

جعفر باباجانی^۱

چکیده

نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه در سه دهه اخیر در زمینه مبانی نظری و عملی تحولی اساسی تجربه کرده است. این تحول در سایه حمایت و رهبری نهادهای متولی امور مالی و محاسباتی و مراجع حرفه‌ای و استانداردگذار حسابداری روی داده است. این در حالی است که در ایران نه تنها نهادهای متولی امور مالی و محاسباتی کشور نقشی در خور برای ایجاد تحول ایفا نکرده‌اند، بلکه نهادهای مدنی تخصصی و دانشگاه‌ها نیز از کارنامه قابل قبولی در این زمینه برخوردار نیستند.

هدف اصلی این پژوهش که با ابزار پرسشنامه و به صورت پیمایشی انجام شده، این است که در چنین شرایطی دانشگاه‌های کشور باید چه نقشی در زمینه گسترش دانش و مبانی نظری حسابداری بخش عمومی ایفا کنند. به نظر آموذنی‌ها که اغلب آنها را مدرسان حسابداری دولتی و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری تشکیل می‌دهند، دانشگاه‌ها باید با ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی یا دست کم ایجاد یک گرایش خاص زمینه لازم را برای گسترش مبانی نظری و ارتقای سطح آموزش حسابداری این بخش نقشی اساسی ایفا کنند.

کلیدواژه‌ها: حسابداری بخش عمومی، تحصیلات تکمیلی، دانشگاه‌های ایران، آموزش حسابداری

حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی در سه دهه اخیر از تحولات و تغییرات شگرفی برخوردار شده است. این تحولات اگر چه عمدتاً در کشورهای توسعه یافته رخ داده است، اما کشورهای در حال توسعه و حتی کشورهای کمتر توسعه یافته نیز از آثار آن بی‌نصیب نمانده‌اند. اگر چه دانش حسابداری بخش عمومی در درازای زمان کم و بیش شکل گرفته است، اما دانش نظری حسابداری در این حوزه مرهون تلاش‌های بی‌وقفه صاحب‌نظران علمی و حرفه‌ای و تحقیقات دانشگاهی است که حاصل آن در چارچوب‌های نظری و اصول و استانداردهای حسابداری مراجع استانداردگذار کشورهای توسعه یافته، منعکس شده است.

تحول اساسی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، هر چند که عمدتاً محصول تحقیقات و کاوش‌های نظری دانشگاهیان است، اما نقش مستقیم دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی از طریق ایجاد رشته یا گرایش مستقل برای حسابداری این بخش کم رنگ است. به بیان دیگر، در فقدان رشته یا گرایش برای حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های کشورهای توسعه‌یافته‌ای نظیر آمریکا، کانادا، استرالیا، نیوزلند و انگلیس، نهادهای متولی امور مالی و مراجع استانداردگذار این کشورها، در ارتقای سطح دانش نظری و حرفه‌ای این حوزه کوشیده‌اند. به عنوان مثال، سازمان مدیریت و بودجه، خزانه‌داری و دیوان محاسبات آمریکا از یک سو و هیات استانداردهای حسابداری دولتی و هیات رایزنی استانداردهای حسابداری دولت فدرال از سوی دیگر، بیشترین نقش را در تولید دانش نظری حسابداری بخش عمومی آمریکا ایفا کرده‌اند. این موضوع در دیگر کشورها نظیر کانادا، انگلیس، استرالیا و نیوزلند نیز روی داده است.

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، نه تنها دانشگاه‌ها و دانشگاهیان در تولید و گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی نقش درخور ملاحظه‌ای ایفا نکرده‌اند، بلکه وزارت امور اقتصاد و دارایی، دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای نیز کارنامه قابل قبولی در این زمینه ارائه نداده‌اند. در چنین شرایطی، به نظر می‌رسد دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی می‌توانند از طریق ایجاد رشته یا گرایش مستقل در سطح تحصیلات تکمیلی حسابداری، زمینه لازم را برای گسترش مبانی نظری این حوزه از حسابداری، فراهم کنند.

بیان مسئله

همانطور که بیان گردید، حسابداری و گزارشگری مالی در چند دهه اخیر از تحولات زیادی برخوردار شده است. پیشرفت‌های حسابداری بخش عمومی ناشی از ضرورت‌هایی است که بر اثر ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و افزایش مطالبات شهروندان دایر بر حق پاسخ‌خواهی انجام گرفته است. تحول و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، نهادهای بزرگ بخش عمومی را ناگزیر کرد تا نظام حسابداری و گزارشگری مالی را برای ایفای این مسئولیت سر و سامان دهند و آن را با سطح پاسخ‌خواهی شهروندان، نمایندگان قانونی آنها و مراجع مستقل نظارتی هماهنگ سازند. از این روی، در کشورهای توسعه یافته، نهادهای متولی امور مالی و مراجع استانداردگذار در یک اقدام هماهنگ و زمان‌بندی شده، بر تدوین مفاهیم بنیادی و مبانی نظری حسابداری این بخش تاکید کرده و زمینه لازم را برای تحقق این امر مهم فراهم کردند.

در این سال‌ها، دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی این کشورها عمدتاً بر تولید و توسعه دانش حسابداری واحدهای انتفاعی بخش خصوصی تمرکز کرده و جایگاه مناسبی برای آموزش کافی مبانی نظری حسابداری بخش عمومی اختصاص نداده بودند. این در حالی است که نهادهای متولی امور مالی بخش عمومی و مراجع معتبر استانداردگذار، کاستی آموزشی و پژوهشی این بخش را با تولید و گسترش دانش نظری آن رفع کردند. اینک با توجه به شرایط کنونی ایران که نهادهای متولی امور مالی، مراجع استانداردگذار و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای حسابداری، کارنامه قابل قبولی در این زمینه ندارند، آیا وقت آن نرسیده است که دانشگاه‌های ایران با ایجاد گرایش یا رشته مستقلی در حسابداری بخش عمومی به ایفای نقش بپردازند؟

ادبیات پژوهش

اگر چه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و به ویژه دولتی سابقه بیشتری از حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی دارد، اما تدریس مناسب و کافی این حوزه خاص از حسابداری در دانشگاه‌ها مورد بی‌توجهی قرار گرفته است. هر چند که این موضوع در کشورهای گوناگون از شدت و ضعف برخوردار است، اما در مجموع این وضعیت رضایت‌بخش نیست. این در حالی است که از اواسط نیمه دوم قرن بیستم، اصلاح و تحول در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی به دلیل ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌خواهی شهروندان و افزایش مطالبات مربوط به پاسخگویی در مورد مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی، در دستور کار دولت‌های ملی و محلی قرار گرفت. برای همین منظور، نهادهای متولی امور مالی کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، در غیاب عملکرد مثبت دانشگاه‌ها به فکر تولید و گسترش دانش نظری حسابداری بخش عمومی افتادند و با انجام تحقیقات و حمایت مالی از نهادهای مدنی و مراجع استانداردگذار، به دانش نظری کافی در این زمینه دست یافتند.

نگاهی اجمالی به سیر تطور تدوین چارچوب‌های نظری و اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی از طریق مراجع استانداردگذار، گویای این حقیقت است که از دهه‌ی ۸۰ قرن بیستم تا کنون، مطالعات و تحقیقات فراوانی درباره مبانی نظری حسابداری این بخش انجام شده است. اگر چه این مطالعات در توسعه دانش نظری حسابداری بخش عمومی بسیار موثر بوده است، اما در مقایسه با گسترش دانش نظری حاصل تحقیقات و مطالعات انجام شده که نتایج آن به طریق مقتضی انتشار یافته است، سطح کمی و کیفی تدریس دانشگاهی در این زمینه تفاوت چندانی نکرده است. در حال حاضر، وضعیت آموزش حسابداری نهادهای بخش عمومی ایران موسوم به حسابداری دولتی را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱- در برخی دانشگاه‌ها نظیر دانشگاه علوم اقتصادی، از سال‌های قبل و در مقطع کارشناسی، گرایش حسابداری دولتی ایجاد شده و تعدادی واحد درسی نیز به حسابداری دولتی، قوانین، مقررات مالی و نظارت مالی اختصاص یافته است؛

۲- در اغلب دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی دولتی و غیردولتی که گرایش حسابداری دولتی در مقطع کارشناسی حسابداری ایجاد نکرده‌اند، تنها یک درس چهار واحدی با عنوان حسابداری و حسابرسی دولتی برای حوزه حسابداری بخش عمومی در نظر گرفته شده است؛

۳- در مقطع کارشناسی ارشد نیز صرفاً یک درس ۳ واحدی برای حسابداری این بخش منظور شده است که تدریس این درس در کارشناسی ارشد الزامی و در مقطع دکتری اختیاری است.

با توجه به اینکه حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای اساسی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی است و بخش در خور ملاحظه‌ای از اقتصاد کشور نیز از طریق این نهادها کنترل و هدایت می‌شود، توجه به حسابداری این بخش امری مهم و ضروری است. برای همین منظور، در سه چهار سال اخیر سازمان حسابرسی کشور با تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، معاونت نظارت راهبردی ریاست جمهوری و سازمان حسابرسی، تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری این بخش را در دستور کار قرار داده است.

این در حالی است که شهرداری تهران نیز در همین سال‌ها با انجام مطالعه تطبیقی مناسب در مورد مبانی نظری حسابداری شهرداری‌ها اقدام شایسته‌ای انجام داده و زمینه لازم را برای تدوین مفاهیم، اصول و رهنمودهای حسابداری شهرداری‌ها فراهم کرده است. تحرکی که در این سال‌ها توسط مراجع متولی امور مالی و محاسباتی این نهادهای بزرگ ایجاد شده، بیانگر این واقعیت است که نهادهای مذکور عزم خود را برای طراحی نظام‌های

حسابداری و گزارشگری مالی نوینی جزم کرده‌اند تا ابزارهای کارآمدی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی حاکم بر مصرف و به کارگیری منابع عمومی فراهم آورند.

همزمان با حرکت‌های امید بخشی که در زمینه تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی و اصول و ضوابط گزارشگری مالی بخش عمومی آغاز گردیده، دیوان محاسبات کشور نیز اقداماتی در حوزه استانداردهای حسابرسی بخش عمومی به عمل آورده است. این در حالی است که بیش از ده سال است که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق و نهاد جایگزین آن تلاش‌هایی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی انجام داده و قوانین و مقررات الزام آوری نیز در برنامه‌های پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی برای تحقق این امر به تصویب مجلس شورای اسلامی رسانده است. این اقدامات تحول خواهانه که قطعاً در سال‌های آتی به بار خواهد نشست و نتایج آن نظام‌های نوین حسابداری، حسابرسی و بودجه‌بندی دولت و سایر نهادهای بزرگ بخش عمومی پایه‌گذاری می‌کند، برای استقرار صحیح و تداوم آن نیازمند نیروی انسانی متخصص و آگاه به مبانی نظری پیشرفته در حوزه‌های یاد شده است.

در یک تحلیل ساده از این ماجرا، نقش دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی در تربیت نیروی انسانی مورد نیاز برای استقرار و استمرار این دستاوردها آشکار می‌شود. به راستی اگر دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی به رسالت خود در این زمینه نپردازند، چه نهادی وظیفه نهادینه کردن مبانی نظری و پیشرو حسابداری بخش عمومی را بر عهده خواهد گرفت. اگر دانشگاه‌های ایران اقدامی اساسی در مورد گسترش دانش نظری این حوزه از حسابداری انجام ندهند، دستاوردها و ماحصل اقدامات امیدبخش نهادهای متولی امور مالی کشور با مشکل اساسی مواجه می‌شود. در حال حاضر، ایجاد رشته و گرایش در حوزه حسابداری بخش عمومی در تحصیلات تکمیلی برخی دانشگاه‌های معتبر آمریکا در دستور کار قرار گرفته و بعضاً مورد اجرا گذاشته شده است. ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی در دانشگاه با دروس مناسب در زمینه‌های حسابداری، حسابرسی، مالیات، بودجه پیشرفته و ارزیابی عملکرد از مصادیق این اقدامات است.

با توجه به مطالب بالا و با عنایت به سوابق سی ساله نگارنده در زمینه آموزش حسابداری، حسابرسی، بودجه دولتی و تجارب کافی در این حوزه‌ها، پژوهشگر حاضر را بر آن داشت تا با انجام یک مطالعه پیمایشی، دیدگاه و نظرات مدرسان حسابداری بخش عمومی و دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی دانشگاه‌ها را در مورد ضرورت ایجاد جایگاه مناسب برای حسابداری بخش عمومی را دریافت کند. در تحقیق حاضر ضمن اینکه وضعیت موجود آموزش حسابداری نهادهای بخش عمومی از منظر پاسخگویان مورد ارزیابی قرار گرفته است، نحوه تحول در

آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها نیز بررسی شده و راهکار لازم برای تحقق این امر ارائه گردیده است.

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های نسبتاً درخور ملاحظه‌ای درباره وضعیت آموزش حسابداری بخش عمومی و کاستی‌ها و فرصت‌های پیش‌روی این حوزه حسابداری در سایر کشورها انجام شده است که به برخی از آنها اشاره می‌شود. اسکیلولی و سیمز^۲ (۲۰۰۷) به بررسی این موضوع پرداخته است که برنامه‌های آموزشی حسابداری دانشگاهی استرالیا تا چه میزان از محتوای حسابداری بخش عمومی برخوردار است و اگر کافی نیست چه راهبردهایی باید برای افزایش محتوای آموزش حسابداری در این زمینه به کار برد. در این پژوهش محققین دریافته‌اند که آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های استرالیا محدود است و فارغ‌التحصیلان حسابداری این کشور دانش نظری مناسبی از نیازهای گزارشگری بخش عمومی کسب نمی‌کنند. یافته‌ها بر این نکته تاکید دارد که تلاشی همه جانبه از سوی تشکل‌های حرفه‌ای حسابداری، نهادهای دولتی و دانشگاهیان برای غنی‌سازی برنامه آموزشی در زمینه حسابداری بخش عمومی ضروری است.

شیفل و اسمیت^۳ (۲۰۰۳) به بررسی مشکلات موجود در آموزش حسابداری دولتی می‌پردازد و از مشکلات موجود بر سر راه این نوع از آموزش با عنوان «توفان پیشرونده تمام عیار» یاد می‌کند. در این پژوهش ضمن صحنه گذاردن بر نیاز دولت‌ها و سازمان‌های حرفه‌ای، به کارمندانی با مهارت‌های لازم برای استقرار و اجرای سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب، بقای آموزش حسابداری بخش عمومی و همچنین انتقال این آموزش به نسل‌های بعد را مستلزم وجود اعضای هیئت علمی علاقه‌مند به امور مالی دولت و سایر نهادهای عمومی می‌داند. این پژوهشگران، آمار پذیرفته‌شدگان دوره دکتری حسابداری در دانشگاه‌های آمریکا و فقدان اعضای هیئت علمی کارآمد آموزش حسابداری دولتی و عدم رغبت دانشجویان به پرداختن به پایان‌نامه‌های بخش عمومی را گوشزد می‌کنند.

سیمز (۱۹۹۷) با استفاده از تجربیات و روش‌شناسی به کار رفته در کشورهای چون آمریکا و نیوزلند، به ارزیابی محتوای درسی حسابداری بخش عمومی در دوره‌های آموزشی دانشگاهی استرالیا پرداخته است و میزان رغبت مدیران گروه حسابداری دانشگاه‌ها نسبت به حسابداری بخش عمومی را مورد ارزیابی قرار داده است. این پژوهشگر

^۲ Sciulli & Sims

^۳ Schiffel & Smith

موضوع مورد نظر خود را با کاوش در محتوای دروس حسابداری بخش عمومی در دوره کارشناسی، تحصیلات تکمیلی و برنامه‌های آموزش مداوم حرفه‌ای، بررسی می‌کند.

هنری^۴ (۲۰۰۵) در مطالعه‌ای پیمایشی به بررسی مطالعات انجام شده بر روی آموزش حسابداری بخش عمومی در آمریکا می‌پردازد. تمرکز این پژوهش بر عدم توجه کافی به کمیت و کیفیت موضوعات حسابداری دولتی و غیرانتفاعی در برنامه‌های آموزشی دانشگاه‌های آمریکا است. در این پژوهش، درخواست‌هایی برای تغییر ساختار آموزشی حسابداری دولتی، طبقه‌بندی و ارائه شده است. این درخواست‌ها مواردی نظیر درخواست برنامه درسی گسترده‌تر با محتوای بیشتر حسابداری دولتی، ارزیابی وضع موجود و شناسایی کمبودها، برگزاری دوره‌های آموزشی در جریان سایر دوره‌ها یا به صورت جداگانه را در بر می‌گیرد. روش‌های تدریس و محتوای آموزشی پیشنهادی و عوامل محدود کننده یکپارچگی موضوعات حسابداری بخش عمومی از دیگر مواردی است که در این مطالعه مورد توجه قرار گرفته است.

اسکیولی و سیمز (۲۰۰۸) به موانع و فرصت‌های پیش‌روی آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های استرالیا پرداخته‌اند. در این پژوهش بر محدود بودن تحقیقات حسابداری بخش عمومی تاکید می‌کند و به همین دلیل آموزش حسابداری بخش عمومی از طریق پژوهش‌های این بخش را کمرنگ می‌داند. در این پژوهش، نظر صاحب‌نظران درباره شناسایی موانع آموزش حسابداری بخش عمومی دریافت شده و توصیه‌هایی برای بهبود آن ارائه گردیده است. یافته‌های این پژوهش بیانگر این واقعیت است که اکثر صاحب‌نظران بر این عقیده‌اند که مباحث حسابداری بخش عمومی باید به طریق مقتضی در دروس اصلی و تخصصی حسابداری گنجانده شوند.

انگستروم^۵ (۱۹۷۹) پیش‌بینی می‌کند که در سال‌های آتی تقاضا برای اعضای هیئت علمی مسلط به حسابداری بخش عمومی چند برابر عرضه آن خواهد شد. این پژوهش بر ارائه دوره‌های آموزشی حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها از طریق اختصاص بخشی از دوره‌های پیشرفته به حسابداری نهادهای بخش عمومی تاکید دارد. او معتقد است ارائه دروس اختیاری و اجباری حاوی مباحث پیشرفته حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها، می‌تواند دانش نظری دانشجویان را در این حوزه از حسابداری ارتقا داده و آنان را برای اشتغال در نهادهای بخش عمومی آماده کند.

اپس و براون^۶ (۱۹۹۲) به کمبود حسابداران در حسابداری و حسابرسی بخش عمومی و نارضایتی مقامات اجرایی بخش عمومی از کارمندان جدیدالورود به این بخش پرداخته است و دلیل آن را نبود آموزش مناسب و رسمی در

^۴ Henry

^۵ Engstrom

^۶ Epps & Brown

این زمینه می‌داند. این پژوهش به بحران‌هایی چون بحران دولت‌های محلی در سال ۱۹۷۵ در نیویورک اشاره می‌کند و نیاز به صلاحیت حسابداران بخش عمومی و لزوم ارتقای دانش آنها با استانداردهای موجود برای فعالیت در این بخش می‌پردازد. در این پژوهش چگونگی آمادگی فارغ‌التحصیلان حسابداری برای اشتغال در بخش عمومی مورد آزمون قرار گرفته و بر وجود آموزش تخصصی حسابداری برای فعالان بخش عمومی تاکید شده است. یافته‌های این پژوهش، نشان داده است که حسابداری برای فعالیت در این بخش کافی نبوده و ارائه بیشتر درس‌های تخصصی مرتبط با حسابداری و حسابرسی بخش عمومی در رشته حسابداری دانشگاه‌ها ضروری است.

هلدر^۷ (۱۹۷۸) به پژوهشی در باب دلایل عدم ارائه دروس مربوط به حسابداری بخش عمومی در مقطع تحصیلات تکمیلی پرداخته و عواملی چون کمبود منابع، عدم وجود تمایل مناسب دانشجویان و اعضای هیئت علمی و فرصت‌های شغلی محدود و میزان هر یک از نظر پاسخ‌دهندگان را در این زمینه می‌سنجد. در این پژوهش ۱۱ دانشگاه ارائه‌کننده دروس حسابداری بخش عمومی معرفی شده و میزان زمان قابل تخصیص به هر یک از مباحث حسابداری بخش عمومی بر حسب تعداد هفته و در طول یک نیم‌سال تحصیلی طبقه‌بندی گردیده است.

لونسون و رک^۸ (۲۰۰۵) یکی از دلایل مهم عدم توفیق آموزش حسابداری بخش عمومی را کمبود منابع درسی مناسب و مربوط به این بخش دانسته و نابرابری میان منابع درسی موجود در سایر شاخه‌های حسابداری را در مقایسه با شاخه مذکور چالش بزرگی بر سر راه مدرسان حسابداری بخش عمومی می‌داند. این پژوهشگران بر این باورند که حسابداری بخش عمومی در میان خانواده حسابداری به مثابه «خواهر ناتنی زشت»^۹ مورد بی‌مهری قرار گرفته است و باید برای حل این مشکل و افزایش رغبت دانشجویان به حسابداری بخش عمومی اقداماتی اساسی صورت گیرد.

میلر^{۱۰} (۲۰۰۶) در پژوهشی که انجام داده با پرسش از اعضای هیئت علمی که در دانشگاه‌ها حسابداری بخش عمومی تدریس می‌کنند و اعضای فعال در حوزه بخش عمومی انجمن حسابداران آمریکا^{۱۱} به این نتیجه رسیده که فرازها و فرودهایی در آموزش حسابداری بخش عمومی وجود دارد. بدین معنی که تعداد دانشگاه‌های ارائه‌دهنده واحدهای درسی حسابداری بخش عمومی در حال افزایش است، اما از حضور اعضای هیئت علمی فاقد تجربه در حسابداری بخش عمومی در این دانشگاه‌ها ابراز نگرانی کرده است. در این تحقیق، تحولات حسابداری

^۷ Holder

^۸ Lowensohn & Reck

^۹ Ugly stepsister

^{۱۰} Miller

^{۱۱} American Accounting Association (AAA)

موضوع بیانیه ۳۴ مهمترین موضوع آموزش در حسابداری بخش عمومی طی ۵ سال اخیر و ارزیابی عملکرد نهادهای بخش عمومی مهمترین موضوع مورد تدریس در ۵ سال آینده بخش عمومی معرفی شده است.

ورنر^{۱۲} (۱۹۹۷) به الزام حسابداران رسمی بخش عمومی آمریکا دایر بر گذراندن ۲۴ ساعت از ۸۰ ساعت آموزش مداوم آنها در حوزه حسابداری بخش عمومی اشاره می‌کند و به علت عدم دستیابی مستقیم این حسابداران به واحدهای درسی حسابداری بخش عمومی چند راهکار برای حسابداران رسمی ارائه می‌دهد. او در این بین واحدهای ارائه شده در دوره کارشناسی ارشد حسابداری دولتی در یکی از دانشگاه‌های آمریکا را مورد تاکید قرار می‌دهد.

کردری^{۱۳} (۲۰۱۰) به بررسی تحولات آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها با رویکرد بخش عمومی و خصوصی در نیوزلند می‌پردازد و رویکرد فرابخشی در حسابداری بخش عمومی این کشور را وسیله‌ای برای کم رنگ‌تر کردن واحدهای درسی اختصاصی بخش عمومی می‌داند و به آزمون میزان پوشش مطالب موجود به هر یک از دو بخش در دانشگاه‌های نیوزلند می‌پردازد.

نگاهی اجمالی به پژوهش‌های انجام شده در حوزه آموزش حسابداری بخش عمومی، بیانگر این واقعیت است که یافته‌های این تحقیقات تا حدود زیادی در آموزش حسابداری بخش عمومی ایران نیز مصداق دارد. از این‌رو تحول در آموزش حسابداری این بخش را بیش از پیش ضروری می‌نماید. به همین دلیل، در پژوهش حاضر نیز تلاش شده است تا ضمن ارزیابی وضعیت موجود آموزش حسابداری بخش عمومی، نظر دانشجویان و مدرسان این رشته درباره چگونگی برون رفت از وضعیت فعلی و نقش دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی در ایجاد تحول را مورد بررسی قرار دهد.

سوال تحقیق

بر اساس یافته‌های پژوهش‌های انجام شده در مورد آموزش حسابداری بخش عمومی در سایر کشورها و ویژگی‌های آموزش حسابداری این بخش در دانشگاه‌های ایران، تعدادی سوال اصلی و فرعی برای انجام این پژوهش به شرح زیر صورت‌بندی شد.

سوال اصلی ۱: آیا وضع کمی و کیفی آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های کشور مطلوب است؟

سوال فرعی ۱-۱: آیا کیفیت آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های کشور مطلوب است؟

^{۱۲} Warner

^{۱۳} Cordery

سوال فرعی ۱-۲: آیا تعداد واحدهای حسابداری دولتی در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری برای آموزش مبانی نظری و عملی در این حوزه تخصصی کافی است؟

سوال اصلی ۲: آیا مراجع متولی حسابداری و گزارشگری مالی در کشور تا کنون نقش موثری در ارتقاء سطح دانش حسابداری نهادهای بخش عمومی ایفا نموده‌اند؟

سوال اصلی ۳: آیا ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی مستلزم نگاه مستقل به این حوزه، از طریق ایجاد رشته یا گرایش مستقل در مقطع تحصیلات تکمیلی و بازنگری در دروس تخصصی حسابداری و حسابرسی دولتی در مقطع کاردانی و کارشناسی است؟

سوال فرعی ۳-۱: آیا ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی در راس کاستی‌های موجود در این حوزه مستلزم ایجاد یک رشته یا گرایش مستقل در مقطع تحصیلات تکمیلی حسابداری است؟

سوال فرعی ۳-۲: آیا ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی مستلزم بازنگری در دروس حسابداری و حسابرسی دولتی در مقطع کاردانی و کارشناسی است؟

سوال اصلی ۴: ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی علاوه بر ایجاد رشته یا گرایش مستقل در تحصیلات تکمیلی دانشگاه مستلزم چه اقدامات دیگری است؟

سوال اصلی ۵: آیا در غیاب عملکرد مثبت نهادهای متولی امور مالی و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای در زمینه گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی، دانشگاه‌ها می‌توانند در رفع این نارسایی‌ها و تقویت مبانی نظری این حوزه نقش موثری ایفا کنند؟

سوال اصلی ۶: برخی معتقدند در کشور آمریکا و کشورهای اروپایی رشته یا گرایش مستقلی برای حسابداری بخش عمومی تاسیس نشده است بنابر این در ایران نیز نیازی نیست، با توجه به این موضوع آیا ایجاد رشته یا گرایش در این زمینه در دانشگاه‌های ایران ضرورت ندارد؟

سوال اصلی ۷: به نظر شما انتشار فصلنامه‌های علمی، ترویجی و تخصصی در حوزه حسابداری بخش عمومی در گسترش مبانی نظری حسابداری این حوزه تا چه حد مؤثر است؟

سوال اصلی ۸: برگزاری همایش‌های تخصصی در حوزه حسابداری بخش عمومی توسط نهادهای متولی امور مالی دولتی و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای را در گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی چقدر مؤثر می‌دانید؟

سوال اصلی ۹: در غیاب عملکرد مثبت نهادهای متولی امور مالی و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای در زمینه گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی، نقش دانشگاه در رفع این نارسایی‌ها و تقویت مبانی نظری این حوزه را چقدر ضروری می‌دانید؟

جامعه و روش نمونه‌گیری

برای تعیین جامعه آماری ابتدا قلمرو مکانی جامعه آماری پژوهش تعیین شد. قلمرو مکانی پژوهش، دانشگاه‌های کشور است. در این تحقیق فرض شد که استادان، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری زیرمجموعه‌ای از جامعه مورد نظر به شمار می‌آید که می‌توانند مناسب‌ترین قضاوت را درباره ضرورت ایجاد جایگاه مناسب برای حسابداری بخش عمومی ارائه دهند. تعداد استادان به صورت تقریبی، با توجه به تعداد دانشگاه‌ها و تعداد دانشجویان کارشناسی ارشد از طریق دفترچه راهنمای کنکور کارشناسی ارشد سال ۹۰ تعیین شدند. برای تعیین تعداد دانشجویان دکتری شاغل به تحصیل دانشگاه‌های که در مقطع دکتری دانشجو می‌پذیرند ملاک قرار گرفت. با این ترتیب، جامعه آماری موضوع این تحقیق بالغ بر ۶۵۰ نفر گردید که برای ۲۰۰ نفر پرسشنامه ارسال شد.

ابزار اندازه‌گیری داده‌ها و نحوه اجرا و آزمون

داده‌های لازم برای این پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد. پرسشنامه‌ها بین اعضای هیئت علمی حسابداری، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه‌های علامه طباطبائی، شهید بهشتی، علوم اقتصادی، الزهراء، تهران، تربیت مدرس و سیستان و بلوچستان توزیع و در نهایت ۱۷۳ پرسشنامه قابل استفاده جمع‌آوری شد. داده‌ها با استفاده از اکسل و SPSS ۱۸ و آزمون‌های آماری مناسب تحلیل شدند که نتایج آنها در ادامه ارائه می‌شود.

آزمون پایایی^{۱۴}

این آزمون به‌طور کلی به بررسی همسانی گویه‌های پرسشنامه می‌پردازد و میزان توافق و اتفاق نظر را در میان افراد می‌سنجد. با توجه به تعداد سؤالات پرسشنامه، آلفا برای ۴۳ سوال محاسبه شد که مقدار آن ۸۴٫۷ درصد محاسبه گردید.

آزمون نرمال بودن

^{۱۴} Reliability

برای حصول اطمینان از نرمال بودن یا نبودن متغیرها، از سطح معناداری یا مقدار کولموگراف اسمیرنوف استفاده می‌شود. این آزمون در مورد سوالات تحقیق انجام و مشخص گردید که توزیع متغیرهای سوال‌های اول و دوم نرمال است اما توزیع سایر متغیرها از توزیع نرمال برخوردار نیست. بنابراین برای بررسی این دو متغیر از آزمون‌های پارامتریک و برای سایر متغیرها از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده شد. علاوه بر این، به استناد قضیه حد مرکزی می‌توان برای متغیرهایی که توزیع آنها نرمال نیست نیز از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد؛ از این‌رو برای اطمینان بیشتر برای تمامی متغیرها هم آزمون ناپارامتریک و هم آزمون پارامتریک انجام گردید.

آزمون سوالات تحقیق

با توجه به اینکه برای ارزیابی گویه‌های زیرمجموعه سوالات تحقیق از طیف لیکرت ۵ رتبه‌ای استفاده شده بود، از این رو، برای بررسی سوالات از آزمون‌های نسبت که نتایج آن در جدول (۱) بیان شده است، استفاده گردید. همان‌طور که از عنوان این آزمون پیداست این آزمون نمونه را به دو گروه کمتر یا مساوی ۳ و بزرگ‌تر از ۳ تقسیم می‌کند؛ به عبارت دیگر، افرادی را که میانگین امتیازات آنها کمتر و یا مساوی سه است را در گروه اول و افرادی که میانگین امتیازات آنها بیشتر از ۳ است را در گروه دوم قرار می‌دهد و با استفاده از سطح معناداری نسبت به نتیجه آزمون قضاوت می‌شود.

جدول شماره (۱): نتایج آزمون نسبت

آزمون نسبت						
سوال	گروه	فرضیه آماری	تعداد	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
کیفیت و کمیت آموزش (سوال اول)	گروه اول	$H_0: \rho < 3$	۱۶۰	۹۲٪	۵۰٪	۰,۰۰۰٪
	گروه دوم	$H_1: \rho > 3$	۱۳	۸٪		
	کل		۱۷۳	۱۰۰٪		
کیفیت آموزش (سوال ۱-۱)	گروه اول	$H_0: \rho < 3$	۱۴۳	۸۳٪	۵۰٪	۰,۰۰۰٪
	گروه دوم	$H_1: \rho > 3$	۳۰	۱۷٪		
	کل		۱۷۳	۱۰۰٪		
کمیت آموزش (سوال ۱-۲)	گروه اول	$H_0: \rho < 3$	۱۵۷	۹۱٪	۵۰٪	۰,۰۰۰٪
	گروه دوم	$H_1: \rho > 3$	۱۶	۹٪		
	کل		۱۷۳	۱۰۰٪		
(سوال دوم)	گروه اول	$H_0: \rho < 3$	۱۰۶	۶۵٪	۵۰٪	۰,۰۰۰٪

		۳۵٪	۵۶	$H_1: \rho > 3$	گروه دوم	
		۱۰۰٪	۱۶۲	کل		
۰,۰۰۰٪	۵۰٪	۹٪	۱۶	$H_0: \rho = < 3$	گروه اول	(سوال سوم)
		۹۱٪	۱۵۶	$H_1: \rho > 3$	گروه دوم	
		۱۰۰٪	۱۷۲	کل		
۰,۰۰۰٪	۵۰٪	۱۶٪	۲۸	$H_0: \rho = < 3$	گروه اول	(سوال ۱-۳)
		۸۴٪	۱۴۴	$H_1: \rho > 3$	گروه دوم	
		۱۰۰٪	۱۶۵	کل		
۰,۰۰۰٪	۵۰٪ ۱۰۰٪	۱۸٪	۳۰	$H_0: \rho = < 3$	گروه اول	(سوال ۲-۳)
		۸۲٪	۱۳۵	$H_1: \rho > 3$	گروه دوم	
		۱۰۰٪	۱۷۲	کل		
۰,۰۰۰٪	۵۰٪	۴٪	۷	$H_0: \rho = < 3$	گروه اول	(سوال چهارم)
		۹۶٪	۱۶۳	$H_1: \rho > 3$	گروه دوم	
		۱۰۰٪	۱۷۰	کل		
۰,۰۰۰٪	۵۰٪	۱۸٪	۳۱	$H_0: \rho = < 3$	گروه اول	(سوال پنجم)
		۸۲٪	۱۴۰	$H_1: \rho > 3$	گروه دوم	
		۱۰۰٪	۱۷۱	کل		

افزون بر این، از آزمون پارامتریک تی یک نمونه‌ای نیز برای تحلیل استفاده شد و نتایج آن در جدول (۲) ارائه شده است. آزمون تی به بررسی مساوی بودن یا نبودن میانگین پاسخگویان با امتیاز ۳ (میانگین طیف لیکرت) در سطح اطمینان موردنظر می‌پردازد. در این آزمون، فرضیه صفر بیانگر مساوی بودن میانگین پاسخگویان با امتیاز ۳ است و در صورتی که فرضیه صفر بر مبنای سطح معناداری رد شود (بدون توجه به سایر اطلاعات) می‌توان گفت که میانگین امتیاز پاسخگویان با امتیاز ۳ اختلاف معناداری دارد. برای تعیین پایین‌تر یا بالاتر بودن میانگین امتیاز پاسخگویان از ۳، مقدار آماره t و یا میانگین پاسخگویان ملاک قضاوت قرار می‌گیرد. در صورتی که میانگین بالاتر از ۳ و یا مقدار آماره تی مثبت باشد نتیجه می‌گیریم که در سطح اطمینان ۹۵٪ میانگین امتیازات مشارکت‌کنندگان بیشتر از ۳ است. اما در صورتی که میانگین کمتر از ۳ و یا مقدار آماره تی منفی باشد، در سطح معناداری ۹۵٪ می‌توان گفت میانگین امتیازات مشارکت‌کنندگان کمتر از ۳ است.

جدول شماره (۲): نتایج آزمون تی یک نمونه‌ای فرضیه اول

آزمون تی یک نمونه ای

مقدار آزمون = ۳									
فاصله اطمینان در سطح اطمینان ۹۵٪		اختلاف میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار t	انحراف معیار	میانگین	تعداد	متغیرها/سوالها
حد بالا	حد پایین								
-۰,۰۱۴۵	-۰,۶۶۴۷	-۰,۵۸۹۶	۰,۰۰۰	۱۷۲	-۱۵,۴۹۵	۰,۵۰۰۴۹	۲,۴۱۰۴	۱۷۳	کیفیت و کمیت آموزش (سوال ۱)
-۰,۳۸۴۶	-۰,۵۹۰۴	-۰,۴۸۷۴۸	۰,۰۰۰	۱۷۲	-۹,۳۵۳	۰,۶۸۵۵۴	۲,۵۱۲۵	۱۷۳	کیفیت آموزش (سوال ۱-۱)
-۰,۵۹۴۸	-۰,۷۸۸۷	-۰,۶۹۱۷۱	۰,۰۰۰	۱۷۲	-۱۴,۰۸۴	۰,۶۴۶۰۱	۲,۳۰۸۳	۱۷۳	کمیت آموزش (سوال ۱-۲)
-۰,۰۸۷۷	-۰,۳۷۲۹	-۰,۲۳۰۳	۰,۰۰۲	۱۶۱	-۳,۱۸۹	۰,۹۱۹۰۸	۲,۷۶۹۷	۱۶۲	(سوال دوم)
۱,۱۲۶۷	۰,۹۱۹۸	۱,۰۲۳۲۶	۰,۰۰۰	۱۷۱	۱۹,۵۱۷	۰,۶۸۷۶۲	۴,۰۲۳۳	۱۷۲	(سوال سوم)
۱,۰۷۳۲	۰,۸۲۹۹	۰,۹۵۱۵۵	۰,۰۰۰	۱۷۱	۱۵,۴۴	۰,۸۰۸۲۴	۳,۹۵۱۶	۱۷۲	(سوال ۱-۳)
۱,۲۶۰۵	۱,۰۱۸۳	۱,۱۳۹۳۹	۰,۰۰۰	۱۶۴	۱۸,۵۷۷	۰,۷۸۷۸۴	۴,۱۳۹۴	۱۶۵	(سوال ۲-۳)
۱,۲۲۹۲	۱,۰۵۳۷	۱,۱۴۱۴۹	۰,۰۰۰	۱۶۹	۲۵,۶۸	۰,۵۷۹۵۶	۴,۱۴۱۵	۱۷۰	(سوال چهارم)
۱,۲۷۰۵	۰,۹۹۸۵	۱,۱۳۴۵	۰,۰۰۰	۱۷۰	۱۶,۴۷۲	۰,۹۰۰۶۷	۴,۱۳۴۵	۱۷۱	(سوال پنجم)

تحلیل نتایج آزمون‌ها

در این قسمت هر یک از سوال‌های پژوهش بر مبنای نتایج آزمون نسبت و آزمون تی به شرح زیر تحلیل می‌شود.

سوال اصلی ۱: آیا وضع کمی و کیفی آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های کشور مطلوب است؟

نتایج آزمون نسبت نشان می‌دهد میانگین پاسخ‌های ۹۲٪ از مشارکت‌کنندگان کمتر از ۳ و سطح معناداری نیز کمتر از ۵٪ است. نتایج آزمون t نشان دهنده عدم برابری میانگین پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان با ۳ بوده و از آنجا که مقدار آماره t منفی و میانگین پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان (۲,۴۱۰۴) کمتر از ۳ است، می‌توان به این نتیجه رسید که وضعیت کمی و کیفی آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های کشور مناسب نیست. با توجه به اینکه نتایج این آزمون بیانگر وضعیت کلی کمیت و کیفیت آموزش حسابداری بخش عمومی در ایران است در ادامه وضعیت کمی و کیفی آموزش به صورت جداگانه و از طریق سوال‌های فرعی زیر مورد بررسی قرار گرفت.

سوال فرعی ۱-۱: آیا کیفیت آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های کشور مطلوب است؟

بر اساس نتایج آزمون نسبت از آنجا که میانگین پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان (۲,۵۱۲۵) و کمتر از ۳ است، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ نتیجه گرفت که کیفیت آموزش مطلوب نیست.

سوال فرعی ۱-۲: آیا تعداد واحدهای حسابداری دولتی در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری برای آموزش مبانی نظری و عملی در این حوزه تخصصی کافی است؟

آزمون نسبت نشان می‌دهد میانگین پاسخ‌های ۹۱ درصد از مشارکت‌کنندگان کمتر از ۳ و سطح معناداری نیز کمتر از ۵٪ است. آزمون t نیز حاکی از رد فرض (برابری میانگین امتیازات مشارکت‌کنندگان با ۳) است و از آنجا که مقدار آماره t منفی است، می‌توان بر اساس نتایج هر دو آزمون نتیجه گرفت که تعداد واحدهای درسی حسابداری دولتی در سطح کارشناسی و کارشناسی ارشد برای آموزش مبانی نظری و عملی این حوزه از حسابداری کافی نیست.

در یک تحلیل اجمالی از نتایج آزمون‌های مربوط به سوال‌های اصلی و فرعی یاد شده می‌توان چنین نتیجه گرفت که مشارکت‌کنندگان با افزایش تعداد واحدهای درسی حسابداری دولتی پیشرفته در سطح کارشناسی ارشد موافق هستند. به بیان دیگر، مشارکت‌کنندگان از وضع کمی آموزش حسابداری دولتی پیشرفته رضایت نداشته و خواستار افزایش تعداد واحدهای درسی حسابداری دولتی در مقطع کارشناسی ارشد هستند. افزون بر این، نتایج نشان می‌دهد که مشارکت‌کنندگان با افزایش تعداد واحدهای درسی در سطح کارشناسی موافق هستند و این نشان دهنده مطلوب نبودن کمیت آموزش حسابداری و حسابرسی دولتی در سطح کارشناسی است. از آنجا که میانگین امتیازات مشارکت‌کنندگان در گویه‌های مربوط به این سوال کمتر از ۲ می‌باشد به نظر می‌رسد که کمیت آموزش حسابداری و حسابرسی دولتی در مقطع کارشناسی بسیار پایین است و افزایش آن باید در اولویت قرار گیرد.

سوال اصلی ۲: آیا مراجع متولی حسابداری و گزارشگری مالی در کشور تا کنون نقش موثری در ارتقاء سطح دانش حسابداری نهادهای بخش عمومی ایفا نموده است؟

سطح معناداری آزمون t کمتر از ۵٪ است. این بدان معناست که میانگین امتیاز پاسخ‌دهندگان در سطح اطمینان ۹۵٪ اختلاف معناداری با امتیاز ۳ دارد. از آنجا که مقدار میانگین کمتر از ۳ (مقدار t منفی) است می‌توان گفت که عملکرد سازمان‌های بیان شده در جدول شماره (۳)، مناسب نیست. آزمون نسبت نیز نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌های ۶۵٪ از مشارکت‌کنندگان کمتر از ۳ بیانگر عدم رضایت مشارکت‌کنندگان از عملکرد این مراجع است. برای نتیجه‌گیری دقیق‌تر و بررسی عملکرد هر یک از مراجع مرتبط با حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی به صورت جداگانه، نتایج آزمون‌های مربوط به عملکرد این مراجع در جدول شماره (۳) به صورت جداگانه بررسی و رتبه‌بندی شده است.

جدول شماره ۳: عملکرد سازمان‌ها در آموزش حسابداری بخش عمومی

رتبه	بر اساس میانگین	بر اساس آزمون فریدمن
------	-----------------	----------------------

رتبه میانگین	نام نهاد	میانگین	تعداد	نام نهاد	
۴,۲۱	انجمن حسابداران خبره ایران	۲,۴۷۴۴	۱۵۶	انجمن حسابداران خبره ایران	۱
۴,۲۴	انجمن حسابداری ایران	۲,۵۰۳۳	۱۵۳	انجمن حسابداری ایران	۲
۴,۷۴	وزارت کشور (در مورد شهرداری ها)	۲,۶۵۱۳	۱۵۲	وزارت کشور (در مورد شهرداری ها)	۳
۴,۸۴	انجمن متخصصین امور ذی حسابی	۲,۶۵۶۱	۱۵۷	جامعه حسابداران رسمی ایران	۴
۴,۸۵	جامعه حسابداران رسمی ایران	۲,۷۰۳۴	۱۴۵	انجمن متخصصین امور ذی حسابی	۵
۵,۱۴	وزارت امور اقتصاد دارائی	۲,۸۱۵۳	۱۵۷	وزارت امور اقتصاد دارائی	۶
۵,۳۳	وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (در مورد دانشگاهها)	۲,۸۳۲۳	۱۵۵	وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (در مورد دانشگاهها)	۷
۵,۵۳	دیوان محاسبات کشور	۲,۹۲۳۶	۱۵۷	دیوان محاسبات کشور	۸
۶,۱۳	سازمان حسابرسی	۳,۱۲۱۸	۱۵۶	سازمان حسابرسی	۹

نتایج آزمون فریدمن و مقدار میانگین امتیازات، بیانگر این مطلب است که انجمن حسابداران خبره و سپس انجمن حسابداری ایران کمترین نقش را در ارتقای سطح دانش نظری حسابداری بخش عمومی داشته است این در حالی است که میانگین امتیاز سازمان حسابرسی تقریباً ۳ (از ۵) و دیوان محاسبات کشور، کمتر از ۳ است. از این رو، نهادهای اخیرالذکر نیز نقش درخور ملاحظه‌ای در این زمینه ایفا نکرده‌اند.

سوال اصلی ۳: آیا ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی مستلزم نگاه مستقل به این حوزه، از طریق ایجاد رشته یا گرایش مستقل در مقطع تحصیلات تکمیلی و بازنگری در دروس تخصصی حسابداری دولتی در مقطع کاردانی و کارشناسی است؟

مطابق با آزمون نسبت میانگین پاسخ‌های ۹۱٪ مشارکت‌کنندگان بیشتر از ۳ است و همچنین سطح معناداری آزمون t نیز کمتر از ۵٪ است که دال بر رد فرض برابری میانگین امتیازات مشارکت‌کنندگان با امتیاز ۳ است. افزون بر این، مقدار آماره t نیز مثبت و میانگین بزرگ‌تر از ۳ است. از این رو، می‌توان بر مبنای نتایج این دو آزمون و در سطح اطمینان ۹۵٪ نتیجه گرفت برای ارتقای سطح دانش حسابداری در بخش عمومی، ایجاد گرایش یا رشته مستقل حسابداری دولتی و بازنگری دروس مقطع کارشناسی و کاردانی حسابداری ضروری است.

سوال فرعی ۱-۳: آیا ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی در راس کاستی‌های موجود در این حوزه، مستلزم ایجاد یک رشته یا گرایش مستقل در مقطع تحصیلات تکمیلی حسابداری است؟

نتایج آزمون نسبت نشان می‌دهد که ۸۴٪ مشارکت‌کنندگان با ایجاد رشته یا گرایش حسابداری دولتی در سطح تحصیلات تکمیلی موافق هستند. همچنین سطح معناداری کمتر از ۵٪ آزمون تی نیز دال بر رد فرض برابری میانگین پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان با عدد ۳ است. از سوی دیگر، چون مقدار آماره t مثبت و میانگین امتیازات پاسخ‌ها بیشتر از ۳ است، بنابراین می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ نتیجه گرفت که مشارکت‌کنندگان معتقدند ایجاد رشته یا گرایش مستقل در مقطع تحصیلات تکمیلی حسابداری، در ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی موثر است.

سوال فرعی ۲-۳: آیا ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی مستلزم بازنگری در دروس رشته حسابداری دولتی در مقطع کاردانی و کارشناسی است؟

نتایج آزمون نسبت نشان می‌دهد که ۸۲٪ از مشارکت‌کنندگان، موافق بازنگری دروس رشته حسابداری دولتی در مقطع کاردانی و کارشناسی هستند و عقیده دارند که انجام این امر موجب ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی می‌شود. علاوه بر این، سطح معناداری کمتر از ۵٪ آزمون t حاکی از رد فرض صفر است و از آنجا که مقدار میانگین امتیازات پاسخ‌دهندگان بزرگتر از ۳ است، از این رو، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ نتیجه گرفت که برای ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی باید دروس حسابداری دولتی در مقطع کاردانی و کارشناسی دانشگاه‌هایی که این دوره‌ها را برگزار می‌کنند، بازنگری شوند.

سوال اصلی ۴: ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی علاوه بر ایجاد رشته یا گرایش مستقل در تحصیلات تکمیلی دانشگاه، مستلزم چه اقدامات دیگری است؟

نتایج آزمون نسبت بیانگر این است که میانگین امتیازات پاسخ‌های ۹۶٪ از مشارکت‌کنندگان بیشتر از ۳ است. همچنین سطح معناداری آزمون تی کمتر از ۵٪ و مقدار میانگین پاسخ‌ها نیز بیشتر از ۳ است. بنابراین، بر اساس نتایج این دو آزمون، می‌توان نتیجه گرفت که انجام اقداماتی در مورد انتشار فصلنامه تخصصی علمی ترویجی، انتشار فصلنامه تخصصی علمی پژوهشی، برگزاری همایش‌های تخصصی، انجام مطالعات تطبیقی، بر ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی مؤثر است. به منظور رتبه‌بندی میزان تاثیر این اقدامات بر ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی، یکبار بر اساس میانگین امتیازات پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان و یکبار با استفاده از آزمون فریدمن، تاثیر اقدامات یادشده رتبه‌بندی گردید که نتایج آن در جدول شماره (۴) ارائه گردیده است.

جدول شماره ۴: فعالیت‌های موثر بر ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی

رتبه	بر اساس میانگین	بر اساس آزمون فریدمن
------	-----------------	----------------------

رتبه میانگین	عنوان فعالیت	میانگین	تعداد	عنوان فعالیت
۵,۱۶	انجام مطالعات تطبیقی	۴,۳۸۱	۱۶۸	انجام مطالعات تطبیقی
۵,۰۵	انتشار فصلنامه تخصصی علمی ترویجی	۴,۳۴۷۱	۱۷۰	انتشار فصلنامه تخصصی علمی ترویجی
۴,۹۳	انتشار عمومی گزارش‌های تفریح بودجه سالهای قبل و پس از انقلاب برای انجام تحقیقات تجربی	۴,۲۸۹۹	۱۶۹	انتشار عمومی گزارش‌های تفریح بودجه سالهای قبل و پس از انقلاب برای انجام تحقیقات تجربی
۴,۸۲	انتشار فصلنامه تخصصی علمی پژوهشی	۴,۲۵	۱۶۸	انتشار فصلنامه تخصصی علمی پژوهشی
۴,۴۷	هدایت رساله‌های ارشد و دکتری به سوی حسابداری بخش عمومی	۴,۱۵۲۹	۱۷۰	هدایت رساله‌های ارشد و دکتری به سوی حسابداری بخش عمومی
۴,۲۱	برگزاری همایش‌های تخصصی	۴,۰۴۱۴	۱۶۹	برگزاری همایش‌های تخصصی
۴,۱۷	تاسیس انجمن حرفه‌ای مدیران مالی ارشد نهادها بخش عمومی	۴,۰۱۷۸	۱۶۹	تاسیس انجمن حرفه‌ای مدیران مالی ارشد نهادها بخش عمومی
۳,۲	تقویت مواد امتحانی جامعه حسابداران رسمی در زمینه حسابداری بخش عمومی	۳,۶۵۴۸	۱۶۸	تقویت مواد امتحانی جامعه حسابداران رسمی در زمینه حسابداری بخش عمومی

همانطور که ملاحظه می‌شود، بر اساس نتایج آزمون فریدمن و مقدار میانگین امتیازات، مشارکت‌کنندگان معتقدند انجام مطالعات تطبیقی و پس از آن انتشار فصلنامه تخصصی علمی ترویجی بیشترین تاثیر را بر ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی دارد.

سوال اصلی ۵: آیا در غیاب عملکرد مثبت نهادهای متولی امور مالی و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای در زمینه گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی، دانشگاه‌ها می‌توانند در رفع این نارسایی‌ها و تقویت مبانی نظری این حوزه نقش موثری ایفا کنند؟

نتایج آزمون نسبت نشان می‌دهد میانگین پاسخ‌های ۸۲٪ از مشارکت‌کنندگان بیشتر از ۳ است. سطح معناداری آزمون t نیز کمتر از ۵٪ است، بنابراین فرض صفر، دایر بر برابری میانگین پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان با عدد ۳ رد می‌شود. از آنجا که مقدار میانگین امتیازات پاسخ‌ها بزرگتر از ۳ است، می‌توان بر اساس نتایج هر دو آزمون نتیجه گرفت که دانشگاه‌ها می‌توانند در رفع عملکرد ضعیف سازمان‌های مذکور نقش موثری ایفا و به ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی کمک کنند.

سوال اصلی ۶: برخی معتقدند در کشور آمریکا و کشورهای اروپایی رشته یا گرایش مستقلی برای حسابداری بخش عمومی تاسیس نشده است بنابر این در ایران نیز نیازی به ایجاد گرایش یا رشته

مستقلی نیست. با توجه به این موضوع آیا ایجاد رشته یا گرایش در این زمینه در دانشگاه‌های ایران ضرورت ندارد؟

نتایج بیانگر آن است که حدود ۷۲٪ از مشارکت‌کنندگان معتقد بودند به رغم عدم ایجاد رشته یا گرایش جداگانه برای حسابداری بخش عمومی در کشورهایی مانند آمریکا، با توجه به مبانی نظری متفاوت حسابداری این بخش نسبت به بخش بازرگانی و نیاز جامعه، باید رشته یا گرایش جداگانه‌ای در زمینه حسابداری بخش عمومی ایجاد شود. از بین مشارکت‌کنندگان حدود ۱۲٪ مخالف ایجاد این رشته یا گرایش بوده‌اند. سایر مشارکت‌کنندگان نظری نداده‌اند و یا بی‌طرف بوده‌اند.

برای مقایسه وضع مطلوب و وضع موجود دایر بر تاثیر انتشار فصلنامه‌های علمی ترویجی، انجمن‌های علمی و حرفه‌ای و نقش دانشگاه‌ها در گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی موضوع سوال‌های ۷، ۸ و ۹ پرسش‌نامه از آزمون فریدمن استفاده گردید که نتایج آن در جدول شماره (۵) ارائه می‌شود.

سوال اصلی ۷: به نظر شما انتشار فصلنامه‌های علمی، ترویجی و تخصصی در حوزه حسابداری بخش عمومی در گسترش مبانی نظری حسابداری این حوزه تا چه حد مؤثر است؟

سوال اصلی ۸: برگزاری همایش‌های تخصصی در حوزه حسابداری بخش عمومی توسط نهادهای متولی امور مالی دولتی و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای را در گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی چقدر مؤثر می‌دانید؟

سوال اصلی ۹: در غیاب عملکرد مثبت نهادهای متولی امور مالی و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای در زمینه گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی، نقش دانشگاه در رفع این نارسایی‌ها و تقویت مبانی نظری این حوزه را چقدر ضروری می‌دانید؟

جدول شماره ۵: آزمون فریدمن

سوال	نوع وضعیت	تعداد	میانگین	انحراف معیار	رتبه میانگین	درجه آزادی	مقدار خی دو	سطح معناداری
سوال ۷	وضع مطلوب	۱۷۱	۴,۱۶۹۶	۰,۸۱۹۱۹	۱,۹۶	۱	۱۵۱,۱۰۱	۰,۰۰۰
	وضع موجود	۱۷۰	۲,۱۴۷۱	۰,۶۸۵۱۱	۱,۰۴			
سوال ۸	وضع مطلوب	۱۷۰	۳,۷۶۴۷	۰,۹۹۲۸۴	۱,۹۲	۱	۱۳۳,۶۵۴	۰,۰۰۰
	وضع موجود	۱۷۰	۲,۰۴۷۱	۰,۶۲۳۱۴	۱,۰۸			
سوال ۹	وضع مطلوب	۱۷۱	۴,۱۳۴۵	۰,۹۰۰۶۷	۱,۹۱	۱	۱۲۹,۹۴۱	۰,۰۰۰
	وضع موجود	۱۷۰	۲,۳۵۲۹	۰,۷۵۶۹۱	۱,۰۹			

همانطور که ملاحظه می‌شود، آماره‌های دو و سطح معناداری مندرج در جدول بیانگر این است که بین وضع مطلوب و وضع موجود میزان تاثیرگذاری انتشار فصلنامه‌های علمی ترویجی، فعالیت انجمن‌های علمی و حرفه‌ای و نقش دانشگاه‌ها در گسترش مبانی نظری حسابداری بخش عمومی، اختلاف معنی‌داری وجود دارد. به بیان دیگر، این قبیل اقدامات در وضعیتی نبوده که بتواند همانند کشورهای توسعه یافته در گسترش و ارتقای سطح مبانی نظری حسابداری بخش عمومی تاثیرگذار باشد.

نتیجه‌گیری

نگاهی اجمالی به برنامه درسی رشته حسابداری دانشگاه‌های کشور بیانگر این واقعیت است که این برنامه اساساً برای فعالیت‌های بازرگانی و تولیدی واحدهای انتفاعی بخش خصوصی تدوین شده است. به بیان دیگر، محتوای دروس تخصصی رشته حسابداری به نحوی تنظیم شده است که صرفاً دانشجویان این رشته را در کلیه مقاطع تحصیلی برای فعالیت در واحدهای انتفاعی این بخش آماده سازد. این در حالی است که فعالیت‌های حاکمیتی و بخش درخور ملاحظه‌ای از فعالیت‌های اقتصادی کشور توسط نهادهای بزرگ بخش عمومی انجام می‌شود، به نحوی که نهادهای مذکور در اقتصاد کشور نقشی اساسی ایفا می‌کنند. مقایسه گردش عملیات مالی و اقتصادی نهادهای این دو بخش، این سوال بنیادی و مهم را مطرح می‌کند که آیا وقت آن نرسیده است که دانشگاه‌های کشور در وضعیت فعلی آموزش حسابداری تغییری اساسی ایجاد و سهم مناسبی از آموزش این رشته را به طریق مقتضی به نهادهای بخش عمومی اختصاص دهند.

هدف اصلی این پژوهش کسب نظر دانشجویان تحصیلات تکمیلی و مدرسان حسابداری بخش عمومی درباره وضعیت فعلی آموزش حسابداری این بخش در دانشگاه‌های ایران و ضرورت ایجاد رشته یا دست کم گرایش مستقل برای رفع کاستی‌های آموزشی حسابداری این بخش بوده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که دانشجویان و مدرسان مذکور بر این باورند که این بخش بزرگ بخش عمومی نقشی اساسی در فعالیت‌های اقتصادی ایفا می‌کنند، اما جایگاه حسابداری این بخش در آموزش رشته حسابداری دانشگاه‌ها از وضعیت مناسب و مطلوبی برخوردار نیست. عدم تناسب آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها با نیازهای واقعی نهادهای فعال در این بخش، با مسائل گوناگون ارتباط دارد. پایین بودن سطح مسئولیت پاسخگویی عمومی درباره مصرف و به کارگیری منابع عمومی توسط نهادهای بزرگ این بخش، از جمله عوامل مهمی است که در وضعیت آموزش حسابداری بخش عمومی نقش دارد.

کمبود نیروی متخصص و مسلط به مبانی نظری حسابداری بخش عمومی از یک سو و ناکافی بودن منابع درسی دانشگاهی مناسب برای تدریس از سوی دیگر، مشکلات آموزش حسابداری بخش عمومی را دو چندان کرده است. علاوه بر این، عدم توجه کافی اعضای هیات علمی و مدیران گروه حسابداری دانشگاه به نقش و جایگاه

حسابداری بخش عمومی تاثیر درخور ملاحظه‌ای در ایجاد کاستی‌های اساسی آموزشی این حوزه از حسابداری داشته است. اغلب پرسش‌شوندگان بر این نکته مهم تاکید دارند که دانشگاه‌های کشور در چنین شرایطی باید با ایجاد رشته یا گرایش جداگانه برای حسابداری بخش عمومی به ویژه در سطح تحصیلات تکمیلی شرایط لازم را برای گسترش دانش نظری در این حوزه فراهم کنند. در صورت تحقق چنین امری، کمبود اعضای هیات علمی و به تبع آن کاستی‌های منابع درسی در حوزه حسابداری بخش عمومی در یک دوره زمانی مناسبی برطرف خواهد شد و نیروی انسانی متخصص و آگاه به مبانی نظری حسابداری مورد نیاز دستگاه‌های اجرایی کشور تامین خواهد شد.

Archive of SID

Cordery, C. The sectoral focus of financial accounting and auditing teaching New Zealand and the readiness for an accounting framework change. (۲۰۱۰). Presented at the financial reporting and auditing conference, victoria university. Retrieved from <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/pdf/carolyn-cordery-paper.pdf>

Epps, R. & Brown, K. (۱۹۹۲). Is the accounting curriculum neglecting governmental accounting and auditing? *The journal of government financial management*, ۴۰(۴).

Gerald J Miller. (۲۰۰۶). Trends and challenges in governmental accounting education. *The journal of government financial management*, ۵۵(۲), ۲۰-۲۴.

Henry, B. (۲۰۰۵). A survey of governmental accounting education studies. *Journal of public budgeting accounting & financial management*, ۱۷(۲), ۱۶۶-۱۷۹.

John H. Engstrom. Public sector accounting education: status update and extension. *The accounting review*. *Liv*(۴), ۷۹۴-۷۹۹.

Nick sciulli, & Robert sims. (۲۰۰۸). Public sector accounting education in Australian university. *Asian review of accounting*, ۱۷(۲), ۲۴۶-۲۶۲.

Robert H. werner. (۱۹۹۷). New option for education government accountants. *The government accountants journal*, ۴۷(۱), ۱۴-۱۵.

Schiffel, L. & smith, K. (۲۰۰۶). The looming crisis in governmental accounting education. *The journal of government financial management*, ۵۵(۲), ۲۶-۳۲.

Sciulli, N. & Sims, R. (۲۰۰۷). Public sector accounting education in Australian universities. An exploratory study. *Sunway academic journal*, ۴, ۴۴-۵۸.

Sims, R. (۱۹۹۷). *The status of public sector accounting education in Australia*. Unpublished thesis, Victoria University of Technology, Melbourne, Australia.

Suzanne H. lowensohn, & Jacqueline L. Reck. (۲۰۰۵). Methods and resources to increase student intrest in governmental accounting. *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, ۱۷(۲), ۲۰۲-۲۲۲.

William W. Holder. (۱۹۷۸). Graduate-level public sector accounting: status and forecast. . *The accounting review*. *LIII*(۳), ۷۴۶-۷۵۱.

Archive of SID

ضرورت ایجاد جایگاه مناسب برای حسابداری بخش عمومی در تحصیلات تکمیلی
دانشگاه‌های ایران

Promoting the Place of Public Sector Accounting in Postgraduate Courses in Iran University

دکتر جعفر باباجانی^{۱۵}

دانشیار حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

Dr. Ja'far Babajani

Associate Professor, Accounting Department, Allameh Tabataba'i
University

^{۱۵} jafar.babajani@gmail.com

Promoting the Place of Public Sector Accounting in Postgraduate Courses in Iran University

Abstract

Public Sector Accounting System in developed and developing countries has experienced fundamental reform in theory and practice. This reform has occurred under leadership and support of Finance Ministry, Supreme Audit Court, and Accounting Standard Setters. However, the aforementioned organizations in Iran not only have not played a significant role in creating a fundamental reform, but professional accounting agencies and universities have not displayed an influential role, either.

The main purpose of this research, which has been conducted by means of questionnaire, is to determine what role should be played by Iranian universities in order to foster theoretical knowledge in public sector accounting. As far as the participants who mainly consist of governmental accounting professors and graduate students of accounting are concerned, universities ought to pave the way for the promotion of theoretical bases and the improvement of public sector accounting education by establishing this field of study or at least a specific branch related to it.

Keywords: Public Sector Accounting, Postgraduate Courses, Teaching accounting, Iran University