

حسابداری تعهدی بخش عمومی- مطالعه موردی :
تجربیات دولت نیوزلند
حمود لاری دشت بیاض، استادیار گروه حسابداری
دانشگاه فردوسی مشهد^۱

چکیده :

اگر چه مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش عمومی بسیاری از کشورها، مبنای نقدی است اما ادعا می شود که سیستم حسابداری تعهدی بهتر می تواند کل وضعیت مالی را منعکس نماید. اخیراً بعضی از کشورها مانند بریتانیا، استرالیا و نیوزلند استفاده از مبنای تعهدی کامل در بخش عمومی را جایگزین مبنای نقدینموده اند. از آنجایی که در کشور ما برخی از سازمانهای دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی حرکت کرده اند و اخیراً مجمع سازمان حسابرسی مصوبه ای مبنی بر لزوم استفاده از حسابداری تعهدی از سال ۱۳۹۴ برای همه موسسات و سازمانهای دولتی تصویب نموده است، بررسی تحلیلی این رویکرد ضروری است. از این رو تحقیق حاضر تجارب موفق کشور نیوزلند در مورد بکارگیری حسابداری تعهدی در حوزه های دولتی می پردازد و در مورد بکارگیری این سیستم راهنمایی هایی ارائه می دهد.

واژگان کلیدی: مبنای تعهدی، حسابداری بخش عمومی، بودجه بندی تعهدی

۱. مقدمه

در کشورهای گوناگون تغییرات اساسی نسبتاً خوبی در سیستم های مالی دولت صورت می گیرد. در طی سه دهه اخیر تغییرات آهسته اما پایداری در اکثر دولتها برای تغییر از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی صورت گرفته است (تیکل ، ۲۰۱۰)^۲. این تغییرات واکنشی هستند به این نیاز که دولت باید برای منابعی که در اختیار دارد، کاملاً پاسخگو و شفاف باشد و در خصوص تصمیمات اتخاذ شده و نتایج آن بیشتر اطلاع رسانی نماید. همچنین اینگونه درک می شود که دولتها نباید تنها به اعتبارات وابسته باشند. این امر موجب می شود دولت-ها مجبور باشند بدون ایجاد دردسر برای نسلهای آینده، مسئولیت هایشان را انجام دهند. دولتها به هنگام مواجه شدن

¹Lari.mahmoud@yahoo.com

²Geoffrey Tickell

با چنین تقاضاهایی، به دنبال سیستم های حسابداری هستند که اطلاعاتی در مورد روشهای افزایش استفاده از منابع عمومی، فراهم آورند.

به همین دلیل است که حسابداری دولت نقش مهمی در فراهم آوردن اطلاعات در مورد مدیریت منابع عمومی دارد. در دو دهه اخیر، شماری از کشورها در جهت ارتقاء فرآیندهای حسابداری اصلاحاتی انجام داده اند تا در رابطه با اینکه چگونه منابع اقتصادی کلی (نقدی و غیر نقدی) تخصیص داده و مدیریت می شوند، اطلاعاتی بدست آورند. همچنین لازم دانسته اند سیستم های حسابداری، اطلاعاتی در مورد اینکه چگونه می توان بهتر تصمیم گیری کرد، ذیحساب بودن را نشان داد و بر نتایج طولانی مدت سیاست های دولت کنترل داشت، فراهم سازند. این الزامات مستلزم بکارگیری حسابداری تعهدی در حوزه های مرکزی وابسته به بودجه دولت هستند.

در کشور ما برخی از سازمان های دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی حرکت کرده اند (باباجانی، ۱۳۸۷) و اخیراً مجمع سازمان حسابرسی^۲ در بحث مربوط به استانداردهای حسابداری دولتی مصوب نمود از سال ۱۳۹۴ همه موسسات و دستگاه های دولتی مکلف می شوند به جای استفاده از رویه حسابداری نقدی از رویه حسابداری تعهدی استفاده نمایند، لذا به منظور آشنایی با نحوه اجرا و تصویب رویه ها استفاده از تجارب کشورهای پیشرو در این زمینه سودمند به نظر می رسد.

این مقاله، تجارب کشور نیوزلند در مورد بکارگیری حسابداری تعهدی در حوزه های دولتی را عنوان کرده و در مورد بکارگیری این سیستم و فرآیند اجرای آن راهنمایی هایی ارائه می دهد.

۲. سابقه تاریخی

از لحاظ تاریخی، حداقل از اواخر قرن نوزدهم دولت در نیوزیلند نقش فعال در تنظیم اقتصاد داشته است. براساس تجربه خود از جنگ جهانی دوم، که در طی آن برنامه ریزی مرکزی برای هدایت اقتصاد با موفقیت مورد استفاده قرار گرفت، سه گروه عمده از جامعه؛ کشاورزان، تولید کنندگان و کارگران نیوزیلند اتفاق نظر داشتند که مداخله دولت برای تنظیم اقتصاد سودمند است. بر اساس این اجماع دولت باید در خصوص مسائلی که باید مورد توجه قرار گیرند وارد عمل شود و همچنین هنگامی که بازار قادر نیست نتایج مورد نظر را فراهم کند دولت باید مداخله نماید. این دیدگاه تقریباً برای دو دهه که اشتغال کامل بود حفظ شد.

^۲ مجمع عمومی سازمان حسابرسی با حضور وزیر اقتصاد در مورخ ۱۵/۵/۹۲ برگزار شد

با این حال، دوره ۱۹۶۰ تا ۱۹۸۰ دوره بد اقتصاد بود. با در نظر گرفتن شاخص سرانه GNP (تولید ناخالص ملی)، کشور از جایگاه پنجم در جهان به بیستم نزول کرده است. در طول این دوره، اقتصاد نیوزیلند از دو شوک بزرگ رنج می برد. اولین شوک در سال ۱۹۷۰ بود، زمانی که انگلستان به اتحادیه اروپا پیوست که این باعث شد نیوزیلند بازار مطمئن خود برای صادرات محصولات کشاورزی را از دست بدهد. شوک دوم ناشی از بحران نفت اوپک بود که باعث افزایش هزینه های انرژی شد. رشد به توقف تبدیل شد. تورم مثل کشورهای دیگر افزایش می یافت. حتی بعد از اینکه فشار هزینه در کشورهای دیگر کاسته شده بود، تورم دورقمی در نیوزیلند همچنان ادامه داشت.

نرخ بیکاری به طور پیوسته افزایش می یافت. دولت با کسری بودجه مواجه شد به طوری که در سال ۱۹۸۴ کسری بودجه به ۹ درصد تولید ناخالص رسید. همانطوری که مشکلات کسری بودجه افزایش می یافت، نرخ بهره نیز دارای نوسان بود. مشکلات اقتصادی بدترین تاثیر بر روی دلار نیوزیلند گذاشت بطوری که در فاصله ۱۹۸۳-۱۹۷۴ بیش از نیمی از ارزش خود را در برابر دلار آمریکا از دست داد.

بحران نرخ ارز در نیمه اول سال ۱۹۸۴، خروج قابل توجهی ارز را به دنبال داشت، گلایه از دولت افزایش یافت و این بحران مصادف با انتخابات سال ۱۹۸۴ مجلس شد. در این انتخابات، حزب ملی اکثریت خود را از دست داده و دولت توسط حزب کارگر جایگزین شد. بازار ارز فوراً پس از انتخابات بسته شد، زمانی که آن را بازگشایی کردند، دلار نیوزیلند ۲۰ درصد بی ارزش شده بود.

انتخابات سال ۱۹۸۴، نقطه عطفی بود که نشانه های یک تغییر اساسی در نگرش مردم در نیوزیلند در خصوص به مداخله دولت و نقش آن در اقتصاد بود. اکثریت معتقد بودند که دولت برای از بین بردن استرس اقتصادی کاری انجام نداده است. به طور واضح، اجماعی که پس از جنگ در خصوص لزوم وجود دولت مداخله گر بوجود آمده بود شکسته شده بود. زمانی فرا رسیده بود که مردم در خصوص اقتصاد جدید مدیریت جدید، و پیشنهاد شیوه های جدیدی از مدیریت در دولت صحبت می کردند. همگرایی استرس اقتصادی، دولت غیر نمایشی، ظرفیت سیاسی جدید، و مفاهیم جدید اقتصادی دست به دست هم داد تا دولت رادیکال جدید بتواند اصلاحات گسترده عمومی و مالی در نیوزیلند را انجام دهد.

نتایج به دست آمده در انتخابات سال ۱۹۸۴ به نظر می رسید یک دستور برای تغییر است، و دولت جدید حزب کارگرا نخست وزیری دیوید لانگه مصمم بود که تغییرات گسترده در بخش دولتی ایجاد کند. اصلاحات با زور و اجبار توسط راجر داگلاس

، که وزیر مالیه در دولت جدید بود اعمال شد که در مجموع به عنوان اصلاحات راجرشناخته شد. اساس اصلاحات راجر برچیدن قوانین موجود و حذف یارانه ها و تبدیل بازار به بازار آزاد رقابتی بود (داگلاس، ۱۹۹۳).^۴

۱-۲. اصلاحات بخش عمومی

دوره ۱۹۸۴ تا ۱۹۸۷ شاهد معرفی برخی از اصلاحات اولیه در زمینه تمرکز زدایی از تصمیم گیری است. حذف محدودیت اعمال حق خرید یا فروش در اواسط سال ۱۹۸۶ شناخته شد. کمیسیون خدمات دولت، پس از یک بررسی دقیق، تعداد زیادی از کنترلها و مداخله های دولت که به صورت مدیریت روز به روز اعمال می شد را حذف کرد. این کنترل های مرکزی به طور عمده در زمینه تثبیت حقوق و دستمزد، طبقه بندی شغلی، عزل و نصب، و دیگر جنبه های مدیریت پرسنل بود. در نتیجه، حدود ۹۵ درصد از بیشتر از ۲۰۰۰ دستورالعملهای موجود در کتابچه راهنمای خدمات عمومی - کد حاکم بر شرایط استخدام - حذف شد.

۲-۲. چارچوب قانونی

بیشتر اصلاحات جدی در بخش عمومی با تصویب سه قانون شروع شد: قانون سال ۱۹۸۶ شرکت های دولتی، قانون مصوب سال ۱۹۸۸ بخش دولتی و قانون مالیه عمومی سال ۱۹۸۹. این سه مصوبات قوه مقننه برای اصلاحات بخش عمومی در نیوزیلند ارائه شد.

۱-۲-۲. قانون سال ۱۹۸۶ شرکت های دولتی

قانون شرکت های دولتی، مبنایی برای تبدیل بخش تجاری قدیمی دولت به شرکت است. این قانون که در سال ۱۹۸۶ تصویب شد، تبدیل بخش بازرگانی دولت را به شرکت های دولتی (SOEs) را تصویب نمود که در آن این شرکتها باید مانند بخش خصوصی فعالیت نمایند. شرکتهای دولتی با ساختار سرمایه مشخصی راه اندازی شدند، و انتظار می رفت که مانند شرکت های بخش خصوصی عمل کنند. آنها ملزم به پرداخت مالیات و کسب نرخ رقابتی بازده حقوق صاحبان سهام شدند. واحدهای تابعه بسیاری از دولت به شرکت تبدیل شدند و نتیجه اش این بود که کارایی این بخشها به شدت افزایش یافت. این فرایند شرکتی شدن نشان داد که، سازمان های ناکارآمد می توانند دستاوردهای بهره وری بالا با استفاده از بکارگیری سیستم های تجاری مدرن و مدیریت مالی با صلاحیت حرفه ای را داشته باشند.

۲-۲-۲. قانون بخش دولتی در سال ۱۹۸۸

⁴Douglas (1993).

⁵The following discussion on public sector reforms is based on Auditor General of Canada (2001).

⁶World Bank (1994) p.174

قانون بخش دولتی در سال ۱۹۸۸، تغییرات عمده ای در مدیریت، پرسنل، و شیوه های کار دولت داشته است. در قرارداد کمیسیون خدمات دولت، مدیران ارشد برای یک دوره ثابت به عنوان مسئول در سلسله مراتب منصوب شدند. آنها همه حقوق، وظایف، و اختیارات کارفرما در دپارتمان خود را به دست آوردند. آنها همچنین مجاز به انتصاب و اخراج کارکنان شدند. علاوه بر این، روابط کار در ادارات دولتی به هیچ عنوان بر اساس مقررات قانونی و کنترل مرکزی نبود.

۲-۲-۳. قانون مالیه عمومی سال ۱۹۸۹ و تعیین مفهوم

عملکرد

قانون مالیه عمومی سال ۱۹۸۹ به معرفی اصلاحات مدیریت مالی، که زیر مجموعه ای از عناصر کلیدی است می پردازد. نتیجه خروجی قانون مالیه عمومی به عنوان پایه ای برای ارتباط پاسخگویی بین وزرا و مدیران ارشد معرفی شده است. بر اساس سیستم جدید، تمایز مفهومی بین منافع وزیر در بخش خود بوجود آمده بود: منافع خرید و منافع مالکیت. زمانی که منافع مالکیت اعمال می شد وزیر به دنبال دریافت بهترین بازده ممکن منابع سرمایه گذاری در بخش است. در رابطه با منافع خرید، توافق مدیر اجرایی گروه آنها جهت خرید خروجی وزیر را بدست می آورد. این بدان معنی است در صورتی که مطلوبیت خروجی ارائه شده توسط بخش از نظر هزینه، کیفیت، و بهنگام مطلوب نباشد، وزیر مجاز است خدمات مور نیاز را از دیگر بخشها و یا حتی از بخش خصوصی دریافت نماید.

۲-۲-۴. توافق عملکرد

قانون مالیه عمومی یک توافقنامه کارایی، (Performance Agreement) سالیانه بین مدیر اجرایی و وزیر مربوطه را فراهم می کند که در هر سال امضا می شود. این توافقنامه دارای سه بخش است، بخش اول به توصیف نتیجه کلیدی نظرات می پردازد که نیاز به توجه شخصی اجرایی دارد. نتایج مورد انتظار در شرایط قابل اثبات بیان شده است، و شامل خروجی وظایف مربوط است. بخش دوم مجموعه ای از اطلاعات دقیق در مورد خرید خروجی به دست می آید. از سال ۴-۱۹۹۳، این اطلاعات خروجی به صورت قراردادهای خرید تهیه می شدند. قرارداد خرید برای ارائه به وزیر در نظر گرفته می شد، اطلاعات به منظور سنجش ارزش خروجی دپارتمان، و مقایسه با خروجی های مشابه در سراسر بخش های دولتی و خصوصی است. بخش سوم اطلاعات در مورد سرپرستی دارایی های عمومی را فراهم می کند. این روش و وسیله مدیریت دوره متوسط و بلند مدت تعهدات دولت را توصیف می کند. به عبارت دیگر، این بخش برای

منعکس کردن سطوح مناسب از سرمایه گذاری و، به همان میزان، منافع مالکیت وزیردر نظر گرفته شده است.

۲-۲-۵. معاف از کنترل توسط خزانه داری

قانون، مدیریت مالی و کنترل خزانه را به سازمانهای مسول تفویض اختیار می کند. مدیران اجرایی مسئول مدیریت مالی، عملکرد مالی، الزامات حسابداری و دارایی و مدیریت وجه نقد در سازمان های خود هستند. به عبارت دیگر، کنترلهای دقیق و متمرکزی که توسط وزارت خزانه داری اعمال می گردید برچیده شد و مسولیتها از مدیران مالی سازمانها تفویض شد.

۲-۲-۶. پاداش ها (مشوق ها)

با ترکیب واگذاری مسولیت از مدیریت مالی، مرکزی به سازمانها سه نوع پاداش درنظر گرفته شد.

۱- وصول بهره متعلقه (هزینه سرمایه) : بهره متعلقه بر اساس هزینه سرمایه دارایی های مورد استفاده هر سازمان محاسبه می شود. هزینه سرمایه بر اساس نرخ بهره نسبت به سرمایه بکار گرفته شده در بخش محاسبه می شود و این موجب محاسبه هزینه های واقعی برای سرمایه بکار گرفته شده می شود. هزینه سرمایه توسط سازمانها به حساب خزانه واریز می شود.

۲- یک طرح مدیریت وجه نقد : تحت طرح مدیریت وجه نقد، در حالی که موجودی وجه نقد انباشته دولت در مرکز مدیریت می شود، سازمانها مجاز به داشتن حساب های بانکی خود هستند و خودشان مسئول مدیریت سرمایه در گردش خود هستند. در حال حاضر یک سیستم پاداش و مجازات (شرایط استفاده از منافع) براساس اینکه چگونه سازمانها سرمایه در گردش خود را به خوبی مدیریت کند وجود دارد، در نتیجه ارائه پاداش هایی برای برنامه ریزی و پیش بینی نیازهای نقدی واحد و تراز آنها با سطوح برنامه ریزی شده و عدم توانایی برای پرداخت پاداشها وجود دارد.

۳- مازاد اعتبار درآمد حاصل از فروش دارایی های خود: این به گونه ای است که سازمان مجاز به حفظ درآمد حاصل از اختیار دارایی های مازاد خود به آن حد است که، سازمان را تشویق به بهبود مدیریت دارایی خود می کند.

۳. نیاز های سیستم حسابداری

این تغییرات بدان معنی است که سیستم حسابداری دولت ساختار جدید پاسخگویی مورد نیاز بخش عمومی را منعکس نماید. در طراحی سیستم حسابداری جدید، عملکرد عامل تعیین کننده تعریف شده بود. به منظور بازتاب عملکرد، سیستم حسابداری می بایست چندین نیاز را برآورده نماید. این سیستم

نیاز داشت اطلاعاتی را تولید نماید که کارایی و اثربخشی فعالیت های دولتی با بخش خصوصی مقایسه شوند. همچنین این سیستم نیاز داشت که اطلاعات مورد نیاز جهت تهیه صورت حساب عملکرد خدمات تهیه نماید. علاوه بر اینها سیستم حسابداری باید اطلاعات مالی تلفیقی را برای کل دولت تهیه نماید (اسکات و بال ۱۹۹۳^۷). مهم ترین عنصر در تعریف عملکرد تمایز بین مالکیت دولتی و همچنین منافع دولت به عنوان یک خریدار (مصرف کننده) بود. این تمایز نشان داد که سیستم حسابداری باید همزمان هر دو دیدگاه ها را درخود داشته باشد.

سیستم حسابداری تعهدی یکدفعه با تمام این نیاز ها مواجه شده بود. پیش شرط لازم این بود که باید منافع دولت هم به عنوان مصرف کننده و هم به عنوان مالک به طور همزمان در نظر گرفته می شد. در واقع، منافع مالکیت اقتضا می کرد که از فرمت گزارش های مالی بخش خصوصی استفاده کند. به منظور شفاف سازی سرمایه گذاری دولت باید هزینه های سرمایه ای از هزینه های جاری تفکیک و حسابداری تعهدی کامل بکار گرفته می شد. منافع خرید اقتضا می کرد که از اطلاعات مشابهی مانند آنچه در قراردادهای بخش خصوصی رعایت می شود (مانند کمیت، کیفیت، زمان و محل تحویل، و قیمت) استفاده شود علاوه بر مبلغ سرمایه گذاری نقدی، در مورد قیمت گذاری خروجی و تولید اطلاعات مورد نیاز جهت کل منابع مورد استفاده (هزینه ها) تصمیم گیری شد. به عبارت دیگر، پذیرش حسابداری تعهدی برای ارزیابی کامل منافع مالکیت و محاسبه دقیق هزینه های منابعی که برای تولید کالا و خدمات استفاده شده است لازم بود.

علاوه بر این، استفاده از حسابداری تعهدی ارزیابی عملکرد را در ارتباط با تولید محصولات و خدمات را امکانپذیر می نماید، ارائه اطلاعات به قوه مقننه در مورد اثربخشی و کارایی استفاده از منابع، مقایسه کارایی و اثربخشی در سراسر فعالیت های دولتی و بین دولت و بخش خصوصی، ارزیابی عملکرد ادارات دولتی و دستیابی به اهداف استراتژیک گسترده تر دولت، تولید و اطلاعات مالی مناسب برای دولت به عنوان یک کل است.

۱-۳. بکارگیری استانداردهای پذیرفته شده عمومی

حسابداری

قانون مالیه عمومی در پذیرش حسابداری تعهدی الزام قانونی دارد. این قانون همچنین تاکید دارد که صورتهای مالی برای سازمانها و کل دولت باید با استانداردهای پذیرفته شده عمومی حسابداری (GAAP) مطابقت داشته باشد. سه هدف استراتژیک در بکارگیری آن وجود دارد.

⁷Scott and Ball (1993), pp. 6-7

۱- با توجه به این واقعیت که GAAP گرایش به شرکت های بخش خصوصی داشت، منابع و تجربیات بخش خصوصی می تواند در فرایند اجرای حسابداری تعهدی در بخشهای دولتی استفاده شود، در نتیجه نیاز به وزارت خزانه داری برای شرکت در فعالیت های سیاستگذاری قابل اجتناب است.

۲- مهارت های مالی و حسابداری کارکنان بین بخش های دولتی و بخش خصوصی می تواند تسهیل کننده باشد.

۳- استفاده از شیوه های گزارش گری مانند بخش خصوصی می تواند درک اطلاعات مالی دولت توسط عموم جامعه را تسهیل کند.

در کل، در حالی که سیستم حسابداری در نیوزیلند توسعه می یافت، شیوه های مورد استفاده در بخش خصوصی و کشورهای خارجی به بکار گرفته می شد. اما در جاهای که مشابه آن در در بخش خصوصی و تجربه کشورهای دیگر وجود نداشت، سیاست های خاص حسابداری برای شیوه گزارشگری این اقلام توسعه یافت.

هیات بررسی استانداردهای حسابداری (ASRB)، بعنوان یک شخصیت قانونی، برای وضع استانداردها تاسیس شد. بر این اساس تصریح شد مؤسسه حسابداران خبره نیوزیلند (ICANZ) استانداردهای گزارشگری مالی را پیشنهاد نماید و ASRB پس از بررسی این استانداردها نسبت به تصویب آن اقدام نماید. هیات تدوین استاندارد گزارشگری مالی (FRSB) درموسسه حسابداران خبره نیوزیلند (ICANZ) اولین توسعه دهنده استانداردهای گزارشگری مالی است. تصویب در ASRB بدان معنی است که استانداردها پشتوانه قانونی جهت اعمال در شرکتهای مهم دولتی، ادارات دولتی، نهادهای مهم دولتی، مقامات محلی، ناشران اوراق بهادار، و در تمام شرکت ها دارند (سیمپکینس، ۱۹۹۸)^۸. یکی از ویژگی های قابل توجه تدوین استانداردها در نیوزیلند این است که یک مجموعه مشترک از استانداردها برای هر دو بخش دولتی و خصوصی بنا نهاده است.

۴. روند اجرا

استراتژیهای نحوه اجرا نیز برنامه ریزی شده بود. سه مرحله اصلی در روند پیاده سازی وجود داشت (اسکات و بال، ۱۹۹۳)^۹.

• مرحله اول: تحقق الزامات قانونی در قانون مالیه عمومی برای پذیرش GAAP توسط همه سازمانها.

^۸Simpkins (1998), p. 5.

^۹Scott and Ball (1993), pp. 14-17.

•مرحله دوم: برقراری رابطه بین سازمانهایی که حسابداری تعهدی را بکار گرفته اند و گزارشگری تعهدی برای کل دولت.

•مرحله سوم: پذیرش حسابداری تعهدی توسط شرکتهای بزرگ و سازمانهای تحت نظر ملکه. قانون از این گروه می خواهد تا در خصوص خدماتی که ارائه می دهند و عملکرد مالیشان به شکلی مانند آنچه در سازمانهای دولتی انجام می دهند به پارلمان نیوزلند گزارش دهند.

پیاده سازی استراتژی ها مجموعه ای از مسئولیت ها را برای سطوح مختلف دولت بیان می کند .

۴-۱. خزانه داری

وظیفه خزانه داری این بود که :

• اطمینان از اینکه تمام افراد درگیر در روند پیاده سازی را به طور کامل در خصوص نوع و ماهیت تغییرات توجیه شده باشند. وزارت خزانه داری این کار را با سه ابزار: (الف) یک ویدیوی آموزشی که ایده اصلی را بیان می نمود، (ب) جزوه آموزشی که عناصر اصلاحات و ماهیت قانون جدید را به زبان ساده توصیف می کرد، و (ج) جلسات حضوری برای کارمندان ارشد در سازمانها.

• توسعه پارامترهای سیاستگذاری حسابداری، که در کدام حوزه حسابداری باید پیاده سازی می شد. همچنین استانداردهای مورد استفاده در بخش خصوصی تحت GAAP به عنوان استاندارد پیش فرض برای دولت مبنا قرار گرفت، استاندارد سازی تنها برای موارد استثنایی که در GAAP و در تجربه بخش خصوصی در دسترس نبود لازم بود انجام شود.

• ایجاد سیستم های مدیریت وجه نقد مرکزی و انعقاد قرارداد برای خدمات بانکی دولت، این کار به نوبه خود، منجر به ایجاد موسسات بانکی وسپک (بانک تجاری اصلی در نیوزیلند) شده است. این بانک علاوه بر اینکه خدمات بانکی را با هزینه های پایین به واحدهای دولتی ارائه می دهد وجه نقد را متمرکز و مدیریت بدهی برای خزانه داری انجام می دهد .

• پیاده سازی کنترل کیفیت بر طی فرایند انجام اصلاحات و بررسی آمادگی سازمانها برای شروع سیستم جدید.

۴-۲. سازمانها

مسئولیت هر یک از سلسله مراتب سازمانی عبارت بودند از:

• توسعه حسابداری تعهدی از تاریخ ۱ ژوای ۱۹۸۹ به مدت دو سال

• تهیه یک ترازنامه افتتاحیه. یک پیش شرط لازم برای تهیه ترازنامه شناسایی اموال مازادی بود که بعداً به مرور فروخته خواهد شد.

• مشاوره ویژه با وزارت خزانه داری، استفاده از دوره های آموزشی گسترده، که، پس از آن، اساس تبدیل به مبنای تعهدی گردید.

• توسعه سیستم های تخصیص هزینه به منظور اینکه قادر باشند هزینه های تولید را بر اساس خروجی تخصیص بدهند. فعال کردن تخصیص هزینه های واحد به خروجی. هزینه های تخصیص داده شده شامل، هزینه های سربار، استهلاک، و هزینه سرمایه به کار گرفته شده توسط سازمانها.

• توسعه یک سیستم مدیریت نقدی از جمله افتتاح حساب های بانکی واحد. مانده های بلا استفاده در خزانه مرکزی سپرده گذاری می شود و به آن بهره تعلق می گیرد.

• مدیر اجرایی مسئولیت کامل امور مالی گروه را از جمله صداقت در ارائه اطلاعات و قابلیت اطمینان بودن اطلاعاتی که او برای وزیر خزانه داری فراهم می کند به عهده دارد.

• صورتهای مالی کامل بر مبنای تعهدی به صورت ششماهه و سالیانه حسابرسی شده به همراه صورتحساب عملکرد خدمات و تاییدیه ارائه منصفانه اطلاعات در صورتهای و گزارش سیستم کنترل داخلی که در واحد به آن عمل میکند باید گزارش شوند.

این تحولات توسعه سازمانها در ۱ ژانویه سال ۱۹۹۱

تکمیل شد.

۳-۴. گزارشگری تعهدی برای تمام دولت

اولین مجموعه از صورتهای مالی بر مبنای تعهدی برای دولت نیوزیلند به تاریخ شش ماه منتهی به ۳۱ دسامبر سال ۱۹۹۱ آماده شد. برای این مجموعه از صورتهای مالی و صورتهای مالی سالیانه بعد از این به گروههای محدودی شامل وزرا، سازمانها مجلس قانونگذاری ارائه شد. صورتهای مالی به وضوح تاثیر اقتصادی فعالیت های دولت را نشان می داد و همچنین ارزش خالص دولت قابل تعیین بود.

جدول زمانی برای اجرای تغییر به حسابداری تعهدی در نیوزیلند در یک دوره نسبتاً کوتاه به دست آمد. در قانون مالیه عمومی، نیاز ادارات به توسعه حسابداری تعهدی، در اوایل سال ۱۹۸۹ به تصویب رسید و بر اساس آن سیستم نقدی باید طی دو سال به سیستم ارقام تعهدی تبدیل می شد؛ با این حال، این تغییر برای همه سازمانها به جز سه سازمان از ۴۵ سازمان در مدت یک سال انجام شد. از زمانی که قانون مالیه عمومی در سال ۱۹۸۹ تصویب شد تا زمانی که اولین صورتهای مالی شرکتهای بزرگ دولتی با بودجه کامل و مقایسه واقعی در

سال ۱۹۹۴ ارائه شد فقط پنج سال زمان برد. جدول زیرزمان صرف شده برای اجرای حسابداری تعهدی را نشان می دهد. جدول ۳،۱: پیاده سازی حسابداری تعهدی

رویداد	سال
تصویب قانون مالیه عمومی - سازمانها تغییر به سیستم حسابداری تعهدی را شروع کردند	۱۹۸۹
حسابداری تعهدی در همه سازمانها	۱۹۹۰
معرفی هزینه سرمایه اولین صورتهای مالی شرکتهای بزرگ دولتی	۱۹۹۱
اولین صورتهای مالیسالانه شرکتهای بزرگ دولتی اولین صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای بزرگ دولتی تصویب قانون اصلاح امور	۱۹۹۲
اولین صورتهای مالی تلفیقی سالانه شرکتهای بزرگ دولتی قراردادهای خرید و ارزیابی مستقل خروجی ها قانون گزارشگری مالی تصویب شد	۱۹۹۳
اولین بودجه بندی تعهدی برای موسسات بزرگ قانون مسئولیت مالی تصویب شد اولین صورتهای مالی شرکتهای بزرگ همراه با مقایسه بودجه تعهدی	۱۹۹۴

منبع: بال، دیل، اگرز، و ساکو (۲۰۰۰).

۵. عناصر سیستم حسابداری

عناصر اصلی سیستم حسابداری داراییها، بدهیها، درآمدها، و هزینه های عملیاتی است. برخی از این عناصر به شرح زیر تعریف شده اند.

۵-۱. دارایی ها

داراییهای پولی خارجی

دارایی های پولی خارجی که مبادله ارزی سلف نامیده می شود، به نرخ قرارداد محاسبه می شود. در غیر این صورت،

دارایی های پولی خارجی به نرخ ارز پایان دوره محاسبه خواهد شد .

مطالبات و دریافتنی ها

مطالبات و دریافتنی ها در مقادیر مورد انتظار که در نهایت به صورت نقدی جمع آوری شده ثبت شده است.

موجودیها

به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش جاری ارزش گذاری می شود

سرمایه گذاریها:

*سهم و اوراق بهادار قابل داد و ستدی که برای اهداف معاملاتی نگهداری شده اند به خالص ارزش روز ثبت می شوند.
*سرمایه گذاری در سهام سرمایه (به غیر از اون بخشی که در واحد تجاری گزارش می شود) صورتهای مالی تلفیقی و ارزش ویژه)) به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش بازاری ثبت می شود.
*سایر سرمایه گذاریها شامل اوراق بهادار قابل فروش نگهداری شده برای سرمایه گذاری به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش جاری ارزش گذاری می شود.

دارایی های مشهود:

*زمین و ساختمان به خالص ارزش روز ثبت می شود. در مواردی که قیمت گذاری آنها مطابق با موسسه استاندارهای قیمت گذاری نیوزلند نباشد بر اساس ارزشی زمین که در سال ۱۹۵۱ بر اساس قانون act استفاده می شود قیمت گذاری می شود.
*تجهیزات نظامی به بهای جایگزینی روز ثبت می شود.
این ارزیابی بر اساس نظر و صلاحیت پدافند نیوزلند به کار گرفته می شود.

*سایر تجهیزات و لوازم نظامی مانند وسایط نقلیه و تجهیزات اداری به ارزش دفتری ثبت میشوند (بهای تمام شده - استهلاک انباشته)

*بزرگراه های ایالتی به بهای جایگزینی روز بر مبنای ارزش فعلی برآوردی دارایی های موجود ساخته شده ثبت میشود. زمین مربوط به بزرگراه به خالص ارزش روز ارزش گذاری میشود.

*جنگلهای که جز منابع دولتی محسوب میشود به ارزش خالص روز برآوردی ثبت میشود. بادر نظر گرفتن سن، الوار تولیدی، انتظارات بازار و برنامه ی مدیریت مراتع.

*سایر دارایی های مشهود که بدست آوردن ارزش بازار آن مشکل است به بهترین برآورد از خالص ارزش روز ثبت میشوند.

مبنای قیمت گذاری و مبلغ آن در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی افشا میشود.

*دارایی های نامشهود را می توان به تفکیک از سایر دارایی ها خرید و فروش کرد و به خالص ارزش روز ثبت کرد البته در صورتیکه دارای منافع آتی قابل پیش بینی باشند در غیر اینصورت شناسایی نمی شوند .

۲-۵. بدهی ها :

استقراض شامل سو آنها که به ارزش اسمی تعدیل شده بر مبنای حصة مستهلک نشده صرف و کسر منتشره ثبت می گردد.

بدهی های پولی خارجی:

جایی که بدهی های پولی خارجی موضوع مبادله ارزی سلف است. این بدهی ها به نرخ موجود در قرارداد تسعیر می شوند در غیر اینصورت به نرخ ارز پایان دوره تسعیر می شود. سود و زیان ارزی در صورتهای مالی دوره ای که حاصل می شود شناسایی می گردد.

پول منتشره:

پول منتشره نشان دهنده یک تعهد و مسئولیت و دارای منافع برای دارنده آن است. به عنوان یک بدهی به ارزش اسمی شناسایی میشود. همچنین این تعهد در قبال افرادی که اقدام به گردآوری کلکسیون های پول میکنند وجود دارد و برای دولت بدهی محسوب میشود اگرچه بعید به نظر میرسد که آنها اقدام به استرداد پولهای کلکسونشان کنند. پول عرضه نشده دولت به عنوان یک موجودی محسوب میشود و هرگاه اقدام به عرضه آن نمود به عنوان هزینه جاری محسوب میشود.

سایر بدهی ها :

سایر بدهی ها به بهای برآوردی تعهد شده جهت پرداخت ثبت میشود .

۳-۵. درآمدها :

زمانهای شناسایی انواع درآمدها به شرح جدول زیر می باشد

زمان شناسایی	درآمد
زمانی که شخصی درآمد کسب می کند	منابع کاهنده
زمانی که شهروندان سود از منابع مختلف دریافت می کنند. ابتدا دولت مالیات آنها را کسر سپس اجازه پرداخت سود را میدهد	مالیات بهره دریافتی شهروندان
زمانی که افراد سودشان افزایش می یابد و آن را دریافت میکنند مالیات مزایای غیرنقدی هم افزایش می یابد	مالیات مزایای جانبی (غیرنقدی)

تاریخ پرداخت	مالیات علی الحساب
تاریخ ارزیابی	مالیات نهایی
تاریخ پرداخت	مالیات کالا و خدمات
زمانی که کالاها مشمول معامله می شوند	مالیات غیرمستقیم
تاریخ ارزیابی	حق تمر و مالیات کارتهای اعتباری
زمانی که بدهی به دولت افزایش یابد	سایر مالیاتهای غیر مستقیم

درآمدهای عملیاتی

اگر حاکمان سلطنتی، درآمد را از طریق مبادله محصولات (کالا و خدمات) با اشخاص ثالث بدست آورد که این درآمد حاصله از طریق عملیات صورت گیرد چنین درآمدهایی وقتی بدست می آیند شناسایی میشوند.

درآمد سرمایه گذاری:

درآمد سرمایه گذاری در دوره ای که بدست می آید شناسایی میشود

۴-۵. هزینه ها:

هزینه ها در دوره مالی که به آن دوره ارتباط دارد شناسایی میشود.

مزایای رفاهی:

مزایای رفاهی در دوره گزارشگری ای شناسایی میشود که با درخواست مزایا موافقت شود و دارای معیارهای واجد شرایط باشد.

اعطا کمک های بلاعوض:

جایی که کمک بلاعوض اختباری است تا پرداخت شود هزینه وقتی شناسایی میشود که پرداخت صورت بگیرد در غیر این صورت هزینه ها زمانی شناسایی میشوند که معیارهای مشخصی وجود داشته باشد و به اطلاع حاکمان سلطنتی برسد

زیان غیرعملیاتی:

زیان تحقق یافته ی حاصل از فروش دارایی ها و یا بازخرید بدهی ها در گزارش عملکرد دوره ای که در آن دوره ان معامله رخ داده است شناسایی میشود. زیان تحقق نیافته تسعیر ارز دارایی ها و بدهی های پولی و سود تحقق نیافته حاصل از تغییر در ارزش مراتع تجاری و سهام قابل داد و ستد نگهداری شده برای اهداف معاملاتی به تاریخ ترانزنامه درگزارش عملکرد شناسایی میشود. سود تحقق نیافته بدست آمده از تغییر در ارزش دارایی های مشهود، سرمایه گذاریها و اوراق بهادار قابل داد و ستد نگهداری شده برای سرمایه گذاری در تاریخ ترانزنامه شناسایی میشوند. زیانهای تحقق نیافته ابتدا اندوخته ارزیابی مجدد برای آن طبقه ارز دارایی را کاهش میدهد مابقی آن اگر مانده ای داشت در گزارش عملکرد بدهکار می شود.

معاملات ارزی:

برای مبادلات کوتاه مدت تبدیل شده به وسیله قرارداد تسعیر ارز، نرخ های سلف ویژه در قرارداد تبدیل دلارهای نیوزلند استفاده میشود. در غیر این صورت نرخ تسعیر در تاریخ معاملات برای آنها استفاده. تغییرات ارزی حاصله از معاملات خارجی در گزارش عملکرد شناسایی می شود. سهام و اوراق قرضه منتشر شده و به فروش رسیده قراردادهای تسعیر ارز به نرخ تسعیر پایان دوره تبدیل میشوند. سود و زیان تسعیر در گزارش عملیات در دوره ای که در آن دوره رخ میدهد شناسایی میشود.

استهلاک:

استهلاک مبنای روش خط مستقیم محاسبه می شود. عموماً عمر مفید برآوردی دارایی های طبقات مختلف به شرح ذیل است:

عمر مفید د	دارایی
۶۰ تا ۲۵ سال	ساختمان ملک موروثی
۲۵ تا ۵ ال	تجهیزات مخصوص نظامی
۳ تا ۲۵ سال	سایر ماشین آلات و تجهیزات بزرگراه های ایالتی

۲۵ سال	پیاده رو، راه آسفالت
۹۰ سال	پل

هزینه های تحقیق و توسعه:

هزینه های تحقیق در گزارش عملکرد شناسایی میشود. هزینه های توسعه هم در گزارش عملکرد شناسایی میشود به استثنای جاهایی که منافع آتی به طور منطقی انتظار میرود از هزینه ها بیشتر باشد. زمانی که هزینه های توسعه به دوره آتی منتقل میشود این هزینه ها در طی دوره های آتی بر مبنای منافع آتی مورد انتظار مربوطه مستهلک میشود.

۶. سیستم گزارشگری:

سیستم جامع گزارشگری مالی به عنوان یک زیر مجموعه از اصلاحات حسابداری توسعه یافته بود. مبنای آن قانون مالیه عمومی مصوب ۱۹۸۹ بود که در آن ارائه مجموعه کاملی از صورتهای مالی از طرف دولت دیده شده بود. همه ارگانهای دولتی ملزم به گزارش مواردی به شرح ذیل شدند:

گزارش اطلاعات مالی

گزارش عملکرد

تهیه صورت جریان وجوه نقد

گزارش اهداف

گزارش خدمات اجرایی

گزارش تعهدات

گزارش بدهیهای احتمالی

گزارش مخارج تخصیص نیافته

گزارش سیاستهای حسابداری

ارقام واقعی مقایسه ای سال گذشته

سیستم گزارشگری مالی یکپارچه در سطوح مختلف برای اهداف مختلف می باشد. بیشترین اطلاعات جداگانه برای نخست وزیر از مدیران اجرایی (وزرا) مختلف گزارش می شود. یک نوآوری جدید در مفهوم قرارداد خرید بوده است، ابتدا گزارش نسبتا مفصلی از ارائه خدماتی که وزیر متعهد به انجام آن بوده است تهیه می شود که این گزارش و گزارشات سایر وزرا در اختیار خزانه قرار داده می شود برای اینکه سازمان مرکزی بودجه سالانه را تهیه

نماید و برای تهیه برنامه های مالی بلند مدت در نظر گرفته شود.

سطح بعدی، اطلاعاتی است که برای هیئت دولت جهت توجه شان به تهیه بودجه فراهم میشود. برای تخصیص اعتبارات پارلمانی محصولات به صورت مجموعه در گروههای مشابه قرار میگیرند: گروههای مشابه تولیدات در اسناد برآورد هزینه ای که شرکتها جهت تخصیص اعتبار پارلمان ارائه میکنند نشان داده میشود. این سیستم اطلاعات بسیار بیشتری در مورد فعالیتهای دولت نسبت به سیستم حسابداری نقدی فراهم می نماید. داشتن این اطلاعات سودمندتر است که بدانیم چه خدماتی ارائه شده است به جای اینکه بدانیم چه مقدار برای کار، سرمایه و تجهیزات پرداخت شده است. به عنوان مثال وزارت دفاع اکنون گزارشی در حدود حدود ۶۰ صفحه تهیه می کند در حالی که در سیستم نقدی این گزارش تنها ۶ صفحه بود.

پارلمان هر ساله یک طرح سازمانی سالیانه برای هر سازمانی تهیه میکند که این خلاصه ای از وظایف و طرحهای مالکیت است که در ابتدای هر سال توسط کمیسیون های پارلمان مورد بررسی قرار میگیرد. در طی سال مالی نظارت های خزانه به صورت ماهانه بر روی عملکرد وظایف مورد انتظار و بررسی موارد استثنایی مهم انجام می گیرد. در پایان دوره مالی مجموعه کاملی از حسابها و گزارش خدمات و محصولات تولید شده (وظایف) تهیه میشود که به وسیله پارلمان بررسی میگردد.

در بالاترین سطح تلفیق، لیست کاملی از حسابهای یکپارچه برای کل دولت تهیه میشود. این اسناد بخشی از اطلاعاتی است که مبنای تفسیر سلامت اقتصاد نیوزلند و بخش دولتی و مخصوصا منبعی برای نشان دادن بدهی های انباشت شده و بدهی های احتمالی افزایش یافته می باشد. در نهایت بدهی ها و دارایی های مالی دولت در یک ترازنامه کلی به شیوه ای مشابه بخش خصوصی تهیه میشود (اسکات، ۱۹۹۴) ^{۱۰}.

۷. بودجه بندی تعهدی:

قسمتی از اصلاحات فرایند بودجه بندی در نیوزلند تغییر از نقدی به تعهدی بوده است. فرایند تخصیص اعتبار تعهدی دو ویژگی کلیدی دارد.

۱- نیاز پارلمان را برای اعمال کنترل موثر بر روی فعالیتهای دپارتمانهای دولتی

۲- نیاز به بازتاب عملکرد مورد انتظار از مزایای مالکیت و خریدهای (هزینه کرد) دولتی در سازمانها تخصیص در سیستم تعهدی در واقع برای موارد زیر است:

* خرید تولیدات از سازمانها و سایر موسسات و اشخاص ثالث

¹⁰Scott (1994), pp. 176-7

*تزریق سرمایه برای افزایش دارایی های خالص دولت که در سازمانها موسسات نگهداری می شود و
*سایر پرداختهای سود و کمک های بلاعوض
تخصیص در واقع برای هزینه های متحمل شده برای تولید محصولات و خدمات میباشد. همه هزینه ها در مبنای تعهدی از جمله استهلاك و هزینه های بکارگیری سرمایه محاسبه میشود. تزریق سرمایه مصوب در سالی که برای آن تخصیص یافته به صورت نقد پرداخت میشود. منافع و کمکهای بلاعوض بر مبنای نقدی تخصیص پیدا می کنند، البته بررسی های اخیر نشان میدهد که تخصیص تعهدی در مواقعی مانند موقعیت هایی که تعهد به پرداخت سود و کمک بلاعوض در روزهای نزدیک به پایان سال روی داده است اما پرداختی تا سال بعد انجام نشده بهتر است.

۸. نتایج چگونه بود؟

اصلاحات در نیوزلند یک واکنش نسبت به مسائلی به شرح زیر بود.

- مساله و موضوع اندازه بخش دولتی
 - رشد کسری بودجه
 - خواستن شفافیت بیشتر و پاسخگویی در آماده سازی خدمات دولتی
 - نارضایتی در خدمات عمومی بخاطر متمرکز بودن کنترلها، از طریق دستورالعملهای خزانه و خدمات عمومی (دولتی)
 - نارضایتی و ناکامی در میان وزرایی که سیستم موجود اطلاعات مورد نیاز آنها را برای تصمیم گیری فراهم نکرده است
 - موضع مربوط به عدم کارایی بخش عمومی (هیپورس، ۲۰۰۲)^{۱۱}.
- آیا این موضوعات در اصلاحات دیده شده است؟

اندازه بخش دولتی

اثر اصلاحات بسیار قابل توجه است:

خدمات دولتی از ۵۳ بخش و سازمان و حدود ۸۶۰۰۰ کارمند در اواسط سال ۱۹۸۴ به ۳۵ بخش و ۳۴۰۰۰ هزار کارمند تمام وقت در سال ۱۹۹۳ کاهش یافت (هولز و ویلیمن، ۲۰۰۱)^{۱۲}.

عملکرد مالی:

از سال ۱۹۸۹ عملکرد مالی دولت نیوزلند به طور چشمگیری توسعه یافت. حرکت از کسری به سمت مازاد و کاهش خالص بدهی های دولتی از ۵۲٫۵ درصد از تولید ناخالص ملی در سال ۱۹۹۱-۲ به ۲۶٫۴ درصد تولید ناخالص ملی در سال ۱۹۹۶-۷ (بال و همکاران، ۲۰۰۰)^{۱۳}. اینها نشانه هایی از بالارفتن توانایی کنترل

¹¹Hepworth (2002), pp. 4-5.

¹²Holmes and Wileman (2001), p.17-18

¹³Ball, Dale, Eggers, and Saco (2000), p.21

هزینه های دولتی است. برای پایان سال ۱۹۹۲، جریان نقدی حدود ۱,۵ میلیارد دلار نیوزلند بر مبنای ۳۱ میلیارد دلار کاهش یافت (هولمز و ویلیمن (۲۰۰۱)^{۱۴}.

پاسخگویی و شفافیت بیشتر:

اصلاحات صورت گرفته در سیستم حسابداری باعث افزایش شفافیت و پاسخگویی در بخش فعالیتهای دولتی گردید. به طور مثال در حال حاضر فرایند تخصیص قانونی بیشترین اطلاعات جامع و قابل درک از نتایج پیگیریهای وزرا و خروجی مد نظر آنها (وجه نقد) برای درک این نتایج را فراهم میکند. افزایش پاسخگویی وزرا باعث گسترش اطلاعات بهتر عموم مردم و پارلمان میشود. اکنون چارچوب قانونی خواستار افزایش درجه افشا اطلاعات مالی و غیرمالی عملکرد واقعی است و انواع اطلاعاتی را که دولت ارائه می کند را مشخص نموده است. در داخل دولت، از پاسخگویی به وسیله پیمانی که بین وزرا و مدیران اجرایی بسته شده است اطمینان حاصل می شود. این پیمان دقیقاً وظایف مدیران اجرایی و نتایج مورد انتظار از عملکرد آنها را مشخص می نماید. این اقدام مسولیت پذیری را شفاف می نماید و نتیجه آن افزایش پاسخگویی خواهد بود. البته تفویض اختیار کامل به مدیران اجرایی ضروری است. با داشتن اختیارات لازم مدیران اجرایی انگیزه لازم برای انجام وظایف و تعهدات خواهند داشت و به نوبه خود تنها معیار تصمیم گیری برای اینکه آیا قرارداد او تمدید می شود یا خیر عملکرد مدیر خواهد بود (ایبید ۱۹۹۳)^{۱۵}.

کنترل بر روی خدمات دولتی:

به طور سنتی کمیسیون خدمات دولتی کنترل مرکزی قدرتمندی را اعمال میکرد. اما آنها وظایف خود را به سازمانها تفویض کردند و به جای مدیریت مستقیم، بهره وری و اقتصادی بودن فعالیتهای آنها را کنترل می نمایند و اقتدار نهایی به اشخاص داده شده است.

در یک فرایندی به عنوان حذف اجباری، کنترل کمیسیون بر روی مدیریت روزانه ی بخش ها مانند برخی طبقه بندی مشاغل تثبیت حقوق، مزد و اخراج کارکنان و دیگر جنبه های مدیریت کارکنان برداشته شد. این امر منجر به حذف حدود ۹۵٪ از ۲۰۰۰ دستور العمل موجود در کتابچه راهنمای خدمات دولتی شد که بعد از آن منسوخ شد (ایبید ۱۹۹۳)^{۱۶}. همینطور سیستم کنترل متمرکز به وسیله خزانه هم از بین رفت و کنترل امور مالی به ردهای سازمانی تفویض شد. سازمانها مسئول مدیریت مالی،

¹⁴Holmes and Wileman (2001), p.34

¹⁵Ibid., pp.48-9

¹⁶Ibid., p. 13.

عملکرد مالی، نیازهای حسابداری و مدیریت دارایی و وجوه نقد شده بودند.

رضایت مندی وزرا با داشتن اطلاعات

قبل از اصلاحات وزرا از نداشتن اطلاعات کافی برای تصمیم گیری ناراضی بودند. بعد از اصلاحات وزرا اطلاعات خیلی بهتری داشتند. در واقع وزیران خواستار بهبود عملکرد و محصولات سازمانها بودند در حال حاضر اطلاعات را به عنوان مبنای تصمیم گیری استفاده میکنند.^{۱۷} هزینه یابی محصولات و خدمات وزرا را قادر میسازد که منابع جایگزین بخش های دولتی و خصوصی را با هم مقایسه کنند. اطلاعات کمک حقیقی به مدیریت کلان اقتصادی میکنند. در مواجهه با انتخاب در مورد مخارج دولت، وزرا در حال حاضر با درک واضح تراز آثار کلی تصمیم گیری میکنند چرا که مشخصات دقیق تری دارند که چه خدماتی را دپارتمانها ارائه میکنند و این یک مبنای بهتری را برای تجزیه و تحلیل آثار خدمات دپارتمانها بر روی اهداف استراتژیک دولت دارد. بر مبنای اطلاعات فراهم شده وزرا در موارد مختلفی برای ادامه ندادن خدماتی که قبلا توسط دپارتمانها ارائه میشده تصمیم گیری میکنند (داس، ۱۹۹۸)^{۱۸}.

عواید کارایی:

کمیسیون خدمات دولتی در این باره میگوید در حال حاضر خدمات دولتی با اندازه بسیار کوچکتر، باعث پیشرفت قابل ملاحظه ای در کارایی عملیات و پاسخگویی به مشتریان شده است. هزینه های آن به مرتب کمتر از هزینه هایی است که دولت در ۱۰ سال پیش انجام میداده و دیگر هیچ مانع قانونی برای ارائه ایده ها و انرژی های سازنده در اقتصاد و جامعه نیست.^{۱۹} یکی از نتایج کارایی بعد از یک دوره سه ساله از آغاز تعدیلات این است که هیچ گونه شواهدی مبنی بر ناراضی از کیفیت و یا حجم خدمات ارائه مشاهده نشده و حتی نیازی به تعدیل بودجه برای برای انعکاس افزایش قیمت ها نبوده است.

استفاده موثر از دارایی ها به طور کلی و خصوصا سرمایه در گردش و وجه نقد افزایش یافته است (هولمز و ویلمن، ۲۰۰۱)^{۲۰}. دپارتمان های (بخش های) دولتی هنگام نیاز به دارایی جدید فوری دستور به بخش مالی برای خرید دارایی های جدید نمی دهند. بررسی میشود که آیا خرید دارایی های جدید از طریق بودجه موجود ممکن است. برای تصمیم گیری نرخ هزینه سرمایه که توسط دولت برای سازمانهای مختلف تعیین شده است در نظر گرفته می شود. این موارد به عنوان عوامل بازدارنده

¹⁷Little(1993), p. 9.

¹⁸Das (1998), p. 96.

¹⁹State Services Commission (1994), p. 34.State Services Commission (1994), p. 34.

²⁰Holmes and Wileman (2001), p.34.

برای یک دپارتمان جهت تقاضای تزریق سرمایه است مگر آنکه کاملاً مطمئن شوند که افزایش هزینه سرمایه می تواند از محل افزایش فروش محصولات و خدمات به سازمانهای دیگر یا اشخاص ثالث جبران شود. علاوه بر آن سازمانها در حال حاضر با سرمایه ای کردن مخارج دارایی های سرمایه ای و مستهلک کردن آنها در طی عمر مفیدشان هزینه های سرمایه ای را با جریان درآمد ناشی از آن تطبیق می دهند. این امر باعث مشخص شدن بهای تحقق یافته تولید کالا و خدمات هر سال میشود و با سالهای دیگر قابل مقایسه میشود. تمرکز بر روی خروجی ها آنان را برای بهبود بهای تمام شده خدمات به منظور افزایش عملکرد شخصی شان ملزم کرده است. این امر موجب شده است دپارتمان قبل از هر چیز دو سوال زیر را مطرح کنند.

این خدمات برای چه کسی انجام میشود؟ آیا دریافت کننده خدمات و یا پرداخت کننده مالیات با ید هزینه خدمات را پرداخت نمایند؟ هزینه های کامل مبنای بهتری را برای محاسبه بازیافت هزینه فراهم میکند. علاوه بر این فرایند بودجه بندی با تاکید بر قیمت تولیدات- منجر میشود دپارتمان ها نگرشون از بهای تمام شده به علاوه چند درصد دور شود و منجر به صرفه جویی میشود. به عنوان مثال در حال حاضر سازمانها توافقات حقوق را خارج از بودجه برنامه ریزی می نمایند. قیمت تولیدات تنها افزایش پیدا نمیکند زیرا قیمت نهاده ها (داده ها) تغییر میکند. در حال حاضر سازمانها به مدیریت بهتر دارایی های سرمایه اشان نیاز مندند. به طور کل تاکید بر ترانزنامه به همراه مخارج سرمایه ای بخش های دولتی را به انتخاب بالاترین ارزش افزودهدر استفاده از دارایی هایشان تشویق میکند و منجر به به این می شود که بررسی نمایند آیا میزان دارایی هایی که در حال حاضر نگهداری می کنند برای این میزان تولید ضروری است.²¹

9. خلاصه و نتیجه گیری

تمام شواهد مطرح شده در حسابداری تعهدی در نیوزلند حاکی از دستیابی به اهداف مد نظر این کشور میباشد که نشان موفقیت آن است. در حال حاضر لیست حسابهای دولتی که در نیوزلند استفاده می شود مشابه با آنچه که توسط شرکتهای خصوصی مورد استفاده قرار میگیرد می باشد. در واقع اولین دولتی که در دنیا این کار را انجام داده نیوزلند میباشد. به طور کلی اصلاحات حسابداری در نیوزلند میتواند بر روی ماهیت تغییرات خدمات ارائه شده به وسیله دپارتمانها تمرکز کند که دولت برای آنها چه چیزهایی پرداخت کرده و اینکه

²¹OECD (1993), PP. 44-5.

تأثیر مدیریت بر خدماتی که به دیارتمانها ارائه میکند چگونه است. اصلاحات در واقع به اولویت بندی سطوح هزینه ها از یک سو و در مقابل آن منابع اهداف استراتژیک دولت از سوی دیگر کمک میکند. اصلاحات همچنین قادر به توانمند کردن دولت برای اداره کردن قسمت مالی بر مبنای اطلاعات مالی با کیفیت بالا میباشد.

10. فهرست منابع و مآخذ

الف) منابع فارسی

۱- باباجانی جعفر، (۱۳۸۷)، حسابرس، شماره ۴۰.

ب) منابع خارجی

- 2) Das, S.K. (1998), Civil Service Reform and Structural Adjustment, New Delhi; Oxford University Press.
- 3) Douglas, Roger (1993), Unfinished Business, Auckland: Random House.
- 4) Hepworth, Noel (2002), Changing to accrual accounting in Central Government, (with particular regard to the experiences of the United Kingdom), Norway; Institute of Public Finance Limited (IPF), FEE.
- 5) Holmes, John W. and Tom Wileman, (2001), Towards Better Governance- Public Service Reforms in New Zealand (1984-94), <http://www.org-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/nzbody/html>.
- 6) Simpkins, Kevin (1998), Budgeting and Accounting Issues- New Zealand, Presentation to the International Federation of Accounting (Public Sector on Accrual Federation of Accountants).
- 7) Tickell G. (2010), Cash to accrual Accounting: One Nation's Dilemma; International Business and economics research Journal

۷- چکیده انگلیسی

Although the accounting basis used in the public sector in many countries is Cash bases, but it is claimed that the accrual accounting system can better reflect the overall financial situation. Recently, some countries such as Great Britain, Australia and New Zealand using the full accrual basis in the public sector. Since in Iran some government organizations have moved towards using the accrual basis and approved by the audit organization's recent convention of using accrual accounting for all enterprises and government organizations since 1394, this analytical approach is necessary. The study analyses the experience government in New Zealand in converting to accrual accounting and delineate a roadmap on the use of this system.

Key words: Accrual Accounting, Public accounting, Accrual Budgeting