

طراحی سیستم خزانه‌داری:

استفاده از رویکرد زنجیره ارزش

بخش سوم

Eivind Tandberg ✍️

ترجمه: محمدرضا مهدی فرد

با مشارکت گروه علمی و پژوهشی
نظام نوین مالی وزارت بهداشت

در شماره‌های اول و دوم این مقاله، هدفهای سیستم خزانه‌داری و وظایف یا کارکردهای ۹ گانه عناصر اصلی سیستم ارزش افزوده خزانه‌داری تشریح و به موضوع روشهای مناسب در طرح خزانه‌داری اشاره شد. در آخرین شماره از این سلسله مباحث، سیستم خزانه‌داری هفت کشور تشریح و مقایسه می‌شوند.

سیستمهای خزانه‌داری در هفت کشور

این بخش به بررسی سیستمهای خزانه‌داری در برزیل، بلغارستان، فرانسه، نروژ، روسیه، آفریقای جنوبی و ایالات متحده در حال حاضر و سازگاری آنها با مدل زنجیره ارزش و فرضیه‌های طراحی خزانه‌داری می‌پردازد.

تشریح سیستمهای کشورهای

میان اقتصادهای نوظهور، برزیل دارای یکی از پیشرفته‌ترین سیستمهای خزانه‌داری است. سیستم خزانه‌داری برزیل به وسیله دایره خزانه‌داری وزارت دارایی اداره می‌شود.

خزانه برنامه‌های تفصیلی مالی را آماده کرده و بودجه در دوره‌های دوماهه

توزیع (تخصیص، پرداخت) می‌شود. تعهدها و پرداخت‌ها هر

دو ماه یکبار کنترل و خزانه‌داری مسئول مدیریت نقدینگی و

بدهی داخلی بوده و مسئولیت هماهنگی (یکپارچه) مدیریت

بدهیهای داخلی و خارجی را نیز بعد از سال ۲۰۰۵ بر عهده

گرفته است (پیش از آن این مسئولیت به عهده بانک مرکزی

بود). پرداخت مالیات از طریق واریز مستقیم به حسابهای

بانکی خزانه انجام می‌گیرد و در حساب واحد خزانه (TSA)

تجمع می‌شود. تمام واحدهای بودجه درخواست

پرداخت خود را به صورت الکترونیکی به

حساب واحد خزانه ارائه می‌کنند که در یک

بانک تجاری دولتی نگهداری می‌شود.

سازمانهای عمومی ثبت‌های حسابداری



یکی از اقدامهایی که در اولویت قرار داشت، معرفی یک سیستم جدید خزانه بود. در حال حاضر این سیستم به وسیله مدیریت خزانه‌داری وزارت دارایی که در سال ۲۰۰۳ تأسیس شده، به کار گرفته شده است. هیچ شبکه خزانه‌داری منطقه‌ای وجود ندارد و بسیاری از وظایف خزانه‌داری به وزارتخانه‌ها محول شده است. محتوای برنامه‌های تفصیلی مالی که وزارت دارایی ارائه می‌کند از طرف وزارتخانه‌ها به خزانه‌داری ارائه می‌شود. این برنامه‌ها محدودیت‌های تعهدها و پرداختها را برای وزارتخانه‌ها نیز محدودیت‌های مشابهی را برای سازمانهای زیرمجموعه خود تنظیم می‌کنند. مدیریت خزانه‌داری مسئول مدیریت نقدینگی است. بدهی توسط مدیریت جداگانه‌ای اداره می‌شود؛ اما جنبه‌های عملیاتی مختلفی با موافقت سازمان، به بانک مرکزی برون‌سپاری شده است. سیستم حساب واحد در بانک مرکزی ایجاد شده است. مالیات‌دهندگان پرداختهای خود را به حسابهای انتقالی در هر منطقه واریز می‌کنند و وجوه به‌طور روزانه و خودکار به حساب واحد خزانه منتقل می‌شود. واحدهای بودجه (دریافت‌کنندگان اعتبار) درخواستهای خود را به وزارتخانه‌های بالادستان اعلام می‌کنند و آنها نیز اجازه درخواست پرداخت را از وزارت دارایی می‌گیرند. همه پرداختها به صورت خودکار با محدودیت پرداخت تعیین شده از سوی اداره خزانه‌داری و وزارتخانه‌ها کنترل می‌شود. خزانه‌داری حسابهای نقدی را تهیه می‌کند؛ در حالی که مسئولیت تهیه حسابهای عملیاتی با وزارتخانه‌هاست. خزانه‌داری حسابهای مختلف را تلفیق و گزارشهای مالی را منتشر می‌کند. حسابرسی داخلی در اصل در حوزه مسئولیت وزارتخانه‌ها است. در حال حاضر، سیستمهای اطلاعاتی جداگانه است؛ اما سیستم یکپارچه اطلاعات مدیریت مالی دولت به تدریج معرفی می‌شود. خزانه‌داری دولت مرکزی را پوشش می‌دهد. دولت‌های محلی به میزان قابل توجهی خودشان درآمد داشته و ترکیب بودجه آنها مستقل است؛ اما دولت مرکزی دستورالعملهای تفصیلی برای مدیریت بودجه به آنها ابلاغ می‌کند.

فرانسه سیستم خزانه‌داری بسیار گسترده‌ای با دفاتر مربوط در تمام مناطق و شهرداریها دارد. بیشتر وظایف خزانه به وسیله واحد حسابداری وزارت دارایی اداره می‌شود؛ اما واحد خزانه

خود را به‌طور مستقیم در سیستمی که به وسیله خزانه نگهداری می‌شود، انجام می‌دهند و خزانه مسئول تلفیق حسابها و گزارشگری مالی است. خزانه‌داری از سیستم اطلاعات مدیریت مالی پیشرفته‌ای استفاده می‌کند و هیچ شبکه‌ای از شعب منطقه‌ای وجود ندارد. همه وزارتخانه‌ها به سیستم اطلاعات مدیریت مالی متصل شده‌اند و تمام عملیات مالی خود را از جمله حسابداری، از طریق این سیستم انجام می‌دهند. حسابرسی داخلی به وسیله دایره جداگانه دیگری از وزارت دارایی انجام می‌شود. خزانه‌داری مسئول اجرای بودجه در سراسر دولت مرکزی است. دولت‌های فرعی ملی دارای سطح بالایی از استقلال هستند.

فرانسه سیستم خزانه‌داری بسیار گسترده‌ای با دفاتر مربوط در تمام مناطق و شهرداریها دارد بیشتر وظایف خزانه به وسیله واحد حسابداری وزارت دارایی اداره می‌شود اما واحد خزانه در برابر مدیریت نقدینگی مسئول است

در بلغارستان تا سال ۱۹۹۷ که اقتصاد دچار بحران شدیدی شد، اصلاحات اندکی در مدیریت مالی دولت صورت گرفته بود. بحران، رویه‌های دولت را به‌طور قابل توجهی در تنگنا قرار داد و موجب سرعت بخشیدن در اقدامهای اصلاحی بودجه شد.

گزارش مالی تلفیقی براساس گزارش تجمعی واحدهای بودجه و توسط وزارت دارایی تهیه می‌شود. وزارتخانه‌ها و سازمانها برای حفظ کنترل داخلی پاسخگو هستند؛ اما هیچ حسابرسی داخلی رسمی وجود ندارد. تنها کنترل خارجی از طریق بدنه حسابرسی مجلس صورت می‌گیرد. وزارت دارایی سیستمهای حسابداری و اطلاعاتی را که مطابق با الزامهای عملکرد گزارشگری مالی به مرکز است را تأیید کرده و سازمانها در میان سیستمهای مورد تأیید، آزادانه سیستمی را انتخاب می‌کنند. وزارت دارایی دستورالعملهای گسترده‌ای را برای مدیریت بودجه دولتهای محلی منتشر می‌کند؛ اما این دستورالعملها مدیریت مالی را در برنمی‌گیرد.

خزانه‌داری مرکزی روسیه در سال ۱۹۹۳ تاسیس شد. سازمانی بزرگ، با حدود ۹۰ منطقه و ۲۳۰۰ دفتر محلی. این خزانه‌داری برنامه‌های مالی سالیانه را تهیه می‌کند. مقدار قابل توجهی از ورودیهای این برنامه‌ها از وزارتخانه‌های مربوط گرفته شده است. بودجه به‌طور ماهانه توزیع می‌شود (تخصیص داده شده و پرداخت می‌شود). خزانه‌داری مرکزی

در برابر مدیریت نقدینگی مسئول است. واحد حسابداری در همکاری با واحد بودجه و واحد خزانه، برنامه‌های مالی تفصیلی را تهیه می‌کند. بودجه در دو قسمت شش‌ماهه توزیع (تخصیص و پرداخت) می‌شود. واحد خزانه به‌طور مستقیم مسئول مدیریت نقدینگی است؛ در حالی که مدیریت بدهی به سازمان مدیریت بدهی تابعه واگذار شده است. پرداختهای مالیاتی به حسابهای فرعی، در حساب واحد خزانه واریز و هر شب ادغام می‌شود. دفاتر اداره حسابداری درخواست پرداخت را از وزارتخانه‌ها و سازمانها دریافت می‌کنند و کنترل تفصیلی پرداخت و تعهد را از طریق ناظران مالی مستقر در وزارتخانه‌ها و سازمان انجام می‌دهند. پرداخت از طریق حساب واحد خزانه در بانک مرکزی انجام می‌شود. واحد حسابداری نیز مسئول حسابداری پایه‌ای برای واحدهای دریافت‌کننده اعتبار و همچنین گزارشهای مالی تلفیقی است. چندین واحد کنترل داخلی، هم در داخل و هم در خارج از خزانه وجود دارد. خزانه همه مخارج دولتهای مرکزی و محلی را به غیر از چند استثنای جزئی، پوشش می‌دهد.

نروژ نمونه‌ای از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) با یک سیستم بسیار کوچک (مجازی) خزانه است. این سیستم در طول چند سال تکامل یافته و کارآمد شده است. به دلیل وضعیت اقتصادی پایدار، نیازی به اصلاحات سریع و شدید در این کشور نبوده است. هیچ سازمان خزانه‌داری جداگانه‌ای وجود ندارد. وظایف خزانه به‌وسیله واحد بودجه در وزارت دارایی اداره می‌شود، اما تمامی وظایف اصلی عملیاتی به وزارتخانه‌ها و واحدهای دریافت‌کننده اعتبار واگذار شده است. هیچ سازوکاری برای برنامه‌ریزی مالی و توزیع بودجه سالانه وجود ندارد. واحد بودجه، کنترل پرداخت یا تعهد را بر عهده ندارد. وظایف عملیاتی در مدیریت نقدینگی و بدهی، از جمله وجوه دولتی نفت، در قالب توافقنامه نمایندگی به‌طور کلی به بانک مرکزی برون سپاری شده؛ اما مسئولیتهای اصلی مدیریت به‌عهده وزارت دارایی است. همه درآمدها و پرداختهای بودجه از سوی بانکهای عامل صورت گرفته، یا انتقال می‌یابد و یا در همان روز به حساب واحد خزانه اختصاص داده می‌شود. حسابداری و همچنین انتشار گزارشها و حسابهای سالیانه، به‌وسیله هر واحد به‌شکل جداگانه و منحصر به فردی انجام می‌شود.



نروژ نمونه‌ای از

کشورهای عضو

سازمان توسعه و

همکاری اقتصادی

با یک سیستم بسیار کوچک

(مجازی) خزانه است

به دلیل وضعیت اقتصادی پایدار

نیاز به اصلاحات سریع و

شدید در این کشور نبوده است

وزارتخانه‌ها و سایر واحدهای دریافت‌کننده اعتبار، برنامه‌های تفصیلی مالی را فراهم می‌کند. بودجه به‌طور ماهیانه توزیع شده و تعهدها با محدودیتها به‌طور ماهیانه کنترل می‌شود. خزانه ملی نیز مسئول مدیریت دارایی و بدهی است. درآمدها به بانکهای عامل واریز و به حساب واحد خزانه منتقل می‌شود. پس از اینکه مجوز تعهدها صادر شد، واحدهای بودجه (دریافت‌کنندگان اعتبار) بدون کنترل اضافی، دستور پرداخت را

به‌طور مستقیم به حساب واحد خزانه

ارائه می‌کنند. حسابداری به‌وسیله

واحدهای دریافت‌کننده اعتبار

انجام و از سوی خزانه‌داری

ملی تلفیق می‌شود. خزانه

و وزارتخانه‌ها از سیستم

فناوری اطلاعاتی (IT)

یکسانی استفاده می‌کنند.

حسابرسی داخلی به‌وسیله

وزارتخانه‌های مربوط انجام

می‌شود. خزانه‌داری ملی تمام پرداختهای

دولت مرکزی را پوشش می‌دهد. خزانه استانی به‌طور

مشابه پرداختهای دولتهای محلی را انجام می‌دهند.

در ایالات‌متحد، خزانه‌داری فدرال برنامه‌های تفصیلی

مالی را تهیه می‌کند. بیشتر مبلغ بودجه به‌طور سه‌ماهه

توزیع (تخصیص و پرداخت) می‌شود؛ اما مقررات ویژه‌ای

برای سرمایه‌گذاری و دیگر پروژه‌ها وجود دارد. واحدهای

اعتبارگیرنده ملزم هستند تا از حد محدودیتهای تعهدها فراتر

نروند. خزانه‌داری مسئول مدیریت نقدینگی و بدهی است؛ اما

برخی از عملیات به بانکهای ذخیره دولت مرکزی (بانکهای

فدرال ریزرو) برون‌سپاری شده است. پرداخت مالیات در

حسابهای بانک تجاری، سپرده و در فاصله‌های منظم به

حساب واحد خزانه منتقل می‌شود. درخواست پرداخت نیز

از سوی خزانه‌داری تایید می‌شود. البته، وزارت دفاع و چند

بخش محدود دیگر از این قاعده مستثنی هستند. این پرداختها

از طریق حساب واحد خزانه در سیستم ذخیره فدرال (فدرال

ریزرو) پرداخت می‌شود. حسابداری و همچنین انتشار گزارش

سالیانه مالی به‌وسیله اداره‌های مربوط (وزارتخانه‌ها) انجام

کنترل تعهد را در مورد برخی از اقلام مخارج انتخاب‌شده انجام می‌دهد. روسیه یک حساب واحد خزانه کاملاً تلفیق‌شده ندارد.

بیشتر مدیریت وجه نقد به‌وسیله دفتر مرکزی خزانه‌داری

مرکزی انجام می‌شود؛ اما در بسیاری از دفترهای منطقه‌ای

ذخایر نقدی درخور توجهی برای پرداختهای روزهای آینده

وجود دارد. چندین واحد وزارت دارایی وجود دارند که همانند

بانک مرکزی در مدیریت بدهی دخالت دارند.

مالیات‌دهندگان از طریق بانکهای

عامل، پرداختهای خود را انجام

می‌دهند. این وجوه به‌طور

منظم به حسابهای

دفاتر خزانه منطقه‌ای

و حساب واحد خزانه

منتقل شده. دفترهای

خزانه‌داری مرکزی تمام

درخواستهای پرداخت با

محدودیتهای خاص دفترهای

خزانه‌داری مرکزی و وزارتخانه‌ها را

کنترل می‌کنند و هر دوی این دفترها، امور حسابداری

را انجام می‌دهند. خزانه‌داری مرکزی حسابها را تلفیق و

گزارشهای سالیانه تلفیقی را فراهم می‌کند. خزانه‌داری مرکزی

سه سیستم اصلی اطلاعات که تا حدی یکپارچه‌اند را استفاده

می‌کند. واحدهای دریافت‌کننده اعتبار از سیستمهای اطلاعاتی

جداگانه‌ای استفاده می‌کنند. واحدهای حسابرسی داخلی هم

در وزارت دارایی و هم در وزارتخانه‌ها وجود دارد. بدنه سابق

کنترل دولت نیز به‌عنوان یک بدنه حسابرسی داخلی محسوب

می‌شود. خزانه‌داری مرکزی همه عملیات بااهمیت مالی دولت

مرکزی را پوشش داده و همچنین مسئول ایفای وظایف خزانه

برای بسیاری از مناطق و دولتهای محلی است. اگرچه بسیاری

از اصلاحات مهم انجام شده است، اما هنوز نهایی کردن

نوسازی سیستم خزانه‌داری نیازمند زمان است. مراحل کلیدی

باقیمانده عبارتند از: تلفیق حسابهای خزانه‌داری منطقه‌ای به

یک حساب واحد خزانه تلفیق‌شده، اتمام چارچوب حسابداری

مدرن و معرفی سیستم یکپارچه کامل اطلاعات خزانه.

در آفریقای جنوبی، خزانه‌داری ملی با مشورت نزدیک



مدیریت مالی دولت در خزانه‌داری این کشورها از دامنه قدرت وسیعی برخوردار است و تأکید زیادی بر اعمال کنترل‌های قوی دارد. در این کشورها تمرکزگرایی در حد بالایی وجود دارد؛ به‌خصوص در کشورهای برزیل و فرانسه شدت آن بیشتر است. البته سیستم خزانه‌داری روسیه نیز زمانی که فرایند اصلاحات پیش‌بینی شده را به‌طور کامل طی کند (این اصلاحات آغاز شده و در حال اجراست)، بیشتر متمرکز خواهد شد. خزانه‌داری روسیه و فرانسه سازمان‌های منطقه‌ای وسیعی دارند؛ در صورتی که سیستم خزانه‌داری برزیل متکی به سیستم اطلاعات مدیریت پیشرفته است. در برزیل و روسیه تأکید بر اعمال کنترل بیشتر تا اندازه‌ای ناشی از وقوع بی‌انضباطی‌های مالی و تخصیص ندادن وجوه به هزینه‌های از پیش تعیین شده است. انتظار آنها این است که تا با اعمال این کنترلها از خدادهای مشابه جلوگیری کنند. مقیاس و دامنه اقتصاد این کشورها، نبود آموزش متخصصان مدیریت مالی، به‌خصوص در مناطق دور افتاده

می‌شود. خزانه‌داری فقط گزارشهای نقدی را تدارک می‌بیند. واحدهای بودجه (دریافت‌کنندگان اعتبار) سیستمهای فناوری اطلاعات خود را انتخاب می‌کنند. حسابرسی داخلی بر عهده وزارت مربوط است. خزانه‌داری فدرال تمام پرداختهای دولت مرکزی به جز تعداد کمی از نهادها، مانند اداره پست را که از بودجه اضافی استفاده می‌کنند، پوشش می‌دهد. ایالتها در مدیریت بودجه خودشان به‌طور کامل آزادی عمل دارند.

مقایسه وظایف خزانه‌داری در کشورهای مختلف

در جدول ۱ نقش خزانه در مدیریت بودجه در کشورهای مختلف مقایسه شده است.

ارزیابی

میانگین امتیازها که در سطر انتهایی جدول ۱ درج شده است، میزان کنترل خزانه در کشورهای مختلف را برآورد می‌کند. امتیازها نشانگر این موضوع است که سیستم خزانه‌داری برزیل، روسیه و فرانسه شباهتهای زیادی به یکدیگر دارند.

جدول ۱- سازماندهی وظایف خزانه در هفت کشور

نوروژ	فرانسه	روسیه	بلغارستان	برزیل	آفریقای جنوبی	ایالات متحده آمریکا	
۱	۵	۴	۴	۵	۳	۵	برنامه‌ریزی مالی
۱	۲	۵	۵	۴	۵	۳	توزیع بودجه
۱	۵	۳	۲	۵	۴	۱	کنترل تعهدها
۳	۴	۴	۴	۵	۴	۳	مدیریت نقدینگی
۴	۳	۴	۴	۴	۴	۴	مدیریت بدهی
۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	مدیریت درآمد
۱	۵	۵	۳	۵	۱	۵	پردازش پرداخت
۱	۵	۴	۴	۴	۱	۳	حسابداری
۴	۵	۵	۵	۵	۴	۴	گزارشگری مالی
۲	۵	۳	۳	۵	۵	۱	سیستمهای اطلاعاتی
۱	۴	۴	۳	۴	۳	۳	حسابرسی داخلی
۳	۵	۴	۳	۳	۳	۳	چارچوب سازمانی
۲/۲	۴/۳	۴/۰	۳/۷	۴/۴	۳/۴	۳/۳	میانگین امتیاز

به شکل موثری به وسیله وزارتخانه‌ها، واحدهای مصرف‌کننده اعتبار و بانک مرکزی به نمایندگی از خزانه صورت می‌پذیرد. کشورهای مذکور اداره‌های خزانه‌داری در مناطق و نواحی ندارند. این وضعیت نشان می‌دهد سطح پایینتری از ملاحظات در مورد کنترلها مورد انتظار است و در مقایسه با سه کشور قبلی، کنترلهایی که در برگیرنده جزئیات بیشتری باشد، کمتر ضرورت دارد. در ایالات متحده به علت ظرفیت بالایی که در واحدهای بودجه (واحدهای مصرف‌کننده اعتبار) وجود دارد و همچنین به خاطر دسترسی به نیروی انسانی بامهارت در مدیریت مالی، شرایط به‌گونه‌ای فراهم شده که مبنای مناسبی را جهت واگذاری قدرت به شکل وسیع فراهم آورده است. آفریقای جنوبی پس از پایان دوره تبعیض نژادی، عدم تمرکز قدرت را به عنوان یکی از اولویتهای سیاسی در نظر گرفت و این موضوع به‌طور مشخص بر ساماندهی وضعیت مدیریت مالی مؤثر بوده است. بلغارستان برخلاف بسیاری از کشورهای که اقتصاد در حال گذار دارند، مسائل و دشواریهای همزمان با انضباط مالی را تجربه نکرده است (البته به استثنای شهرداریها). این کشور در راستای محقق نمودن خواسته‌های اتحادیه اروپا، به واحدهای مرتبط با وزارتخانه‌ها اختیار عمل داده است. نروژ در مقایسه با سایر کشورها وضعیت کاملاً متفاوتی دارد. سیستم خزانه‌داری این کشور شامل هیچگونه طرح

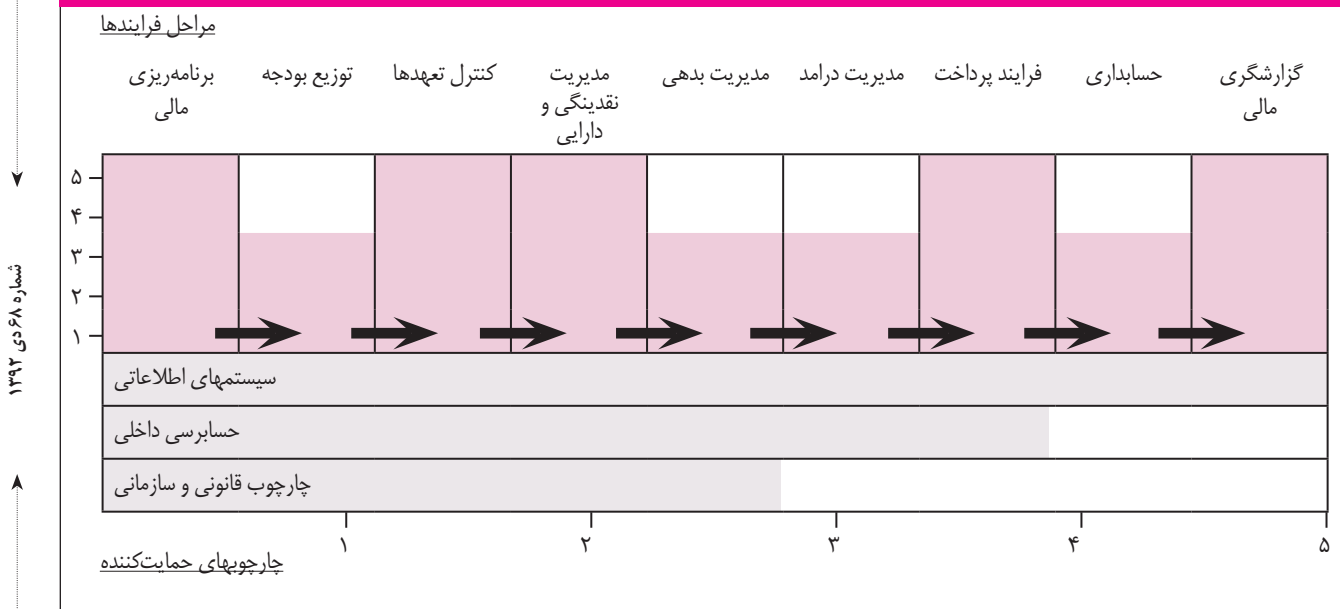
این کشورها، از دیگر دلایل تاکید بر اعمال کنترل بیشتر است. در فرانسه وضعیت جاری سیستم خزانه‌داری بیشتر ناشی از سنتهای سیاسی است تا اینکه متأثر از سوءمدیریتها باشد. نکته جالب اینجاست که فرانسه از طریق واگذاری اختیار به واحدهای مصرف‌کننده اعتبار، برای به‌روز کردن سیستم تهیه بودجه در حال برنامه‌ریزی است؛ اما طرح سیستم خزانه‌داری خود را به شکل مشابهی

توسعه نداده است. این نبود توازن ممکن است که تمام سیستم مدیریت بودجه فرانسه را به شکل درخور ملاحظه‌ای در تنگنا قرار دهد. در شکل ۱، سیستم خزانه‌داری برزیل نشان داده شده است. قسمتهای خاکستری وسیع این شکل نشانگر درجه بالایی از کنترل متمرکز است.

در ایالات متحده و آفریقای جنوبی و بلغارستان، خزانه را می‌توان به عنوان سیستمی که برای ایجاد توازن میان کنترل و کارایی تلاش می‌کند، تفسیر کرد. در سیستم خزانه‌داری این کشورها کنترلها در سطح کلان به شکل به نسبت قوی وجود دارد؛ اما در عین حال بسیاری از مسئولیتهای عملیاتی



شکل ۱- زنجیره ارزش خزانه‌داری برزیل

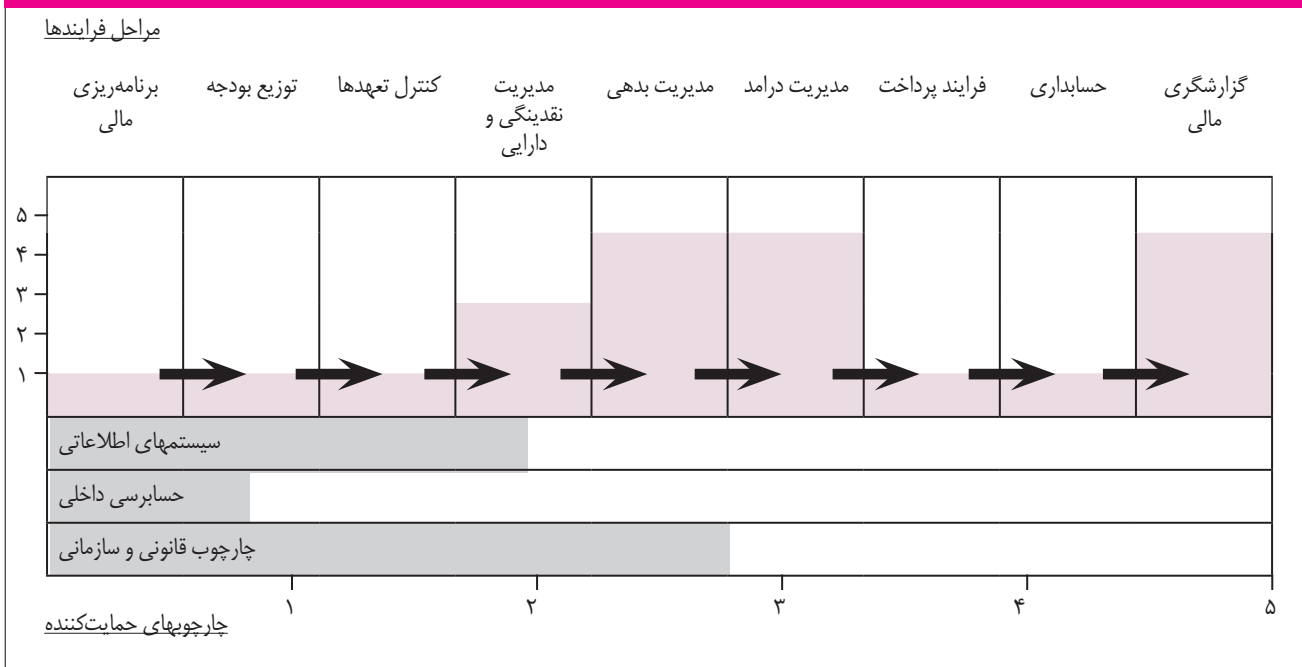


در جدول ۲ مقایسه‌ای میان امتیازهای سیستم خزانه‌داری ۷ کشور با امتیازهای در نظر گرفته‌شده برای سیستمهای خزانه‌داری فرضی، انجام شده است. منظور از سیستمهای خزانه‌داری مفروض، سیستمهایی است که اساس آنها بر تحلیل زنجیره ارزشی که در بخش سوم مقاله به آن اشاره شد، قرار دارد. نتایج به‌دست‌آمده از سیستم خزانه‌داری کشورهای برزیل، بلغارستان، روسیه و آفریقای جنوبی با نمونه کشورهای با اقتصاد در حال ظهور و سیستم خزانه‌داری فرانسه، نروژ و ایالات متحده با نمونه کشورهای با اقتصاد پیشرفته مقایسه شده است.

در جدول ۲ اعداد مثبت دلالت بر این دارد که سیستم خزانه‌داری کشور مورد نظر نسبت به خزانه مرجع (مفروض) متمرکزتر است. به‌همین ترتیب، اعداد منفی نشانگر میزان تمرکز کمتر در سیستم خزانه‌داری کشور در مقایسه با خزانه مرجع است. متوسط انحراف کل کشورهای مورد بررسی نسبت به وضعیت مرجع از نظر میزان تمرکز، به‌طور تقریبی متعادل و برابر رقم ۰/۱۵ می‌باشد. این موضوع نشان‌دهنده انطباق منطقی در سطح کل (هفت کشور) با وضعیت مرجع است. در مورد کشور برزیل انحرافی میان وضعیت واقعی سیستم

مالی تفصیلی نمی‌شود. هیچگونه کنترل بر تعهدها وجود ندارد، همچنین پرداختها مستلزم صدور مجوز از قبل نبوده و حسابرسی داخلی در کار نیست. واحدهای مصرف‌کننده اعتبار می‌توانند به‌طور مستقیم از طریق حساب واحد خزانه اقدام به پرداخت کنند، بدون اینکه صدور مجوز پرداخت قبل از آن ضرورت یابد. سازمانی با عنوان خزانه وجود خارجی ندارد و بیشتر وظایف خزانه به‌طور مستقیم به‌وسیله واحدهای مصرف‌کننده اعتبار مدیریت و اجرا می‌شود. کنترلهای داخلی در واحدهای مصرف‌کننده اعتبار به‌نحو شایسته‌ای توسعه یافته است؛ اما فقط تعدادی از واحدهای بزرگ هستند که در ساختار آنها واحد حسابرسی داخلی پیش‌بینی شده است. میزان تمرکزگرایی در این کشور در سطح بسیار پایینی قرار دارد. تأکید سیستم خزانه‌داری نروژ بر کارایی می‌باشد و در مقابل تأکید کمتری بر مقوله کنترل وجود دارد. وضعیت یادشده برای اجرا در محیطی کوچک توأم با شفافیت مناسب است؛ محیطی که انضباط مالی در داخل دولت به‌نحو شایسته‌ای نهادینه شده است^۳. این رویکرد در شکل ۲ تشریح شده است. همانگونه که در این شکل مشاهده می‌شود، ناحیه خاکستری تقریباً محدود شده است (با شکل ۱ مقایسه شود).

شکل ۲- سیستم خزانه‌داری نروژ



نتایج همسو با تجربه‌های سازمانهای امور مالی در کشورهای مختلف است؛ کشورهایی که به نظر می‌رسد در آنها تقویت کنترل ملی (مرکزی) بر گزارشگری مالی و مدیریت نقدینگی ایالتها یا واحدهای زیرمجموعه دولت، لازم است. احتمال دارد کشورهای مورد مطالعه از درجه‌ای از توسعه یافتگی در سیستم خزانه‌داری در این عرصه برخوردار شده‌اند.

نتایج

- سیستمهای خزانه‌داری نقش اساسی در راستای اطمینان از پاسخگویی و کارایی مدیریت مالی دولت در بسیاری از کشورها ایفا می‌کنند.
- در مقام مقایسه، شباهتهای زیادی نیز میان سیستمهای خزانه‌داری کشورها وجود دارد.
- در اقتصاد کشورهای در حال توسعه‌ای که با محدودیت ظرفیت مواجه هستند، تجمیع وظایف خزانه‌داری در بخشی

خزانه‌داری و سیستم مرجع در خصوص سطح متوسط تمرکز وجود ندارد (رقم صفر در جدول). در دیگر کشورها این انحراف قابل ملاحظه است. به‌ویژه سیستم خزانه‌داری فرانسه که به شکل درخور ملاحظه‌ای متمرکزتر از وضعیت مرجع است (رقم $+1/42$)؛ در صورتی که سیستم خزانه‌داری آفریقای جنوبی، بلغارستان و نروژ به‌طور قابل توجهی غیرمتمرکزتر از وضعیت مرجع است (به ترتیب $-0/1$ و $-0/75$ و $-0/75$). دلایل احتمالی این انحراف در قسمت قبل توضیح داده شد.

اگر به جدول از منظر شاخصها (و نه کشورها) توجه کنیم، مشاهده می‌شود که چارچوب سازمانی دارای بیشترین انحراف است ($-0/75$) و شاخص مدیریت درآمد در رتبه بعدی قرار دارد ($-0/57$). داده‌ها نشانگر این موضوع است که در دو شاخص یادشده، کنترل متمرکز در سطح پایینی نسبت به آنچه مدل مرجع توصیه شده است، قرار دارد. دلیل این انحراف ممکن است رتبه‌بندی شاخصها باشد. همچنین، این

جدول ۲- مقایسه سیستم خزانه‌داری کشورها با سیستم مفروض

ایالات متحده آمریکا	آفریقای جنوبی	برزیل	بلغارستان	روسیه	فرانسه	نروژ	انحراف از میانگین
۲	-۱	۱	۰	۰	۲	-۲	۰/۲۹
۱	۱	۰	۱	۱	۰	-۱	۰/۴۳
۰	-۱	۰	-۳	-۲	۴	۰	-۰/۲۹
۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰/۴۳
۱	-۱	-۱	-۱	-۱	۰	۱	-۰/۲۹
-۱	۰	۰	۰	-۱	-۱	-۱	-۰/۵۷
۲	-۳	۱	-۱	۱	۲	۲	۰/۰۰
۰	-۳	۰	۰	۰	۲	-۲	-۰/۴۳
-۱	-۱	۰	۰	۰	۰	-۱	-۰/۴۳
۰	۰	۰	-۲	-۲	۴	۱	۰/۱۴
۰	-۱	۰	-۱	۰	۱	-۲	-۰/۴۳
۰	-۲	-۲	-۲	-۱	۲	۰	-۰/۷۱
۰/۴۲	-۱	۰/۰۰	-۰/۷۵	-۰/۴۲	۱/۴۲	-۰/۷۵	-۰/۱۵

از وزارت دارایی، به همراه اختیارهای وسیع و پاسخگویی و تمرکز بر اولویتهای مدیریت مالی، به طور معمول باعث افزایش کارایی می شود. در این حالت، خزانه داری باید شبکه ای از شعبه ها یا نمایندگیها را ایجاد کرده و از طریق آنها امور مربوط را در دولت مرکزی و ایالتها پوشش دهد. در این شرایط، ساختار خزانه باید ساختاری ساده و شفاف باشد.

نماید، باید خدماتش را به دولتهای محلی ارائه کند.

- بیشتر اقتصادهای پیشرفته از خدمات خزانه داری مجازی به نحو شایسته ای بهره مند می شوند. در این کشورها بسیاری از عملیات به وزارتخانه های مرتبط و سایر واحدها واگذار و از شبکه های سیستمهای اطلاعاتی پیشرفته استفاده می شود. این کشورها به طور معمول دولتهای محلی سیستمهای مدیریت مالی خودشان را دارا می باشند.

- تمایل به ایفای نقش مقتدرانه در مدیریت نقدینگی و جریانهای نقدی درآمد، در تمام خزانه داریها وجود دارد. به نظر می رسد که در بیشتر کشورها حساب واحد خزانه (TSA) ابزاری کارا برای سازماندهی مدیریت نقدینگی دولت محسوب می شود.

- در شرایط واقعی، خزانه داری برخی از کشورها تأکید بیش از حد انتظار بر تمرکز کنترلها دارند. در برخی از کشورها (همانند فرانسه) این امر ناشی از سنتهای سیاسی است. دیگر کشورها (از جمله ایالات متحده) ممکن است تأکیدشان بر خزانه از این جهت باشد که خزانه یک سازوکار علامت دهی است.

- در بسیاری از سیستمهای خزانه داری، گرایش به عدم تمرکز وجود داشت. این موضوع نیز ناشی از سنتهای سیاسی و اداری است (مانند نروژ) یا اینکه دلیل آن اولویتهای سیاسی و اولویت در هدفهاست (مانند بلغارستان و آفریقای جنوبی).



پانوشتها:

۱- همچنین، در بلغارستان از یک خزانه دار دولتی به منظور نظارت بر خزانه داری، بدهیهای دولت و وجوهی که از طرف اتحادیه اروپا ارسال می شوند، استفاده می شود.

2- Federal Reserve

۳- دیگر کشورهایی که در تمرکز داری در مدیریت بودجه، پیشرو محسوب می شوند (مانند نیوزلند، استرالیا و انگلستان)، به شکل اساسی به وزارتخانه ها و واحدهای دریافت کننده اعتبار، استقلال داده اند؛ هر چند این کشورها نسبت به کشور نروژ، عموماً تأکید بیشتری بر اعمال کنترل دارند.

منبع:

• Tandberg E., **Terasury System Design: A Value Chain Approach**, International Monetary Fund, July 2005

تمایل به ایفای نقش مقتدرانه

در مدیریت نقدینگی و

جریانهای نقدی درآمد

در تمام خزانه داریها

وجود دارد

به نظر می رسد که

در بیشتر کشورها

حساب واحد خزانه

ابزاری کارا برای سازماندهی

مدیریت نقدینگی دولت

محسوب می شود

• در کشورهایی که اقتصاد در حال گذر (نوظهور) دارند، خزانه داری افزون بر مواردی که در مورد کشورهای در حال توسعه ذکر شد، باید به سمتی حرکت کند که وظایف گسترده ای را به عهده گرفته و به شکل وسیعی پاسخگو باشد و در قیاس با کشورهای در حال توسعه، ساختار پیشرفته تری را به کار گیرد؛ از جمله اینکه سیستم اطلاعاتی مدیریت مالی را توسعه داده و مبنای حسابداری مالی را گسترش دهد (به سمت مبنای تعهدی) و برای اینکه دامنه و ابعاد بالقوه اقتصاد را محقق