت جبران کسری و
									دسترسی به مازاد
									توانایی یکجانبه برای انحلال
									تصویب استخدام و برکناری
									پرسنل کلیدی و هیات مدیره

همانطور که پیشتر نیز گفته شد، یکی از رویکردهای تعیین محدوده بخش عمومی، رویکرد کنترل می‌باشد. یعنی هر آنچه که دولت بر آن کنترل دارد، به عنوان بخش عمومی تلقی می‌گردد. در جدول فوق، به شاخص‌های مورد استفاده کشورها برای تشخیص کنترل توسط دولت‌ها اشاره شده است.

حاتمی‌زاده و لطیف (۱۳۹۶)، چارچوب قانونی نظام مدیریت بدهی‌های دولت پنج کشور در حال توسعه را مورد بررسی قرار داده‌اند که در ادامه وضعیت کشورهای مورد بررسی در سه قالب شمول سازمانی، شمول ابزاری و نحوه گزارشگری ارائه می‌گردد.

نام کشور	شمول سازمانی	شمول ابزاری	نحوه گزارشگری
صربستان	دولت صربستان دستگاههای مستقل و خود مختار محلی (دولت‌های محلی) صندوق سلامت صندوق بازنشستگی کشوری سازمان بیمه تامین اجتماعی شرکت‌های دولتی	اوراق بهادار دولتی انتشار یافته استقراض تضمین‌های صادر شده بدهی دولت بابت قراردادهای و موافقت‌نامه‌ها بدهی شرکتهای دولتی و دولتهای محلی با تضمین دولت مرکزی	در ۵ قالب زیر طبقه‌بندی می‌گردند: بدهی دولت ناشی از استقراض بدهی دولت بابت اوراق بهادار انتشار یافته بدهی دولت بر مبنای قراردادهای و موافقت‌نامه‌ها بدهی دولت بابت تضمین‌های صادر شده بدهی شرکتهای دولتی و دولتهای محلی با تضمین دولت مرکزی ثبت و گزارشگری بدهیها بایستی شامل اطلاعات زیر باشد: میزان و بازپرداخت بدهیهای عمومی میزان و ارزش نرخ بهره و کارمزد اصل و فرع بدهیهای داخلی و خارجی به تفکیک تضمین‌های صادر شده تامین مالی پروژه‌های مشارکت عمومی - خصوصی تقویم بدهی‌های ارزی دولت بر حسب پول ملی.
کانادا	وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی تمام شرکت‌های دولتی	استقراض اسناد بدهی، مثل؛ اسناد خزانه، سفته، اوراق قرضه و ... بدهی‌های تضمین شده توسط دولت	طبقه‌بندی انواع تضمین‌های صادر شده بر حسب انواع آن. اصل و فرع بدهی‌های داخلی و خارجی به تفکیک میزان و بازپرداخت بدهی‌های عمومی

نام کشور	شمول سازمانی	شمول ابزاری	نحوه گزارش‌شگری
سریلانکا	وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی دولت‌های منطقه‌ای و محلی مثل شهرداریها تمام شرکتهای دولتی	اوراق بهادار دولتی انتشار یافته استقراض اعطای تسهیلات توسط بانک مرکزی به هر نهادی در بخش دولتی ضمانت‌نامه‌ها بدهی شرکتهای دولتی که دولت متعهد به پرداخت اصل و بهره آن می‌باشد.	گزارش ساختار بدهی‌ها و بازپرداخت آنها. ثبت اطلاعات بدهی‌های تضمین شده توسط دولت. میزان و بازپرداخت بدهیهای عمومی
ایران	سازمانها و موسسات دولت مرکزی موسساتی که به موجب قانون خاص تشکیل شده‌اند و بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها متعلق به دولت است. بانکهای دولتی بانکهای سرمایه‌گذاری و توسعه شهرداریها و موسسات وابسته به شهرداریها سازمانهای دولتهای محلی موسساتی که پرداخت تعهدات آنها توسط خزانه تضمین شده است. مثل «مدلهای تامین مالی» و پروژه‌های «ساخت - اجرا - انتقال» سازمانهای غیر دولتی که با کمک‌های بلاعوض دولتی اداره می‌شوند.	وام از محل تسهیلات خارجی فاینانس خارجی اوراق قرضه دولتی اسناد خزانه تضمین‌های صادر شده: تضمین‌های بازپرداخت خزانه - داری ^۱ تضمین سرمایه‌گذاری خزانه - داری ^۲ تضمین متقابل خزانه‌داری ^۳ ضمانت دولتی خزانه‌داری ^۴	اصل و فرع بدهی‌های داخلی و خارجی به تفکیک میزان و بازپرداخت بدهی‌های عمومی هزینه تنزیل، کارمزد و سایر هزینه - های مربوط به بازپرداخت بدهی‌ها. طبقه‌بندی انواع تضمین‌های صادر شده بر حسب انواع آن.

۱. تضمین بازپرداخت خزانه‌داری: تضمین‌های اعطا شده برای بازپرداخت بدهی‌های خارجی ناشی از اخذ منابع مالی خارجی.
۲. تضمین سرمایه‌گذاری خزانه‌داری: ضمانت‌های اعطا شده برای قراردادهای تامین مالی شده به شیوه «ساخت - اجرا - انتقال» و سایر مدل‌های مالی مشابه.
۳. تضمین متقابل خزانه‌داری: ضمانت نامه‌های داده شده در مقابل ضمانت‌های یک منبع مالی خارجی بابت تسهیلات مالی اخذ شده از بازارهای مالی توسط بنگاه‌ها و موسسات اقتصادی دولتی و همچنین ضمانت اعطا شده در مقابل ضمانت یک منبع مالی خارجی از پروژه‌های تامین مالی شده به شیوه «ساخت - اجرا - انتقال» و سایر مدل‌های مالی مشابه.
۴. ضمانت دولتی خزانه‌داری: تضمین‌های بازپرداخت وجوه مالی اخذ شده از هر منبع تامین مالی و کشورهای خارجی.

نام کشور	شمول سازمانی	شمول ابزاری	نحوه گزارشگری
ایران	دولت شهرداریها موسسات ایجاد شده توسط دولت و شهرداریها شرکتهای عمومی که تمام یا بخشی از آن متعلق به دولت و شهرداری‌ها می‌باشد. بانک مرکزی	اخذ وام صدور اوراق بهادار دولتی تضمین دولتی اوراق بدهی‌های عمومی منتشر شده توسط بانک مرکزی	تقویم بدهی عمومی بر حسب پول خارجی بر حسب پول مالی و بر اساس میانگین نرخ ارز در تاریخ روز تهیه گزارش‌های مالی. اصل و فرع بدهی‌های داخلی و خارجی به تفکیک میزان و بازپرداخت بدهی‌های عمومی طبقه‌بندی انواع تضمین‌های صادر شده بر حسب انواع آن.

همانطور که ملاحظه می‌گردد؛ تعریف جامع و پذیرفته شده از بدهی‌های عمومی وجود ندارد و در کشورهای گوناگون تعریف ارائه شده از بدهی‌های عمومی متفاوت می‌باشد.

پرسشهای پژوهش

۱. تعهدات و بدهی‌های چه بخشی از اقتصاد، به عنوان تعهدات و بدهی‌های بخش عمومی محسوب می‌شوند؟ (شمول سازمانی؟)
۲. کدام نوع از تعهدات و ابزارهای بدهی، جزء بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی محسوب می‌شوند؟ (شمول ابزاری؟)
۳. روش مناسب اندازه‌گیری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی کدام است؟
۴. چارچوب مناسب گزارشگری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

جهت توصیف روش‌شناسی پژوهش لازم است لایه‌های پژوهش مشخص شود؛ لایه‌های پژوهش حاضر بدین شرح است: از لحاظ فلسفه پژوهش، تفسیری؛ از لحاظ جهت‌گیری‌های پژوهش، کاربردی؛ از لحاظ رویکردهای پژوهش، استقرا؛ از لحاظ انتخاب روش پژوهش، کیفی؛ از لحاظ نوع پژوهش، اکتشافی؛ از لحاظ استراتژی، تحلیل تم؛ از لحاظ هدف، کشف و از لحاظ شیوه گردآوری داده‌ها، مصاحبه (دانایی فر و همکاران، ۱۳۹۸؛ بر اساس مدل ساندرز و همکاران).

روش گردآوری داده‌ها

از میان روش‌های مختلف جمع‌آوری داده‌ها در پژوهش کیفی (از قبیل؛ مصاحبه، گروه کانونی، تکنیک دلفی و سایر روش‌ها)، به دلیل عدم امکان هماهنگی با تعدادی از خبرگان جهت حضور همزمان در جلسه‌ای مشترک و عدم آگاهی پژوهشگر از میزان دانش و ذهنیت آنان نسبت به موضوعات بخش عمومی، روش مصاحبه انتخاب گردید.

در این پژوهش، نمونه‌گیری بر اساس روش هدفمند (نمونه‌گیری نظری) با روش ارجاع زنجیره‌ای (روش گلوله برفی) و با معرفی مصاحبه شونده‌گان قبلی به محقق انجام شده است. در نمونه‌گیری گلوله برفی، شرکت کنندگانی انتخاب می‌شوند که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵). به منظور شناسایی افراد نمونه، ابتدا چند ویژگی در نظر گرفته شد و افرادی که با آنها مصاحبه شد باید حداقل یکی از این ویژگی‌ها را داشته باشند. این ویژگی‌ها عبارتند از: ۱. عضو هیأت علمی دانشگاه و داشتن تخصص در حوزه بخش عمومی و ۲. دارا بودن حداقل مدرک تحصیلی فوق‌لیسانس حسابداری، مدیریت یا اقتصاد و داشتن حداقل ۱۰ سال سابقه مدیریت مالی و اجرایی در حوزه بخش عمومی. در این بخش، ابتدا ۳ نفر خبره به قضاوت محقق انتخاب شده و فرآیند مصاحبه‌ها، با یکی از آنها آغاز گردید و در ادامه، با توجه به شناخت ایشان از دیگر فعالان این حوزه، خبرگان دیگر معرفی شدند. این کار تا رسیدن به نقطه کفایت داده‌ها و رسیدن به نقطه اشباع - یعنی زمانی که مصاحبه‌ی جدید، بینش جدیدی ایجاد نکند - ادامه یافت. در نهایت با ۲۰ نفر از خبرگان، مصاحبه نیمه ساختار یافته انجام شد. تمامی مصاحبه‌ها در زمان و مکان رسمی (دفتر کار) مورد تأیید خبره انجام گرفت. متوسط زمان انجام مصاحبه‌ها، با توجه به مشغله کاری افراد و فشردگی برنامه‌های از پیش تنظیم شده آنها، یک ساعت بوده است. در ابتدای هر مصاحبه، ضمن بیان هدف پژوهش تأکید شد که از مصاحبه‌ها تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های پژوهش و مقالات منتشر شده مشخص نخواهد شد. پس از کسب اجازه از مصاحبه شونده‌گان و موافقت آنها، مصاحبه‌ها ضبط و در همان روز ترانویسی و کدگذاری شد. ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان به شرح نگاره زیر است:

تکانه ۱: ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان

ردیف	ویژگی	طبقه‌بندی	تعداد	جمع
۱	جنسیت	زن	۴	۲۰
		مرد	۱۶	
۲	میزان تحصیلات	کارشناسی ارشد	۸	۲۰
		دانشجوی دکتری	۲	
		دکتری	۱۰	
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۱۰	۲۰
		مدیریت	۵	
		اقتصاد	۴	
		سایر	۱	
۴	وضعیت اشتغال	هیات علمی	۳	۲۰
		شاغل در بخش عمومی و مدرس دانشگاه	۷	
		شاغل در مدیریت مالی و اجرایی حوزه بخش عمومی (با سابقه کار بالای ۱۰ سال)	۱۰	

روایی و پایایی

موضوع اعتبار یا روایی را باید در تمامی مراحل مصاحبه مورد توجه قرار داد تا نتایج بدست آمده قابل اتکا باشد (کوال، ۱۹۹۶). در پژوهش حاضر در تمامی مراحل مصاحبه موضوع روایی یا اعتبار نیز مورد توجه قرار گرفته و راهکارهای لازم بکار گرفته شده است. به عنوان مثال، به منظور رعایت اعتبار یا روایی در مرحله انتخاب موضوع مصاحبه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش در خصوص گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی مطالعه و سؤالات قابل طرح در مصاحبه تعیین گردید.

در زمینه پایایی کدگذاری مصاحبه‌های پژوهش، شاخص‌هایی که بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرند عبارتند از: ضریب درصد توافقی، ضریب کاپای کوهن و روش بازآزمون (شاخص ثابت). در پژوهش حاضر برای محاسبه پایایی مصاحبه از روش بازآزمون استفاده شده است. در روش بازآزمون (شاخص ثابت) از بین مصاحبه‌های صورت گرفته، تعداد ۲ مصاحبه انتخاب شده و هر کدام از آنها دو بار در یک فاصله زمانی ۳۰ روزه توسط محقق کدگذاری شدند. سپس کدهای مشخص شده در دو فاصله زمانی، با یکدیگر مقایسه و بر اساس میزان توافقات و عدم توافقات نسبت به محاسبه شاخص ثابت اقدام گردید. ضریب بازآزمون (شاخص ثابت) بدین ترتیب محاسبه می‌شود:

$$I = \frac{2 \times p_o}{p_T}$$

در این رابطه، p_0 برابر است با نسبت واحدهایی که در مورد آنها توافق وجود دارد و p_T نیز کل کدهایی است که در طول مصاحبه بدست آمده است. بر اساس محاسبات انجام شده، ضریب بازآزمون (شاخص ثابت)، ۹۰ درصد بدست آمد. به اعتقاد کوال (۱۹۹۶)، در صورتی که ضریب بازآزمون (شاخص ثابت) بالای ۶۰ درصد باشد، کفایت می‌کند.

تحلیل تم

روش اصلی تحلیل داده‌های این پژوهش، تحلیل تم است. تحلیل تم روشی انعطاف‌پذیر، نسبتاً آسان و سریع برای شناسایی، تحلیل و بیان الگوهای موجود درون داده‌ها است. دلیل انتخاب تحلیل تم در پژوهش حاضر این بود که هدف پژوهش شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی، بر اساس یافته‌های کیفی بوده است. بنابراین، در این پژوهش از روش تحلیل تم استقرایی شش مرحله‌ای کلارک و براون استفاده شده است. مراحل انجام کار بدین شرح می‌باشد:

۱. آشنایی پژوهشگر با داده‌های جمع‌آوری شده؛
۲. ایجاد کدهای اولیه؛ در مرحله کدگذاری باز، مفاهیم اصلی از مرور مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری گردید. در این مرحله، ۴۹۴ کد اولیه از مصاحبه‌ها احصاء گردید.
۳. جستجوی تم‌ها؛ در این مرحله تم‌های بالقوه شناسایی گردید. به عبارت دیگر، در این مرحله، محقق تصمیم می‌گیرد که کدام کدها را در یک دسته یا تم قرار دهند تا ارتباط معنایی درستی با هم داشته باشند. همچنین کدهای ناقص، غیر مرتبط و تکراری حذف می‌شوند.
۴. بازبینی تم‌ها؛ پس از قرار دادن تم‌های مرتبط در یک تم فرعی بزرگ‌تر، در مجموع ۱۲ تم فرعی سطح ۱ و ۳۳ تم فرعی سطح ۲ شناسایی گردید.
۵. تعریف و نام‌گذاری تم‌ها؛ در این مرحله در نهایت پس از رفت و برگشت در میان تم‌های فرعی، ۵ تم اصلی شناسایی گردید.
۶. گزارش نویسی؛ در نهایت، با توجه به ادبیات موضوع و پرسش پژوهش، یک گزارش علمی - تحلیلی تولید می‌گردد.

یافته‌های پژوهش

همانطور که گفته شد، برای یافتن تم‌ها و مولفه‌های گزارشگری بدهی‌های بخش عمومی در ایران، داده‌های کیفی حاصل از مرور مصاحبه‌ها کدگذاری و دسته‌بندی شدند. در جدول ۱، نتایج حاصل از تحلیل تم، همراه با دسته‌های مفهومی ارائه شده است.

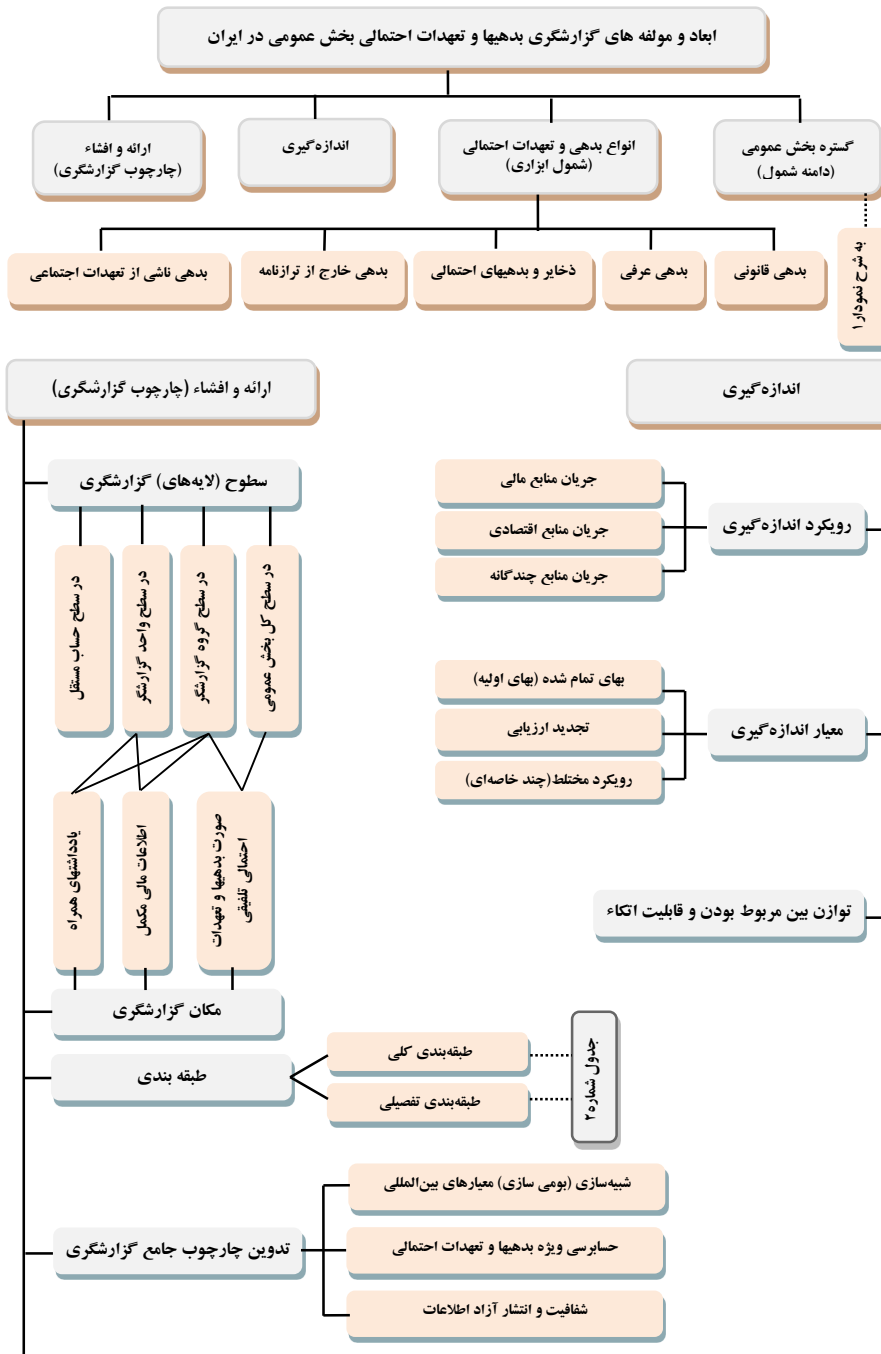
جدول ۱: نتایج حاصل از تحلیل تیم: مؤلفه‌های گزارشگری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی

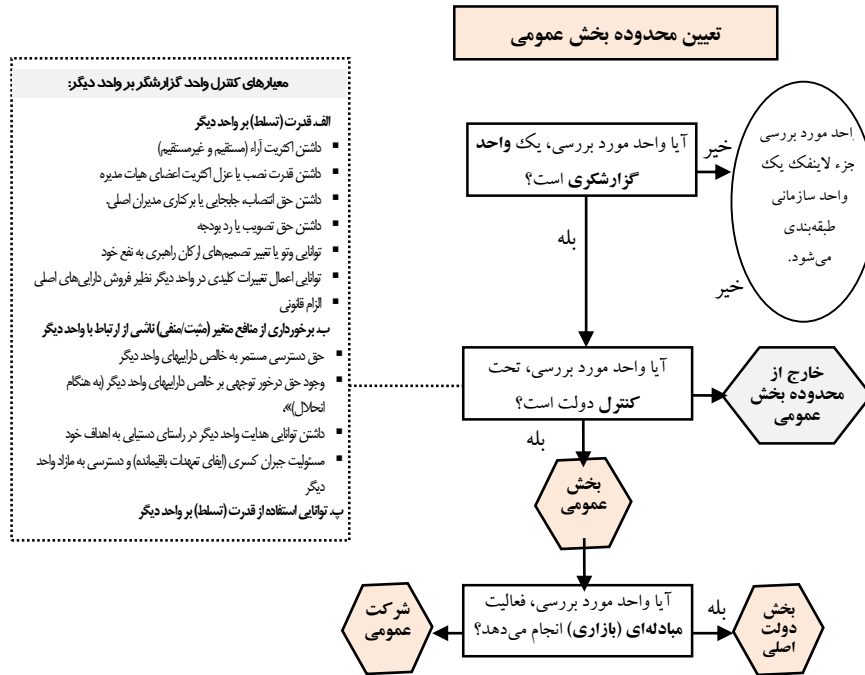
تم‌های اصلی	تم‌های فرعی سطح ۱	تم‌های فرعی سطح ۲	تم‌های جزئی (دسته‌های مفهومی)
اهمیت و ضرورت	بدهی‌های پنهان/بحران مالی		
	مسئولیت‌های سیاسی - اجتماعی حاکمیت		
	حقوق بین نسلی		
	روند رو به رشد بدهی‌های بخش عمومی		
ملاک‌های دسته‌بندی	معیارهای تعیین بخش عمومی	واحد گزارشگر	
		کنترل	قدرت (تسلط) بر واحد دیگر
			بر خورداری از منافع (مثبت/منفی) ناشی از ارتباط با واحد دیگر
			توانایی استفاده از قدرت (تسلط) بر واحد دیگر
	نوع فعالیت	مبادله‌ای	
		غیر مبادله‌ای	
	نوع بدهی	بدهی قانونی	
		بدهی عرفی	
		ذخایر و بدهی‌های احتمالی	
		بدهی ناشی از تعهدات اجتماعی	
بدهی خارج از ترازنامه			
اندازه‌ها و سطوح	اندازه‌ها	رویکرد اندازه‌گیری	جریان منابع مالی
		معیار اندازه‌گیری	جریان منابع اقتصادی
			جریان منابع چندگانه
	توازن بین مربوط بودن و قابلیت اتکاء	بهای اولیه (بهای تمام شده تاریخی)	
		تجدید ارزیابی	
		رویکرد مختلط (چند خاصه‌ای)	
سطوح (لایه‌های) گزارشگری	در سطح حساب مستقل		
	در سطح واحد گزارشگر		
	در سطح گروه گزارشگر		
	در سطح کل حاکمیت		

ادامه جدول ۱: نتایج حاصل از تحلیل تیم: مؤلفه‌های گزارشگری بدهی‌ها و تعهدات بخش عمومی

تم‌های اصلی	تم‌های فرعی سطح ۱	تم‌های فرعی سطح ۲	تم‌های جزئی (دسته‌های مفهومی)	
طبقه‌بندی	طبقه‌بندی کلی	بدهی جاری / غیر جاری		
		بدهی ناشی از استقراض		
		بدهی ناشی از انتشار اوراق بهادار		
		بدهی ناشی از قراردادهای و موافقت‌نامه‌ها		
		بدهی ناشی از تضمین‌های صادره		
		بدهی ناشی از تعهدات اجتماعی		
		بدهی ناشی از پروژه‌های مشارکت بخش عمومی با بخش خصوصی		
	طبقه‌بندی تفصیلی	بر اساس چارچوب «از چه کسی به چه کسی» - واحدهای نهادی		
		به تفکیک اصل و فرع بدهی‌های داخلی و خارجی		
		به تفکیک سررسید		
		بر حسب واحد پول		
		تغییرات وضعیت بدهی‌ها در طی دوره		
		گزارش در یادداشت‌های توضیحی		
		گزارش تکمیلی (صورت وضعیت بدهی‌ها و تعهدات عمومی)		
گزارشگری	مکان گزارشگری	صورت بدهی‌ها و تعهدات احتمالی عمومی تلفیقی		
		شبیه‌سازی (بومی‌سازی) معیارهای بین‌المللی		
	تدوین چارچوب جامع گزارشگری	حسابرسی ویژه بدهی‌ها و تعهدات احتمالی بخش عمومی		
		شفافیت و انتشار آزاد اطلاعات		

همانطور که از جدول فوق ملاحظه می‌شود، دسته‌بندی کدها در نهایت به ۵ تم اصلی منجر شده است. این ۵ تم اصلی خود مجموعاً شامل ۱۲ تم فرعی سطح ۱ و ۳۳ تم فرعی سطح ۲ هستند که در ۴ مورد، تم‌های فرعی مربوطه، در بردارنده یک یا چند تم جزئی هستند. در نهایت پس از اتمام تحلیل تم، مدل کیفی حاصل از پژوهش را که بر اساس تم‌های مورد اشاره تدوین شده است به شرح ذیل ارائه می‌گردد.





نمودار ۱: درخت تصمیم تعیین محدوده بخش عمومی در ایران

جدول ۲: نحوه طبقه‌بندی بدهیها

<ul style="list-style-type: none"> ▪ بدهی جاری / غیر جاری ▪ بدهی ناشی از استقراض ▪ بدهی ناشی از انتشار اوراق بهادار ▪ بدهی ناشی از قراردادهای و موافقت‌نامه‌ها ▪ بدهی ناشی از تضمین‌های صادره ▪ بدهی ناشی از تعهدات اجتماعی ▪ بدهی ناشی از پروژه‌های مشارکت بخش عمومی با بخش خصوصی 	طبقه‌بندی کلی
<ul style="list-style-type: none"> ▪ بر اساس چارچوب «از چه کسی به چه کسی» - واحدهای نهادی ▪ به تفکیک اصل و فرع بدهی‌های داخلی و خارجی ▪ به تفکیک سررسید ▪ بر حسب واحد پول ▪ تغییرات وضعیت بدهی‌ها در طی دوره 	طبقه‌بندی تفصیلی

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد، موسسات بخش عمومی بالاخص نهادهای عمومی غیر دولتی، شرکتها و موسسات دولتی و همچنین صندوق‌های بیمه و بازنشستگی بدهی‌های پنهانی

و گزارش نشده‌ای دارند که می‌تواند کل اقتصاد را با بحران مواجه سازند. بر خلاف بخش خصوصی، در مدیریت مالی بخش عمومی، حاکمیت بخاطر مسئولیت سیاسی-اجتماعی بایستی بدهی بخشهای دیگر از جمله بخش خصوصی را نیز رصد کند. هر چند اطلاعات مربوط به بدهی آنها در آمار بدهی دولت منظور نمی‌شود اما این اطلاعات برای تحلیل پایداری مالی دولت مورد استفاده قرار می‌گیرند. به عنوان مثال، در تحلیل ریسک، احتمال وقوع شوک را برای هر بخش (حتی بخش خصوصی) را بررسی کرده و اثرات مالی آن روی سیستم مالی دولت محاسبه شده تا قبل از ایجاد بحران مالی و تاثیر منفی بر اقتصاد کلان کشور، تدابیر لازم اتخاذ گردد. بنابراین با در نظر گرفتن شرایط فعلی کشور و وجود بدهیهای پنهان و گزارش نشده فراوان در بخش عمومی و مسئولیت‌های سیاسی-اجتماعی حاکمیت، ضرورت پرداختن به ابعاد مختلف گزارشگری بدهیها و تعهدات بخش عمومی و حرکت به سمت شفافیت مالی در بخش عمومی، بیش از پیش ضروری به نظر می‌رسد.

در این پژوهش، برای شناسایی عوامل موثر بر گزارشگری بدهیهای بخش عمومی در ایران از روش کیفی و رویکرد مبتنی بر تحلیل تم استفاده گردید. بدین منظور، در قالب مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان حوزه بخش عمومی، عوامل موثر بر گزارشگری بدهیهای بخش عمومی در چهار حوزه؛ گستره بخش عمومی (دامنه شمول سازمانی)، نوع بدهی و تعهدات بخش عمومی (شمول ابزاری)، اندازه گیری بدهیها و چارچوب مناسب گزارشگری بدهیها و تعهدات بخش عمومی مورد پرسش قرار گرفت. با بکارگیری روش تحلیل تم، از مجموع ۴۹۴ کد باز؛ ۱۲ تم فرعی سطح یک، ۳۳ تم فرعی سطح دو و ۵ تم اصلی شامل؛ اهمیت و ضرورت، ملاکهای دسته‌بندی، اندازه‌ها و سطوح، طبقه‌بندی و گزارشگری به عنوان مؤلفه‌های گزارشگری بدهیهای بخش عمومی شناسایی شدند. در نهایت، مدل کیفی حاصل از پژوهش که بر اساس تم‌های مورد اشاره تدوین شده، ارائه گردید.

افزون بر این، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که از منظر مسئولیت پاسخگویی، همه شهروندان به عنوان صاحبان حق (پاسخ خواه) حق دارند دسترسی آزاد به اطلاعات داشته باشند و از طرفی مسئولین و ارائه دهندگان خدمات عمومی به عنوان پاسخگو مکلفند اطلاعات غیر طبقه‌بندی شده را در دسترس عموم قرار دهند. با انتشار آزاد اطلاعات، داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز برای ارتقای آگاهی‌های عمومی مردم به‌ویژه برای امور تحقیقاتی و پژوهشگری، تجزیه و تحلیل، نظارت بر عملکرد مؤسسات عمومی، مشارکت و مشورت‌دهی به تصمیم‌سازان و

تصمیم‌گیران در دسترس آنان قرار می‌گیرد. بنابراین، اطلاعاتی که متضمن حق برای مردم است بایستی از طریق انتشار و اعلان عمومی و رسانه‌های همگانی به آگاهی مردم برسد. بنابراین، تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات مالی و استانداردگذاران حسابداری بخش عمومی بایستی به این مولفه‌ها در پیاده‌سازی، گزارشگری مالی و اثر بخشی آن توجه کنند.

در پایان، از محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به کم بودن زمان مصاحبه‌ها (بطور متوسط هر نفر یک ساعت) به دلیل مشغله کاری افراد و همچنین همراهی نکردن برخی از اساتید دانشگاه و خبرگان اجرایی خوشنام به دلیل مشغله کاری یا بی‌میلی در مشارکت در کارهای پژوهشی دانشگاهی اشاره کرد. همچنین از آنجا که این پژوهش در حوزه علوم انسانی بوده و با افراد در ارتباط است؛ امکان دارد که پاسخ‌دهندگان نظر واقعی خود را بیان نکرده باشند.

منابع

- اکرمی، سید رحمت الله؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۶). مدیریت بدهیهای بخش عمومی، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۲۱۲.
- آندریاس برگمن. (۱۳۹۳). مدیریت مالی بخش عمومی، ترجمه دکتر بتول زارعی، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۲۰۲.
- جان دلبیو، کرسول. (۱۳۹۲). طرح پژوهش، رویکردهای کیفی، کمی و ترکیبی، ترجمه دکتر علیرضا کیامنش و مریم دانای طوس، انتشارات جهاد دانشگاهی واحد علامه طباطبائی، چاپ دوم.
- حاتمی زاده، زیور؛ لطیف، سیامک. (۱۳۹۶). چارچوب قانونی نظام مدیریت بدهیهای دولت (مطالعات تطبیقی)، تهران: انتشارات پیک نور.
- دانایی فر، حسن؛ الوانی، سیدمهدی؛ آذر، عادل (۱۳۹۸)، روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، انتشارات صفار.
- زارعی، بتول. (۱۳۹۴). بدهی‌ها و تعهدهای عمومی. تهران: مجله حسابرسی، شماره ۸۳.
- صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۹۱). اصلاحات نظام بودجه‌بندی و حسابداری دولتی کشور نیوزیلند. مجموعه مقالات اولین همایش استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تهران.
- صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۹۱). مفهوم کنترل در بخش عمومی - بررسی تطبیقی. مجموعه مقالات اولین همایش استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تهران.
- صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۹۴). تعیین محدوده بخش عمومی: رویکردها. تهران: حسابرسی، شماره ۷۶.
- مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهر تهران. (۱۳۹۱). اصل حسابداری و گزارشگری بدهی‌های بلند مدت، بیانیه شماره ۴، کمیته پژوهشی مالی و سرمایه‌گذاری.
- Akrami, Sayyid Rahmatullah; Zarei, B. (1396). *Public Sector Debt Management*, Tehran: Audit Organization Publications, Journal 212. (In Persian)
- Andreas Bergman. (1393). *Public Sector Financial Management*, translated by Dr. Batool Zarei, Auditing Organization Publications, 202. (In Persian)
- Berdson F. (2014). Control Criteria in Canadian Public Sector. *Working Paper*, Alberta University.
- Claudia H. Dziobek, Alberto F. Jimenez de Lucio, and James Chan. (2013). Definitions of Government in IMF – Supported Programs. *Technical Notes and Manuals, IMF, Statistics Department*.
- Danaeifar, Hassan; Alwani, S.M; Azar, Adel (1398), *Qualitative Research Methodology in Management: A Comprehensive Approach*, Saffar Publications. (In Persian)
- Dippelsman R., C. Dziobek, and C.A. Gutiérrez Mangas. (2012). What Lies Beneath: The Statistical Definition of Public Sector Debt, an Overview of the Coverage of Public Sector Debt for 61 Countries. *IMF, staff Discussion Note*.
- Dziobek C., H. Alberto, F. Jiménez de Lucio, and J. Chan. (2013). Definitions of Government in IMF-Supported Programs. *Technical Notes and Manuals, IMF, Statistics Department*.

- Hana Polackova. (1989). Contingent Government Liabilities a hidden risk fiscal stability. *The World Bank*.
- Hatami Zadeh, zivar; Latif, S. (1396). *Legal Framework of Government Debt Management System (Comparative Studies)*, Tehran: Peyk Noor Publications. (In Persian)
- Hobbs D. (2009). Wider Measures of Public Sector Debt: A Broader Approach to the Public Sector Balance Sheet UK Office for National Statistics. *Published with the permission of the Office of Public Sector Information (OPSI)*.
- IMF and World Bank. (2009). Managing Public Debt: Formulating Strategies and Strengthening Institutional Capacity. *Prepared by the Staff of the IMF and World Bank*.
- IMF. (2013). Public Sector Debt Statistics: Guide for Compilers and Users (the Guide). Washington, DC: *International Monetary Fund*, Revised Second.
- INTOSAI. (2000). Guidance on the Reporting of Public Debt. *INTOSAI's Public Debt Committee*.
- John W. Cresswell. (1392). *Research design, qualitative, quantitative and combined approaches*, translated by Dr. Alireza Kiamanesh and Maryam Dana Toos, Allameh Tabatabaee University Jihad Publications, second edition. (In Persian)
- Lienert I. (2009). Where Does the Public Sector End and the Private Sector Begin?. *IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department*.
- Maitland-Smith F. (2009). Government Financial Liabilities beyond Public Sector Net Debt. *Economic & Labour Market Review*, Vol. 3, No. 7.
- Polackova H. (2009). Government Contingent Liabilities: A Hidden Risk to Fiscal Stability. *World Bank Policy Research Working Papers*, No. 1989, 1998
- PSAB.(2003). Twenty questions about government financial reporting: federal, provincial and territorial governments. *Public Sector Accounting Board (PSAB)*.
- Robert ippelsman, Claudia Dziobek, and Carlos A. Gutiérrez Mangas. (2012). What Lies Beneath: The Statistical Definition of Public Sector Debt. *IMF, Statistics Department*.
- Safarzadeh, Mohammad Hussain (1391). Reforms of New Zealand's Government Budgeting and Accounting System. *First Conference on Public Sector Accounting Standards*, Tehran. (In Persian)
- Safarzadeh, Mohammad Hussain (1391). The concept of control in the public sector - a comparative study. *First Conference on Public Sector Accounting Standards*, Tehran. (In Persian)
- Safarzadeh, Mohammad Hussain (1394). Determining the scope of the public sector: approaches. Tehran: *Audiort journal*, No. 76. (In Persian)
- Tehran City Studies and Planning Center. (1391). *Principle of Accounting and Reporting of Long-Term Debt*, Statement No. 4, Financial Research and Investment Committee. (In Persian)
- Zarei, Batool. (1394). Public debts and liabilities. Tehran: *Audiort journal*, No. 83. (In Persian)

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.