فصلنامه علمی ـ پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی ـ سال ۱٤ ـ شماره ٥٤ ـ تابستان ۱۳۹٦
صفحات ۸۹ تا ۱۱۲

بررسی فاصله انتظاری در آموزش حسابداری با توجه به الزامات قانونی جدید

فاطمه توسلی *
محمدعلی باقرپور ولاشانی **
محمدجواد ساعی ***

Archive of SID

چکیده

پژوهش حاضر در سال ۹۵-۹۴ جهت بررسی شکاف آموزشی بین نیازهای بازار کار و تحصیلات دانشگاهی با توجه به الزامات قانونی جدید برای بازنگری و بهبود آموزش حسابداری صورت گرفته است. برای جمع آوری اطلاعات لازم جهت انجام تحقیق، پرسشنامه‌ای متناسب با ماهیت و موضوع تحقیق طراحی گردید. در این پرسشنامه دیدگاه پاسخ‌دهندگان، در مورد میزان اهمیت، تامین نیازهای حرفه توسط دانشگاه و دوره یادگیری در زمینه؛ سیستم کنترل داخلی، حسابرسی عملیاتی و بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب ۶۳ گزاره، بررسی شد. جامعه آماری این پژوهش شامل؛ کلیه حسابرسان شاغل در موسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی (در رده سازمانی شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست و حسابرس ارشد) و اساتید دانشگاه بوده است. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق آمار توصیفی (میانگین و انحراف معیار) و استنباطی (آزمون t- استیودنت، تک نمونه‌ای مستقل، t زوجی، آنالیز واریانس یک-طرفه و آزمون‌های معادل ناپارامتری) بوسیله نرم افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. این نتایج حاکی از آن است که، دانشگاه در تامین نیازهای حرفه در سه بخش مذکور به خوبی عمل نکرده و در این زمینه فاصله انتظاری وجود داشته و با توجه به اهمیت سه بخش مذکور، مباحث آموزشی بهتر است در مقطع کارشناسی ارشد ارائه شود.

واژگان کلیدی: *آموزش حسابداری، الزامات قانونی جدید، فاصله انتظاری، موسسات آموزش عالی، مهارتهای مورد نیاز حرفه*

---

* دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد
** دانشیار حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد (نویسنده مسئول) bagherpour@um.ac.ir
*** استادیارحسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد
تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۴/۰۴ **تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۶/۱۶**

www.SID.ir

مقدمه

رشد و توسعه سازمان‌ها و تفکیک مالکیت از مدیریت از یک سو و کاهش منابع، افزایش هزینه‌های عملیاتی و رشد اندازه و پیچیدگی‌های سازمانی از سویی دیگر از جمله چالش‌هایی است که سازمان‌ها در دهه‌های اخیر با آن روبرو شده و مدیران را ناگزیر به ارزیابی و بهبود کارایی و اثر بخشی سازمان‌ها نموده است (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۸۸). از این رو وجود یک عامل نظارتی جهت اطمینان از اجرای صحیح استراتژی‌ها در سازمان و نیز استفاده اثر بخش، کارا و با صرفه از منابع در راستای دستیابی به اهداف سازمان و متعاقباً تحقق منافع مالکان ضروری به نظر می‌رسد. یکی از راه‌های بهبود کارایی و اثربخشی، پیاده‌سازی حسابرسی عملیاتی[1] است (جان و همکاران، ۱۹۹۵).

از طرف دیگر، از اوایل قرن ۲۱ تقاضا برای استفاده از ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی از قبیل مدیریت فرآیندها، مدیریت کیفیت جامع، مدیریت عملکرد، نظام‌های هزینه‌یابی خروجی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت که غالباً مورد استفاده بخش خصوصی بوده‌اند، دردولت‌ها قوت گرفته است. بررسی چنین سیر تغییری در رویکرد مدیریتی حاکی از آن است که این تغییر و تحولات با ظهور پدیده بودجه‌ریزی عملیاتی[2] شروع شده و اغلب کشورها در مسیر این تغییر و تحولات پیوسته تلاش کرده‌اند تا نظام بودجه-ریزی خود را به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که درآن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است، نزدیک‌تر سازند (محمودی، ۱۳۸۶).

در این راستا، در قانون برنامه پنجم توسعه (۹۴-۱۳۹۰) کلیه شرکت‌های دولتی مشمول قانون مدیریت خدمات کشوری و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مکلف شده‌اند که، از سال دوم برنامه و حداقل یک بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی، اقدام نمایند (ماده ۲۱۸). همچنین، برای بهبود نظام بودجه‌ریزی کشور و شفاف‌تر شدن اهداف بخش عمومی، دولت موظف شد تا پایان سال دوم برنامه، به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه-

1. Operational Audit
2. Operational Budgeting

Archive of SID

www.SID.ir

های اجرایی فراهم آورد (ماده ۲۱۹). از طرفی دیگر براساس ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه (۱۴۰۰-۱۳۹۵) دولت موظف است؛ به ارتقاء و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق؛ طراحی نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور، نظارت مالی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی‌شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

گسترش فعالیت واحدهای تجاری، مشکلات مربوط به کسب منابع و تمایل سرمایه-گذاران و مالکان نسبت به آگاهی از چگونگی عملکرد مدیریت در حفاظت از دارایی‌ها موجب شده است که نیاز به استقرار یک سیستم اثر بخش کنترل داخلی مورد توجه قرار گیرد. استقرار سیستم کنترل داخلی[1] اثر بخش نه تنها، ابزاری مفید در اختیار مدیریت است بلکه به منظور اطمینان از صحت و سقم صورت‌های مالی و به لحاظ تاثیر آن بر قضاوت حسابرس در فرآیند حسابرسی، دارای اهمیت فراوانی است.

در این راستا، سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۱۶، دستورالعمل کنترل داخلی را تصویب نمود. طبق این دستورالعمل، کلیه شرکت‌های بورسی و فرابورسی که سال مالی آن‌ها ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ و بعد آن است، ملزم به رعایت این دستوالعمل و استقرار و بکارگیری کنترل داخلی مناسب و اثر بخش و همچنین ارزیابی آن بوده و باید نتایج ارزیابی را تحت عنوان " گزارش کنترل داخلی " منتشر کنند. در راستای دستیابی به اهداف این دستورالعمل ابتدا باید زمینه آموزش لازم برای تربیت نیروهای متخصص فراهم شود.

بر اساس بسیاری از تحقیقات، یکی از مشکلات اساسی موجود در حسابداری، وجود فاصله‌ای عمیق میان آموزش مباحث نظری در دانشگاه‌ها و نیازهای حرفه حسابداری و حسابرسی است. عدم وجود تعامل موثر و سازنده میان تحقیقات، آموزش و حرفه حسابداری یکی از دلایل ایجاد پیامدهای نامطلوب در حسابداری محسوب می گردد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۸۹). با توجه به مباحث فوق، بررسی، نیازها، انتظارات، مفاهیم و محتوای آموزش در حسابداری به منظور کاهش فاصله میان آموزش‌های دانشگاهی با نیازهای حرفه، در راستای آماده‌سازی دانشجویان جهت ورود به محیط کسب و کار با توجه به الزامات قانونی جدید ضروری به نظر می‌رسد. بررسی‌ها در اکثر رشته‌های آموزشی حاکی از آن است که آموزش‌های دانشگاهی با فاصله گرفتن از نیازهای واقعی بازار کار نتوانسته به رسالت آموزشی خود جامه عمل بپوشاند و در اغلب

1. Internal Control System

Archive of SID

www.SID.ir

موارد فارغ التحصیلان دانشگاهی جهت آماده شدن برای پذیرش و قبول وظایف محوله نیاز به آموزش‌های اضافی داشته که اغلب زمان‌بر می‌باشد. این موضوع در مورد برخی از رشته‌های دانشگاهی همچون حسابداری بسیار مشهودتر است (صالحی و همکاران، ۱۳۹۲). عدم وجود تعامل موثر و سازنده میان، آموزش وکار حرفه‌ای حرفه حسابداری یکی از دلایل ایجاد پیامدهای نامطلوب در حسابداری محسوب می‌گردد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۸۹). با توجه به تحولات و الزامات جدید در راستای بهبود سیستم مدیریتی و هزینه‌ای به ویژه در بخش‌های دولتی، نیاز به بهبود سیستم آموزشی کشور در جهت تربیت نیروی متخصص می‌باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر ارائه پاسخ به این سوال است که به چه میزان دانشگاه توانسته نیاز حرفه را در زمینه سیستم کنترل داخلی، حسابرسی عملیاتی و بودجه‌ریزی عملیاتی تامین نماید. برای پاسخ به سوال مذکور از نظرات اساتید دانشگاه و شاغلین در حرفه استفاده شده است. در این راستا پژوهش حاضر به منظور بررسی فاصله انتظاری بین نیازهای حرفه با توجه به الزامات قانونی جدید و آنچه در دانشگاه‌های تدریس می‌شود و همچنین شناسایی نیازها و انتظارات جدید حرفه صورت گرفته تا بتواند زمینه لازم برای تامین هر چه بهتر آن را فراهم سازد. نتایج این پژوهش و بررسی‌هایی از این دست می‌تواند به بهبود و اعتلای نظام آموزشی حسابداری در کشور کمک شایانی نماید.

پیشینه تحقیق

تحقیقات متعددی در سنوات اخیر در حوزه علل ناکارآمدی آموزش‌های دانشگاهی حسابداری برای آماده‌سازی دانشجویان جهت تصدی وظایف محوله انجام شده است که نتایج مربوطه اغلب بر این موارد تاکید دارند که اولا؛ رشته حسابداری نتوانسته خود را همگام با پیشرفت‌های دیگر علوم بروز کرده، ثانیا؛ در شیوه آموزش و انتقال مناسب همین معلومات حسابداری به دانشجویان در دانشگاه‌ها نیز خلاءهای ملموسی وجود دارد.

در آمریکا کمیته بدفورد[1] (۱۹۸۶) طی مطالعاتی که انجام داد به این نتیجه دست یافت که حسابداری در حال تبدیل شدن به یک حرفه وسیع اطلاعاتی است که بطور فزآینده-ای از فنون اندازه‌گیری و پیچیده، مفاهیم تحلیلی غامض و فنون ارتباطی جدید برای بهبود اطلاعات ارایه شده جهت تصمیمات اقتصادی و اجتماعی گسترده استفاده می‌کند.

1. Bedford Committee

Archive of SID

www.SID.ir

به گزارش بدفورد و شینکر (۱۹۸۷)، آموزش حسابداری اساسا تغییری نکرده و به همین دلیل انتقادات گسترده‌ای وجود دارد که فارغ التحصیلان حسابداری نمی‌توانند با نیازهای بوجود آمده در بازار ارتباط برقرار کنند. این کمیته در ادامه بیان کرد که، فاصله موجود بین آنچه حسابداران بکار می‌برند و آنچه اساتید دانشگاه تدریس می‌کنند، در حال افزایش است. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری[1] برای آموزش حسابداری ۸ استاندارد بین‌المللی تعریف و ارائه کرده، که هدف آنها تربیت حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای شایسته و دارای صلاحیت در سطح جامعه است. این هیئت در استاندارد شماره ۲ محتوای برنامه‌های آموزش حسابداری بیان می‌دارد که دانشجویان باید دانش حرفه‌ای، مهارت‌های حرفه‌ای و اخلاقیات و رویه‌های حرفه‌ای را کسب کنند. بر اساس این استاندارد دانش اولیه حسابداری شامل:

۱-حسابداری و امور مالی (حسابداری مالی و گزارشگری[2]، حسابداری مدیریت و کنترل[3]، مالیات، قوانین تجاری و بازرگانی، حسابرسی و مدیریت مالی[4]).

۲-دانش سازمانی و کسب و کار[5](اقتصاد، محیط بازرگانی، حاکمیت شرکتی، اخلاق تجاری، بازارهای مالی، روش‌های کمی، رفتار سازمانی، تصمیم‌گیری استراتژیک و مدیریت، بازاریابی و فعالیت تجارت بین الملل).

۳- دانش و توانایی‌های فناوری اطلاعات[6](دانش کلی فناوری اطلاعات، دانش و توانایی کنترل فناوری اطلاعات، صلاحیت نقش‌های مدیریت، ارزیابی و طراحی سیستم‌های اطلاعاتی).

درتحقیقات متعددی به بررسی فاصله ادراکی مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز فارغ التحصیلان بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه در زمینه حسابداری مدیریت پرداخته شده که نتایج تحقیقات بیانگر این است که، فاصله انتظارات متفاوتی بین دیدگاه این دو گروه وجود دارد (لین و همکاران، ۲۰۰۸ ؛ مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۸۹ و رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۸۹). همچنین، مطالعه جاکوبز(۲۰۰۵) حاکی از آن بود که، فاصله انتظاراتی متفاوتی از آموزش حسابداری مدیریت بین دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه وجود داشته و نیازهای افراد شاغل در حرفه هم از لحاظ علمی و هم از لحاظ مهارت‌ها و

1. International Accounting Education Standards Board (IAESB)
2. Financial Accounting & Reporting
3. Management Accounting & Control
4. Audit & Financial Management
5. Business & Organizational knowledge
6. IT Abilities & Knowledge

Archive of SID

www.SID.ir

قابلیت‌های فردی، بر آموزش حسابداری مدیریت تاثیر گذار است.

از طرفی دیگر مشارکت دانشگاه‌ها با کارفرمایان در زمینه مهارت‌های و نیازهای جدید می‌تواند بدون شک به موفقیت موسسات عالی در توسعه مهارت‌های مورد نیاز به سطح مطلوب و افزایش سطح علمی و مهارتی حسابداران برای ورود به حرفه حسابداری کمک شایانی کند (تمپون و همکاران، ۲۰۱۱؛ جونز، ۲۰۱۲ و برگس و همکاران، ۲۰۱۴).

همچنین با بررسی تحقیقات اخیر، که با هدف ارزیابی دانش حسابداری، مهارت‌های مورد نظر و سطح رضایت کارفرمایان از فارغ التحصیلان حسابداری صورت گرفته، نشان می‌دهد که نیازمند به فارغ التحصیلانی متخصص در زمینه تکنیک‌های محاسبه، مهارت-های اندازه‌گیری، گزارش‌دهی، کار تیمی و ارتباطات می‌باشد (تمپون و همکاران، ۲۰۱۱ و بویی و پورتر، ۲۰۱۰).

نتایج برخی دیگر از تحقیقات نشان می‌دهد که، مهارت‌های حسابداری مورد نیاز در سطح ورود به بخش عمومی و خصوصی متفاوت بوده و برداشت‌های مختلفی از اهمیت مهارت‌های مورد نیاز حرفه در این بخش‌ها می‌شود. در حال حاضر کارفرمایان معتقدند که فارغ التحصیلان حسابداری مهارت‌های عمومی کافی در زمینه نیازهای حرفه دارند و بیشترین انتظارات کارفرمایان در بخش‌های تفکر تحلیلی- انتقادی، مهارت‌های تیمی، ارتباطی، فردی، آگاهی اخلاقی، هوش هیجانی و مهارت‌های تکنولوژیکی می‌باشد (داف و همکاران، ۲۰۱۳؛ یو و همکاران، ۲۰۱۳ و کیبلی و اوسی، ۲۰۱۳). از طرفی دیگر تخصص حسابرسان و آشنایی آن‌ها با تکنولوژی اطلاعات اطلاعات عمومی روابط عمومی و توانایی حل و فصل مسائل ناشناخته می‌تواند به قدرت آنان را تقویت کرد و نیازها و انتظارات کارفرمایان را برطرف کنند (حساس یگانه و رجبی، ۱۳۸۳).

تغییرات محیط تجاری از جمله پیشرفت‌های سریع فناوری ایجاب می‌کند که دانش آموختگان رشته حسابداری از دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای پاسخگویی به انتظارات در حال تغییر جامعه تجاری برخوردار باشند (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۸۹). در تحقیقی، عرب مازار یزدی (۱۳۸۶) در زمینه بازنگری جایگاه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در آموزش و حرفه اظهار می‌دارد که، برای ورود به بازار کار علاوه بر دانش دانشگاهی باید یکسری مهارت‌های لازم انجام انتظارات جامعه داشته باشد. برنامه آموزش حسابداری نیاز به اصلاح جدی در این زمینه دارد.

Archive of SID

www.SID.ir

اجرای دستورالعمل کنترل داخلی

استقرار سیستم کنترل داخلی اثر بخش نه تنها، ابزاری مفید در اختیار مدیریت است بلکه به منظور اطمینان از صحت و سقم صورت‌های مالی و به لحاظ تاثیر آن بر قضاوت حسابرس در فرآیند حسابرسی، دارای اهمیت فراوانی است. بنابراین، استقرار کنترل داخلی اثربخش، موجب افزایش کارایی عملیات و صرفه اقتصادی می‌شود. عناصر اصلی در فرآیند کنترل داخلی عبارتند از: محیط کنترل داخلی، شناخت و ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی است (کوزو[1]، ۱۹۹۲). نتایج تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که آموزش لازم در زمینه سیستم کنترل داخلی در دانشگاه‌ها ارائه نمی‌شود.

در تحقیقی آبایادرا و ویتی (۲۰۱۴) فاصله انتظاری و عملکرد فارغ التحصیلان حسابداری در زمینه مهارت‌های عمومی مورد بررسی قرار داد. بر اساس نتایج این تحقیق، به آموزش فعالیت‌های کنترلی در بخش سیستم کنترل داخلی توجه کمتری شده در نتیجه نیازمند بازنگری در سرفصل‌های ارائه شده در دانشگاه می‌باشد.

در دو تحقیق جداگانه که اخیرا توسط؛ سویل (۲۰۱۱) و میلر و همکاران (۲۰۱۳) صورت گرفت نیازهای آموزشی سیستم کنترل داخلی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج این تحقیقات حاکی از آن است که دانشگاه در تامین نیازهای حرفه به خوبی عمل نکرده است. از طرفی دیگر، زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در مطالعه‌ای به شناسایی و رفع محدودیت-های حاکم بر سیستم کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که، کارکنان مربوطه تخصص لازمه را به منظور اجرای سیستم کنترل داخلی، ندارند و باید آموزش‌های لازم به آنها داده شود.

حسابرسی داخلی

گسترش روز افزون جوامع و پیچیدگی مسایل خاص آن‌ها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرایندهای فراهم‌کننده اطلاعات، موجب گسترش نیاز به خدمات حسابرسی شده است (مجتهدزاده، ۱۳۸۲). از جمله انواع حسابرسی می‌توان به حسابرسی داخلی اشاره کرد.

هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی، حسابرسی داخلی را به عنوان وظیفه ارزیابی مستقلی که با هدف کمک به کارکنان بنگاه در ایفای هرچه بهتر و موثرتر

1. COSO

Archive of SID

www.SID.ir

وظایفشان، در درون واحد اقتصادی به وجود می‌آید تا فعالیت‌های آن را رسیدگی و ارزیابی کند. اخیرا حسابرسی داخلی به نحوی توسعه یافته که حسابرسی عملیاتی، ارزیابی ریسک، خدمات اطمینان بخشی و فن‌آوری اطلاعات را در بر می‌گیرد. این نقش توسعه-یافته باعث افزایش اهمیت حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از سیستم مدیریت ریسک[1] سازمان شده است (اسپیرا و پیج، ۲۰۰۳). لذا آموزش‌های مورد نیاز یک حسابرس داخلی عبارتند از کسب دانش و مهارت در زمینه‌های زیر:

۱) آشنایی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی.

۲) آشنایی با انواع ریسک‌ها و مدیریت آنها: در این حوزه، حسابرس داخلی باید از انواع ریسک‌های موجود در صنعت یا سازمان مورد نظر خویش اطلاع لازم را کسب کند.

۳) آشنایی با سیستم کنترل داخلی: وجود کنترل‌های داخلی بنیان و اساس هر سازمان است و وظیفه حسابرس داخلی است که از وجود، کفایت و کارایی آنها مطمئن شده و در صورت وجود هرگونه اشکال، توصیه‌های لازم را برای بهبود آنها ارائه نماید (حسنقلی،۱۳۹۰). در استانداردهای بین المللی حسابرسی به برخی از ویژگی‌های حسابرس داخلی اشاره شده است که در ادامه به آنها پرداخته می‌شود:

۱) کارآزمودگی و دقت حرفه‌ای: کارهای حسابرسی باید با کارآزمودگی و دقت حرفه‌ای انجام شود.

۲) کارآزمودگی: حسابرسان داخلی باید از دانش، توانایی‌ها و سایر ویژگی‌های حرفه‌ای لازم برای ایفای مسئولیت‌های فردی خویش برخوردار باشند.

۳) دقت حرفه‌ای: حسابرسان داخلی باید توانایی و دقت مورد انتظار از یک حسابرس داخلی دقیق و ماهر، را به کار گیرد.

۴) پیشرفت حرفه‌ای مستمر: حسابرسان داخلی باید دانش، توانایی‌ها و سایر ویژگی‌های حرفه‌ای خویش را از طریق پیشرفت حرفه‌ای مستمر، ارتقا دهند.

هارینگتون (۲۰۰۴)، فهرستی از ویژگی‌های موردنیاز برای حسابرس داخلی را تهیه کرد. از نظر وی فردی حسابرس داخلی خوب است که توانایی مدیریت مبتنی بر ریسک را داشته باشد. او در مقاله خود بر توانایی حسابرس داخلی در زمینه مدیریت مبتنی بر ریسک[2] تأکید کرده و اظهار می‌دارد که حسابرس داخلی، مستلزم آموزش عملی حسابرسی مبتنی

1. Risk Management
2. Risk-Based Management

Archive of SID

www.SID.ir

بر ریسک می‌باشد.

کمیته حسابرسی

این کمیته در امر نظارت کارآمد بر گزارشگری مالی، حسابداری، حسابرسی و کنترل-های داخلی فعالیت می‌کند و ارتباط و هماهنگی بین حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیریت را ارتقا می‌بخشد. مهارت‌ها و تجارب حرفه‌ای اعضای کمیته در زمینه‌ی گزارشگری مالی یک عامل مهم در اثر بخشی کمیته حسابرسی است. از این رو، اغلب صاحبنظران عقیده دارند که اعضای کمیته، حسابرسی باید از تخصص‌های مالی برخوردار باشند تا وظایف خود را بدرستی انجام دهند. علاوه بر این، برای ارزیابی موضوعاتی که به آنها ارجاع داده می‌شود باید تخصص کافی در حسابداری و حسابرسی داشته باشند (بیسلی و سالترو، ۲۰۰۱). همچنین، کمیته بورس اوراق بهادار نیویورک[1]، اعضای کمیته حسابرسی را ملزم به داشتن سطح مشخصی از دانش مالی، حسابداری و مدیریت مالی کرده است.

دانش و مهارت مورد نیاز در زمینه حسابرسی عملیاتی

برای انجام حسابرسی عملیاتی، حسابرسان باید مهارت‌های خاصی داشته باشند، که اهم این مهارت‌ها و ویژگی‌ها عبارتند از؛ توانایی تجزیه و تحلیل، توانایی مشخص کردن نارسایی‌های عملیاتی، متقاعدسازی، قضاوت خوب حرفه‌ای، توانایی مشخص کردن نقاط بحرانی و مشکل آفرین، اعتماد به نفس، بیطرفی و استقلال. دانش و بینش مدیریتی و سازمانی، درک کامل فلسفه مدیریت، ساختار و فرهنگ سازمانی و قابلیت ارزیابی نقش یک فرد در سازمان از دیگر پیش نیازهای حسابرسی عملیاتی است (جان و همکاران، ۱۹۹۵). حسابرسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی می‌شوند باید توانایی‌های لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیط‌های عملیاتی داشته باشند. با توجه به اهمیت حسابرسی عملیاتی باید، یک واحد درسی مستقل در دانشگاه به این موضوع پرداخته شود. از جمله مباحثی که باید در دانشگاه‌ها به آن پرداخت می‌توان به تفاوت نیازها و انتظارات از حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی و خصوصی، شیوه تفکیک عملیات و تعیین محدوده حسابرسی، نحوه تعیین معیارهای ارزیابی و اندازه‌گیری، نحوه محاسبه منافع و هزینه‌های لازم برای اجرای آن، آشنایی با سیستم‌های اطلاعاتی، یادگیری روش‌های نمونه‌گیری، آشنایی با روش‌های تعیین بهای تمام شده، نحوه شناسایی ریسک‌های هر بخش و غیره،

1. New York Stock Exchange

Archive of SID

www.SID.ir

اشاره کرد (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۸). در تحقیقی دیگر، دومبروفسکی و همکاران (۲۰۱۳)، به بررسی شکاف موجود میان آموزش دانشگاهی و نحوه اجرای حسابرسی عملیاتی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که، دانشگاه‌ها نتوانستند نیاز حرفه را تامین کنند.

در بخش دوم استانداردهای حسابرسی عملیاتی به برخی از ویژگی‌های حسابرسان عملیاتی اشاره می‌شود:

۱- آگاهی از استانداردهای حسابرسی عملیاتی لازم الاجرا در انجام نوع کاری که برای آن انتخاب شده‌اند و برخورداری از آموزش، مهارت‌ها و تجربه لازم برای کاربرد این آگاهی در کار مورد اجرا؛

۲- آگاهی کلی از موضوع اصلی مورد بررسی و محیطی که واحد مورد حسابرسی در آن فعالیت می کند؛

۳- مهارت‌های ارتباطی گفتاری و نوشتاری به طور شفاف و مؤثر؛

۴- مهارت‌های مناسب برای کار مورد اجرا. برای نمونه، مهارت در نمونه‌گیری آماری، چنان‌چه کار مستلزم استفاده از نمونه‌گیری آماری است؛ فناوری اطلاعات، اگر کار شامل بررسی سیستم‌های اطلاعاتی است؛ مهندسی، چنان چه کار شامل بررسی داده‌های پیچیده مهندسی است؛

۵- روش شناسی‌ها یا روش‌های تحلیلی خاص حسابرسی، مانند استفاده از ابزارهای بررسی پیچیده، برآوردهای مربوط به بیمه‌های زندگی(اکچوئری)[1] یا آزمون‌های تحلیل آماری، در صورت لزوم؛ و

۶- دانش تخصصی در موضوعات اصلی، مانند موضوعات علمی، پزشکی، زیست محیطی، آموزشی یا هر موضوع تخصصی دیگر، چنانچه کار به چنین تخصصی نیازمند است (استانداردهای حسابرسی عملیاتی، ۱۳۹۰).

۵-۲- دانش و مهارت مورد نیاز در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تاکید می‌ورزد. استقرار این سیستم مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملیات هر واحد است لذا حرکت به

1. Actuarial

Archive of SID

www.SID.ir

سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌باشد (احمدی، ۱۳۸۲). بودجه‌ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه‌ریزی، بودجه-ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌کند. بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه سالانه همراه با بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنا است که با هر میزان اعتبار تخصیص یافته به هر برنامه، باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. مهمترین ویژگی بودجه عملیاتی آن است که رابطه بین میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج حاصل از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد (حسن‌آبادی و نجار، ۱۳۸۶).

به علاوه، بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل صرفه‌جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه-ریزی اضافه می‌کند. این نوع بودجه‌ریزی تمام فعالیت‌های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در هر برنامه را شناسایی و فهرست می‌کند و تخمین دقیقی از هزینه‌های هر فعالیت را ارائه می‌دهد. همچنین، این نوع بودجه‌ریزی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکردی و تخصیص منابع بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش می‌باشد (ساکتی و سعیدی، ۱۳۸۹). بر اساس نتایج بدست آمده در تحقیقات اخیر، که با هدف بررسی موانع موجود در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی صورت گرفته نشان می‌دهد که، عدم آموزش کافی کارکنان در مورد اصول پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی بعنوان یکی از موانع استقرار این نظام برشمردند (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰؛ پورزمانی و نادری، ۱۳۹۱و طالب نیا و غازانی ،۱۳۹۲).

فرضیه‌های تحقیق

تغییرات محیط تجاری ایجاب می‌کند که دانش آموختگان رشته حسابداری از مهارت‌های مورد نیاز برای پاسخگویی به انتظارات در حال تغییر جامعه برخوردار باشند و از طرفی نارسایی‌هایی نظام آموزشی باعث شده است که، فارغ التحصیلان رشته حسابداری تخصص‌های لازم را نداشته و برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری در ارائه دانش و مهارت‌های مورد نیاز به دانش آموختگان، کفایت لازم را ندارد (سیگل و سورنسون، ۱۹۹۴؛ زارعی و عبدی ، ۱۳۸۹ و شاهسواری، ۱۳۹۰). همچنین، تحقیق آلبرچت و ساک (۲۰۰۰) نشان داد که محتوای دروس حسابداری باید بر اساس تقاضای بازار، نه بر اساس علایق دانشگاه تعیین شود. هدف علم حسابداری آموزش حسابداری نیست، بلکه آموزش

Archive of SID

www.SID.ir

دانشجویانی است که حسابدار شوند بر این اساس فرضیه‌های تحقیق شکل می‌گیرد:

فرضیه اول: از دیدگاه پاسخ‌دهندگان سیستم کنونی آموزش حسابداری، نتوانسته نیازهای حرفه را در سه بخش مذکور تأمین کند (وجود فاصله انتظاری).

از آنجایی که در پژوهش صورت گرفته دیدگاه اساتید دانشگاه و حسابرسان را بررسی کردیم، برای دستیابی به نتایج بهتر فرضیه فرعی زیر تدوین گردید:

فرضیه فرعی اول: تفاوت معناداری بین دیدگاه پاسخ‌دهندگان در مورد میزان تامین نیازهای حرفه توسط دانشگاه وجود ندارد.

در ادامه با هدف تکمیل پژوهش صورت گرفته، آزمون‌های اضافی در زمینه میزان اهمیت و دوره یادگیری هر بخش ارائه می‌گردد:

فرضیه دوم: از دیدگاه پاسخگویان میزان اهمیت گزاره‌های مورد بررسی در هر بخش، در حد متوسط می‌باشد.

فرضیه فرعی دوم: تفاوت معناداری بین دیدگاه پاسخ‌دهندگان در مورد میزان اهمیت گزاره‌های مورد بررسی وجود ندارد.

فرضیه سوم: دیدگاه پاسخ‌دهندگان در خصوص دوره یادگیری گزاره‌های مورد بررسی در هر بخش، یکسان می‌باشد.

روش‌شناسی

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی است چون به بررسی عوامل موثر در آموزش حسابداری از دیدگاه شاغلین در حرفه می پردازد همچنین از نظر مکانیزم اجرا این تحقیق را می توان در زمره تحقیقات اکتشافی- پیمایشی به حساب آورد. به منظور تبیین پیشینه تحقیق و شناسایی متغیرهای دانش و مهارت آموزش حسابداری از مقالات علمی و برای جمع‌آوری اطلاعات از روش میدانی و پرسشنامه می‌باشد. در این پرسشنامه دیدگاه پاسخ-دهندگان در مورد میزان اهمیت، میزان تامین نیازهای حرفه توسط دانشگاه و دوره یادگیری در بخش‌های بخش سیستم کنترل داخلی (مفاهیم سیستم کنترل داخلی- اجزا سیستم کنترل داخلی- حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک- کمیته حسابرسی)، حسابرسی عملیاتی (مفاهیم حسابرسی عملیاتی- فرآیند اجرای حسابرسی عملیاتی) و بودجه‌ریزی عملیاتی (مفاهیم بودجه‌ریزی‌عملیاتی- بکارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت) در قالب ۶۳ گزاره مورد بررسی قرارگرفت. به منظور بررسی اینکه داده‌های به دست آمده کمتر از

Archive of SID

www.SID.ir

متوسط یا بیشتر از آن می‌باشد و باتوجه به اینکه پرسشنامه در دو قسمت تامین نیاز و درجه اهمیت در طیف لیکرت ۵ تایی بررسی شده و میانگین هر بعد با عدد ۳ مقایسه می‌شود به منظور بررسی در بخش دوره یادگیری، با توجه به اینکه در این بخش داده‌های به دست آمده به صورت کیفی بوده، لذا از آزمون‌های ناپارامتری (کی‌دو) برای بررسی این بخش استفاده شده و در بررسی رتبه بندی گزاره‌ها از آزمون فریدمن استفاده می‌شود. جامعه آماری این پژوهش با توجه به هدف آن شامل؛ کلیه حسابرسان شاغل در موسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی (شریک موسسه، مدیر، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس) و اساتید دانشگاه می‌باشند. نمونه‌گیری از میان اعضای جامعه به روش تصادفی ساده و بر اساس فرمول کوکران محاسبه که نمونه تصادفی انتخابی معرف جمعیتی است که از آن برگزیده شده و بر این اساس تعداد اساتید دانشگاه ۵۰ و حسابرسان شاغل در حرفه ۸۸ تعیین گردید.

تحلیل داده‌ها

در این بخش ابتدا فرضیه‌های آماری در مورد مولفه‌های "میزان تامین نیازهای حرفه توسط دانشگاه"، "درجه اهمیت" و "دوره یادگیری" را برای هر گزاره پرسشنامه بطور جداگانه مورد بررسی قرار می‌گیرد. به منظور بررسی اینکه داده‌های به دست آمده کمتر از متوسط یا بیشتر از آن می‌باشد و باتوجه به اینکه پرسشنامه در دو قسمت تامین نیاز و درجه اهمیت در طیف لیکرت ۵ تایی بررسی شده است، ابتدا میانگین هر بعد با عدد ۳ مقایسه می شود. درهر بعد، متغیر مورد محاسبه در فرضیه‌های آماری مولفه‌های "میزان تامین نیازهای حرفه توسط دانشگاه" و "درجه اهمیت" دارای مقیاس فاصله‌ای بوده و تعداد داده‌ها بیشتر از ۳۰ می‌باشد، لذا میانگین متغیر نوع تأثیر طبق قضیه حد مرکزی دارای توزیع نرمال بوده و می‌توان از آزمون t- استیودنت تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیرها در هر بعد استفاده کرد. سپس به منظور بررسی گزاره‌ها (ابعاد) با هم و همچنین رتبه‌بندی آنها، با توجه به مقیاس (ترتیبی- فاصله‌ای) و نیز (نرمال بودن توزیع داده‌ها) از آزمون‌های مناسب پارامتری (اندازه‌های تکراری) یا ناپارامتری (فریدمن) استفاده و گزاره‌ها رتبه‌بندی می‌شوند. در این آزمون اگر p- مقدار بدست آمده کمتر از ۰/۰۵ باشد، تفاوت معنی‌داری میان گزاره‌ها وجود خواهد داشت. به منظور بررسی در بخش دوره یادگیری، با توجه به اینکه در این بخش داده‌های به دست آمده به صورت کیفی می‌باشد. لذا از آزمون‌های

Archive of SID

www.SID.ir

ناپارامتری (کی‌دو) برای بررسی این بخش استفاده می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه اول:

فرضیه اول تحقیق و فرضیه فرعی آن، به ترتیب در پی ارزیابی سیستم آموزشی دانشگاه از نظر میزان تامین نیازهای حرفه در سه بخش مذکور، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان (به طور کلی) و در گروه‌های مختلف در فرضیه فرعی می‌باشد. با توجه به مطلوبیت پاسخ‌ها در طیف لیکرت پنج گزینه‌ای در صورتی که میزان تامین نیازهای حرفه بیشتر از سه باشد فرضیه پذیرفته خواهد شد. بیان آماری فرضیه اصلی اول به قرار زیر می‌باشد:

میزان تامین نیازهای حرفه توسط دانشگاه، بیشتر از حد میانگین نمی باشد. $\{H_0: \mu \leq ۳$

میزان تامین نیازهای حرفه توسط دانشگاه، بیشتر از حد میانگین می باشد. $\{H_1: \mu > ۳$

نتایج آزمون فرضیه فوق به قرار زیر است:

جدول (۱) نتایج آماری آزمون فرضیه اول در بخش سیستم کنترل داخلی

فرضیه اول		تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره آزمون t	درجه آزادی	معنی داری P-value	نتیجه آزمون
اصلی	به طور کلی	۱۳۸	۲/۶۲	۰/۷۳	-۶/۰۶	۷	۰/۰۰۰	رد
فرعی	اساتید	۵۰	۲/۷۲	۰/۷۱	-۲/۷۷	۴۹	۰/۰۰۸	تایید
	حسابرسان	۸۸	۲/۵۶	۰/۷۵	-۵/۴۹	۸۷	۰/۰۰۰	

جدول (۲) نتایج آماری آزمون فرضیه اول در بخش حسابرسی عملیاتی

فرضیه اول		تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره آزمون t	درجه آزادی	معنی داری P-value	نتیجه آزمون
اصلی	به طور کلی	۱۳۸	۲/۴۴	۰/۹۴	-۷/۰۲	۱۳۷	۰/۰۰۰	رد
فرعی	اساتید	۵۰	۲/۵۶	۰/۸۹	-۳/۵۴	۴۹	۰/۰۰۱	تایید
	حسابرسان	۸۸	۲/۳۸	۰/۹۶	-۶/۰۹	۸۷	۰/۰۰۰	

Archive of SID

www.SID.ir

جدول (۳) نتایج آماری آزمون فرضیه اول در بخش بودجه‌ریزی عملیاتی

فرضیه اول		تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره آزمون t	درجه آزادی	معنی داری P-value	نتیجه آزمون
اصلی	به طور کلی	۱۳۸	۲/۵۹	۰/۸۷	-۵/۶۱	۱۳۷	۰/۰۰۰	رد
فرعی	اساتید	۵۰	۲/۷۵	۰/۸۴	-۲/۰۶	۴۹	۰/۰۴۵	تایید
	حسابرسان	۸۸	۲/۴۹	۰/۸۷	-۵/۴۹	۸۷	۰/۰۰۰	

با توجه به این که نتیجه آزمون فرضیه اصلی در سطح معنی‌داری کمتر از سطح خطای ۵ درصد رد شده بعبارتی دیگر، از دید پاسخ‌دهندگان سیستم کنونی آموزش حسابداری نتوانسته دانشجویان را برای تامین نیازهای حرفه در بخش‌های مذکور آماده کند. همچنین، در بررسی دیدگاه اساتید دانشگاه بر اساس مدرک تحصیلی (دکتری و کارشناسی ارشد) و حسابرسان بر اساس سمت سازمانی آنها (شریک موسسه، مدیر، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس)، نتایج مشابهی صادق است. این نتایج با تحقیقات قبلی مبنی بر اینکه یکی از موانع بودجه‌ریزی عملیاتی، نبود آموزش کافی کارکنان نسبت به اصول پیاده‌سازی می‌باشد، همخوانی دارد (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰؛ پورزمانی و نادری،۱۳۹۱و طالب نیا و غازانی ،۱۳۹۲). همچنین نتایج تحقیقات اخیر که در زمینه نیازهای آموزشی سیستم کنترل داخلی و حسابرسی عملیاتی صورت گرفت نشان می‌دهد که، دانشگاه در تامین نیازهای حرفه به خوبی عمل نکرده (سویل، ۲۰۱۱؛ میلر و همکاران، ۲۰۱۳؛ دومبروفسکی و همکاران، ۲۰۱۳ و آبایادرا و ویتی، ۲۰۱۴) و وجود فاصله انتظاراتی بین دو دیدگاه اساتید دانشگاه و افراد شاغل در حرفه تایید شده که با نتایج تحقیق فوق مطابقت می‌کند (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۸۹؛ رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۸۹؛ لیزا، ۲۰۰۴؛ جاکوبز،۲۰۰۵ و لین و همکاران، ۲۰۰۵).

۲-۵- نتایج آزمون فرضیه دوم: فرضیه دوم و فرعی آن، در پی بررسی اهمیت بخش‌های مطروحه و همچنین ارزیابی دیدگاه‌های مختلف در این باره است. با توجه به مطلوبیت پاسخ‌ها در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای در صورتی که میزان اهمیت بیشتر از ۳ باشد، فرضیه پذیرفته خواهد شد. بیان آماری فرضیه اصلی دوم به قرار زیر است:

$\{H_0: \mu \leq ۳$ میزان اهمیت بخش‌های مذکور، بیشتر از میانگین نمی‌باشد.

$\{H_1: \mu > ۳$ میزان اهمیت بخش‌های مذکور، بیشتر از میانگین می‌باشد.

Archive of SID

www.SID.ir

نتایج آزمون فرضیه فوق به قرار زیر است:

جدول (۴) نتایج آماری آزمون فرضیه دوم در بخش سیستم کنترل داخلی

فرضیه دوم		تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره آزمون t	درجه آزادی	معنی داری P-value	نتیجه آزمون
اصلی	به طور کلی	۱۳۸	۳/۸۸	۰/۴۸	۲۱/۵۰	۱۳۷	۰/۰۰۰	رد
فرعی	اساتید	۵۰	۳/۹۷	۰/۵۳	۱۲/۹۰	۴۹	۰/۰۰۰	رد
	حسابرسان	۸۸	۳/۸۳	۰/۴۵	۱۷/۴۲	۸۷	۰/۰۰۰	

جدول (۵) نتایج آماری آزمون فرضیه دوم در بخش حسابرسی عملیاتی

فرضیه دوم		تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره آزمون t	درجه آزادی	معنی داری P-value	نتیجه آزمون
اصلی	به طور کلی	۱۳۸	۳/۸۸	۰/۶۵۰	۱۶/۰۰	۱۳۷	۰/۰۰۰	رد
فرعی	اساتید	۵۰	۳/۹۷	۰/۶۷۵	۱۰/۳۰	۴۹	۰/۰۰۰	رد
	حسابرسان	۸۸	۳/۸۳	۰/۶۳۲	۱۲/۲۰	۸۷	۰/۰۰۰	

جدول (۶) نتایج آماری آزمون فرضیه دوم در بخش بودجه‌ریزی عملیاتی

فرضیه دوم		تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره آزمون t	درجه آزادی	معنی داری P-value	نتیجه آزمون
اصلی	به طور کلی	۱۳۸	۳/۸۶	۰/۶۰	۱۷/۰۳	۱۳۷	۰/۰۰۰	رد
فرعی	اساتید	۵۰	۳/۹۹	۰/۶۸	۱۰/۲	۴۹	۰/۰۰۰	تایید
	حسابرسان	۸۸	۳/۷۹	۰/۵۳	۱۴/۰	۸۷	۰/۰۰۰	

با توجه به این که نتیجه آزمون فرضیه دوم در سطح معنی‌داری کمتر از سطح خطای ۵ درصد ردشده، بعبارتی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان آموزش بخش‌های مذکور به دانشجویان از اهمیت خاصی برخوردار بوده و به سمت زیاد سوق دارد. همچنین، در بررسی دیدگاه اساتید دانشگاه بر اساس مدرک تحصیلی (دکتری و کارشناسی ارشد) و حسابرسان بر اساس سمت سازمانی آنها (شریک موسسه، مدیر، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس)، نتایج مشابهی صادق است. در بررسی میزان اهمیت گزاره‌های این بخش؛

Archive of SID

www.SID.ir

اهمیت قائل شده از سوی اساتید برای "محیط کنترلی" و "فعالیت‌های کنترلی" بیشتر از حسابرسان ارزیابی شده و در مقابل درجه اهمیت در نظر گرفته شده از سوی حسابرسان برای "نظارت" بیشتر از اساتید دانشگاه بوده و از دیدگاه اساتید دانشگاه، "استانداردهای حسابرسی عملیاتی" و از دیدگاه حسابرسان "استانداردهای حسابرسی عملیاتی" بیشترین اهمیت را دارا بوده و بنابراین فرضیه فرعی رد می‌شود. اما در بخش بودجه‌ریزی عملیاتی تفاوت معناداری مشاهده نشد.

در راستای نتایج تحقیقات سویل (۲۰۱۱)، میلر همکاران (۲۰۱۳) و دومبروفسکی و همکاران (۲۰۱۳)، اهمیت دو بخش سیستم کنترل داخلی و حسابرسی عملیاتی به سمت زیاد سوق دارد. همچنین، دهقان دهنوی و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی به بررسی میزان اهمیت آموزش خدمات حسابرسی در دانشگاه‌ها پرداختند. با توجه به نتایج بدست آمده، دیدگاه حسابرسان در جایگاه‌های سازمانی مختلف یکسان بوده و تحقیقات فوق با نتایج بدست آمده مطابقت دارد. با توجه به مقدار آماره آزمون فریدمن که کمتر از سطح معنی داری ۵٪ می‌باشد، نتیجه بیانگر معنی‌دار بودن رتبه‌بندی است. با بررسی‌های انجام گرفته، در بخش سیستم کنترل داخلی،"تعریف و مفهوم سیستم کنترل داخلی" بیشترین و "ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی" کمترین اهمیت را در بین پاسخ‌دهندگان دارد. از طرف دیگر، در بخش حسابرسی عملیاتی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان "استانداردهای حسابرسی عملیاتی" اهمیت بیشتری در مقابل "نحوه استفاده از کار سایر کارشناسان" به خود اختصاص داده و نهایت در بخش بودجه‌ریزی عملیاتی، مفهوم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت" بیشترین اهمیت را داشته و در مقابل "مفهوم نظام پاسخگویی "کمترین را در بین پاسخ‌دهندگان داشته است.

۳-۵- نتایج آزمون فرضیه سوم: در این فرضیه به بررسی دیدگاه پاسخ‌دهندگان در خصوص دوره یادگیری بخش‌های مذکور پرداخته شد. با توجه به اینکه در این بخش داده‌های به دست آمده به صورت کیفی بوده لذا، از آزمون ناپارامتری (کی‌دو) استفاده شده است. فرضیه‌های آماری تحقیق در این بخش به شرح زیر می‌باشد:

H_0: دیدگاه پاسخگویان در خصوص دوره یادگیری یکسان می‌باشد.

H_1: دیدگاه پاسخگویان در خصوص دوره یادگیری یکسان نمی‌باشد.

Archive of SID

www.SID.ir

نتایج آزمون فرضیه فوق به قرار زیر است:

در بررسی دوره یادگیری، در بخش سیستم کنترل داخلی اکثر پاسخگویان معتقد هستند که مباحث آموزشی مربوط به "سیستم کنترل داخلی و اجزاء آن" و "حسابرسی داخلی (مبتنی بر ریسک)" در مقطع کارشناسی و سایر قسمت‌ها در دوره کارشناسی ارشد ارائه گردد. در مقایسه صورت گرفته بین گروه‌های مختلف پاسخ‌دهنده، از دیدگاه اساتید دانشگاه یادگیری "حسابرسی داخلی (مبتنی بر ریسک)" در دوره کارشناسی ارشد اما از نظر حسابرسان در مقطع کارشناسی صورت گیرد که بر این اساس فرضیه تحقیق رد می-شود. در بررسی دیدگاه اساتید دانشگاه بر اساس مدرک تحصیلی آنها، تفاوت معناداری دیده نشد. اما با توجه به نتایج بدست آمده از بررسی نظرات حسابرسان بر اساس سمت سازمانی آنها، اکثر حسابرسان و سرپرستان، پیشنهاد می‌کنندکه، مباحث آموزشی مربوط به "مراحل انجام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک" در دوره کارشناسی، در حالی که اکثر حسابرسان ارشد و مدیران حسابرسی، دوره کارشناسی ارشد را مناسب می‌دانند.

در بخش حسابرسی عملیاتی تفاوت معناداری بین دیدگاه دو گروه پاسخ‌دهنده وجود دارد. به عبارت دیگر، از دیدگاه اساتید دانشگاه مباحث آموزشی مربوط به "الزامات انجام حسابرسی عملیاتی"، "نحوه دسترسی به شاخص‌های لازم برای انجام حسابرسی عملیاتی" و "تفاوت‌های بین حسابرسی عملیاتی با حسابرسی مالی" در مقطع کارشناسی ارشد در حالی که از دید حسابرسان دوره کارشناسی پیشنهاد می‌شود. این نتایج نشان دهنده رد فرضیه فوق می‌باشد. در ارزیابی دیدگاه اساتید بر حسب سطح تحصیلات و حسابرسان در رده سازمانی مختلف در خصوص دوره یادگیری، تفاوت معناداری دیده نشده و فرضیه تحقیق تایید می‌شود. به عبارتی دیگر، سطح تحصیلات اساتید دانشگاه و رده سازمانی حسابرسان بر دیدگاه آنها تاثیری نداشته است.

در ارزیابی بخش بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه اساتید دانشگاه مباحث آموزشی مولفه‌های،"مفهوم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت" و " نحوه تعیین فعالیت‌ها" در دوره کارشناسی ارشد در حالی که از نظر حسابرسان، ارائه این مباحث در دوره کارشناسی پیشنهاد شده که در مجموع فرضیه تحقیق رد می‌شود. در بررسی دیدگاه اساتید دانشگاه بر اساس مدرک تحصیلی آنها، اساتید فوق‌لیسانس ارائه مباحث آموزشی مولفه "مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی"در مقطع کارشناسی ارشد، در حالی که اساتید دکتری دوره کارشناسی را برای یادگیری انتخاب کردند. بر اساس نتایج بدست آمده از بررسی دیدگاه

Archive of SID

www.SID.ir

حسابرسان در رده‌های مختلف سازمانی، اکثر سرپرستان و حسابرسان ارشد مباحث آموزشی مولفه "اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی" در مقطع کارشناسی، در حالی که بیشتر حسابرسان و مدیران حسابرسی، مقطع کارشناسی ارشد را پیشنهاد می‌کنند. به طور کلی، دیدگاه پاسخ دهندگان در خصوص دوره یادگیری یکسان نبوده و در مجموع حدود ۴۷/۵۶ درصد در بخش سیستم کنترل داخلی، ۵۴/۹۹ درصد در بخش حسابرسی عملیاتی و۴۷/۱۷ درصد در بخش بودجه‌ریزی عملیاتی پیشنهاد می‌کنند که، مباحث آموزش‌های مربوطه، در دوره کارشناسی ارشد ارائه گردد و فرضیه تحقیق رد می‌شود. این نتایج با نتایج تحقیقات میلر و همکاران (۲۰۱۳) و سویل (۲۰۱۱) که پیشنهاد می‌کنند مباحث آموزشی سیستم کنترل داخلی در مقطع کارشناسی ارائه شود مطابقت ندارد. همچنین تحقیقات صورت گرفته توسط پژوهش انجام شده توسط فلاح (۱۳۸۴) نشان می‌دهد که، عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان و شناخت استانداردهای حرفه‌ای برای اجرای عملیات، بعنوان یکی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت محسوب می‌شوند.

محدودیت‌های تحقیق

معمولاً در فرآیند انجام پژوهش علمی، شرایط و مواردی وجود دارند که چندان در کنترل پژوهش‌گر نبوده و ممکن است نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. از جمله محدودیت‌های حاکم بر تحقیق، می‌توان به موارد زیر اشاره نمود: ۱- مشکل عمده تحقیقاتی که در آن، پرسشنامه اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری اطلاعات است، این است که عموماً پاسخگویان کاملاً همکاری ننموده و برخی از آنان به نتایج اینگونه تحقیقات بی-اعتماد هستند.

۲- بررسی تحقیق حاضر به چند کلان شهر محدود شده است؛ لذا تعمیم آن به سایر مناطق ممکن است خالی از ایراد نباشد.

بحث و نتیجه‌گیری

با درک اهمیت آموزش مناسب نیروی انسانی به عنوان محور توسعه کشورها، تلاش‌ها و فعالیت‌های زیادی جهت ارتقای کارآمدی آموزش‌های دانشگاهی صورت گرفته است. متاسفانه در اغلب موارد آموزش‌های دانشگاهی با فاصله گرفتن از نیازهای واقعی بازار کار نتوانسته به رسالت آموزشی خود جامه عمل بپوشاند. پژوهش حاضر در پی شناسایی

Archive of SID

www.SID.ir

و مستندسازی دیدگاه‌های اساتید دانشگاه و شاغلین حرفه در رابطه با شکاف بوجود آمده بین نیازهای بازارکار با آنچه در دانشگاه‌ها تدریس می‌شود (با توجه به الزامات قانونی جدید) بوده است.

نتایج بدست آمده حاکی از آن است که دانشگاه نتوانسته نیاز حرفه در این زمینه به خوبی را برطرف کرده و فاصله انتظاری در این رابطه وجود دارد. با توجه به اهمیت این سه بخش از دیدگاه اکثر پاسخ‌دهندگان بهتر است مباحث آموزشی مذکور در مقطع کارشناسی ارشد تدریس شود. در این راستا، برگزاری دروه‌های آموزشی برای دانشجویان حسابداری در جهت آشنایی با الزامات قانونی جدید، قرار دادن سرفصل حسابرسی عملیاتی در درس حسابرسی پیشرفته در مقطع کارشناسی ارشد و گذراندن واحدهای کارآموزی برای آشنایی بیشتر فارغ التحصیلان و در نهایت با توجه به کمبود منابع آموزشی در زمینه حسابرسی عملیاتی و بودجه‌ریزی عملیاتی، شایسته است با همکاری سازمان‌های ذیربط نسبت به نگارش منابع کاربردی و مفید اقدام لازم صورت گیرد. بر اساس نتایج بدست آمده، پیشنهادات زیر برای تحقیقات آتی، می‌تواند در رسیدن به هر چه بهتر اهداف این پژوهش کمک شایانی کند.

۱- بررسی دلایل عدم موفقیت سیستم آموزشی در تامین نیازهای حرفه.

۲- بررسی در خصوص چگونگی ایجاد تعامل سازنده بین دانشگاه و حرفه.

۳- همچنین پیشنهاد می‌شود، تحقیقاتی در زمینه موانع توسعه و رشد آموزش حسابداری بر اساس الزامات قانونی جدید انجام شود.

Archive of SID

www.SID.ir

منابع

احمدی، علی محمد. (۱۳۸۲). *مبانی و اصول بودجه‌ریزی (با تاکید بر بودجه‌ریزی عملیاتی)*، چاپ اول، همدان، نورعلم.

ایزدی‌نیا، ناصر؛ و معصومی، خانقاه. (۱۳۹۱). *ارزیابی کارایی گروه‌های آموزش حسابداری دانشگاه های سراسری و آزاد استان اصفهان*. دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهراء، صص ۲۰-۱.

باباجانی، جعفر؛ و رسولی، مهدی.(۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. *پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی*، سال اول. شماره ۱: صص ۳۲-۵۰ .

پورزمانی، زهرا؛ و نادری، بابک. (۱۳۹۱). بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران. *فصلنامه حسابداری سلامت*، سال اول، شماره ۱.

حسن آبادی، محمدحسن؛ و نجارصراف، علیرضا. (۱۳۸۶). *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی*. تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران. شماره۳۶: صص ۱۵۱-۱۷۲.

حسنقلی(۱۳۹۰). آموزش مورد نیاز یک حسابرس داخلی چیست؟ *مجله حسابرس*.

دهقان دهنوی، حسن؛ محمود معین الدین و ندا صبا. (۱۳۹۱)، *تعیین اجزای دانش و مهارت آموزش حسابداری درمحیط های تجاری جدید با رویکرد مدلسازی معادلات ساختاری*، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، تهران، دانشگاه الزهرا.

رهنمای رودپشتی، فریدون؛ و طاهرآبادی، علی اصغر. (۱۳۸۹). مشکلات تعامل بین تحقیقات آموزش و حرفه حسابداری و ارائه یک الگوی جدید. *فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری*،۲۱: صص ۱۲-۶۵.

زارعی، مهدی؛ و عبدی، سعید. (۱۳۸۹). کنترل داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. *دانش حسابرسی*، سال دهم. شماره ۳۹.

حساس یگانه، یحیی؛ و رجبی، روح الله. (۱۳۸۳). عوامل موثر برقدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*. شماره ۸.

ساکتی، پرویز؛ و سعیدی، احمد. (۱۳۸۸). *چالش‌ها و راهکارهای بکارگیری شاخص‌های عملکردی در بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران*. سومین کنفرانس بین

Archive of SID

www.SID.ir

المللی بودجه‌ریزی عملیاتی. تهران.

شاهسواری، علی؛ و غفاری، خلیل(۱۳۹۰)، " بررسی عوامل اثرگذار بر استخدام فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری؛ مطالعه موردی دانشگاه آزاد اسلامی واحد الیگودرز"، *مجله رهبری و مدیریت آموزشی*.

صالحی، مهدی؛ نصیرزاده، فرزانه؛ وهاب، رستمی. (۱۳۹۲). چالش‌های آموزش حسابداری در ایران از دید شاغلین حرفه و مراجع دانشگاهی. *دانش حسابداری* شماره ۵۴: صص ۶۷-۸۶.

طالب‌نیا، محمودی. (۱۳۸۵). بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارایه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع. *دو فصلنامه کنترولر*، شماره ۲۱: صص ۲۶-۴۶.

قدیم‌پور، جواد؛ و شیرپور، محسن(۱۳۸۹). بودجه‌ریزی عملیاتی یک ضرورت ملی و نقطه آغازین. *دانش حسابرسی*. سال دهم. شماره ۱: صص ۵۹-۶۹.

عرب مازاریزدی، محمد؛ و طایفی نصرآبادی، حسین. (1387). بازنگری در آموزش مفاهیم فناوری اطلاعات و سیستم‌ها در دوره‌های آموزشی حسابداری. *ماهنامه حسابدار*، شماره ۱۹۷: صص۷۲-۷۸.

مجتهدزاده، ویدا. (۱۳۸۲). جایگاه حسابرسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*. شماره ۴ .

مجتهدزاده، ویدا؛ علوی طبری، سیدحسین؛ و مرادی، فاطمه. (۱۳۸۹). دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری بررسی موردی: استان آذربایجان غربی. *فصلنامه دانش حسابداری*، شماره۱: صص۷۳-8.

Albrecht, W.S., & Sack, R.J. (2000). Accounting Education: charting the course through a perilous future", *American Accounting Association*, 16.

Beasley, M. and Salterio, S. (2001), 'The relationship between board characteristics and voluntar improvements in audit committee composition and experience', *Contemporary Accounting Research*, vol. 18, no. 4, pp. 539-570.

Borges, L. F. M., Santos, C. K. S., & Leal, E. A. (2014). Quality in educational service: expectations versus performance in the accounting undergraduate course. *European Scientific Journal*,

Archive of SID

www.SID.ir

10(1), 100-114

Bui, B. and Porter, P. (2010) the expectation-performance gap in accounting education: an exploratory study, *Accounting Education: an international journal*, 13(3), pp. 23–50 .

Daff, L, De Lange, P, Jackling, B 2012, „A Comparison of Generic Skills and Emotional Intelligence in Accounting Education‟, *Issues in Accounting Education*, vol. 27, no. 3, pp 645.

Dombrowski F. Robert et al. (2013), Bridging the education-practice divide: The Salisbury University auditing internship program, *journal of Accounting Education*, Volume 31, pp.84-106

Haas A.J. (2005). Now is the time for ethics in education. *The CPA journal*: 60-68.

Harrington, C. (2004). Internal Audit's New Role. *Journal of Accountancy*, 198(3):65-7.

Jacobs, L. (2005), "*The Impact of Changing Practitioner Requirements on Management Accounting Education at South African Universities*", Doctoral Dissertation. University of Pretori.

Jan, D., V. Jens. And. Aries, M. (1995) Operational Auditing: A Management Approach. *Managerial Auditing Journal*, 10(7):1-7.

Jones, C. G. (2011). Written and computer-mediated accounting communication skills: Employer perspective. *Business Communication Quarterly* 74: 247-271.

Klibi, M & Oussii, A 2013, „Skills and Attributes Needed for Success in Accounting Career: Do Employers‟ Expectations Fit with Students‟ Perceptions? Evidence from Tunisia‟, *International Journal of Business and Management*; vol. 8, no. 8, pp.118-132, viewed April.

Lin, Z L. (2008). A factor analysis on Knowledge and skill components of Accounting Education: Chinese case" Advances in Accounting incorporating Advances in International l Accounting. 24(1): 110-118.

Miller C. Karen et al. (2013), Teaching managerial responsibilities for internal controls: Perception gaps between accounting and management professors, *journal of Accounting Education*, Volume 31, pp.1-16.

Nadana Abayadeera & Kim Watty (2014), the expectation-performance gap in generic skills in accounting graduates, *Asian Review of Accounting* Vol. 22 No. 1, 2014, pp. 56-72.

Vu, T., Rigby, B. & Mather, G. (2011). *Embedding the Development and Grading of Generi Skills across the Business Curriculum*.

Archive of SID

www.SID.ir

Australian Teaching and Learning Council.

William. J, R. j. Elson. (2010). "improving ethical education in the accounting program: a conceptual course ", *academy of educational leadership journal* ;V14: No.

Archive of SID

www.SID.ir