

# حسابدهی و شفافیت در بخش عمومی: تجربه زلاند نو\*

نویسنده: مارکو کانجیانو<sup>(۱)</sup>†

مترجم: علی حبیبی\*

## چکیده

در این مقاله، به بحث درباره اصلاحات انجام شده در بخش عمومی زلاند نو از اواسط دهه ۱۹۸۰ می‌پردازیم. این اصلاحات، شامل شرکی کردن و نیز خصوصی‌سازی بخش عمده‌ای از شرکتهای تحت مالکیت دولت، تغییر نظام حسابداری از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی و تهیه ترازنامه برای دولت مرکزی و واحدهای مختلف آن، ترتیبات مثبتی بر عملکرد برای تحویل محصولات دولت مرکزی؛ و تشیرات نهادی در سازوکارهای کنترل مخارج می‌باشد. در این مقاله، همچنین تأثیر اصلاحات بر الگوهای درآمد و هزینه دولت را به طور خلاصه بر شمرده‌ایم و درسهایی را که می‌توان از تجربه زلاند نو آموخت، مورد بحث قرار می‌دهیم.

## خلاصه

در طول دهه ۱۹۸۵-۱۹۹۴، زلاند نو، یکی از جامعترین برنامه‌های سازماندهی مجدد بخش

\* Marco Cangiano (1996). *Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience*. IMF Working Paper, WP/96/122.

† اعداد داخل دو کمان، به یادداشتهای پایان مقاله اشاره دارد.

\* کارشناس سازمان برنامه و بودجه استان قزوین

عمومی در سالهای پس از جنگ جهانی دوم را اجرا نمود. این اصلاحات، که ترکیب جالبی از نظریه‌های اقتصاد خرد و علم سازماندهی است، از موفقیت بالایی برخوردار بوده و تا حدود زیادی موجب تقویت توانایی دولت برای توجه به مسائل کلان اقتصادی شده است. در نتیجه انجام اصلاحات، شفافیت و حسابدهی در فعالیتهای دولت زلاند نو کاملاً آشکار شده است، و سیاستهای مالی به طور فزاینده‌ای به سمت سیاستهای باثبات و معتبر در بلندمدت گرایش پیدا کرده است. به علاوه، زلاند نو، تنها کشور در جهان است که مجموعه‌ی کاملی از حسابهای مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی، از جمله ترازنامه، در آن وجود دارد.

در این مقاله، درباره اصلاحات انجام شده در زلاند نو که از شرکتی کردن و خصوصی سازی فعالیتهای دولتی آغاز شده و تا اصلاحات مدیریت مالی دولت مرکزی و قانون مسئولیت پذیری مالی ادامه می‌یابد، بحث می‌کنیم. هدف ما، روشن ساختن درسهایی است که می‌توان از تجربه اصلاحات در زلاند نو از نظر پذیرش عمومی، تداوم، و ترتیب اصلاحات در بخش عمومی آموخت. چون شفافیت و حسابدهی پیامهای کلیدی دستور کار اصلاحات در مرحله اولیة آن بود، بیشتر اقدامات انجام شده جامع بوده و موارد استثنایی را دربر نمی‌گیرد. این مسئله، موجب می‌شود که پذیرش عمومی اصلاحات تسهیل گردد، همچنین برای تداوم آن، بسیار با اهمیت است. پذیرش عمومی و تداوم سیاسی نیز موجب تسلسل و سرعت اصلاحات خواهد شد.

## یکم - مقدمه

در طول دهه ۱۹۸۵-۱۹۹۴، زلاند نو یکی از جامعترین برنامه‌های سازماندهی مجدد بخش عمومی در سالهای پس از جنگ جهانی دوم را به اجرا درآورد. هدفهای این برنامه، عبارت بود از: بهبود حسابدهی و شفافیت در فعالیتهای دولت؛ کاهش نفوذ دولت در اقتصاد؛ و بالأخره، تقویت کارایی و ارائه خدمات عمومی. در نتیجه، تمرکز سیاستهای مالی به طور فزاینده‌ای از توجه به تثبیت کوتاه‌مدت به سمت اجرای سیاستهای باثبات و معتبر در بلندمدت تغییر جهت داد. به علاوه، هم اکنون زلاند نو، تنها کشوری است که در آن حسابهای مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی، از جمله ترازنامه، وجود دارد.

در طول دوره مورد اشاره، تراز مالی از کسری حدود ۹ درصد محصول ناخالص داخلی، به مزاد ۳ درصدی تغییر یافت، در حالی که خالص بدهی بخش عمومی بسیار کاهش یافت. بهبود وضعیت مالی، تا حدودی به دلیل اصلاحات در بخش عمومی بود که به کنترل مخارج و افزایش درآمدهای مالیاتی کمک کرد. اصلاحات در حوزه‌های دیگر - از جمله آزادسازی تجارت و حساب سرمایه، شامل حذف تمام مشوقهای صادراتی، مقررات زدایی بازارهای مالی و ارزی، هدفگذاری برای کنترل تورم، و مقررات زدایی در زمینه روابط صنعتی - و تحولات دوره‌ای نیز نقش مهمی را در بهبود عملکرد مالی ایفا نموده است.

این مقاله را در هفت بخش، به صورت زیر، تنظیم کرده‌ایم. در بخش دوم، درباره مراحل اولیه اصلاحات که شامل "شرکتی کردن" و "خصوصی سازی" است، بحث می‌کنیم و چارچوبهای مورد نیاز مبانی اصلاحات را شرح می‌دهیم. در بخش سوم، به بحث درباره اصلاح نظام مدیریت مالی درون دولت مرکزی<sup>(۲)</sup> می‌پردازیم که شامل تغییر نظام حسابداری از حسابداری نقدی<sup>۱</sup> به حسابداری تعهدی<sup>۲</sup> که منجر به تهیه ترازنامه دولت<sup>(۳)</sup> که در بخش چهارم بحث کرده‌ایم، می‌شود. در بخش پنجم، قانون مسئولیت‌پذیری مالی<sup>۳</sup> را به منزله نقطه اوج اصلاحات اولیه شرح می‌دهیم. در بخش ششم، تأثیر اصلاحات بر الگوهای مخارج دولت را به طور خلاصه بیان می‌کنیم. در بخش آخر مقاله نیز به این بحث می‌پردازیم که آیا تجربه زلاند نو، چه به صورت کامل و چه بخشهایی از آن، قابل انتقال به کشورهای دیگر هست یا نه.

## دوم - بازگشت دولت به هسته اصلی خود

مانند دیگر کشورهای عضو سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، اندازه بخش عمومی در زلاند نو، طی سالهای پس از جنگ جهانی دوم تا اواسط دهه ۱۹۸۰، به طور مداوم در حال رشد بوده است.<sup>(۴)</sup> سهم مخارج دولت در محصول ناخالص داخلی، از حدود ۲۸ درصد در اوایل دهه ۱۹۷۰، به بیش از ۴۱ درصد در سال ۱۹۸۴ افزایش یافت. البته دلیل اصلی آن، وجود یک نظام

1. Cash-Basis accounting

2. Accrual-Basis accounting

3. Fiscal Responsibility Act

شدیداً رفاهی است. کسری بودجه کل، از حدود ۱ درصد در اوایل دهه ۱۹۷۰، به ۹ درصد محصول ناخالص داخلی در سال ۱۹۸۴ افزایش یافت، و بدهی ناخالص بخش عمومی<sup>۱</sup> نیز به ۶۴ درصد محصول ناخالص داخلی رسید. سهم اشتغال در بخش عمومی نیز ۳۱ درصد کل اشتغال بود. به علاوه، بنا به برخی دلایل تاریخی - از جمله، وجود یک بخش خصوصی کوچک، توسعه فعالیت‌های بخش عمومی، و نظارت بر منابع طبیعی - بخش عمومی به طور گسترده‌ای وارد برخی از فعالیت‌های تجاری، شده است، از خدمات مربوط به چاپ تا بانکداری و مخابرات و ارتباطات، که دارای سودآوری بسیار اندکی هستند. بنا بر برآوردهای خزانه‌داری، سهم بخش عمومی از محصول ناخالص داخلی در حدود ۱۲ درصد و سهم آن از سرمایه‌گذاری ناخالص در حدود ۲۰ درصد است. این فعالیتها عمدتاً توسط سازمانهای دولتی که دارای اختیار سیاستگذاری، تدوین مقررات، و انجام فعالیت‌های تجاری هستند یا از طریق شرکتهای دارای امتیازات و تعهدات خاص انجام می‌گیرد، که در هر مورد، گزارش فعالیت‌های خود را به وزیران ذی‌ربط می‌دهند یا گزارش کار در ابتدا به رؤسای سازمانها می‌دهند و آنها نیز به طور مستقیم پاسخگوی وزیر هستند.

پیش از انجام اصلاحات، نظام مدیریت مالی متکی به بودجه‌بندی برنامه‌ای<sup>۲</sup> بود که در آن روش تخصیص نقدی<sup>۳</sup> مبتنی بر نهاده‌ها، مورد استفاده قرار می‌گرفت. خزانه‌داری به صورت متمرکزی بر پرداخت‌های نقدی<sup>۴</sup> نظارت داشت و صدور تمام چک‌های مربوط به اسناد هزینه وزارتخانه‌ها، همراه با رهنمودهای تفصیلی مربوط به هزینه‌های آنها را بر عهده داشت. تمام سرمایه‌گذاریها، مستلزم تصویب هیأت وزیران بود و مدیران برای تغییر در ترکیب نهاده‌های تولیدی از قدرت و اختیار اندکی برخوردار بودند. بودجه‌بندی عمدتاً مبتنی بر تعدیل هزینه برنامه‌های موجود براساس نرخ تورم و اضافه کردن هزینه پیشنهادهای جدید بود. گرچه لازم بود که سازمانهای دولتی، مخارج خود را به صورت سه ساله، پیش‌بینی نمایند، ولی تصمیمگیری عموماً به صورت سالانه صورت می‌گرفت.

## الف) شرکتی کردن

در پی حذف پرداخت یارانه به بخش خصوصی و قطع حمایت از این بخش، آشکار شد که بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی هنوز در معرض تغییرات مذکور قرار نگرفته است. (۵) دلایل عملکرد ضعیف سازمانهای دولتی در گزارش خلاصه شده خزانه داری که پس از انتخابات سال ۱۹۸۴ انتشار یافت، آمده است که عبارتند از: نبود هدفهای مشخص و غیر متضاد؛ نبود سازوکارهای نظارتی برای ارزشیابی عملکرد؛ تأکید گسترده بر منابع؛ محدودیتهای اعمال شده بر قدرت مدیران؛ و محیط عملیاتی مورد حمایت، شامل ارائه کمکهای خاص به این سازمانها و ایجاد موانع بر سر راه رقابت (پیرابند ۱). (۶)

## پیرابند ۱. مبانی اقتصاد خرد اصلاحات در بخش عمومی زلاند نو

برخی از نظریه‌هایی که از اواخر دهه ۱۹۶۰ توسعه عرضه شد، برای تحلیل مشکلات مربوط به حاکمیت و کارایی در سازمانهای دولتی و شرکتهای تحت مالکیت دولت مورد استفاده قرار گرفت. نظریه انتخاب عمومی (Public Choice Approach) و نظریه کارگزاری (Agency Theory) به منظور روشن ساختن محدودیتهای دخالت دولت به کار گرفته شد. همچنین الگوی رقابت (Contestability Paradigm) برای تأکید بر منافع رقابت و سازوکار بازار در تخصیص منابع کمیاب ارائه شد.

نظریه انتخاب عمومی و نظریه دیوانسالاری (بوروکراسی) مشکلات موجود درون سازمانهای پیچیده را شناسایی می‌کند. یکی از یافته‌های مهم در این زمینه، این است که مقامات دولتی تمایل دارند تا از طریق حداکثر کردن هدفهایی که ارتباط چندانی با منافع عمومی که آنها بدین منظور خدمت می‌کنند ندارد، در جهت نفع شخصی خود حرکت کنند. به منظور از میان برداشتن این مشکلات، تأکید بر اهمیت اندازه‌گیری تولید و نیز بر انگیزه‌های مرتبط با عملکرد بوده است. توسعه بیشتر این تحلیلها به اصلاح نظریه‌های قانونگذاری از طریق آشکار ساختن این موضوع منجر شد که قوانین و مقررات ممکن است تحت سلطه گروههای ذی‌نفع قرار داشته باشد. به همین دلیل، فرصت تفکیک وظایف قانونگذاری دولت از وظایف تجاری و سیاستگذاری فراهم شد.

این یافته‌ها بعداً به صورت رابطه رئیس - کارگزار (Principal-Agent Relationship) مورد تحلیل قرار گرفت. برای نمونه، رئیس، که در اینجا وزیر یک وزارتخانه مورد نظر است، مایل است تا

کارگزار - برای مثال مدیر یک سازمان دولتی - را وادار نماید تا به صورتی رفتار کند که برای رئیس مفید باشد. مسئله این است که اطلاعات رئیس نارساست؛ دیگر اینکه وی نمی تواند تشخیص دهد که کارگزار چه کاری را انجام می دهد، یا اینکه نمی تواند فعالیت های او را تفسیر کند. در تهیه کالا های عمومی، رابطه رئیس - کارگزار بین رأی دهندگان و قوه مجریه نیز وجود دارد. نظارت بر عملکرد کارگزار و اطمینان از اینکه این عملکرد، مطابق با هدف های رئیس است، نکته اصلی در قراردادهای تشویقی است. این امر، مستلزم این است که در صورت وجود رابطه رئیس - کارگزار، به گونه ای تعریف شود که تصمیم گیری از طریق تقویت شفافیت و حسابدهی و به کمترین حد رساندن هزینه های کارگزار، یعنی، هزینه های ناشی از ساختار بندی، اجرا، و تقویت این قراردادها، به آن واگذار شود. موافقتنامه های عملکرد و قراردادها (پیربند ۴) سازوکارهایی هستند که از طریق آنها می توان این نارساییها را شناسایی کرد و قدرت سازمان های دولتی را به عنوان عرضه کنندگان انحصاری از طریق برقراری مجدد وضعیت رقابتی کاهش داد.

بازارهای رقابتی (Contestable Markets) به صورت بازارهایی تعریف می شود که ورود به آن برای همه بنگاههایی که مواجه با هیچ گونه مشکل رقابت از سوی بنگاههای مسلط نیستند، کاملاً آزاد است و خروج از بازار نیز مستلزم تحمل هزینه خاصی نیست. این الگو، نشان می دهد که در بازاری که از حالت نسبتاً رقابتی برخوردار است، منافع عمومی با اجرای سیاست آزادی اقتصادی (Laissez-Faire) بهتر تأمین می شود تا وجود قوانین و مقررات اداری یا مقررات ضد انحصار. با وجود این، الگوی رقابتی بدین معنا نیست که یک بازار کاملاً آزاد و بدون محدودیت، خود به خود، منجر به تخصیص بهینه منابع خواهد شد. حذف موانع ورود و خروج به تنهایی کافی نیست و لغو قرارداد می تواند مشکلاتی از قبیل نظارت و اندازه گیری عملکرد موضوع قرارداد ایجاد نماید، یا هنگامی که هزینه های اولیه (Sunk Cost) هنگفتی وجود دارد، خروج از قرارداد، هزینه های بسیاری را موجب شود. به علاوه، در وضعیت وجود نااطمینانی و نیز انگیزه های انجام رفتارهای رانت جویانه، تنظیم و اجرای یک قرارداد بلندمدت بسیار دشوار است.

برای شناسایی این کاستیها، در دسامبر ۱۹۸۵ وزیر دارایی، یک گزارش اقتصادی به مجلس نمایندگان عرضه کرد. (۷) که در آن، پنج اصل کلی زیر برای سازماندهی مجدد فعالیت های تجاری دولت پیشنهاد شده بود:

- دولت نباید در فعالیتهایی وارد شود که بخش خصوصی می تواند آن را با کارایی و اثربخشی بالاتری انجام دهد؛
- وظایف غیرتجاری باید از سازمانهای تجاری، که دقیقاً مانند شرکتهای بخش خصوصی فعالیت میکنند، منگک شود؛
- مدیران باید واحدهای تحت مدیریت خود را به صورت شرکتهای موفق اداره کنند و نیز باید در استفاده از منابع، قیمتگذاری، و بازاریابی محصولات خود به طور کامل در چارچوب هدفهای تعیین شده توسط وزیران عمل نمایند؛
- شرکتهای باید بدون هرگونه امتیازات رقابتی فعالیت کنند؛ و
- شرکتهای بسته به هدفهای تجاری خود، که با حضور هیأت مدیره های جدیدی که از بخش خصوصی استخدام شده اند تجدید ساختار شده است، باید به صورت انفرادی و مستقل فعالیت نمایند.

سازماندهی مجدد فعالیتهای تجاری دولت با اجرای قانون شرکتهای تحت مالکیت دولت<sup>۱</sup> که در سپتامبر ۱۹۸۵ به تصویب رسید، صورت گرفت (پیرابند ۲). قانون شرکتهای دولتی امکان تبدیل شرکتهای و سازمانهای تجاری قدیمی به شرکتهایی همانند واحدهای بخش خصوصی، که مانند شرکتهای خصوصی تابع قانون شرکتهای و قوانین ضد انحصار باشند، را فراهم آورد. در نتیجه، در آوریل ۱۹۸۷، نخستین شرکت دولتی از میان ۹ شرکت، از محل ادغام تعدادی از سازمانهای دولتی بزرگ تشکیل شد، در حالی که پنج شرکت دولتی موجود در چارچوب این قانون قرار داشتند. در پایان سال ۱۹۹۳، تعداد فعالیتهای تجاری دولتی که تبدیل به شرکت شدند، به ۳۱ مورد رسید. همچنین تعدادی از سازمانها حذف شدند. ولی به جای سازمانهای دیگر که عمدتاً متصدی وظایف قانونگذاری بودند، سازمانهای جدیدی ایجاد گردیدند.

#### پیرابند ۲. قانون شرکتهای دولتی سال ۱۹۸۶ در زلاند نو

هدف اصلی قانون، عبارت است از "...بهبود عملکرد فعالیتهای تجاری دولتی، و بدین منظور، باید در موارد زیر، اقدام لازم صورت گیرد:

الف) مشخص کردن اصول حاکم بر عملیات شرکتهای دولتی؛

ب) دادن اجازه تشکیل شرکتهایی برای انجام فعالیتهای دولتی معین و کنترل مالکیت وابسته به آن؛ و

ج) ایجاد وضعیت لازم در مورد حسابدهی شرکتهای دولتی و مسئولیت پذیری وزیران. هدف اصلی هر شرکت دولتی، عبارت است از "فعالیت به عنوان یک بنگاه تجاری موفق". این امر، مستلزم این است که شرکتهای دولتی (قسمت ۴):

الف) از نظر سودآوری و کارایی، دقیقاً قابل مقایسه با واحدهایی باشند که تحت مالکیت دولت نیستند؛

ب) به صورت کارفرمای خوب عمل کنند؛ و

ج) سازمانهایی باشند که با توجه به منافع جامعه‌ای که در آن فعال هستند یا از طریق تلاش برای تطبیق خود با این منافع یا پیشبرد این منافع تا حد ممکن، نشاندهنده احساس مسئولیت اجتماعی باشند.

به منظور انجام فعالیتهای تجاری، در قانون مقرر شده است که (بخش یکم، قسمت ۷):

"هر گاه دولت مایل باشد تا یک شرکت دولتی کالاها و خدمات را به هر شخص ارائه نماید، دولت و شرکت باید توافقنامه‌ای را امضا کنند که به موجب آن، شرکت دولتی در ازای دریافت تمام یا قسمتی از قیمت که توسط دولت به آن پرداخت می‌شود، اقدام به تأمین کالاها و خدمات نماید." در این قانون، مقرر شده است که هیأت مدیره‌هایی برای شرکتهای دولتی تعیین شود، که در مقابل وزیر دارایی مسئول هستند، و همچنین تعدادی از وزارتخانه‌های مسئول نیز وجود دارند که به عنوان سهامداران این شرکتها هستند، و برای عملکرد شرکتها در مقابل مجلس هم پاسخگو خواهند بود. وزیران، بدون تصویب مجلس، اجازه فروش سهام شرکتهای تحت مسئولیت خود را نخواهند داشت.

مواد مربوط به حسابدهی در قانون شرکتهای دولتی (بخش سوم) مقرر کرده است که هیأت مدیره تمام شرکتهای دولتی، هر سال، گزارش هدفهای شرکت را که شامل، برنامه‌های شرکت، حوزه فعالیت، سیاستهای حسابداری، هدفهای عملکردی، برآورد بازدهی، و ارزشیابی وضعیت تجاری است، به وزیران سهامدار بدهند. مانند الزامات مربوط به مسائل حسابداری شرکت، این قانون همچنین مقرر کرده است که هیأت مدیره هر سال گزارش عملیات و وضعیت مالی شرکت را، که شامل گزارش سود سهام قابل پرداخت به دولت، و مقایسه عملکرد شرکتهای دولتی با



وضعیت هدفهای اولیه شرکت می‌باشد، تهیه کند. وزیر مسئول، ملزم است که گزارش هدفها برای سال موردنظر و دو سال گذشته را، به همراه گزارش سالانه وضعیت مالی حسابرسی شده سال قبل، به مجلس نمایندگان بدهد.

برعکس کشورهای دیگر، محیط قانونی با هدف ایجاد و بهبود یک بازار رقابتی تا حد امکان ایجاد شده بود. این راهبرد از دو شاخه نظریه اقتصادی نشأت گرفته بود: اول نظریه مقررات<sup>۱</sup> و دوم الگوی رقابت<sup>۲</sup>. براساس نظریه اول، گروههای ذی نفع، قوانین و مقررات را به نفع خود تدوین می‌کنند؛ نظریه دوم معتقد است که بنگاههای مسئول<sup>۳</sup>، در صورتی که با دیگر بنگاههایی که قصد ورود به بازار موجود را دارند برخوردی منطقی صورت گیرد، باید در آن سطح از تولید و قیمت فعالیت نمایند که منجر به ایجاد یک ساختار رقابتی شود. این امر، مستلزم این است که مقررات ورود و خروج بنگاهها، اگر نه به طور کامل حذف نشود، دست کم به کمترین حد برسد. در نتیجه، ساختارهای قانونی خاص به عنوان جانشینی برای فشارهای رقابتی در مورد صنایعی از قبیل گاز و ارتباطات، که در آن شرکتهای دولتی مسئول از یک وضعیت مسلط برخوردار بودند، مورد استفاده قرار نگرفت.<sup>(۸)</sup>

فرایند شرکتی کردن فعالیتهای بخش عمومی تغییرات بسیاری را در عملکرد شرکتهای ایجاد کرده است. براساس مطالعه دونکان و بولارد (۱۹۹۲)، که عملکرد ۱۴ شرکت دولتی را تحلیل کرده‌اند، هزینه‌های واحد<sup>۴</sup>، قیمتها، و تعرفه‌ها به طور کلی کاهش یافته، کیفیت خدمات عرضه شده افزایش پیدا کرده، و سودآوری نیز بهبود یافته است، هر چند که تفاوتهای چشمگیری در عملکردها وجود دارد. بخشی از بهبودهای به عمل آمده در کارایی را می‌توان به الزام مدیران به دنبال نمودن هدفهای تجاری کاملاً مشخص نسبت داد. در اغلب موارد، رقابت، حتی در فعالیتهایی که در آنها شرکتهای دولتی از نقش مسلط برخوردار هستند، می‌تواند انگیزه مهمی ایجاد نماید.<sup>(۹)</sup> شرکتی کردن همچنین منجر به کاهش چشمگیری در اشتغال گردید؛ نیروی کار در ۱۴ شرکت

1. Regulation Theory

2. Contestability Paradigm

3. Incumbent Firms

4. Unit Costs

دولتی مورد اشاره در سال ۱۹۹۲ عملاً به نصف کاهش یافت.<sup>(۱۰)</sup> با وجود این، این کاهشها هنگامی که اغلب کارمندان سابق تبدیل به طرف قراردادهای شرکتها شدند تا حدودی جبران شد؛ در دیگر موارد، اشتغال در بنگاههای رقیب افزایش یافت. همچنین شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد که پس از کاهشهای اولیه در اشتغال، در مراحل بعدی، اثر اصلاحات به طور واقعی موجب افزایش اشتغال در شماری از بخشها گردید.<sup>(۱۱)</sup> از دیدگاه بودجه‌ای، مقدار سودهای برگشتی و سود سهام تقسیم شده از سال ۱۹۸۶ تا سال ۱۹۸۸ دو برابر شد (یعنی در حدود ۵/۰ درصد محصول ناخالص داخلی) و در سال ۱۹۸۹، یارانه‌های دولتی، به غیر از مورد راه‌آهن، حذف شد. با وجود این موفقیتها، مدل زلاند نو دارای کاستیهایی نیز می‌باشد. سازوکارهای تشویقی و نظارتی تا حدودی به دلیل نبود سهام قابل مبادله برای شرکت‌های دولتی و نیز نبود تهدید واقعی از ناحیه ورشکستگی یا جایگزینی محدود شده است، زیرا شرکت‌های فوق اجازه انتشار اوراق قرضه را به دست آوردند، ولی اجازه انتشار اوراق سهام با حق رأی را نداشتند. به علاوه، گرچه بدهی این شرکتها را به هیچ روی، دولت رسماً تضمین نکرده بود، ولی احساس این تضمین، و به همراه آن، احتمال دخالت سیاسی به صورت غیررسمی وجود داشت. به علاوه، قوانین و مقررات ذی‌ربط، هیچ‌گونه جریمه‌ای را برای شکست در دستیابی به هدفهای مورد توافق در نظر نگرفته بود. هر چند که شرکت‌های دولتی در موقعیتی یکسان با شرکت‌های خصوصی قرار گرفته بودند، ولی وضعیت خاص آنها، این شرکتها را به دلیل وجود هزینه‌های بالاتر از هزینه‌هایی که سازمانهای فعال در بخش خصوصی براساس آن فعالیت می‌کردند، در وضعیتی غیررقابتی قرار داده بود. این امر، ناشی از مسئولیت اجتماعی این شرکتها بود، و به ویژه، در حوزه روابط صنعتی آشکار بود، که تابع مفاد قانون شرایط اشتغال خدمات دولتی<sup>۱</sup> سال ۱۹۷۷ بود. همچنین، بازدهی از پیش تعیین شده برای سرمایه یا سیاست، تقسیم سود سهام، محدودیت دیگری برای مدیریت به شمار می‌آمد.<sup>(۱۲)</sup>

## ب) خصوصی سازی

شناسایی محدودیت‌های شرکت‌های دولتی مستلزم فراهم آوردن امکان رقابت بالقوه و مالکیت قابل

انتقال و قابل تغییر است. به همین دلیل و نیز بنا به دلایل بودجه‌ای، خزانه‌داری زلاند نو به شدت از خصوصی‌سازی حمایت کرده است. از نظر بودجه‌ای، اغلب شرکتهای دولتی، نیازمند تزریق سرمایه تازه برای تجدید ساختار هزینه‌ها و سرمایه‌گذاری خود، یا ورود به حوزه‌های مختلف خارج از فعالیتهای تجاری دولتی بودند. همچنین با توجه به اینکه بدهی بخش عمومی هنوز در سطح بالایی قرار دارد، کسان بسیاری به خصوصی‌سازی به عنوان فرصتی برای اجتناب از پرداخت منابع بودجه‌ای بیشتر به شرکتهای دولتی، و نیز کاهش بدهی بخش عمومی می‌نگرند. طی دوره هفتساله بین سالهای ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۴، فروش داراییهای دولتی (شامل ۲۱ شرکت دولتی) به رقم کل ۱۳ میلیارد دلار زلاند نو رسید، که برابر با متوسط سالانه‌ای در حدود ۴ درصد محصول ناخالص داخلی، در مقایسه با رقم ۱ درصدی به دست آمده در انگلستان، می‌باشد. دریافتیهای حاصل از خصوصی‌سازی، غیر از چند مورد استثنایی، از جمله در مورد فروش شرکت تلکوم، عمدتاً برای کاهش بدهیهای بخش عمومی مورد استفاده قرار گرفت. در نتیجه اجرای این راهبرد، بدهی ناخالص بخش عمومی تا حدودی کاهش یافت و از ۶۳ درصد محصول ناخالص داخلی در مارس ۱۹۸۸، به کمتر از ۵۵ درصد در پایان سال ۱۹۹۴ رسید.

روشهای خصوصی‌سازی در زلاند نو نیز متنوع بود. به طور کلی، خصوصی‌سازی با استفاده از دو روش اصلی به اجرا درآمد: هنگامی که فعالیتهای یک شرکت دارای ماهیت کاملاً تجاری بود از روش فروش سهام سود جستند، و هنگامی که عملیات شرکت کمتر ماهیت تجاری داشت، روش فروش داراییها را در پیش گرفتند. در روش دوم، ابتدا بسیاری از عملیات از طریق واگذاری داراییها دوباره تعریف شد، و سپس امکان ادامه فعالیت آن از نظر بازرگانی معلوم گردید. پس از انجام اقدامات اولیه در مورد فروش داراییها، این نکته مورد توافق قرار گرفت که به منظور اجتناب از امکان تسلط چند سهامدار عمده و بروز تضاد بین دولت به عنوان قانونگذار و دولت به عنوان سهامدار، عملیات به طور کامل واگذار شود. بسته به اوضاع و احوال، به دلیل کوچک بودن و نبود بازارهای سرمایه محلی، فروش از طریق مناقصه را ترجیح می‌دادند. به علاوه، برای دولت، فروش فقط به یک خریدار، دارای ارجحیت بود، زیرا این گونه خریداران نوعاً حاضر به پرداخت مابه‌التفاوت بالاتری برای کنترل بودند. در دو مورد (شرکت هواپیمایی زلاند نو و شرکت تلکوم)،

دولت به منظور حفظ حق وتوی خود در مقابل تغییرات سرفصلهای عملیاتی به طوری که کنترل پس از خصوصی سازی نیز حفظ شود، سهام ممتاز را برای خود نگه داشت. (۱۳)

برنامه خصوصی سازی زلاند نو از جنبه های مختلف با برنامه های مشابه اجرا شده در کشورهای دیگر تفاوت دارد. برای مثال، در این کشور، هرگز خصوصی سازی را به عنوان ابزاری برای گسترش توزیع مالکیت سهام، یا برای توسعه بازار سهام مورد استفاده قرار ندادند؛ در نتیجه و برخلاف تجربه انگلستان، هیچ گونه انتشار سهام جدید<sup>۱</sup>، و نیز استفاده از سیستم اسناد مالکیت<sup>۲</sup>، مانند آنچه که در کشورهای اروپای شرقی پیش آمد، صورت نگرفت. برای حل مشکل اندازه محدود بازارهای مالی محلی، دولت اقدام به پذیرش خریداران خارجی، حتی در بخشهایی که معمولاً به آنها عنوان "راهبردی" می دهند، نموده است. علاوه بر ایجاد ساختار قانونی مورد نیاز، دولت از فروش انحصارات دولتی به بخش خصوصی بدون انجام اقدامات اولیه برای تقویت رقابت خودداری کرده است. بالأخره اینکه برنامه خصوصی سازی در زلاند نو با برنامه گسترده آزادسازی بازارهای سرمایه در سالهای پیش از آن همراه بوده است.

### سوم - اصلاحات مدیریتی در دولت مرکزی

در سال ۱۹۸۸، دوباره توجه اولیای امور به اصلاح سازماندهی تأمین خدمات دولتی جلب شد. در پی اجرای برنامه شرکتی کردن برخی از فعالیتهای دولت، این موضوع آشکار شد که تمام سازمانهای دولتی را نمی توان به شرکتهای سودآور تبدیل کرد. مشکل اصلی در این بود که چگونه این سازمانها کارآمدتر و مسئولیت پذیرتر شوند. خزانه داری در گزارش خلاصه سال ۱۹۸۷ خود به دولت جدید، که براساس تجربه حاصل از اجرای قانون شرکتهای دولتی<sup>۳</sup> تهیه شده بود، به چهار جنبه کلیدی فرایند مدیریت اشاره می کند:

- رابطه بین وزیران و مدیران اجرایی سازمانهای زیر نظر آنها؛
- درجه استقلال مدیران اجرایی در سازمانهای تحت مدیریت خود؛

● تفاوت بین خدماتی که یک سازمان دولتی عرضه می‌کند و نتایج به دست آمده، یا موفقیت در دستیابی به هدفهای اجتماعی؛ و

● نیاز به یک نظام حسابداری مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی.

این مسائل، با دنبال نمودن برنامه مدیریت مالی از طریق تصویب دو قانون مکمل هم، یعنی قانون بخش دولتی در سال ۱۹۸۸ و قانون مالیه عمومی در سال ۱۹۸۹، و اصلاحیه‌های بعدی آن، حل شد.

قانون بخش دولتی<sup>۱</sup>، که در آوریل ۱۹۸۸ به اجرا درآمد، اصلاحات اولیه را در بخش عمومی به انجام رساند (پیربند ۳). (۱۴) این قانون، شامل اصلاح گسترده ساختار مدیریت سازمانی و نظام روابط صنعتی و کارگری دولتی، از طریق ایجاد روابط جدید حسابداری بین رؤسای سازمانها یا مدیران اجرایی سازمانها و وزیران زبردست آنها بود. (۱۵) این قانون به تصدی دایمی رؤسای سازمانها، با تبدیل آنها به مدیران اجرایی که براساس قراردادهای پنجساله استخدام می‌شوند، و گزارش عملکرد خود را به طور مستقیم به وزیران زبردست خود ارائه می‌کنند، پایان داد. با انعقاد قراردادهای فردی، قانون بخش دولتی را می‌توان به عنوان پیش درآمد قانون قراردادهای اشتغال<sup>۲</sup> در سال ۱۹۹۱ به شمار آورد.

### پیربند ۳. قانون بخش دولتی سال ۱۹۸۸ در زلاند نو

قانون بخش دولتی سال ۱۹۸۸، قانون خدمات عمومی سال ۱۹۶۲، قانون شرایط اشتغال در خدمات دولتی سال ۱۹۷۷، و قانون خدمات بهداشتی و درمانی کارکنان سال ۱۹۷۷ را ملغی ساخت. این قانون، شرایط قانون روابط کارگری را به بخش دولتی نیز گسترش داد، به این صورت که اتحادیه‌های کارگری بخش عمومی نیز از حقوق چانه‌زنی مشترک همتهای خود در بخش خصوصی برخوردار شدند، هر چند که عضویت در اتحادیه‌های کارگری بخش عمومی داوطلبانه بود.

براساس این قانون، هیأت جدید مدیران سازمانهای دولتی و گروه جدید مقامات ارشد، تحت عنوان دفتر مدیران ارشد (Senior Executive Service) ایجاد شد. هر دو نهاد فوق براساس قراردادهای قابل تجدید پنجساله، برای مورد اول توسط کمیسیون خدمات دولتی و دومی توسط

مدیران اجرایی سازمانها به کار گمارده می‌شوند. دفتر مدیران ارشد با هدف ایجاد یک نیروی متحد در سطوح بالای خدمات دولتی تشکیل شد.

براساس این قانون، وظایف قبلی مربوط به کارگزینی، از کمیسیون خدمات دولتی به مدیران اجرایی منتقل شد، و نقش کمیسیون خدمات دولتی به واحد نظارت بر عملکرد هر سازمان تبدیل شد و رئیس این کمیسیون نیز وظیفه بهبود، توسعه، و نظارت بر برنامه‌ها و سیاستهای فرصتهای شغلی را بر عهده گرفت (قسمت ۶). با وجود این، کمیسیون خدمات دولتی، به عنوان کارفرمای اصلی برای مذاکرات مربوط به شرایط اشتغال باقی ماند، گرچه این کمیسیون، ملزم به مشاوره با مدیران اجرایی بود (قسمت ۷۰) و می‌توانست به آنها وکالت دهد.

مدیران اجرایی، حق استخدام کارمندان را داشته و متعهد می‌باشند که حق تقدم را به افرادی دهند که بهترین شرایط را داشته باشند (قسمت ۶۰)، باید سمتهای خالی را اعلام نمایند تا افراد واجد شرایط بتوانند درخواستهای خود را ارسال نمایند (قسمت ۶۱)، و این انتصابها را نیز باید به اعضای سازمان اعلام نمایند (قسمت ۶۴). براساس این قانون، کمیسیون خدمات دولتی موظف است که موافقت رئیس کل را برای برکناری مدیر اجرایی هر سازمان بنا به دلایل کاملاً منطقی کسب نماید (قسمت ۳۹). کمیسیون خدمات دولتی در مقابل وزیر ذی‌ربط به سبب عملکرد مدیران اجرایی مسئول است (قسمت ۴۳). کمیسیون مذکور باید موافقت وزیر خدمات عمومی و نیز موافقت نخست وزیر را در مورد شرایط اشتغال هر یک از مدیران اجرایی، به استثنای مشاوران حقوقی، بازرسان و حسابرها، مأموران پلیس، و مأموران کمیسیون خدمات دولتی، کسب نماید.

در سال ۱۹۹۱، قانون بخش دولتی برای هماهنگ کردن مفاد قانون قراردادهای اشتغال سال ۱۹۹۱ اصلاح شد. در نتیجه این اصلاحات، مأموران کمیسیون خدمات دولتی، مسئولیت خود برای "مذاکره در مورد تمام قراردادهای اشتغال جمعی که برای شاغلان تمام سازمانهای بخش عمومی قابل کاربرد است" را حفظ نمودند (بخش چهارم، قسمت ۶۸). با وجود این، در عمل، مأموران کمیسیون، قدرت خود را به مدیران اجرایی واگذار کردند (قسمت ۷۰)، و بنابراین، مذاکره و چانه‌زنی در سطح شرکت را با قانون قراردادهای اشتغال ترکیب نمودند.

از سال ۱۹۸۸، اغلب سازمانهای دولتی و وزارتخانه‌ها مواجه با فرایند تجدید ساختار شدند - که این فرایند هنوز نیز تا حدود زیادی در حال ادامه است. گرچه این فرایند، بسته به هدفهای

سیاستی خاص، تا حدود زیادی متفاوت بود، ولی برخی ویژگیهای مشترک آن را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

● وظایف مربوط به جنبه‌های سیاستگذاری از واحدهای عملیاتی مسئول تصدی این سازمانها تفکیک گردید؛

● تأمین مالی برای ارائه خدمات عمومی از تهیه و خرید آنها جدا شد؛

● امتیازات انحصاری سازمانهای دولتی حذف شد، به طوری که امکان اجازه رقابت بین واحدهای دولتی عرضه‌کننده خدمات عمومی و بنگاههای خصوصی فعال در این زمینه وجود داشته باشد؛ و

● مسئولیتهای سازمانهای دولتی به منظور هماهنگی و یکپارچه کردن وظایف مشابه، پرهیز از تضاد منافع، و تجزیه سازمانهای بزرگ و یکپارچه که اداره آنها مشکل است، به واحدهای کوچکتر، دوباره تجدیدنظر گردید. (۱۶)

به لحاظ تغییرات ایجاد شده به وسیله قانون بخش دولتی، فرایند موجود تخصیص اعتبارات را به سرعت کنار گذاشتند. اصلاحات فوق و نیز سایر اصلاحات انجام شده در حوزه مدیریت مالی، با تصویب و اجرای قانون مالی عمومی<sup>۱</sup> در ژوئیه سال ۱۹۸۹ تکمیل گردید. به منظور تقویت روابط حسابه‌ی و کارایی مدیریتی مدیران اجرایی سازمانهای دولتی، قانون مالی عمومی بین ستانده‌ها و نتایج به دست آمده تفاوت قایل شد، که بدین وسیله وزیران خواهند توانست به منظور دستیابی به هدفهای خود (هدفهای سیاستی)، منابع و امکانات موردنیاز خود (کالاها و خدمات، از جمله، اطلاعات مربوط به سیاستگذاری) را از منابع مختلف خریداری نمایند. مطابق قانون مورد اشاره، مدیران اجرایی سازمانهای دولتی، براساس توافقتنامه‌های عملکرد<sup>۲</sup> سالانه در قبال تولید ستانده‌های موردنیاز مسئول هستند، در حالی که وزیران در قبال هدفهای تعیین شده، مسئولیت دارند (پیرایند ۴). (۱۷) با این تفکیک، وزیر هر وزارتخانه، به طور همزمان، هم از منافع خریدار برخوردار است و هم دارای منافع مالک در وزارتخانه تحت تصدی خود می‌باشد.

### پیرابند ۴. قانون مالیة عمومی سال ۱۹۸۹ زلاند نو

قانون مالیة عمومی در اول ژوئیه ۱۹۸۹ به اجرا درآمد، و ابتدا در سال ۱۹۹۱ و سپس در سال ۱۹۹۳ برای هماهنگ کردن بخشهای مختلف آن با قانون گزارشدهی مالی سال ۱۹۹۳ اصلاح شد. در این قانون، مفاهیم جدیدی، مانند تفکیک بین ستانده (Output) و نتایج (Outcomes) تفکیک دولت به عنوان یک واحد کل، که ستانده‌ها را خریداری می‌کند، و سازمانهای دیگر، که وظیفه تولید ستانده‌ها را برعهده دارند؛ توافقتنامه‌های عملکرد؛ طبقه‌بندی جدید نظام تخصیص اعتبار؛ و اصول پذیرفته شده حسابداری، معرفی شده است.

در این قانون (قسمت ۲)، نتایج (Outcomes) به صورت "اثرها یا پیامدهای مجموعه فعالیتهای دولت برای جامعه تعریف شده است". وزیران به طور جداگانه و هیأت وزیران به طور جمعی، مسئول تعریف و تشخیص نتایجی هستند که آنها را در مقابل مجلس، و در نهایت رأی‌دهندگان، پاسخگو کرده است. ستانده‌ها (Outputs) به صورت "کالاها و خدمات تولید شده توسط سازمانهای دولتی یا دیگر اشخاص یا نهادها" تعریف شده است. این تفاوت بین محصولات و نتایج مبنای روابط حسابدهی بین وزیران و مدیران اجرایی است.

این رابطه حسابدهی به طور رسمی در توافقتنامه‌های عملکرد وجود دارد. این توافقتنامه‌ها، که در ابتدا در قانون بخش دولتی مطرح شد و سپس اصلاح گردید، حوزه‌های کلیدی مرتبط با ملاحظات راهبردی دولت را که مستلزم توجه خاص مدیران اجرایی می‌باشد، مشخص می‌کند؛ یک راهنمای مراجعه برای اطلاعات جامع در مورد ستانده‌های موجود در توافقتنامه‌های خرید فراهم می‌کند؛ و اطلاعاتی در مورد انطباق سازمانها با مسئولیتهای قانونی و سیاستهای دولت، و نیز درباره سرپرستی داراییهای دولت (منافع مالکیت) ارائه می‌کند. رهنمودهای لازم برای توافقتنامه‌های عملکرد را کمیسیون خدمات دولتی منتشر می‌کند، به استثنای توافقتنامه‌های خرید که رهنمودهای آن را خزانه‌داری تعیین می‌کند.

در مورد روشهای بودجه‌ای، اصلاح قانون در سال ۱۹۹۴، هفت نوع حساب مستقل را مشخص نمود: گروههای مختلف ستانده، منافع یا سایر مخارج اجتناب‌پذیر، هزینه‌های استقراض، دیگر مخارج، کمکهای سرمایه، خرید یا توسعه داراییهای ثابت توسط دولت، و بازپرداخت بدهیها. در این قانون، همچنین امکان تخصیصهای چند ساله حداکثر تا پنج سال در نظر گرفته شده است. سازمانهای دولتی اجازه انتقال منابع مالی بین تخصیصهای خاص را بدون تصویب مجلس ندارند،



گرچه قانون مالیة عمومی تا حدودی از انعطاف برخوردار است. نقل و انتقالات از نظر مالی خنثی، از یک گروه ستانده‌ها به گروه دیگر، توسط مدیر اجرایی امکانپذیر است تا حدی که این نقل و انتقال منجر به افزایش کمتر از ۵ درصد برای هر گروه از ستانده شده و مدت آن نیز بیش از یک سال نباشد. با وجود این، در طول سال، هیأت وزیران می‌تواند تصمیم بگیرد که سطح تخصیصهای خاص پس از برآوردهای تکمیلی تغییر نماید. اگر عرضه کافی براساس قانون تأمین تنخواه گردان<sup>۱</sup> وجود داشته باشد، هیأت وزیران می‌تواند با تأمین تخصیصهای جدید از محل تنخواه گردان، پیش از اینکه لایحه تخصیص (براساس برآوردهای تکمیلی) در پایان سال تصویب شود، موافقت نماید.

در جریان رسیدگی مجلس به مسائل تخصیص اعتبارات، اعضای غیردولتی مجلس می‌توانند، با رعایت ترتیبات قانونی، اصلاحاتی را پیشنهاد نمایند. با این حال، اصلاحات نباید به گونه‌ای باشد که تأثیر چندانی بر ترکیب وجوه داشته باشد، در غیر این صورت، وزیر دارایی ممکن است اصلاحات پیشنهادی را وتو کند. روش وتوی اصلاحات مالی، همچنین به اعضای خصوصی اجازه می‌دهد تا پیشنهادهایی در زمینه مخارج و اخذ مالیات بدهند، ولی به دولت نیز این حق داده شده است که در صورتی که این پیشنهادها تأثیر چشمگیری بر متغیرهای کلی مالی داشته باشد، آن را وتو کند.

نیاز به اداره بهتر داراییها و نیز بهبود اطلاعات مالی، از جمله، شناسایی کامل هزینه‌های عرضه خدمات اداری، منجر به برقراری نظام جدید گزارشدهی گردید. براساس این نظام، همه سازمانها و نیز تمام شرکتهای تحت مالکیت دولت و مؤسسه‌های سلطنتی، ملزم به ارائه صورت وضعیت مالی<sup>۲</sup> سالانه خود هستند که در آن حسابداری تعهدی جایگزین نظام حسابداری نقدی (پیرابند ۵) مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری شده است. این اصول، قواعدی را شامل می‌شود که توسط دفتر بررسی معیارهای حسابداری زلاند نو<sup>۳</sup>، که یکی از نهادهای ایجاد شده در قالب قانون گزارشدهی مالی<sup>۴</sup> سال ۱۹۹۳ است، تدوین شده است. وظایف این دفتر، عبارت است از تجدیدنظر و بهبود استانداردهای گزارشدهی مالی، تشویق توسعه معیارهای گزارشدهی مالی و

1. Imprest Supply Act

2. Financial Statements

3. New Zealand Accounting Standards Review Board

4. Financial Reporting Act

تدوین رهنمودهایی برای تنظیم سیاستهای حسابداری که از حمایت حرفه حسابداری در زلاند نو برخوردار باشد.

### پیرابند ۵. حسابداری نقدی و تعهدی در زلاند نو

حسابداری نقدی، به ثبت معاملاتی می‌پردازد که در آن پول واسطه مبادله می‌باشد و تنها زمانی ثبت انجام می‌شود که پرداخت انجام شده یا دریافتی شده باشد. معاملات کالایی و داراییها و بدهیهای غیرمالی در این نوع حسابداری ثبت نمی‌شوند. تنها ذخایر ثبت شده در این روش تراز نقدی نگهداری شده در پایان دوره حسابداری است.

حسابداری تعهدی، در مقایسه با حسابداری نقدی، از مزایای مختلفی برخوردار است. در این نوع حسابداری، تمام معاملات و دیگر جریانهای اقتصادی، خواه نقدی و خواه کالایی، در زمان وقوع ثبت می‌شود. ارزش تمام منابع قابل دریافت به صورت یک نوع دارایی، ارزش منابع قابل پرداخت به صورت یک نوع بدهی به شمار می‌آید. داراییهای فیزیکی و تغییرات در ارزش آن از طریق استهلاک و ارزیابی مجدد ثبت می‌شود، زیرا از تغییرات غیرواقعی مانند نوسانهای نرخ ارز ناشی می‌شود. بنابراین، روش حسابداری تعهدی، شامل حسابداری نقدی نیز می‌شود، تا حدی که جریانها و موازنه‌های نقدی را ثبت می‌کند. در پایان دوره حسابداری، ارزش تمام داراییها، بدهیها، و ارزش ویژه ارائه می‌شود، به گونه‌ای که تصویر معنادارتری از عملیات واحد موردنظر در طول سال مالی و نیز تصویری از وضعیت مالی کلی آن در پایان دوره، در مقایسه با حسابداری نقدی، به ویژه در مورد وضعیت مالی میان مدت، ارائه می‌کند.

حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی ارتباط نزدیکی را با سایر نظامهای آماری اقتصاد کلان، مانند ترازپرداختهای سالانه و نظام حسابهای ملی سال ۱۹۹۳ سازمان ملل، دارد. اما در مورد حسابهای مالی، ترازنامه مبتنی بر حسابداری تعهدی بخش عمومی تأثیر بلندمدت تصمیمگیریهای جاری را با جدا کردن حسابهای جاری و سرمایه‌ای آشکار می‌کند؛ موجب اجتناب از "حساب‌سازی بودجه‌ای" (Budget Manipulation) از طریق "فروش داراییهای اختصاصی" (One-off Assets Sales) می‌شود؛ و از انتقال هزینه‌ها به خارج از بودجه تعیین شده یا به دیگر سطوح دولت، جلوگیری می‌کند.

حسابداری تعهدی در اغلب کشورها اجرا شده است، گرچه نه جامعتر از وضعی که در زلاند نو

اجرا شده است. ایالت ولز جدید جنوبی (New South Wales) در استرالیا چند سال در این مورد پیشگام بوده است و دولت فدرال و دیگر ایالت‌های استرالیا نیز از آن پیروی کرده‌اند. بریتانیا نیز اجرای حسابداری تعهدی (حسابداری منابع (Resource Accounting)) را در آوریل ۱۹۹۸ به عنوان بخشی از اصلاحات گسترده‌تر مدیریت مالی مدنظر داشته است. حسابداری تعهدی، گرچه به صورت تدریجی، در ایالات متحده در بخشهایی از نظام اداری آن اجرا شده است. در میان کشورهای در حال توسعه، با کمک فنی دولت زلاند نو، در حائل اجرای یک نظام مالی کاملاً مبتنی بر حسابداری تعهدی است. در مطالعه‌ای که اخیراً اِفِرِد (۱۹۹۶) انجام داده، نشان داده است که در حساسترین کشورها حسابداری نقدی مورد استفاده قرار می‌گیرد، گرچه شمار بسیاری از کشورها، عمدتاً کشورهای صنعتی، بخشی از اطلاعات خاص مبتنی بر حسابداری تعهدی را در دسترس دارند. در حالی که اغلب کشورها حسابهای دولتی مبتنی بر حسابداری نقدی خود را با اطلاعات مربوط به حسابداری تعهدی تکمیل نموده‌اند، زلاند نو نخستین آنها و تاکنون تنها کشور بوده است که دولت حسابهای خود را به طور کامل براساس روش تعهدی تنظیم کرده است. این امر، موجب می‌شود که ارزیابی عملکرد مالی و وضعیت دولت شفافتر صورت گیرد. به ویژه، به روشنی آشکار است که آیا تغییر در ارزش ویژه دولت ناشی از تغییر در موازنه بین مصرف سرمایه و سرمایه‌گذاری جدید می‌باشد یا ناشی از این امر که دولت از ارزش ویژه خود برای ادامه روند مصرف جاری استفاده می‌کند.

قانون مالی عمومی، همچنین نظام تخصیص اعتبار بودجه را تغییر داد و روشهای حسابداری دولتی را نیز مورد تجدیدنظر اساسی قرار داد. نظام تخصیص اعتبار مبتنی بر ستاندها و نظام حسابداری تعهدی، جایگزین نظام قبلی تخصیص اعتبار نقدی مورد به مورد<sup>۱</sup> گردید که در آن، وجوه یک سازمان به برنامه‌ها و علاوه بر آن به طبقات مختلف نهاده‌ها تقسیم می‌شود. گرچه تفاوت بین ستاندها و نتایج به دست آمده، نسبتاً کم اهمیت است، ولی این امر، مباحثی را در مورد تعریف ستاندها برای هر سازمان نسبت به نتایج مطلوب پدید می‌آورد. در برخی موارد، به نظر می‌آید که شناسایی و کمتی کردن چنین محصولاتی امری طولانی است، در حالی که در موارد

دیگر، این شناسایی فرایندی پیوسته است. یکی از حوزه‌هایی که ارزش مشخص کردن را دارد، تعریف ستانده برای توصیه‌های سیاستی است. برای مثال، در قانون تخصیص اعتبار ۹ گروه از ستانده‌ها برای خزانه‌داری تعیین شده است، که سه گروه آن - شامل راهبردهای مالی و اقتصادی، اخذ مالیات، و کنترل تقاضا - مربوط به توصیه‌های سیاستی است. (۱۸) هدف دولت در این مورد، عبارت است از حصول ثبات کلان اقتصادی. با وجود این، این نکته آشکار است که در مثال فوق، تعیین ستانده (توصیه‌های سیاستی) نمی‌تواند به صورت مستقل و با هدف خاص (ثبات کلان اقتصادی) انجام شود، زیرا این مسئله به طور اجتناب‌ناپذیری تحت تأثیر عوامل دیگر نیز قرار دارد.

قیمتگذاری ستانده عمدتاً براساس رویکرد سود-مرکز<sup>۱</sup> انجام می‌شود که در آن، این مسائل به روشنی مشخص شده است. قیمت‌های خرید به گونه‌ای تعیین می‌شود که هزینه‌های تولید ستانده‌ها، شامل مالیات، استهلاک، و هرگونه تغییر در دارایی خالص نگهداری شده توسط دولت، و هزینه‌های سرمایه، مانند بهره و بدهیهای سود سهام شرکتها، این انتظار که شرکتها یک نرخ بازدهی سرمایه دارند، را به طور کامل پوشش دهد (پیرابند ۶). در مواردی که ارزشیابی ستانده‌ها دشوار است، مانند مورد توصیه‌های سیاستی یا دفاع از سیاستها، یا در حالت نبود علایم مناسب مرتبط با بازار، از روش هزینه-مرکز<sup>۲</sup> به طور گسترده‌ای استفاده می‌کنند، که به موجب آن، هزینه‌های عوامل تولید براساس ساختار سازمانی طبقه‌بندی می‌شود و، سپس این عوامل به ستانده‌های مختلف براساس یک فرمول از قبل تعیین شده اختصاص می‌یابد.

### پیرابند ۶ هزینه‌های سرمایه در زلاند نو

از ژوئیه ۱۹۹۱، سازمانهای دولتی نسبت به داراییهای خود اقدام به پرداخت هزینه سرمایه کرده‌اند. هدف از پرداخت این نوع هزینه این است که هزینه کامل کالاها و خدمات تولید شده به وسیله سازمانها (محصول) کاملاً آشکار شود. و هزینه فرصت از دست رفته سرمایه‌گذاری دولت در سازمانها، که برای گروه یکسان از مخاطره (ریسک) تعدیل شده است، مشخص شود. هزینه سرمایه

به صورت پایه سرمایه یک سازمان ضرب در نرخ بهره محاسبه می‌شود. پایه سرمایه سازمانی، مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP)، به قیمت تمام شده واقعی ارزیابی می‌شود؛ هزینه سرمایه به صورت هزینه متوسط وزنی سرمایه مناسب که مورد نظر یک سازمان می‌باشد محاسبه می‌شود. نرخ نکول به وسیله وزیر مالیه در آغاز هر دوره بودجه با استفاده از مدل قیمتگذاری داراییهای سرمایه‌ای (Capital Asset Pricing Model) تعیین می‌شود. گرچه برخی از سازمانها، بر سر نرخهای مختلف مذاکره کرده‌اند، ولی این نرخها عموماً برابر، اگر نه کمتر از آن، با "نرخ نکول" (Default Rate) بوده است. نرخ نکول، در واقع به سمت بالا تعدیل شده است تا هزینه‌های پایین تر استقراض دولت در مقایسه با بخش خصوصی را نیز به حساب آورد، زیرا مخاطره اعتباری آن به وسیله قدرت حاکمیت برای اخذ مالیات مورد حمایت قرار می‌گیرد.

روشهای مالی دولت نیز با تمرکززدایی مدیریت و کنترل مالی، از جمله نظام حسابهای دولتی، برای سازمانهای مختلف اصلاح شد. (۱۹) قانون مالیه عمومی، به همراه قانون بانک ذخایر زلاند نو، وضعیت انحصاری بانک مذکور را در عرضه خدمات بانکی به دولت از بین برد. در این قانون، دو نوع حساب بانکی برای بخش عمومی در نظر گرفته شده بود، یک حساب سلطنتی که مربوط به خزانه داری بود و از بانک ذخایر زلاند نو جدا شده بود، و دیگری حسابهای سازمانی که به وسیله سازمانهای دولتی مورد استفاده قرار می‌گرفت. (۲۰) این اصلاحات، نقش جدیدی را برای دفتر کنترل بدهیهای زلاند نو، یکی از شعبه‌های خزانه داری، که وظیفه آن نظارت بر گردش نقدی و داراییهای بهره‌ده دولت در چارچوب یک مدیریت مخاطره (ریسک) مناسب می‌باشد، ایجاد کرد. دفتر کنترل بدهیها به صورت بخش خزانه داری در یک شرکت بزرگ دارای حسابهای معین، سازماندهی شده است، و شامل بخشهای مختلفی چون گروه پژوهش، که وظیفه آن تعیین راهبرد مدیریت داراییهاست، و گروه مدیریت نقدینگی می‌باشد.

## چهارم - گزارشهای مالی

در پی تعیین شرایط مختلف حسابداری و بودجه‌بندی ستانده توسط قانون مالیه عمومی، در اصل یک فعالیت حسابداری رسمی برای تهیه ترازنامه سلطنتی آغاز شد. با این حال، از آنجا که قبلاً

هیچ دولتی در جهان عهده‌دار چنین کاری نشده بود، اجرای این قانون نیاز به تلاش همه جانبه‌ای داشت و طی دو مرحله اجرا شد: از یکم ژوئیه ۱۹۹۱، گزارشهای مالی هماهنگ توسط دولت مرکزی، یعنی وزیران، سازمانها، و مجلس تهیه شد؛ از یکم ژوئیه ۱۹۹۲، واحد گزارشدهی گسترش یافت و شامل بانک ذخایر زلاند نو، و نیز تمام شرکتهای دولتی و دیگر سازمانهای سلطنتی گردید. قانون گزارشدهی مالی در سال ۱۹۹۳، که بعداً در سال ۱۹۹۴ با قانون مسئولیت‌پذیری مالی تقویت شد، چارچوبی را برای تهیه تمام گزارشهای مالی دولتی، مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری، فراهم آورد.

مجموعه گزارشهای مالی که دولت مرکزی تهیه می‌کند، مشابه گزارشهای هر نوع شرکت دولتی در زلاند نو است. این مجموعه، با گزارش مسئولیت‌پذیری که به موجب آن وزیر دارایی "مسئولیت هماهنگ کردن گزارشهای مالی، اطلاعات موجود در آن، و وظایف آنها طبق قانون مالیه عمومی سال ۱۹۸۹ را بر عهده دارد"، آغاز شده، و دبیر خزانه‌داری نیز وظیفه "تطبیق گزارشهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری" را انجام می‌دهد. دیگر گزارشها نیز عبارتند از گزارش عملکرد مالی (درآمدها و مخارج)، گزارش وضعیت مالی (ترازنامه، شامل اندازه‌گیری ارزش ویژه)، گزارش گردش نقدی، گزارشهای مربوط به استقراض، بدهیهای پیش‌بینی نشده (مخاطره‌های احتمالی کمی و غیرکمی و مسائل غیرقابل پیش‌بینی)، نقل و انتقال سهام، تعهدات واقعی، و سیاستهای حسابداری.

از مجموعه فوق، سه گزارش ارتباط نزدیکی با هم دارند. گزارش عملکرد مالی، یا تراز عملیاتی، که جایگزین مفاهیم قدیمی "تراز مالی" و "تراز مالی تعدیل شده" گردیده است، عموماً انعکاس سیاست مالی است (در جدول ۱، نحوه رفع اختلاف بین تراز عملیاتی و تراز مالی بیان شده است). تراز مالی با کسر مخارج عملیاتی از درآمدهای عملیاتی و افزون مازاد (کسری) خالص شرکتهای دولتی به آن به دست می‌آید. مخارج عملیاتی، تنها شامل اقلام جاری است؛ خرید و فروش داراییهای فیزیکی و سرمایه‌گذاریها به صورت جداگانه در گزارش گردش نقدی ثبت می‌شود. درآمدهای عملیاتی نیز به صورت "درآمد حاصل از قدرت حاکمیت دولت (عمدتاً مالیات)" و "درآمد حاصل از عملیات دولت" (درآمد سرمایه‌گذاریها، فروش کالاها و خدمات، و

تغییرات ناشی از ارزیابی غیرواقعی درآمد دولت از جنگلها، مانند نوسان قیمت الوار) طبقه‌بندی می‌شود.

تراز عملیاتی مثبت، گزارش وضعیت مالی را با افزایش داراییهای دولت سلطنتی، یا کاهش بدهیهای آن تحت تأثیر قرار می‌دهد، که در نتیجه، موجب افزایش ارزش ویژه می‌شود (جدول ۲). در گزارش وضعیت مالی، نه تنها داراییها و بدهیهای مالی، بلکه داراییهای غیر مالی (مانند ساختمانها، تجهیزات نظامی و بزرگراههای دولتی) و بدهیهای غیر نقدی (مانند حقوق دوران خروج از خدمت کارکنان و بدهیهای بازنشستگی) ثبت می‌شود. ارزیابی مجدد زمین و ساختمانها، بزرگراههای دولتی، تجهیزات نظامی، سهم مهمی در صندوق ذخیره ارزیابی مجدد دارد. گزارش گردش نقدی شامل گردش نقدی حاصل از عملیات (مانند مالیاتها و یارانه‌ها)، که بر تراز عملیاتی تأثیر می‌گذارد، گردش نقدی ناشی از داراییها یا بدهیها (مانند خرید و فروش داراییهای فیزیکی، یا نشر اسکناس)، که بر ارزش ویژه تأثیر می‌گذارد، می‌باشد.

جدول ۱. سازگاری بین تراز مالی، خالص گردش نقدی حاصل از عملیات و تراز عملیاتی در

زلاند نو، سال ۱۹۹۲/۱۹۹۳

میلیون دلار زلاند نو درصد به GDP

-۲/۳	-۱۷۸۹	تراز مالی
-۰/۰	-۳۴	اضافه می‌شود: تنظیم مجدد پولی
-۲/۴	-۱۸۲۳	تراز مالی تعدیل شده
-۰/۴	-۲۸۷/۰	کسر می‌شود: اقلامی که در تراز مالی تعدیل شده وجود دارد، ولی خالص گردش نقدی حاصل از عملیات موجود نیست
-۰/۹	-۶۷۹	خرید داراییهای فیزیکی
۰/۵	۳۹۲	فروش داراییهای فیزیکی
...	...	منابع مازاد بانک ذخایر

## ادامه جدول ۱

میلیون دلار زلاند نو		درصد به GDP
۱۷۴	۰/۲	اضافه می‌شود: اقلامی که در فروش داراییها و خریدهای بالا موجود است، اما در تراز مالی تعدیل شده موجود نیست (فروش داراییها به نهادهای پژوهشی دولتی و دیگر سازمانهای دولتی)
۱۶۱	۰/۲	اضافه می‌شود: اقلامی که در خالص گردش نقدی حاصل از عملیات موجود است، ولی در تراز مالی تعدیل شده، وجود ندارد
۱۴۴	۰/۲	گردش نقدی حاصل از بانک ذخایر زلاند نو و حساب سازمان مسکن
...	...	سهام ممتاز تراکمی ECNZ
...	...	دریافتهای حاصل از فروش دارایی
۱۷	۰/۰	دیگر درآمدهای عملیاتی
-۱۲۰۱	-۱/۶	خالص گردش نقدی حاصل از عملیات
۲۸۲	۰/۵	اضافه می‌شود: اقلامی که در تراز عملیاتی وجود دارد، اما در خالص گردش نقدی وجود ندارد
-۲۸۷	-۰/۴	مخارج غیر نقدی
۷۶۶	۱/۰	زیان حاصل از تغییر در ارزش جنگلهای تجاری
-۳۰۹	-۰/۴	زیان خالص مربوط به ارز خارجی
-۸۳۹	-۱/۱	استهلاک
-۷۴	-۰/۱	کاهش قیمت سهام
۷۷۵	۱/۰	کسری خالص شرکتهای دولتی و سازمانهای دولتی
-۶۶۴	-۰/۹	تغییر در بدهیهای بازنشستگی



## ادامه جدول ۱

میلیون دلار زلاند نو		درصد به GDP
۵۸	۰/۱	دیگر اقلام غیرتقدی
۳۴۴	۰/۵	تغییرات در سرمایه در گردش
-۱۶	-۰/۰	کاهش در مالیات قابل وصول
۴۱۳	۰/۵	افزایش در اقلام قابل پرداخت
-۶۴	-۰/۱	کاهش در دیگر اقلام قابل وصول
۱۱	۰/۰	کاهش در موجودی انبار
۳۲۵	۰/۴	سایر کسریها
۲۸۳	۰/۴	منافع حاصل از فروش بانک زلاند نو
۱۸۳	۰/۲	دریافتهای حاصل از فروش دارایی
-۹۹	-۰/۱	زیان ناشی از فروش دارایی
-۴۲	-۰/۱	دیگر اقلام مالی و سرمایه گذاری
-۸۱۹	-۱/۱	تراز عملیاتی

مأخذ: New Zealand Treasury (1994). *Economic and Fiscal Outlook*.

## جدول ۲. گزارش وضعیت مالی دولت مرکزی زلاند نو، ۱۹۹۱/۱۹۹۰ - ۱۹۹۵/۱۹۹۶

(ارقام به میلیون دلار زلاند نو)

۹۶/۱۹۹۵	۹۵/۱۹۹۴	۹۴/۱۹۹۳	۹۳/۱۹۹۲	۹۲/۱۹۹۱	۹۱/۱۹۹۰	
۵۸۹۲۱	۵۴۴۸۷	۵۴۴۱۹	۵۲۲۰۷	۴۲۰۲۱	۴۳۷۱۱	کل داراییها
۳۴۴	۲۱۰	۷۰	۷۷	۴۶۴	۱۵۱	تراز نقدی و بانک
۹۲۷۳	۶۷۴۶	۸۱۷۵	۸۰۱۷	۶۳۸۵	۶۷۹۲	سرمایه گذارها
۹۰۶۲	۶۵۲۳	۷۹۴۹	۷۵۰۶	۴۸۷۱	۵۵۷۱	سپردهها و اوراق بهادار قابل مبادله
۲۱۱	۲۲۳	۲۲۸	۵۱۱	۱۵۱۴	۱۲۲۱	سرمایه گذارهای دیگر

## ادامه جدول ۲ (ارقام به میلیون دلار زلاند نو)

۹۶/۱۹۹۵	۹۵/۱۹۹۴	۹۴/۱۹۹۳	۹۳/۱۹۹۲	۹۲/۱۹۹۱	۹۱/۱۹۹۰	
۸۲۳۹	۹۲۳۵	۷۵۹۵	۷۱۰۶	۸۰۹۵	۱۰۴۹۷	اسناد دریافتی و پیش پرداختها
۳۴۵۷	۴۷۸۲	۲۹۸۹	۲۷۸۴	۳۶۶۵	۵۰۵۲	پیش پرداختها
۴۷۸۲	۴۴۵۳	۴۶۰۶	۴۳۲۲	۴۴۳۰	۵۴۴۵	اسناد دریافتی
۳۳۶	۳۲۶	۳۴۰	۴۴۸	۴۲۴	۳۲۴	موجودی انبار
۱۸۴۸۷	۱۶۴۲۰	۱۶۵۶۹	۱۵۹۲۹	۶۶۵۹	۵۸۷۶	شرکتهای دولتی و نهادهای سلطنتی
۲۲۲۳۵	۲۱۵۳۲	۲۱۶۴۸	۲۰۶۱۲	۱۹۹۳۸	۲۰۰۳۳	کل داراییهای فیزیکی
۱۳۹۲۵	۱۳۴۳۲	۱۳۰۸۰	۱۲۵۵۳	۱۲۷۱۲	۱۲۴۹۳	داراییهای فیزیکی
۵۵۱	۶۴۶	۷۱۲	۱۰۰۱	۲۳۵	۵۳۴	جنگلهای تجاری
۷۷۵۹	۷۴۵۴	۷۸۵۶	۷۰۵۸	۶۹۹۱	۷۰۰۶	بزرگراههای دولتی
۷	۱۸	۲۲	۱۸	۵۶	۳۸	داراییهای نامشهود
۵۵۵۷۷	۵۷۶۴۶	۶۰۰۴۷	۵۹۹۰۲	۵۷۱۰۱	۵۴۰۶۶	کل بدهیها
۴۰۷۰	۳۸۲۴	۴۱۳۸	۳۱۸۴	۳۲۵۱	۴۱۲۵	پیش دریافتها و اسناد پرداختی
۱۶۷۵	۱۶۲۰	۱۵۲۹	۱۴۰۰	-	-	انتشار اسکناس
۴۱۵۰۰	۴۴۰۹۶	۴۶۴۲۹	۴۷۴۷۸	۴۶۶۷۴	۴۳۱۸۵	استقراضها
۸۳۳۲	۸۱۰۶	۷۹۵۱	۷۸۴۰	۷۱۷۶	۶۷۵۶	بدهیهای بازنشستگی
۳۳۴۴	-۳۱۵۹	-۵۶۲۸	-۷۶۹۵	-۱۵۰۸۰	-۱۰۳۵۵	کل داراییهای منهای کل بدهیها
-۱۵۵۰	-۵۰۷۴	-۷۵۳۹	-۸۲۶۹	-۱۵۵۰۴	-۱۰۳۵۵	تراز عملیاتی تجمعی
۴۸۹۴	۱۹۱۵	۱۹۱۱	۵۷۴	۴۲۴	۰	ذخایر حاصل از ارزیابی مجدد
۳۳۴۴	-۳۱۵۹	-۵۶۲۸	-۷۶۹۵	-۱۵۰۸۰	-۱۰۳۵۵	تراز سلطنتی (ارزش ویژه)

۱. از آغاز سال ۱۹۹۲/۱۹۹۳، واحد گزارشدهی، شامل تمام شرکتهای دولتی، ارگانهای سلطنتی و نیز بانک ذخایر زلاند نو است.

منبع: New Zealand Treasury. *Economic and Fiscal Outlook*. Various issues; and *Financial Statements of the Government of New Zealand*. various issues.

در گزارش سیاستهای حسابداری ضوابط حسابداری برای ارزیابی داراییها و بدهیهای دولت افشا می‌شود. وزارتخانه‌ها، سازمانهای دولتی، مجلس، و بانک ذخایر زلاند نو به طور مشترک از روش خرید استفاده می‌کنند که به موجب آن داراییها، بدهیها، درآمدها، و مخارج دیگری از این قبیل، به صورت مرحله به مرحله، به هم اضافه می‌شوند. سرمایه‌گذارهای دولت در شرکتهای دولتی و نهادهای دیگر، به صورت پایه سهام<sup>۱</sup> محاسبه می‌شود، که برابر است با سهم دولت در داراییهای این واحدها. همانند ارزیابی داراییها و بدهیهای دولت، موجودیهای انبار و سرمایه‌گذارها و داراییهای نامشهود به ارزش جاری، یا کمتر از هزینه و خالص ارزش جاری هم ثبت می‌شود. همچنین مانند داراییهای فیزیکی، زمین و ساختمانها، جنگلهایی که ارزش تجاری دارد، و پارکهای ملی با نزدیکترین برآورد خالص ارزش جاری آنها ارزیابی می‌شود، و بزرگراههای دولتی و تجهیزات نظامی نیز به قیمتی برابر با هزینه استهلاک آنها محاسبه می‌شود. روش محاسبه استهلاک نیز به صورت خط مستقیم به نرخ بیش از عمر مفید برآورد شده داراییها می‌باشد. از جمله بدهیهای دولت، حقوق بازنشستگی شاغلان کنونی و گذشته بخش عمومی (که تحت پوشش بازنشستگی دولت هستند) است، ولی پرداختهای آینده بازنشستگی، و دیگر پرداختهای رفاه اجتماعی، که از محل مالیاتهای عمومی تأمین مالی می‌شود و براساس نرخهایی که توسط دولت تعیین می‌گردد پرداخت می‌شود، را شامل نمی‌شود. همچنین از جمله داراییهای که به حساب نمی‌آورند، قدرت دولت برای اخذ مالیات است، زیرا مشکلات ارزیابی آن زیاد است.

### پنجم - قانون مسئولیت‌پذیری مالی

با تصویب قانون مسئولیت‌پذیری مالی در ژوئن ۱۹۹۴، زلاند نو روش نوینی را برای اجرای سیاست مالی پذیرفت، که وظیفه آن، ایجاد توازن در اصول مدیریت مالی مسئولیت‌پذیر با درجه‌ای از انعطاف‌پذیری در سیاستها بود. این قانون، به عنوان نقطه اوج اصلاحات قبلی، بر شفافیت و حسابداری تأکید داشت، و یک جهتگیری اساسی برای سیاست مالی در میان مدت و بلندمدت فراهم می‌ساخت. قانون مسئولیت‌پذیری مالی، علاوه بر تعیین هدفهای مالی کمی - که

تجربه بین‌المللی در این زمینه ناامیدکننده بود (پیرابند ۷) - با ارائه پنج اصل مهم برای مدیریت مالی مسئولیت‌پذیر، هدف برقراری نظم مالی را دنبال می‌کرد. این اصول، عبارت بودند از:

- "کاهش کل بدهی دولت به سطوح قابل قبول" از طریق ایجاد مزاد عملیاتی در هر سال تا هنگامی که این هدف تحقق یابد؛

- "به محض هدف فوق، حفظ این سطوح بدهی، با اطمینان از اینکه به طور متوسط در یک دوره زمانی مناسب، کل هزینه‌های عملیاتی دولت از درآمدهای عملیاتی آن بیشتر نباشد؛

- "حصول و حفظ سطوح مناسب ارزش ویژه که به صورت حفاظی در مقابل عواملی که تأثیر منفی بر ارزش ویژه در آینده دارد، عمل می‌کند؛

- "کنترل منطقی مخاطره‌های احتمالی که دولت با آن مواجه است؛ و

- "دنبال کردن سیاستهایی که از قابلیت پیش‌بینی مناسب در مورد سطح و ثبات نرخهای مالیاتی در سالهای آینده برخوردار باشد."

#### پیرابند ۷. مقایسه بین‌المللی قوانین مسئولیت‌پذیری مالی زلاند نو

قوانین مسئولیت‌پذیری مالی به منظور ایجاد یک چارچوب قانونی طراحی می‌شود تا دولتهای آینده پاسخگوی تغییرات ایجاد شده در سیاستهای خود باشند. این امر، لزوماً به مفهوم تنظیم آیین‌نامه هدفهای مالی، یا تعریف سیاست مالی مناسب نیست، ولی برای شفافیت و حسابدهی، و گزارشدی متوالی و با کیفیت خوب، ضروری است. چون بیشتر قوانین مربوط به هدفهای کمی مبتنی بر حسابداری نقدی و محیط گزارشدی است، عملکرد ناامیدکننده این قوانین تاکنون را به تمرکز کوتاه‌مدت این محیط حسابداری نسبت داده‌اند. قوانین مسئولیت‌پذیری مبتنی بر حسابداری تعهدی، اساساً به دلیل تمرکز آن بر مباحث بلندمدت، متفاوت است. تاکنون زلاند نو، تنها کشور دارای قوانین مسئولیت‌پذیری مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی بوده است، گرچه قوانین مشابهی در استرالیا توسط دولتهای ایالت ولز جنوبی جدید و محدوده پایتخت استرالیا پیشنهاد شده است.

روشهای فدرال برای کاهش کسری در ایالات متحده با تصویب قانون بودجه متوازن و ضرورت کنترل کسری در سال ۱۹۸۵ (که عموماً به "قانون گرام - رودمن - هولینگ" معروف است) آغاز شد. این قانون، هدفهای خاصی را برای سال مالی از سال ۱۹۸۶ تا ۱۹۹۱، با هدف حذف کسری

در آن تاریخ تعیین کرد. با وجود این، هدفهای مذکور به دلایل مختلف تحقق نیافت، زیرا قانون فوق، شامل شرایط مؤثر برای تقویت کاهش خودکار برای تأمین هدفها نبود؛ مهمترین برنامه‌ها از کاهش معاف بود؛ و بالاخره اینکه قانون، سازوکار لازم برای در نظر گرفتن تأثیر اصلاحات پیش‌بینی شده بر مقدار کسری را نداشت. به دلیل نگرش کوتاه‌مدت این قانون، هدفهای کاهش کسری، منجر به دامنه‌ای از فعالیتهایی گردید که برای تغییر هزینه‌ها بین سالهای مختلف و خارج از بودجه طراحی شده بود. قانون فوق بعداً نهاده نشده و در سال ۱۹۸۷ اصلاح گردید. قانون اجرای بودجه در سال ۱۹۹۰ توجه را از هدفهای کسری به کنترل دریافتها و مخارج در چارچوبهای چند ساله تغییر داد. این قانون، سقفهایی را بر مخارج اختیاری و روشهای تخصیص برای کاهش هزینه‌های اضافی بر هر دو گروه هزینه‌های اختیاری و دستوری، عمدتاً بهداشت و درمان، تأمین اجتماعی، و امتیازات رفاهی که توسط قوانین همیشگی کنترل می‌شود، برقرار کرد. با وجود این، در سالهای اخیر، از عمل تخصیص سودجسته‌اند و تنها برای مبالغ نسبتاً جزئی در گذشته به کار گرفته‌اند. با شروع به کار دفتر مدیریت جاری برنامه‌های کاهش کسری چند ساله، براساس قانون تطبیق بودجه عمومی، را به اجرا درآورد. "پیمان ماستریخت توسط اتحادیه اروپایی"، تنها مثال از کنترل فراملی سیاستهای مالی است. معیاری که در مقابل کشورها قرار دارد و براساس آن هر کشور به وضعیت مالی پایداری دست می‌یابد، این است که کسری بودجه نباید از ۳ درصد محصول ناخالص داخلی بیشتر باشد و بدهیهای آن نیز نباید بیشتر از ۶۰ درصد محصول ناخالص داخلی باشد، که اندازه‌گیری آن به وسیله کمیسیون اروپایی صورت می‌گیرد. مجازاتی از قبیل جریمه‌ها و سپرده‌های بدون بهره، برای کشورهایی که یک پول مشترک را انتخاب خواهند کرد - در صورتی که این کشورها معیار فوق را نقض کنند - برقرار می‌شود.

در آلمان، در قانون اساسی سال ۱۹۴۹ وجود بودجه جاری متوازن الزامی شده است، و استقراض برای مخارج سرمایه‌ای نیز محدود گردیده است. "قانون رشد و تثبیت" سال ۱۹۶۷ تهیه "برنامه مالی غلتان" (Rolling Financial Plan) پنج‌ساله مقرر شده است. در بریتانیا، از سال ۱۹۹۳، دولت یک راهبرد مالی میان‌مدت را براساس سیاست مالی و پولی به اجرا درآورده است. در چارچوب این راهبرد، هدف مالی جاری دولت تبدیل کسری به موازنه در میان‌مدت است. همچنین لازم است که پیش‌بینیهای اقتصادی ششماهه نیز تهیه شود. در کانادا، در سال ۱۹۹۳، دولت هدف خود را برای دستیابی به کسری به میزان ۳ درصد محصول ناخالص داخلی در سالهای

۱۹۹۶-۱۹۹۷ اعلام کرد. همچنین برای سازمانهای دولتی، محدودیتهای جامع چند ساله برای مخارج آنها تعیین شده است. در ژاپن، کنترلهای سیاست مالی براساس محدودیتهای قانونی بر انتشار اوراق قرضه اعمال می شود. انتشار اوراق قرضه، تحت قانون مالیه عمومی، به منظور تأمین مالی تسهیلات زیربنایی عمومی محدود شده است. به منظور تأمین مالی کسری می توان اوراق قرضه منتشر نمود، ولی در این زمینه، قوانین خاصی موردنیاز است که باید توسط مجلس تصویب شود. در استرالیا، دولت مشترک المنافع (فرمانداری تعیین شده توسط ملکه انگلستان) به تازگی ارائه یک فرمان شرافتمندانه بودن بودجه (Charter of Budget Honesty) با هدف دستیابی به نتایج مالی بهتر از طریق افزایش شفافیت در تنظیم و گزارشدهی سیاست مالی را پیشنهاد نموده است. اگرچه این فرمان از بسیاری جنبه ها با قانون مسئولیت پذیری مالی مشابه است، ولی اجرای حسابداری تعهدی را مدنظر نداشته است.

قانون مسئولیت پذیری مالی، به دولت اجازه می دهد که به طور موقت از این اصول منحرف شود، به شرطی که دلایل خود را بیان نماید، و مشخص کند که در چه محدوده زمانی برنامه ها به مسیر اصلی بازمی گردد.<sup>(۲۱)</sup> دولتهای آینده برای انتخاب هدفهای مالی مختلف، تا زمانی که این هدفها با اصول قانون مسئولیت پذیری مالی سازگار باشد، آزاد خواهند بود.

یکی از نکات مهم قانون مسئولیت پذیری مالی، این است که افزایش شفافیت، موجب بهبود سیاست مالی و نتایج مالی بهتر می شود. برای حصول این هدف، قانون فوق مواد قانون مالیه عمومی و اصلاحات آن را با تهیه آیین نامه اصول پذیرفته شده حسابداری برای بودجه بندی و پیش بینی و نیز برای گزارشدهی به کل دولت، توسعه داد (بودجه سال ۱۹۹۴/۱۹۹۵ کاملاً یک بودجه مبتنی بر حسابداری تعهدی بود). این قانون همچنین برخی از شرایط افشای خاص را در مورد هدفها و گرایشهای سیاست مالی به عنوان یک پیش شرط ضروری برای وجود شفافیت و حسابدهی دولت، و در نهایت، برای افزایش اعتبار آن فراهم آورد.

مدتی پس از ۳۱ مارس هر سال، یعنی سه ماه پیش از اینکه زمان تدوین بودجه برسد، دولت باید با تهیه گزارش سیاستهای بودجه ای اولویتهای راهبردی خود را برای سال مالی بعد، هدفهای مالی سه سال آینده خود، و هدفهای مالی بلندمدت خود در مورد مخارج، درآمدها، کسری، بدهی

و ارزش ویژه را مشخص نماید؛ چگونگی سازگاری این هدفها با اصول قانون مسئولیت پذیری مالی برای مدیریت مالی مسئول نیز باید ارزیابی شود؛ و چگونگی ارتباط این هدفها با گزارش سیاستهای بودجه‌ای سال قبل مورد بررسی قرار گیرد. ارائه بودجه با انتشار دو سند دیگر همراه است: اول گزارش وضعیت مالی و اقتصادی موجود، و دیگری گزارش راهبردهای مالی. گزارش اول، شامل پیش‌بینیهای مالی و اقتصادی خزانه‌داری در مورد سال مالی جاری و آینده است؛<sup>(۲۲)</sup> گزارش دوم نیز شامل ارزیابی این مسئله است که آیا وضعیت موجود با هدفهای دولت که در گزارش سیاستهای بودجه‌ای سال قبل بیان شده، سازگار است یا خیر، و در صورت عدم سازگاری، دلایل آن چیست؟ گزارش راهبردهای مالی همچنین روند تغییرات تمام متغیرهای مالی مرتبط را برای دست کم یک دوره دهساله مشخص می‌کند، که با بیان مفروضات اصلی، چگونگی حرکت پیشرفتهای احتمالی آینده را برای دستیابی به راهبرد مالی بلندمدت نشان می‌دهد.

تاکنون اجرای قانون مسئولیت‌پذیری مالی بسیار موفقیت‌آمیز بوده است. تحولات مالی بسیار مساعد بوده و وزارتخانه‌های مهم از اهمیت پنج متغیر مالی کلیدی مبتنی بر حسابداری تعهدی - درآمدها، مخارج، تراز عملیاتی تعهدی، بدهی کل، و ارزش ویژه - بر خلاف متغیرهایی که قبلاً در روش حسابداری نقدی محاسبه می‌شد کاملاً آگاهی یافته‌اند. چون قابلیت پیش‌بینی و علامت‌دهی سیاستهای مالی و اقتصادی در موفقیت قانون مسئولیت‌پذیری مالی بسیار مهم است، به نظر می‌آید که اجرای این قانون با واکنش مثبتی از سوی تحلیلگران بازار و نیز رسانه‌های گروهی مواجه شده است - گرچه تحولات آشکار بازار در واکنش به بودجه سال ۱۹۹۵، نسبتاً اندک بوده است.

### ششم - تأثیر اصلاحات بر وضعیت مالی و مخارج دولت

بدون شک، وضعیت مالی در طول دوره اصلاحات بهبود شایانی یافته است. با این حال، تفکیک اثرهای اصلاحات مالی از اصلاحات بنیادی صورت گرفته در دیگر حوزه‌های اقتصادی، از قبیل آزادسازی تجارت و حساب سرمایه، مقررات زدایی بازارهای ارزی و مالی، مهار تورم، و بالأخره،

مقررات زدایی روابط صنعتی، کار دشواری است. به علاوه، تحولات دوره‌ای نیز نقش مهمی را ایفا می‌کند. در واقع، تنها موردی که پیشرفت محدودی در آن وجود داشت، کاهش کسری تا سال ۱۹۹۰ بود، و موازنه مالی تا سال ۱۹۹۴، یعنی پس از رونق اقتصادی اواسط سال ۱۹۹۳، تحقق نیافت. با وجود این، نشانه‌هایی وجود دارد که نشان می‌دهد پس از سال ۱۹۹۱، تأثیر کامل تمام اصلاحات به افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش مخارج کمک نموده است.

انجام اصلاحات در ابتدا نیازمند هزینه‌های اضافی بود. (۲۳) در واقع، به رغم هدف دولت کارگری، سهم مخارج کل در محصول ناخالص داخلی تا سال ۱۹۹۱/۱۹۹۰، برافزایش مداوم داشت، و به ۴۲ درصد محصول ناخالص داخلی رسید. کاهش سهم مخارج در محصول ناخالص داخلی، تنها پس از سال ۱۹۹۱/۱۹۹۰ شروع به کاهش نمود و به کمتر از ۳۸ درصد محصول ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۴/۱۹۹۳ رسید. این امر از ترکیب عوامل متعددی حاصل شده: از ابتدای سال ۱۹۹۱، مخارج اجتماعی توسط دولت ملی به همراه کاهش شدید نرخ بیکاری (از ۱۱ درصد در سال ۱۹۹۱/۱۹۹۲ به تنها ۶ درصد در اواسط سال ۱۹۹۵) رو به کاهش گذاشت؛ مشخص شدن بازدهی ناشی از انجام اصلاحات در مدیریت مالی به صورت صرفه‌جویی در هزینه‌ها و تقویت کارایی در تولید و ارائه خدمات عمومی؛ و بهبود روشهای کنترل مخارج. براساس روش تعهدی، مخارج دولت به قیمت‌های اسمی تا حدود زیادی روند باثباتی یافت، به این مفهوم که سهم مخارج دولت در محصول ناخالص داخلی از ۴۲ درصد در سال ۱۹۹۱/۱۹۹۰ به ۳۵ درصد در سال ۱۹۹۵/۱۹۹۴ کاهش یافت.

با استفاده از نظام حسابداری تعهدی، نشانه‌های گسترده‌ای از کاهش در تخصیص اعتبارات بودجه‌ای آشکار شد. این موضوع را از طریق مقایسه بودجه دولت مرکزی و نتایج به دست آمده در جدول ۳ نشان داده‌ایم. این امر را می‌توان به افزایش ظرفیت برخی از سازمانها و نهادهای دولتی برای کنترل مستقل بودجه‌ها و منابع در اختیار خود نسبت داد. برای مثال، بانک ذخایر زلاند نو توانست مخارج عملیاتی خود را به میزان ۴۶ درصد به قیمت‌های واقعی در طول دوره ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۳، از طریق کاهش کارمندان خود از ۵۷۰ نفر به ۳۲۰ نفر و افزایش همزمان بهره‌وری آنها، کاهش دهد. (۲۴)



## جدول ۳- الف) بودجه مصوب و عملکرد دولت مرکزی زلاند نو، طی سالهای ۱۹۹۱/۱۹۹۲-۱۹۹۵/۱۹۹۶ (۱)

(میلیون دلار زلاند نو)

عملکرد	۱۹۹۵/۱۹۹۶		۱۹۹۵/۱۹۹۴		۱۹۹۴/۱۹۹۳		۱۹۹۳/۱۹۹۲		۱۹۹۲/۱۹۹۱	
	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه
کل درآمد شامل:	۳۵۰۵۹	۳۴۶۰۵	۳۳۶۴۸	۳۱۹۴۹	۲۹۵۰۸	۲۸۱۱۲	۲۷۶۲۹	۲۷۳۲۷	۲۷۶۳۵	۲۸۰۵۱
کل درآمد مالیاتی	۲۲۲۳۳	۲۱۹۴۱	۲۰۲۱۲	۲۹۳۲۷	۲۸۲۰۳	۲۶۴۸۶	۲۵۹۸۰	۲۵۹۱۴	۲۴۸۴۳	۲۶۲۷۳
	۲۱۲۵۵	۲۱۱۹۳	۱۹۸۴۳	۱۹۳۲۳	۱۷۹۸۷	۱۶۴۵۶	۱۶۱۸۶	۱۶۳۵۸	۱۵۵۰۸	۱۶۵۸۰
	۱۰۹۷۸	۱۰۷۳۸	۱۰۳۷۰	۱۰۰۱۴	۱۰۲۱۶	۱۰۰۳۰	۹۷۹۴	۹۶۱۶	۹۳۳۵	۹۶۸۳
	-۲	۳۱۷	-۵۵۳	۳۰۷	-	-	-	-	-	-
کل مخارج شامل:	۳۱۷۴۳	۳۱۶۳۵	۳۰۴۰۰	۳۰۹۶۰	۲۹۱۱۴	۳۰۳۹۰	۲۹۹۱۶	۳۰۶۲۷	۲۹۱۷۴	۲۹۷۹۰
تامین اجتماعی و رفاه	۱۲۲۴۰	۱۱۸۹۷	۱۱۷۲۴	۱۱۸۲۳	۱۰۵۲۸	۱۰۸۳۱	۱۰۶۹۷	۱۰۸۸۹	۱۰۶۲۰	۱۰۴۳۳
آموزش و پرورش	۴۹۴۹	۴۹۶۷	۴۸۰۳	۴۸۱۵	۴۶۳۱	۴۷۶۳	۴۵۰۴	۴۶۰۶	۴۴۶۷	۴۵۰۴
بهداشت درمان	۵۲۲۸	۵۱۳۷	۴۸۸۶	۴۸۴۲	۴۱۰۳	۴۰۵۹	۳۸۷۴	۳۸۹۴	۳۸۵۵	۳۸۲۷
هزینه‌های مالی (۲)	۳۷۰۳	۳۵۲۷	۳۷۵۷	۳۶۰۳	۳۵۵۷	۳۹۷۱	۳۸۹۹	۳۷۸۴	۳۹۴۷	۴۴۶۹
تراز مالی / عملیاتی (۳)	۳۲۱۴	۳۲۸۷	۳۶۹۵	۱۲۸۸	۴۲۴	-۲۲۷۸	-۱۷۸۷	-۳۲۹۹	-۱۵۴۹	-۱۷۳۹

خالص مازاد حاصل شرکت‌های دولتی

- مالیات غیر مستقیم

- مالیات مستقیم

کل درآمد مالیاتی

کل درآمد شامل:

## جدول ۳-ب) بودجه مصوب و عملکرد دولت مرکزی زلاند نو، طی سالهای ۱۹۹۱/۱۹۹۲ - ۱۹۹۲/۱۹۹۳ - ۱۹۹۳/۱۹۹۴

(درصد معمول ناخالص داخلی)

عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه
۱۹۹۵/۱۹۹۵	۱۹۹۵/۱۹۹۴	۱۹۹۴/۱۹۹۳	۱۹۹۳/۱۹۹۲	۱۹۹۲/۱۹۹۱					
عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه	عملکرد	بودجه
۳۸/۲	۳۸/۱	۳۷/۶	۳۶/۹	۳۶/۳	۳۵/۹	۳۷/۹	۳۸/۵		
۳۵/۱	۵۶/۶	۵۵/۸	۳۶/۶	۳۴/۴	۳۴/۱	۳۴/۱	۳۶/۰		
۳۳/۲	۳۳/۱	۲۲/۶	۲۲/۱	۲۰/۱	۲۱/۵	۲۱/۳	۲۲/۸		
۱۳/۰	۱۱/۷	۱۱/۸	۱۲/۵	۱۲/۳	۱۲/۶	۱۲/۸	۱۳/۳		
-۰/۰	۰/۳	-۰/۵	۰/۴	-	-	-	-		
۳۴/۶	۳۴/۵	۳۴/۷	۳۵/۴	۳۵/۹	۴۰/۳	۴۰/۰	۴۰/۳		
۱۳/۳	۱۳/۰	۱۳/۱	۱۳/۵	۱۲/۹	۱۴/۳	۱۴/۶	۱۴/۳		
۵/۴	۵/۴	۵/۵	۵/۵	۵/۷	۵/۹	۶/۱	۶/۳		
۵/۷	۵/۶	۵/۶	۵/۵	۵/۰	۵/۱	۵/۳	۵/۳		
۴/۰	۳/۹	۴/۲	۴/۱	۴/۴	۵/۱	۵/۷	۶/۱		
۳/۶	۳/۶	۳/۰	۱/۵	۰/۲	-۴/۳	-۳/۱	-۱/۸		

(۱) زسال ۱۹۹۳/۱۹۹۲ به بعد گزارش شامل شرکتی دولتی و نهادهای سلفی و نیز بانک ذخایر زلاند نو نیز می باشد. چون بودجه تا سال ۱۹۹۳/۱۹۹۴ بر اساس روش نقدی تنظیم شده است، برای اینکه امکان مقایسه وجود داشته باشد، درصدها نیز هم برای بودجه مصوب و هم عملکرد بر اساس روش نقدی محاسبه شده، و از سال ۱۹۹۴/۱۹۹۵ به بعد از روش نقدی استفاده شده است.

(۲) هزینه های مالی شامل بهره پرداختی و دیگر هزینه های ناشی از ایستادگی بخشی عمومی بوده طی بازبرداشت اصل وادها را شامل نمی شود.

(۳) تراز مالی برای دوره ۱۹۹۱-۱۹۹۲/۱۹۹۳-۱۹۹۴/۱۹۹۵، و تراز عملیاتی برای سال ۱۹۹۴/۱۹۹۵ به بعد محاسبه شده است.

منبع: New Zealand Treasury, Economic and Fiscal Outlook various issues.

علاوه بر انجام اصلاحات در بخش عمومی، تغییرات بنیادی دیگری نیز در روشهای کنترل مخارج دولت صورت گرفت. در اوایل سال ۱۹۸۹، "کمیته بررسی مخارج هیأت وزیران" به منظور برقراری نظم مالی از طریق توسعه کمیته‌ای برای فرایند بودجه و درک بهتر از پیامدهای تصمیمگیریهایی خاص برای نتایج مالی ایجاد گردید. در اوایل سال ۱۹۹۱، "کمیته رسمی کنترل مخارج" به منظور کمک به کمیته هیأت وزیران تشکیل شد. این کمیته، تحت ریاست خزانه‌داری بود و از طرف دفتر نخست‌وزیر و کمیسیون خدمات دولتی نمایندگی داشت. وظیفه کمیته مذکور، برقراری ارتباط نزدیک با سازمانهای دولتی به منظور شناسایی و ارزیابی روشهای صرفه‌جویی بود. طبق اظهارات روت ریچاردسون (۱۹۹۵)، وزیر مالیه وقت، "این کمیته، بدین منظور ایجاد گردید که ارزش قانون مالیه عمومی بیشتر ظاهر شود". تأکید بر محصولات تولید شده بدین معنا بود که وزیران، اطلاعات کاملی در مورد خدمات ارائه شده توسط سازمانهای خود داشتند و پس از آن نیز از رابطه متقابل بین اولویتهای رقیب اطلاعات کاملی خواهند داشت.

### هفتم - نتیجه گیریهای مهم

تجربه زلاند نو در اصلاح بخش عمومی به طور چشمگیری موفق بوده است و اغلب جنبه‌های این اصلاحات امروزه به عنوان هدفهای بسیار مطلوب، دنبال می‌شود. از همان آغاز، تجربه فوق، ترکیب نظریه‌های اقتصاد خرد و علم سازماندهی بوده است که دست آخر موجب تقویت توانایی دولت برای تمرکز بر مسائل کلان اقتصادی شده است. رابطه متقابل بین افزایش نمایندگان و آزادی مدیریت از یک سوی، و حذف نظارت مرکزی بر تصمیمات مربوط به مخارج توسط سازمانهای دولتی از سوی دیگر، همراه با انتقال از هزینه نهاده‌ها به محصولات تولید، از ویژگیهای ضروری اصلاحات بود که دست آخر موجب تقویت توانایی دولت برای کنترل مخارج گردید.

شفافیت و حسابدھی اکنون روشهایی را که دولت زلاند نو براساس آن عمل می‌کند، تحت تأثیر قرار داده است. این دستاورد، از طریق قرار دادن شرکتهای دولتی در وهله اول و مجموعه دولت در مرحله بعد در چارچوب یک مجموعه قوانین و مقررات یکسان (مانند اخذ مالیات)، الزام به

افشای دقیق اطلاعات، و عمل به روشهای حسابداری رایج در بخش خصوصی، امکانپذیر شده است. در نتیجه، استانداردهای حسابداری هم اکنون کاملاً افشا شده، مورد بحث قرار گرفته، و دست آخر اینکه مطابق با حرفه حسابداری در زلاند نو، که خود ارتباط نزدیکی با توافقنامه‌های بین‌المللی دارد، تدوین شده است. گرچه کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری در عمل هنوز با مشکلاتی در زمینه تهیه ترازنامه دولت مواجه است - مانند ارزیابی داراییهای نامشهود - ولی مشخص شده است که این اصول یک ابزار مدیریتی بسیار مهم برای تقویت حسابدهی در یک نظام مالی غیرمتمرکز است.

تعریف ستاندهای سازمانهای دولتی و تفکیک آن از نتایج سیاسی برای ایجاد شفافیت و حسابدهی روابط درون دولت و روابط بین دولت و مردم، بسیار با اهمیت است. این تعریف در شفاف کردن اطلاعات مورد نیاز به منظور منطقی کردن هزینه ارائه خدمات عمومی و ارائه مشوقهایی برای انجام آن، بسیار سودمند است. این امر، در طول دوره زمانی فرایند اصلاحات، همچنین منجر به ارزشیابی مهم از نقش بخش عمومی در اقتصاد و چگونگی فعالیت آن می‌شود. در نتیجه، این نقش، تا حد زیادی کاهش یافته و محدود به ارائه خدمات عمومی گردیده است. از اقدام اولیه شرکتی کردن فعالیتهای دولتی تا اصلاحات مدیریت مالی در بخش عمومی، اختلالهای ناشی از وجود وضعیت انحصاری با برقراری وضعیت لازم برای خصوصی‌سازی فعالیتها حذف شد.

تجربه زلاند نو از جنبه‌هایی چون ترتیب، پذیرش عمومی، و تداوم اصلاحات در بخش عمومی، درسهایی را برای کشورهای دیگر به همراه دارد. در آغاز، اصلاحات در وضعیتی آغاز شد که در آن نسبت به اندازه بزرگ دولت در اقتصاد و وجود بحران مالی تهیه‌کننده توافق وجود داشت. چون سیاست مالی بر بهبودهای دایم میان مدت متمرکز بود و نه تلاشهای تثبیت کوتاه‌مدت، روش مورد استفاده در اصلاحات یک روش تدریجی بود. در پایان، تمام اصلاحات در بخش عمومی، به صورت یک مجموعه هوشمندانه و منظم از سیاستها به اجرا درآمد؛ با وجود این، در عمل با پیشرفت اصلاحات نکات پایانی روشنتر شد و مشخص گردید که برنامه‌ها غالباً نوعی برنامه تنظیم شده در حین عمل بود. ایجاد توافق و اعتبار مدتی به طول انجامید، ولی چون

حسابدهی و شفافیت، از همان آغاز، اصطلاحات کلیدی دستور کار برنامه اصلاحات بود، اغلب اقدامات جامع بود و استثنائات را در نظر نداشت. این امر، موجب تسهیل درک عمومی و پذیرش اصلاحات می شد، رفتارهای رانت جویانه را به کمترین حد می رساند، و در نهایت، برای امکانپذیر بودن اصلاحات از نظر سیاسی بسیار با اهمیت بود. پذیرش عمومی هم یکی از عناصر ضروری برای تداوم تلاش اصلاحات برای تمام دولتها، از جمله انتقال از دولت کارگری به دولتهای ملی، بود. همچنین سادگی نظام سیاسی نیز یک عامل مهم در موفقیت اصلاحات بود. قوانین و مقررات می تواند در یک دوره نسبتاً کوتاه تنظیم و اصلاح شود و به سرعت تصمیمگیرها کمک نماید.

در اینجا، این پرسش مطرح می شود که آیا تجربه زلاند نو، چه به طور کامل و چه بخشهایی از آن، قابل انتقال به کشورهای دیگر است یا نه؟ مانند تحلیلهای دیگری که در اقتصاد صورت می گیرد، یعنی اصل ثابت بودن شرایط دیگر، پاسخ مثبت است. اول از همه، این امر مستلزم گذشت زمان است. دوم اینکه اجرای برخی از اصلاحات در ابتدا ممکن است مخارج را افزایش دهد تا کاهش، در حالی که اصلاحات دیگر، مانند محرومیت، مستلزم اتخاذ تصمیمات نامطلوب است. بنابراین، امکانپذیر بودن سیاسی در توالی و سرعت بخشیدن به اصلاحات ضروری است. سوم اینکه اصلاحات زلاند نو کل فعالیتهای تصدی دولت را شامل می شود. دلیل امکانپذیر بودن این امر نیز به دلیل اندازه نسبتاً کوچک دولت و نبود شکلهای گوناگون دولتهای محلی و ایالتی در حد شایان توجهی بوده است. اجرای اصلاحات زلاند نو در کشورهایی که از نظامهای سیاسی و ساختارهای اداری پیچیده تری برخوردارند مشکلات بیشتری ایجاد خواهد کرد. همچنین اصلاحات در بخش عمومی بخشی از دامنه گسترده تر اصلاحات در مجموعه فعالیتهای اقتصادی، شامل نظامهای مالیاتی و رفاهی، بوده است که به طور متقابل موجب تقویت یکدیگر شده و به ایجاد فرهنگ اصلاحات کمک می کند. بالأخره اینکه هم اکنون شمار فزاینده ای از کشورها - توسعه یافته و در حال توسعه - حسابداری تعهدی را اجرا می کنند، و به نظر می آید که موجب بهبود توانایی شناسایی عدم کاراییها در قیمتگذاری و ارائه خدمات عمومی و تقویت حسابدهی شده است.

## یادداشتها

۱. این مقاله، نسخه تجدیدنظر شده‌ای است که اولیسن بار در کنفرانس "Trasparenza dei Conti Pubblici e Controllo della Spesa" که دانشگاه برگامو (ایتالیا) در تاریخ ۸-۹ ژوئن سال ۱۹۹۶ سازماندهی کرد، عرضه شد.
۲. دولت مرکزی، شامل سازمانها و وزارتخانه‌ها، و ادارات مختلف مجلس می‌باشد.
۳. دولت سلطنتی (Crown) شامل دولت مرکزی و تمام نهادهایی است که در آن، دولت از بیشترین منافع برخوردار است.
۴. دولتهای ایالتی در زلاند نو وجود ندارد و نقش دولت محلی نیز به خدمات شهری و روستایی، که عمدتاً از محل اخذ مالیات بر ملک تأمین مالی می‌شود، محدود شده است.
۵. حذف امتیازات واردات از سال ۱۹۸۳ آغاز شد. بلافاصله پس از انتخابات سال ۱۹۸۴، بازارهای مالی، شامل مبادلات ارزی و نرخهای بهره، مقرراتزدایی شد، سیاستهای اعتباری و ضمانتنامه‌های اعتبارات صادراتی حذف شد، تعیین حداقل قیمت برای محصولات کشاورزی از میان برداشته شد، و محدودیتهای موجود بر حمل از طریق راه و راه آهن از میان برداشته شد.
۶. برخی از صاحب‌نظران، مبانی اقتصاد خرد اصلاحات در زلاند نو را مورد بررسی قرار داده‌اند. در این مورد، نگاه کنید به: اسکات و گورنیک (۱۹۸۹).
۷. همان طور که در گزارش جنینگز و کامرون (۱۹۸۷) آمده است.
۸. برای اطلاع از اهمیت نظریه رقابت در طراحی قانون تجارت سال ۱۹۸۶ زلاند نو، نگاه کنید به: بولارد (۱۹۹۴).
۹. برای مثال، در سال ۱۹۸۹، شرکت تلکوم، قیمت واقعی برخی از خدمات تلفنی خود را بیش از ۲۰ درصد کاهش داد؛ قیمتهای اسمی شرکت زغال سنگ در سال ۱۹۹۰ در حدود ۲۰ درصد کمتر از قیمت دریافتی توسط همتای پیشین آن، یعنی شرکت دولتی معادن زغال سنگ، در سال ۱۹۸۷ بود؛ و پست زلاند نو تحویل به موقع نامه‌های ضروری را طی سالهای ۱۹۸۷-۱۹۹۰، از ۸۰ درصد به ۹۵ درصد افزایش داد.
۱۰. اشتغال در هفت شرکت دولتی، به میزان ۳۵۰۰۰ نفر کاهش یافت. از ۵۳ سازمان دولتی با

تقریباً ۸۶۰۰۰ نفر کارمند در اواسط سال ۱۹۸۴، خدمات عمومی به ۳۵ سازمان با ۳۴۰۰۰ نفر کارمند تمام وقت در دسامبر ۱۹۹۳ کاهش یافت، که تا حدودی به واسطه انتقال حدود ۲۳۰۰۰ نفر از کارمندان دولتی به شرکتهای دولتی بود.

۱۱. راجر داگلاس، وزیر دارایی طی سالهای ۱۹۸۴-۱۹۸۸ در دولت کارگری، ادعا می‌کند که به رغم سطح بالای کاهش شاغل در مورد شرکت تلکوم، اشتغال در بخش ارتباطات به طور واقعی به میزان ۳۰۰۰ نفر افزایش یافته است، در این مورد، نگاه کنید به: داگلاس (۱۹۹۳).

۱۲. برای بحث جامعتر در مورد کاستیهای مدل شرکتهای دولتی، نگاه کنید به: جنینگز و کامرون (۱۹۸۷).

۱۳. در مورد شرکت هواپیمایی زلاند نو، شریک خارجی برداشتن سهم "Kiwi" برای تضمین حق مالکیت فرودگاهها اصرار می‌ورزید؛ مانند تلکوم، این امر مستلزم این بود که شبکه موجود و تلفنهای محلی مجانی برای شهروندان حفظ شود؛ تفاوتهای قیمت در شهرها و روستاها ادامه یابد؛ و افزایش در اجاره تلفن برای شهروندان به نرخ تورم محدود شود.

۱۴. برای گزارش کامل درباره پیدایش و تکوین این قانون، نگاه کنید به: والش (۱۹۹۱).

۱۵. پیش از تصویب قانون بخش دولتی، روابط صنعتی در بخش عمومی به شدت متمرکز بود و تحت تصدی "قانون شرایط اشتغال خدمات دولتی" سال ۱۹۷۷ قرار داشت. کمیسیون خدمات دولتی کار فرمای قانونی بیشتر شاغلان بخش عمومی بود. حقوق و دستمزدها از طریق مذاکره بین کمیسیون خدمات دولتی و اتحادیه‌های کارگری بخش عمومی تعیین می‌شد و مبتنی بر اصل رضایت طرفین و با توجه به بخش خصوصی بود. رؤسای سازمانهای دولتی نیز از امنیت شغلی تا زمان بازنشستگی بهره‌مند بودند.

۱۶. این ویژگیها همچنین بنیاد اصلاحات بعدی در عرضه خدمات آموزشی، بهداشتی و درمانی و دیگر خدمات اجتماعی بود. پیش از سال ۱۹۹۰، نظام رفاه اجتماعی، در نتیجه برنامه اصلاحات جامعی که به وسیله دولت کارگری قبلی در طول دوره ۱۹۸۵-۱۹۸۹ به اجرا درآمده بود، منافع گسترده و هدفداری را در پی داشت. از اواخر سال ۱۹۹۰، دولت حزب ملی، دست به مجموعه اقداماتی زد که به طور مؤثری موجب کاهش منافع مذکور شد، شرایط مربوط به واجد

شرایط بودن برای برخورداری از کمکهای درآمدی را تقویت کرد، و هدفگذاری برای کنترل مخارج اجتماعی رو به افزایش را گسترده تر کرد. به علاوه، تأمین مالی و خرید خدمات مربوط به مراقبتهای بهداشتی، و تا حدودی آموزش، از تهیه و تدارک آن جدا شد و یارانههای پرداختی به خدمات مربوط به مراقبتهای بهداشتی اولیه به خانوارهای کم درآمد محدود شد. بالآخره، تمام شکلهای کمکهای مسکن براساس پرسشنامههای تکمیلی که در مورد میزان درآمد و دارایی افراد تنظیم شده است، شکل منطقی به خود گرفت.

۱۷. تأکید بر این نکته که چگونه این اصلاحات منتهی به قانون بانک ذخایر سال ۱۹۸۹ گردید، بسیار مهم است. ثبات قیمت حاصل توافق بین خزانه داری، به عنوان مسئول مدیریت اقتصاد کلان، رئیس بانک ذخایر (که مانند مدیران اجرایی دیگر برای یک دوره پنجساله برگزیده می شود) در یک قرارداد عملکرد، یعنی توافقنامه هدفهای سیاستی، که عملکرد رئیس بانک براساس آن ارزشیابی می شود، بود. برای اطلاع دقیقتر از این موضوع که چگونه چارچوب سیاستهای پولی از سال ۱۹۸۹ به شدت تغییر کرد، نگاه کنید به: کروون برگ (۱۹۹۶).

۱۸. توافقنامه خرید بین وزیر دارایی و خزانه داری بسیار تفصیلی است و در حدود ۱۵۰ محصول تولیدی را شامل می شود.

۱۹. پیش از اصلاحات، بانک ذخایر زلاند نو، دارای وضعیت انحصاری در مورد عرضه خدمات بانکی بدون هزینه به دولت بود. این امر، منجر به یک رابطه ناخوشایند بین مدیریت حسابهای دولتی و سیاست پولی از یک سوی، و انگیزه اندک برای دولت برای کنترل کارآمد مسائل مالی خود از سوی دیگر شده بود.

۲۰. با وجود این، خزانه داری هنوز حسابی را در بانک ذخایر زلاند نو حفظ کرده است که تمام منابع مالی مازاد در حسابهای سازمانهای دولتی در پایان هر روز کاری به آن منتقل می شود.

۲۱. این مسئله، مانند مواد قانون بانک ذخایر است که موفقیت در اجرای آن، به نوبه خود، الهام گرفته از قانون گزارشدهی مالی است. به منظور رعایت اصول قانون گزارشدهی مالی، دولت کنونی، سطوح بدهی "معقول" را در سطح ۲۰ درصد محصول ناخالص داخلی در میان مدت تعیین کرده است و برای رسیدن به آن، برنامه های دولت برای تحقق مازادهای مالی سالانه در سطح



دست کم ۳ درصد محصول ناخالص داخلی و کاهش مخارج به زیر ۳۰ درصد محصول ناخالص داخلی تنظیم شده است.

۲۲. یک گزارش روزآمد اقتصادی و مالی نیز باید در ماه دسامبر منتشر شود. خزانه‌داری یک گزارش روزآمد مالی و اقتصادی، چهار تا شش هفته پیش از برگزاری هر انتخابات، منتشر نماید. هر گزارش به هنگام مالی و اقتصادی باید همراه با یک گزارش مسئولیت‌پذیری برای تضمین یکپارچگی موارد انشا شده در گزارش روزآمد براساس اطلاعات موجود، پیش از روزی که متن مربوط به گزارش روزآمد نهایی شود، باشد.

۲۳. برای مثال، با پیشرفت اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی، سهم هزینه‌های اداری از کل خالص مخارج مالی به تدریج از شش درصد در سال ۱۹۸۴/۱۹۸۵ به ۱۰ درصد در سال ۱۹۹۳/۱۹۹۴ افزایش یافت، که این امر، نشانگر هزینه‌های ناشی از سازماندهی مجدد سازمانها و وزارتخانه‌های دولتی و نیز مخارج اضافی است که کسب درآمدهای داخلی برای تأمین هزینه‌های اجرایی اصلاحات مختلف مالیاتی با آن مواجه است.

۲۴. گرچه بانک ذخایر زلاند نو، تابع قانون بخش دولتی یا قانون مالیه عمومی نیست، ولی تحت اصول یکسان حسابدهی فعالیت می‌کند. براساس قانون بانک ذخایر سال ۱۹۸۹، بانک ذخایر زلاند نو نمی‌تواند از مزیت "حق الضرب" استفاده نماید و رئیس بانک باید یک توافقنامه پنجساله تأمین منابع مالی با وزیر دارایی منعقد نماید. در این توافقنامه، مقدار مخارج بانک ذخایر زلاند نو را که این بانک می‌تواند برای تأمین هزینه‌های عملیاتی خود برای فعالیتهای غیرتجاری بانک، از قبیل معاملات ارزی، عرضه خدمات حسابهای واریزی، و بانکداری دولتی صرف نماید، مشخص می‌شود.

- Bollard, Alan, 1994, "The Role of Antitrust in a Small Economy: The Commerce Act in New Zealand," *Review of Industrial Organization*, No. 9, pp. 213-36.
- Bollard, Alan, 1992, *New Zealand: Economic Reforms 1984-1991* (San Francisco: ICS Press).
- Bollard, Alan, and E. Buckle (eds.), 1987, *Economic Liberalization in New Zealand*, (Auckland: Allen and Unwin).
- Boston, Jonathan, John Martin, June Pallot, and Pat Walsh, 1991, *Reshaping the State, New Zealand's Bureaucratic Revolution*, (Auckland: Oxford University Press).
- Cameron, Wayne J., 1995, "Public Service Reform: The Auditor's Perspective," *International Journal of Government Auditing*, January, pp. 14-17.
- Douglas, Roger O., 1993 *Unfinished Business*, (Auckland: Random House).
- Duncan Ian, and Alan Bollard, 1992, *Corporatization and Privatization: Lessons from New Zealand*, (Auckland: Oxford University Press).
- Efford, Don, 1996, "The Case for Accrual Recording in the IMF's Government Finance Statistics System," IMF Working Paper 95/73 (Washington: International Monetary Fund).
- Hay, David, 1992, "Public Sector Accounting in New Zealand: An Update and Clarification," *Financial Accountability and Management*, Vol. 8, No. 1 (Spring), pp. 1-6.
- Holmes, John W., and Tom Wileman, 1995, *Toward Better Governance. Public Service Reform in New Zealand (1984-94) and its Relevance for Canada*, (Ottawa, Ontario, Canada: Office of the Auditor General).
- Jenning, Stephen, and Rob Cameron, 1987, "State-Owned Enterprise Reform in New Zealand," in Bollard and Buckle, pp. 121-52.
- Kronenberg, Roger, and others, 1996, *New Zealand—Recent Economic Developments*, IMF Staff Country Report No. 96/14 (Washington: International Monetary Fund).
- Massey, Patrick, 1995, *New Zealand. Market Liberalization in a Developed Economy* (London: St. Martin's Press).
- Mc Culloch, Brian W., and Ian Ball, 1992, "Accounting in the Context of Public Sector Management Reform," *Financial Accountability and Management*, Vol. 8, No. 1 (Spring), pp. 7-12.

- Mc Culloch, Brian W., 1991, "Capital Charge Regime - What, Why, and How?" *Accountant's Journal* (October), pp. 21-3.
- Miah, Nuruz Zaman, 1991, Attempts at Developing a Conceptual Framework for Public Sector Accounting in New Zealand," *Financial Accountability and Management*, Vol. 7, No. 2 (Summer), pp. 83-97.
- Richardson, Ruth, 1995, *Making a Difference* (Christchurch: Shoal Bay Press).
- Scott, Graham C., 1996, "Government Reform in New Zealand," IMF Occasional Paper No. 140 (Washington: International Monetary Fund).
- \_\_\_\_\_, 1993, "Strengthening Institutional Capacity in Government to Manage Human Resources and Improve Managerial Authority and Accountability: The New Zealand Experience," address at a Conference on Civil Service Reform in Latin American and Caribbean, May 20-21 (Washington: The World Bank).
- \_\_\_\_\_, and Peter Gorringer, 1989, "Reform of the Core Public Sector: The New Zealand Experience," *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 48, No. 1.
- The Treasury, 1995a "Fiscal Responsibility Act 1994. An Explanation," (Wellington: Government Printer).
- \_\_\_\_\_, 1995b, *Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 1995* (Wellington: Government Printer).
- \_\_\_\_\_, 1990, *Briefing to the Incoming Government* (Wellington: Government Printer).
- \_\_\_\_\_, 1987, *Government Management: Brief to the Incoming Government* (Wellington: Government Printer).
- \_\_\_\_\_, 1984, *Economic Management* (Wellington: Government Printer).
- Wall, Terry, 1993, "Accounting, for What? The Value of Accrual Accounting to the Public Sector," *OECD Working Papers*, Vol. 1, No. 16 (Paris: OECD).
- Walsh, Pat, 1991, "The State Sector Act 1988," in Boston et al., pp. 52-79.

منتشر شد



جمهوری اسلامی ایران

# بودجه استانیها

پیوست شماره (۲) قانون بودجه سال ۱۳۷۲ میل کشور

مصوب مجلس شورای اسلامی