

## مثال تشریحی: طراحی نتایج یادگیری برای برنامه آموزشی در پاسخ به حسابداری بخش عمومی

### ضرورت تمرکز بر حسابداری بخش عمومی

مشخص شده است که بیشتر دولتها در حال حاضر گزارشهای مالی خود را بر مبنای حسابداری نقدی تهیه می‌کنند. انتظار می‌رود این شرایط در آینده خیلی نزدیک به‌طور چشمگیری تغییر کند. پیش‌بینی شده است که تا سال ۲۰۲۳، نزدیک به ۶۵ درصد از دولتها بر مبنای حسابداری تعهدی گزارش کنند، که ۲۵ درصد بیشتر از امروز است. به‌طور مشابه، حدود ۷۳ درصد از گزارشهایی که بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه می‌شوند، مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی خواهند بود، که امروز این رقم ۵۱ درصد است<sup>۱</sup>.

این دگرگونی بنیادی، چالشها و فرصتهای بزرگی برای آموزش حسابداری پدید می‌آورد: حسابداران حرفه‌ای کنونی و آینده باید اکنون آموزش ببینند تا پاسخگوی نیاز پیش‌بینی‌شده به دانش، شایستگیها و تخصص منحصر به فرد مورد نیاز برای استقرار باکیفیت حسابداری بخش عمومی قدرتمند و در حال رشد در محیط با پیچیدگی فزاینده باشند. در نهایت، مدیریت مالی عمومی مستحکم به توانایی در برآوردن این تقاضاها بستگی دارد.

همچنین مزایای درخور توجهی برای همه حسابداران حرفه‌ای وجود دارد که در زمینه شایستگیهای بخش عمومی و خصوصی آموزش ببینند. این آموزش منجر به افزایش توانایی آنها در پرداختن به موقعیتهای تعامل بین‌بخشها می‌شود (برای مثال به عنوان خدمات یا از طریق مشارکتهای عمومی خصوصی). همچنین تحرک‌پذیری حسابداران بین بازارهای شغلی و در نتیجه قابلیت استخدام آنها را ارتقا می‌دهد.

### دنیای آموزش حسابداری حرفه‌ای چگونه آماده می‌شود؟

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) مطلب پشتیبان استقرار حاضر و همچنین سند همراه با عنوان «نتایج یادگیری تشریحی برای برنامه آموزشی حسابداری بخش عمومی» را تهیه کرده است. این دو سند در کنار یکدیگر

توضیح می‌دهند که استقرار استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IESs) چگونه باید تطبیق داده شود تا برنامه آموزشی را شکل بدهد که پاسخگوی نیازهای حسابداران حرفه‌ای در بخش عمومی باشد.

این مطلب تشریحی بر مبنای رویکرد نتایج یادگیری بنا شده است، که "این ایده را دربر دارد که تجربیات یادگیری و پیشرفت، زمانی بیشترین اثربخشی را دارند که بر مبنای چیزی بنا شده باشند که فرد نیاز دارد از خود نشان بدهد"<sup>۲</sup>. این مثال از استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۲ (IES 2) با عنوان شایستگی حرفه‌ای مقدماتی - شایستگی فنی به عنوان مبنای استفاده می‌کند زیرا به ایجاد زمینه مشترک کمک می‌رساند. اگرچه، تفاوت‌های درخور توجهی نیز بین بخش خصوصی و بخش عمومی در زمینه شایستگی فنی وجود دارد. بنابراین، این سند همچنین بهبودهایی را مشخص می‌کند که می‌تواند در آماده‌سازی برنامه آموزشی مربوط به بخش عمومی در نظر گرفته شود، که ممکن است در چارچوب‌های مدارک موجود ادغام شود یا در جهت مدارک مستقل یا تخصص پس از کسب مدرک استفاده شود. از این منظر، این سند به عنصر طراحی در رویکرد نتایج یادگیری در مضمون حسابداری بخش عمومی می‌پردازد.

پژوهش و مشارکت با ذینفعان مهم بخش عمومی شامل سازمان آفریقایی نهادهای عالی حسابرسی (AFROSAI)، سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (INTOSAI) و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، رویکرد پیشنهادی در این سند را شکل داده است. همچنین باید توجه کرد که وقتی شایستگی فنی به عنوان یک موضوع مورد بحث در مبحث استانداردهای پیشرفت حرفه‌ای مقدماتی (IPD) قرار می‌گیرد، به همان اندازه به تلاش‌های حسابداران حرفه‌ای در زمینه پیشرفت حرفه‌ای مستمر (CPD) مربوط است، به ویژه حسابدارانی که در بخش عمومی کار می‌کنند یا از بخش خصوصی به بخش عمومی منتقل می‌شوند. چالش‌های رشد یا انتقال به فضای بخش عمومی بزرگ هستند و هرگونه تلاش در زمینه پیشرفت حرفه‌ای مستمر باید این موضوع را به طور مناسب منعکس کند.

## اصول راهنما در حرفه

<p>ضروری است که از ابتدا، برنامه آموزشی حسابداری بخش عمومی به مفاهیم مهم مشخصی بپردازد که برای درک نقش بخش عمومی و اطلاعات حسابداری مورد نیاز مربوط به آن، مهم باشد. بر این اساس، این مفاهیم زمینه‌ساز عرصه‌های مختلف شایستگی بوده و بر نتایج یادگیری مربوط اثر می‌گذارند. این مفاهیم به طور عمده شامل موارد زیر هستند:</p> <p>- <b>تعریف واحد گزارشگر بخش عمومی:</b> واحد گزارشگر بخش عمومی به طور نوعی واحدی است که از طریق قانونی تاسیس و تکالیف آن تعیین شده است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی واحد گزارشگر را معادل واحدی تعریف می‌کند که همه معیارهای زیر را دارا باشد<sup>۳</sup>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• مسئولیت ارائه خدمات را به عهده داشته باشد (شامل کالاها، خدمت و مشورت سیاستی، از جمله برای دیگر واحدهای گزارشگر بخش عمومی) تا به عموم مردم سود برساند و/یا درآمد و ثروت را باز توزیع کند؛</li> <li>• به طور عمده فعالیت‌هایش را به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق مالیاتها و/یا انتقال از دیگر سطوح دولت، کمک اجتماعی، وام یا حق الزحمه تامین مالی کند؛ و</li> <li>• هدف اصلی واحد گزارشگر سودآوری نباشد.</li> </ul> <p>واحدهای گزارشگر بخش عمومی نوعی عبارتند از<sup>۴</sup>:</p>	<p>مفهوم بنیادی</p>
--	---------------------

- ملی، منطقه‌ای، ایالتی/استانی و دولتهای محلی؛
- وزارتخانه‌های دولتی، اداره‌ها، برنامه‌ها، هیئت‌ها، کمیسیون‌ها، نمایندگی‌ها؛
- صندوقهای تامین اجتماعی، صندوقهای امانی، مراجع قانونی؛ و
- سازمانهای دولتی بین‌المللی.

واحدهای غیرانتفاعی ممکن است معادل بخش عمومی در نظر گرفته شوند، اگر همه این معیارها را داشته باشند یا اگر تصمیم بگیرند که خودشان را این چنین تعریف کنند و اصول مشابهی را دنبال کنند.

- **اهداف سازمان بخش عمومی:** سازمان بخش عمومی به‌طور معمول با انگیزه سودآوری اداره شده و ذینفع اصلی که باید راضی شود، سرمایه‌گذار است. باوجوداین، سازمان بخش عمومی با هدف پیشینه‌سازی ارائه خدمت به عموم مردم در سایه برنامه کار ملی و محدودیت منابع، در میان دیگر موارد، مدیریت می‌شود، که تنها ذینفع مهمی که باید رضایت وی جلب شود، «شهروند» است. دیگر ذینفعان عمده شامل دولت از طریق بازوهای اجرایی و پارلمانی/قانونگذاری است. در این زمینه، پیامد اقتصادی و اجتماعی، پارامتر مهمی برای عملکرد بخش عمومی است.

- **منابع درآمد:** تامین مالی یک عامل خاص در عملیات بخش عمومی است. دولت از اختیار منحصر به فرد وضع مالیات و عوارض برای ایجاد درآمد بهره می‌برد. همچنین از قدرتهای انحصاری برای فروش حقوق کالاها و خدمات مشخص، در کنار دسترسی به دیگر منابع غیرمالیاتی، بهره‌مند است، اما به تامین مالی از طریق سهام دسترسی ندارد. بنابراین، اگرچه در جایگاه بخش خصوصی، گزاره ارزش مشتری است که محرک جریان درآمد است، اما جریان درآمد بخش عمومی به‌وسیله عواملی از جمله سیاست اقتصاد کلان و پیشرفت اجتماعی شکل می‌گیرد.

- **محیط تکلیفی:** همان‌طور که پیش از این گفته شد، واحدهای گزارشگر بخش عمومی از طریق قانون ایجاد شده و تکالیف آنها تعیین می‌شود. ساختارهای بعدی راهبری، کارکردهای قانونی، قضایی و مدیریتی را شامل می‌شود. آنها سازوکارها و فرایندهای مشخصی را ایجاد می‌کنند که پاسخگویی را درقبال مدیریت سرمایه‌ها و منابع عمومی برای کیفیت خدمات عمومی و برای پیشرفت برنامه کار ملی، تضمین می‌کنند. کارآمدی چنین سامانه‌ای، نیازهای اطلاعاتی مشخصی ایجاد می‌کند که از اطلاعات مالی فراتر می‌رود.

- **توجه به اطمینان بخشی:** همان‌طور که گفته شد، در محیط خدمت عمومی، پاسخگویی از عملکرد مالی فراتر می‌رود و جوابگویی درقبال استفاده اقتصادی از منابع، مدیریت کارآمد و اثربخش سرمایه‌ها و منابع عمومی، کیفیت ارائه خدمت عمومی، و تحقق اهداف اقتصادی و توسعه‌ای را شامل می‌شود. مفهوم گسترده‌تر پاسخگویی، بر ماهیت اطمینان بخشی موردنیاز ذینفعان مختلف و خدمات و اهداف اطمینان بخشی مربوط اثر می‌گذارد. به‌طور کلی اطمینان بخشی به‌وسیله یک نهاد عالی حسابرسی که گاهی دفتر ملی حسابرسی نامیده می‌شود، ارائه می‌شود.

- **تعهد حسابدار حرفه‌ای:** در مضمون بخش عمومی، نقش حسابدار حرفه‌ای بر چگونگی مدیریت منابع عمومی و محدوده و چگونگی نظارت بر این مدیریت، اثر می‌گذارد. حسابدار حرفه‌ای مسئولیت ارتقای اثربخشی و شفافیت سامانه‌های راهبری عمومی را بر عهده دارد. به‌این دلیل، تعهد حسابدار حرفه‌ای نسبت به «منافع همگانی» شامل تعهد نسبت به تقویت «پاسخگویی همگانی» است.

توجه: جدول بعدی باید در کنار جدول الف از استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۲ با عنوان پیشرفت حرفه‌ای اولیه- شایستگی فنی (۲۰۱۹) مطالعه شود.

منطبق‌سازی با حسابداری بخش عمومی	عرصه / مبحث شایستگی	
<p>توجه: عنوان این عرصه شایستگی را می‌توان به «حسابداری و گزارشگری» تغییر داد، تا این واقعیت نشان داده شود که در بخش عمومی، حسابداری و گزارشگری به فراتر از جنبه‌های مالی گسترش می‌یابد.</p> <p>نتایج یادگیری کنونی مربوط به حسابداری و گزارشگری مالی، به مفهوم بخش عمومی بسیار مربوط هستند، اما استقرار آنها در واحدهای بخش عمومی از برخی تعدیلهای سود می‌برد. اولین قدم در این مسیر، درک نیازهای اطلاعاتی بخش عمومی و شناخت چارچوب مربوطی است که باید برای تولید اطلاعات مالی از آن استفاده شود. مطابق با استانداردهای کنونی، حسابدار حرفه‌ای باید این شایستگی را داشته باشد که «استانداردهای مربوط را برای معاملات و دیگر رویدادها» به‌کار بگیرد. مجموعه استانداردهای مربوط به بخش عمومی به‌طور کلی شامل استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)، استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا (EPSAS) و/یا دیگر استانداردهای مربوط به نقش حسابدار و حوزه گزارشگری است. براین اساس، ارجاع کنونی در استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری به «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» را می‌توان معادل «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی»، «استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا» یا موارد دیگر برحسب نیاز در نظر گرفت. چنین استانداردهایی، معاملات مخصوص بخشهایی مانند معامله‌های غیرمبادله‌ای، داراییهای موروثی و مزایای اجتماعی را پوشش می‌دهند.</p> <p>افزون بر این، حسابداران حرفه‌ای در بخشهای عمومی و خصوصی از آشناسدن با تفاوت‌های مهم بین بخشها سود خواهند برد، با توجه به این‌که بخش خصوصی یک رکن اقتصادی مهم است که قیود زیادی نسبت به بخش عمومی دارد، از جمله ایفای نقش مالیات‌دهنده، مشتری، عرضه‌کننده، شریک (مشارکتهای بین بخش خصوصی و عمومی) یا وام‌دهنده.</p>	<p>الف) حسابداری و گزارشگری مالی (میانی)</p>	<p>مدیریت مالی عمومی</p>
<p>توجه: شاید بهتر باشد که دسته‌بندی‌هایی که با عناوین «حسابداری مدیریت» و «تامین مالی و مدیریت مالی» در استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری انجام شده، با یک عنوان واحد معادل «مدیریت مالی عمومی» در برنامه آموزشی بخش عمومی در نظر گرفته شوند.</p> <p>درواقع، نتایج یادگیری کنونی حسابداری مدیریت به تقریب به نقش بخش عمومی مربوط است. اگرچه، نیاز به ارتقای برنامه یادگیری بخش عمومی برای منظورکردن بعضی مطالب وجود دارد و می‌توان از ارجاع‌دادن به «تجاری» چشم‌پوشی کرد.</p> <p>فهرست کنونی نتایج یادگیری، بودجه‌بندی و پیش‌بینی را به‌عنوان یکی از چهار نمونه فنون پشتیبان تصمیم‌گیری قرار می‌دهد. در برنامه آموزشی بخش عمومی، باید وزن خیلی بیشتری به فرایند بودجه‌بندی داده شود، به‌ویژه با توجه به این‌که به‌عنوان سازوکاری برای مجوز هزینه استفاده می‌شود، نه تنها به‌عنوان ابزاری برای برنامه‌ریزی و کنترل.</p> <p>با در نظر گرفتن نتیجه یادگیری ارزیابی عملکرد، حسابداران بخش عمومی باید بتوانند وضعیت مدیریت مالی عمومی را مطابق با چارچوب مخارج عمومی و پاسخگویی مالی<sup>۵</sup> یا دیگر روش‌شناسیهای مربوط ارزیابی کرده و در این باره گزارش کنند. چنین ارزیابی پیش‌نیاز اصلاح برنامه‌ریزی، مدیریت و بهبود عملکرد و نظارت بر پیشرفت است که همه این موارد، جنبه‌های مهم نقش حسابداری بخش عمومی هستند.</p>		

<p>با وجود کاربردپذیری عمومی نتایج یادگیری در این عرصه شایستگی، به‌کارگیری آنها در محیط بخش عمومی نیازمند برخی اصلاحات بنیادی است.</p> <p>مهمتر از همه این‌که، منابع در دسترس برای جذب سرمایه بین بخش خصوصی و عمومی فرق می‌کند. حسابداران حرفه‌ای باید منابع مختلف درآمد که فعالیتهای دولت را تامین می‌کنند، شناخته و ارزیابی کنند: درآمدهای مالیاتی یا منابع غیرمالیاتی مانند درآمد فروش و خدمات، کمکهای اهدایی، مساعده، جوازاها، جریمه‌ها، عوارض، بازارهای اوراق قرضه و خزانه و دیگر استقراضها. افزون‌براین، سرمایه‌گذاران آنها از نظر بازده مالی، بلکه از نظر آثار توسعه‌ای و اقتصاد کلان نیز ارزیابی می‌شوند.</p> <p>مهم است که درآمدها و مخارج عمومی را هم در کوتاه‌مدت و هم در درازمدت برآورد کنیم و اهداف مالی سازمانی مربوط و همچنین سیاستهای مالی و سرمایه‌گذاری را فراگیریم و ارتباط آنها با منابع مختلف درآمد و مدیریت اقتصادی کلان را درک کنیم.</p> <p>یک مسئله مهم دیگر در این حوزه به تمایز بین درآمدهای «مبادله‌ای» و «غیرمبادله‌ای» مربوط می‌شود. در مورد اول، مابه‌ازای تحویل شده از هر طرف به تقریب از نظر ارزش با هم برابرند. در مورد دوم، این موضوع مطرح نیست و این نوع مبادله برای بخش عمومی منحصربه‌فرد است. تامین چنین درآمدهای «غیرمبادله‌ای»، و رفتار حسابداری مربوط، باید در بخش عمومی درک شود.</p>	<p>پ) تامین مالی و مدیریت مالی (میانی)</p>
<p>مالیات‌بندی به‌طور روشن یک عرصه شایستگی خیلی مربوط به حسابداری بخش عمومی است. با وجود این، استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری از منظر بخش خصوصی (پرداخت مالیات) به آن ورود می‌کند؛ دیدگاه بخش عمومی بر تنظیم و گردآوری مالیات تمرکز می‌کند، که درکل متفاوت و به‌طور کامل غایب است. در این عرصه، مالیات‌بندی به‌عنوان منبعی برای تولید درآمد و بسیج منابع بومی، شکلی متمایز از مدیریت مالی بخش عمومی است. بنابراین، وقتی در بخش عمومی نقش حسابدار بیشتر شامل محاسبه مالیات، تهیه بازده و خدمات مشورتی است، در مضمون بخش عمومی به درکی عمیق‌تر نسبت به مالیات‌بندی، از نظر موارد زیر نیاز است، برای مثال:</p> <p>۱) اصول مالیات‌بندی مربوط به مدیریت اقتصاد تولید درآمد، توسعه اجتماعی، و سیاست اقتصاد کلان،</p> <p>۲) انواع مالیات و نمایندگیهای گردآوری، همراه با دیگر اجزای سامانه‌های مالیاتی،</p> <p>۳) رعایت مالیات‌بندی ملی و الزامات تکمیل اظهارنامه،</p> <p>۴) تفاوت‌های بین برنامه‌ریزی مالیاتی، اجتناب از پرداخت مالیات، فرار مالیاتی و اثری که این موارد بر توانایی دولت بر ارائه خدمات می‌گذارد، و</p> <p>۵) پیامدهای مالیات بر تامین مالی مالیات‌دهندگان فردی و کسب‌وکار.</p>	<p>ت) مالیات‌بندی (میانی)</p>
<p>نتایج یادگیری در این عرصه شایستگی به حسابرسیهای مالی در بخش عمومی مربوط هستند. با این حال، حسابرسیهای مالی تنها نقطه تمرکز خدمات حسابرسی بخش عمومی نیستند، و بنابراین نتایج یادگیری مربوط به چنین انواع خدمات حسابرسی بیشتر، در استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری کنونی غایب است. ممکن است آنها درون نتیجه یادگیری بخش ۴ از این عرصه شایستگی به‌عنوان سایر «خدمات اطمینان‌بخشی» رده‌بندی شوند، اما با توجه به اهمیت آنها، بهتر خواهد بود که نتایج مشخص با وضوح بیشتری استخراج شود. به‌طور مشخص، حسابرسی بخش عمومی در چارچوب انتظام‌بخشی متفاوت با بخش خصوصی انجام می‌شود. به‌طور معمول چارچوب بیانیه‌های حرفه‌ای سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (IFPP) مورد استفاده قرار می‌گیرد. در حالی که هر دو بخش بر حسابرسی گزارشگری مالی تمرکز دارند، بخش عمومی بر دو جنبه دیگر پاسخگویی بخش عمومی نیز تمرکز برابر دارد:</p>	<p>ث) حسابرسی و اطمینان‌بخشی (میانی)</p>

<p>(۱) رعایت مقررات (حسابرسی رعایت)، و</p> <p>(۲) مدیریت اقتصادی کارآمد و اثربخش سرمایه‌ها و منابع عمومی، به‌ویژه در تدارکات عمومی (حسابرسی عملکرد).</p> <p>در نتیجه، داشتن درک از ماهیت، اهداف، دامنه، رویکرد متمایز و پیامدهای آن بر مسئولیت حرفه‌ای هر کدام از این خدمات ضروری است.</p> <p>بنابراین، حسابرسان بخش عمومی باید استانداردهای بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (ISSAIs) را بشناسند، برای مثال چون این استانداردها، اصول، رهنمودها و استانداردهای حسابرسیهای رعایت و حسابرسیهای عملکرد و همچنین حسابرسیهای مالی را تدوین می‌کنند. این استانداردها در چارچوب بیانیه‌های حرفه‌ای سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی گنجانده شده‌اند. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی هنوز هم در حسابرسی مالی درون بخش عمومی استفاده می‌شوند، اما حسب نیاز بر مبنای رهنمودهای چارچوب بیانیه‌های حرفه‌ای سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی، جرح و تعدیل می‌شوند. در نهایت توانایی ارزیابی نتایج یکپارچه حسابرسیهای مختلف، سیاستگذاری و تصمیم‌گیری را بیشتر ارتقا می‌دهد، که نشان می‌دهد حسابدار حرفه‌ای چگونه به این فرایندها ارزش می‌افزاید.</p>	
<p>به‌استثنای استفاده از واژه‌های «مالکان» و «سرمایه‌گذاران»، نتایج یادگیری در این عرصه شایستگی بسیار به مضمون بخش عمومی مربوط هستند. باوجود این، باید بر ویژگیهای مشخص با توجه به تامین سرمایه، عملیات، ساختارهای سازمانی، و سازوکارهای کنترلی که بخش عمومی را توصیف می‌کنند، تاکید شود.</p> <p>دولت ممکن است بسیار بزرگتر از یک واحد تجاری بخش خصوصی باشد و با توجه به وابستگی بین واحدهای مختلف آن، سامانه راهبری (شامل فرایندها و کنترل‌های دولت) ممکن است بسیار گسترده‌تر و پیچیده‌تر باشد. نظارت به‌طور معمول چندلایه‌ای است و می‌تواند مراجع مقررات‌گذار مربوط، موسسه‌های مستقل، و کمیته‌ها یا هیئت‌های خاص واحدهای گزارشگر را دربر بگیرد. در این میان، نقش راهبری و نظارت قانونی دیوان محاسبات و نهادهای عالی حسابرسی را باید درک کرد.</p> <p>ذینفعان متفاوت هستند؛ شهروند (نه سرمایه‌گذار) ذینفع اصلی است و بنابراین نگرانیها، حقوق و مسئولیتهای بعدی متفاوت هستند و همچنین به‌طور متفاوت به‌کار گرفته می‌شوند.</p> <p>اهداف سازمانی پیرامون خدمت عمومی متمرکز است. این مستلزم «وظیفه مراقبت» زیاد در مورد ارکان راهبری است و در پی آن مسایل پاسخگویی مرتبط با آن. این عوامل، در میان دیگر عوامل، به نقش حسابدار حرفه‌ای شکل می‌دهند و باید بر این اساس به آنها توجه کرد.</p>	<p>(ج) راهبری، مدیریت ریسک و کنترل داخلی (میانی)</p>
<p>نتایج یادگیری در این عرصه توجه به‌طور برابر به بخش خصوصی و عمومی مربوط هستند. باوجود این، واژه «تجاری» در عنوان، به نقطه نظر بخش خصوصی دلالت دارد و بنابراین مناسبتر است که به جای آن از عنوان «مربوط» استفاده شود. به عبارت دیگر، در هر دو مضمون این نکته بنیادی وجود دارد که حسابداران حرفه‌ای از این توان برخوردارند که قوانین و مقرراتی که شکلهای مختلف واحدهای تجاری قانونی و محیطهای عملیاتی آنها را راهبری می‌کند، توضیح دهند. تفاوت در ماهیت واحدهای تجاری و محیطهای عملیاتی که در پی می‌آیند، ریشه دارد.</p> <p>در حالی که برنامه آموزشی بخش خصوصی بر واحدهای تجاری از جمله مالکیت‌های انفرادی، مشارکتهای عمومی و محدود، و شرکتهای تمرکز دارد، برنامه بخش عمومی به طبقه‌های متفاوت دولت از جمله مرکزی، منطقه‌ای و محلی، و انواع مختلفی از واحدهای گزارشگر شامل وزارتخانه‌ها، شهرداریها، مراجع قانونگذاری، شرکتهای وابسته به دولت، ادارات، مراجع انتظام‌بخشی، موسسه‌های قانونی و دیگر منابع استقراسی می‌پردازد.</p>	<p>(چ) قوانین و مقررات تجاری</p>

به همین روش، محیط عملیاتی بخش عمومی در نمای متفاوتی قرار دارد که شاهد مقررات مشخص مربوط به دامنه‌های از مسایل عملیاتی است، از جمله، درمیان دیگر موارد، تامین مالی، گزارشگری، توافقی‌های بین‌المللی، رعایت‌نشدن مقررات (تقلب، فساد، پولشویی)، نظارت، و حسابرسی. زیر پوشش مورد آخر، مجموعه کاملی از مفاهیم مهم مربوط به چارچوب انتظام‌بخشی حسابرسی قرار می‌گیرد، از جمله کارکردهای دیوان محاسبات و **نهاد عالی حسابرسی (SAI)** و همچنین انواع مدل‌های نهادی مربوط به نهاد عالی حسابرسی. داشتن فهم مناسب از این مدل‌ها، توانایی حسابدار حرفه‌ای را در ظرفیت بخش عمومی ارتقا می‌دهد تا وظایف خود را به‌طور مناسب انجام دهد، و باید در برنامه آموزشی به آنها وزن متناسب داده شود.

در پایان، مقررات قانونی محافظت از داده برای هر کسب‌وکاری ضروری است. باوجوداین، از آن‌جا که ادارات دولتی مقدار زیادی از داده‌های بسیار خصوصی و حساس دریافت می‌کنند، درک مقررات پیرامون داده ضروری است.

### ح) فناوری اطلاعات

این دسته از نتایج یادگیری همان قدر که به بخش خصوصی مربوط هستند، به بخش عمومی نیز مربوط هستند. برای مثال، سامانه‌های حسابداری در بخش عمومی به‌طور معمول در دولت مرکزی متمرکز است و با دیگر عرصه‌های عملیاتی مانند اطلاعات عملکرد و بودجه‌بندی، یکپارچه است. استفاده از سرفصل حسابهای استاندارد برای حسابها، برای اهداف گزارشگری و رعایت مهم است و یکنواختی در شیوه دسته‌بندی اطلاعات مالی در میان واحدهای تجاری را تضمین می‌کند. درک این موضوع که تمرکز فعالیت‌های فناوری اطلاعات چگونه کار می‌کند، درون دولت اهمیت دارد و ممکن است تمایل پیشین اداره‌های مختلف برای فعالیت جداگانه را از بین ببرد.

افزون‌براین، و با فرض توجه فزاینده دولتها به پاسخگویی و شفافیت (همان‌طور که شهرت فزاینده مقررات آزادی اطلاعات نشان می‌دهد)، در نظر گرفتن این‌که فناوری اطلاعات چگونه ممکن است این جنبه‌های عملکرد دولت را ارتقا دهد، به‌طور مطمئن برنامه بخش عمومی را غنی می‌کند. این موضوع، اهمیت بیشتر برای محافظت و کنترل داده، چگونگی تهیه داده، استفاده از تحلیل، و چگونگی استفاده از داده برای سیاست‌گذاری و تصمیم‌گیری بر مبنای شواهد را نشان می‌دهد.

### خ) محیط تجاری و سازمانی

به‌طور کلی، این عرصه شایستگی به حسابداری بخش عمومی بسیار مربوط است، باوجوداین، مقداری جرح و تعدیل در نتایج یادگیری مربوط لازم است.

در ابتدا، واژه «تجاری» در عنوان، بر بخش خصوصی دلالت دارد و شاید به‌طور مناسب باید از آن چشم‌پوشی شود؛ تمرکز باید بر محیط سازمان موردنظر باشد.

دوم، استناد به بخش خصوصی مانند «نقش چندملیتیها» و «تجارت الکترونیک» و اثر محیط‌جهانی بر «تجارت و تامین مالی بین‌المللی» می‌تواند با عرصه‌های دانشی که برای محیط بخش عمومی بنیادی تر هستند، جایگزین شود. مثالهای مهم شامل موارد زیر است:

(۱) ماهیت و دامنه عرضه خدمت عمومی، مسئولیتهای مربوط، سازوکارها برای به‌اشتراک‌گذاری چنین مسئولیتهایی، و مدیریت اقتصادی کارآمد و اثربخش مربوط به سرمایه‌ها و منابع عمومی؛

(۲) تدوین سالیست عمومی: فرایندها، چرخه، مسئولیتهای؛ و

(۳) شرکتهای بخش عمومی و خصوصی: ماهیت و دامنه همکاری، رویه‌هایی برای تاسیس یا انحلال؛ مزایا و ریسکها، نتایج انتظام‌بخشی و قانونی.

در پایان، نتایج یادگیری چندین عامل مهم از محیط سازمانی را شناسایی می‌کنند؛ این موارد شامل نیروهای اقتصادی، قانونی، سیاسی، اجتماعی، فنی، بین‌المللی و فرهنگی است. گردهم‌آوردن آنها برای شکل دادن به درک حسابدار حرفه‌ای از مفهوم گسترده‌تر بخش عمومی (محلی، ملی، و بین‌المللی) می‌تواند منجر به اهداف بیشتری برای گزارشگری، افشا و/یا حسابرسی شود.

<p>مانند گروه قبلی، دانش تئوری اقتصاد، به حسابداری عمومی بسیار مرتبط است. با وجود این، به دلیل اهمیت علم اقتصاد در بخش عمومی، بهبود این برنامه به نفع نتایج یادگیری مربوط است.</p> <p>برای مثال، افزون بر سودمندی درک عمومی نسبت به «انواع ساختارهای بازار، از جمله رقابت کامل، رقابت انحصاری، انحصار، انحصار چندجانبه»، عرصه‌های دانش مهم دیگری وجود دارند که به طور برابر به واحدهای بخش عمومی مربوط هستند و بنابراین باید در برنامه یادگیری مربوط به آنها توجه بیشتری معطوف شود. مثالها شامل موارد زیر است:</p> <p>(۱) رابطه بین بدهی عمومی، فعالیت اقتصادی، و راهبری مالی،</p> <p>(۲) نتایج اقتصادی کسری بودجه، مازاد بودجه و سر به سر شدن بودجه،</p> <p>(۳) اثر محیط اقتصادی گسترده‌تر (محلی، منطقه‌ای، و بین‌المللی) بر سیاست عمومی ملی،</p> <p>(۴) ارتباط بین تولید درآمد (مالیاتها و دیگر منابع) و مدیریت اقتصادی کلان، و</p> <p>(۵) اثر اجتماعی پیشرفت اقتصادی.</p>	<p>د) اقتصاد</p>
<p>به استثنای مفهوم بخش خصوصی که از واژه «تجاری» در عنوان این قسمت به آن دلالت می‌شود (که باید به طور جایگزین «دولتی» خوانده شود)، این دسته از نتایج یادگیری به طور کلی برای بخش عمومی نیز مانند بخش خصوصی کاربردپذیر است. با این حال، انواع سازمانها و عرصه‌های کارکردی و عملیاتی مربوط به آنها، متفاوت هستند، و همچنین با توجه به نوع دولت (فدرال، ایالتی یا محلی) با هم فرق می‌کنند. افزون بر این، طراحی و ساختارها به طور معمول بیش از این که به وسیله ملاحظات مدیریت تعیین شوند، به وسیله قانون مشخص می‌شوند و راهبرد اغلب توسط دولت مرکزی تدوین می‌شود، که به طور دوره‌ای تغییر می‌کند و بر همه عرصه‌های بخش عمومی اثر می‌گذارد. بنابراین، تفاوتها در سازمان بخش خصوصی و دولتی باید درک شود. به طور مشخص، هنگام در نظر گرفتن اهداف سازمانی برای یک برنامه یادگیری مربوط به بخش عمومی، چند تفاوت مهم با بخش خصوصی وجود دارد که باید نسبت به آن آگاه بود. به طور مشخص، اهداف مهم بیشتر مربوط است به بهینه‌سازی ارایه خدمت، تا بیشینه‌سازی سود، و این نیازمند انتخابی متفاوت برای راهبردهاست. افزون بر این، رهنمودهای پارلمانی، بخشنامه‌های دولتی، الزام اهداکننده و انتظارات ذینفع تاثیر زیادی بر مدیریت سازمانی دارند. برای مثال، در راهبردهای قیمت‌گذاری بخش-خصوصی به طور معمول بیشینه‌سازی سود مورد هدف است، در حالی که هدف اصلی در مضمون بخش عمومی، به طور معمول، پوشش هزینه (کامل یا قسمتی از آن) همراه با اهداف اجتماعی است.</p>	<p>ذ) راهبرد و مدیریت تجاری</p>



**پانوشته‌ها:**

- ۱- به مرکز زیر نگاه کنید <http://www.ifac.org/news-events/2018-11/65-governments-globally-will-report-accrual-basis-2023-finds-new-report>
- ۲- اصول راهنمای هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری برای استقرار رویکرد نتایج یادگیری IAESB Guiding Principles for Implementing a Learning Outcomes Approach
- ۳- مقدمه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، پاراگراف ۱۰
- ۴- چارچوب مفهومی بخش عمومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، پاراگراف ۸/۱
- 5- Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA)

**منبع:**

• Illustrative Example: Designing Learning Outcomes for Curricula that Meet Public Sector Accountancy, IAESB, Aug. 2019