




 دو ماهانه تحلیلی  
 اطلاع رسانی  
 پژوهشی  
 سازمان حسابرسی

سال بیست و دوم  
 شماره ۱۰۹  
 مهر - آبان ۱۳۹۹  
 قیمت: ۵۰۰۰ تومان

شابک: ۹۶۴-۳۷۷۳-۰۱۰-۱

HESABRASHESABRASHESABRAS  
 HESABRASHESABRASHESABRAS  
 HESABRASHESABRASHESABRAS  
 HESABRASHESABRASHESABRAS  
 HESABRASHESABRASHESABRAS

# مهارت‌ها و شایستگی‌های لازم برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در بخش عمومی



# هفته ملی آمار گرامی باد.

پنج شنبه ۱ آبان ۱۳۹۹  
سامانه همکاران سازمان | سامانه فروش آنلاین نشریات

وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان حسابرسی

صفحه اصلی | درباره سازمان | خدمات سازمان | سامانه های سماح و میز خدمت | ارتباطات و اطلاع رسانی



شرح	حسابرسی و بازرسی و تلفیقی	نامه مدیریت	بررسی اجمالی صورتهای مالی	قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر	ویژه	مطالبات از دولت	طرح تملک	نامه مدیریت طرح تملک	افزایش سرمایه	حسابرسی عملیاتی	IFRS
آمار گزارشات ارسالی سال ۱۳۹۸	۷۶۷	۷۸۷	۲۴۸	۲	۱۳۲	۸	۲۴۷	۵۰	۶۵	۱۳	۳

شرح	تعداد چاپ اول	تعداد چاپ دوم به بعد	مجلات	تعداد فروش نشریات
کتاب و نشریات سال ۱۳۹۸	۲	۳۰	۸	۵۶۰۷۳





یکی از چالش‌هایی که بخش عمومی در جهان با آن روبه‌روست، جذب و نگهداری استعداد‌های مالی است. پژوهش انجام‌شده (CIPFA, 2014) به روشنی نشان می‌دهد که دیوانسالاری، رویه‌های کاری غیرمنعطف، و مسیر ضعیف توسعه، مهمترین موانع استخدام و نگهداری کارکنان در بخش عمومی است. این نتایج نیز به اهمیت فزاینده چابک‌بودن در بخش عمومی، زمانی که بحث مدیریت، توسعه، و نگهداری استعداد‌های مالی مطرح است، اشاره آشکار دارد.

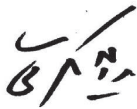
مدیریت استعداد عبارت است از جذب، شناسایی، توسعه، مشارکت، نگهداری و به‌کارگیری آن افرادی که برای سازمان ارزش خاصی دارند، چه از نظر داشتن «توانایی بالا» برای آینده، یا به این دلیل که مسئولیت نقش‌های حساس کسب‌وکار یا عملیات را به‌عهده دارند. مدیریت استعداد همچنین به‌عنوان تأمین افراد درست، در محل درست، در زمان درست، برای رسیدن به هدف‌های سازمان، برای عملیات جاری و آینده آن، هر دو، قلمداد می‌شود. مدیریت استعداد، در عصر رقابت برای کارکنان ماهر و در دوره پرتلاطم تغییرات اجتماعی و فناوری، و آن‌جا که بخش‌های اقتصادی مثل بخش دولتی با محدودیتهای منابع و معیارهای ریاضت روبه‌رو هستند، برای کارفرمایان بیش‌ازپیش مهم قلمداد می‌شود. بسیاری از کارفرمایان، از جمله بعضی در بخش دولتی، با استقرار نظام و چارچوب مدیریت استعداد به این چالش‌ها واکنش نشان داده‌اند.

توجه فزاینده‌ای برای جذب و نگهداری بهترین کارشناسان مالی برای کارکردن در دولتها در سراسر جهان وجود دارد. این رویکرد به‌صورت تصادفی به نتیجه نمی‌رسد و نیازمند معرفی راهبرد منسجم مدیریت استعداد است. مدیریت موثر استعدادها به این معنی است که دولتها در موقعیت بهتری برای بهبود عملکرد قرار می‌گیرند و نشان‌دادن این که چگونه استعدادها می‌توانند به کسب‌وکار دولت ارزش بیفزایند.

متداولترین روش اعلام‌شده برای جذب و حفظ استعدادها، عبارت است از استخدام مبتنی بر شایستگی، و توجه بیشتر به توسعه استعداد در درون سازمان، که به‌ویژه در دوران محدودیتهای مالی مهم است. تنوع کار و دامنه فرصتهای شغلی، جنبه‌هایی است که کارکنان جوانتر را متقاعد می‌سازد که یک شغل را در بخش عمومی برای موازنه بین کار و زندگی، دنبال کنند. ثبات و مزایای شغلی نیز به‌عنوان عوامل جذاب به حساب می‌آید. جنبه‌هایی از فرهنگ یگانه بخش عمومی نیز به‌عنوان ویژگیهای مثبت و قوی قلمداد می‌شود که برای بعضی افراد جذاب به نظر می‌رسد. ایجاد نام مقتدر برای کارفرما، برای این که در استخدام نیروی موردپسند امتیاز داشته باشد، از اهمیت فزاینده برخوردار است.

در ایران در دهه‌های اخیر کوشش‌های درخور توجهی برای بهبود نظام حسابداری بخش عمومی صورت گرفته و گام‌های چشمگیری برداشته شده است. وازرتخانه‌ها و موسسات دولتی مکلف شدند که صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه کنند و آیین‌نامه اجرایی نحوه و زمانبندی اجرای کامل حسابداری تعهدی به‌تصویب هیئت وزیران رسیده است. هم‌زمان، استانداردهای حسابداری بخش عمومی به‌وسیله سازمان حسابرسی تدوین و منتشر شده است. تاکنون، علاوه بر مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، ۱۴ استاندارد حسابداری بخش عمومی تدوین و منتشر شده است.

بر اساس تجربه و پژوهش‌های سایر کشورها، می‌توان ادعا کرد که موفقیت در توسعه حسابداری دولتی در کشورها، در گرو مهارت و دانش نیروی انسانی و به‌ویژه حسابداری است که در حوزه بخش عمومی فعالیت دارند. آشکار است که راهبردهایی لازم است تا مجموعه کارشناسان مالی زبده در بخش دولتی برای خود مسیر شغلی شکل دهند، و به‌این‌منظور چیزهای زیادی می‌توان از تجربه سایر کشورهایی آموخت که تجربه موفقتری داشته‌اند. اگر حرفه امور مالی در بخش دولتی بتواند استعداد را به‌صورت راهبردی مدیریت کند، شانس ایجاد محیط کار با عملکرد بالا بسیار افزایش می‌یابد، محیط یادگیری تشویق می‌شود و محیط کار با تنوع بیشتر گسترش پیدا می‌کند.



<p><b>سرپرست امور اجرایی</b> محمود مجدی</p> <p><b>صفحه آرایی</b> زهرا نجفی</p> <p><b>تایپ و حروف چینی</b> مهناز زریو</p> <p><b>طراح جلد</b> آذین رستمی</p>	<p><b>ویراستار فنی:</b> دکتر رافیک باغومیان</p> <p><b>دبیر بخش اخبار:</b> معصومه امیری‌مقدم</p>	<p><b>شورای مدیریت:</b> دکتر موسی بزرگ‌اصل اکبر سهیلی‌پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی دکتر یدالله مکرمی</p>	<p><b>صاحب امتیاز:</b> سازمان حسابرسی</p> <p><b>مدیر مسئول:</b> اکبر سهیلی‌پور</p> <p><b>سر دبیر:</b> دکتر یدالله مکرمی</p>	<p><b>سراسر</b></p> <p>دوماهانه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی</p> <p>سال بیست‌ودوم</p> <p>شماره ۱۰۹</p> <p>مهر - آبان ۱۳۹۹</p> <p>شمارگان: ۲۰۰۰ نسخه</p>
--	---	---	---	--

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان چهل‌ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶ کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹ نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحدیه و سلان - بعد از خیابان بخت‌آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

# در این شماره می‌خوانیم:

## موضوع محوری:

### مهارتها و شایستگیهای لازم برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در بخش عمومی

#### مصاحبه‌ها

- |                                  |  |
|----------------------------------|--|
| گفتگو با: دکتر سیدرحمت‌اله اکرمی | ۱۰ تقویت نظام مالی کشور                              |
| گفتگو با: دکتر جعفر باباجانی     | ۱۸ توسعه حسابداری بخش عمومی؛ کاهش فاصله با تضارب آرا |
| گفتگو با: دکتر غلامرضا کردستانی  | ۳۰ حسابداری بخش عمومی؛ در حال تحول                   |
| گفتگو با: دکتر سیده سمانه شاهرخی | ۳۶ حسابداری بخش عمومی؛ نیازمند آموزش                 |
| گفتگو با: دکتر مسعود ابوالحلاج   | ۴۲ آموزش؛ پائینه آشیل اصلاحات حسابداری بخش عمومی     |
| گفتگو با: آقای محسن برزوزاده     | ۴۶ حسابدار بخش عمومی؛ مسلط به قوانین و ...           |

#### رویدادها

- ۴ فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان

چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرس در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم‌الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی

با نویسندگان مشورت خواهد کرد.

# سازگار



شماره ۱۰۹

مهر و آبان

سال ۱۳۹۹

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زهرا نوری

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان

چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶

کد پستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵ / ۴۷۹

تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹

نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

## مقاله‌های محوری

- ۵۰ موانع حرفه‌ای شدن مشاغل حسابداری در بخش عمومی
- ۵۴ مثال تشریحی: طراحی یادگیری برای برنامه آموزشی در ...
- ۶۲ تقاضای فزاینده برای آموزش حسابداری بخش عمومی
- ۶۴ آموزش حسابداری و مدیریت مالی عمومی
- ۶۶ حفظ تناسب توسعه حرفه‌ای مقدماتی در دنیای در حال تغییر
- ۷۰ شکل‌گیری حرفه از طریق آموزش حسابداری؛ رویکرد اندونزیایی
- ۷۴ گواهینامه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

## مقاله‌های منتشر شده در مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی مجله حسابرسین

- مهارت‌ها و شایستگی‌های لازم برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در بخش عمومی ----- دکتر علی فعال قیومی و دکتر شهلا ابراهیمی
- مداخله‌های دولت در همه‌گیری کووید ۱۹: ارزیابی اثرگذاری، و مسیر مبنای تعهدی
- جستجو در آیین اخلاقی؛ بخش پنجم- استقلال
- ارتقای اعتماد برای رشد پایدار
- جستجو در آیین اخلاقی؛ بخش ششم- تضاد منافع
- تمام حسابداران حرفه‌ای باید تردید را در طرز فکر خود جای دهند
- جستجو در آیین اخلاقی؛ بخش هفتم- اغوا، شامل هدایا و پذیرایی
- سخنرانی رئیس هیئت امنای بنیاد درباره گزارشگری پایداری
- نسل جدید در محیط کار: چالشهای نوآوری در آموزش
- جستجو در آیین اخلاقی؛ بخش هشتم - واکنش به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات (برای حسابداران حرفه‌ای در محیط کسب‌وکار)

# فراتر از اخبار



جهان

و

ایران



## استقبال از توصیه‌های سیاستی تجارت ۲۰

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) از توصیه‌های سیاستی گروه کسب‌وکار ۲۰ (B20) به گروه ۲۰ (G20) که به‌تازگی منتشر شد استقبال کرده است. این گزارش شامل ۲۲ توصیه سیاستی به گروه ۲۰ است که از سوی جامعه کسب‌وکار جهانی برای حمایت از اقتصاد سالم و بازسازی بهتر آثار همه‌گیری کووید ۱۹ شناسایی شده است.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و دانشگاه علمی کاربردی زوریخ (ZHAW)، با همکاری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، برای کمک به دولت‌ها در استفاده از رویه‌های برتر در حسابداری بخش عمومی هنگام تحلیل برنامه‌های مداخله‌ای در ارتباط با کووید ۱۹، و آن‌جا که در مسیر حرکت به سمت استقرار کامل حسابداری تعهدی هستند، اوایل امسال ابزار ارزیابی مداخله (IAT) را منتشر کرده‌اند.

## انتشار رهنمود مشترک درباره ملاحظات مهم در استفاده از کارشناسان

در محیط کووید ۱۹

کارشناسان انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) و هیئت استانداردهای

رویدادهای

### ایران و جهان

روزانه در مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی حسابرس

منتشر می‌شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی حسابداری به آدرس

[www.hesabras.org](http://www.hesabras.org)

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

**بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB)**، به‌تازگی سند مشترکی را با عنوان «استفاده از کارشناسان در محیط کووید ۱۹»: از جمله ملاحظات مرتبط با به‌کارگیری کارشناسان در حسابرسی صورتهای مالی» منتشر کردند.

این سند، رهنمودی برای کمک به حسابداران حرفه‌ای شاغل در کسب‌وکار و شاغل در بخش عمومی فراهم می‌کند، تا به آنها در مشخص کردن زمان وجود نیاز به استفاده از خدمات کارشناس برای کمک به انجام وظایف خاص و سایر فعالیتهای حرفه‌ای موجود در سازمانهای محل خدمت و در خدمت به صاحبکاران در محیط کووید ۱۹ کمک کند.

این سند همچنین به ملاحظات اخلاقی مربوط برای حسابداران در هنگام تصمیم درباره به‌کارگیری کارشناس و همچنین شرایطی که نشان‌دهنده نیاز به استفاده از کارشناس طی حسابرسی صورتهای مالی است، می‌پردازد.

این سند توسط کارشناسان انجمن حسابداران رسمی آمریکا تحت حمایت کارگروه تشکیل شده از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق برای حسابداران و استانداردهای ملی اخلاق حرفه‌ای استرالیا، کانادا، چین، افریقای جنوبی، بریتانیا و ایالات متحده آمریکا توسعه یافته است.

برای مطالعه این سند به زبان انگلیسی به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» مراجعه شود.

### افزایش اهمیت نقش اجتماعی حسابداران و تقویت انتظارات در مورد طرز فکر حسابداران

**هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA)** به‌تازگی تغییرات اعمال شده در آیین اصول اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای (از جمله استانداردهای بین‌المللی استقلال) را منتشر کرد تا نقش و نگرش مورد انتظار از همه حسابداران حرفه‌ای را بهتر ارتقا دهد.

این تغییرات به‌وضوح نشان می‌دهند که حرفه حسابداری با نقشهای گسترده‌ای که در جامعه ایفا می‌کند، مورد اعتماد عمومی است و چنین اعتمادی بر پایه مهارتها و ارزشهایی بوده که در فعالیتهای حرفه‌ای خود به‌دست آورده است. از همه مهمتر این که، آنها بر مسئولیت حرفه برای اقدام در جهت منافع عمومی و نقش بنیادین اصول اخلاقی در انجام این مسئولیت، تاکید دوباره می‌کنند.

در میان دیگر موارد، این تغییرات:

- جنبه‌هایی از اصول درستکاری، واقع‌بینی و رفتار حرفه‌ای را تقویت می‌کنند؛
  - انتظارات رفتاری از همه حسابداران حرفه‌ای را به‌وسیله الزام آنها به داشتن ذهنی پرسشگر در هنگام انجام فعالیتهای حرفه‌ای خود، افزایش می‌دهند؛
  - بر اهمیت آگاهی حسابداران از تاثیر احتمالی سوگیری در قضاوتها و تصمیمها تاکید می‌کنند؛ و
  - بر نقش حمایتی فرهنگ سازمانی مناسبی که می‌تواند در ارتقای رفتار و کسب‌وکار اخلاقی ایفا کند، تاکید می‌کنند.
- تغییرات مربوط به نقش و نگرش از ۳۱ دسامبر ۲۰۲۱ لازم‌الاجرا خواهد بود.
- برای مطالعه بیانیه نهایی تغییرات مربوط به نقش و نگرش و مبنای نتیجه‌گیری به زبان انگلیسی، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» مراجعه شود.

### تعهد به منافع عمومی

دکتر **استاوروس توماداکیس (Stavros Thomadakis)** رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) در بخشی از سخنان خود در پنزدهمین سمینار سالانه هیئت نظارت بر منافع عمومی (PIOB) گفت: «چالش عمیق نهفته در زیر مأموریت‌های هیئت نظارت بر منافع عمومی و هیئت‌های استانداردهای (SSB) این بوده است که از منافع عمومی پویا آگاه بمانند- که شامل مجموعه‌ای از مفاهیم ارزش‌هاست که در هر مکانی متفاوت است و در طول زمان تغییر می‌کند. این پویایی به هیئت نظارت بر منافع عمومی و هیئت‌های استانداردهای یاد داده است که همچنان پذیرای نیازها و برداشت‌های جدید و در حال تحول



باشند. شکست شرکتها، آشفته‌گیهای مالی، اختلالهای فناوری، بحرانهای نوپدید مانند تغییر آب‌وهوا و همه‌گیری کووید ۱۹، منجر به پدید آمدن درک جدید و گسترده‌تری از منافع عمومی شده است.

دستور کار عوامل زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتها (ESG) هدفها و انتظاراتی را معرفی می‌کند که زمینه‌ساز منافع عمومی جهانی است. این تحولی است که اندیشه‌های مشخص‌تر ما در مورد منافع عمومی را اطلاع‌رسانی می‌کند. از آنجا که نیروهای جدیدی را به سمت ملی‌گرایی اقتصادی مشاهده می‌کنیم، این موضوع بسیار بحرانی است. این تحولات عواقبی را برای استانداردهای بین‌المللی ایجاد می‌کند، که ما باید هم به عنوان استانداردارگذار و هم به عنوان ناظر بر استانداردارگذار، آنها را منعکس و با آنها برخورد راهبردی کنیم.

### انتشار بیانیه هشدار حرفه‌ای درباره ریسکهای مرتبط با آب‌وهوا

تغییرات آب‌وهوایی به طور فزاینده‌ای مورد توجه سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) قرار گرفته است، زیرا تاثیرات آن به طور روزافزون درخور مشاهده است.

هیئت با توجه به این‌که تغییرات آب‌وهوایی، می‌تواند به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر بسیاری از واحدهای تجاری، و شاید همه آنها اثر بگذارد، اقدام به انتشار بیانیه هشدار حرفه‌ای (Practice Alert) با عنوان «ملاحظه ریسکهای مرتبط با آب‌وهوا در حسابرسی صورتهای مالی» کرد. این بیانیه به حساب‌برسان در درک محتوای کنونی استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) و چگونگی ارتباط آن با ملاحظات حساب‌برسان درباره ریسکهای مرتبط با آب‌وهوا در حسابرسی صورتهای مالی کمک می‌کند. بیانیه حرفه‌ای یادشده به زبان انگلیسی در صفحه اول مجله حسابرس در پیوند «منابع جدید» در دسترس شماست.

### اتخاذ سیاستهای انبساطی مالی در سال آینده

رییس سازمان برنامه و بودجه با اشاره به این‌که سیاستهای مالی سال آینده انبساطی خواهد بود، گفت: «برای تحقق این سیاست و جهت‌گیری کلان بودجه سال آینده باید منابع پایدار درآمدی پیش‌بینی شود».

دکتر محمدباقر نوبخت با اشاره به این‌که خروج دولت از بنگاه‌داری و مالکیت و تبدیل دولت به سیاست‌گذار و هدایت‌گر اقتصادی تصریح شده است، افزود: «امسال بخشی از سهام دولت در شرکتهای دولتی متناسب با نیازهای بورس را عرضه کردیم و منابع قابل توجهی که از این محل به دست دولت رسید را در طرح‌های عمرانی صرف می‌کنیم».

معاون رییس‌جمهور افزود: «یکی از جهت‌گیریهای بودجه سال آینده نیز، تداوم این عرضه‌هاست و بنابراین در سال آینده هم سهام شرکتها را واگذار خواهیم کرد تا مالکیت دولتی تقلیل یابد و منابع آزادشده را در تملک داراییهای سرمایه‌ای دیگر و طرح‌های عمرانی هزینه خواهیم کرد».

وی افزود: «بخشی از منابع تحقق سیاستهای انبساطی مالی از مالیاتها خواهد بود و با توجه به اصلاح نظام مالیاتی و قوانین مالیاتی که با همکاری مجلس شورای اسلامی انجام شده، بخشی از منابع مالی از محل مالیاتها تامین خواهد شد».

### اعلام نرخ جدید تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی

بانک مرکزی نرخ تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی برای تهیه صورتهای مالی میان‌دوره‌ای بانکها را ابلاغ کرد. بانک مرکزی طی بخشنامه‌ای نرخ تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی برای تهیه صورتهای مالی میان‌دوره‌ای بانکها را برای هر یورو، ۱۲۹۰۰ تومان و برای هر دلار، ۱۱۰۰۰ تومان اعلام کرد.

در بخشنامه بانک مرکزی تاکید شده که نرخ تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی در شبکه بانکی در پایان سال ۹۹ مجدداً اعلام خواهد شد.

## ● استقبال از انتشار سند مشورخواهی درباره هیئت استانداردهای پایداری

فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC)، صدای جهانی حرفه حسابداری، انتشار سند مشورخواهی درباره گزارشگری پایداری به وسیله هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را تحسین کرد. این سند گام مهمی در حرکت به سمت راه حل جهانی برای گزارشگری پایداری است که در اوایل ماه از سوی فدراسیون در نقشه راه با عنوان «ارتقای گزارشگری شرکتی: مسیر روبه جلو» فراخوانده شد.

فدراسیون بر این باور است که تقاضای سرمایه گذاران، سیاستگذاران و سایر ذینفعان برای سامانه گزارشگری پایداری که اطلاعاتی یکنواخت، مقایسه پذیر، اتکا پذیر و درخور اعتماد را ارائه دهد، یک تقاضای فوری و واقعی است. بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی دارای بهترین موقعیت برای تشکیل یک هیئت جدید استانداردهای پایداری است، که الزامات تخصص و افشا در ابتکارات پیش رو موجود را متوازن می سازد.

فعالیت این هیئت جدید، زیر حمایت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، می تواند با دیدگاه محوری هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری که بر سرمایه گذار است، ارتباط برقرار کند و در عین حال، با توجه به الزامات گزارشگری طراحی شده برای پرداختن به منافع گسترده تر ذینفعان، همکاری داشته باشد.

## ● مشورخواهی بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی درباره گزارشگری پایداری

هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRSF) یک سند مشورخواهی برای ارزیابی تقاضا برای استانداردهای پایداری جهانی، و چنانچه تقاضا برای آن فراوان باشد، ارزیابی این که بنیاد تا چه اندازه و چگونه می تواند در توسعه چنین استانداردهایی مشارکت کند، منتشر کرد.

همزمان با تمرکز فزاینده بر عوامل محیطی، اجتماعی و راهبردی (ESG)، تحولات در گزارشگری پایداری، و تقاضای فزاینده برای استانداردهای پایداری این گزارشگری، اکنون هیئت امنای به دنبال دریافت نظرات ذینفعان درباره نیاز به استانداردهای پایداری جهانی و سنجش پشتیبانی از بنیاد برای ایفای نقش در توسعه چنین استانداردهایی است. مهلت پاسخ به این سند مشورخواهی تا ۳۱ دسامبر ۲۰۲۰ تعیین شده است.

## ● انتشار اولین بخش از مجموعه آموزشی شش قسمتی مبارزه با پولشویی

فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) به همراه انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW) به تازگی اولین بخش از مجموعه آموزشی مقابله با پولشویی (AML): مبانی با عنوان «بخش ۱: مقدمه ای بر مبارزه با پولشویی برای حسابداران حرفه ای» را منتشر کرد.

این سند بخشی از یک مجموعه کوتاه عمده ای است که به حسابداران حرفه ای کمک می کند تا استنباط خود در مورد نحوه پولشویی، ریسک هایی که با آن روبرو می شوند و آنچه که می توانند برای کاهش این ریسکها و ارائه کمک مثبت در جهت منافع عمومی انجام دهند را افزایش دهند. این مجموعه با تمرکز بر دسترسی و سهولت استفاده، منبعی برای موسسه های حسابرسی کوچک و متوسط (SMPS) و حسابدارانی است که آشنایی کمتری با مقابله با پولشویی دارند، ضمن این که رهنمودی برای افرادی که به دنبال یک نوسازی یا مرجع سریع هستند فراهم می کند.

این مجموعه جدیدترین اقدام در جهت تعهد پایدار فدراسیون بین المللی حسابداران برای ترویج مقابله با پولشویی در جهت منافع عمومی است، و نقطه نظر این سازمان در زمینه مبارزه با فساد و پولشویی - و گزارش مشترک اخیر آن با انجمن حسابداران رسمی کانادا (CPA Canada) در مورد شفافیت مالکیت ذینفع (BOT) - را دنبال می کند.

برای مطالعه این سند به زبان انگلیسی به صفحه اول مرکز اطلاع رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» مراجعه شود.

## طرح انتظام بخشی فرایند واگذاری بنگاه‌های دولتی

با توجه به تجربه اجرای ۱۲ سال قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ و تبعات ناکارآمدی و فسادهای موجود در خصوصی سازی بنگاه‌های دولتی، طرح اصلاح شرایط واگذاری یا طرح انتظام بخشی فرایند واگذاری بنگاه‌های دولتی در دستور کار مجلس شورای اسلامی قرار گرفت.

طرح انتظام بخشی فرایند واگذاری بنگاه‌های دولتی در پیوند «منابع جدید» در صفحه اول مرکز اطلاع رسانی حسابرس در دسترس شماست.

## لزوم پیشگامی حسابداران در فناوری کلان داده

بر اساس گزارشی از انجمن حسابداران خبره و رسمی (ACCA)، حسابداران رسمی استرالیا و زلاندنو (CA ANZ) و شرکت فناوری اطلاعات ان تی تی دیتا (NTT DATA) گروه‌های مالی باید منطقه امن خود را ترک کرده و برای پیشگامی در کلان داده و ابزار تحلیلیگری آینده نگر تلاش کنند تا بتوانند مرتبط باقی بمانند.

این گزارش یادآوری می‌کند که کارشناسان امور مالی که از ابزار آینده نگر استفاده می‌کنند، اهمیت زیادی برای سازمانها دارند. این ابزار از جمله شامل ابزار تحلیلیگری پیش بینی کننده است که با استفاده از داده‌های موجود، مدل‌های آماری را ایجاد می‌کنند که به پیش بینی آن چه در آینده اتفاق خواهد افتاد، کمک می‌کنند، و ابزار تحلیلیگری تجویزی با دادن راهکار پیشنهادی از مجموعه گزینه‌های موجود، گام دیگری رو به جلو برمی‌دارد.

این دو نظام آینده نگر به سازمانها کمک می‌کنند که عملکرد آینده را پیش بینی کنند و به آنها در گرفتن بهترین تصمیم در دسترس کمک می‌کنند. اگرچه، نظرسنجی از هزار و صد و پنجاه کارشناس مالی نشان داد که بسیاری از سازمانها، در پشت سر گذاشتن گزارشگری سنتی نتایج، آهسته عمل می‌کنند.

این گزارش پنج حوزه اصلی تمرکز برای کسب و کارها را در ساختن فرهنگ داده محور مشخص ساخته است، از جمله راهبری قوی، بهبود قابلیت‌های کلان داده، اطمینان از این که سازمان، قابلیت‌ها و فرصت‌های مناسبی برای آموزش کارکنان در زمینه ادبیات داده‌ها دارد، نشان دادن این که بینش چگونه می‌تواند به گرفتن تصمیم‌های راهبردی کمک کند، و استفاده از ابزار تحلیلیگری تجویزی و پیش بینی کننده.

## تاثیر کووید ۱۹ بر کار حسابرسان داخلی

بر اساس نظرسنجی از مدیران ارشد حسابرسی در گزارشی که از سوی انجمن حسابرسان داخلی خبره (Chartered IIA) منتشر شده است، به طور تقریبی نیمی (۴۶٪) از گروه‌های حسابرسی داخلی بریتانیا (UK) در طول قرنطینه خانگی ناشی از کووید ۱۹ تحت تاثیر این واقعه قرار گرفته‌اند.

داده‌ها نشان می‌دهد که تعداد درخور توجهی از متخصصان حسابرسی نتوانسته‌اند کارهای ضروری حسابرسی داخلی را در حین قرنطینه خانگی و بیرون کرونا انجام دهند که با توجه به ریسک‌های کسب و کار ناشی از همه گیری، مانند گردش وجوه نقد و نقدینگی، امنیت سایبری، و تقلب، نگرانی‌های خاصی ایجاد کرده است.

این گزارش به دنبال رسیدگی کمیته انتخاب راهبرد کسب و کار، انرژی و صنعت (BEIS) در مورد انجام اصلاحات حسابرسی، به وسیله انجمن حسابرسان داخلی منتشر شده است. این گزارش از دولت خواسته است که سرعت پیشرفت اصلاحات حسابرسی را بیشتر کند.

گزارش یاد شده به زبان انگلیسی در صفحه اول مرکز اطلاع رسانی حسابرس، پیوند «منابع جدید» در دسترس شماست.



## ● مجمع عمومی سازمان حسابرسی برگزار شد

مجمع عمومی سازمان حسابرسی در تاریخ ۲۶ شهریورماه ۱۳۹۹ در محل وزارت امور اقتصادی و دارایی با حضور کلیه اعضای مجمع عمومی، هیئت عالی نظارت و اعضای هیئت عامل سازمان حسابرسی به ریاست معاون امور بانکی، بیمه و شرکتهای دولتی وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل شد.

در این جلسه گزارش عملکرد سازمان حسابرسی و گزارش هیئت عالی نظارت، ارائه و صورتهای مالی سال ۱۳۹۸ تصویب شد. از جمله موارد مطرح شده در مجمع، مسئله تقویت نیروی انسانی، تمرکز بر فناوری در حسابرسی، ترمیم حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر در مورد بهره‌وری شرکتهای دولتی بود.

از آنجا که هدف کلیدی سازمان حسابرسی کمک به ارتقای شفافیت، پاسخگویی و مجهز کردن تصمیم‌گیرندگان به اطلاعات قابل اتکا برای استفاده بهتر از منابع شرکتهای است، تقویت سازوکارهای داخلی سازمان حسابرسی برای دستیابی به این اهداف بسیار مهم می‌باشد.

## ● انتشار تغییرات جدید پروژه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۰۰

کارگروه شواهد حسابرسی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB)، آخرین تغییرات در پروژه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۰۰ (ISA 500) با عنوان «شواهد حسابرسی» را منتشر کرد.

این نسخه جزئیاتی در زمینه فعالیت‌های گردآوری اطلاعات، موضوعهای شناسایی شده تا به امروز، و مسیر پیشبرد پروژه شواهد حسابرسی را دربر می‌گیرد.

کارگروه شواهد حسابرسی براساس اطلاعات گردآوری شده، فهرست مقدماتی از موضوعهای احتمالی را تهیه و آنها را در سه مبحث کلی طبقه‌بندی کرده است:

- تغییرات در منبع اطلاعات و چگونگی پردازش، اطلاع‌رسانی و به‌کارگیری اطلاعات،
- پیشرفتهای مستمر در فناوری،
- تردید حرفه‌ای.

کارگروه شواهد حسابرسی در حال طی کردن فرایند تهیه پیش‌نویس پروژه برای بررسی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در نشست دسامبر ۲۰۲۰ هیئت است.

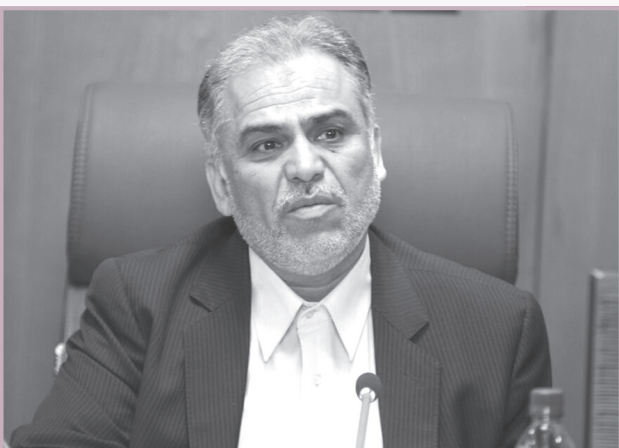
## ● انتشار بیانیه مشترک سازمانهای بین‌المللی برای وضع مقررات بین‌المللی اثربخش

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، میزبان هفتمین نشست سالانه مشارکت سازمانهای بین‌المللی برای مقررات‌گذاری بین‌المللی اثربخش (IO Partnership) بود.

این نشست با انتشار بیانیه مشترک سازمانهای بین‌المللی در حمایت از مقررات‌گذاری بین‌المللی اثربخش به پایان رسید. در بیانیه مشترک که از سوی نزدیک به ۵۰ سازمان بین‌المللی مهم و همچنین متنوع از جمله سازمان بهداشت جهانی (WHO)، سازمان تجارت جهانی (WTO)، سازمان آموزشی، علمی و فرهنگی سازمان ملل متحد (UNESCO)، آژانس بین‌المللی انرژی (IEA)، سازمان بین‌المللی کمیسیونهای بورس اوراق بهادار (IOSCO) به امضا رسید، بر نقش مهمی که سازمانهای بین‌المللی در ارتقای مصالح همگانی جهانی، مقابله با مسائل فرامرزی، و دستیابی به اهداف توسعه پایدار سازمان ملل (SDGs) ایفا می‌کنند، تأکید شده است.

این بیانیه مشترک، مکمل فراخوان فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) از کشورهای گروه ۲۰ (G20) برای اقدام، با عنوان «تجدید تعهد به همکاری جمعی جهانی و ایستادگی در برابر چندپارگی انتظام‌بخشی» است.

## گفتگو با دکتر سیدرحمت‌اله اکرمی معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی و خزانه‌دار کل کشور



### تقویت نظام مالی کشور

#### سازش

از این که دعوت مجله حسابرس را می‌پذیرید و با صمیمیت و حوصله به پرسشهای گوناگون ما پاسخ می‌دهید سپاسگزاریم. کوششهای پیگیر خزانه‌داری کل کشور برای توسعه نظام مالی دولت در یکی دو دهه اخیر چشمگیر، گسترده و ستودنی بوده است. برای آشنایی خوانندگان با کارهای انجام شده، کمی توضیح بدهید.

#### دکتر اکرمی

در گذشته با توجه به ساده‌تر بودن مبنای نقدی و سهولت استفاده از آن برای گزارشگری مالی بخش عمومی از این مبنا استفاده می‌شد. نارساییهای مبنای نقدی در ارائه اطلاعات مورد نیاز باعث شد تا در دهه‌های پایانی قرن بیستم بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته برای تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی برنامه‌ریزی کنند.

در کشور ما هم اصلاحات حسابداری بخش عمومی طی سنوات اخیر را می‌توان به دو بخش تقسیم کرد. بخش اول، اصلاحات صورت‌گرفته در اوایل دهه هشتاد به‌منظور هماهنگی با نظام آمارهای مالی دولت (GFS) بود، و بخش دوم اصلاحات در سال ۱۳۸۸ با تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (با مشارکت سازمان حسابرسی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه، و دیوان محاسبات کشور) آغاز شد.

در سال ۱۳۹۲ با ابلاغ سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی (به‌عنوان یکی از مهمترین اسناد بالادستی کشور) اهمیت

بودجه‌ای، صورتهای مالی الزامی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را نیز تهیه کنند.

مهمترین اقدام انجام شده پس از شروع اجرای اصلاحات در حسابداری بخش عمومی برای پشتیبانی از آن به شرح زیر است:

الف) تشکیل کمیته تخصصی حسابداری تعهدی در استانها،

ب) تشکیل کارگروه اجرای حسابداری تعهدی،

ج) تدوین و ابلاغ برنامه اجرایی کوتاه‌مدت اجرای حسابداری تعهدی،

د) اعزام هیئت حسابرسی به دستگاه‌های اجرایی و اعلام نقاط ضعف سیستم حسابداری،

ه) تدوین آیین‌نامه تبصره بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲،

و) تدوین و ابلاغ شیوه‌نامه شناسایی داراییها،

ز) تدوین و ابلاغ شیوه‌نامه شناسایی بدهیها،

ح) ایجاد بستر لازم به منظور دریافت و پردازش تراز عملیات و تهیه صورتهای مالی در سامانه نظارت آنی معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (سناما)،

ط) تهیه و ابلاغ نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی در

ایجاد تحول در حسابداری بخش عمومی روشن تر شد چراکه اجرای حسابداری تعهدی فراهم‌کننده برخی از بسترهای لازم برای تحقق سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی به شمار می‌رود. درحقیقت، به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌تواند از طریق تقویت نظام مالی کشور (بند نهم ابلاغیه سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی) زمینه‌های لازم برای ارتقای بهره‌وری، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور و شفاف‌سازی اقتصادی (موضوع بندهای سوم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی) را فراهم سازد و با توجه به عزم جدی دولت برای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی، زمینه لازم برای دستیابی به این اهداف را ایجاد کند.

به‌علاوه، باتوجه به این‌که حسابداری حلقه میانی زنجیره نظام مالی محسوب می‌شود و ستانده آن مورد استفاده دو رکن دیگر این نظام (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد، تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی به‌عنوان نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور مورد توجه ویژه قرار گرفت.

با ابلاغ سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی تلاشها برای اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی افزایش یافت به‌طوری‌که در بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲، مقدمات قانونی لازم برای تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی فراهم شد.

در کنار تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، مجموعه‌ای از پروژه‌های تحقیقاتی انجام و نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی توسط خزانه‌داری کل کشور تدوین شد.

به‌تبع آن آموزش‌های اولیه دستگاه‌های اجرایی برای به‌کارگیری نظام جدید حسابداری بخش عمومی در دستور کار خزانه‌داری کل کشور قرار گرفت و استقرار نظام مزبور در دستگاه‌های اجرایی از ابتدای سال ۱۳۹۴ شروع شد. با عنایت به اهمیت انجام اصلاحات در حسابداری بخش عمومی، خزانه‌داری کل کشور تمام توان خود را برای راهبری و پشتیبانی اجرای کامل این اصلاحات به‌کار گرفته تا واحدهای گزارشگر بخش عمومی بتوانند علاوه بر تهیه فرمهای عملکرد

## لازمه تقویت نظام مالی کشور

### تحول در

### حسابداری بخش عمومی و

### توسعه دانش

### شاغلان حرفه

### است



اساس، خزانه‌داری کل کشور در اصلاح سرفصلهای آموزشی حسابداری دولتی در دانشگاه‌ها متناسب با تغییرات نظام مالی و محاسباتی کشور مشارکت داشته تا از متناسب بودن محتوای آموزشی دانشگاه‌ها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نظام حسابداری بخش عمومی اطمینان حاصل کند. این اصلاحات در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد انجام شده است. بدیهی است، توسعه کمی و کیفی آموزش دانشگاهی حسابداری بخش عمومی لازمه ارتقای کیفیت حسابداران بخش عمومی در آینده است و می‌تواند تضمین‌کننده منابع انسانی متخصص و توانمند برای اجرای کامل اصلاحات در حسابداری بخش عمومی و توسعه آن به‌شمار رود.

### حسابداری

**آیا حسابداران شاغل در بخش عمومی به دانش و مهارت‌هایی فراتر از حسابداران شاغل در بخش خصوصی نیاز دارند؟ آیا حسابداران بخش عمومی هم مثل سایر انواع حسابداران از تشکل حرفه‌ای خاص خود برخوردارند؟**

#### دکتر اکرمی

حسابداران شاغل در بخش عمومی علاوه بر تسلط بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نظام حسابداری بخش عمومی که جزو ویژگی مشترک حسابداران محسوب می‌شود، باید بر قوانین مالی و محاسباتی اشراف داشته باشند. در حقیقت تفاوت استانداردهای حسابداری بخش عمومی و انتفاعی و همچنین قوانین و مقررات حاکم بر بخش خصوصی و عمومی موجب تفاوت ویژگیهای حسابداران شاغل در این دو بخش می‌شود. بنابراین، با توجه به تنوع قوانین و مقررات در بخش عمومی نسبت به بخش خصوصی، می‌توان به اهمیت اشراف حسابداران فعال در بخش عمومی نسبت به قوانین و مقررات پی برد. برای نمونه، در بخش عمومی با توجه به اهمیت قانون بودجه سالانه کل کشور و به‌منظور اعمال کنترل‌های لازم بر آن، در رویدادهای مربوط به منابعی که از محل بودجه کل کشور تامین می‌شود، علاوه بر ثبت‌های مالی در صورت لزوم باید ثبت‌های بودجه‌ای نیز اعمال شود.

بخش عمومی،

ی) به‌روزرسانی سالانه نظام حسابداری بخش عمومی با توجه به قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری بخش عمومی جدید،

ک) پاسخ به استعلام دستگاه‌های اجرایی در خصوص مسائل و ابهامات ناشی از اجرای حسابداری تعهدی،

ل) تهیه آیین‌نامه اجرایی بندهای «الف»، «ب» و «پ» ماده ۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران،

م) تهیه دستورالعمل حسابرسی صورتهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی موضوع تبصره ۲ ماده ۴ آیین‌نامه اجرایی بندهای «الف»، «ب» و «پ» ماده ۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه.

### حسابداری

**آموزش نقش مهمی در توسعه هر نظامی دارد. برای آموزش حسابداری بخش عمومی چه کارهایی انجام شده است؟ آموزش دانشگاهی چه سهمی در تحولات حسابداری بخش عمومی کشور دارد؟**

#### دکتر اکرمی

از آنجا که نیروی انسانی متخصص و توانمند یکی از مهمترین ارکان برای پیشبرد اصلاحات در حسابداری بخش عمومی به‌شمار می‌رود، لذا آموزش حسابداری بخش عمومی اهمیت ویژه‌ای دارد. مطرح بودن مخارج آموزش کارکنان فعلی واحدها به‌عنوان یکی از مهمترین مخارج اجرای این اصلاحات در کشورهای پیشرو در اجرای اصلاحات حسابداری بخش عمومی، گواهی بر اهمیت این موضوع است. خزانه‌داری کل کشور نیز با علم به این موضوع، در ابتدای شروع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، آموزش اولیه نیروی انسانی دستگاه‌های اجرایی را برای به‌کارگیری نظام جدید حسابداری بخش عمومی به‌عهده گرفت و در آموزش‌های بعدی از طریق امضای تفاهم‌نامه با مراکز آموزشی مشارکت داشته است.

طبیعتاً ارتقای کیفیت حسابداری بخش عمومی در آینده و تامین نیروی انسانی متخصص در بلندمدت نیازمند تحول در آموزش دانشگاهی حسابداری بخش عمومی است. بر این

حسابداری بخش عمومی، نظام حسابداری بخش عمومی، و قوانین مالی محاسباتی و ...)، مهارت‌های حرفه‌ای و اصول و ارزش‌های اخلاقی برای جذب افراد نیروی انسانی اهمیت به‌سزایی دارد و ضرورت دارد دستگاه‌های اجرایی برای احراز صلاحیت، مولفه‌های یادشده را برای جذب و توسعه نیروی انسانی حسابداری مدنظر قرار دهند. قدردانی (مادی و معنوی) از کارکنان توانمند، فراهم ساختن امکانات و شرایط لازم برای بروز تواناییها و شایستگیهای کارکنان از جمله راه‌کارهایی است که می‌تواند در حفظ و توسعه نیروی انسانی حسابداری موثر واقع شود.

### سازمان

**بخش عمومی برای بالا بردن جذابیت خود و انگیزه و روحیه حسابداران چه سیاست‌هایی را باید دنبال کند؟**

#### دکتر اکرمی

ارزش قائل شدن مقامات دستگاه‌های اجرایی برای اقدام انجام شده در راستای اصلاحات حسابداری بخش عمومی، افزایش وزن حسابداری به‌عنوان یکی از مشاغل تخصصی در بخش عمومی، اعتماد به اطلاعات ارائه‌شده در گزارشهای مالی و استفاده عملی از آنها در تصمیم‌گیریها می‌تواند منجر به ایجاد احساس رضایت و ارزشمندبودن در حسابداران شده و

با توجه به این‌که نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حسابها طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها، و همچنین نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی از وظایف ذیحسابان به‌شمار می‌رود، مسائل مربوط به این موضوعها قابل طرح در انجمنهای مربوط بوده و بر این اساس می‌توان موضوع این انجمنها را به‌نوعی مرتبط با حسابداران شاغل در بخش عمومی دانست. با وجود این، با عنایت به این‌که وظایف ذیحسابان فراتر از حسابداری است، این انجمنها را نمی‌توان به‌عنوان یک تشکل حرفه‌ای در نظر گرفت که موضوع آن صرفاً حسابداری بخش عمومی باشد و به‌نظر اینجانب نیاز به وجود یک انجمن حرفه‌ای در این ارتباط احساس می‌شود.

### سازمان

**توسعه حسابداری بخش عمومی از نظر نیروی انسانی با چه فرصت‌ها و تهدیدهایی روبه‌رو است؟**

#### دکتر اکرمی

همان‌گونه که اشاره شد نیروی انسانی متخصص و توانمند یکی از مهمترین عوامل موفقیت در اصلاحات حسابداری بخش عمومی به‌شمار می‌رود. خوشبختانه در کشور ما نیروی متخصص حسابداری در مقایسه با گذشته از نظر کمی و کیفی بهبود یافته است که می‌توانند به‌عنوان نیروهای جدید، جذب دستگاه‌های اجرایی شوند که با کمبود نیروی انسانی متخصص مالی مواجه هستند.

با توجه به اهمیت قوانین مالی و محاسباتی در حسابداری بخش عمومی و اشراف ذیحسابان با سابقه به قوانین مزبور و چالش‌های عملی آنها، همکاری نیروهای جدید با ذیحسابان باتجربه می‌تواند فرصت خوبی برای ارتقای کیفیت نیروی انسانی شاغل در بخش عمومی باشد.

محدودیت‌های موجود در جذب نیروهای جدید در بخش عمومی یکی از تهدیدهایی است که در این زمینه وجود دارد.

### سازمان

**دستگاه‌های اجرایی برای جذب و حفظ حسابداران چه سیاستی باید پیش بگیرند؟**

#### دکتر اکرمی

ارزیابی مولفه‌های دانش فنی (تسلط بر استانداردهای

**نیاز به وجود**

**یک انجمن حرفه‌ای**

**برای حسابداران بخش عمومی**

**احساس می‌شود**

## برای آشنایی با تاریخچه و کارکردهای خزانه‌داری ایران

کتاب «خزانه‌داری ایران» را در دو جلد مطالعه کنید

می‌تواند در برنامه‌های آموزشی مطرح و توانایی حسابداران بخش عمومی را به‌نحو مناسبی ارتقا دهد.

### حسابداری

چه تحولات بیشتری را در یکی دو دهه آینده در حسابداری بخش عمومی باید انتظار داشته باشیم؟ حسابداران بخش عمومی در آینده به چه مهارت‌هایی نیاز دارند؟

### دکتر اکرمی

با توجه به سرعت تحولات در حوزه فناوری اطلاعات بهره‌گیری حداکثری بخش عمومی از این امکان به‌نحو مطلوب اجتناب‌ناپذیر است. ضرورت دارد که بخش عمده‌ای از فرایندهای عملیات حسابداری با استقرار سیستم‌ها و به‌کارگیری ابزار فناوری اطلاعات و ارتباطات انجام شود و حسابداران به‌ویژه ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی تمرکز خود را به تحلیل داده‌های مالی معطوف کنند. لذا شایسته است ظرفیت لازم برای انجام تحلیل معنادار اطلاعات مالی و تبدیل آنها به گزارش‌های مفید برای تصمیم‌گیریهای مدیران فراهم شود. حسابداران بخش عمومی باید در خصوص چگونگی تهیه گزارش‌های مفید برای تصمیم‌گیریهای مدیریت، آموزش لازم را ببینند و تواناییهای خود را در این زمینه ارتقا دهند.

### حسابداری

در خزانه‌داری کل کشور ارزیابی مهارت‌ها و شایستگیهای حسابداران به چه نحوی انجام می‌شود؟

### دکتر اکرمی

اخیراً خزانه‌داری کل کشور برای جذب و ارتقای افراد واجد

عاملی مهمی در حفظ آنها باشد.

### حسابداری

صلاحیت حرفه‌ای حسابداران برای فعالیت در بخش عمومی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

### دکتر اکرمی

برگزاری آزمون برای سنجش و ارزیابی مولفه دانش فنی، اجتناب‌ناپذیر است. هرچند، به‌منظور سنجش سایر مولفه‌های صلاحیت حرفه‌ای حسابداران شامل: مهارت‌های حرفه‌ای و اصول و ارزش‌های اخلاقی کارکنان بایستی از ابزار دیگری از جمله مصاحبه، بررسی سوابق و همچنین تکنیک‌های شناخت رفتاری استفاده کرد. به‌علاوه، با توجه به تغییرات صورت‌گرفته در حسابداری بخش عمومی، سوالات آزمون نیز باید متناسب با تغییرات انجام‌شده باشد. از این رو، خزانه‌داری کل کشور از طریق سازمان اداری و استخدامی کشور برای گنجاندن نظام حسابداری بخش عمومی به‌عنوان یکی از مواد آزمون اقدام لازم را انجام داده است.

### حسابداری

آیا حسابداران بخش عمومی نیز به آموزش مستمر نیاز دارند؟

### دکتر اکرمی

برخورداری از آموزش مستمر برای حسابداران بخش عمومی به‌ویژه در طول دوره اجرای اصلاحات اهمیت ویژه‌ای دارد و می‌تواند در به‌روزمودن دانش و مهارت حسابداران بخش عمومی نقش مهمی داشته باشد. مسائل و مشکلات فنی مربوط به اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تهیه صورتهای مالی و چگونگی رفع چالش‌ها و ابهامات



ایفا کنند.

به‌عنوان نمونه پیاده‌سازی کامل نظام حسابداری تعهدی، تهیه صورتهای مالی دولت مطابق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دستیابی به اطلاعات مربوط به داراییها و بدهیهای دولت، گزارشگری مالی پیشرفته و متناسب با نیازهای اطلاعاتی دستگاههای اجرایی کشور، موضوعاتی چون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و کنترل‌های مربوط به آن، صرفاً با به‌کارگیری دانش حسابداران حرفه‌ای شاغل در این بخشها در سطوح مختلف از تصمیم‌ساز تا اجرا، امکان‌پذیر است.

در این راستا خزانه‌داری کل کشور نیز اقدام و دستاوردهای مهمی از جمله تدوین برنامه‌های راهبردی خزانه‌داری کل کشور، تحول در حسابداری بخش عمومی با تغییر مبنای حسابداری به تعهدی، طراحی و اجرای پروژه شفاف‌سازی و هوشمندسازی عملیاتی مالی دولت (خزانه‌داری الکترونیکی)، پروژه مدیریت بدهیها و داراییهای دولت و ... را طراحی و عملیاتی ساخته است.

در این باره علاقه‌مندان می‌توانند مشروح اقدام معاونت خزانه‌داری و دستاوردها، همچنین تاریخچه خزانه‌داری ایران از بدو تشکیل (در سال ۱۳۹۰ ه.ش) را که در قالب دو جلد کتاب با عنوان «خزانه‌داری ایران» تالیف شده است، مطالعه کنند.

جلد اول این کتاب با عنوان «خزانه‌داری ایران، دیروز، امروز، فردا» که برای اولین بار به تاریخچه خزانه‌داری ایران پرداخته است و جلد دوم با عنوان «خزانه‌داری ایران، با نگاهی اجمالی به یک دهه عملکرد خزانه‌داری کل کشور» که در راستای مدیریت دانش و مستندسازی فرایندها، راهبردها و اقدام خزانه‌داری کل کشور طی یک دهه تهیه شده است، به بخشی از سیر تحولات نظام مدیریت مالی بخش عمومی پرداخته است.

سازمان

از شرکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم.



صلاحیت نسبت به تهیه دستورالعمل مسیر ارتقای شغلی کارکنان اقدام کرده است که براساس آن شایستگیهای کارکنان خود را در سه محور دانش فنی، مهارتهای حرفه‌ای، اصول و ارزشهای اخلاقی ارزیابی می‌کند.

در این راستا دو کمیته مشورتی برای مدیریت بهینه منابع انسانی به‌موجب دستورالعمل تشکیل شده است. این دو کمیته وظیفه شناسایی و تهیه بانک اطلاعاتی مدیران آینده خزانه‌داری کل کشور را بر عهده دارند. کمیته ارزیابی صلاحیت حرفه‌ای در حوزه ذیحسابی، به‌منظور ارزیابی کارکنان واجد شرایط برای تصدی پستهای سازمانی ذیحساب و معاون ذیحساب دستگاههای اجرایی و کمیته راهبری منابع انسانی برای ارائه نظر مشورتی در حوزه مدیریت منابع انسانی در سایر دفاتر زیرمجموعه خزانه‌داری کل کشور عهده‌دار وظایف مندرج در دستورالعمل هستند.

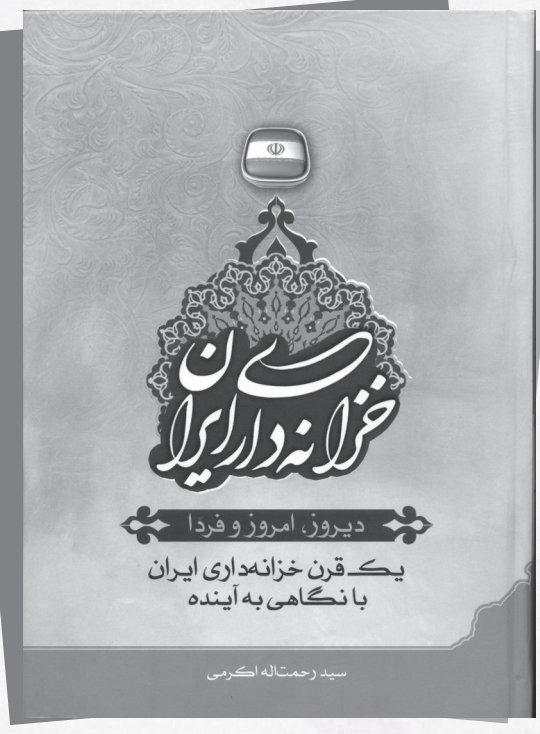
با اجرای دستورالعمل یادشده، اهداف جانشین‌پروری و شناسایی استعدادها و کانونهای ارزیابی شایستگی شغلی کارکنان تحقق می‌یابد. به‌عنوان نمونه، آشنایی با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و فناوری اطلاعات در حوزه دانش فنی، مهارتهای ارتباطی و توانمندیهای ذهنی، در حوزه مهارتهای حرفه‌ای، قضاوت حرفه‌ای، رعایت اصول اخلاقی و تعهد به منافع عمومی در حوزه اصول و ارزشهای اخلاقی، هرکدام با شاخصها و روشهای مربوط سنجیده شده و نتایج حاصله مبنای تصمیم‌گیری مدیران در ارتقای شغلی کارکنان قرار خواهد گرفت.

سازمان

**توسعه شایستگیهای حرفه‌ای شاغلین حرفه حسابداری چه اثری در سطح جامعه و بر کیفیت ارائه خدمات دولت می‌تواند داشته باشد؟**

**دکتر اکرمی**

با توجه به اهمیت ایفای نقش پاسخگویی دولتها بسیار مهم است که حسابداران شاغل در دولت و دستگاههای اجرایی کشور و همچنین نهادهای عمومی غیردولتی از اهمیت و رسالت والای خود آگاهی داشته باشند و بتوانند نقش موثری در به‌کارگیری دانش خود در تحقق اهداف مندرج در اسناد بالادستی از جمله قانون برنامه پنج‌ساله توسعه، و قانون بودجه



مدارک  
حرفه‌ای  
در  
پاکرد  
حسابداری

**CIPFA**

The Chartered Institute of  
Public Finance & Accountancy

انجمن حسابداری و امور مالی  
بخش عمومی خبره

### متخصص استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شوید

مدارک استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از پیشروترین موسسه در  
امور مالی بخش عمومی:

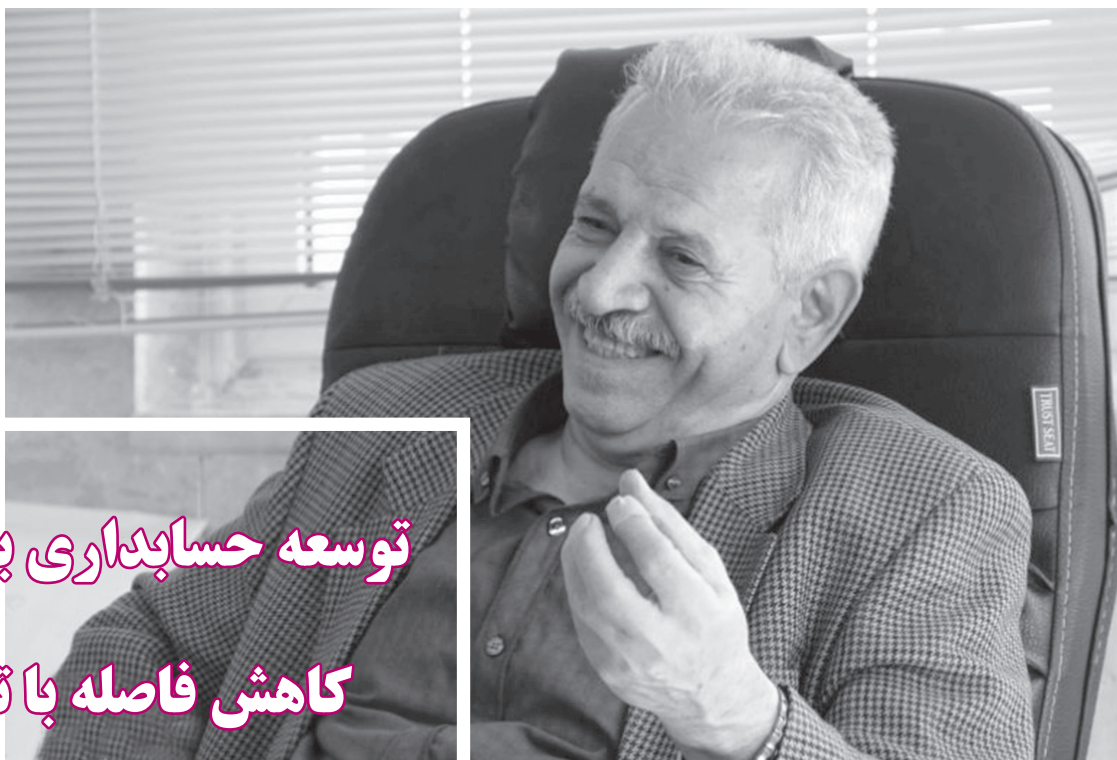
- مدرک استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
- دیپلم استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی



منبع:

• CIPFA, Talent Management in Government Finance: Finance Ministers Colloquium Survey Analysis, 2018





## توسعه حسابداری بخش عمومی؛ کاهش فاصله با تضارب آرا

دکتر جعفر باباجانی

استاد و مدیر گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

### حسابداری

برای مجله حسابرس افتخار بزرگی است که اجازه می‌دهید نظرات خوانندگان مجله را با شما در میان بگذاریم و دیدگاه شما را در اختیار آنان قرار دهیم. مجله حسابرس این توفیق را داشته است که ناشر دیدگاه‌ها و اندیشه‌های شما در حوزه حسابداری بخش عمومی باشد و امیدواریم این فرصت یگانه تا آینده دور پایدار بماند. سلامتی شما و موفقیتتان در حوزه پژوهش و آموزش حسابداری را از خداوند منان طلب می‌کنیم. ابتدا تحلیلی کلی از وضعیت بخش عمومی در ایران و تحولات حسابداری بخش عمومی ارائه بفرمایید.

### دکتر باباجانی

این نکته مهم است که بخش عمومی در ایران را چگونه تعریف کنیم و تا آن جا که اطلاع داریم بخش عمومی در قوانین و مقررات ایران تعریف نشده است. این در حالی است که وزارتخانه، موسسه دولتی، شرکت دولتی و موسسه یا نهاد عمومی غیردولتی در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ و قانون خدمات کشوری مصوب سال ۱۳۸۶ تعریف شده‌اند.

با نگاهی اجمالی به این نهادها که همه آنها خدمات عمومی ارائه می‌دهند و اغلب آنها دولتی و بخش درخور ملاحظه‌ای از آنها غیردولتی است اما خدمات عمومی ارائه می‌دهند، می‌توان آنها را در مجموعه

یکی از ابزارهای اساسی ایفای مسئولیت پاسخگویی نهادهای عمومی در قبال مصرف و به‌کارگیری منابع مالی عمومی است. از این رو، حسابداری زمانی رشد و تحول را تجربه خواهد کرد که نهادهای عمومی ملزم به پاسخگویی به صاحبان حق، یعنی تامین‌کنندگان منابع عمومی باشند.

درباره سابقه حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و بعضاً نهادهای بخش عمومی مقالاتی نوشته‌ام و سیر تطور آن را بیان کرده‌ام و علاقه‌مندان را به برخی از این **مقاله‌ها** ارجاع می‌دهم. اما برای این که خلاصه‌ای از این موضوع را ارائه دهم می‌توان به دهه ۳۰ شمسی اشاره کرد که در آن زمان به کمک امریکاییها در ارتش آن زمان، سیستم حسابداری خاصی مرسوم به حسابهای مستقل در ارتش ایران مستقر شد و به تدریج و به‌شیوه حسابداری یک‌طرفه در سازمانهای دولتی مرسوم گردید. در سال ۱۳۴۵ به ابتکار مرحوم **علی اصغر طباطبایی**، حسابداری دستگاه‌های دولتی اجرایی مرکزی به‌شیوه دوطرفه تغییر پیدا کرد. از آن زمان تاکنون حسابداری و گزارشگری مالی در ایران بدون آن که از مبانی نظری کافی برخوردار باشد تنها به عملیات دفتری به‌شیوه دوطرفه پرداخته است؛ هرچند که با تحولاتی نیز همراه بوده، یعنی هم‌اکنون استفاده از حسابهای مستقل و هم‌اکنون عملیات حسابداری پیشرفته‌تری داشته است.

این در حالی است که در سال ۱۳۹۴ وزارت امور اقتصادی و دارایی اقدام به تهیه دستورالعمل حسابداری جدیدی کرد که در واقع نوع تکامل یافته‌تر همان دستورالعملهای قبل از سال ۱۳۶۴ است که نظرم را درباره این دستورالعمل قبلاً ارائه داده‌ام. افزون بر این، سازمان حسابرسی هم‌گامی در مورد ترجمه و اقتباس استانداردهای مصوب **فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)** به‌عمل آورده که هنوز کامل نشده است. با این ترتیب، به‌نظر می‌رسد اگر چه این قبیل گامها در زمینه دستیابی به نظام حسابداری و گزارشگری شایسته تقدیر است، اما دستیابی به یک نظام مطلوب و مبتنی بر ویژگیهای محیطی کشورمان مستلزم یک کار پژوهشی مناسب است.

## سازش

آموزش رشته حسابداری دولتی در دانشگاه‌ها چه وضعی دارد؟ آیا حرکتی در این زمینه آغاز شده است؟

نهادهای عمومی جای داد. از این رو، هنگامی که از حسابداری بخش عمومی یاد می‌کنیم باید به این مسئله توجه شود که منظور کدام نهاد بخش عمومی است. دلیل این امر این است که نهادهای بخش عمومی اعم از این که دولتی باشند یا غیردولتی ممکن است در دو حوزه گوناگون فعالیت کنند. برای مثال برخی از این نهادها نظیر وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی تنها به فعالیت حاکمیتی می‌پردازند و برخی دیگر از نهادهای دولتی نظیر شرکتهای دولتی به فعالیت بازرگانی اشتغال دارند. افزون بر این، نهادهای عمومی غیردولتی نیز ممکن است تنها به فعالیتهای غیربازرگانی بپردازند، یا هر دو فعالیت بازرگانی و غیربازرگانی را در دستور کار قرار دهند.

به‌نظر می‌رسد سؤال شما در مورد حسابداری بخش عمومی عمدتاً درباره حسابداری فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت، شهرداریها و نهادهای عمومی غیردولتی باشد. از این رو، مطالبی که اشاره می‌کنم حول محور حسابداری فعالیتهای حاکمیتی این بخش است. دلیل این امر این است که فعالیتهایی که شرکتهای دولتی و شرکتهای وابسته به نهادهای غیردولتی انجام می‌دهند، تابع استانداردهای حسابداری مرسوم در بخش خصوصی است و در چارچوب این مصاحبه قرار نمی‌گیرد.

با این توضیح، در پاسخ به سؤال شما باید گفت تا چند سال قبل تحولی اساسی و بنیادی در زمینه حسابداری فعالیتهای حاکمیتی بخش عمومی رخ نداده بود. این در حالی است که از اوایل دهه ۹۰ شمسی تلاشهایی توسط سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت گرفته است که اگر چه قابل تقدیر است اما به‌نظر کافی نیست. بنابراین، حسابداری و گزارشگری مالی در فعالیتهای حاکمیتی بخش عمومی ایران به‌ویژه دولت و شهرداریها، از تحولی بنیادی و متناسب با پیشرفتهایی که در دیگر کشورها روی داده است، برخوردار نیست.

از منظر سیر تحول تاریخی اگر به موضوع حسابداری فعالیتهای بخش عمومی بپردازیم باز هم پیشرفت درخور ملاحظه‌ای نداشته‌ایم. دلیل این امر بسیار روشن است، چرا که حسابداری و گزارشگری مالی یکی از خرده‌نظامهای مسئولیت پاسخگویی است و تحول در این خرده‌نظام مستلزم تحول در نظام پاسخگویی است. به‌بیان دیگر، حسابداری و گزارشگری مالی

### دکتر باباجانی

همان‌طور که بارها اشاره کرده‌ام تحول در هر پدیده‌ای به‌خودی‌خود رخ نمی‌دهد بلکه پیش‌شرطهایی دارد که حسابداری بخش عمومی در ایران هم از این قاعده مستثنی نیست. یکی از این پیش‌شرطهای مهم این است که تحول در حسابداری بخش عمومی در درجه اول مستلزم آن است که مسئولیت پاسخ‌گویی حاکم، درباره تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع مالی به‌باور عمومی تبدیل شود. این بدان معنی است که مقامات اجرایی که منابع مالی را برای تحقق هدفهای معین در اختیار می‌گیرند باید بدانند که نسبت به آن پاسخگو بوده و مورد پرسش قرار می‌گیرند.

از سوی دیگر، مردم در جایگاه صاحبان حق باید درباره موارد یادشده از طریق نمایندگان قانونی خود حق پاسخ‌خواهی خود را مطالبه کنند. درچنین شرایطی است که حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به‌عنوان یکی از خرده‌نظامهای مسئولیت پاسخگویی مورد توجه پاسخگویان و پاسخ‌خواهان قرار می‌گیرد. دلیل این امر این است که حسابداری و گزارشگری مالی ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی است که مقامات اجرایی از طریق آن درباره چگونگی و چرایی تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی به مردم توضیح می‌دهند. در مقابل نمایندگان قانونی مردم نیز در جایگاه پاسخ‌خواهان، این مسئولیت را از همین طریق مورد ارزیابی قرار می‌دهند.

نگاهی اجمالی به فراز و فرود حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران در چندین دهه گذشته بیانگر این واقعیت است که تحول در خورملاحظه‌ای در زیرساختهای فکری و نظری مورد نیاز این ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی رخ نداده است؛ هرچند که در زمینه‌های فنی حسابداری یعنی انتقال از حسابداری یک‌طرفه و به‌کارگیری حسابداری دوطرفه و تهیه صورتهای مالی، از سوی دولت به‌ویژه پس از انقلاب اسلامی پیشرفتهایی داشته‌ایم.

کاستیهای حسابداری و گزارشگری مالی در نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران بارها در مقالات و سخنرانیهایی که در همایشهای حسابداری انجام داده‌ام مطرح شده است و حاصل این تلاشها خوشبختانه نتیجه داد و چند سال قبل با طرح

ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی موافقت و در وزارت علوم تصویب شد. این طرح نویدبخش تحولی اساسی در آموزش و پژوهش در حوزه حسابداری بخش عمومی خواهد بود. در حال حاضر رشته حسابداری بخش عمومی در دانشگاه علامه طباطبایی از سال ۱۳۹۶ تدریس می‌شود و در این رشته سه دوره متوالی دانشجوی پذیرفته شده است و این رشته در برخی دانشگاهها هم ایجادشده و در برخی دیگر در حال ایجاد است. یادآور می‌شود که سازمان حسابرسی هم با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی از اواسط سال ۱۳۸۹ گامهای خوبی در جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تهیه دستورالعمل حسابداری برای این بخش به‌عمل آورده‌اند که امیدبخش است. با این ترتیب، امیدوارم با کمک نهادهای یادشده و دانشگاههای کشور در آینده نزدیک فارغ‌التحصیلان این رشته با جذب در نهادهای بزرگ بخش عمومی تحولی بنیادی در زمینه حسابداری و گزارشگری بخش عمومی به‌وجود آورند.

یادآوری این نکته مهم نیز ضروری است در بازنگری رشته حسابداری در سطح کارشناسی تغییراتی داده شده و درس حسابداری و حسابرسی دولتی چهار واحدی به دو درس سه واحدی و جمعا به میزان شش واحد ارتقا پیدا کرده است. در رشته جدید حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی ارشد نیز دروس گوناگونی در زمینه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی پیش‌بینی شده است که به‌نظر می‌رسد نیازهای نهادهای بخش عمومی را تامین کند. برای مثال، افزون بر درس تئوری حسابداری و حسابداری بخش عمومی، دروس دیگری نظیر مبانی نظری حسابداری بخش عمومی، مبانی قانونی نظارت مالی و عملیاتی، مطالعات تطبیقی بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابداری مدیریت در بخش عمومی و حسابرسی جامع در بخش عمومی در این رشته پیش‌بینی شده است.

### سپاس

گزارشگری مالی بخش عمومی با گزارشگری مالی شرکتها در بخش خصوصی چه تفاوتی دارد و این موضوع چه ابعاد و پیامدهایی دارد؟

### دکتر باباجانی

در پاسخ به این سؤال باید بگویم که این دو تفاوتها و

دنبال می‌کنند با فعالیتهای بازرگانی چه در بخش عمومی یا بخش خصوصی متفاوت است. از این رو متناسب با این تفاوتها، حسابداری و گزارشگری مالی آنها نیز متفاوت خواهد بود.

## حسابداری و گزارشگری مالی

### یکی از خرده‌نظامهای

### مسئولیت پاسخگویی است

### تحول در این خرده‌نظام

### مستلزم تحول

### در نظام پاسخگویی است

ب- به‌رغم تفاوتهایی که در فعالیتهای حاکمیتی و بازرگانی بخش عمومی و خصوصی وجود دارد این دو از شباهتهای درخور ملاحظه‌ای نیز از منظر گزارشگری مالی برخوردارند. برای مثال، ضمن این‌که اغلب کشورهای عضو سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای حاکمیتی نهادهای عمومی خود را به پیروی از مدیریت عمومی نوین به‌شیوه بازرگانی یا مشابه بازرگانی عمل می‌کنند، برخی کشورها از این شیوه پیروی نمی‌کنند. با وجود این، تدابیری اندیشیده‌اند که ضمن پیروی نکردن از مدل شبه‌بازرگانی مورد نظر سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه و فدراسیون بین‌المللی حسابداران و تامین نیازهای اطلاعاتی مبتنی بر ویژگیهای محیطی و قوانین و مقررات خود، گزارشهای مالی مورد نیاز نهادهای بین‌المللی را نیز فراهم کنند. نمونه بارز این موضوع نظام حسابداری و گزارشگری مالی موضوع بیانیه ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری

مشابهت‌های درخور ملاحظه‌ای دارند. ابتدا به تفاوتها و سپس به‌وجوه تشابه آنها می‌پردازم:

الف- وجوه تفاوت در حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی و خصوصی در درجه اول به نوع کشورها و سیاستهای حاکم و نهادهای اثرگذار بستگی دارد. در برخی کشورها به‌ویژه در کشورهای پیشرفته اروپایی از اوایل دهه ۸۰ میلادی ابتدا با تفکر تاجرپس و پس از آن با مدیریت‌گرایی و سپس با مدیریت عمومی نوین به تدریج راه خصوصی‌سازی را هموار ساختند و تا آنجا که توانستند امور عمومی را به بخش خصوصی واگذار کردند. در چنین فرایندی، حسابداری هم در این کشورها به تدریج به سمت حسابداری و گزارشگری نهادهای بخش خصوصی حرکت کرده است؛ بدین معنی که گزارشگری مالی در نهادهای بخش عمومی با تاثیرپذیری از پدیده‌ای موسوم به **ایزومورفیسم**<sup>۲</sup> (هم‌شکلی) تا حدود زیادی از شیوه حسابداری و گزارشگری بخش خصوصی پیروی کرد. این در حالی است که در کشور آمریکا به‌رغم استفاده از قابلیت‌های مدیریت عمومی نوین، کماکان حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای حاکمیتی دولتهای مرکزی، ایالتی و محلی منطبق با ویژگیهای محیطی این فعالیت نوسازی شد. در این کشور و در اجرای بیانیه ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) و بیانیه مفهومی شماره یک هیئت مشورتی حسابداری دولت فدرال (FASAB) طرحی نو در انداختند و ضمن ایجاد تحولی اساسی در گزارشگری مالی خود از شیوه گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی پیروی نکردند. افزون بر این، استانداردهای فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) از طریق سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه (OECD) بر کشورهای در حال توسعه‌ای که نیازمند استفاده از منابع و کمکهای مالی خارجی بودند، تحمیل گردید.

دگر این نکته مهم ضروری است که اساساً فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بخش عمومی با فعالیتهای بازرگانی این بخش و بخش خصوصی تفاوت‌هایی بنیادی دارد که نمی‌توان آنها را نادیده گرفت. به بیان دیگر فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی از نظر نحوه تامین منابع مالی مورد نیاز و مصرف و به‌کارگیری این منابع و همچنین هدفهایی که



دولتی امریکا (GASB) است.

در این نظام حسابداری، با استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل، عملیات حسابداری هر منبع مالی که برای تحقق هدفهای معینی اختصاص یافته، براساس رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی

امور اقتصادی و دارایی و با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی موردنظر اصل ۵۵ قانون اساسی، اطلاعات حسابداری هر یک از منابع مالی به صورت جداگانه ثبت می‌شود اما همزمان باید صورتهای مالی یکپارچه ابلاغی سازمان حسابرسی نیز تهیه شود. قطع نظر از ایراداتی که به نظام حسابداری ابلاغی وارد است و طرح آن از حوصله این مصاحبه خارج است، هر دو نهاد نامبرده تلاشهایی برای ارتقای نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی ایران به عمل آورده‌اند که به نوبه خود درخور تقدیر است؛ هرچند که تا رسیدن به یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و تامین‌کننده نیازهای اطلاعاتی ملی و بین‌المللی فاصله زیادی وجود دارد.

## حسابداری

حسابداران شاغل در بخش عمومی از چه دانش و مهارتی باید برخوردار باشند؟ فاصله انتظار کنونی را چگونه می‌بینید؟ چگونه فاصله احتمالی باید پوشش داده شود؟

## دکتر باباجانی

در حال حاضر اغلب حسابداران شاغل در نهادهای بخش عمومی اعم از این که در سطح ادارات دولتی یا نهادهای عمومی غیردولتی نظیر شهرداریها مشغولند یا این که در رده مدیران امور مالی این نهادها انجام وظیفه می‌کنند، دارای تحصیلات دانشگاهی در حوزه‌های حسابداری، مدیریت مالی، مدیریت بازرگانی یا مدیریت دولتی هستند. از این رو، از نظر سطح تحصیلات دانشگاهی وضعیت نسبتاً خوبی نسبت به گذشته فراهم شده است.

از سوی دیگر، مدیران کل امور مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی از بین کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی انتخاب و در دستگاه‌های اجرائی منصوب می‌شوند. این در حالی است که تعداد درخور ملاحظه‌ای از این مدیران در رشته‌های حسابداری، حسابداری دولتی و حسابرسی دانشکده امور اقتصادی و دارایی سابق فارغ‌التحصیل شده و تجربه کافی در امور ذیحسابی و امور مالی کسب کرده‌اند. بنابراین مدیران امور مالی دستگاه‌های اجرایی منصوب وزارت یادشده اگر چه در حوزه‌های نظارت مالی و قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع تسلط کافی دارند اما مبانی نظری حسابداری بخش عمومی و تحولات

## امیدوارم تحولات

## حسابداری بخش عمومی

## در ایران

## با استفاده از

## مطالعات تطبیقی

## و حمایت‌های نهادهای عمومی

## به‌ویژه دولت

## به‌درستی به‌سرانجام برسد

تعدیل شده، جداگانه گزارش می‌شود. همزمان با این عملیات حسابداری، ترتیبی اتخاذ شده است که با تغییر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی به جریان منابع اقتصادی، و تغییر مبنای تعهدی تعدیل شده به تعهدی کامل، و تلفیق حسابهای مستقل، گزارشهای مالی یکپارچه و مشابه با آن چه که در حسابداری بازرگانی رایج است، تنظیم و ارائه می‌شود. در این تحولی که از سال ۲۰۰۰ تاکنون در امریکا روی داده است هم نیازهای اطلاعاتی مبتنی بر ویژگیهای محیطی دولتهای مرکزی، ایالتی و محلی امریکا تامین شده و هم به نیازهای اطلاعاتی بین‌المللی پاسخ داده شده است. در ایران بر طبق دستورالعمل حسابداری ابلاغی وزارت

این ترتیب، نمایندگان قانونی مردم که در اجرای اصول قانون اساسی وظیفه نظارت بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی را برعهده دارند، می‌توانند در استقرار نظام نظارت‌های مالی و عملیاتی حاکم بر منابع عمومی نقشی اساسی ایفا کنند. در چنین شرایطی مقامات اجرایی مصرف‌کننده منابع عمومی که مسئولیت مهمی درباره پاسخگویی دارند ناچارند خود را برای ایفای این مسئولیت آماده کنند.

با توجه به مطالب یادشده هم نمایندگان پاسخ‌خواهان از طریق دیوان محاسبات کشور و هم قوه مجریه از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی و دستگاه‌های اجرائی باید برای تحقق این امر از آمادگی کافی برخوردار باشند. در چنین فرایندی نقش نیروی انسانی ماهر و آگاه به امور مالی، محاسباتی و نظارتی برجسته خواهد شد. از این رو، دیوان محاسبات کشور به‌نمایندگی از قوه مقننه برای ایفای نقش نظارتی خود باید از نیروی انسانی کارآمد و متخصص در زمینه‌های مالی، محاسباتی و مقرراتی بهره‌مند شود. از سوی دیگر، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سایر دستگاه‌های اجرایی کشور به‌نمایندگی از طرف قوه مجریه نیازمند استخدام و به‌کارگیری نیروهای متخصص در زمینه‌های یادشده هستند.

اگر چه در سال‌های اخیر هریک از نهادهای یادشده تلاش در خورملاحظه‌ای برای جذب نیروی متخصص در رشته‌های حسابداری و حسابرسی به‌عمل آورده‌اند اما به‌دلیل ضعف نهادینه‌شده‌ای که در امر آموزش صحیح حسابداری مورد نیاز نهادهای بخش عمومی ایجاد شده، توفیق چندانی در زمینه جذب این نیروها نداشته‌ایم. از این منظر اگر به این موضوع نگاه کنیم با تهدیدهایی مواجه بوده و هستیم. این در حالی است که با ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی در سطح کارشناسی‌ارشد در دانشگاه‌ها فرصت خوبی برای تربیت نیروی انسانی متخصص و مورد نیاز نهادهای نظارتی و دستگاه‌های اجرایی فراهم شده است که انشالله در آینده به‌بار خواهد نشست. ناگفته نماند که در سال‌های گذشته با ایجاد رشته حسابرسی در دانشگاه‌ها و پیش‌بینی درسی در زمینه حسابرسی بخش عمومی این قسمت از حسابرسی هم تا حدود زیادی متحول شده است. به‌هر حال، امیدوارم تهدیدهای روبه‌روی بخش عمومی به فرصت‌های ایجادشده تبدیل شود

پیشرفت‌های امروزی این رشته را دنبال نمی‌کنند و با این که زحمات فراوانی در امر نظارت مالی و عملیات دفتری مبتنی بر دستورالعمل‌های حسابداری مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی به‌دوش آنها واگذار شده، از مبانی نظری و زیرساخت‌های مورد نیاز غافل مانده‌اند.

به‌رغم مطالب بالا، در چند سال اخیر که هم در دانشگاه‌ها و هم در وزارت امور اقتصادی و دارایی تلاش‌هایی برای ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی به‌عمل آمده است، این امید به‌وجود آمده که حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی به‌ویژه در نهادهای دولتی متحول شود. تحقق این امر مستلزم استفاده از نیروهای انسانی شایسته و آگاه به حسابداری و گزارشگری بخش عمومی از یک سو و ارتقای سطح مبانی نظری حاکم بر آن و فهم و درک مبانی قانونی و نظارت مالی و عملیاتی مرتبط با حوزه بخش عمومی است. این در حالی است که تا رسیدن به این سطح از دانش نظری فاصله درخورملاحظه‌ای وجود دارد که امید است با تامین نیازهای استخدامی دستگاه‌ها از بین فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری بخش عمومی این فاصله تا حدود زیادی برداشته شود.

## سازمان

**برنامه‌ریزی برای توسعه موفق حسابداری بخش عمومی در کشور به چه عواملی مربوط است؟ با توجه به مجموعه توان نیروی انسانی کشور در زمینه حسابداری بخش عمومی، توسعه حسابداری بخش عمومی با چه فرصت‌ها یا تهدیدهایی روبه‌روست؟**

### دکتر باباجانی

برنامه‌ریزی برای توسعه موفق حسابداری بخش عمومی در کشور نیازمند فراهم شدن زیرساخت‌هایی است که به برخی از آنها اشاره می‌کنم. ابتدا باید مقامات اجرایی کشور از یک سو و مقامات نظارتی از سوی دیگر، به این نتیجه برسند که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی نه تنها حق پاسخ‌خواهی مردم به‌عنوان صاحبان حق را تامین می‌کند بلکه شرایط لازم را برای مقامات اجرایی برای ایفای این مسئولیت در جایگاه پاسخ‌گویان فراهم می‌کند. طبیعی است که ایفا و ارزیابی این مسئولیت نیز نیازمند به‌کارگیری نیروهای ماهر و شایسته در امور مالی، محاسباتی و مقرراتی است. با

و نهادهای اجرایی و نظارتی هم به قدر کافی از مزایای آن بهره‌مند شوند.

## حسابداری

واحدهایی که نیازمند حسابداران بخش عمومی هستند، چه راهبردی را برای جذب، نگهداری، و توسعه نیروی انسانی حسابدار باید دنبال کنند تا بیشترین موفقیت را در دستیابی به هدفهای واحد به دست آورند؟

### دکتر باباجانی

دولت و دستگاه‌های اجرایی وابسته و نهادهای عمومی غیردولتی مجری فعالیتهای حاکمیتی بخش عمومی از یک سو و نهادهای نظارتی به‌ویژه دیوان محاسبات کشور و تا حدودی سازمان بازرسی کشور باید در جذب نیروی انسانی خود تجدیدنظر کنند؛ به این معنی که در تامین نیازهای جدید نیروی انسانی اولویت را به استخدام فارغ‌التحصیلان کارشناسی ارشد رشته حسابداری بخش عمومی بدهند. از سوی دیگر، شرایطی هم برای ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی کارکنان موجود که دارای مدرک کارشناسی حسابداری هستند، فراهم کنند.

یادآوری این نکته مهم ضروری است که منظور از ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی تنها دروس حسابداری بخش عمومی نیست که در حال حاضر در سطح کارشناسی و کارشناسی ارشد و بعضاً در سطح دکتری تدریس می‌شود. این دروس سالهاست که در دانشگاه‌ها و در رشته حسابداری و حسابرسی تدریس می‌شود. منظور دروسی است که در کارشناسی ارشد حسابداری بخش عمومی پیش‌بینی شده و تقریباً اغلب حوزه‌های بخش عمومی اعم از مبانی نظری این نوع حسابداری، حسابرسی جامع، حسابرسی عملکرد، حسابداری مدیریت در بخش عمومی و فناوری اطلاعات در این بخش را پوشش می‌دهد.

با توجه به مطالب یادشده، به نظر می‌رسد در صورتی که دروس پیش‌بینی شده در رشته حسابداری بخش عمومی در سطح کارشناسی ارشد به‌درستی در دانشگاه‌های کشور تدریس شود و منابع درسی مناسب برای آنها تهیه شود، سطح دانش حسابداری و حسابرسی بخش عمومی ارتقا می‌یابد. در صورت تحقق این امر، دستیابی به هدفهای تعیین‌شده برای بالا بردن سطح

دانش کارکنان حسابداری در بخش عمومی اعم از مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان شاغل در این بخش محقق خواهد شد. نکته قابل ذکر دیگر این‌که منابع درسی مناسب برای تدریس دروس جدید در رشته نوپای بخش عمومی هم در دست تهیه است. برای مثال، دو جلد کتاب جدید با عنوان «بررسی تطبیقی مبانی قانونی نظارت مالی مستقل در بخش عمومی، در زمینه حسابرسی بخش عمومی» و «نظارت و کنترل‌های مالی داخلی در بخش عمومی ایران - یک بررسی تطبیقی» توسط اینجانب تألیف شده است. این دو کتاب بخشی از منابع درسی مورد نیاز برای این رشته را تامین می‌کند. انشالله با تألیف کتاب دیگری در زمینه مطالعات تطبیقی بین‌المللی در حسابداری بخش عمومی، منبع لازم برای این درس خاص پیش‌بینی شده در رشته حسابداری بخش عمومی نیز تامین خواهد شد. امیدوارم که مدرسان حال حاضر این رشته هم، کتابهای متنوع و مورد نیاز این رشته را تألیف کنند تا از طریق گفتمان جدید و تضارب آرای مدرسان و اشخاص حرفه‌ای سطح این رشته ارتقا یابد.

## حسابداری

جامعه حسابداری کشور برای توسعه حسابداری بخش عمومی چه رسالتی دارد و چه کاری انجام داده است یا می‌تواند انجام دهد؟

### دکتر باباجانی

اگر منظور شما از جامعه حسابداری کشور، نهادهای حرفه‌ای حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمنهای حسابداری باشد باید بگویم که این نهادها تقریباً هیچ تلاشی برای توسعه و ارتقای سطح دانش حسابداری نهادهای بخش عمومی نکرده‌اند. این در حالی است که نهادهای مشابه آنها در کشورهای توسعه‌یافته و بعضاً در حال توسعه در زمینه توسعه حسابداری بخش عمومی سهم درخور ملاحظه‌ای داشته‌اند. برای مثال از سه نهاد حرفه‌ای کشور آمریکا شامل هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) و هیئت رایزنی حسابداری دولت فدرال (FASAB)، دو نهاد آن مسئولیت تدوین اصول و استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح دولتهای ایالتی و فدرال را برعهده

بین تفکر برخی از دانشگاهیان و

اهالی حرفه در

وزارت امور اقتصادی و دارایی

فاصله ایجاد شده است

این فاصله تنها در تضارب آرا

از بین می‌رود

### حسابداری

به نظر شما در آزمونهای جذب و استخدام حسابداران حرفه‌ای برای بخش عمومی بر چه زمینه‌ها و مباحثی باید تاکید بیشتر شود.

### دکتر باباجانی

درباره آزمونهای جذب و استخدام حسابداران حرفه‌ای سؤال خوبی مطرح کرده‌اید. پاسخ به این سؤال را باید به دو بخش تقسیم کرد. استخدام اگر در سطح کارشناسی باشد باید آزمون استخدام برای جذب نیرو در حسابداری دستگاه‌های اجرایی و سایر نهادهای بخش عمومی بیشتر در زمینه حسابداری بخش عمومی باشد که در حال حاضر دو درس حسابداری سه واحدی به بخش عمومی اختصاص یافته است. اگر استخدام نیرو در سطح کارشناسی ارشد باشد موضوع متفاوت است و باید آزمونهای استخدامی به سمت دروس اختصاصی جهت یابد که در سطح کارشناسی ارشد پیش‌بینی شده است.

درسهای تخصصی که در پرسش پیشین از آنها نام برده‌ام زمینه لازم را برای جذب نیروی متخصص و کارآمد فراهم می‌کند. نیروهای یادشده چون از دانش نظری کافی در زمینه حسابداری بخش عمومی برخوردارند، پس از استخدام و کسب تجارب عملی در دستگاه‌های اجرایی به نیروهای ماهر و

دارند. از سوی دیگر، برخی نهادهای بین‌المللی نظیر فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، انجمن حسابداران رسمی کانادا (CICA) و کمیته حسابداری بخش عمومی هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا (PSCASBA) نقش درخور ملاحظه‌ای در ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای حسابداری برای این بخش ایفا کرده‌اند. در چنین شرایطی جامعه حسابداران رسمی و سایر انجمنهای حسابداری در ایران فعالیت درخور ملاحظه‌ای نداشته‌اند.

با این ترتیب، جامعه حرفه‌ای حسابداری در ایران کارنامه قابل قبولی در این حوزه ندارد و تمام کوشش خود را برای حسابداری نهادهای بخش خصوصی صرف کرده است. شاید یکی از دلایل این کم‌فعالیتی در حوزه حسابداری بخش عمومی اتکای آنها به سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات است و این جوامع درباره حسابداری این بخش نقشی برای خود تعریف نکرده‌اند. خلاصه همان‌طور که قبلاً بیان کرده‌ام در مورد حسابداری بخش عمومی تا حدود زیادی کم‌توجهی شده است مگر این سالهای اخیر که فعالیتهای درخور ملاحظه‌ای برای ارتقای سطح دانش این رشته به عمل آمده است. از این رو امیدوارم که با ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی ارشد که هم‌اکنون در دانشگاه علامه طباطبایی در حال اجراست و برخی دانشگاه‌های دیگر هم ایجاد این رشته را در دستور کار قرار داده‌اند، زمینه لازم برای تحول در این رشته جدید فراهم گردد. ناگفته نماند که تلاشهای وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی هم قطعاً در ایجاد تحول مورد نظر تاثیرگذار خواهد بود. مجموعه این گامها امیدوارکننده است و تا چند سال دیگر پیشرفت‌ها و تحولات آن به ثمر خواهد نشست. این امیدواری زمانی تحقق می‌یابد که در درجه اول دانشگاه‌هایی که این رشته را تاسیس می‌کنند، دروس پیش‌بینی شده در این رشته را به درستی ارائه دهند و دانشجویان را برای تحقیق در زمینه‌های گوناگون حسابداری و حسابرسی بخش عمومی تشویق کنند و افزون بر این، وزارتخانه و سازمان یادشده هم به تلاشهای خود برای ارتقای این رشته ادامه دهند.



حرفه‌ای مبدل خواهند شد.

با توجه به مطالب بالا، اینک که رشته تخصصی مناسبی برای حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها ایجاد شده و فارغ‌التحصیلان آن به تدریج آماده کار خواهند شد، دستگاه‌های اجرایی در دولت و نهادهای بخش عمومی نظیر شهرداریها باید استخدام این نیروها را در اولویت قرار دهند. در صورتی که نهادهای یادشده از استخدام چنین نیروهای متخصص و کارآمد استقبال کنند، نتیجه آن قطعاً در کیفیت دانش حسابداری بخش عمومی تاثیرگذار خواهد بود.

نکته مهم دیگری که در این باره باید بگویم این است که استخدام نیروهای متخصص در رشته حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی و شهرداریها و سایر نهادها اگر چه شرط لازم است اما شرط کافی نیست. این مهم زمانی به نتیجه مطلوب خواهد رسید که نهادهای متولی حسابداری و گزارشگری بخش عمومی نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور در ارتقای سطح این حوزه تخصصی سرمایه‌گذاری کنند. کشورهایی که در این زمینه توفیق داشته‌اند منابع مالی درخور ملاحظه‌ای برای ارتقای سطح نظام حسابداری و گزارشگری مالی صرف کرده‌اند. برای مثال، در سال ۲۰۰۰ میلادی، دولتهای ایالتی و محلی و فدرال امریکا برای ایجاد تحول اساسی در حسابداری نهادهای یادشده منابع مالی کافی تخصیص دادند و نتیجه قابل قبولی به دست آوردند که در مقالات دیگری به آن پرداخته‌ام. کشورهای توسعه یافته دیگری نظیر کانادا و استرالیا و بریتانیا نیز برای دستیابی به یک نظام حسابداری گزارشگری مالی مناسب در بخش عمومی وقت و منابع مالی کافی صرف کرده‌اند. در ایران نیز باید برای ارتقای حسابداری بخش عمومی بهای لازم پرداخته شود تا جامعه از منافع آن بهره‌مند شود.

## سپاس

اشاره کردید که رشته تخصصی به‌عنوان حسابداری بخش عمومی در دانشگاه علامه طباطبایی راه‌اندازی کرده‌اید. چه برنامه دیگری تدارک دیده‌اید؟

## دکتر باباجانی

در مورد آموزش حسابداران شایسته در بخش عمومی قبلاً

به‌اختصار توضیح دادم. در حال حاضر در دانشگاه علامه طباطبایی رشته تخصصی خاصی به‌عنوان حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است. دانشجویانی که در این رشته و در مقطع کارشناسی ارشد فارغ‌التحصیل می‌شوند و اساساً برای حوزه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی تربیت شده‌اند با استخدام در نهادهای دولتی و عمومی تجربه کافی به‌دست می‌آورند و به نیروهایی کارآمد تبدیل می‌شوند.

این نیروهای آموزش دیده در حوزه بخش عمومی ضمن آن‌که تحولی اساسی در آینده در حوزه نظامهای مسئولیت پاسخگویی نظیر حسابداری، حسابرسی و بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد ایجاد می‌کنند، برخی از آنها با پذیرش در مقطع دکتری حسابداری و تکمیل تحصیلات دانشگاهی خود به تدریس دروس حسابداری در همین حوزه می‌پردازند. این همان برنامه‌ای است که برای آموزش تخصصی در این رشته تدارک دیده‌ایم که امیدوارم در آینده که خیلی هم دور نیست تحقق یابد و من به آرزوی دیرینه‌ام که با عشق به آن پرداخته‌ام خواهم رسید. البته این رویا نیست، حقیقتی دست‌یافتنی است و من به جوانانی که در این زمینه گام بر می‌دارند، اطمینان دارم. بنابراین آموزش خاص این رشته آغاز شده است و به تدریج جایگاه واقعی خود را به‌دست خواهد آورد.

## سپاس

در حوزه حسابداری بخش عمومی چه تحولاتی را پیش‌بینی می‌کنید؟ حسابداری بخش عمومی در آینده با چه تحولاتی روبه‌رو است؟

## دکتر باباجانی

در مورد پیش‌بینی تحولات آینده در حوزه حسابداری بخش عمومی باید بگویم که این تحول در حوزه‌های گوناگون حسابداری، حسابرسی، بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد به‌عنوان خرده‌نظامهای مسئولیت پاسخگویی چندسالی است که روی داده و ادامه خواهد یافت. در چهل سال گذشته پیشرفتهای درخور ملاحظه‌ای در زمینه‌های یادشده در اروپا، امریکا و برخی کشورهای آسیایی و آفریقایی به‌عمل آمده است. اگرچه این تحولات و پیشرفتهای در هر یک از قاره‌های یادشده متفاوت بوده، اما همه آنها نشان‌دهنده حرکت‌های روبه‌جلو در حوزه بخش عمومی بوده است.

تحولاتی که در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته به ویژه در کشور آمریکا رخ داده است و امدار همکاری بین نهادهای متولی این امر و دانشگاهیان بوده است. این در حالی است که متاسفانه این همکاری نزدیک بین این دو نهاد در ایران مشهود نیست و هر کدام به کار خود مشغولند. به همین دلیل، بین تفکر برخی از دانشگاهیان از جمله خود من که سالهای عمر خود را در این زمینه سپری کرده‌ام و اهالی حرفه مورد نظر در وزارت امور اقتصادی و دارایی، فاصله ایجاد شده است. فاصله مورد نظر تنها در تضارب آرا از بین می‌رود و اگر این مهم روی دهد می‌توان به آینده حسابداری بخش عمومی در ایران نیز امیدوار بود.

همه نیک می‌دانند که صاحب‌نظران دانشگاهی از جمله خود من برای ارتقای سطح دانش نظری و عملی حوزه‌های گوناگون حسابداری و حسابرسی بخش عمومی از هیچ کوششی دریغ نکرده‌ایم. تالیف بیش از ۱۰ جلد کتاب توسط خود من در حوزه‌های یاد شده و انتشار حدود ۱۰۰ مقاله که اغلب آنها در ارتباط با حسابداری و حسابرسی بخش عمومی است بیانگر این حقیقت آشکار است. امیدوارم با تلاشهایی که سالهای اخیر در این زمینه به عمل آمده و با فارغ‌التحصیل شدن دانشجویان شاغل به تحصیل در رشته‌های یاد شده و کسب تجربه کافی در این زمینه‌ها، این تلاشها به نتیجه مطلوب برسد.



### پانوشتها:

- ۱- آقای دکتر باباجانی تالیفات زیادی در حوزه حسابداری بخش عمومی دارند که به وسیله ناشران مختلف منتشر شده است. مقاله‌های زیر در نشریه حسابرس منتشر شده است:
  - نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی، شماره ۷، تابستان ۱۳۷۹
  - تحلیلی پیرامون قانون اصلاح مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور، شماره ۱۲، پائیز ۱۳۸۰
  - چالشهای گزارشگری مالی بخش عمومی، شماره ۴۸، بهار ۱۳۸۹
  - چالشهای تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، شماره ۵۵، مهر و آبان ۱۳۹۰
  - استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیازمند مطالعه تطبیقی، شماره ۷۷، خرداد و تیر ۱۳۹۴
  - تحول در نظام حسابداری بخش عمومی؛ فهم متفاوت از یک پدیده، شماره ۹۵، خرداد و تیر ۱۳۹۷

2- Isomorphism

تفاوتهایی که در زمینه این تغییرات روی داده، متناسب با ویژگیهای محیطی بوده است؛ هر چند که در برخی کشورهای در حال توسعه به لحاظ کمکیهای دریافتی از برخی نهادهای بین‌المللی نظیر سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، تحول در حسابداری و حسابرسی و بودجه‌بندی به آنها تحمیل شده است. در ایران هم تحولاتی در این زمینه‌ها روی داده است که اگر چه تحمیلی نیست اما کم‌وبیش تقلیدی و متأثر از پدیده ایزومورفیسم است. امیدوارم که این تحولات در ایران با استفاده از مطالعات تطبیقی و حمایت‌های نهادهای عمومی به ویژه دولت، به درستی به سرانجام برسد.

### سپاس

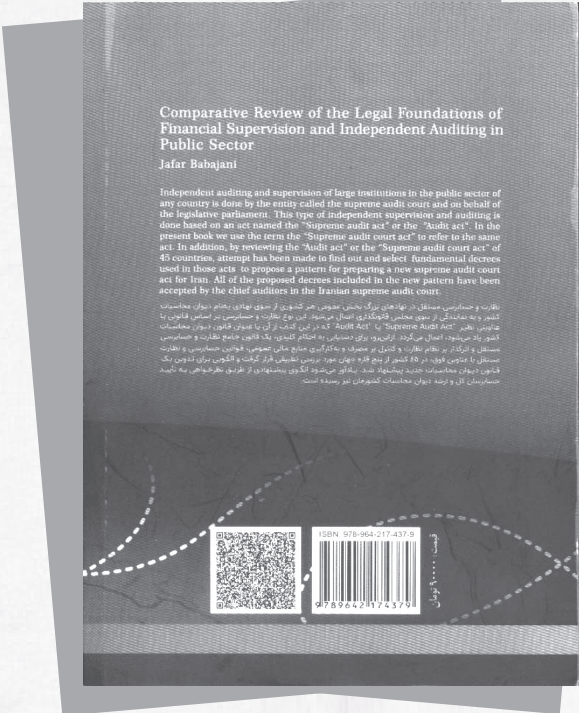
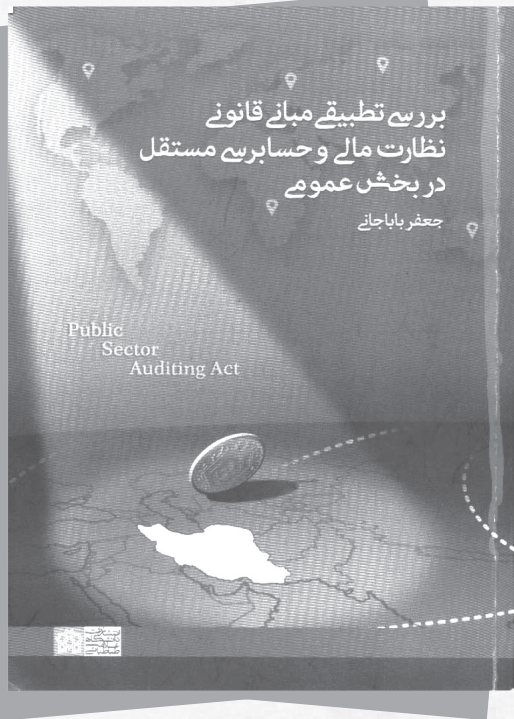
آقای دکتر، با محدودیت وقتی که دارید انتظار نداشتیم که با این گستردگی و جامعیت به گفتگو با نشریه حسابرس بپردازید. از مشارکت شما بسیار سپاسگزاریم. اگر نکته جاقفاده‌ای به نظر تان می‌رسد، اضافه بفرمایید.

### دکتر باباجانی

بارها اشاره کرده‌ام، درباره حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و حسابرسی این بخش و ارتقای سطح مبانی نظری حاکم بر آنها در سالهای متمادی کوتاهی شده است. به بیان دیگر، هم متولیان این دو حوزه یعنی وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات و هم دانشگاه‌های کشور توجه درخور ملاحظه‌ای به این موضوع نداشته‌اند. از این رو، حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی از منظر نظری و عملی آسیب دیده و نسبت به پیشرفتهای و تحولات جهانی عقب افتاده است. از آغاز دهه نود شمسی تاکنون تلاشهایی برای جبران این عقب‌افتادگی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات به عمل آمده است که اگر چه هنوز راه درازی برای تحقق این امر در پیش است اما امیدوار کننده است. من هم به نوبه خود و در حد توان و علاقه‌ای که به ارتقای سطح دانش نظری و عملی حسابداری بخش عمومی از همه جنبه‌های آن دارم، در این زمینه به کوششهایم ادامه خواهم داد. خوشبختانه با اهتمام دانشگاه علامه طباطبائی، توانستیم برای اولین بار رشته حسابداری بخش عمومی را در سطح کارشناسی‌ارشد ایجاد کنیم که آثار آن در آینده پدیدار خواهد شد.

حسابرسی  
در بخش  
عمومی

در  
پاگرد  
کسلا





در  
پانگرد  
سازمان

مدیریت  
استعداد

CIPFA

انجمن حسابداری و امور مالی عمومی خیره

talent management in government finance

مدیریت استعداد در امور مالی دولتی

تحلیلی بر پیمایش نشست وزرای مالی

finance ministers colloquium survey analysis

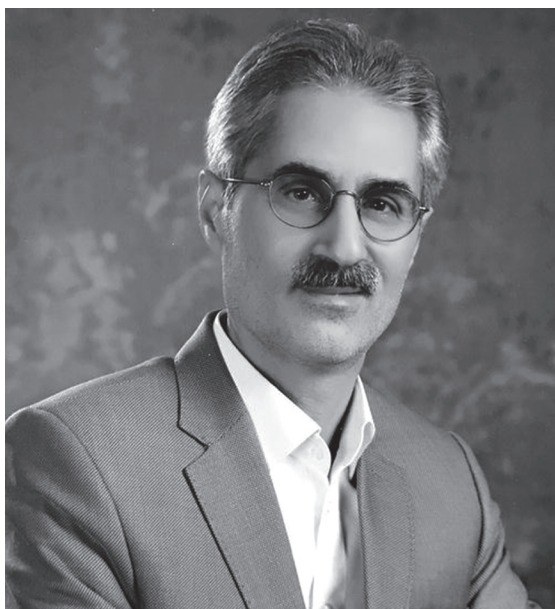




## حسابداری بخش عمومی؛ در حال تحول

گفتگو با دکتر غلامرضا کردستانی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)



### ساجد

از شما تشکر می‌کنیم که در کنار فعالیتهای پژوهشی و آموزشی به همراهی با رسانه‌های حسابداری برای انعکاس دیدگاه صاحب‌نظران نیز می‌پردازید و برای آن اهمیت قایلید. ابتدا نظر شما را درباره تحولات حسابداری دولتی و نقش آموزش در آن جویا شویم. آموزش حسابداری دولتی، و مهمترین آن یعنی آموزش دانشگاهی، در ایران چه پیشرفتهای و تغییراتی داشته است؟ سهم آموزش حسابداری دولتی در تحولات حسابداری دولتی در کشور را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

### دکتر کردستانی

قبل از این‌که تحولات آموزش حسابداری بخش عمومی در دهه‌های اخیر را بررسی کنیم لازم است مقدمه‌ای درباره ریشه‌های تحولات مطرح کنیم.

در ۳-۴ دهه گذشته مدیریت دولتی بازتعریف شده است. مدیریت دولتی (عمومی) سنتی به دلیل ناکارآمدی بخش عمومی مورد نقد قرار گرفت. ذینفعان بخش عمومی این پرسش اساسی را مطرح کردند که دولت‌ها در برابر منابع عمومی که توسط مردم تامین می‌شود چه عملکردی دارند؟ خدمات بخش عمومی چه کیفیت و کمیتی دارد؟ اندازه دولت‌ها چقدر باید باشد؟ ارتباط دولت‌ها و مدیران دولتی با مردم چگونه باید باشد؟

نارضایتی شهروندان از مدیریت عمومی سنتی<sup>۱</sup> (PM) و بهره‌وری پایین این سیستم مدیریتی موجب شد رویکرد نوینی در مدیریت عمومی شکل بگیرد تحت عنوان مدیریت عمومی نوین<sup>۲</sup> (NPM). در این رویکرد توجه از نهاده‌ها و

بخش عمومی کشور موثر دانست:

- ۱) گسترش دوره‌های تحصیلات تکمیلی حسابداری،
- ۲) توسعه نظام گزارشگری مالی بخش عمومی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی.

تاکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی و معرفی حسابداری و گزارشگری به‌عنوان ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی، تبیین ضرورت تغییر نظام گزارشگری مالی و گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی و اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، تاکید بر رعایت مقررات در تخصیص و مصرف منابع مالی عمومی، پاسخگویی در حوزه اجرای عملیات، کارایی و اثربخشی، عدالت بین‌نسلی و حقوق بین‌دوره‌ای، تاکید بر اندازه‌گیری بدهیهای عمومی، تاکید بر اندازه‌گیری داراییها و مدیریت ظرفیت بلااستفاده، تبیین ضرورت اصلاح قوانین و مقررات حاکم بر معاملات و حسابداری بخش عمومی، تبیین ضرورت تحول در نظام بودجه‌ریزی و حسابرسی عملکرد، تاکید بر نظام حسابرسی در کنار رسیدگی، تاکید بر تصمیم‌گیری بر مبنای اطلاعات، تاکید بر نقش شفافیت در کاهش فساد و اصلاح نظام حکمرانی، تبیین ضرورت استقرار نظام مدیریت عملکرد، تغییر نگرش

ورودیها به برون‌داده‌ها و دستاوردها تغییر یافت. برای بهبود دستاوردها و خروجیها تلاش شد تا درون‌داده‌ها و فرایندها تغییر پیدا کند و از طریق واگذاری فعالیتهای تصدی‌گرایانه دولتها به بخش خصوصی دامنه دولتها کاهش یابد و خدمات بهتری ارائه شود.

افزایش انتظارات شهروندان از دولتمردان در خصوص ارتباط مبتنی بر رعایت حقوق شهروندی دولتمردان با مردم و افزایش کیفیت و کمیت خدمات عمومی هم از ویژگیهای مدیریت عمومی نوین است.

برای عملیاتی کردن این رویکرد مدیریت عمومی، باید **مدیریت مالی عمومی**<sup>۳</sup> (PFM) هم به **مدیریت مالی عمومی نوین**<sup>۴</sup> (NPFM) تغییر می‌یافت.

در مدیریت مالی عمومی نوین تاکید بر پاسخگویی در برابر عملکرد، بهبود کارایی عملیات و اثربخشی برنامه‌ها، شفافیت و کنترل موثر مصرف منابع عمومی و جلوگیری از فساد مالی و سوءاستفاده دولتمردان از قدرت، ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری درباره تامین، تخصیص و مصرف منابع عمومی و بهبود مکانیزمهای نظارتی، مدیریت ریسک، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، حسابرسی عملکرد و قرارگرفتن در مسیر حکمرانی خوب هدف‌گذاری شد.

بنابراین تحول از مدیریت عمومی به مدیریت عمومی نوین و تحول از مدیریت مالی عمومی به مدیریت مالی عمومی نوین، تحول زیرنظامهای مدیریت مالی عمومی نوین از جمله نظام بودجه‌ریزی، نظام گزارشگری مالی و حسابداری، نظام حسابرسی و اعتباربخشی و مدیریت ریسک را در پی داشته است. این حرکت جهانی برای تغییر نظام مدیریت مالی عمومی به‌انجام اصلاحات نظام مدیریت مالی عمومی در کشور هم منجر شده است. یکی از این اصلاحات، اصلاح نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی براساس **استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی**<sup>۵</sup> (IPSAS) است که در سالهای اخیر انجام شده است.

این تحولات در نظام مدیریت مالی عمومی و نظام گزارشگری مالی بر «آموزش حسابداری» هم تاثیر گذاشته است.

بنابراین ۲ عامل را می‌توان در تحول آموزش حسابداری

**متناسب با**

**تغییر نیازهای اطلاعاتی**

**ذینفعان بخش عمومی**

**آموزشهای حسابداری هم**

**باید همراه با**

**تحول و بهبود باشد**

از تلقی نفت به عنوان درآمد به واگذاری دارایی، و تاکید بر طراحی و تنظیم بودجه مبتنی بر درآمد مالیاتی و بدون اتکا به نفت، کم‌وبیش در آموزشهای حسابداری به‌ویژه در دوره‌های تحصیلات تکمیلی مورد بحث قرار می‌گیرد.

در حالی که در گذشته بیشتر دفترداری و حسابداری حسابهای مستقل مورد بحث قرار می‌گرفت و تنظیم حسابها برای رسیدگیهای دیوان محاسبات و تنظیم گزارش تفریح بودجه مورد تاکید بود ولی بعد از اجرایی شدن نظام حسابداری تعهدی، آموزش حسابداری بخش عمومی پیچیده‌تر شده است.

اگرچه در زمینه کفایت توانایی مدرسان حسابداری بخش عمومی، دسترسی به منابع و کتب مناسب، و دسترسی به فناوری اطلاعات و نرم‌افزارهای مناسب نقاط ضعف جدی وجود دارد و اثربخشی آموزشها را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

در این میان باید به نقش و تاثیر با اهمیت آقای دکتر جعفر باباجانی استاد دانشگاه علامه طباطبایی هم از حیث آموزش دانشگاهی، هم از نظر تالیف کتابها و انتشار مقاله‌های مرتبط با حسابداری بخش عمومی و بودجه‌ریزی و هم از نظر حضور موثر در همایشهای معتبر حسابداری اشاره کنم.

در پایان باید اشاره کنم متناسب با تحولات محیط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی جامعه و تغییر نیازهای اطلاعاتی ذینفعان بخش عمومی، آموزشهای حسابداری هم باید همراه با تحول و بهبود باشد.

## حسابداری

گزارشگری مالی در بخش عمومی چه اهدافی را دنبال می‌کند که در گزارشگری مالی شرکتها دیده نمی‌شود؟

### دکتر کردستانی

تفاوت گزارشگری مالی بخش عمومی با گزارشگری مالی شرکت در بخش خصوصی را باید در تفاوت در اهداف سازمانها و تفاوت در نیازهای اطلاعاتی ذینفعان آنها جستجو کرد. دولتها با اعمال قدرت منابع مورد نیاز برای اعمال حاکمیت را از مردم دریافت می‌کنند. اجباری بودن مالیاتها و عوارض، ارائه خدمات عمومی در محیط انحصاری و این که شهروندان برای دریافت خدمات غیرمبادله‌ای دولت مانند امنیت، حق انتخاب و اختیاری ندارند، پاسخگویی در برابر مدیریت منابع عمومی را الزامی می‌کند. ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی، اطلاعات

خاص خودش را می‌طلبد.

یکی از دغدغه‌های شهروندان، کنترل قدرت و جلوگیری از فساد و رانت‌خواری و سوءاستفاده از منابع عمومی است. برای این منظور بر رعایت مقررات و قانون‌مداری تاکید می‌شود. در این زمینه قوانین مالی و محاسباتی که متناسب با تحولات محیطی به‌روز شده باشد و رعایت آن در عمل، تفکیک هزینه‌های جاری از مخارج سرمایه‌ای، و تنظیم بودجه بر مبنای عملکرد و در قالب فصول هزینه و مقایسه بودجه با عملکرد برای اعمال کنترل سودمند است.

از دغدغه‌های دیگر شهروندان بهره‌وری پایین بخش عمومی است. کیفیت و کمیت خدمات عمومی، پایداری مالی، مسئولیت اجتماعی، و توسعه پایدار حوزه‌هایی است که مردم نگران آن هستند و ارائه اطلاعات و تحلیل آن در این حوزه‌ها امکان ارزیابی مسئولیت‌های دولتها را فراهم می‌سازد.

بنابراین گزارشگری مالی در بخش عمومی باید برای تامین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان در حوزه‌های مورد بحث هدف‌گذاری شود. اگر چه برخی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در شرکت‌های بخش بازرگانی مشابه بخش دولتی است ولی نیاز اطلاعاتی اصلی، اطلاع از عملکرد مالی و عملیاتی شرکت در گذشته و پیش‌بینی عملکرد آینده شرکت برای ارزیابی سودآوری آینده و برآورد ارزش سهام شرکت است. بنابراین گزارشگری مالی این ۲ بخش تفاوت‌های اساسی دارد.

## حسابداری

آن‌طور که اشاره کردید، با تغییر و تحول نظام مدیریت مالی عمومی، نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی نیز نیاز به تغییر دارد. برای پاسخگویی به تغییرات یادشده، چه تغییراتی در شایستگیهای حسابداران بخش عمومی و نظام آموزشی نیاز است؟

### دکتر کردستانی

در آموزش دو رویکرد وجود دارد:

- رویکرد مبتنی بر دانش، و
- رویکرد مبتنی بر شایستگی.

رویکرد اول تاکیدش بر دانستن است. مطالعه تئوریه‌ها و مفاهیم، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اصول

با ذینفعان از جمله شایستگی‌هایی است که در نظام آموزشی فعلی کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد.

## جای انجمن حسابداران

### بخش عمومی

### که فعال و حرفه‌ای عمل کند

### خالی است

### برای تاسیس این انجمن

### اقدام کردیم

### ولی متأسفانه وزارت علوم

### درخواست ما را رد کرد

آن چه مهم است مهارت یکپارچه‌ساختن این شایستگیها است. یعنی فرد همزمان بتواند هم جنبه‌های کمی و هم جنبه‌های کیفی و رفتاری تصمیم را ببیند و پیامدهای تصمیم را هم از منظر درون‌سازمانی و هم از منظر برون‌سازمانی مورد توجه قرار دهد و توانایی انتقال دانسته‌ها را داشته باشد.

نظام آموزش فعلی دانشگاه‌ها بیشتر دانش محور (Knowledge Based) هست و با نظام مبتنی بر شایستگی فاصله زیادی دارد.

به عبارت دیگر در دانشگاه مهارت‌های نرم، نظیر توانایی تحلیل، تفکر انتقادی، خلاقیت، مهارت کارکردن با گروه، توانایی حل مسئله، توانایی تعامل مثبت با دیگران و برقراری

و رویه‌ها، مقررات و قوانین مالی و محاسباتی با تاکید بر حفظکردن و موفق شدن در آزمون.

رویکرد مبتنی بر شایستگی تاکیدش بر به‌کارگیری دانسته‌ها در عمل هست؛ یعنی بر توانستن تاکید دارد. نتیجه این رویکرد آموزشی به‌کارگیری مفاهیم، استانداردها، رویه‌ها و کاربرد نظریه‌ها در عمل هست. دست‌به‌آچار بودن، کنایه‌ای از این است که فرد مهارت دارد و می‌تواند پشت کامپیوتر بنشیند و صفحه‌گسترده اکسل را باز کند و محاسباتی را انجام دهد، تحلیل کند، گزارشی تهیه کند، تفسیر کند و به ذینفعان ارائه دهد.

در رویکرد آموزشی که در حال حاضر اجرا می‌شود بیشتر تاکید بر یادگیری تکنیک‌های محاسباتی و روشهای کمی کردن است. محاسبه ارزش فعلی جریان وجوه نقد یک مثال است. محاسبه قیمت پایه برای برگزاری یک مناقصه یک مثال دیگر است.

در رویکرد فعلی فرد حداکثر توانایی محاسبه و کمی کردن دارد. در عمل مهارت‌های دیگری لازم است تا این محاسبات و داده‌های کمی به تصمیم‌گیری کمک کند.

با فرض این‌که حسابدار بخش عمومی مهارت به‌کارگیری تکنیک‌های محاسباتی را دارد، برای این‌که نتیجه این محاسبات بتواند در تصمیم‌گیریها سودمند واقع شود، فرد باید مهارت‌های دیگری داشته باشد. در نظر گرفتن جنبه‌های رفتاری تصمیم، توجه به قوانین و مقررات و امکان رعایت آن، توجه به کنترل‌های داخلی و رعایت آن، در نظر گرفتن انگیزه‌های مدیریت از تصمیم و سازگاری این تصمیم با اهداف بلندمدت سازمان، توانایی تحلیل اطلاعات، توانایی اولویت‌بندی راهکارها و ارائه تفسیر روشن از پیامدهای تصمیم، در نظر گرفتن ملاحظات فناوری، مهارت به‌کارگیری فناوری اطلاعات برای تهیه و تحلیل سناریوهای مختلف، توجه به موانع، محدودیت‌های محیطی و مقاومتها، در نظر گرفتن ملاحظات اخلاقی و مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی، تحلیل ریسک تصمیم از جنبه‌های مختلف، در نظر گرفتن جنبه‌های راهبردی، هماهنگی تصمیم با اهداف و استراتژیها و توانایی نوشتن گزارش و ارائه تحلیلهای و تفسیرها و رهنمودها و حضور در جلسات تصمیم‌گیرندگان و توانایی برقراری ارتباط و تعامل



بعضاً دانشجوی در اولویت آخر خود پذیرفته شده است و انتخاب اول دانشجوی و علاقه وی حوزه دیگری است. از این فرد نمی‌توان به‌سادگی حسابدار شایسته‌ای تربیت کرد. به‌هرصورت، برای این‌که نظام آموزشی اصلاح شود و مبتنی بر شایستگی آموزش دهد، یعنی دانستن با توانستن

### باید به نقش و تاثیر بااهمیت

### آقای دکتر جعفر باباجانی

### در توسعه حسابداری بخش عمومی

### اشاره کرد

همراه شود، لازم است شایستگی‌های مدیران دانشگاهی، کارکنان دانشگاهی و استادان رشته حسابداری بهبود یابد و حرکت در این مسیر نیازمند توجه وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و حمایت وزارت امور اقتصادی و دارایی و سایر دستگاه‌های مرتبط است.

### سازمان

بخش دولتی در بعضی از کشورها در جذب و نگهداری حسابداران با استعداد و شایسته موفق بوده‌اند. بخش دولتی در ایران برای بالا بردن جذابیت خود و موفقیت در نگهداری حسابداران، چه سیاستهایی را باید دنبال کند؟

### دکتر کردستانی

بخش عمومی برای اینکه بتواند حسابداران شایسته خود را حفظ کند باید نظام جامع «جذب، نگهداری و ارتقای منابع انسانی» داشته باشد. وقتی افراد شایسته‌ای با توان بالا جذب شوند و از طریق آموزش‌های مستمر شایستگی‌های آنها در طول

ارتباط موثر، مهارت‌های نوشتاری و گفتاری، حضور در جمع و انتقال پیام و برقراری ارتباط با عموم، مدیریت زمان و جسارت تصمیم‌گیری و هدایت و رهبری که مجموعه‌ای از «مهارت‌های نرم» را تشکیل می‌دهند کمتر آموزش داده می‌شود. برای عبور از این وضعیت و آموزش حسابداران با شایستگی‌های مورد نیاز محیط تصمیم‌گیری امروز سازمانها، لازم است اصلاحاتی در حوزه آموزش‌های دانشگاهی صورت گیرد.

اصلاح نظام آموزشی حسابداری از جمله حسابداری بخش عمومی نیازمند انجام اصلاحات زیر است:

- ۱- تجدیدنظر در برنامه آموزشی- محتوای آموزشی نیازمند اصلاح است.
- ۲- تجدیدنظر در شیوه‌های تدریس- روشهای تدریس نیازمند بازنگری است.
- ۳- تجدیدنظر در شیوه‌های جذب دانشجویان.

تحولات محیط فعالیت سازمانهای دولتی، تغییر نظام حکمرانی سازمانی، تغییر شیوه‌های کنترل سازمانی، تحولات اجتماعی و فرهنگی جامعه، رشد میزان آگاهی و مطالبه‌گری شهروندان و ذینفعان بخش عمومی، نیاز به شفافیت، گزارشگری یکپارچه، گزارشگری پایداری، شناخت کلان داده‌ها و نحوه استفاده از آن، تعاملات جهانی، بروی سپاری خدمات در داخل کشور و خارج از کشور، توجه به تکنولوژی دیجیتال و استفاده از شبکه‌ها و یکپارچه‌سازی سامانه‌ها، شناخت محیط کسب‌وکار و فعالیت سازمانها، از جمله مباحثی است که باید در سرفصلهای درسی برنامه‌های آموزش حسابداری در نظر گرفته شود.

از نظر شیوه تدریس، حرکت از روشهای آموزش مبتنی بر سخنرانی به آموزش‌های کارگاهی، آزمایشگاهی و کلینیکال که مستلزم آمادگی استادان و مدرسان و حمایت نهادهای فرادستی است برای افزایش شایستگی‌های حسابداران ضروری است. تحلیل افته‌ها و مطالعات موردی و انجام پژوهش‌های اصیل و کاربردی هم باید در دستور کار قرار گیرد. وجود برنامه آموزشی مناسب و دسترسی به مدرسان با شایستگی بالا و حمایت نهادی از این برنامه‌ها بدون حضور دانشجویان مستعد و با انگیزه منجر به تربیت حسابداران با مهارت بالا، نمی‌شود. شیوه جذب دانشجویان در حال حاضر به‌گونه‌ای است که

افراد شرکت‌کننده انگیزه‌ای برای یادگیری ندارند و بیشتر برای رفع تکلیف شرکت می‌کنند. در صورتی که اگر ارزیابی صورت گیرد و افراد بر حسب میزان مهارت‌ها و شایستگی‌ها رتبه‌بندی شوند، آموزش‌های مهارتی اثربخش‌تر می‌شود. البته مهارت‌ها باید عملی شود و مدیران باید بسیاری از وظایف خودشان را به کارشناسان محول کنند و خودشان به مسائل مهم‌تر بپردازند، در این صورت انگیزه لازم برای ارتقای شایستگی‌ها پیدا می‌شود.

بنابراین برای توسعه حسابداری بخش عمومی باید هم برنامه‌های آموزشی دانشگاهی اصلاح شود و هم حمایت لازم برای تالیف کتب و منابع درسی ارزشمند صورت گیرد. برنامه‌های بازآموزی برای استادان حسابداری بخش عمومی اجرا شود. برای دستیابی به این اهداف نهادسازی لازم است. همگرایی حسابداران بخش عمومی و راهبری برنامه توسعه حسابداری بخش عمومی برای ارتقای حرفه حسابداری بخش عمومی در طول یک دوره میان‌مدت و بلندمدت ضروری است و در این زمینه وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی می‌توانند با همفکری دانشگاهیان نقش موثری را ایفا کنند.

### سازمان

گفتگوی تامل‌برانگیز شما نکات زیادی دارد که توجه به آنها برای توسعه حسابداری بخش عمومی می‌تواند سودمند باشد و موثر واقع شود. امیدواریم نکات طرح‌شده در این گفتگو توجه مسئولان مربوط را جلب کند. از شرکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم.



### پانوشتها:

- 1- Public Management (PM)
- 2- New Public Management (NPM)
- 3- Public Financial Management (PFM)
- 4- New Public Financial Management (NPFM)
- 5- International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)
- 6- (Knowledge Based Education)
- 7- (Competency Based Education)

زمان حفظ شود، در کنار وجود یک نظام ارزیابی عملکرد انگیزشی، می‌توان انتظار داشت حسابداران در ایفای نقش خود و کمک به مدیریت در تصمیم‌گیری‌ها موفق‌تر باشند.

نظام ارزیابی عملکرد باید بتواند بین نیروهای ماهر و غیرماهر تفاوت قائل شود و مسیر ارتقای شغلی افراد روشن باشد، و چرخش کارکنان وجود داشته باشد تا افراد مهارت‌ها و تجربیات مختلفی را کسب کنند.

فاصله پرداخت‌های بخش عمومی برای حسابداران شایسته با بخش خصوصی باید کم شود. نیروهایی که مهارت و شایستگی بالایی دارند باید دیده شوند و انجام این مهم تا حدود زیادی بستگی به این دارد که مدیریت بخش عمومی در سطوح میانی و عملیاتی حرفه‌ای شود. لازم به ذکر است نیروی ضعیف جذب‌شده را نمی‌توان با آموزش مهارتی جبران کرد.

### سازمان

چگونه می‌توان سازوکارهای آموزش‌های مستمر حرفه‌ای در بخش عمومی را اثربخش ساخت؟

### دکتر کردستانی

آموزش‌های دانشگاهی مهارت‌های پایه برای ورود به حرفه و اشتغال در سازمان‌های بخش عمومی را فراهم می‌سازد. استمرار در ارائه آموزش‌های مورد نیاز است که می‌تواند مهارت‌ها و شایستگی‌های متناسب با تحولات اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی ایجاد کند.

یکی از راه‌کارها برای ارائه آموزش‌های مستمر نهادسازی است. در اکثر کشورها نهادهای حرفه‌ای مسئولیت ارتقای شایستگی‌های حسابداران از طریق برنامه‌های آموزشی کوتاه‌مدت را برعهده می‌گیرند. جای یک انجمن حسابداران بخش عمومی که فعال و حرفه‌ای عمل کند خالی است. ما برای تاسیس این انجمن اقدام کردیم ولی متأسفانه همکاران ما در وزارت علوم درخواست ما را رد کردند.

آموزش‌های مهارتی معمولاً توسط نهادهای حرفه‌ای ارائه می‌شود. برای حسابداران شاغل باید طرح ارزیابی شایستگی وجود داشته باشد، آموزش‌هایی ارائه شود، آزمون‌هایی برگزار شود، رتبه‌بندی و اعتباربخشی صورت گیرد و رتبه شایستگی افراد در جبران خدمات آنها تاثیر داشته باشد.

در برخی از دوره‌های آموزشی که اکنون برگزار می‌شود،

# حسابداری بخش عمومی؛ نیازمند آموزش

گفتگو با: دکتر سیده سمانه شاهرخی

مدیر واحد آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی و

عضو گروه کارشناسی تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی



## حسابداری

سازمان حسابرسی سهم و نقش چشمگیری در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و توسعه حسابداری بخش عمومی داشته است. واحد آموزش و تحقیقات سازمان نیز مشارکت مهمی در گسترش مفاهیم حسابداری بخش عمومی و انتشار مطالب پشتیبان داشته است. در مورد ویژگیهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و اثر آنها بر شفافیت گزارشگری مالی و بسترهای لازم برای اجرای آنها توضیح بفرمائید.

## شاهرخی

با نام و یاد خدای بزرگ. سلام و عرض ادب دارم به خوانندگان محترم مجله حسابرس و از خدای منان برای آنها و خانواده محترمشان آرزوی سلامتی و مصونیت از بلاها و جمله ویروس کرونا دارم. استانداردهای حسابداری بخش عمومی به لطف خدا و همت سازمان حسابرسی تهیه و اولین گروه آنها در سال ۱۳۹۲ به تصویب مجمع سازمان حسابرسی رسید و روند تدوین آنها تاکنون ادامه دارد. البته تاریخ لازم الاجرا شدن اولین گروه استانداردهای بخش عمومی برای واحدهای گزارشگری بود که پایان دوره مالی آنها ۱۳۹۴/۱۲/۲۹ است. این استانداردها که مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است در راستای حرکت به سوی مبنای تعهدی به شفافیت و پاسخگویی کمک می‌کند. شناسایی همه اقلام صورتهای مالی از جمله داراییها و بدهیها به تفکیک جاری و غیرجاری و شناسایی کلیه درآمدها و هزینهها بر اساس تحقق و تحمل آنها نه صرفاً ورود و خروج وجه نقد، اطلاعات بیشتر و مناسبتری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد. مردم به‌عنوان مهم‌ترین استفاده‌کننده صورتهای مالی بخش عمومی، حق دانستن دارند و دستگاهها و اما از طرفی برای ارگانهای دولتی به‌عنوان پاسخگویان حریم اطلاعاتی وجود دارد. استانداردهای حسابداری بخش عمومی با تعیین الزامات افشا به استفاده‌کنندگان (پاسخ‌خواهان) برای دانستن کمک می‌کند و در مقابل حریم پاسخگویان را نیز حفظ می‌کند و هدف، آن است که گزارشگری

بخش عمومی ۱ و ۲ صورتهای مالی نمونه ارائه شده است البته اصلاحاتی در خصوص صورتهای مالی نمونه صورت گرفته است که در مجمع سازمان حسابرسی سال ۱۳۹۹ تصویب شد. نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی توسط وزارت اقتصاد و دارایی تصویب شده و به تایید سازمان حسابرسی رسیده است. طبق آن، شناسایی و افشای اطلاعات لازم بدهیها حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ (البته ذخایر و بدهیهای احتمالی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰)، سرمایه‌گذاری در شرکتهای حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰، سایر داراییهای مالی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹، داراییهای ثابت مشهود و موجودیها حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ به‌جز مباحث مربوط به کاهش ارزش که حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ (داراییهای زیربنایی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۲)، داراییهای نامشهود حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ به‌جز مباحث مربوط به کاهش ارزش که حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱، حسابها و اسناد دریافتی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ به‌جز ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول که حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱، اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای به‌ترتیب حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰، مشارکتهای عمومی-خصوصی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ و صورتهای مالی تلفیقی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ باید صورت گیرد. امید است به یاری باری تعالی و همت ارگانهای مربوط این پیش‌بینی محقق گردد.

## حسابداری

چه تفاوت‌های مهمی بین گزارشگری مالی در بخش عمومی

مالی مبتنی بر استانداردها، بتواند به این رابطه بین پاسخگو و پاسخ‌خواه کمک کند؛ اما زمانی این مهم محقق می‌شود که صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی حسابرسی شوند و سپس در اختیار عموم قرار گیرند.

## حسابداری

کوششهای زیادی برای بهبود نظام حسابداری بخش عمومی انجام شده است و نقشه‌راه اجرای حسابداری تعهدی تصویب شده است. زمانبندی اجرای حسابداری تعهدی چگونه است و ارزیابی شما از تحقق به‌موقع آن چیست؟

## شاهرخی

پس از لازم‌الاجرا شدن استانداردها از سال ۹۴، وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از جمله شهرداریها، و سایر دستگاه‌های اجرایی در مورد استفاده از بودجه دولت، مکلف شدند صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی در چارچوب دستورالعملهای اجرایی تهیه و به وزارت اقتصاد و دارایی به‌عنوان متولی امر ارائه کنند. بدین منظور وزارت اقتصاد و دارایی دستورالعمل و شیوه‌نامه‌های متعددی منتشر کرد و برای راهنمایی در استفاده از استانداردها، نظام حسابداری بخش عمومی را تدوین کرد که هر سال تجدید ارزیابی می‌شود. اکنون ۱۴ استاندارد حسابداری بخش عمومی مصوب وجود دارد. همچنین در پیوست استانداردهای حسابداری

### استانداردهای حسابداری بخش عمومی منتشرشده

شماره	عنوان	شماره	عنوان
۱	نحوه ارائه صورتهای مالی	۸	ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
۲	نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی	۹	حسابداری مخارج تامین مالی
۳	درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)	۱۰	رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
۴	درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای	۱۱	افشای اطلاعات اشخاص وابسته
۵	داراییهای ثابت مشهود	۱۲	مزایای بازنشستگی کارکنان
۶	موجودیها	۱۳	آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز
۷	داراییهای نامشهود	۱۴	رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری



**در مقایسه با گزارشگری مالی شرکتها وجود دارد؟ در ایران چه تفاوت‌های مهمی وجود دارد که باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد؟**

### شاهرخی

اولین تفاوت مهم در اولویت اهداف گزارشگری مالی است. هدف گزارشگری مالی شرکتها در درجه اول کمک به تصمیم‌گیری و سپس انعکاس وظیفه مباشرت مدیریت است اما در بخش عمومی هدف از گزارشگری مالی در وهله اول پاسخگویی است و تصمیم‌گیری در وهله دوم می‌باشد.

تفاوت دیگر در استفاده‌کنندگان این دو گزارشگری است. استفاده‌کنندگان اصلی گزارشگری مالی بخش عمومی طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، رهبر و مقامات اجرایی می‌باشند.

تفاوت در صورتهای مالی مخصوصاً در صورت ملکرد، تفاوت مهم دیگری است که وجود دارد. از آنجا که در بخش عمومی هدف کسب سود نیست، صورت سودوزیان به آن شکل که در بخش تجاری وجود دارد، مصداق ندارد و به جای آن صورت تغییر در وضعیت مالی ارائه می‌شود که نتیجه آن مازاد یا کسری (خالص تغییر در وضعیت مالی) می‌باشد. قابل ذکر است در بخش عمومی درآمدها به دو دسته درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای و درآمدهای حاصل

از عملیات غیرمبادله‌ای تقسیم می‌شوند در حالی که چنین تقسیم‌بندی در گزارشگری شرکتها وجود ندارد.

در تعریف دارایی نیز در بخش عمومی علاوه بر توجه به منافع اقتصادی، توان خدمت‌رسانی (service potential) نیز مدنظر قرار می‌گیرد. همچنین صورت مالی دیگری با عنوان «صورت مقایسه بودجه و عملکرد» در گزارشگری مالی بخش عمومی مبتنی بر استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲ وجود دارد. تفاوت‌های دیگری در جزئیات ارائه و افشا بین گزارشگری مالی بخش عمومی و گزارشگری شرکتها نیز وجود دارد که باعث اطاله کلام می‌شود و به همین موارد گفته شده بسنده می‌کنم.

### سازمان

**حسابداران شاغل در بخش عمومی از نظر مهارت و دانش، چه ویژگی‌هایی باید داشته باشند؟**

### شاهرخی

در بخش عمومی قوانین و مقررات نقش پررنگی دارند لذا انتظار می‌رود حسابداران در بخش عمومی علاوه بر استانداردها با قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به بخش عمومی آشنایی داشته باشند.

البته این مطلب در مورد فارغ‌التحصیلان حسابداری است اما در مورد حسابداران شاغل در دستگاه‌های دولتی عکس این وجود دارد یعنی آشنایی با قوانین و مقررات بیشتر از شناخت استانداردها می‌باشد. این حسابداران سالها گزارشهای مالی را بر مبنای نقدی تعدیل شده تهیه می‌کردند، اکنون با تغییر به مبنای تعهدی، تغییرات اساسی در روشهای حسابداری و گزارشگری آنها رخ داده است و از طرفی با تصویب استانداردهای حسابداری بخش عمومی جدید باید همواره به‌روز باشند. از جمله شایستگی‌های مورد نیاز برای حسابداران فعلی مشغول به‌کار در بخش عمومی روحیه تغییرپذیری، دریافت آموزشهای مستمر، تمرین و ممارست و برای استخدام حسابداران جدید در این بخش، علاوه بر تعهد و تخصص عمومی، آشنایی با ساختار دولتی و اصطلاحات خاص آن، شناخت قوانین و مقررات مربوط به بخش عمومی، از جمله قانون بودجه و مصوبات اخیر هیئت دولت در مورد حسابداری بخش عمومی است.

### سازمان

**برنامه آموزش دانشگاهی تا چه اندازه به نیازهای**

### با تصویب

### استانداردهای حسابداری

### بخش عمومی

### حسابداران بخش عمومی

### باید همواره به‌روز باشند

بخش عمومی، آشنایی با انواع دستگاه‌های دولتی، قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به گزارشگری مالی، شناخت فعالیت‌های دولتی، تفاوت ثبت‌های حسابداری و ثبت‌های بودجه‌ای و کاربرد هر یک در گزارشگری مالی.

### سازمان

**آیا آموزش مستمر برای حسابداران بخش عمومی هم مطرح است؟**

#### شاهرخی

با توجه به نوپا بودن حسابداری بخش عمومی در کشور ما و این‌که مجموعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در حال تکمیل شدن است، نیاز به آموزش مستمر بسیار احساس می‌شود. آموزش‌های مستمر به آشنایی حسابداران از پیشرفت‌های اخیر کمک می‌کند و دوره‌های بازآموزی برای برطرف شدن مشکلات احتمالی مورد نیاز است. آموزش‌های خیلی کمی در این زمینه ارائه شده است و تا رسیدن به نقطه ایده‌آل فاصله زیادی وجود دارد.

### سازمان

**برای تقویت اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی چه پیشنهادی دارید؟**

#### شاهرخی

در بسیاری از موارد، استانداردهای حسابداری بخش عمومی مشابه استانداردهای حسابداری بخش تجاری (بازرگانی) است. در شناسایی عناصر صورتهای مالی تفاوتی وجود ندارد. با توجه به این‌که در کتب دانشگاهی عمده دروس حسابداری مالی تمرکز بر بخش تجاری دارد و انتظار بر این است در این قسمت حداقل مشکل کمتری وجود داشته باشد، لذا باید بر بخش‌هایی تمرکز کرد که استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استانداردهای حسابداری بخش تجاری تفاوت دارد؛ مخصوصاً در استانداردهای ۲ و ۴ که معادلی در بخش تجاری برای آنها وجود ندارد.

حسابداران بخش عمومی باید با مفهوم دریافتی از محل منابع عمومی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی (صورت مالی عملکرد) وجود دارد آشنا باشند. بر تفاوت بین فعالیت‌های خود واحد گزارشگر و فعالیت‌های به‌نمایندگی، اشراف داشته باشند زیرا در بخش عمومی فعالیت‌هایی که یک واحد گزارشگر

**حسابداری بخش عمومی پاسخ می‌دهد؟ آیا برنامه آموزش حسابداری فعلی دانشگاه‌ها نیازمند اصلاح و بازنگری است؟**

#### شاهرخی

در دانشگاه در رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ۳ واحد درسی با عنوان مبانی حسابداری بخش عمومی و ۳ واحد درسی با عنوان حسابرسی بخش عمومی و در مقطع کارشناسی ارشد ۳ واحد درسی با عنوان حسابداری بخش عمومی در نظر گرفته شده است. در این خصوص باید سرفصل‌های به‌روز و مبتنی بر مبنای تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی ارائه شود. متأسفانه شاهد آن هستیم که در برخی دانشگاه‌ها همچنان منابع قدیمی یا منابعی که در ایران کاربرد ندارد، تدریس می‌شود.

از کنکور کارشناسی ارشد ۹۷ گرایش حسابداری بخش عمومی به گرایش‌های حسابداری اضافه شده است. با این اتفاق امید است با جذب فارغ‌التحصیلان در ارگانهای دولتی شاهد پیشرفت حسابداری بخش عمومی باشیم.

### سازمان

**در آزمون‌های جذب و استخدام حسابداران حرفه‌ای برای بخش عمومی بر چه زمینه‌ها و مباحثی باید تاکید بیشتر شود.**

#### شاهرخی

مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری

**جامعه حسابداری کشور**

**باید تمرکز بیشتری بر**

**بخش عمومی**

**داشته باشد**

مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌کنند و حسابرسی می‌شوند. عمده این واحدهای گزارشگر، طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای است که به‌عنوان یک واحد گزارشگر مجزا تلقی می‌شوند و حسابرسی آنها توسط سازمان حسابرسی انجام می‌شود.

خوشبختانه در اسفند ۱۳۹۸ دستورالعمل اجرایی نحوه حسابرسی صورتهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی نهایی شد و انتظار می‌رود در این زمینه جامعه حسابداران آمادگیهای لازم را کسب کند. در بند «الف» ماده ۵ این دستورالعمل آمده است: «کمیته انتخاب حسابرس نسبت به انتخاب حسابرس با توجه به معیارهایی نظیر تجربه و توانایی حرفه‌ای، امکانات نیروی انسانی و تشکیلاتی، دسترسی به فناوری، حجم کار و ظرفیت و توان پذیرش کار، نتایج کنترل کیفیت انجام‌شده و آرای انضباطی صادرشده توسط مراجع ذیربط با هدف شناسایی حسابرس اصلاح، برای حسابرسی واحدهای گزارشگر موضوع تبصره ۲ ماده ۲ این دستورالعمل اقدام می‌نماید».

این کمیته طبق ماده ۴ همان دستورالعمل "با حضور معاون نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور، معاونین فنی و حسابرسی امور عمومی و اجتماعی و امور اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور، رئیس سازمان حسابرسی و دبیرکل جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌شود". گامی در این زمینه برداشته شده است اما زمانی رضایت‌مندی کسب می‌شود که بتوان گزارشگری مالی بخش عمومی حسابرسی شده را به‌صورت عمومی منتشر کرد.

## سازگار

دیدگاه شما این نوید را می‌دهد که واحد آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی پشتیبان و یاری‌دهنده حسابداران بخش عمومی است. امیدواریم موفق باشید.

## شاهرخی

من هم از همه خوانندگان محترم برای وقتی که صرف مطالعه این مطلب می‌کنند، تشکر می‌کنم. به امید روزی که با یاری باری تعالی شاهد رشد حسابداری در بخش عمومی در سطح ایده‌آل آن باشیم.



## آموزشهای خیلی کمی

### در زمینه

## حسابداری بخش عمومی

### ارائه شده است و

## تا رسیدن به نقطه ایده‌آل

## فاصله زیادی وجود دارد

به نمایندگی از دولت انجام می‌دهد، مثل مالیات، نیز باید توسط او به طور جداگانه در صورتهای مالی اش شناسایی شود زیرا دولت به‌عنوان یک مجموعه واحد این فعالیتها را شناسایی نمی‌کند؛ سپس در هنگام تلفیق صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی این فعالیتها به‌نمایندهای نیز تلفیق شده تا وضعیت مالی و عملکرد کلی بخش عمومی به‌عنوان یک مجموعه واحد نشان داده می‌شود.

شناخت تفاوت بین فعالیتهای حاکمیتی و فعالیتهای بازرگانی نیز کمک می‌کند تا ارگان دولتی تشخیص دهد کدام استانداردها (استانداردهای حسابداری بخش عمومی یا استانداردهای حسابداری بخش تجاری) برای او مناسب‌تر است.

## سازگار

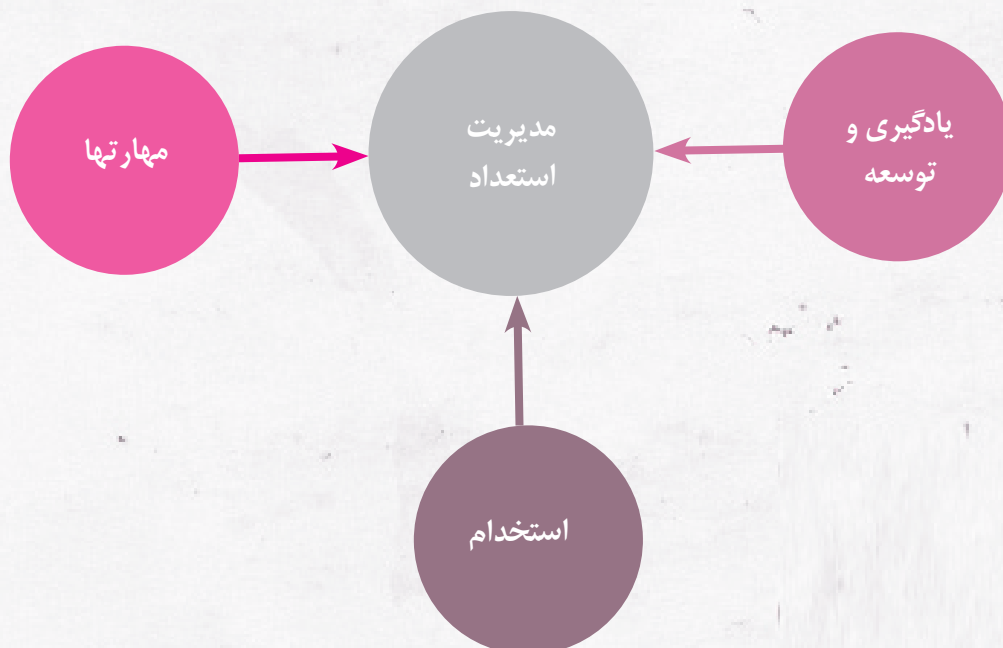
جامعه حسابداری کشور چه خدمتی می‌تواند برای توسعه حسابداری بخش عمومی انجام دهد؟

## شاهرخی

جامعه حسابداری کشور باید تمرکز بیشتری بر بخش عمومی داشته باشد. اولاً به اهمیت حسابداری بخش عمومی و اهداف آن واقف باشد، ثانیاً در اعتلای آن کوشا باشد. در حال حاضر واحدهای گزارشگری کمی وجود دارند که گزارشگری

در  
پاگرد  
ساز  
توسعه  
مدیریت  
استعداد

- **مهارتها:** چارچوبهای شایستگی باید نگاه در معرفی مهارتها، رفتار و دیگر ویژگیهای ضروری برای نیاز خاصی که با نیازهای نوپدید همسو است، داشته باشد و به صورتی روشن برای افرادی که نیمرخ استعداد مناسبی دارند امکان یادگیری، توسعه و پیشرفت را فراهم آورد.
- **استخدام:** فرایند استخدام باید راههایی برای تشخیص افراد با مهارتهای لازم، یا دارای توان برای ایجاد آنها را پیدا کند.
- **یادگیری و توسعه:** الزامهای مورد انتظار برای توسعه مهارتها باید در فرایندهای عملیاتی، در هر دو سطح مدیریت و کارکنان، گنجانده شود. به احتمال زیاد برای این کار به رویکردهای نوین و سازگارپذیر در کارآموزی و آموزش نیاز است.



منبع:



## آموزشی؛ پاشنه آشیل اصلاحات حسابداری

### بخش عمومی



دکتر مسعود ابوالحلاج

کارشناس و عضو هیئت علمی

وزارت بهداشت،

درمان و آموزش پزشکی

### حسابداری

ابتدا تسلیت ما را به مناسبت درگذشت پدر بزرگوارتان بپذیرید. برای ایشان طلب آموزش و برای شما و اعضای خانواده ارجمند صبر آرزو مندیم. امیدواریم کوشش و مساعی شما در توسعه دانش و دستاوردهای حرفه‌ای موجب آرامش روان آن مرحوم شود. شما در یکی دودهمه اخیر نقش فعالی در تحولات حسابداری بخش دولتی به‌ویژه در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی داشته‌اید. از نگاه شما حسابداری بخش عمومی در ایران در سالهای اخیر چه تحولات مهمی را پشت سر گذاشته است؟

### دکتر ابوالحلاج

در سالهای اخیر مهمترین رویداد، جلب توجه جامعه حرفه‌ای حسابداری، به بخش عمومی بود که شاید مرهون برگزاری سمینارهای بودجه‌ریزی عملیات و حسابداری بخش عمومی و همچنین توجه خزانه‌داری کل کشور به اصلاحات مورد نیاز سیستم خزانه‌داری بود. این موضوع منجر به توجه هرچه بیشتر حسابداران بخش عمومی و بالاخص ذیحسابان و همچنین درگیر شدن موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، با بخش عمومی بالاخص دانشگاه‌های علوم پزشکی شد.

افزایش توجه به حسابداری بخش عمومی ضعفهای شدید در ساختارهای گزارشگری مالی را آشکار ساخت و توجه جامعه حرفه‌ای را به این بخش بیشتر جلب کرد، که در نهایت منجر شد به تغییرات

## مدیران دولتی

وقتی ندانند چه می خواهند

اگر بهترین گزارشها را هم

در اختیارشان بگذارید

هیچ تاثیری در کارشان ندارد

در حوزه‌های مالی و آموزش مکرر در سطوح مختلف، خصوصا مدیران دولتی. مدیران دولتی وقتی ندانند چه می خواهند، اگر بهترین گزارشها را هم در اختیارشان بگذارید هیچ تاثیری در کارشان ندارد.

## سازمان

**گفتید گزارش مالی تاثیری در کار مدیران ندارد. آیا گزارشگری مالی در بخش عمومی با گزارشگری مالی در بخش بازرگانی متفاوت است؟**

### دکتر ابوالحلاج

مهمترین اختلاف همان‌گونه که اشاره کردم اتکای حسابداری بخش عمومی به مدیریت بودجه کلان است. به علاوه، مبنای شناسایی کارایی مدیران اساسا مناسبات سیاسی است و نه عملکرد اعتبارات یا منابع مصرفی. هنوز هیچ مدیری در عرصه‌های مختلف دولتی بر اساس اطلاعات استاندارد مالی ارزیابی نگردیده است. این مشکل در همه عرصه‌ها به صورت گسترده وجود دارد.

## سازمان

**بخش عمومی از نظر کارشناسان حسابداری چه نیازمندیهایی دارد؟ و حسابداران بخش عمومی چه**

ساختاری قابل توجه در خزانه دولت و بهبود شناسایی داراییها و بدهیهای دولت، و متعاقب آن تصویب حسابداری تعهدی در بخش دولتی. و این موج توجه به بخش عمومی را بیش از پیش کرد.

## سازمان

**نیروی انسانی در توسعه حسابداری بخش عمومی نقش مهمی دارد. از این بابت وضعیت چگونه است؟**

### دکتر ابوالحلاج

آیا حسابداران در بخش دولتی از کفایت لازم برای بهبود شرایط برخوردارند؟ در وزارت بهداشت بیش از سه هزار نفر حسابدار جوان به کار گرفته شد همراه با آموزشهای رسمی حرفه‌ای. و امروز مدیران مالی تربیت شده‌اند که گزارشهای مورد نیاز وزارت بهداشت را تهیه می‌کنند.

متأسفانه در سایر بخشهای دولتی نسبت به آموزش به شدت بی‌توجه‌اند و این پاشنه آشیل اصلاحات حسابداری در بخش عمومی است. این در شرایطی است که وزارت اقتصاد انتظار دارد با بخشنامه‌ها و دستورالعملها این موضوع را مدیریت کند که اساسا به نتیجه نخواهد انجامید.

حسابداران در بدنه بخش عمومی باید از منظر حسابداری به‌عنوان یک حرفه به‌موضوع گزارشگری مالی توجه کنند و نه از منظر مباحث نظری. مشکل ساختارسازی و فرایندسازی در حوزه تولید گزارشهای حسابداری است. از سوی دیگر، دستگاه‌های نظارتی، و مدیران ارشد اساسا نحوه استفاده از گزارشهای تهیه‌شده بر اساس استاندارد حسابداری و صورتهای مالی را یاد نگرفته‌اند و در بهترین حالت با سازوکارهای بودجه دولتی آشنا هستند که هیچ ارزش حرفه‌ای در تحلیل عملکرد مدیران ندارد.

مدیران ارشد در بدنه دولت یاد گرفته‌اند ساختمان بسازند، و نه فرایند. مدیر فرایندساز و راهبردی که به‌اتکای اطلاعات مالی طراحی یا برنامه‌ریزی کند در بدنه دولت بیشتر جنبه شوخی دارد. مدیران و سیاستگذاران کلان خود را پاسخگوی نیازهای سیاسی می‌دانند و نه تبعیت از یک طرح جامع؛ که به‌طور طبیعی منجر به ناکارایی ساختارهای دولتی شده است. در دولت و بخش عمومی نیاز داریم به ساختارسازی خصوصا

## ویژگی‌هایی باید داشته باشند؟

### دکتر ابوالحلاج

صرف‌نظر از این که حسابدارن بخش عمومی چه ویژگی باید داشته باشند، باید بگوییم برای حسابداری بخش عمومی در حوزه کارشناسان چه باید بکنیم؟ صرف‌نظر از ذیحسابان که مسیر آکادمیک را طی کرده‌اند، در اکثر دستگاه‌های دولتی کارکنان حسابداری کارکنان غیرمرتبط و غیرمتخصص می‌باشند و این آفتی است که گریبان واحدهای دولتی را گرفته است. از نظر من، حسابدار، حسابدار است. باید روی آموزش مدیران ارشد کار کرد که واقعا نیازشان چیست. باور کنید درصد بالایی نمی‌دانند از حسابدار چه می‌خواهند. پس یک بازبینی اساسی در ساختار مالی بدنه دولت لازم است؛ چه در سطح قوانین و چه در حوزه ساختار و آموزش.

## ساجد

**بخش دولتی چه فرصتهایی برای توسعه و پیشرفت حسابداران دولتی فراهم کرده است؟ آیا محیط بخش دولتی جذابیت لازم برای حفظ و نگهداری نیروی کارشناسی را دارد؟**

### دکتر ابوالحلاج

متأسفانه در حوزه دولتی سلامت به‌شدت با فرار کارشناسان مالی آموزش‌دیده مواجه هستیم. مشکل حسابداران، بی‌توجهی مدیران ارشد به خدمات آنان است. حسابداران خسته از تولیدات بی‌اثر هستند. برای همین است که نیاز داریم در بدنه دولتی و دستگاه‌های اجرایی ساختارهای مالی و گزارشگری را در قالب یک بسته بازبینی کنیم.

## ساجد

**در توسعه حسابداری بخش دولتی، برای رسیدن به موفقیت به چه چیزهایی نیاز داریم؟**

### دکتر ابوالحلاج

نیاز دنیای مجازی و فضای اینترنت و دیجیتال تغییرات را به بخش دولتی در همه عرصه‌ها تحمیل خواهد کرد. لازم است مدیران ارشد در بدنه دولتی درک درستی از این موضوع داشته باشند. کنترل‌های داخلی نیز باید متناسب با این تحولات بازبینی گردد. امروز صرف‌نظر از نیاز مالی کارشناسان مالی،

## جامعه حسابداری کشور

## باید کانون توجه خود را

## از کارشناسان مالی

## به سوی مدیران سیاستگذار

## تغییر دهد

باید به موضوع آموزش توجه جدی بشود؛ چیزی که در بدنه دولت به‌شدت با کمبود روبه‌روست.

## ساجد

**جامعه حسابداری چگونه می‌تواند در توسعه حسابداری بخش دولتی نقش داشته باشد؟**

### دکتر ابوالحلاج

جامعه حسابداری کشور باید کانون توجه خود را از کارشناسان مالی به سوی مدیران سیاستگذار تغییر دهد. لذا ضرورت آموزش‌های حرفه‌ای مالی برای مدیران غیرمالی در بدنه دولت به‌شدت اهمیت دارد. تقاضا برای آموزش‌های مالی و حسابداری را باید تولید کرد. باید مدیران ارشد و حتی دستگاه‌های نظارتی بدانند که نمی‌دانند.

## ساجد

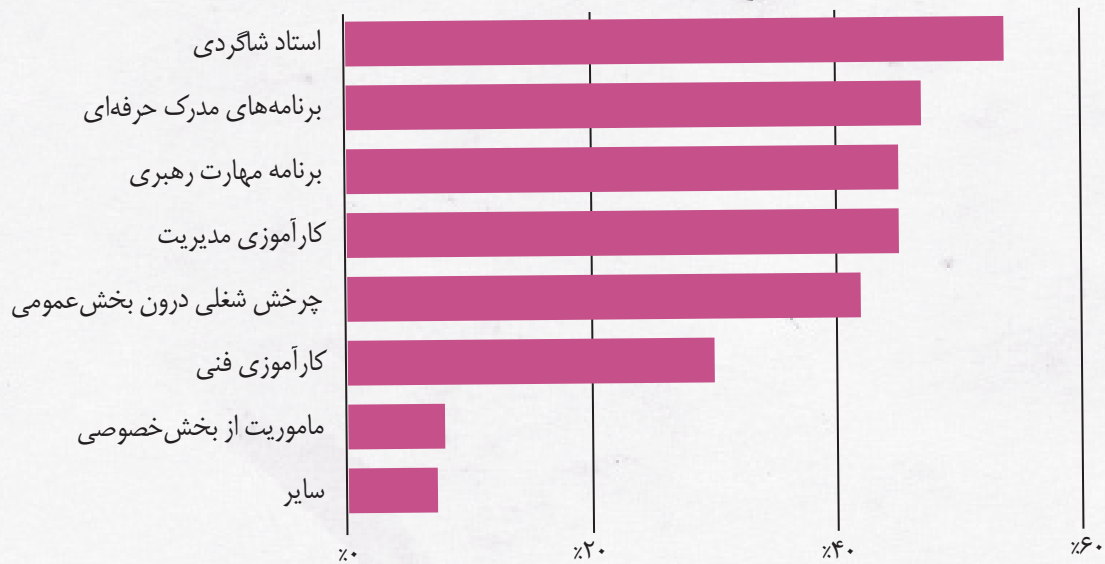
**از مشارکت شما سپاسگزاریم. بار دیگر تسلیم ما را**

**بپذیرید.**

در  
پاگرد  
ساز

توسعه  
استعداد

### روشهای توسعه استعداد



منبع:

• CIPFA, Talent Management in Government Finance: Finance Ministers Colloquium Survey Analysis, 2018



# حسابدار بخش عمومی؛ مسلط به قوانین و مقررات مالی و استانداردهای حسابداری دولتی



گفتگو با: محسن برزوزاده  
مدیرکل خزانه وزارت امور اقتصادی و دارایی،  
کارشناس رسمی، و حسابدار رسمی

## حسابداری

کوششهای پیگیر و پایدار معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل و همچنین پروژه هوشمندسازی و شفافسازی

عملیات مالی دولت در حوزه گزارشگری مالی برای توسعه حسابداری دولتی و بخش عمومی ستودنی است. برای شما و همکارانتان آرزوی موفقیت داریم. این شماره مجله حسابرس به موضوع «مهارتها و شایستگیهای لازم برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در بخش عمومی» اختصاص دارد. ابتدا به این پرسش بپردازیم که حسابداران بخش عمومی چه شایستگیهای حرفه‌ای خاصی دارند و تفاوت‌های آنها با حسابداران شاغل در بخش غیرعمومی چیست؟ آیا اطلاعات و آماری از کمیت و کیفیت حسابداران بخش عمومی در ایران می‌توانید ارائه کنید؟

### برزوزاده

به‌عنوان حسابدار شاغل در بخش عمومی و همچنین کارشناس رسمی دادگستری که در بخش غیرعمومی نیز فعالیت دارم، بین حسابداران بخش عمومی و غیردولتی تفاوت خاص درخور توجهی وجود ندارد، هم حسابداران بخش عمومی و هم بخش‌بازرگانی بایستی از استانداردهای حسابداری در حوزه تخصصی خود استفاده کنند. در بخش عمومی،

## حسابدار بخش دولتی باید

### با دستورالعملهای

### حسابداری دولتی

## آشنایی کامل داشته باشد

بودجه کل کشور است که پیش‌نیاز گزارش تفریغ بودجه است. نظام حسابداری بخش عمومی ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی با ارائه همزمان ثبت عملی حسابداری بودجه‌ای و مالی، امکان تهیه صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور را فراهم ساخته است.

### سازمان

**چه کوششی برای توسعه دانش حسابداری بخش عمومی در کشور انجام شده است؟**

### بروززاده

با تدابیری که به‌وسیله مقامات اجرایی خزانه‌داری کل در زمینه هماهنگی برای تدوین سرفصلهای آموزشی فی‌مابین وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت علوم برای توسعه دانش حسابداری بخش عمومی انجام گرفته است، آموزش فارغ‌التحصیلان حسابداری برای اشتغال در بخش عمومی فراهم شده است. با انتخاب افراد متخصص از طریق گزینش نیروی انسانی و آموزش ایشان در راستای ساماندهی نظام مالی و محاسباتی، زمینه برای توسعه حسابداری بخش عمومی بیشتر شده است.

### سازمان

**آموزش مستمر حرفه‌ای در حسابداری بخش عمومی چه نقشی دارد؟**

حسابداران می‌بایست علاوه بر ضوابط استانداردها، مسلط به قوانین و مقررات مالی و محاسباتی باشند و همچنین با دستورالعملهای حسابداری دولتی ابلاغی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی برای تهیه گزارشگری مالی دولت و همچنین صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور، آشنایی کامل داشته باشند.

آمار مدیران مالی شاغل در بخش عمومی حدود پنج هزار نفر و حسابداران شاغل در این بخش نیز به‌صورت برابری شصت هزار نفر در سطح کل کشور می‌باشد، که متأسفانه دارای شکل حرفه‌ای خاص نیز نمی‌باشند.

### سازمان

**گفته می‌شود که نیروی انسانی متخصص از محدودیتهای مهم توسعه حسابداری بخش عمومی است. شما که از نزدیک با فعالیتهای توسعه حسابداری بخش عمومی ایران سروکار داشته‌اید، چه نظری دارید؟**

### بروززاده

قطعاً نیروی انسانی متخصص در زمینه توسعه و تکمیل اجرای حسابداری تعهدی نقش به‌سزایی دارد ولی خوشبختانه تکنولوژی نوین خصوصاً در زمینه سامانه‌های رایانه‌ای مرتبط با حسابداری توانسته مشکل کمبود نیروی متخصص را تا حدودی جبران کند. به‌طور مثال نیروی انسانی شاغل در اداره کل خزانه وزارت امور اقتصادی و دارایی در سنوات گذشته، ۱۴۰ نفر بود ولی با استقرار سیستم هوشمندسازی و شفاف‌سازی عملیات مالی دولت، و بهبود روشهای مورد عمل، نیروی انسانی مورد نیاز به ۵۰ نفر تغییر وضعیت داده است. لذا با وضع موجود نیروی انسانی شاغل در بخش عمومی و آموزشهای مستمر و استفاده از ابزارهای الکترونیکی می‌توان حسابداری بخش عمومی را توسعه داد.

### سازمان

**گزارشگری مالی در بخش عمومی چه تفاوت مهمی با گزارشگری مالی در بخش بازرگانی دارد؟**

### بروززاده

مهمترین تفاوت گزارشگری مالی در بخش عمومی با گزارشگری شرکتها، گزارشهای مرتبط با صورت‌حساب عملکرد

### بروززاده

مهمترین مسئله برای بالابردن مهارتها و شایستگیها، آموزش مستمر می‌باشد. توانایی ارزیابی مناسب رویه‌های حسابداری مورد عمل به‌توانایی کاربرد استانداردهای حسابداری بخش عمومی بستگی دارد و توانایی تهیه صورتهای مالی و تفسیر گزارشهای مالی به آشنایی با روشهای مورد عمل حسابداری دولتی و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی وابسته است. آشنایی با قوانین مالی و محاسباتی از مهمترین پیامدهای یادگیری برای شایستگی مالی در بخش عمومی است.

### سپاس

کوششهای درخور توجه برای بهبود نظام حسابداری بخش عمومی به کجا رسیده است؟ زمان بندی اجرای کامل حسابداری تعهدی چگونه است؟

### بروززاده

بر اساس نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی تا

پایان سال ۱۳۹۹، بایستی حسابها و اسناد پرداختی، حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای و سایر بدهیهای احتمالی تکمیل شود. خوشبختانه وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه، و دیوان محاسبات کشور، توانسته‌اند با هماهنگی سازمان حسابرسی نسبت به تدوین کامل ضوابط اجرایی حسابداری بخش عمومی اقدام کنند و دستگاههای اجرایی مکلفند نسبت به ثبت کامل عناصر صورتهای مالی به‌ویژه درآمدها، داراییها و بدهیها مبادرت کنند. به نظر می‌رسد زمان بندی اجرای نظام حسابداری نیازی به تمدید ندارد و وقت آن رسیده که همکاران دیوان محاسبات کشور با عزم جدی آن را نظارت و حسابرسی کنند.

### سپاس

حسابداران علاقه‌مند به اشتغال در بخش عمومی در چه زمینه‌هایی باید صلاحیت خود را بالا ببرند؟

### بروززاده

مباحثی نظیر توانایی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نظام حسابداری بخش عمومی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و توانایی فرد مورد نظر برای به‌کارگیری روشهای مورد عمل در زمینه حسابداری دولتی بایستی مورد تاکید بیشتر قرار گیرد.

### سپاس

برای توسعه حسابداری بخش عمومی چه پیامی دارید؟

### بروززاده

یکی از مسائل مهم در زمینه مدیریت کلان هر کشور، اجرای مدیریت مالی بخش عمومی (PFM) است و این مهم انجام نخواهد شد، مگر با گسترش و توسعه دانش حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی دولت که پیش‌نیاز اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و به‌تبع آن حسابرسی عملیاتی است.

### سپاس

از شرکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم.

هماهنگی برای تدوین

سرفصلهای آموزشی

فی‌مابین وزارت

امور اقتصادی و دارایی و

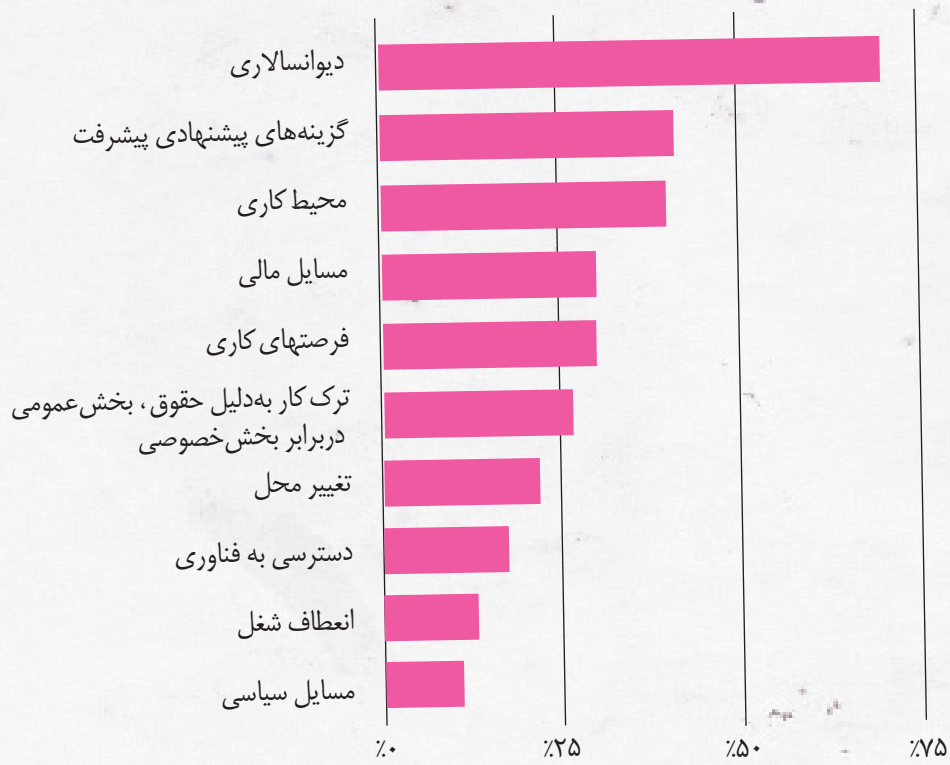
وزارت علوم

انجام گرفته است

در  
پاگرد  
سازمان

موانع  
استعداد

مهمترین موانع ایجاد استعداد پایدار



منبع:

• CIPFA, Talent Management in Government Finance: Finance Ministers Colloquium Survey Analysis, 2018



# موانع حرفه‌ای شدن مشاغل حسابداری در

## بخش عمومی

امیر بختیاریان ✍

حسابداری، دانشی متحول و روبه‌رشد است که در بازار کار، تغذیه اصلی طیفی گسترده از مشاغل و حرفه‌های مختلف را در حوزه امور مالی برعهده دارد. عواملی که به دانش حسابداری در بازار اشتغال، هویت حرفه‌ای می‌بخشد، کم‌وبیش مشابه سایر مشاغل است. وجود چند عامل در کنار هم، مایه تشکیل و رشد هر حرفه می‌شود: تشکل فراگیر حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای و مبانی نظری، اصول و استانداردهای حرفه‌ای، سازه‌های اصلی و لازم برای تبدیل شغل به حرفه است (حساس یگانه، ۱۳۹۰).

موضوع این نوشتار، بررسی وضعیت کنونی هر سه عامل ذکر شده، در حسابداری بخش عمومی است. به عبارتی می‌خواهیم روشن کنیم شاغلان حسابداری بخش عمومی و مراجع عالی این شغل، تا چه حد توانسته‌اند آن را به عنوان حرفه به جامعه معرفی کنند.

### تشکل حرفه‌ای

حسابداران بخش عمومی بر خلاف حسابداران بخش تجاری، فاقد تشکل حرفه‌ای مختص به خود هستند. شاغلان حسابداری در بخش تجاری در ایران، جایگاهی حرفه‌ای دارند. دو تشکل قانونی مهم یعنی جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی، ضامن اعتبار حرفه و پشتوانه آن به‌شمار می‌آیند. در کنار این دو تشکل که به لحاظ جایگاه، از پشتوانه قانون برخوردارند، انجمن حسابداران خبره ایران به‌عنوان تشکلی فراگیر توانسته است بیش از ده‌هزار نفر حسابدار به‌عنوان عضو داشته باشد. با این‌که حسابداران بخش عمومی هم شرایط عضویت در این انجمن را دارند ولی صرف نظر از این‌که انجمن از پشتوانه قانونی دو تشکل قبلی برخوردار نیست، ماموریت انجمن متمرکز بر بخش عمومی نیست و در عمل عضویت حسابداران بخش عمومی در این تشکل، مزیت شغلی تعریف شده‌ای برای آنان ندارد.

به لحاظ قانونی، حسابدار بخش عمومی، برای عضویت در تشکلهای حرفه‌ای، الزامی ندارد و تاکنون هیچ تشکل حرفه‌ای با تجمع حسابداران بخش عمومی تاسیس نشده است. حسابداران بخش عمومی،



حتی در عالی‌ترین سطح خود به اعتبار عضویت در تشکل حرفه‌ای و یا داشتن پروانه فعالیت، خدمات مالی خود را ارائه نمی‌دهند. آنها مانند سایر کارکنان بخش عمومی از طریق شرکت در آزمونهای استخدامی و یا روشهای غیررسمی، وارد خدمت در نهادهای عمومی می‌شوند و می‌توانند به مرور ارتقا پیدا کنند.

در حقوق اداری، از حسابدار بخش عمومی به‌عنوان شاغل در «حرفه» یاد نشده است و صاحبان این شغل، بدون داشتن امتیازی خاص، مشابه سایر مشاغل عمومی در تمام دستگاه‌های دولتی فعالیت می‌کنند (سازمان اداری و استخدامی کشور، ۱۳۹۹) و همچنان که در فرایندی مشابه با سایر کارکنان دولت، استخدام شده‌اند، می‌توانند ارتقا پیدا کنند.

یکی از موانع مهم حرفه‌ای شدن حسابداران در بخش عمومی، فقدان نهادی صنفی برای صیانت از حقوق و جایگاه بالقوه حرفه‌ای آنها است. عموماً در راس واحدهای مالی در بخش عمومی، ذیحساب قرار دارد. ذیحساب به پشتوانه ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور در راس واحدهای مالی بخش عمومی در سطوح کشوری و استانی به وظایف نظارتی خود عمل می‌کند. شرایط انتصاب ذیحساب، داشتن مدرک تحصیلی متناسب و همین‌طور سوابق تجربی است و مطابق قانون، ذیحساب با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی در این سمت مشغول به کار می‌شود. انتخاب ذیحساب طی فرایندی اداری رخ می‌دهد و هیچ تشکل حرفه‌ای در انتخاب ذیحساب و حفاظت از شان و جایگاه وی، نقشی ندارد.

### آیین رفتار حرفه‌ای

حسابداران بخش عمومی، آیین رفتار حرفه‌ای اختصاصی ندارند. در آیین‌نامه اجرایی تبصره ۱

ماده ۵۲ قانون مدیریت خدمات کشوری که به تصویب هیئت وزیران رسیده، منشور اخلاقی و اداری کارمندان دولت ارائه شده است. تمام کارکنان دولت از جمله حسابداران می‌بایست در بدو استخدام، متن سوگندنامه را همراه منشور اخلاقی مندرج در آیین‌نامه امضا کنند. در این مورد، حسابداران، منشور اخلاقی جداگانه‌ای ندارند.

البته برای ذیحسابان، بر خلاف سایر حسابداران بخش عمومی، آیین رفتار حرفه‌ای، تصویب شده و در متن این منشور، برای اولین بار در ادبیات حقوق اداری ایران، از شغل ذیحسابی به‌عنوان حرفه یاد شده است. اما در عمل، شغل ذیحسابی در شرایط کنونی، فاقد پشتوانه کافی برای تحول به سمت تبدیل شدن به حرفه است. در واقع فقدان تشکلی حرفه‌ای، مستقل از دولت و متشکل از ذیحسابان، امکان تحول از تصاحب شغل به سمت تصاحب حرفه را به ذیحسابان نمی‌دهد.

به لحاظ نظری، هر آیین رفتار حرفه‌ای می‌بایست توسط نهادی حرفه‌ای تدوین و تصویب شده و همان تشکل، ضامن اجرای آن باشد. آیین رفتار حرفه‌ای ذیحسابان، در تشکیلات اداری خزانه داری کل کشور تدوین و تصویب شده است و بر خلاف روال رایج در آیین‌های رفتار حرفه‌ای، هیچ نهاد و سازوکاری برای تضمین اجرای آن پیش‌بینی نشده است. در این منشور از عباراتی استفاده شده است که تناسبی با جایگاه و موقعیت اداری ذیحساب ندارد. بند ۲۷ تا ۳۵ منشور به استقلال ذیحساب اختصاص دارد. در حالی که مطابق تبصره ۱ ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرائی، وظایف خود را انجام می‌دهد. استقلال، از احکام لازم‌الاجرا برای حسابداران مستقل

## تاکنون

## هیچ تشکل حرفه‌ای

## با تجمع

## حسابداران بخش عمومی

## تاسیس نشده است

غفلت کرده است و نسخه اولیه آن (خزانه‌داری کل کشور، ۱۳۹۲) با وجود اشکالات نظری و ساختاری، تاکنون ویرایش نشده است.

### اصول و استانداردهای حسابداری

دهه ۹۰ را می‌شود شروع تحول نظام حسابداری بخش عمومی تلقی کرد. در این نظام، از سال ۱۳۹۴ مبنای نقدی به تعهدی تغییر کرد و ضمن تصویب مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی از شماره ۱ تا ۱۴ از اواسط این دهه به تدریج، تدوین و تصویب شد. روشن است که تصویب این متون به معنای اجرای آنها نیست. در بند ۱۴ استاندارد شماره ۱ تصریح شده است که "هر واحد گزارشگر که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و ارائه می‌شود، باید این واقعیت را افشا کند. در صورتهای مالی نباید ذکر کرد که این صورتهای طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده است، مگر این که در تهیه صورتهای مزبور مفاد تمام الزامات مندرج در استانداردهای مربوط رعایت شده باشد" (کمیتة تدوین استانداردهای دولتی، ۱۳۹۵).

تا کنون نه مبانی نظری و نه استانداردها وارد گفتمان حسابداران بخش عمومی نشده است. به دلیل فقدان تشکل حرفه‌ای در نظام حسابداری بخش عمومی، مباحثی که در متون مصوب، مطرح شده، فرصت ورود به ادبیات مالی دستگاه‌های دولتی را نداشته است و استانداردهای حسابداری

است (علی‌مدد، ۱۳۸۹) و مغایر با وضعیت حسابداران شاغل در موسسات عمومی و غیر عمومی است.

یکی از مهم‌ترین خطرهای پیش‌روی ذیحساب، تهدید است. در منشور مورد بررسی، تنها در بند ۱۱ در دو سطر، این موضوع مطرح شده است، اما تدبیر ایمن‌ساز برای کنترل اثرات تهدید بااهمیت، پیش‌بینی نشده است. زمانی که در ارزیابی تهدید، تاثیر آن بااهمیت تلقی شود، می‌بایست امکان طرح مساله در مرجع رسمی رفع اختلافات (علی‌مدد، ۱۳۸۹) در دستگاه محل ماموریت ذیحساب و همین‌طور وزارت امور اقتصادی و دارایی وجود داشته باشد. تدوین کنندگان منشور مورد بررسی در این مورد سکوت کرده‌اند.

در این منشور، یکی از تدابیر ایمن‌ساز ذیحساب در محیط کار، استقرار سیستم قوی کنترل‌های داخلی است. بستر الزامی برای استقرار سیستم کنترل‌های داخلی، وجود استاندارد و یا رهنمود مصوب برای اجرای کنترل‌های داخلی در بخش عمومی است (صابری، ۱۳۸۸). تا این زمان، با توجه به اختیارات محول شده به وزارت امور اقتصادی و دارایی (مواد ۹۴ و ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور) رهنمود کاملی در مورد کنترل‌های داخلی در بخش عمومی تصویب و ابلاغ نشده است. تصویب آیین‌رفتار حرفه‌ای ذیحسابان می‌توانست شروع ارزشمندی برای شکل‌گیری حرفه حسابداری بخش عمومی باشد. این منشور، محدود به شغل ذیحسابی است و از لحاظ‌کردن سایر حسابداران شاغل در بخش عمومی



### در حقوق اداری

### از حسابدار بخش عمومی

### به عنوان شاغل در «حرفه»

### یاد نشده است

طریق برگزاری آزمون و مصاحبه سالانه بدون امتیاز ویژه برای کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی. با اجرای یکی از این دو پیشنهاد، رشد و تقویت جایگاه ذیحساب، بیش از گذشته تامین می‌شود و با فراهم شدن امکان به‌کارگیری بهتر استعدادها، سد آهین ارتقای حسابداران بخش عمومی شکسته خواهد شد.

### مراقبت حرفه‌ای

یکی از ضرورت‌های حرفه‌ای شدن، توسعه دانش حرفه‌ای از طریق آگاهی از آخرین الزامات فنی، اخلاقی و رفتاری است. آموزش مستمر حرفه‌ای از الزامات حفظ صلاحیت حرفه‌ای حسابداران است (علی‌مدد، ۱۳۹۸) در شرایط کنونی، حسابداران بخش عمومی نظام آموزشی و متولی تخصصی در این حوزه ندارند؛ نقیصه‌ای که یکی از موانع مهم نیل به مسیر حرفه‌ای شدن شغل آنها است.

### نتیجه‌گیری

مسیر حرفه‌ای شدن حسابداران شاغل در بخش عمومی، سخت و پر از موانع حقوقی و ساختاری است. برای حل مشکل می‌بایست نهادهای اجرائی-نظارتی متولی و به‌طور خاص وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور، احساس نیاز کرده و پیش‌قدم شوند.

### منابع:

- حساس یگانه، یحیی، فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ چهارم، ۱۳۹۰
- خزانه‌داری کل کشور، آیین‌رفتار حرفه‌ای ذیحسابان، ۱۳۹۲
- سازمان اداری و استخدامی کشور، مشاغل عمومی دستگاه‌های اجرائی کشور، بخشنامه شماره ۳۸۸۶۶۸ مورخ ۱۳۹۹/۷/۲۱، تهران، ۱۳۹۹
- صابری، محمد، رهنمودهای اینترنت‌سای برای استانداردهای کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، چاپ اول، ۱۳۸۸
- علی‌مدد، مصطفی، اخلاق و آیین‌رفتار حسابداران حرفه‌ای، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ اول، ۱۳۸۹
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ اول، ۱۳۹۵
- هفته‌نامه خبری، تحلیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی، شماره ۳۷۹، در خط مقدم امور مالی (گفتگو با ابوالفضل عباس‌چیان، مدیر کل امور اقتصادی و دارایی استان همدان)، ۱۳۹۰

بخش عمومی در پله اول اجرا، متوقف مانده است. از سوی دیگر، یکی از ابزار لازم برای اجرای استانداردهای حسابداری، توجه حساب‌رسان بخش عمومی به بررسی میزان رعایت استانداردهای حسابداری در صورتهای مالی و مدارک پشتوانه آنها است. در شرایط کنونی الزامی در این مورد مشاهده نمی‌شود و همچنان دیوان محاسبات به‌عنوان حساب‌رس اصلی بخش عمومی، حساب‌رسی خود را بر رعایت قوانین و مقررات متمرکز کرده است و اولویتی برای رعایت استانداردهای حسابداری در نظر نگرفته است.

### نظام دوباره نیروی انسانی

یکی از مشکلات حسابداران بخش عمومی، دوباره‌بودن نهاد جذب و ارتقای حسابداران است. بدنه اجرایی واحدهای مالی را حسابداران شاغل در دستگاه‌های اداری تشکیل می‌دهند اما در راس آنها ذیحسابان قرار دارند که بیشتر آنها کارمند وزارت امور اقتصادی و دارایی هستند. در واقع مجزای بودن اغلب ذیحسابان از دستگاه محل خدمت، موجب شده است که مدیر مالی و ذیحساب شدن برای حسابداران شاغل در بخش عمومی، جز موارد استثنائی (انتقال از دستگاه محل خدمت به وزارت امور اقتصادی و دارایی) ناممکن باشد. این دوپارگی، امتیازی آشکار برای کارکنان شاخه نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی ایجاد کرده است و در مقابل برای کارکنان مالی سایر دستگاه‌ها سدی آهین در زمینه ارتقا در سطوح عالی حسابداری شکل داده است. برای حل این مشکل که عامل کاهش انگیزه در حسابداران بخش عمومی است و به‌تبع آن افت کیفیت خدمات حسابداری را ایجاد کرده است، دو پیشنهاد، مطرح می‌شود.

پیشنهاد اول: انتزاع تمامی کارکنان مالی دستگاه‌های اجرائی از دستگاه محل خدمت خود و انتقال آنها به واحد خزانه‌داری کل وزارت اقتصاد. در این صورت، امکان مدیریت منابع انسانی در بخش‌های مالی دستگاه‌های اجرائی، بهبود اساسی پیدا خواهد کرد (هفته‌نامه تحلیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰).

پیشنهاد دوم: گسترده‌شدن فرایند انتخاب و انتصاب ذیحسابان از میان تمامی حسابداران بخش عمومی و از



IAESB™

## 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 به‌عنوان 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 در قبال 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 در قبال 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 مورد نیاز 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>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>ب) حسابداری مدیریت عمومی</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 شرکتها 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



## تقاضای فزاینده برای آموزش حسابداری بخش عمومی

جهان ما طی دودهمه گذشته دچار تحولات اساسی شده است، از جمله بحران مالی در سال ۲۰۰۸، و به دنبال آن بحران بدهی حاکمیتی<sup>۱</sup> در اروپا، که هر دو مورد به طور درخور توجهی بر بخش عمومی تاثیر گذاشتند. افزون بر این، جنبش جهانی مبارزه با فساد با سرعتی فزاینده در حال شتاب گرفتن است و دولتها بر این اساس واکنش نشان می دهند. در پی تلاش جهان و حرفه حسابداری برای انطباق با این تحولات جهانی، تامین مالی بخش عمومی بسیار پیچیده تر شده است. به دلیل افزایش پیچیدگی، اعتماد عمومی به توانایی دولتها در مدیریت امور مالی بخش عمومی زیر تاثیر قرار می گیرد.

این شرایط، برای پاسخگونداشتن دولتها از طریق تقویت سامانه های راهبری بخش دولتی، به ویژه شفافیت و یکپارچگی آنها، و کیفیت مدیریت مالی عمومی<sup>۲</sup>، یک فشار قوی ایجاد کرده است. از آنجا که حسابرسان و حسابداران سنگ بنای راهبری هستند، انتظارات از حرفه حسابداری افزایش یافته است که منجر به تقاضای فزاینده برای استانداردهای باکیفیت و به همان میزان، استقرار باکیفیت این استانداردها شده است.

کنیا و زیمبابوه نمونه های بسیار خوبی از تلاش کشورها برای بهبود پاسخگویی و افزایش شفافیت هستند. دولتهای هر دو کشور، اصلاحات مربوط به مدیریت مالی عمومی را آغاز کرده اند، از جمله انتقال از حسابداری بر مبنای نقدی به حسابداری بر مبنای تعهدی، و توسعه اقدام مربوط به ظرفیت سازی بخش عمومی برای اطمینان از کفایت استعداد حسابداری برای حمایت از حرکت به سمت به کارگیری و استقرار استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASs). این تلاشها شفافیت، کارایی و اثربخشی را افزایش می دهد و استفاده نادرست از بودجه عمومی را مهار می کند.

سرعت و میزان به کارگیری حسابداری بر مبنای تعهدی در میان دولتها روبه افزایش است. پیش بینی می شود تعداد دولتهایی که بر مبنای حسابداری تعهدی گزارش می کنند، طی چهار سال آینده دوبرابر شود و بیشتر دولتهای گزارشگر (۷۳ درصد) بر مبنای استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی گزارش کنند، در مقایسه با اکنون که این رقم ۵۱ درصد است. افزون بر این، استانداردهای حسابداری در حال رشد هستند، در حالی که استقرار استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی با چالشهای زیر روبه رو است:

- پیچیدگی در چشم انداز مدیریت مالی عمومی؛
- تخصص اندک در استقرار استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی در بخش عمومی؛ و
- سطح پایین سواد حسابداری در میان استفاده کنندگان از اطلاعات گزارش شده.

### پیامدهای آموزش حسابداری

حسابداران حرفه ای کنونی و تازه کار باید به درستی آموزش ببینند تا از مدیریت مالی صحیح در چنین محیط فعال و پیچیده بخش عمومی حمایت کنند. آموزش درست همچنین این امکان را می دهد که حسابداران شاغل در بخش خصوصی برای مدیریت اعضا و مبادله های

راهبری مالی» یا «مالیات از دیدگاه مامور مالیاتی» که هر دو از حوزه‌های مهم دانش خاص بخش عمومی هستند.

- اختلاف‌های مربوط به حوزه‌های با تخصص بالا؛
- به‌عنوان نمونه، تمرکز بر حسابرسی صورتهای مالی در زمانی که حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد که در فضای بخش عمومی به‌همان میزان با اهمیت و مربوط است.

### برنامه آموزش حسابداری بخش عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی یک مطلب پشتیبان استقرار با عنوان مثال تشریحی برای طراحی پیامدهای یادگیری برای برنامه آموزشی در تامین نیازهای حسابداری بخش عمومی<sup>۳</sup> بر مبنای رویکرد پیامدهای یادگیری تهیه کرده است. این سند به دو مورد اول در بالا می‌پردازد تا نشان دهد برای ایجاد برنامه آموزشی برای آموزش حسابداری بخش عمومی چگونه پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری باید انطباق داده شود. افزون بر این، در این سند مفاهیم اصلی برنامه آموزش حسابداری بخش عمومی معرفی شده است که کانونی برای درک نقش بخش عمومی و نیازهای اطلاعات حسابداری آن است.

رویکرد پیامدهای یادگیری این ایده را به‌ذهن می‌آورد که تجربیات یادگیری و پیشرفت وقتی بیشترین اثر را می‌گذارد که بر اساس آن چه که فرد باید از خود نشان بدهد بنا شده باشد. بر این اساس، رهنمود استقرار یاد شده از حسابداری پشتیبانی می‌کند که نیاز دارند مهارت خود در حمایت از مدیریت مالی عمومی صحیح و افزایش اثربخشی و شفافیت سامانه‌های راهبری عمومی در سراسر جهان را نشان دهند.

### پانوشتها:

- 1- Sovereign Debt Crisis
- 2- Public Finance Management (PFM)
- 3- Illustrative Example for Designing Learning Outcome for Curricula that Meet Public Sector Accountancy Needs

### منبع:

- Rania Uwaydah Mardini, **A Growing Demand for Public Sector Accounting Education**, ifac.org, Aug. 2019

بخش عمومی، به‌عنوان نمونه در شرکتهای بخش عمومی و خصوصی، آماده‌تر باشند. همچنین داشتن درک مناسبی از حسابداری بخش عمومی و خصوصی، پویایی حسابداران حرفه‌ای در میان بازارهای کاری مربوط به خود را افزایش خواهد داد.

## سرعت و میزان

## به‌کارگیری حسابداری

## بر مبنای تعهدی

## در میان دولت‌ها

## روبه‌افزایش است

### استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری

با وجود این‌که میان نظریه حسابداری بخش عمومی و خصوصی همپوشانی وجود دارد، اما به‌نظر می‌رسد که استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری بیشتر به بخش خصوصی گرایش دارند. از همه‌مهمتر، پژوهش انجام‌شده از سوی کارگروه حسابداری، گزارشگری و اطمینان‌بخشی بخش عمومی زیرمجموعه هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری نشان داد که چند اختلاف اساسی وجود دارد که در سه گروه قرار می‌گیرند:

- اختلاف‌های مربوط به چشم‌انداز/ نبود منابع ارجاع در مورد بخش عمومی؛

- به‌عنوان نمونه، استناد به کسب‌وکارها، نه به واحدهای تجاری بخش عمومی، و استناد به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اما نه به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی یا استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا.
- شکاف‌های اساسی به‌دلیل صلاحیتها و الزامات دانش مربوط که خاص بخش عمومی است؛

- به‌عنوان نمونه، استنادکردن به «بدهی عمومی و آثار ممکن آن بر سطوح فعالیت‌های اقتصادی، انتظام‌بخشی اقتصادی، و

IAESB™

## آموزش حسابداری و مدیریت مالی عمومی

براساس محاسبات سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، هزینه‌های دولت و بخش عمومی در سراسر جهان، بیش از ۵۰ درصد از تولید ناخالص داخلی (GDP) جهان را تشکیل می‌دهد. بیشتر سازمانهای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) اعضای دارند که در حال خدمت در بخش عمومی و در حال همکاری با این بخش هستند و بودجه‌ها و گزارشهای مالی را به‌عنوان حسابداری تهیه و مدیریت می‌کنند، یا به‌عنوان حسابرس هزینه‌ها و اثربخشی آن را بررسی می‌کنند. همچنین می‌دانیم که گزارشگری در بخش عمومی در مقایسه با گزارشهای مالی شرکتها متفاوت به نظر می‌رسد، و این که حسابرسی بخش عمومی از اطمینان بخشی در مورد اطلاعات مالی تاریخی فراتر می‌رود. افزون بر این، محیط پاسخگویی که حسابداری بخش عمومی در آن کار می‌کند، بسیار متفاوت از محیط کار حسابداری بخش خصوصی است - ذینفعان شامل کاربران خدمات و سیاستمداران هستند، نه تنها شرکا و سهامداران.

با این حال، هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IAESB) به‌گونه‌ای عمل می‌کند که گویا این تفاوت‌های بااهمیت به‌طور کامل از طریق یک مجموعه عمومی استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IES) انعکاس پذیر است. در حقیقت، به‌رغم ماهیت مبتنی بر اصول استانداردها، بیشتر گفته می‌شود که حسابداران بخش عمومی نمود خود یا نیازهای خود را در بیانیه‌های استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری نمی‌بینند.

در تلاش برای در نظر گرفتن این تفاوتها، هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری در سال گذشته تصمیم به بررسی این موضوعها و ایجاد کارگروه حسابداری بخش عمومی، گزارشگری و اطمینان بخشی (PSARA Task Force)، به ریاست رانیا اووی‌داه ماردینی (Rania Uwaydah Mardini) گرفت. هدف از این پروژه، شناسایی مهارتها و شایستگیهای مورد نیاز حسابداران حرفه‌ای در حسابداری، گزارشگری مالی و اطمینان بخشی بخش عمومی است، که هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری باید به این موارد رسیدگی کند. این کارگروه از قبل یک تحلیل جامع در این مورد انجام داده است، پژوهشهای مربوط را بررسی کرده، با ذینفعان همکاری کرده و با سایر هیئتهای استانداردها هماهنگ شده است. این موارد عبارتند از:

- بررسی کارکرد حسابداران و حسابرسان بخش عمومی و تاثیر آنها بر نیازهای پیشرفت حرفه‌ای؛
- توجه به این موضوع که آیا روشهای حسابداری در حسابداری و اطمینان بخشی بخش عمومی به مهارتهای اضافی یا متمایزی نیاز دارد؛

- بررسی چارچوبهای صلاحیت حسابداری در بخش عمومی و صلاحیتهای مربوط؛
- انجام تحلیل شکاف بین استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری موجود و الزامات مهارتی و دانشی شناسایی شده در

IAESB

عرصه اصلی مورد علاقه	ذینفعانی که با آنها مشورت شده است
ظرفیت‌سازی	بانک توسعه امریکا (ADB)
حسابرسی و اطمینان بخشی عمومی	سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (INTOSAI)
ظرفیت‌سازی	بانک جهانی (WB)
برنامه آموزشی حسابداری و حسابرسی عمومی، نقش مدیر اجرایی ارشد (CEO) بخش عمومی، حسابرسی عمومی، گزارشگری مالی بخش عمومی، سنجه‌های ضد تقلب	انجمن رسمی مالیه و حسابداری عمومی (CIPFA)
استانداردگذاری و نگهداری استانداردها	هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB)
استانداردگذاری و تفاوت‌های مضمونی	سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)

حسابرسی سبک زندگی، رویکرد حوزه گزارشگری، و تعاریف و الزامات قانونی متمایز؛

• محیط سیاسی و سیاست عمومی و تاثیر آن بر حرفه حسابداری، حسابرسی و اطمینان بخشی بخش عمومی (محیط همراه با مقررات الزام‌آور).

کارگروه یادشده طی ماههای آینده به توسعه ادراک خود از محیط حسابداری، حسابرسی و اطمینان بخشی بخش عمومی ادامه خواهد داد، که شامل بررسی چگونگی ایجاد پیوندهای رسمی‌تر با سازمانهای ذینفع اصلی است. به‌طور خاص، برخلاف نحوه برخورد استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری با این نیازها در مفهوم حرفه‌ای، چشم‌انداز گسترده‌تر عرصه حسابداری، حسابرسی و اطمینان بخشی بخش عمومی و نیازهای خاص آن را در نظر خواهیم گرفت. انتظار می‌رود این پروژه منجر به رهنمود غیرالزام‌آور برای ذینفعان، برای پیشرفت حرفه‌ای مقدماتی حسابداران حرفه‌ای بخش عمومی شود. 

#### منبع:

• Adrian Pulham, **Accounting Education and Public Financial Management**, IAESB Technical Advisor, August 2018

• دکتر آدریان پالهام (Dr. Adrian Pulham) مشاور فنی (TA) هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری است و به‌عنوان مدیر اجرایی آموزش (EDE) و عضو انجمن رسمی مالیه و حسابداری عمومی (CIPFA) تا سال ۲۰۱۶ خدمت کرده است. وی از زمان تاسیس مرکز مدیریت عمومی (PMC)، خدمات مشاوره و پشتیبانی در مورد مدیریت مالی عمومی و برای گستره وسیعی از صاحبکاران جهان ارائه کرده است.

حسابداری و اطمینان بخشی بخش عمومی.

یافته‌ها به‌ما خواهد گفت که آیا استانداردهای موجود نیازهای پیشرفت حرفه‌ای حسابداران و حسابسان بخش عمومی را برآورده می‌کند یا آنها نیاز به توسعه بیشتر دارند.

این ممکن است شامل موارد زیر باشد:

• اصلاح عرصه‌های صلاحیت در استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری یا پیامدهای یادگیری؛

• اضافه‌کردن عرصه‌های صلاحیت جدید، پیامدهای یادگیری یا مطالب توضیحی به استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری کنونی؛

• توسعه استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری کامل جدید؛ یا

• ارائه رهنمود اضافی از طریق مطالب پشتیبان استقرار.

در حالی که صحبت‌های اولیه تا حد زیادی جمع‌آوری اطلاعات بوده است، کارگروه در تلاش است تا درک ذینفعان از ماهیت متمایز حسابداری بخش عمومی و الزامات دانش و مهارت‌های مرتبط با آن (به‌عنوان چیزی متمایز از الزامات گسترده‌تر بازار،

فعالیت‌های کسب‌وکار و سایر عرصه‌های غیرآموزشی توسعه) را درک کند. جدا از عرصه‌های درخور توجه ارائه خدمات (مانند ظرفیت‌سازی و تغییر از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی)،

یافته‌های اولیه سه منطقه اصلی تمایز را نشان می‌دهد.

• رویکردهای متمایز و متفاوت به رویه‌های گزارشگری مالی در بخش عمومی؛

• رویکردهای مختلف به حسابرسی و اطمینان بخشی بخش عمومی شامل حسابرسی عملکرد و عرضه خدمات،



IAESB™

## حفظ تناسب توسعه حرفه‌ای مقدماتی در دنیای در حال تغییر

### ارزش مطالب پشتیبان استقرار

تجربه استقرار استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IES) در کشورها و مناطق مختلف، بخشی به دلیل قوانین و سایر تفاوت‌های حوزه‌های گزارشگری، متفاوت است. هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IAESB) به‌عنوان بخشی از وظایف خود، مطالب پشتیبان استقرار<sup>۱</sup> گوناگونی تهیه می‌کند تا رهنمودهای کاربردی در حوزه‌های مختلف گزارشگری فراهم کند و به استقرار موفق استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری کمک برساند. مطالب پشتیبان استقرار، رهنمودهای اساسی در استقرار استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری ارائه می‌دهد.

استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری و مطالب پشتیبان استقرار مربوط به آن را می‌توان به‌طور کلی در دو گروه طبقه‌بندی کرد: توسعه حرفه‌ای مقدماتی (IPD) - آموزش حسابداری حرفه‌ای، تجربه حرفه‌ای، و ارزشیابی - و توسعه حرفه‌ای مستمر (CPD). بر خلاف توسعه حرفه‌ای مستمر، که در آن گردانندگان اصلی سازمان‌های حسابداری حرفه‌ای هستند، توسعه حرفه‌ای مقدماتی می‌تواند نقش آفرینان و ذینفعان دیگری را درگیر کند، شامل سازمان‌های دولتی و دانشگاه‌ها. برای مثال، در کنیا (Kenya) توسعه حرفه‌ای مقدماتی برای حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار از سوی هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا (KASNEB) انجام می‌شود، که یک شرکت ایالتی است، در حالی که توسعه حرفه‌ای مستمر از سوی انجمن حسابداران رسمی کنیا (ICPAK)، عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) ارائه می‌شود.

اختیارات هر دو مرجع، طبق قانون حسابداران در قوانین کنیا داده شده است. طبق قانون، وظیفه هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا شامل تهیه برنامه درسی برای آموزش حسابداری حرفه‌ای، مدیریت آزمون‌ها و اعتباربخشی موسسه‌های آموزشی است. در انجام این وظیفه، هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا با انجمن حسابداران رسمی کنیا و سایر ذینفعان مشورت می‌کند. به‌عنوان یک الزام قانونی، انجمن حسابداران رسمی کنیا در شورای هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا عضویت دارد و هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا در شورای انجمن حسابداران رسمی کنیا نماینده دارد.

محیط‌های مختلف عملیاتی و گزارشگری، ارائه‌دهندگان توسعه حرفه‌ای مقدماتی را در معرض چالش‌های احتمالی استقرار قرار می‌دهد. به‌عنوان مثال، در منطقه آفریقای شرقی (East African)، چالش‌های استقرار فرایند توسعه حرفه‌ای مقدماتی شامل

برنامه‌های آموزش حسابداری حرفه‌ای، تعیین می‌کند. استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۱ مستلزم پذیرش تنها افرادی است که شانس منطقی به پایان رساندن موفقیت‌آمیز برنامه آموزش حسابداری حرفه‌ای را دارند، در حالی که موانع بیش از اندازه برای ورود تدوین نمی‌کند.

پس از بررسی عمده برنامه‌های درسی، هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا به‌طور خاص به سه نشریه پشتیبان استقرار هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری ۱ به‌عنوان رهنمودی در تعیین الزامات ورود مناسب برای هر کشور عضو استناد کرد:

• مقاله رهنمودی بر استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۱ (IES 1)؛

• چشم‌اندازی بر استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۱؛ و

• **مثالهای تشریحی (IE)** برای استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۱. این سه سند پشتیبان استقرار به هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا در شناسایی عوامل مرتبط و موثر بر موفقیت برنامه آموزش و نرخ تکمیل برنامه برای هر کشور کمک کرده‌اند. به‌عنوان مثال، تحلیل نرخ تکمیل برنامه بر اساس مسیرهای ورودی، به شناسایی الزامات ورود کمک کرد که برای کامل کردن برنامه بهترین ضمانت است. افزون‌براین، وجود مدارک بخش‌بندی‌شده در برنامه آموزش حسابداری، مسیرهای مختلف خروج را ممکن می‌سازد، که به هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا امکان داد که الزامات ورود انعطاف‌پذیر را به‌کار گیرد. علاوه‌براین، هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا توانست مشخص کند که کدام سطوح برنامه به یادگیری مدرسه‌ای نیاز داشت تا به‌اتکای تجربه قبلی، نرخ تکمیل را ارتقا دهد.

اسناد پشتیبان استقرار همچنین به راهبرد اطلاع‌رسانی هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا در مورد برنامه آموزشی بازنگری‌شده کمک کرد، که به مسائل مربوط به هزینه، محتوا، سطح، روشهای ارزیابی، نقاط خروج و الزامات مربوط به منابع می‌پردازد. الزامات ورود تعیین‌شده به‌وسیله هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا رهنمودی مفید برای سایر نهادهای آزمون در آفریقای شرقی فراهم ساخت. کل سامانه آموزشی کنیا، از جمله مقاطع ابتدایی، عالی،

موارد زیر است:

• تفاوت در سامانه‌های آموزش؛

• عرصه‌های نوپدید صلاحیت مورد انتظار از حسابداران حرفه‌ای، از جمله فناوری اطلاعات و ارتباطات و حسابداری بخش عمومی؛

• پیچیدگیهای یگانه اخلاقی؛ و

• الزامات تجربه حرفه‌ای.

برای رفع این چالشها، هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا به مطالب پشتیبان استقرار مختلف که به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری ۱ منتشر شده است، استناد می‌کند.

یکی از عرصه‌هایی که مطالب پشتیبان در آن از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده است، ایجاد الزامات ورود به برنامه حسابداران رسمی عمومی کنیا (KCPA) است. هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا، حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار از جامعه آفریقای شرقی - بوروندی (Burundi)، رواندا (Rwanda)، تانزانیا (Tanzania)، اوگاندا (Uganda) و سودان جنوبی (South Sudan) - را می‌پذیرد، که سیستم آموزشی متوسطه در این منطقه با کنیا متفاوت است.

## تجربه استقرار

### استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری

#### در کشورها و مناطق مختلف

#### متفاوت است

هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا در مشورت با انجمن حسابداران رسمی کنیا، مناسب‌ترین الزامات ورود برای هریک از کشورها را مطابق با استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۱ (IES 1) با عنوان الزامات ورود به

برای هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا، و دیگر سازمانهای حسابداری در منطقه چالش برانگیز است، ارزیابی پیامدهای یادگیری برای استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۴ (IES 4) با عنوان توسعه حرفه‌ای مقدماتی - ارزشهای حرفه‌ای، اخلاق و نگرشها<sup>۳</sup> است. هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری مطالب پشتیبان استقرار برای استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۴ تهیه کرده است، شامل جعبه‌ابزار آموزش اخلاق<sup>۴</sup> و راهنماهای مطالعه تصویری، اما به نیاز به مطالب بیشتر با تمرکز بر مثالهایی درباره بهروشهها در سنجش پیامدهای یادگیری برای استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری ۴، نیز اشاره کرده است. اسناد پشتیبان استقرار که هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا استفاده کرده است، تنها نمونه کوچکی از مطالب منتشرشده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری است که به استقرار استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری برای توسعه حرفه‌ای مقدماتی و توسعه حرفه‌ای مستمر می‌پردازد. این مطالب هنگام انتقال به رویکرد پیامدهای یادگیری یا ایجاد سایر تغییرات و به‌روزرسانیها در آموزش حسابداری، برای همه سازمانها و واحدهای اجراکننده توسعه حرفه‌ای مقدماتی مفید خواهد بود.



#### پانوشتها:

- 1- Implementation Support Material
- 2- IAESB's Guiding Principles for Implementing a Learning Outcomes Approach
- 3- Initial Professional Development- Professional Values, Ethics and Attitudes
- 4- Ethics Education Toolkits

#### منبع:

- Isaac Njuguna, **Maintaining the Relevance of Initial Professional Development in a Changing World**, IAESB, Personal Perspective Series, May 2018
- ایساک ان جوگانا (Isaac Njuguna) عضو هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری و مدیر آزمونهای هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا و همچنین عضو انجمن حسابداران رسمی کنیا و انجمن سرمایه‌گذاران رسمی و تحلیلگران مالی کنیا (ICIFAK) است.

## وجود مدارک

### بخش بندی شده

## در برنامه آموزش حسابداری

### مسیرهای مختلف خروج را

## ممکن می‌سازد

حرفه‌ای و دانشگاهی، در سال ۲۰۱۷ از سامانه متمرکز بر محتوا به سامانه متمرکز بر شایستگی، با تمرکز بر پیامدهای یادگیری تغییر یافت. انتظار می‌رود این تغییر در سطح منطقه و فراتر از آن رواج پیدا کند.

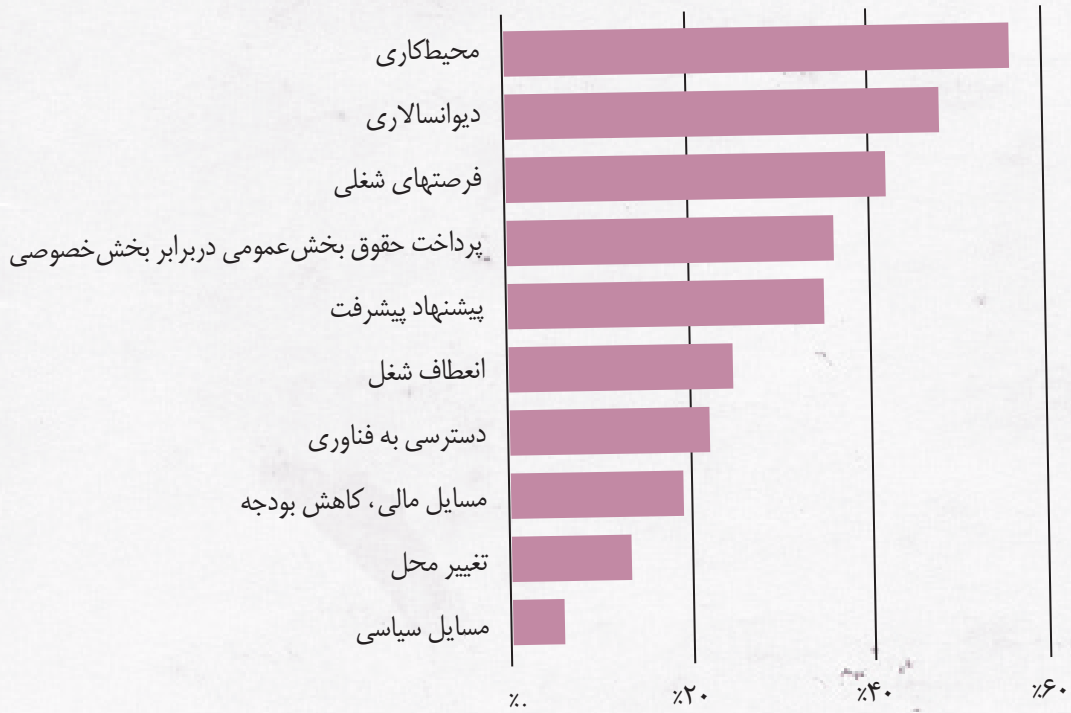
در پیش‌بینی این تغییر، هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا سامانه مبتنی بر پیامدهای یادگیری را به‌کار گرفت که بر دستیابی به پیامدهای یادگیری خاص برای هر برگه آزمون در قالب برنامه آموزش حسابداری حرفه‌ای تاکید می‌کند. پیامدهای یادگیری خاص با پیامدهای یادگیری که برای مهارتهای فنی، مهارتهای حرفه‌ای، ارزشهای حرفه‌ای، اخلاق و نگرش که در قالب استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری تعریف شده‌اند، همسو شده است. دستیابی به پیامدهای یادگیری از طریق ترکیبی از آزمونها و تجربه حرفه‌ای ارزیابی شد.

اگرچه استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری بازنگری شده، برای زمینه‌های خاص صلاحیت تهیه شده است، و اصول راهنمای هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری برای استقرار رویکرد پیامدهای یادگیری<sup>۲</sup> کمکهای بنیادی فراهم کرده است، انتقال به رویکرد پیامدهای یادگیری چالشهای ذاتی در بر داشت. درسهای آموخته‌شده هیئت ملی آزمون حسابداران و دبیران کنیا با سازمانهای حسابداری حرفه‌ای منطقه‌ای به‌اشتراک گذاشته شده است.

عرصه‌ای که بر اساس بازخوردهای غیررسمی، همچنان

در  
پاگرد  
ساز  
استخدام  
استعدادها

### عواملی که بیشترین تاثیر را بر استخدام استعدادها دارند



منبع:

• CIPEA, Talent Management in Government Finance: Finance Ministers Colloquium Survey Analysis, 2018



## شکل‌گیری حرفه از طریق آموزش حسابداری؛ رویکرده اندونزیایی

تاریخچه حسابداری در اندونزی را می‌توان از سال ۱۹۵۷ دنبال کرد، زمانی که انجمن حسابداران خبره اندونزی (IAI) تشکیل شد. این انجمن یکی از سازمانهای حرفه‌ای برجسته حسابداری در اندونزی و همچنین عضو موسس فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و فدراسیون حسابداران آسیه‌آن (AFA) زیرمجموعه انجمن کشورهای جنوب شرق آسیا (ASEAN) است.

اندونزی نقش مهمی در توسعه حسابداری در منطقه و جهان ایفا می‌کند. فدراسیون بین‌المللی حسابداران به عنوان صدای جهانی حسابداران، اندونزی را به عنوان دینفع اصلی و بازیگر راهبردی در منطقه جنوب شرق آسیا به رسمیت شناخته است. سه رئیس اخیر فدراسیون بین‌المللی حسابداران از اندونزی دیدار کرده‌اند و دیدگاه‌های خود را درباره توسعه جهانی حسابداری به اشتراک گذاشته‌اند. براساس اطلاعات وزارت آموزش عالی و پژوهش اندونزی و بانک جهانی:

- تعداد دانشجویان حسابداری در اندونزی به ۲۶۵۴۹۸ نفر رسیده است.
  - دانشجویان حسابداری در ۵۸۹ موسسه آموزش عالی تحصیل می‌کنند و توسط ۶۶۵۴ مدرس حسابداری آموزش داده می‌شوند.
  - در اندونزی سالانه بیش از ۳۵۰۰۰ نفر در رشته حسابداری فارغ‌التحصیل می‌شوند؛ و
  - اندونزی در میان کشورهای جنوب شرق آسیا نزدیک به ۴۵ درصد از کل فارغ‌التحصیلان در منطقه را دارا است.
- این رشد مستمر در تعداد فارغ‌التحصیلان حسابداری فرصتهای عالی برای کسب صلاحیت حسابدار خبره که توسط انجمن حسابداران خبره اندونزی اعطا می‌شود، فراهم می‌کند. صلاحیت حسابدار خبره از طرف انجمن حسابداران خبره اندونزی، بزرگترین صلاحیت برای حسابداران حرفه‌ای در اندونزی است. این انجمن در حال حاضر ۲۰۱۶۲ عضو حسابدار خبره و ۶۶۵۰ عضو پیوسته دارد. اعضای این انجمن را حساب‌برسان، حسابداران شاغل در کسب‌وکار، افراد دانشگاهی، حسابداران امور مالیاتی و حسابداران بخش عمومی تشکیل می‌دهند.

تقاضای زیادی برای حسابداران حرفه‌ای واجد صلاحیت در اندونزی وجود دارد، که اقتصاد این کشور یکی از سریعترینها در زمینه رشد و همچنین جزو بزرگترین اقتصادها در منطقه است. با تکیه بر روند جهانی‌سازی و پیشرفتهای فناوری، افزایش مهارتهای حسابداران حرفه‌ای از طریق پیشرفت حرفه‌ای مستمر، حوزه اصلی تمرکز انجمن حسابداران خبره است. به‌منظور

گردهمایی گنجانده شده است.

انجمن حسابداران خبره اندونزی به منظور استقرار استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری ۲، ۳ و ۴، به‌عنوان بخشی از کارگاه‌ها و گردهمایی‌های برنامه آموزشی، مشارکت‌هایی با شرکتها و دانشگاه‌ها انجام داده است:

### سازمانهای حسابداری حرفه‌ای

### برای استقرار موفق استانداردها

### باید با سایر ذینفعان آموزش

### همکاری نزدیکی داشته باشند

• شراکت با شرکتها، کارآموزی و خدمات مربی را برای آن دسته از حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار فراهم می‌آورد که در آزمونهای حسابدار خبره پذیرفته شده‌اند، اما باید برای کسب دست‌کم سه‌سال تجربه کاری موردنیاز، در یک برنامه ساختارمند آموزش به‌کمک مربی ثبت‌نام کنند. این نوآوری در مشارکت، یکی از منابع مهم انجمن حسابداران خبره اندونزی در کمک به رفع نیاز به توسعه مهارت‌ها از طریق تجربه عملی حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار است.

• مشارکت دانشگاه‌ها برای هر دو طرف سودمند است، زیرا دانشگاه‌ها در جریان تازه‌ترین مطالب درخسوفتهای جدید در زمینه صلاحیتهای حرفه‌ای حسابداری و مهارتهای ضروری حسابداران حرفه‌ای قرار می‌گیرند و همچنین فرصتی برای گردهم‌آوردن افراد دانشگاهی و شاغلان فراهم می‌شود. دانشجویان هم می‌توانند در انجمن حسابداران خبره اندونزی عضو شوند. انجمن حسابداران خبره اندونزی برای حمایت و تشویق دانشجویان حسابداری اندونزی، از سال ۲۰۱۷، میزبان رویدادی سالانه با عنوان جشنواره حسابدار حرفه‌ای تازه‌کار شده است. جشنواره حسابدار حرفه‌ای تازه‌کار، بخشی

کمک به تقویت این اولویت، یکی از اهداف راهبردی انجمن حسابداران خبره اندونزی، استقرار کامل **استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IES)** در موسسه‌های عالی آموزشی در این کشور بوده است.

در سال ۲۰۱۶، دو کارگروه به‌منظور ترسیم و یکپارچه‌سازی استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری در برنامه آموزش حسابداری تشکیل شد. این برنامه آموزش پیشرفته با حمایت وزارت آموزش عالی و پژوهش اندونزی، وزارت دارایی و بانک جهانی و از طریق ۱۲ کارگاه آموزشی در سراسر اندونزی اجرا شد. بیش از ۱۰۰۰ شرکت‌کننده از بیش از ۳۲۰ موسسه آموزش عالی در این کارگاه‌های آموزشی شرکت کردند.

اکنون، برنامه آموزشی بازنگری‌شده حاصل از این اقدام، اطمینان می‌دهد که شایستگی‌های مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار در برنامه یادگیری هر یک از دانشجویان گنجانده شده است. این برنامه به‌عنوان یک مینا، به بهتر شدن حرفه حسابداری در سراسر اندونزی کمک می‌کند.

در نتیجه این تلاشها، برخی از موسسات آموزش عالی اندونزی، استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری را به‌طور کامل در برنامه آموزشی حسابداری خود ادغام کرده‌اند. در همان حال، دیگر موسسات، تاحدودی به‌دلیل وجود برخی چالشهای گسترده جغرافیایی و منابع تاثیرگذار بر موسسات آموزش عالی، به‌تدریج اقدام به این کار می‌کنند.

ایجاد انگیزه بیشتر به‌منظور امکان استقرار استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری، از طریق گردهمایی ملی حسابداری صورت گرفته است. این گردهمایی هرسال به‌میزبانی انجمن حسابداران خبره اندونزی برگزار می‌شود، این رویداد، پژوهشگران، استادان، دانشجویان و حسابداران حرفه‌ای را از سراسر اندونزی گرد هم می‌آورد تا درخصوص تازه‌ترین روندهای تاثیرگذار بر حرفه حسابداری و همچنین تمرکز بر استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری گفتگو کنند. به‌طور متوسط ۸۰۰ شرکت‌کننده از بیش از ۴۵۰ دانشگاه از سراسر اندونزی به این رویداد سالانه ملحق می‌شوند. در چهار سال گذشته، موضوع استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری به‌عنوان یکی از موضوعهای مهم در دستورکار این

حرفه حسابداری و دانشجویان حسابداری اندونزی برقرار شود؛ پیوندی که می‌تواند به انگیزش نسل‌های آینده حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار کمک کند. این موضوع بسیار اهمیت دارد، به‌گونه‌ای که به‌عنوان یک حرفه و به‌عنوان یک کشور می‌تواند حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار، جوان و خلاق را به‌کارگیرد تا نه تنها به تقویت و ایجاد حرفه حسابداری کمک کند، بلکه در رشد اقتصادی کشور هم مشارکت داشته باشد.

بر اساس تلاش‌هایی که به‌تازگی انجام شده، انجمن حسابداران خبره اندونزی به‌طور مستمر در تلاش برای یکپارچه‌سازی استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری خواهد بود، هرچند که نیازمند منابع فراوان و تلاش سخت باشد. مزایا برای حرفه حسابداری آشکار است. افزون‌براین، انجمن عقیده دارد که سازمان‌های حسابداری حرفه‌ای برای استقرار موفق استانداردها باید با سایر ذینفعان آموزش عالی همکاری نزدیکی داشته باشند. موسسات آموزش عالی باید زیرساخت‌هایی شامل سخنرانان، دانشجویان، فرایندها و سامانه‌ها ایجاد کنند و سازمان‌های حسابداری حرفه‌ای با دانش، تخصص، بینش و تعاملات خود در توسعه حرفه حسابداری در سطح منطقه و جهان همکاری کنند.

انجمن حسابداران اندونزی براساس فعالیتهایی که به‌تازگی و به‌طور مستمر برای یکپارچه‌سازی استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری انجام شده است، انتظار دارد با توجه به این‌که حسابداران حرفه‌ای بیشتری به این حرفه ورود پیدا می‌کنند، این حسابداران برای رقابت در سطح بین‌المللی آمادگی بیشتری داشته باشند و به تقویت اقتصاد کشور کمک کنند. در پایان، برای انجمن حسابداران خبره اندونزی به‌عنوان یک صلاحیت شناخته‌شده در سطح بین‌المللی، اهمیت دارد که همچنان از شایستگی‌های استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری در تقویت حسابداری و امور مالی در عصر دیجیتال استفاده کند.

#### منبع:

- L. Gani and S. Utama, **Building the Profession through Accountancy Education; An Indonesian Perspective**, IFAC, Aug. 2019

## باید بتوانیم

### حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار

#### جوان و خلاق را

#### به‌کارگیریم تا

#### به تقویت و ایجاد

#### حرفه حسابداری

#### کمک کنیم

از آرمان انجمن حسابداران خبره اندونزی در برقراری همکاری متقابل سودمند و قوی میان حرفه، صنعت و دانشجویان رشته حسابداری از دانشگاه‌های سراسر اندونزی است. این جشنواره، بزرگترین جشنواره سالانه دانشجویان حسابداری است و بیش از ۶۰۰ حسابدار تازه‌کار جوان از سراسر دانشگاه‌های این کشور در آن شرکت می‌کنند. این جشنواره همچنین فرصتی را برای گوش دادن به حسابداران حرفه‌ای برجسته از صنایع مختلف فراهم می‌آورد که می‌توانند دیدگاه‌های خود را برای نسل‌های آینده حسابداران به اشتراک بگذارند.

فعالیت‌های جشنواره حسابداری حرفه‌ای تازه‌کار شامل موارد زیر است:

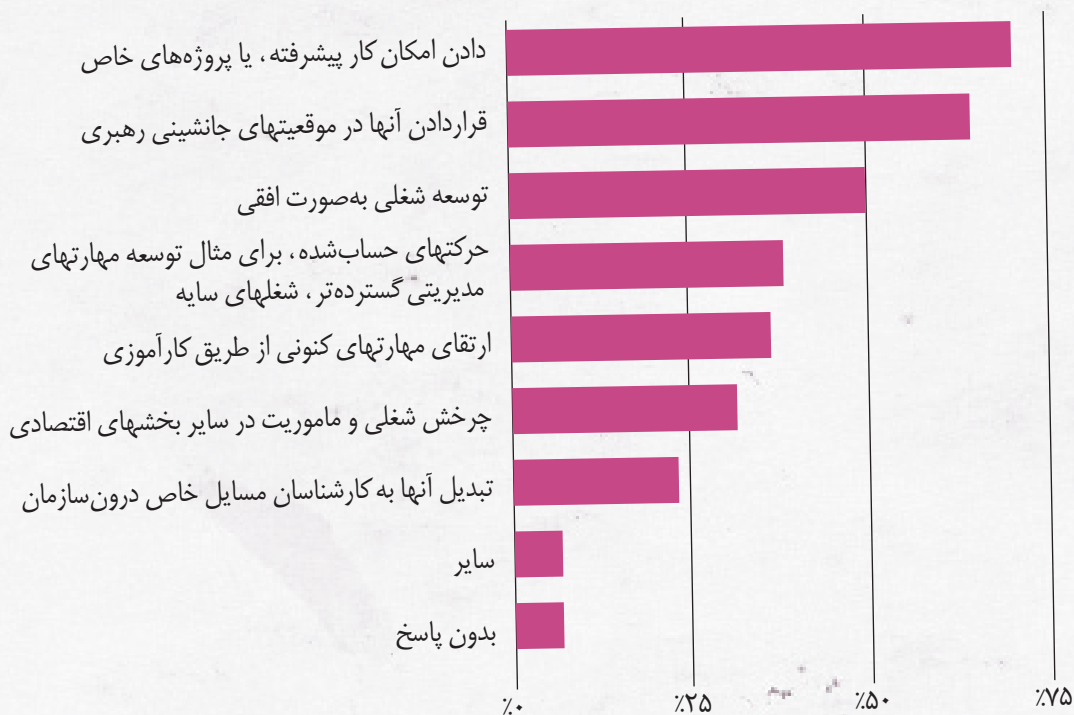
- قهرمانی حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار در رقابت‌های حسابداری، مالی و کسب‌وکار؛
- رقابت گروهی برای بهترین مقاله حسابداری حرفه‌ای تازه‌کار؛
- جایزه ملی حسابدار حرفه‌ای تازه‌کار - رقابت فردی برای انتخاب بهترین دانشجوی حسابداری؛
- نمایشگاه حرفه‌ای؛
- نشست انگیزشی؛
- آزمون بورسیه تحصیلی حسابداران رسمی اندونزی؛
- نمایشگاه کسب‌وکارهای نوپا.

انجمن حسابداران اندونزی با برپایی جشنواره حسابداران حرفه‌ای تازه‌کار امید دارد که پیوند متقابل سودمندی میان

در  
پاگرد  
سازمان

مدیریت  
کارکنان  
گریزیا

## روشهای مدیریت کردن کارکنان گریزیا



منبع:



انجمن حسابداران خبره رسمی

ACCA

گواهینامه استانداردهای

بین‌المللی حسابداری

بخش عمومی (IPSAS)

**فعالیت‌های انجمن حسابداران خبره رسمی در بخش عمومی**

برای رهبران مالی آینده بخش عمومی، انجمن حسابداران خبره رسمی شریکی برای انتخاب شما است. گواهینامه‌های انجمن، به‌طور مستقیم به نیازهای اکنون و آینده بخش عمومی پاسخ می‌دهد.

انجمن می‌داند که تعالی خدمات عمومی و کار ارزشمند در اقتصادهای توسعه‌یافته و در حال توسعه در سراسر جهان اهمیت دارد. به‌همین دلیل، منابع انجمن از مسیر شغلی متخصصان امور مالی پشتیبانی می‌کند و آنها را به شرکای تجاری بسیار ارزشمند با مهارت‌های حرفه‌ای قوی تبدیل می‌کند.

از آنجا که انجمن جهانی است، می‌تواند پشتیبانی خود را در سطح محلی سازگار کند تا تخصص یگانه‌ای را که با همکاری

**آی‌پی‌اس‌ای اس (Cert IPSAS)**، به‌طور خاص برای کمک به مخاطبان در مقابله با چالش‌های استقرار استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تهیه شده است:

- بررسی الزامات اساسی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی، به‌صورت استاندارد به‌استاندارد، در جهت منافع تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی؛
- ارائه رهنمود در مورد چگونگی استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در عمل، به‌کمک بررسیهای موردی، تمرینات تعاملی، و پرسشهای تکوینی؛
- توضیح تفاوت بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای نقدی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی؛
- ارائه نمای کلی از نحوه استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در سراسر جهان؛
- توضیح عملکرد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و چگونگی تهیه این استانداردها.

### مزایای گواهینامه انجمن حسابداران خبره رسمی در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

گواهینامه‌های انجمن، متخصصین مالی را که در بخش عمومی کار می‌کنند، یا مایل به کار در بخش عمومی هستند، به مهارت‌های گزارشگری مالی قوی‌تر و مرتبط‌تر مجهز می‌کند. **برنامه درسی جامع:** الزامات بنیادی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی به‌صورت استاندارد به‌استاندارد، و در جهت منافع تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، آموزش داده می‌شود. این برنامه همچنین رهنمود در مورد نحوه استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در عمل، به‌کمک پرسشها، مطالعه موردی و تمرینات تعاملی و توضیح تفاوت بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای نقدی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای ارقام تعهدی ارائه می‌کند. **نکات اساسی دانش مالی بخش عمومی:** این بخش، منبعی

شرکای بزرگ- از دولتها گرفته تا سازمانهای اهداکننده و سایر کشورها- کسب کرده است، به‌اشتراک بگذارد. و تحقیقات انجمن در رهبری بازار که نشانه پیشرفتهای آینده است، به مخاطبان کمک می‌کند تا پیش‌بینی کنند که چگونه امور مالی در بخش عمومی تغییر می‌کند.

انجمن، مخاطبان را برای ارائه مدیریت مالی عمومی عالی و توسعه حسابداران بخش عمومی راهبردی و آینده‌نگر که جهان به آنها نیاز دارد، آماده می‌کند.

انجمن به‌همراه ۶۴۰۰۰ عضو و دانشجوی خود که در بخش عمومی در سراسر جهان کار می‌کنند، از کسب‌وکار دولت حمایت اخلاقی کرده و جوامع قوی‌تری را در سراسر جهان می‌سازند.

مشارکتهای انجمن در تاسیس حرفه حسابداری خودپایدار ملی در بسیاری از کشورهای جهان از جمله: **بوتسوانا (Botswana)**، **کامبوج (Cambodia)**، **اتیوپی (Ethiopia)**، **لسوتو (Lesotho)**، **موریس (Mauritius)**، **سوازیلند (Swaziland)**، **اوگاندا (Uganda)**، **ویتنام (Vietnam)** و **زامبیا (Zambia)** نقش اساسی داشته است. در حال حاضر بیش از ۶۴۰ کارفرمای تاییدشده در بخش عمومی از سراسر جهان برای انجمن وجود دارد.

### گواهینامه انجمن حسابداران خبره رسمی در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی چیست؟

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای افزایش کیفیت، سازگاری و شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی در سراسر جهان ایجاد شده است. این استانداردها که از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی منتشر شده است، استانداردهای با مبنای نقدی و استانداردهای تعهدی است که برای تهیه صورتهای مالی با مقاصد عمومی از سوی دولتها و سایر نهادهای بخش عمومی در سراسر جهان استفاده می‌شود.

گواهینامه انجمن حسابداران خبره رسمی در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی- معروف به **سرت**

- کارفرمایان و کارمندان بخش عمومی در سطح جهانی؛
- حسابداران شاغل یا مایل به کار در بخش عمومی؛
- ارائه‌دهندگان خدمات آموزشی؛
- دولتهای ملی و محلی؛
- سیاستگذاران متخصص در بخش عمومی؛
- اهداکنندگان بین‌المللی.

اگر کارمندان شما از قبل دارای صلاحیت حسابداری حرفه‌ای هستند، این گواهینامه می‌تواند منبع ارزشمندی برای توسعه حرفه‌ای مستمر (CPD) باشد - که فرصتی برای تکمیل شایستگیهای موجود با دانش فنی و مهارتهای خاص در زمینه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی فراهم می‌کند. اگر کارمندان شما از صلاحیت حسابداری حرفه‌ای برخوردار نیستند، این گواهینامه به آنها فرصت می‌دهد تا نسبت به دانش و مهارت خود در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، صلاحیت رسمی کسب کنند. داشتن زمینه تحصیلی یا شغلی در گزارشگری مالی، پیش از شروع این برنامه سودمند است.

### چگونه کار می‌کند؟

گواهینامه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شامل یک دوره برخط و یک آزمون است.

دوره برخط شامل کلیه مطالب تحصیلی مورد نیاز کارمندان است، اگرچه داوطلبان از داشتن نسخه‌ای از کتاب جیبی بیانیه‌های بین‌المللی حسابداری بخش عمومی که توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) منتشر شده است، سود خواهند برد. کتاب جیبی را می‌توانید در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی ایفک (www.ifac.org) پیدا کنید.

اگر کارمندان شما در حال حاضر از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در محل کار خود استفاده می‌کنند و می‌خواهند به مهارتهای خود رسمیت ببخشند، می‌توانند تنها متقاضی ارزیابی برخط گواهینامه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شوند. اگر آنها به گواهینامه نیاز ندارند، اما خواهان دانش اضافی در این زمینه هستند،

عالی از دانش و اصول اساسی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است که متخصصان امور مالی را برای بازاری که به‌طور فزاینده در حال جهانی شدن است آماده می‌کند. آنها را در تحولات بین‌المللی پیش می‌برد و به آنها نشان می‌دهد که چگونه می‌توانند این دانش و اصول را در سازمان خود به کار بگیرند.

**تحول مداوم:** این دوره برای بازتاب تغییرات در قوانین انتظام‌بخشی به‌روزرسانی می‌شود. هرگونه تغییری که هر سال در تاریخ ۱ سپتامبر یا قبل از آن انجام شود، در گواهینامه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ارزیابی می‌شود و از اوایل ژانویه تا ۳۱ دسامبر سال بعد در یادداشتهای همراه قرار می‌گیرد. مطالب به‌روز شده گواهینامه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی هر سال در تاریخ ۱ آوریل در مرکز اطلاع‌رسانی انجمن حسابداران خبره رسمی منتشر می‌شود.

**یادگیری انعطاف‌پذیر:** این مدرک به‌طور کامل انعطاف‌پذیر و برخط است و می‌تواند در هر زمان و هر مکان در دسترس باشد - یا به‌عنوان بخشی از یک برنامه آموزشی ترکیبی ارائه شود و راه‌حلی مناسب و کارآمد برای تامین نیازهای آموزشی سازمانها فراهم می‌کند.

### این دوره مناسب کیست؟

گواهینامه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، اگر سازمان شما از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی استفاده می‌کند یا قصد استقرار آن را دارد، یا اگر کارمندان شما با صاحبکارانی کار می‌کنند که از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی استفاده می‌کنند یا قصد استفاده از آن را دارند، به متخصصان امور مالی شما مربوط می‌شود.

این گواهینامه برای کمک به کارمندانی با سابقه گزارشگری مالی، برای پاسخگویی به چالشهای استقرار استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تامین دانش عملی و مقدماتی از این استانداردها، و نحوه تفسیر و کاربرد آنها، دوره کاملی است.

این گواهینامه برای موارد زیر آماده شده است:

- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳ (IPSAS 3) با عنوان «رویه‌های حسابداری، تغییر در برآورد حسابداری و اشتباهات»؛  
**عملکرد مالی**  
فراهم‌کردن درک نسبت به:
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳ (IPSAS 23) با عنوان «درآمد حاصل از معاملات غیرمبادله‌ای»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۹ (IPSAS 9) با عنوان «درآمد حاصل از معاملات مبادله‌ای»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۱ (IPSAS 11) با عنوان «قراردادهای ساخت»؛  
**حسابداری داراییها و بدهیها**  
ارائه آموزش در مورد گستره وسیعی از موضوعات شامل:
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۷ (IPSAS 17) با عنوان «اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۱ (IPSAS 31) با عنوان «داراییهای نامشهود»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۶ (IPSAS 16) با عنوان «سرمایه‌گذاری در املاک»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۶ (IPSAS 26) با عنوان «کاهش ارزش داراییهای مولد وجه نقد»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۱ (IPSAS 21) با عنوان «کاهش ارزش داراییهای که مولد وجه نقد نیستند»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۵ (IPSAS 5) با عنوان «هزینه‌های استقراض»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۲ (IPSAS 12) با عنوان «موجودی کالا»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۳ (IPSAS 13) با عنوان «اجاره»؛
- استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۸، ۲۹ و ۳۰ (IPSAS 28, 29, 30) با عنوان «ابزار مالی»؛
- ذخایر
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۹ (IPSAS 19) با عنوان «ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی»؛

می‌توانند فقط دوره را انتخاب کنند.

داوطلبان می‌توانند در هر زمان به صورت برخط اقدام کنند. پس از ثبت‌نام، به مدت دوازده ماه به دوره برخط و ارزیابی دسترسی خواهند داشت. به‌طور معمول، داوطلب برای گذراندن دوره باید ۲۰ ساعت وقت بگذارد.

تحصیل برای گواهینامه دیگر به‌عنوان عضو انجمن حسابداران خبره و رسمی، می‌تواند در توسعه حرفه‌ای مستمر داوطلبین به حساب گرفته شود.

گواهینامه، با یک آزمون یک‌ساعته با پرسش‌های چندگزینه‌ای ارزیابی می‌شود. ۲۵ پرسش چندگزینه‌ای براساس برنامه درسی وجود دارد. داوطلب باید به ۱۳ پرسش به‌درستی پاسخ دهد.

هر ثبت‌نام، شامل سه بار تلاش برای ارزیابی است. اما این سه آزمون باید در مدت سه ماه از زمان دسترسی به دوره برخط انجام شود. اگر داوطلبان پس از سه بار تلاش قبول نشوند، نیاز است برای انجام ارزیابی مجدد، دوباره ثبت‌نام کنند، که فرصت سه تلاش دیگر برایشان فراهم شود.

## محتوای دوره گواهینامه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

این برنامه شامل عناوین زیر است:

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مروری بر کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، از جمله سازمان آن، ویژگیهای نهادهای بخش عمومی، رابطه بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) / استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، هدف صورتهای مالی و هر یک از پروژه‌های در دست.

### ارائه صورتهای مالی و رویه‌های حسابداری

مروری بر:

- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱ (IPSAS 1) با عنوان «ارائه صورتهای مالی»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲ (IPSAS 2) با عنوان «صورت جریان وجوه نقد»؛



- صورت دریافتها و پرداختهای نقدی؛ موارد افشا؛
- تلفیق در قالب مبنای نقدی؛
- ارائه اطلاعات بودجه در صورتهای مالی؛
- افشای اطلاعات اضافی (غیر اجباری) که در قسمت ۲ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با مبنای نقدی تشویق شده است.
- پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی برای اولین بار
- ارائه آموزش درباره حوزه‌های زیر؛
- گذار از مبنای نقدی به مبنای تعهدی؛
- استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۳ (IPSAS 33) با عنوان «پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای اولین بار»؛
- مدیریت تغییر و پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی.

#### پیشنهاد های آینده برای تغییر

به دانشجویان در مورد بحران مالی بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، جهت‌گیری راهبردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و پیشنهاد های آینده از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی آموزش ارائه می‌کند.

#### پشتیبانی اضافی از بخش عمومی

انجمن به شما کمک می‌کند تا در مدیریت مالی عمومی و خدمات ارزشمند، هم برای استفاده‌کنندگان از خدمات و هم شهروندان، بهترین باشید.

دامنه خدمات انجمن در زمینه گواهینامه‌ها، پژوهش، استخدام و مشاوره، برای کمک به مخاطبان در ایجاد تواناییهای مالی مورد نیاز سازمان متبوع خود، برای ارائه مدیریت مالی موثر و سرپرستی بودجه عمومی، طراحی شده است.

از طریق پست الکترونیکی [ppqadmin@accaglobal.com](mailto:ppqadmin@accaglobal.com) درباره مدارک تحصیلی انجمن حسابداران خبره رسمی اطلاعات

بیشتری کسب کنید.

- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۴ (IPSAS 14) با عنوان «رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۵ (IPSAS 25) با عنوان «مزایای کارکنان»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۷ (IPSAS 27) با عنوان «فعالیت‌های کشاورزی».

#### تلفیق

ارائه آموزش در مورد:

- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۶ (IPSAS 6) با عنوان «صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۸ (IPSAS 8) با عنوان «منافع در مشارکت خاص»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۷ (IPSAS 7) با عنوان «سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴ (IPSAS 4) با عنوان «تغییرات در نرخ ارز»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۰ (IPSAS 10) با عنوان «گزارشگری مالی در شرایط فوق‌تورمی»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۴ (IPSAS 24) با عنوان «استانداردهای افشا و سایر موضوعها، رایه اطلاعات بودجه‌ای»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۸ (IPSAS 18) با عنوان «گزارشگری برحسب قسمت‌های مختلف»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۰ (IPSAS 20) با عنوان «افشای اشخاص وابسته»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۲ (IPSAS 22) با عنوان «افشای اطلاعات درباره بخش دولت مرکزی»؛
- استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۲ (IPSAS 32) با عنوان «امتیازهای خدمات».

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با مبنای نقدی آموزش به دانشجویان در مورد قسمت ۱ از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با مبنای نقدی، شامل اطلاعات مورد نیاز درباره:

# HESABRAS

## List of Contents:

### Interview

- 10 ■ Strengthening Iran's Financial System.  
Talk to S. R. Akrami, Ph.D.
- 18 ■ Development of Public Sector Accounting; Reduce the Gap Between Views  
Talk to: J. Babajani, Ph.D.
- 30 ■ Public Sector Accounting; Transformation on the Way  
Talk to: Gh. Kordestani, Ph.D.
- 36 ■ Public Sector Accounting; The Need for Education  
Talk to: S. S. Shahrokhi, Ph.D.
- 42 ■ Education; An Achilles Heel for Public Sector Accounting Reform  
Talk to: M. Abolhallaje, Ph.D.
- 46 ■ Public Sector Accountant; Competent in Financial Laws and Regulations and Governmental Accounting Standards  
Talk to: M. Borzoo-zadeh

### Articles

- 50 ■ Barriers to Professional Accounting Career in Public Sector
- 54 ■ Designing Learning Outcomes for Curricula That Meet Public Sector Accounting
- 62 ■ A Growing Demand for Public Sector Accounting Education
- 64 ■ Accounting Education and Public Financial Management
- 66 ■ Maintaining the Relevance of Initial Professional Development in a Changing World
- 70 ■ Building the Profession through Accountancy Education; An Indonesian Perspective
- 74 ■ ACCA Certificate in IPSAS



# HESABRAS

**HESABRAS  
(AUDITOR)**

**Bimonthly Publication**

**No: 109**

**Nov 2020**

**Licence Holder  
Audit Organization**

**Director  
Akbar Soheily Pour**

**Editor  
Yadollah Mokarami, Ph.D., CPA**



No. 46, 2nd Alley, Chehel-soton St., Fatemi Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 14316-64141

Tel: 88953119

Fax:88951209

**Email:editor@hesabras.org**

**www.hesabras.org**

پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگی‌های شاخص هر حرفه است و مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه به عهده می‌گیرد. جامعه‌ای که حرفه حسابداری با آن سر و کار دارد متشکل از صاحبکاران، سرمایه‌گذاران، دولت، اعتباردهندگان، کارکنان، کارفرمایان و سایر اشخاصی است که در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران حرفه‌ای اتکا می‌کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می‌کند.

بند ۶ آیین رفتار حرفه‌ای

#### میز خدمت الکترونیکی

ثبت نام متقاضیان انبارگردانی  
پیشنهادات و شکایات  
پست الکترونیکی همکاران  
سامانه دریافت شناسه و آریز  
سامانه فروش اینترنتی نشریات  
کتاب و نشریات  
نظرسنجی



#### خدمات سازمان حسابداری

معرفی خدمات حسابداری  
استانداردهای حسابداری  
استانداردهای حسابداری  
استانداردهای گزارشگری مالی IFRS  
استانداردهای حسابداری عملیاتی  
استانداردهای حسابداری بخش عمومی



#### سامانه های سماح

سامانه همکاران  
سامانه بازنشستگان  
سامانه آموزش همکاران  
سامانه جمع آوری اطلاعات مالی (جام)



#### رویدادهای مهم سازمان



#### اخبار تدوین استانداردها



#### اخبار عمومی



سامانه مدیریت استراژیک وزارت دارایی  
سما



پست الکترونیکی



نشریه پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی



مجله حسابرسی



کتابخانه

#### پیوندهای سازمان

نهاد ریاست جمهوری  
وزارت امور اقتصادی و دارایی  
اداره کل نظارت بر حسابها

نشریه حسابرس  
نشریه پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی  
گزارشگری مالی (IFRS)

#### ارتباط با ما

کمیته های سازمان حسابداری  
پیشنهادات و انتقادات  
پرسش و پاسخ متداول

#### تماس با ما

نشانی دفتر مرکزی: میدان آزادی - خیابان شهید احمد قاصر - خیابان شهید احمدیان (۱۵) - شماره ۷  
تلفن: ۰۲۱-۸۱۸۱۳۰۰۰



## طرح راهکار برای پیشرفت حسابداری و حسابرسی



تقویم حسابرسی



ارسال مقاله



آخرین شماره نشریه



صدمین شماره



آرشیو ضمیمه حسابرسی



موضوعات محوری

ورود اعضا

شناسه، ایمیل یا موبایل

گذرواژه

مرا به خاطر بسپار

ورود

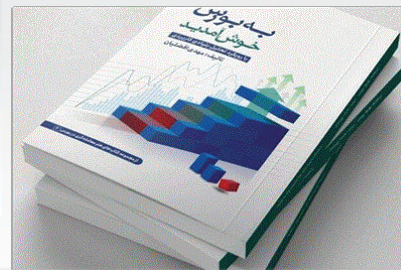
- ثبت نام در سایت
- گذرواژه را فراموش کرده اید؟

فراتر از اخبار

کتاب به بورس خوش آمدید منتشر شد

کتاب به بورس خوش آمدید در انتشارات سازمان بورس منتشر شد.

۲ تیر ۱۳۹۹ ۱۵:۳۷



سمنارها و دوره‌های آموزشی



دهمین وبینار آموزشی استانداردهای جدید حسابداری ایران، 11 تیر 1399



چهارمین جشنواره ملی بورس و رسانه، 19 تیرماه 1399



چهارمین کنفرانس بین المللی ترفندهای مدرن مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری با رویکرد رشد کسب وکارها، 15 تیر 1399



برگزاری دوره آموزشی، 3 تیر 1399



ادامه رویدادها را ببینید

منابع جدید

Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19 (IAASB)

ضمیمه حسابرسی

کوئید 19: گزارشگری مالی و افشا  
ترجمه: حسن حاجیان  
بیانیه شورای گزارشگری مالی انگلستان  
برای حسابرسان  
ترجمه: حسن حاجیان  
وضعیت پاندمیک و حسابرسی از راه دور  
ترجمه: حسن حاجیان

شماره آینده حسابرسی



شماره آینده حسابرسی

آخرین شماره نشریه حسابرسی



آخرین شماره نشریه حسابرسی