



شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی

دکتر غلامرضا کردستانی^۱

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

مریم محمدی^۲ ©

دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین

(تاریخ دریافت: ۲۹ آبان ۱۳۹۷؛ تاریخ پذیرش: ۱۲ اسفند ۱۳۹۷)

توسعه پایدار تقسیم عادلانه فرصت‌های توسعه با در نظر گرفتن افق زمانی بلندمدت و رعایت عدالت بین نسلی و درون نسلی و جنبه‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی سیاسی و زیست محیطی را در بر می‌گیرد. با گذشت زمان و مشخص شدن نتایج سیاست‌های مهم اجرا شده بخش عمومی از جنبه‌های مختلف، بر اهمیت توسعه پایدار افزوده شده است. یکی از مهم‌ترین ابعاد توسعه پایدار رسیدن به پایداری مالی است که به معنای سیاست گذاری مالی دولت با افق زمانی بلند مدت با در نظر گرفتن آثار همه جانبه این سیاست‌ها است. در این راستا برای ارزیابی پایداری فعالیت‌های بخش عمومی تدوین شاخص‌های استاندارد ارزیابی ضرورت دارد. هدف این تحقیق بررسی شاخص‌های مورد استفاده برای ارزیابی پایداری مالی و معرفی سیر تکاملی آن است. این شاخص‌ها را می‌توان در یک تقسیم بندی کلی با دو رویکرد سنتی و نوین معرفی کرد. رویکرد سنتی شاخص‌های تک بعدی مالی از جمله نسبت بدهی، مازاد اولیه، شکاف اولیه و شکاف مالیاتی را در نظر می‌گیرد و رویکرد نوین به معرفی شاخص‌های ترکیبی در حوزه‌های تخصصی مختلف از جمله شاخص مسئولیت مالی، شاخص‌های کلیدی ملی شامل شاخص‌های اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی می‌پردازد.

واژه‌های کلیدی: توسعه پایدار، پایداری مالی، بخش عمومی، شاخص‌های ارزیابی.

^۱ kordestani@soc.ikiu.ac.ir

^۲ maryam.i1363@yahoo.com

مقدمه

پایداری بخش عمومی را می‌توان به صورت فعالیت‌های دولت با دیدگاه همه جانبه و افق زمانی بلندمدت برای جامعه تعریف نمود. به عبارت دیگر پایداری حفظ رفاه نسل حاضر با منابع موجود، بدون کاهش منابع تامین رفاه نسل آینده تعریف می‌گردد. در دهه‌های اخیر پایداری به عنوان یک چالش مهم ظهور یافته است. قبل از بحران‌های مالی جهانی، دولت‌ها عموماً "بدون ریسک مالی بنظر می‌رسیدند اما با ظهور این بحران‌ها فرض عاری نبودن دولت‌ها از ریسک کاملاً آشکار شد. شاید مهم‌ترین و چالش برانگیزترین مساله ای که نهاد‌های عمومی با آن مواجه هستند دستیابی به پایداری و تحکیم اقتصادی است [13]. توجه به پایداری مالی¹ بخش عمومی به علت افزایش سطح بدهی در اثر بحران‌های مالی که از سال ۲۰۰۸ شروع شد، پیشرفت چشمگیری داشته است در حالی که بدهی عمومی در مبدا بحران، در بیشتر کشورهای منطقه اروپا بالا نبوده است. در حال حاضر نسبت بدهی عمومی بالا ریسک مهمی برای پایداری بخش عمومی محسوب می‌گردد [15].

شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی می‌تواند برای تعیین معیار مناسب ارزیابی پایداری بخش عمومی و بررسی کیفیت افزایش مالیات یا کاهش مخارج لازم جهت تامین مالی مورد نیاز در بخش عمومی استفاده شود [18]. بر این اساس ارزیابی سطح پایداری مالی بخش عمومی به عنوان یکی از دغدغه‌های دولت‌ها و سازمان‌های بین‌المللی انگیزه قوی تحقیق را فراهم کرده است. با این حال ادبیات علمی پایداری مالی بخش عمومی بسیار محدود است و در ادبیات پایداری مالی شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی مشخص نشده‌اند که باید این شاخص‌ها بررسی و سیر تکامل آنها تشریح گردد.

شاخص مورد قبول عامه برای ارزیابی پایداری دولت توان پرداخت بدهی توسط دولت است. اگر دولت به میزان بدهی‌های ایجاد شده در دوران تصدی، از بدهی‌های موجود پرداخت نماید، بدهی دولت پایدار در نظر گرفته می‌شود. این رویکرد کاملاً² انتزاعی بوده و برای پشتیبانی نتایج آن تحلیل وسیعی لازم است [14]. صندوق بین‌المللی پول³ (۲۰۰۲) بین توانایی پرداخت بدهی³ و پایداری سیاست مالی تفاوت قائل است. یک دولت توان باز پرداخت بدهی را داراست، چنانچه بتواند در زمان نامحدود در آینده بدهی‌های خویش را از طریق مزادهای اولیه تامین کند. به عبارت دیگر، بتواند محدودیت بودجه بین دوره ای را تامین کند. از سوی دیگر طبق نظر آرتیس و مارسلینو (۲۰۰۰) پایداری مالی به این اشاره می‌کند که یک دولت بر اساس سیاست‌های جاری خود بتواند به یک نسبت بدهی از قبل مشخص شده در یک افق زمانی بلند مدت برسد بنابراین توانایی پرداخت بدهی تنها شرط لازم برای پایداری است و پایداری علاوه بر این مفهوم دربردارنده عدم تغییر سیاست‌های مالی نیز می‌باشد [1]. سیاست مالی دولت زمانی پایدار است که هر کسری، با مازادی در آینده تامین مالی گردد. برای بررسی پایداری مالی باید پویایی بدهی‌های دولت مورد توجه قرار گیرد. بنابراین باید قید بودجه بین زمانی دولت مدنظر قرار گیرد. منظور از اصطلاح

¹ Financial Sustainability

² International Monetary Fund (IMF)

³ Solvency

قید بودجه بین زمانی این است که دولت نیز مانند هر بنگاه اقتصادی با محدودیت بودجه ای مواجه بوده و نمی‌تواند در همه دوره‌ها قرض گیرنده باشد [11].

در این پژوهش تلاش شده است ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی از دیدگاه‌های اقتصادی و حسابداری مورد بررسی قرار گرفته و از دیدگاه حسابداری، در راستای مسئولیت پاسخگویی دولت به عنوان یکی از کارکردهای سیستم حسابداری مورد توجه قرار گیرد. همچنین با بررسی شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی، یک مقایسه و تقسیم بندی در خصوص شاخص‌های مذکور انجام گیرد. یافته‌های پژوهش ویژگی‌های شاخص مناسب جهت ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی را مطرح و تعیین آن را تسهیل می‌نماید. در ادامه ضمن مطرح کردن دیدگاه‌های موجود در خصوص پایداری، شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی بررسی و با مرور شاخص‌های مورد استفاده در طول زمان یک تقسیم بندی انجام و با یک جمع بندی از شاخص‌های پرکاربرد از یافته‌ها نتیجه گیری خواهد شد.

دیدگاه‌های پایداری مالی بخش عمومی

در این پژوهش پایداری مالی از دو دیدگاه مورد بررسی قرار می‌گیرد:

دیدگاه اقتصادی

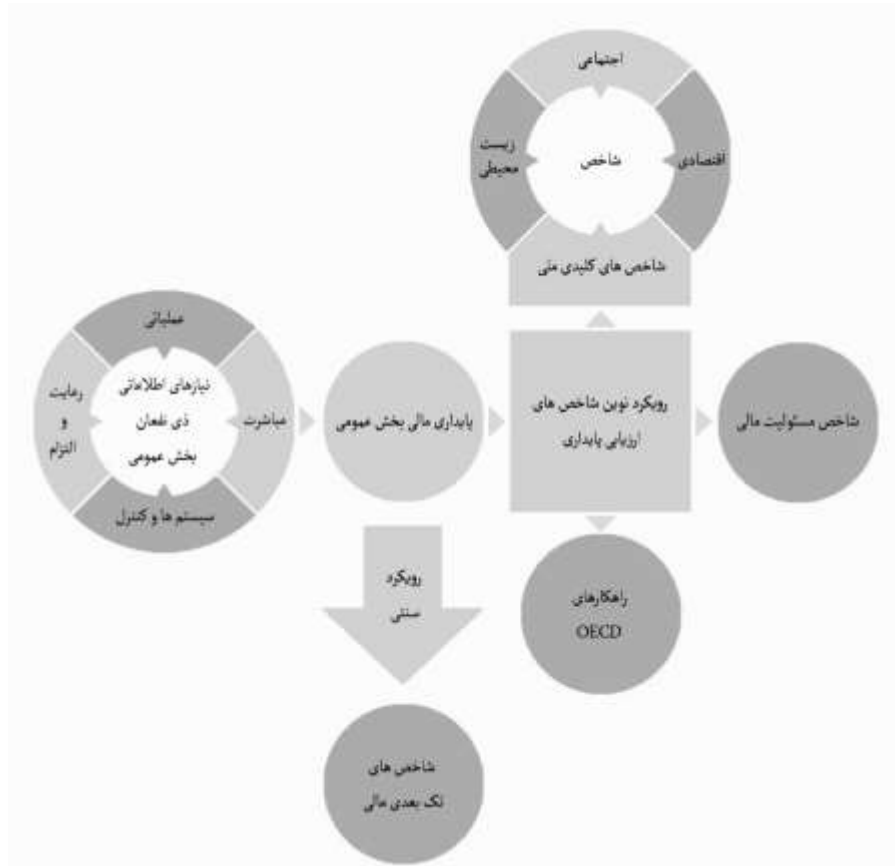
امروزه اقتصاد دانان بر این امر تاکید دارند که دولت در اجرای سیاست‌های مالی ملزم به رعایت محدودیت بودجه خود در یک دوره زمانی معین باشد. بدین معنا که اجرای یک سیاست مالی انبساطی در زمان حاضر، خواه به شکل افزایش مخارج دولت و یا به شکل کاهش مالیات‌ها، در آینده با یک سیاست مالی انقباضی و یا یک سیاست پولی انبساطی همراه خواهد بود؛ زیرا در غیر این صورت بدهی‌های دولت به منظور تامین مالی بهره بدهی‌های قبلی رشد کرده و امکان دارد رشد آن از رشد سایر متغیرهای کلان نیز بیشتر باشد. در تئوری، تعاریف و شرایط متفاوتی از پایداری ارائه شده است. در حالی که در عمل، شاخص‌های مختلف که همیشه بر پایه نظری اقتصادی نبوده اند، به کار رفته است. سیاست مالی زمانی پایدار است که هر کسری با یک مازاد در آینده تامین مالی شود [9]. از دیدگاه اقتصادی پژوهش‌های تجربی درباره پایداری مالی به دو گروه کلی تقسیم می‌شود. در گروه نخست پژوهش‌ها، باتوجه به داده‌های مقطعی و به طور ایستا، پایداری مالی دولت از زاویه اندازه بهینه مخارج دولتی و مالیات بررسی می‌شود. در گروه دیگر، به شکل پویا و با استفاده از سری زمانی اطلاعات وجود یا عدم وجود پایداری مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد [5].

دیدگاه حسابداری

چارچوب مفهومی حسابداری می‌تواند مبتنی بر تصمیم یا مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی باشد. پس از آنکه بوجی ایجیری چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی را عرضه کرد شماری از متفکرین حسابداری نظیر روبرتسون و اسکاینر (۱۹۸۵) و ویلیام (۱۹۸۷) اعلام نمودند که در حسابداری بخش عمومی استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی بر چارچوب مبتنی بر تصمیم برتری دارد [2]. پاسخگویی با حسابداری از بدو پیدایش دولتها رابطه داشته است در این رابطه حسابداری نقش

اساسی در ایفا و ارزیابی پاسخگوئی به عهده دارد پاسخگوئی نیز به عنوان مبنا و شالوده حسابداری در نظر گرفته می‌شود [10]. وجود نظام گزارشگری مالی که توانایی فراهم سازی اطلاعات بیشتر برای استفاده کنندگان در سطوح مختلف دولت را داشته باشد از اهمیت بسزایی برخوردار است [6]. در چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگوئی هدف حسابداری ارائه اطلاعاتی درباره پاسخگو و عملکرد آن برای رفع نیازهای اطلاعاتی پاسخ خواه است. نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان (پاسخ خواه) گزارش‌های مالی دولت مرکزی (پاسخگو) در چهارگروه کلی گروه بندی می‌شود: ۱. رعایت و التزام بودجه ای ۲. اجرای عملیات ۳. مباشرت ۴. سیستمها و کنترل. از مهم‌ترین نیازهای اطلاعاتی ذی نفعان پاسخگوئی در حوزه مباشرت است، استفاده کنندگان گزارش‌های مالی دولت به اطلاعاتی نیازمندند که آثار بلندمدت فعالیت‌های مالی دولت بر جنبه‌های با اهمیت جامعه را ارزیابی کنند براساس وظیفه پاسخگوئی مباشرتی دولت، گزارش‌های ارائه شده باید توان ارزیابی رفاه عمومی جامعه در طول زمان‌های مختلف را فراهم نمایند. اینکه چه میزان بار مالی دولت از نسل حاضر به نسل آینده منتقل شده (حقوق بین دوره ای و آیا جامعه و منابع آن در آینده نامحدود نیز تداوم فعالیت خواهد داشت یاخیر (پایداری) سوالاتی است که مربوط به حوزه پاسخگوئی مباشرتی دولت است. در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی مفهوم حقوق بین دوره ای بر این موضوع تأکید دارد که شهروندان در جایگاه تامین کنندگان منابع دولت باید بهای خدماتی را که در دوره جاری دریافت کرده اند، در همان دوره تامین کنند و این هزینه نباید به مالیات دهندگان نسل‌های آینده (یا حتی به مالیات دهندگان در سال‌های آینده) منتقل شود. مفهوم حقوق بین دوره ای ریشه در بودجه متعادل دارد [3]. پایداری در بخش عمومی را می‌توان به صورت فعالیت‌های دولت با دیدگاه همه جانبه و افق زمانی بلند مدت برای جامعه تعریف نمود به عبارت دیگر پایداری حفظ رفاه نسل حاضر با منابع موجود و بدون کاهش منابع تامین رفاه نسل آینده است.

شکل(۱): دیدگاه حسابداری در خصوص پایداری مالی



شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی

پایداری از دیدگاه اقتصادی و حسابداری مورد بررسی قرار گرفت برای ارزیابی پایداری بخش عمومی نیاز به معیار و شاخص استاندارد وجود دارد. شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی با دو رویکرد مطرح شده است:

رویکرد سنتی

بر اساس مرور ادبیات گذشته در رویکرد سنتی برای ارزیابی پایداری مالی از شاخص تک بعدی مالی استفاده می‌شود و براساس این رویکرد شاخص‌ها و عوامل غیر مالی نظیر عوامل اجتماعی و زیست محیطی در ارزیابی پایداری مالی مورد توجه قرار نمی‌گیرند. پایداری مالی اغلب یک مفهوم ابزاری است و تحلیل‌های مربوط به نوعی انضباط مالی دولت را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. به عبارت دیگر تحلیل‌های پایداری مالی بر استفاده از ابزارهای ساده برای ارزیابی پایداری، وضعیت بودجه و بدهی دولت تمرکز دارد. در روش‌های ارزیابی پایداری مالی با استفاده از شاخص‌ها می‌توان گفت شاخص مناسب پایداری مالی شاخصی است

که در زمانی که نسبت بدهی دولت به تولید ناخالص داخلی سریعاً در حال رشد است، نشانه‌های روشن و قابل تفسیر ارسال نمایند [7]. شاخص‌های پایداری مالی بخش عمومی در ارتباط با ارزیابی عدم تعادل درآمد و مخارج بخش عمومی (خالص مازاد یا کسری) و آثار مهم آنها بر بدهی عمومی (کسری یا مازاد انباشته) و هزینه‌های نگهداری بدهی است [19].

رویکرد سنتی با دیدگاه اقتصادی همخوانی بیشتری داشته و می‌توان نتیجه‌گیری کرد که شاخص‌های این رویکرد در مقایسه دیدگاه‌های اقتصادی و حسابداری حاصل دیدگاه اقتصادی می‌باشند.

عوامل موثر بر تغییر رویکرد از سنتی به نوین

برای یافتن شاخص‌های مفید و کاربردی جهت ارزیابی پایداری مالی به یک درک بهتر از جامعه، محیط زیست و شاخص‌های اقتصادی مربوط به بخش عمومی نیاز است و بهتر است بجای شاخص‌های مالی تک بعدی، شاخص‌هایی که جنبه‌های مختلف را دربرمی‌گیرند استفاده شود [19]. شاخص‌های مالی تک بعدی کارایی و شفافیت لازم جهت ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی را ندارند. برای مثال شاخص نسبت بدهی عمومی به تولید ناخالص ملی که از رابطه زیر بدست می‌آید به عنوان

$$(1) \quad \text{بدهی های عمومی انباشته} = \frac{\text{شاخص نسبت بدهی}}{\text{تولید ناخالص داخلی}}$$

یکی از پرکاربردترین شاخص‌های سنتی ارزیابی پایداری بخش عمومی مورد استفاده قرار گرفته است. بر اساس این شاخص دولت‌هایی که در آنها این شاخص سطح پائینی دارد پایداری مالی بخش عمومی بالاتری دارند، در حالی که با دقت در این موضوع می‌توان به این نتیجه رسید که دولت‌هایی که از شفافیت بالایی در انعکاس بدهی‌ها برخوردار نیستند (مانند کشورهای که مداخله دولت در اقتصاد محدود به بودجه دولت نیست و بخشی از مداخلات دولت به شکل تحمیل هزینه‌هایی بر دیگر نهادهای عمومی و غیر دولتی صورت می‌گیرد) از نسبت بدهی به تولید ناخالص ملی پائین‌تری برخوردارند. بر این اساس می‌توان نتیجه‌گیری کرد که شاخص‌های تک بعدی رویکرد سنتی، پایداری مالی بخش عمومی را بطور واقعی منعکس نمی‌کنند و برای ارزیابی بهتر پایداری مالی شاخص‌های با کارایی بالاتری مورد نیاز است.

رویکرد نوین ارزیابی پایداری مالی

بدیهی است شاخص‌های پایداری به برخی مفروضات حساس هستند در واقع پیش‌بینی‌های مالی طی یک دوره زمانی بلندمدت نیازمند مفروضاتی است که ممکن است تأثیر مهمی بر نتایج داشته و عدم اطمینان بالایی در پی داشته باشد [15]. یک رویکرد در حال توسعه درباره ارزیابی پایداری مالی با استفاده فزاینده از شاخص‌های تخصصی حوزه‌های مختلف مربوط به پایداری مالی بوجود آمده که رویکرد نوین نامیده می‌شود. دلیل این رخ داد محدودیت شاخص مالی سنتی و رشد رابطه عوامل زیست محیطی و اجتماعی مبنای فعالیت‌ها و هزینه‌های اقتصادی است. تمرکز اصلی این رویکرد بر کسب درک بهتر از شاخص‌های اساسی اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی مخارج عمومی و رابطه بین آنها بجای تمرکز

ابتدائی بر ترکیب جاری هزینه‌هاست. شاخص‌های حاصل این رویکرد با پاسخگویی عمومی ارتباط نزدیک‌تری دارند. این رویکرد نتیجه فعالیت بسیاری از موسسات و گروه‌های بین‌المللی در خصوص ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی از جمله: موسسات فراملی مانند صندوق بین‌المللی پول، حرفه حسابداری (برای مثال هیات استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا^۱، ۲۰۱۲) و هیات استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی^۲ (۲۰۱۱) در طول چند دهه اخیر است [21].

می‌توان نتیجه‌گیری کرد که محققان در زمینه شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی به ترکیب عوامل غیرمالی با شاخص‌های مالی روی آورده‌اند و این موضوع به ایجاد رویکرد نوین در این خصوص منجر گردیده است همچنین می‌توان گفت شاخص‌های حاصل این رویکرد در مقایسه دیدگاه‌های اقتصادی و حسابداری حاصل دیدگاه حسابداری می‌باشند. یکی از مهم‌ترین عوامل کمک‌کننده در ارزیابی پایداری طبق رویکرد نوین گزارشگری یکپارچه می‌باشد. گزارشگری یکپارچه یا گزارشگری پایداری یک روش علمی جهت کنترل و سازماندهی مباحث بین واحد گزارشگر و ذینفعان آن است این گزارش‌ها معمولاً شامل اطلاعات مکملی است که به مسائل زیست محیطی و اجتماعی واحد گزارشگر مربوط است [4].

برخی از پرکاربردترین شاخص‌های مورد استفاده دو رویکرد سنتی و نوین در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱) رایج‌ترین شاخص‌های رویکردهای ارزیابی پایداری مالی

رویکرد سنتی	شاخص نسبت بدهی	شاخص شکاف اولیه	شاخص شکاف مالیاتی
رویکرد نوین	شاخص سازمان توسعه همکاری اروپا	شاخص مسئولیت مالی	شاخص‌های ملی کلیدی

در ادامه برخی از رایج‌ترین شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی معرفی شده است:

رایج‌ترین شاخص‌های رویکرد سنتی

رایج‌ترین شاخص‌های پایداری مالی مورد استفاده، شکاف اولیه و شکاف مالیاتی است و نحوه تشکیل هر دو شاخص فوق مشابه است. ابتدا سطح پایدار متغیر مالی مورد نظر محاسبه می‌شود و در مرحله دوم شکاف براساس اختلاف بین سطح پایدار و سطح فعلی کسری اولیه و یا نسبت درآمد تعریف می‌شود [7]. گیانکارلو^۳ و پیرگالینی^۴ (۲۰۰۷) شاخص‌هایی مثل مازاد اولیه، شکاف اولیه و سه یا پنج سال شکاف مالیاتی را برای ارزیابی پایداری مالی در نظر گرفته‌اند. یکی از شاخص‌های پایداری که برای بررسی میزان کاهش هزینه‌های دائمی یا افزایش مالیات برای رسیدن خالص بدهی بخش عمومی به یک سطح مطلوب در یک تاریخ مشخص می‌تواند ضروری باشد، شکاف مالی نامیده شده است [16].

رایج‌ترین شاخص‌های رویکرد نوین

رایج‌ترین شاخص‌های رویکرد نوین ارزیابی پایداری مالی در ادامه معرفی شده است:

¹ Governmental Accounting Standards Board

² International Federation of Accountants

³ Giancarlo

⁴ Piergallini

سازمان توسعه همکاری اروپا^۱

در سال ۲۰۰۵ سازمان توسعه همکاری اروپا ۴ راهکار برای اندازه گیری بهتر پایداری مالی ارائه نمود:

- طرح‌های گزارشگری یکپارچه
- انعکاس تعهدات آینده ناشی از فعالیت‌های کنونی دولت در صورت‌های مالی
- کاربرد تحلیل‌های شکاف مالی
- کاربرد حسابداری نسل‌ها [19].

این روش‌ها بر استفاده از شاخص‌های چند بعدی بجای شاخص‌های تک بعدی تاکید می‌نماید.

شاخص مسئولیت مالی^۲

در سال ۲۰۱۱ یک گروه از دانشجویان متخصص دانشگاه استنفورد با رهبری دیوید والکر^۳ شاخص مسئولیت مالی مستقلی منتشر کردند که بینش مفید و منحصر بفردی در خصوص پایداری مالی دولت‌ها ایجاد می‌نماید. اجزاء این شاخص عبارتند از:

- حوزه مالی^۴: معیاری که میانگین وزنی بدهی یک کشور را با یک سقف بدهی ارزیابی شده براساس رفتار گذشته، پایداری دولت و برخی معیارهای اقتصادی که در آن نقطه بحران مالی اجتناب ناپذیر است و توسط صندوق بین‌المللی پول ارائه شده است مقایسه می‌کند.
- مسیر مالی^۵: این مساله که یک کشور بامسیر مالی کنونی چند سال طول می‌کشد تا به سقف بدهی برسد را بررسی می‌کند.
- حکمرانی مالی^۶: قوانین مالی، شفافیت و قابلیت اجرا را بررسی و با یک امتیاز از ۱۰۰ اندازه گیری می‌کند. سپس این سه شاخص رتبه بندی و متوسط رتبه به ایجاد رتبه کلی و شاخص منجر می‌شود [22].

الکساندرا آدام^۷ معتقد است مهم‌ترین چالش‌های پایداری مالی بخش عمومی ایجاد نهادهای مستقل مالی، قوانین مسئولیت مالی، قوانین مالیاتی و مدیریت ریسک‌های مالی است [12].

سیستم شاخص‌های کلیدی ملی^۸

اخیراً "فعالیت‌هایی در ارتباط با سیستم شاخص‌های کلیدی ملی صورت گرفته است. سیستم جامع شاخص‌های کلیدی، شاخص‌های زیست محیطی، اقتصادی و اجتماعی ضروری را درون یک سیستم جامع با دسترسی آسان گردآورده است. این سیستم‌ها می‌تواند تصویر کلی و کاملی از شرایط یک شهر، منطقه

¹ Organization for Economic Cooperation and Development

² Fiscal Responsibility Index

³ David Walker

⁴ Fiscal Space

⁵ Fiscal Path

⁶ Fiscal Governance

⁷ Alexander Adam

⁸ Key National Indicator

یا ملت و پیشرفت آنها در طول زمان را نشان دهد. اهداف این سیستم‌ها افزایش شفافیت و اطلاعات عموم، پرورش مشارکت و همکاری مدنی و نظارت بر پیشرفت و کمک به تصمیم‌گیری و ارتقای مسئولیت پاسخگویی است [21]. برخی از سیستم‌های شاخص‌های ملی کلیدی رابطه روشن و مستقیمی با پایداری مالی بخش عمومی دارند (برای مثال تولید ناخالص داخلی سرانه، اثرات مخارج دولتی، بهره‌وری، شکاف مالی، سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌ها) و برخی دیگر نیز رابطه بالقوه با پایداری دارند. تحقیقات مربوط به سیستم‌های مذکور و شاخص‌های پایداری مالی باهم می‌تواند به ایجاد درک کامل‌تری از پایداری مالی بخش عمومی و محرک‌های عمده ایجاد پایداری مالی بخش عمومی منجر شود [19].

شاخص‌های مورد استفاده جهت ارزیابی پایداری مالی توسط جوامع، کشورها و موسسات مختلف، متفاوت است اما بطور کلی شاخص‌ها در سه حوزه اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی تقسیم شده‌اند. از دیدگاه پروفیسور ذبیح اله رضایی شاخص‌های کلیدی پایداری شامل اقتصاد، دولت، جامعه، اخلاق و محیط زیست است که این ابعاد پنج‌گانه با واژه EGSEE شناخته می‌شود [8].

همپوشانی قابل توجهی در گروه بندی شاخص‌ها وجود دارد و شاخص‌های مشترک زیادی بین گروه‌های مختلف وجود دارد. با این حال موسسات و کشورهای مختلف شاخص‌های متفاوتی شناسایی نموده‌اند. برای مثال دیوان محاسبات آمریکا شاخص‌های کلیدی ملی را در سه گروه:

- زیست محیطی شامل: اکوسیستم، زمین، آب، هوا، منابع طبیعی
- اجتماعی شامل: سلامتی و مسکن، اجتماع و شهروندی، آموزش و نوآوری، جرم و جنایت، کودک، خانواده و سالمندان، دموکراسی و دولت، هنر و فرهنگ
- اقتصاد شامل: مصرف‌کنندگان و استخدام، حمل و نقل و زیرساخت آن، مالیه و پول، دولت و اقتصاد جهانی تقسیم نموده است [20].

نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به منظور بررسی شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی و سیر تکاملی آن انجام گرفته است. اولین یافته پژوهش ارائه یک تقسیم بندی در خصوص رویکردهای موجود در مورد شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی بوده است و بر اساس آن، این موضوع سیر تکاملی داشته و رویکرد نوین در این خصوص به وجود آمده است و برخلاف رویکرد سنتی که شامل شاخص‌های تک بعدی مالی است، موجب تعیین شاخص‌هایی گردیده که پایداری مالی بخش عمومی را بصورت کارا تر و شفاف‌تر ارزیابی می‌نمایند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد تعیین شاخص‌های ارزیابی پایداری مالی استاندارد مساله‌ای با اهمیت در سطح سازمان‌های بین‌المللی است و باتوجه به اینکه برای ارزیابی فعالیت‌های بخش عمومی مورد توجه قرار گرفته، از یک طرف دولت‌ها بعنوان پاسخگو و از طرف دیگر مردم و سازمان‌های بین‌المللی بعنوان پاسخ‌خواه سعی در ارائه شاخص‌های کارا تر دارند. همچنین نتایج پژوهش بیانگر آن است که شاخص‌های سنتی مورد استفاده شاخص‌های تک بعدی مالی مانند نسبت بدهی عمومی به تولید ناخالص داخلی بوده و می‌توان گفت هنوز هم مورد قبول عامه است با این حال در رویکرد نوین نوع تعدیل شده آن مورد توجه قرار گرفته و سعی شده است عوامل دیگری برای تعیین یک شاخص موفق

به آن اضافه گردد. در نهایت می‌توان گفت دیدگاه سنتی در خصوص مساله ارزیابی پایداری مالی بخش عمومی بیشتر جنبه اقتصادی داشته و به مرور زمان نقش حسابداری در ارزیابی آن پررنگ‌تر گردیده است بطوریکه امروزه گزارش‌های پایداری یا گزارشگری یکپارچه که بخشی از سیستم حسابداری است و نقش مهمی در اندازه‌گیری شاخص‌های ترکیبی زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی دارد مورد توجه زیادی قرار گرفته است.

فهرست منابع

۱. افشاری، زهرا، شیرین بخش، شمس اله، بهشتی، مریم، (۱۳۹۱)، "بررسی پایداری مالی در ایران"، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، ۱۲ (۴۵)، ۲۷-۵۴.
۲. باباجانی، جعفر، پوریا نسب، امیر، (۱۳۸۲). "درباب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی"، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱ (۳)، ۱۵۵-۱۷۲.
۳. باباجانی، جعفر، پیغه، احمد، (۱۳۹۴)، "ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن از دیدگاه حسابداری"، مجله دانش حسابداری، ۶ (۲۰): ۷-۳۳.
۴. برگمن، آندریاس (۲۰۱۰). مدیریت مالی بخش عمومی. ترجمه بتول زارعی (۱۳۹۳). تهران: سازمان حسابرسی.
۵. خیابانی، ناصر، کریمی پتانلار، سعید، موتمنی، مانی، (۱۳۹۱). "بررسی پایداری مالی دولت ایران با روش همجمعی چند جانبه". فصلنامه برنامه ریزی و بودجه، (۱) ۷۳-۸۹.
۶. رستمی، شعیب، کهنسال، ثمین، (۱۳۹۵). "بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی". مطالعات حسابداری و حسابرسی انجمن حسابداری ایران، (۵) ۱۸: ۱۰۰-۱۱۳.
۷. زارعی، ژاله، (۱۳۸۹). "ارزیابی پایداری مالی اقتصاد ایران". مجله تازه‌های اقتصاد، (۸) ۱۳۰: ۵۸-۵۶.
۸. گروه خبرگزاری فارس، گروه اقتصادی (۱۳۹۱).
۹. عمارتی‌نوش آبادی، لاله سادات، (۱۳۹۲). "رابطه کسری بودجه و تورم و ارزیابی پایداری مالی دولت در اقتصاد ایران". پایان‌نامه کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشگاه الزهراء، چاپ نشده.
۱۰. محمدیان، محمد، مهتری زینب، (۱۳۹۱). "نقش دوطرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی". مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، (۱) ۲: ۸۴-۹۶.
۱۱. موسوی محسنی، رضا، طاهری، حامد، (۱۳۸۸)، "ارزیابی پایداری مالی دولت در ایران". مجله پژوهش‌های اقتصادی ایران، (۱۳) ۴۱: ۱۲۳-۱۳۷.
12. Adam, A (2015). "Challenges of Public Finance Sustainability in the European Union". *Procedia Economics and Finance*, 23: 289-302.

13. Bergmann , A ,& Grossi G.(2014).”Symposium on financial sustainability of the public sector: A critical issue for the stakeholders” **Accounting & Financial Management**: 26(1):90-218 .
14. Draksaite ,A ,& Snieska ,V, & Valodkiene ,G , & Daunoriene, A.(2015). “Selection of government debt evaluation methods based on the concept of sustainability of the debt”. **Procedia - Social and Behavioral Sciences** ,213: 474 – 480.
15. European Commission , Fiscal Sustainability Report (2016).exists in English only and can be downloaded from http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/.
16. Goryunov , E ,& Kotlikoff ,L ,& Sinelnikov ,S.(2015) .” The fiscal gap: A estimate for Russia “. **Russia Journal of Economics** 1: 240-256.
17. Giancarlo , M ,& Piergallini , A .(2007).” Indictor and tests of Fiscal sustainability : An integrated Approach” .**CEI ‘ s working paper** : 11.
18. Office for Budget Responsibility , Fiscal sustainability report (2017). Available at : <http://www.gov.uk/government/publications> .
19. Provost , L.(2013).Public sector financial sustainability , General. Discussion paper presented to the House of Representatives. Available at www.awid.org.
20. U.S. Government Accountability Office , Report to Congressional Addressees (2011).Available at: <http://www.gao.gov>.
21. U.S. Government Accountability Office , Report to Congressional Addressees (2013) . Available at: <http://www.gao.gov>.
22. walker, D, & Augustine ,T & Massary ,A & Sobo, D & wage, d .(2011).”A Sovereign Fiscal Responsibility Index” . **SIEPR policy brief. Stanford University**.



Financial Sustainability Assessment Indicators in Public Sector

Gholam Reza Kordestani (PhD)¹

Associate Professor at Imam Khomeini International University Department of Accounting, Iran

Maryam Mohamadi²©

PhD Student of Accounting, Islamic Azad University, Qazvin, Iran

(Received: 20 November 2018; Accepted: 3 March 2019)

Sustainable development is a fair distribution of development opportunities which considering to longterm vision and compliance the inter generational and inter period equity and indicates various aspects including economic, social, political and environment. The importance of sustainable development has increased by passing the time and the result of the various aspects of the policies of the public sector. One of the most important aspects of sustainable development is to achieve the financial sustainability that is the government's fiscal policies with the long period of time and considering the results of these policies with all of its aspects. In this regard, standard indicators are required to assess the sustainability of public sector activities. The purpose of this paper is to examine the indicators used to assess the financial sustainability and its evolution. These indicators are introduced in two categories as traditional and innovative approaches. The traditional approach that include one-dimensional indicators of finance including: the debt ratio, the primary surplus, the primary gap, the tax gap and innovative approach that include the composite indicators in various areas of specialization including: fiscal responsibility indicator, key national indicators including social, environmental, and economic indicators.

Keywords: Sustainable Development, Financial Sustainability, Public Sector, Assessment Indicators.

¹ kordestani@soc.ikiu.ac.ir

² maryam.i1363@yahoo.com ©(Corresponding Author)