

مهارتها و شایستگیهای لازم برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در بخش عمومی

✍️ دکتر علی فعال قیومی
دکتر شهلا ابراهیمی

مقدمه

حسابداری بخش عمومی طی سالهای اخیر دچار تحولات زیادی در سطح بین‌المللی و در سطوح ملی شده است. تدوین استانداردهای حسابداری و به‌کارگیری حسابداری تعهدی را می‌توان از مهم‌ترین تحولات در این بخش دانست. مسلماً این تحولات به‌کارگیری نیروهایی با تواناییهای جدید و درواقع صلاحیت حرفه‌ای بالاتر را ضروری ساخته است. درک استانداردهای حسابداری، اجرای آنها در مرحله عمل، تهیه صورتهای مالی، حسابرسی این صورتهای و نهایتاً تحلیل آنها، نیازمند استخدام حسابدارانی با شایستگی بالاتر یا توانمندسازی حسابداران فعلی بخش عمومی است. براین اساس، این مقاله به دنبال ارائه چارچوبی برای صلاحیت و شایستگی مورد نیاز برای حسابداران بخش عمومی آینده می‌باشد.

تعریف حسابدار حرفه‌ای

حسابدار حرفه‌ای طبق تعریف پیشنهادی کارگروه ویژه فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱، شخصی است که، در زمینه حسابداری دارای تخصص است و این تخصص از طریق آموزش رسمی و تجربه عملی به‌دست می‌آید (IFAC, 2011) و

- دارای صلاحیت^۲ است و آن را حفظ می‌کند؛
- کسب و یادگیری دانش تخصصی مندرج در متون حسابداری، الزامی است. چنین یادگیری از طریق برنامه‌های آموزش رسمی و تجربه عملی به‌دست می‌آید. صلاحیت از طریق ارزیابی رسمی نظیر آزمون نشان داده



در راستای منافع عموم است. مسئولیت حسابدار حرفه‌ای منحصرآ تامین نیازهای صاحبکار انفرادی یا سازمان به‌کارگمارنده نیست. بنابراین، آیین رفتار حرفه‌ای حاوی الزامات و مطالب کاربردی است که حسابداران حرفه‌ای را در ایفای مسئولیتشان مبنی بر فعالیت در راستای منافع عموم یاری می‌کند (IESBA, 2018).

آیین رفتار حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای را ملزم می‌کند که اصول بنیادی اخلاق را رعایت کنند. همچنین، آیین رفتار حرفه‌ای آنها را ملزم می‌کند که به‌منظور رعایت اصول بنیادی، چارچوب مفهومی را برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به تهدیدها به‌کار گیرند. به‌کارگیری چارچوب مفهومی نیازمند اعمال قضاوت حرفه‌ای، هوشیار بودن نسبت به اطلاعات جدید و تغییرات در وقایع و شرایط و استفاده از آزمون توسط شخص ثالث معقول و آگاه است.

چارچوب مفهومی اذعان می‌کند که وجود شرایط، سیاستها و رویه‌های تعیین‌شده توسط حرفه، قوانین، مقررات، شرکت یا سازمان به‌کارگمارنده ممکن است بر شناسایی تهدیدها تاثیر بگذارد. این شرایط، سیاستها و رویه‌ها ممکن است عامل مربوطی در ارزیابی حسابداران حرفه‌ای از این موضوع باشد که آیا تهدید در سطح قابل قبولی است. هنگامی که تهدیدها در سطح قابل قبولی نیستند، چارچوب مفهومی، حسابدار را ملزم به رسیدگی به آن تهدیدها می‌کند. به‌کارگیری تدابیر حفاظتی، یک شیوه رسیدگی به تهدیدها است. تدابیر حفاظتی، اقدام انفرادی یا ترکیبی هستند که حسابدار برای کاهش اثربخش تهدیدها در سطح قابل قبول اتخاذ می‌کند.

افزون‌براین، آیین رفتار حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای را ملزم می‌کند که هنگام انجام حسابرسی، رسیدگی اجمالی و سایر امور اطمینان‌بخشی، مستقل باشند. چارچوب مفهومی برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به تهدیدهای استقلال به‌کارگرفته می‌شود، درست همان‌گونه که در خصوص تهدیدهای رعایت اصول بنیادی به‌کار می‌رود (IESBA, 2018).

پنج اصل بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای عبارتند از (IESBA, 2018):

• **صداقت:** روراستی و راستگویی در تمامی ارتباطات حرفه‌ای و کاری؛

می‌شود و از طریق آموزش مستمر یا ارتقای حرفه‌ای مستمر حفظ می‌شود؛

• **آیین رفتار حرفه‌ای**^۳ را رعایت می‌کند؛ حسابدار حرفه‌ای:

- با صداقت کار می‌کند،
- در راستای تامین منافع عموم کار می‌کند،
- با آیین رفتار حرفه‌ای موافق است،
- از مهارتها، آموزش و تجربه مورد نیاز برای انجام قضاوت ضروری در به‌کارگیری آیین هیئت بین‌المللی استانداردهای اخلاقی برای حسابداران یا سایر قواعد ملی یا منطقه‌ای رفتار حرفه‌ای و چارچوب اخلاقی برخوردار است،
- از قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر اصول استفاده می‌کند و بر اساس حدی از استقلال کار می‌کند؛

• استانداردهای حرفه‌ای بالایی دارد؛ و

• مطیع الزامات نهاد حرفه‌ای حسابداری یا سایر مکانیسمهای قانونی است: حسابدار حرفه‌ای در نهاد حسابداری حرفه‌ای عضو است و یا تابع مکانیسم قانونی دیگری (برای مثال، نهادهای ذیصلاح مجوزدهی، قانونی یا صدور گواهی) در قلمرو خودش است. حسابدار حرفه‌ای موافق رعایت استانداردهای مصوب و آیین رفتار حرفه‌ای است و حسابداران حرفه‌ای بر اساس عوامل خاصی نظیر صلاحیت، مسئولیتها و خدمات ارائه‌شده از یکدیگر متمایز می‌شوند (IFAC, 2011).

آیین رفتار حرفه‌ای

ماموریت فدراسیون بین‌المللی حسابداران همان‌گونه که در اساسنامه آن بیان شده است، تامین منفعت عموم، تقویت حرفه حسابداری در سراسر جهان و کمک به توسعه اقتصاد بین‌المللی از طریق تعیین و ارتقای پیروی از استانداردهای حرفه‌ای با کیفیت بالا، افزایش همگرایی بین‌المللی چنین استانداردهایی و اظهارنظر درباره مسائل منفعت عمومی مرتبط با تخصص حرفه است. در راستای تحقق این ماموریت، فدراسیون بین‌المللی حسابداران، **هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران**^۴ را به‌عنوان نهاد مستقل تدوین استاندارد تحت حمایت مالی فدراسیون بین‌المللی حسابداران منصوب کرده است (IFAC, 2007).

ویژگی متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت فعالیت

کاهش ریسک نقش دارند. حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان مدیران ارشد مالی بر تمامی موضوعات مرتبط با سلامت مالی نظارت می‌کنند. این امر شامل ایجاد و تعیین مسیر استراتژیک کسب‌وکار برای تجزیه و تحلیل، ایجاد و ارسال اطلاعات مالی است.

حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان حساب‌برسان داخلی، به‌صورت مستقل به مدیریت اطمینان می‌دهند که مدیریت ریسک سازمان، حاکمیت و فرآیندهای کنترل داخلی به‌صورت اثربخش فعالیت می‌کنند. آنها همچنین، پیشنهادهایی را به‌منظور بهبود ارائه می‌کنند. در بخش عمومی، حسابداران حرفه‌ای در دولت، سیاست‌های مالی را شکل می‌دهند که اثرات وسیعی بر زندگی افراد زیادی دارد. حسابداران دانشگاهی، نقش مهم انتقال دانش، مهارت و بنیانهای اخلاقی حرفه به نسل بعد را بر عهده دارند (Jui and Wong, 2013).

۱- **حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان ایجادکنندگان ارزش**^۵:
در عصر اطلاعات، شاید بیشترین تاثیر بر ظرفیت سازمانها برای ایجاد ارزش، چگونگی استفاده آنها از داده است. همچنان که قابلیت‌های اطلاعاتی گسترش می‌یابد، تجزیه و تحلیل‌های در دسترس به‌منظور کسب بینش درباره گزینه‌های سرمایه‌گذاری و پشتیبانی از تصمیمات دادوستد نیز به‌شدت افزایش می‌یابد. این اصل، اساس کار حسابداران حرفه‌ای است و نفوذ آنها را در سازمان توسعه می‌دهد. حسابدار حرفه‌ای، کسب‌وکار و امور مالی را درک می‌کند، و از این دانش برای طرح سوالهای درست استفاده می‌کند، با استفاده از داده‌ها و به‌کارگیری تکنولوژی‌های نوظهور، بینشهایی را درباره داده‌ها ارائه می‌دهد و فرصتهای جدید ایجاد ارزش را شناسایی می‌کند و ارج می‌نهد (ACCA, 2020).

پشتیبانی حرفه از کسب بینش از داده‌ها صرفاً درباره شناسایی فرصتهای جدید برای ایجاد ارزش نیست، بلکه درباره کمک گسترده‌تری است که حرفه به نوآوری و اجرای این فرصتها می‌کند. همگام با تکامل اقتصاد، حسابداران حرفه‌ای نیز برای کمک به کسب‌وکارها جهت تغییر و ایجاد جریانهای ارزش جدید، نقش اصلی دارند. حسابداران حرفه‌ای، تسهیل‌کننده انجام تغییرات سازمانی و اجرای نوآوری در فرآیندها هستند. آنها برای آرایش مجدد فرایندهای متوالی کسب‌وکار و گردش

• **واقع‌بینی**: به‌خطر نیانداختن قضاوت‌های حرفه‌ای یا کاری به‌دلیل سوگیری، تضاد منافع یا نفوذ نامناسب دیگران؛

• **شایستگی حرفه‌ای و مراقبت کافی** به‌منظور:

الف) دستیابی و حفظ دانش و مهارت حرفه‌ای در سطح مورد نیاز برای اطمینان از این‌که صاحبکار یا سازمان به‌کارگمارنده بر اساس استانداردهای فنی و حرفه‌ای کنونی و مقررات مربوط، خدمات حرفه‌ای شایسته‌ای را دریافت می‌کند، و
ب) کارکردن با سعی و کوشش و مطابق با استانداردهای فنی و حرفه‌ای قابل اجرا؛

• **رازداری و محرمانه‌بودن**: احترام به محرمانه‌بودن اطلاعات کسب‌شده در نتیجه ارتباطات حرفه‌ای و کاری؛

• **رفتار حرفه‌ای**: رعایت قوانین و مقررات مربوط و اجتناب از هرگونه کرداری که حسابدار حرفه‌ای می‌داند یا باید بداند حرفه را بی‌اعتبار و بدنام می‌کند.

حسابدار حرفه‌ای باید از هر یک از اصول بنیادی پیروی کند (IESBA, 2018).



نقش حسابداران حرفه‌ای

حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار در تدوین استراتژی سازمان، ارائه مشاوره و کمک به کسب‌وکارها برای کاهش هزینه‌ها و

(ACCA, 2020).

اندازه‌گیری عملکرد به مدیریت ریسک عملکرد بسط می‌یابد و با نقش حرفه در حسابرسی و اطمینان بخشی در ارتباط است. حسابرسی داخلی و مستقل، اساس مباشرت و ایجاد ارزشهای بلندمدت پایدار است و موجب اعتماد به شایستگی مدیریت سازمان می‌شود. (ACCA, 2020). در حمایت از ارزش، اطمینان بخشی ارائه شده توسط حسابداران حرفه‌ای دستخوش تغییرات مهمی است. حسابداران حرفه‌ای از مزایای دسترسی به داده و تکنولوژی برای تحول در کیفیت اطمینان ارائه شده استفاده می‌کنند. این امر به اعتماد بیشتر، به انعطاف پذیری و تاب‌آوری^۸ عملیاتی و در نهایت، مدیریت بهتر منجر می‌شود. تکنولوژی‌های نوظهور جدید در حسابرسی و اطمینان بخشی برای شناسایی و تعدیل انواع مختلف ریسک‌های سازمانی نوظهور استفاده می‌شوند. انتظار می‌رود که شاهد تکنولوژی‌های شناختی و حتی استفاده از الگوریتمها برای ارائه تصویر بهتر و بینش‌هایی درباره ریسک و همچنین، ارتقای کارایی در فعالیتهای اطمینان بخشی و نظارت به موقع بر محیطهای کنترلی باشیم. این موارد به حسابدار حرفه‌ای امکان می‌دهد بینشهای ارزش افزا یا توصیه‌های بهتری برای سازمانها ارائه کند که کلید کمک به حمایت از ارزش در بلندمدت و تضمین موفقیت پایدار کسب‌وکار است (ACCA, 2020).

۳- حسابداران حرفه‌ای به عنوان انتقال دهندگان ارزش^۹:
ذینفعان متقاضی شفافیت درباره این هستند که سازمانها چگونه ارزش بلندمدت را ایجاد و از آن حمایت می‌کنند. فعالیتهای گزارشگری مالی سنتی صرفاً شاخصی از ارزش مالی ایجاد شده در کوتاه‌مدت فراهم می‌کنند. از این رو، زمانی درخواستهای زیادی برای گسترش عمق گزارشگری، ارائه دید کلی تری از فعالیتهای واقعاً ارزش آفرین سازمان و ارائه شفافیت و بینش بیشتر درباره این که چگونه این امور به پایداری ایجاد ارزش منجر می‌شود، مطرح بوده است (ACCA, 2020).

حسابداران حرفه‌ای در مرکز گزارشگری ایجاد ارزش هستند. حرفه در حوزه مسئولیت خود یعنی تامین منفعت عموم، استانداردها، چارچوب و مقررات گزارشگری مالی را

کار به منظور افزایش کارایی، نقش اساسی دارند. هنگام تغییر کسب‌وکار، آنها به عنوان تضمین کننده ارزش بلندمدت از طریق مدیریت تغییرات تحول آفرین، در ایجاد اعتماد و اطمینان به فرایندهای راهبردی سازمان به ویژه، در خصوص قابلیت اتکای داده‌ها، ارزیابی ریسک و محیط کنترلی نقش ایفا می‌کنند (ACCA, 2020).

۲- حسابداران حرفه‌ای به عنوان حمایت کنندگان ارزش^۶:
تسهیل کننده صرف بودن جهت کمک به سازمانها در شناسایی و بهره‌مندی از فرصتهای جدید ایجاد ارزش، کافی نیست. موفقیت سازمانی نیازمند حمایت است و در بلندمدت، ایجاد ارزش باید پایدار باشد و تقاضاهای ذینفعان مختلف و در حال تکامل را نیز تامین کند. حمایت از ارزش در سلولهای بنیادین حرفه است. حسابداران حرفه‌ای از طریق نقش اساسی در طراحی و اجرای فرایندهای مدیریت عملکرد^۷، بر ایجاد سازمانهای پایدار تاثیر دارند و به آن کمک می‌کنند. این فرایندها نه تنها بر پیشرفت کنونی نظارت می‌کند و پیش‌بینی‌هایی از پیشرفت ممکن در مقابل اهداف استراتژیک فراهم می‌کند، بلکه به عنوان مکانیسم کنترلی نیز فعالیت می‌کند و به رهبران کسب‌وکار امکان می‌دهد در صورت خروج از مسیر پیشرفت، مداخله‌ها یا تغییرات تعیین کننده و مهم را انجام دهند (ACCA, 2020).

نقش حسابداران حرفه‌ای به ایجاد فرایندهای مدیریت عملکرد برای ارایه شاخصهای پیشرفت محدود نمی‌شود. آنها از اهمیت کنترل و مدیریت ریسک نیز دفاع می‌کنند. آنها محیطهای کنترلی را توسعه داده و نظارت می‌کنند (که منشأ احتمالی تقلب و خطا را مورد نظارت قرار می‌دهد و در صورت امکان، از آنها جلوگیری می‌کند یا در صورت وقوع، آنها را کشف می‌کند) و همچنین، مواردی را شناسایی می‌کنند که می‌توان در آنها، بها را کاهش داد یا بهبودهایی در ارزش ایجاد کرد. از آنجا که تاکید بر ارزش سازمانی به شدت بر سرمایه‌های غیرمالی معطوف است، حسابداران حرفه‌ای می‌توانند در کمک به سازمانها برای ایجاد استراتژیهای اندازه‌گیری مناسب، توانمند ساختن آنها به درک تاثیرشان بر همه سرمایه‌ها و در بسیار موارد، تبیین آن تاثیر در قالب عبارات مالی به همراه منظورشان از انعطاف پذیری و تاب‌آوری بلندمدت، موثر باشند

می‌دهند. آنها ارزیابی می‌کنند که مدیریت، از جمله حسابداران وی چقدر کارشان را در زمینه حسابداری و در گزارشگری عملیات، خوب انجام می‌دهند. این کارکرد توسط حسابرسان داخلی یا دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود.

در برخی سازمانهای دولتی، نوع برون‌سازمانی کارکرد حسابرسی نیز یافت می‌شود؛ برای مثال، در اداره درآمدهای داخلی در خصوص مودیان و در **موسسه‌های کارگزاری**^{۱۰} که باید دفاتر و سوابق معاملات را حسابرسی کنند (Morse, 1978). در سالهای اخیر، کارکرد حسابرسی به‌میزان زیادی از نگرانی درباره پاسخگویی وجوه و سایر منابع و گزارشهای مالی فراتر رفته است. به‌ویژه، در عملیات دولت، این گسترش، حسابرس را در مسئولیتهای اساسی مدیریت نظیر کارایی و صرفه‌جویی در مصرف منابع عمومی و دستاورد آن دخیل کرده است. (Morse, 1978).

در نظارت دولت، حسابداران حرفه‌ای هنگام مشارکت در فرایندهای نظارتی از طریق ارائه، تجویز و حسابرسی داده‌های مالی و سایر داده‌های سازمانهای تحت نظارت، نقش مهمی ایفا می‌کنند. (Morse, 1978).

لازم به ذکر است علاوه بر این مرور مختصر بر نقش حسابداران حرفه‌ای در عملیات دولت جنبه‌های کاری دیگری نیز نظیر مشارکت در بودجه‌ریزی، در انواع مختلف بررسیها، در نظارت بر شرکتها در تدوین استانداردهای حسابداری، در تدارک کالاها و خدمات، در حسابرسی قراردادهای حسابرسی داخلی وجود دارد. تمامی این نقشها، چالشها و ویژگیهای خاص خودشان را دارند که نیازمند بحث جداگانه است. در **جدول شماره ۱** نمونه‌ای از کارکردهای حرفه‌ای حسابداران در دولت ایالات متحده امریکا ارائه شده است.

نقش حسابداران آینده بخش عمومی

حسابداران بخش عمومی همواره به‌دنبال تعیین و تحلیل کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی خدمات بوده‌اند. مسلماً دستیابی به این هدف نیازمند اصلاحات و تغییرات متعدد و دستیابی به تواناییها و قابلیت‌های جدید خواهد بود.

در پژوهشی، دیدگاه‌های گروه متخصصی از حسابداران ارشد، اعضای برجسته حرفه حسابداری بریتانیا در

تکامل می‌دهد تا حسابداران حرفه‌ای به‌کارگیرنده آنها بتوانند گزارش همه‌جانبه، حقیقی، منصفانه، مربوط و قابل‌اتکاتری را روایت کنند (ACCA, 2020).

افزون بر این، گزارشگری عملکرد سازمانی امروزه شاهد انتشار و گسترش استانداردها و چارچوبهای گزارشگری غیرمالی گسترده‌تر است. حسابداران حرفه‌ای از فرصت فوق‌العاده‌ای برای دفاع از پذیرش چارچوبهای گزارشگری وسیع‌تر برخوردارند که ارزش ایجادشده، چگونگی حمایت از این ارزش ایجادشده، از جمله میزان قوی بودن مدل کسب‌وکار سازمان در دوره‌های بلندمدت‌تر را منصفانه‌تر انتقال می‌دهد. حسابدار حرفه‌ای از رهنمودهای اخلاقی، تفکر منسجم و ذکاوت مالی کسب‌وکار برای انتخاب و به‌کارگیری استانداردها و چارچوبهای گزارشگری مناسب استفاده می‌کند. حسابدار حرفه‌ای از تکنولوژی و چندین منبع داده برای جمع‌آوری اطلاعات بهره می‌گیرد تا گزارش ایجاد ارزش را کامل کند (ACCA, 2020).

کارکردهای حسابداران حرفه‌ای در دولت

هیچ موسسه‌ای در واحدهای تجاری خصوصی یا در خدمات عمومی نمی‌تواند بدون کمک حسابداران به‌درستی فعالیت کند. حسابداران، انواع متعددی از نیازهای مدیریت از جمله نگهداری سیستماتیک سوابق مالی، تهیه گزارشهایی برای مدیران و سیاست‌گذاران، تجزیه و تحلیل و تفسیر داده‌های مالی و غیرمالی، ارائه پیشنهادها و مدیریت مالی و حسابرسی را تأمین می‌کنند که در همه واحدهای ضروری است (Morse, 1978). حسابداران حرفه‌ای در تمامی نهادهای دولتی می‌توانند فعالیت نمایند و کارکردهای متفاوتی داشته باشند.

کارکردهای اصلی حسابداران مدیریت عبارت‌اند از: (۱) کمک به مدیران در ایفای مسئولیتهایشان به‌صورت اثربخش و اقتصادی و (۲) ارائه خدمات حسابداری مناسب برای استفاده از منابع مالی و غیرمالی که به سازمان واگذار شده است. این مسئولیتهای در همه مدیران خواه دولتی یا صنایع خصوصی نهادینه هستند. حسابدارانی که در این چارچوب کار می‌کنند، بخشی از سیستم مدیریت هستند (Morse, 1978).

برعکس، حسابدارانی هستند که کار حسابرسی را انجام

وافر به وضعیت سازمان در مقابل سایر سازمانها،
۴- **رابطه یا واسطه**^{۱۴}: آیا پیشرفتهای فناوری اطلاعاتی در ساختارهای مدیریتی تفویضی، کانون توجه مدیر ارشد مالی را به نقش رابط اصلی یا هماهنگ‌کننده تغییر می‌دهد؟

۵- **کارآفرین**^{۱۵}: تاکید عمده بر درآمدزایی و ارزیابی مجدد و شدید خدمات به‌همراه حساسیت نسبت به فرصتهای بازار. بحث درباره ابعاد بالا به الگویی منجر شد که بیانگر تغییرات قابل توجه در رویه‌های حسابداران بخش عمومی بریتانیا است. به‌طور خلاصه (Lapsley et al., 2003):

بخش عمومی درباره چگونگی تاثیر این تغییرات بر حسابداران آینده مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش، ۵ بعد اصلی نقش حسابدار آینده بخش عمومی شناسایی شد. این امر مستلزم هم تداوم و هم تغییر است (توان بالقوه تداوم رویه موجود و همچنین، ارائه و تکامل رویه‌های جدید) ۵ بعد شناسایی شده عبارت‌اند از (Lapsley et al., 2003).

۱- **نظم و قاعده**^{۱۶}: تعیین بودجه اصلی، نظارت بر تهیه حسابها،
۲- **درون‌نگری**^{۱۷}: تاکید بیشتر بر حسابداری مدیریت به‌منظور استفاده بهتر از منابع،
۳- **حسابداری استراتژیک**: تاکید بیشتر بر تمرکز و توجه

جدول ۱- کارکردهای حسابداران حرفه‌ای در دولت ایالات متحده امریکا

کارکرد	محل
مدیر داخلی (طراحی سیستمهای حسابداری، نگهداری حسابها، تهیه گزارشهای مالی، تجزیه و تحلیل و تفسیر داده‌های مالی، انجام حسابرسی داخلی)	تمامی نهادها
مدیریت دولت مرکزی (بازبینی و تجزیه و تحلیل بودجه، حسابداری مرکزی، گزارشهای مالی کلی)	اداره مدیریت و بودجه دپارتمان خزانه
مالیات	اداره درآمدهای داخلی
تهیه کالاها و خدمات	گروه‌های بازبینی تهیه، تحلیلگران مالی، بازبینی‌کنندگان داده‌های قیمت‌گذاری ^{۱۸}
مذاکره مجدد قراردادهای برای حذف سودهای اضافی	هیئت مذاکره مجدد
وضع استانداردهای حسابداری	اداره حسابداری عمومی (برای نهادهای فدرال) هیئت استانداردهای حسابداری بهای تمام شده (برای قراردادهای دولتی مورد مذاکره)
حسابرسی مستقل	اداره حسابداری عمومی نهاد حسابرسی قراردادهای دفاع و حسابسان قراردادهای یا کمکهای سایر نهادهای فدرال
مقررات واحدهای تجاری خصوصی	کمیسیون بورس و اوراق بهادار کمیسیون انرژی فدرال کمیسیون تجارت بین‌ایالتی کمیسیون ارتباطات فدرال هیئت هوانوردی غیرنظامی (و نهادهای مشابه)
بررسی الزام قانونی	دفتر تحقیقات فدرال
بودجه‌کنگره، تصویب و تخصیص فعالیتها	کمیته‌های کنگره
بررسی یا نظارت بر عملیات نهاد اجرایی	کمیته‌های کنگره

Source: Morse 1978

چالش‌های حسابداران حرفه‌ای شاغل در بخش عمومی

بخش عمومی دنیا در حال تغییر است. چشم‌انداز بخش عمومی دائماً توسط ترکیبی از عوامل تغییر شکل می‌دهد. جمعیت در حال رشد و سالخورده، نیاز به زیرساخت بهتر و نگرانی مستمر درباره پایداری و مصرف از جمله این موارد هستند. افزون بر این، تقاضا برای شفافیت و پاسخگویی بیشتر در قبال وجوه عمومی نیز افزایش یافته است. پیشرفت در تکنولوژی و نبود اطمینان اقتصادی و سیاسی نیز این چالشها را تشدید کرده است. در محیط اقتصادی و اجتماعی در حال تغییر، همه این عوامل، پیامدهای جدی برای سازمانهای بخش عمومی و متولیان امور مالی آنها دارد (ACCA, 2016).

از این‌رو، برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در بخش عمومی، دو چالش مطرح است. نخست، آنها باید نیروهای کلیدی شکل دهنده آینده و چگونگی تاثیر آنها بر سازمانهای بخش عمومی و کشوری که در آن خدمت می‌کنند را درک کنند. دوم، آنها باید بر تصمیمات مالی تاثیر بگذارند که تضمین می‌کنند وجوه عمومی نه تنها در زمان حال، بلکه در آینده نیز به صورت کارا و مقرون به صرفه^{۱۷} به کار گرفته می‌شوند و از این تصمیمات حمایت کنند (ACCA, 2016).

انجمن حسابداران خبره و رسمی^{۱۸} به منظور کمک به آمادگی حسابداران حرفه‌ای و رهبران بخش عمومی برای فردای نامطمئن، مطالعه جهانی انجام داده است مبنی بر

• نظم و قاعده در گذشته، و در حال حاضر، بسیار مورد توجه بوده است اما در آینده، از اهمیت کمتری برخوردار خواهد بود.

• نقش درون‌نگری در گذشته، و در حال حاضر، از اهمیت اساسی برخوردار بوده است اما در آینده، اهمیت آن کمتر خواهد شد.

• حسابداری استراتژیک در حال حاضر، از اهمیت محدودی برخوردار است، در حالی که انتظار می‌رود در آینده، یک فعالیت غالب باشد.

• در حال حاضر، رابط یا واسط، نقش ناچیزی تلقی می‌شود اما در آینده، افزایش قابل توجهی خواهد داشت.

• نقش کارآفرین، نقشی است که حسابداری بخش عمومی در گذشته، و در حال حاضر، مشارکت اندکی در آن داشته است، اما در آینده، نقش اساسی در آن خواهد داشت.

افزون بر مهارت‌های حسابداران آینده که در گروه متخصصان مورد بحث قرار گرفت، خلاصه‌ای از دیدگاه‌های آنها در **جدول ۲** نمایش داده شده است. این بیانگر لزوم تغییر اساسی در حسابداری بخش عمومی (بدان‌گونه که در حال حاضر، عمل می‌شود) به نوعی مدیر مالی بخش عمومی است. دیدگاه‌های این گروه درباره افزایش اهمیت بازاریابی، منابع انسانی و مهارت‌های عمومی مدیریت نه تنها مسائلی را درباره افراد کنونی حرفه بلکه درباره استخدام و آموزش حسابداران آینده در بخش عمومی جدید مطرح می‌کند (Lapsley et al. 2003).

جدول ۲- مهارت‌های حسابداران بخش عمومی و غیرانتفاعی

آینده	حال	شایستگیها
ضروری	ضروری	مهارت‌های ارتباطی
کماکان مهم	بنیادی	اندازه‌گیری (تعیین کمیت) ^{۱۶}
عمده	عمده	تخصص مالی
اهمیت روزافزون (درآمدزایی)	شواهد اندک	مهارت‌های بازاریابی
محدود، درک تدریجی اهمیت آن	محدود	مهارت‌های منابع انسانی
اهمیت بسیار روزافزون	محدود	مهارت‌های عمومی مدیریت
مهارت‌های فناوری اطلاعات به عنوان یک ضرورت مطلق	مهارت‌های سیاسی	سایر

Source: (Lapsley et al., 2003)

آموزش مبتنی بر

شایستگی

بر توسعه شایستگی

و نه دانش صرف

تاکید می کند



دستیابی به شایستگی

شایستگی، توانایی انجام وظایف مربوط در دنیای واقعی در سطح تسلط است. دانش و درک به‌تنهایی به شایستگی

اینکه کدام یک از محرک‌های نوظهور تغییر می‌تواند بیشترین تاثیر را داشته باشد و مهارت‌های مورد نیاز تا سال ۲۰۲۶ را مشخص کرده است (ACCA, 2016).

محرک‌های تاثیرگذار بسیاری بر تغییر وجود دارد. برخی از این تغییرات توسط جمعیت در حال افزایش و سالخورده ایجاد می‌شود که موجب نیاز به زیرساخت بهتر و ارتقا خدمات عمومی می‌شود. سایر محرکها با دسترسی به خدمات عمومی و فرصت شهروندمحورتر کردن خدمات عمومی (در نتیجه پیشرفت در تکنولوژی) مرتبط هستند. در مجموع، این محرکها موجب سیالیت و انعطاف‌پذیری بخش عمومی می‌شوند و آن را مجبور به نوآوری و تکامل می‌کنند (ACCA, 2016).

۵۰ محرک تغییر در جدول ۳ به ترتیب ارائه شده‌اند و سه محرک اصلی مربوط به هر یک از هشت طبقه زیر مشخص شده‌اند: اقتصاد، سیاست و قانون، جامعه و جمعیت‌شناسی، کسب‌وکار دولت، علم و تکنولوژی، محیط، انرژی و منابع، رویه حسابداری و حرفه حسابداری.

جدول ۳- رتبه‌بندی ۵۰ محرک تغییر برای بخش عمومی

رتبه	محرک	طبقه
۱	میزان رشد اقتصادی	اقتصاد
۲	کیفیت و دسترسی به لیست جویندگان کار مستعد در دنیا	کسب‌وکار دولت
۳	حساسیت رهبران کسب‌وکار به تغییر و اختلال	کسب‌وکار دولت
۴	استفاده از مشارکت عمومی - خصوصی	کسب‌وکار دولت
۵	داده بزرگ: توسعه و بهره‌برداری از پایگاه داده‌های سازمانی بزرگ، داده‌کاوی و تحلیل‌های پیش‌بینی‌کننده	علم و تکنولوژی
۶	اطلاعات غیرمالي و گزارشگری یکپارچه	رویه حسابداری
۷	ثبات زیرساخت‌های اقتصادی جهانی	اقتصاد
۸	چالش‌های امنیت سایبری برای دولت	علم و تکنولوژی
۹	ثبات مبنای درآمد ملی	اقتصاد
۱۰	گسترش تنوع در اجتماع و محل کار	جامعه
۱۱	ساختار سنی نیروی کار	جامعه
۱۲	آزمایش و پذیرش مدل‌های جدید کسب‌وکار	کسب‌وکار دولت
۱۳	توازن بین حسابداری مالی برون سازمانی و حسابداری مدیریت درون سازمانی	رویه حسابداری
۱۴	شفافیت در گزارشگری مالی و تعریف کارکرد حسابرسی	رویه حسابداری
۱۵	رقابت برای منابع طبیعی محدود	محیط، انرژی و منابع

۱۶	تعریف حیطة نقش حسابداران	رويه حسابدارى
۱۷	سرعت و طول مدت چرخه‌هاى كسب‌وكار	كسب‌وكار دولت
۱۸	ديجيتال‌سازى كار	علم و تكنولوژى
۱۹	ظرفيت مهارت‌هاى حسابدارى در اقتصادهاى در حال گذار	حرفه حسابدارى
۲۰	انعطاف‌پذيرى، مناسب‌بودن و بهاى آموزش حسابدارى	حرفه حسابدارى
۲۱	تغيير جهانى آب‌وهوا	محيط، انرژى و منابع
۲۲	راهبرى و ارائه خدمات عمومى برون‌سپارى شده	سياست و قانون
۲۳	ميزان سرمايه‌گذارى مستقيم خارجى در اقتصادهاى توسعه‌يافته و در حال توسعه	كسب‌وكار دولت
۲۴	ميزان نوسان سياسى بين‌المللى	سياست و قانون
۲۵	مقياس و توزيع رشد جمعيت جهان	جامعه
۲۶	تاكيد نهادهاى راهبرى جهان	سياست و قانون
۲۷	ميزان مهارت‌هاى كارآفرينى در حرفه حسابدارى	حرفه حسابدارى
۲۸	تصور عموم و جذابيت حرفه حسابدارى	حرفه حسابدارى
۲۹	مديريت بدهى ملّى و بين‌المللى	اقتصاد
۳۰	انتظارات جامعه و تعاريف حسابدارى	حرفه حسابدارى
۳۱	ميزان پذيرش انرژى جايگزين توسط سازمانها	محيط، انرژى و منابع
۳۲	سرعت گذار به دموكراسى	قانون و سياست
۳۳	مدل‌هاى توليد و صنايع جديد	علم و تكنولوژى
۳۴	ماليات بر كربن و ساير مكانيسم‌هاى زيست‌محيطى بازار	محيط، انرژى و منابع
۳۵	پذيرش تفكر سيستم‌هاى يکپارچه براى مديريت پيچيدگى كسب‌وكار	كسب‌وكار دولت
۳۶	تكامل مقررات و رويه‌هاى راهبرى شركتى	كسب‌وكار دولت
۳۷	اندازه و پيچيدگى وظيفه و حوزه فعاليت مدير ارشد مالى ^{۱۹}	حرفه حسابدارى
۳۸	گسترش اندازه‌گيرى و پيشرفت ارزش بخش عمومى	اقتصاد
۳۹	بها و سهولت دسترسى به آموزشعالى	جامعه
۴۰	انتظارات نسل Y (دهه شصت‌ها و هفتادها يا نسل هزاره يا نسل گوگل) و Z (دهه هشتادها يا نسل اينترنت) و بعد از آن از محل كار	جامعه
۴۱	فرصت‌هاى ناشى از پذيرش مقررات جهانى	رويه حسابدارى
۴۲	توجه به چشم‌اندازهاى اقتصادى جايگزين	اقتصاد
۴۳	قابليت مديريت ريسك واحدهاى تجارى	كسب‌وكار دولت
۴۴	ميزان سرمايه‌گذارى مورد نياز براى حفظ زيرساخت‌هاى فيزيكى ملّى	اقتصاد
۴۵	حيطه و تنوع انتظارات ذينفعان برون‌سازمانى	كسب‌وكار دولت
۴۶	پذيرش استانداردهاى حسابدارى پذيرفته‌شده در سطح جهان	رويه حسابدارى
۴۷	ميزان و توزيع نابرابرى جهانى و نيازهاى تامين نشده	اقتصاد
۴۸	تامين مالى از جمعيت انبوه براى نوآورى: مصرف‌كننده به‌عنوان سرمايه‌گذار	كسب‌وكار دولت
۴۹	فشار براى مديريت شهرت به‌عنوان بخشى از استراتژى كسب‌وكار	كسب‌وكار دولت
۵۰	پيشرفت در علم ژنتيك، تاثير پيشرفت‌هاى نانو‌تكنولوژى و علم روباتيك در بخش‌هاى كسب‌وكار	علم و تكنولوژى

شایستگی

توانایی انجام وظایف مربوط

در دنیای واقعی

در سطح تسلط است

دانش و درک به تنهایی

به شایستگی

منجر نمی شود



معاملات به شدت پیچیده کسب و کار مربوط است.

نتیجه گیری:

تغییرات محیط بخش عمومی در حال حاضر و تغییرات مورد انتظار در این بخش، می تواند بر مهارت‌ها و شایستگی‌های لازم برای حسابداران حرفه‌ای تاثیرگذار باشد. قاعدتاً حسابداران بخش عمومی بایستی با اطلاع از این تغییرات و به منظور ارائه خدمات با کیفیت در کارکردهای مختلفی که برعهده دارند، مهارت‌ها و شایستگی‌های جدیدی را به دست آورند. مطالعات انجام شده در سایر کشورها نیز نشان داده است که حسابداران بخش عمومی با توجه به تغییرات، نیازمند مهارت‌های جدیدی هستند. یکی از راهکارهای مناسب در این ارتباط، آموزش مبتنی بر شایستگی است که می تواند بسیاری از چالش‌های حسابداران حرفه‌ای بخش عمومی را برطرف کند.

توجه به آموزش مستمر برای بالابردن مهارت‌ها و شایستگی‌های حسابداران بخش عمومی، ایجاد یک نهاد حرفه‌ای برای حسابداران بخش عمومی و توسعه آموزش‌های

منجر نمی شود. شایستگی مستلزم کاربرد اثربخش مهارت‌های مربوط و ویژگی‌های ویژه‌ای است که معمولاً فقط پس از کسب تجربه عملی خاصی امکان پذیر است. در متون حسابداری، شایستگی حرفه‌ای، توانایی ارائه مهارت‌های فنی و حرفه‌ای ضروری، ارزشها، اصول اخلاقی، و نگرشها و برخوردها در سطح مهارت کافی به منظور ایفای نقش حسابدار حرفه‌ای به شیوه‌ای است که نیازها و انتظارات کارفرمایان، صاحبکاران، همپیشگان و عموم را تامین کند. دانش فنی، برای نقش حسابدار ضروری است اما کافی نیست. حسابدار حرفه‌ای صرفاً با آگاهی از چگونگی حسابداری رویدادهای مالی یا تعیین میزان رعایت قوانین و مقررات موجب ارزش افزوده به جامعه نمی شود بلکه این امر به ویژه، از طریق اعمال قضاوت حرفه‌ای میسر می شود؛ برای مثال:

- کمک به ارزیابی ریسک،
- نظارت و اطمینان از کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی،
- ارائه رهبری در تصمیم‌گیری اخلاقی،
- ارزیابی معاملات پیچیده و مسائل نوظهور جهت اطمینان از مربوط و سودمندماندن گزارشگری مالی برای استفاده‌کنندگان،
- تفسیر و به کارگیری استانداردها و مقررات مربوط،
- کسب اطلاعات با ذهنیت انتقادی و پرسشگر و
- مشارکت در برنامه‌ریزی استراتژیک.

در نتیجه، از طریق کاربرد قضاوت حرفه‌ای و شایستگی است که حسابداران حرفه‌ای از تصمیم‌گیری‌های کسب و کار پشتیبانی می کنند و بدین وسیله اعتماد عموم و همچنین، ثبات و رشد اقتصادی را ارتقا می دهند.

بنابراین، تحصیل، آموزش و مدرک حسابداری می بایست مبتنی بر شایستگی باشد. آموزش مبتنی بر شایستگی بر توسعه شایستگی و نه دانش صرف، تاکید می کند. این دو رویکرد در **جدول ۴** مقایسه شده‌اند. بدیهی است بدون دانش هم دستیابی به شایستگی مقدور نمی باشد.

در نتیجه، تحصیل، آموزش و مدرک مبتنی بر شایستگی مستلزم تجهیز حسابداران مشتاق (و حسابداران حرفه‌ای با مهارت) به شایستگی‌های حرفه‌ای مورد نیاز برای ارائه خدماتی است که در عصر جهانی و دیجیتالی روزافزون و دارای

جدول ۴- مقایسه آموزش مبتنی بر شایستگی و آموزش مبتنی بر دانش

رویکرد مبتنی بر شایستگی	رویکرد مبتنی بر دانش
آزمون می‌کند «آیا می‌توانید...؟»	آزمون می‌کند «آیا می‌دانید چگونه...؟»
بر این تأکید می‌کند که چه وظایف یا پیامدهایی را باید بروز داد.	بر این تأکید می‌کند که چه اصول، مفاهیم، حقایق یا روبه‌هایی را باید یاد گرفت.
بر کاربرد عملی تئوری تأکید می‌کند.	بر تئوری و مفاهیم تأکید می‌کند.
حداقل میزان مهارتی را تعیین می‌کند که باید دست یافته و نشان داده شود تا برای نقش حسابدار به‌اندازه کافی شایسته تلقی شود.	برای درصد دانشی که باید یاد گرفته و در ارزیابیها منتقل شود، حداقل نمره قبولی تعیین می‌کند.
مستلزم یادگیری عملی و مشارکت فعال است و کاربرد دانش و مهارتها در زمینه مربوط را آزمون می‌کند.	اغلب، مستلزم یادگیری طوطی‌وار است و حافظه را آزمون می‌کند.

Source: Boronovo, Friedrich and Wells, 2019

Professional Accountants– The Future: 50 Drivers of Change in the Public Sector, <https://www.accaglobal.com>, 2016

- Association of Chartered Certified Accountants, **Accountants, Purpose and Sustainable Organizations**, <https://www.accaglobal.com>, 2020
- Boronovo, A., Friedrich, B. and M. Wells, **Competency-Based Accounting Education, Training, and Certification: An Implementation Guide**, The World Bank, 2019
- International Ethics Standards Board for Accountants, **International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)**, Retrieved from <https://www.lbaa.lt/>, 2018
- International Federation of Accountants, **International Ethics Standards Board for Accountants: Strategic Plan**, <https://www.ifac.org>, 2007
- International Federation of Accountants, **A Proposed Definition of 'Professional Accountant'**, <http://www.ifac.org>, 2011
- Jui, L., J. Wong, **Roles and Importance of Professional Accountants in Business**, China Accounting Journal, <https://www.ifac.org>, 2013
- Lapsley, I., Brown, T., Audrey, J., Rosie, O., C. Pong, **The Transformation of the Public Sector: The Role of Accounting in Sustaining Change**, Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2003
- Morse, J. E. H., **Professional Accountants in Government: Roles and Dilemmas**, Public Administration Review, Vol. 38, No. 2, pp. 120-125., 1978

کاربردی از دیگر راهکارهایی است که می‌تواند برای افزایش مهارتهای حسابداران این بخش مورد توجه قرار گیرد.



پانوشتها:

- 1-International Federation of Accountants) IFAC) Task Force
- 2-Competence
- 3-Code of Ethics
- 4-International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
- 5-Value Creators
- 6-Value Protectors
- 7-Performance-Management Processes
- 8-Resilience
- 9-Value Communicators
- 10-Procurement Agencies
- 11-Reviewers of Pricing Data
- 12-Regularity
- 13-Inward Looking
- 14-Liaison
- 15-Entrepreneurial
- 16-Quantification
- 17-CoSt-Effectively
- 18-ACCA
- 19-CFOs Remit

منابع و ماخذ

- Association of Chartered Certified Accountants,