**بررسی نگرش دانشگاهیان، حسابداران و حسابرسان دانشگاه­های دولتی نسبت به وضعیت حسابرسی دولتی در دانشگاه­های دولتی ایران( مطالعه موردی: دانشگاه­های شهید باهنر و علوم پزشکی کرمان)**

**چکیده**

حسابرسي براي پاسخگويي دولت به عموم ضروري است، حسابرسي و امور اطمينان‎دهي بسته به نوع و دامنه حسابرس يک ارزيابي مستقل، عيني و بي­طرفانه از مباشرت، عملکرد و بهاي سياست‎ها، برنامه‎ها يا عمليات دولت فراهم مي‎کند. مفهوم پاسخگويي در رابطه با استفاده از منابع عمومي و اختيار دولت براي فرآيندهاي حاکمه ملت­ها اساسي است. هدف اصلی این پژوهش، بررسی نگرش دانشگاهیان، حسابرسان و حسابداران دانشگاه­های دولتی نسبت به وضعیت حسابرسی دولتی در دانشگاه­های دولتی ایران است. به این منظور، ابتدا پرسش­نامه­ای شامل سه بخش شامل تدوین استانداردهای حسابرسی دولتی، ارزش افزوده اقتصادی و مطلوب بودن سیستم کنترل‌های داخلی در دانشگاه، تنظیم و بین سه گروه حسابداران، دانشگاهیان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور توزیع شد. براي آزمون فرضيه‌­ها از آزمون­ تی استیودنت و ANOVA و نرم افزار SPSS استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون دو فرضیه نشان داد که تمامی افراد نسبت به ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی در دانشگاه­ها اعتقاد دارند و بین نگرش سه گروه دانشگاهیان، مدیران و حسابداران نسبت به حسابرسی دولتی تفاوت معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی دولتی، دانشگاهیان، حسابرسان، حسابداران.

**مقدمه**

امروزه دولت‌مردان که توسط ملت‌ها انتخاب می­شوند، در مقابل ملت‌های خود پاسخگو بوده و عموما مفهوم دموکراسی هم چیزی غیر از پاسخگویی نمی­باشد. مفهوم پاسخگويي در رابطه با استفاده از منابع عمومي و اختيار دولت براي فرآيندهاي حاکمه ملت­ها اساسي است. مقامات دولتي عهده‎دار منابع عمومي مسئول ايفاي وظايف عمومي به گونه‎اي قانوني، اثربخش، کارا، مقرون به صرفه، اخلاقي و منصفانه هستند. مديران دولتي مسئول ارائه اطلاعات قابل اتکا، مفيد و به موقع در مورد پاسخگويي برنامه‎هاي دولت و عملياتشان هستند. قانون‌گذاران، مقام‌های دولتي، و عموم بايد بدانند که آيا (1) دولت به گونه‎اي مناسب و مطابق با قوانين و مقررات، منابع عمومي را مديريت و از اختيار خود استفاده مي‎کند؛ (2) برنامه‎هاي دولت به اهداف و نتايج مورد نظرشان دست مي‎يابند؛ (3) خدمات دولتي به گونه‎اي اثربخش، کارا، مقرون به صرفه، اخلاقي و منصفانه ارائه مي‎شوند؛ و (4) مديران دولتي براي استفاده خود از منابع عمومي پاسخگو هستند. این موضوعات باعث شده است که امروزه انجام حسابداری و حسابرسی بخش عمومی از اهمیت خاصی برخوردار باشد. در ایران چند سالی که سازمان حسابداری اقدام به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی نموده است و تا کنون بیش از ده استاندارد تدوین و از ابتدای سال 1394 نیز دستگاه­های بخش دولتی و عمومی ملزم به بکارگیری آنها شده­اند. اما تاکنون در زمینه حسابرسی موسسات بخش عمومی اقدامات ناچیزی صورت گرفته است. در همین راستا مقاله حاضر به دنبال پاسخ این سوال است که نگرشدانشگاهیان، حسابداران و حسابرسان دیوان محاسبات نسبت به وضعیت حسابرسی عمومی چگونه است.

**مبانی نظری و پیشینه پژوهش**

هر چند که ماهیت و اهداف مؤسسات غیرانتفاعی دولتی با مؤسسات بازرگانی بخش خصوصی متفاوت است ولی تمامی سازمان‌های دولتی از نظر عملکرد و وظیفه یکسان نمی­باشند، به دلیل همین وجه تمایز مؤسسات دولتی در عملکرد و وظیفه، تفاوت در سیستم حسابداری و هدف آن­ها امری بدیهی است(مهدوی و نمازی، 1391). از طرفی تغییر در سیستم حسابداری دولتی ایران امری اجتناب ناپذیر است. تکنیک­ها و رویه­های حسابداری دولتی فعلی مورد استفاده در ایران، در زمینه مدیریت مالی، توانایی انجام هدف­های متعدد برنامه مالی عمومی را به نحو مناسب ندارد(مهدوی، 1379). پس باید در نظام حسابداری دولتی، دگرگونی مناسب ایجاد شود. هرچند در زمان اخیر در ایران تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به وسیله یک هیأت 8 نفره شروع و تاکنون تعدادی استاندارد بخش دولتی منتشر شده است، اما انتظار می­رود حداقل تا زمان تصویب تعدادی دیگر از استانداردهای حسابداری دولتی در زمینه تدوین استانداردهای حسابرسی دولتی گامی مؤثر برداشته نشود.

حسابرسي براي پاسخگويي دولت به عموم ضروري است. حسابرسي و امور اطمينان‎دهي بسته به نوع و دامنه حسابرس يک ارزيابي مستقل، عيني و بي­طرفانه از مباشرت، عملکرد و بهاي سياست‎ها، برنامه‎ها يا عمليات دولت فراهم مي‎کند. مفهوم پاسخگويي در رابطه با استفاده از منابع عمومي و اختيار دولت براي فرآيندهاي حاکمه ملت­ها اساسي است. مقام‌های دولتي عهده‎دار منابع عمومي مسئول ايفاي وظايف عمومي به گونه‎اي قانوني، اثربخش، کارا، مقرون به صرفه، اخلاقي و منصفانه هستند. مديران دولتي مسئول ارائه اطلاعات قابل اتکا، مفيد و به موقع در مورد پاسخگويي برنامه‎هاي دولت و عملياتشان هستند. استانداردهای حسابرسی چارچوبي را براي اجراي حسابرسي و امور اطمينان‎دهي دولتي داراي کيفيت بالا به نحوي شايسته، صحيح، عيني و مستقل فراهم مي‎کند.وجود استانداردها براي حسابرسان واحدهاي دولتي و واحدهايي که پاداش‎هاي دولتي دريافت مي‎کنند و سازمان‎هاي حسابرسي که حسابرسي و امور اطمينان‎دهي منطبق با استانداردهاي پذيرفته شده حسابرسي دولتي را انجام مي‎دهند، قابل استفاده است. استانداردهاي پذيرفته شده حسابرسي دولتي تدوین شده می­تواند حاوي الزامات و رهنمودهايي در رابطه با اخلاق، استقلال، قضاوت و صلاحيت حرفه‎اي حسابرسان، کنترل کيفيت، نحوه اجراي کار و گزارشگري باشد. حسابرسي و امور اطمينان‎دهي که طبق استانداردهاي پذيرفته شده حسابرسي دولتي اجرا مي‎شوند، اطلاعاتي را ارائه مي‎کنند که براي نظارت، پاسخگويي و پيشرفت برنامه‎ها و عمليات دولت استفاده مي‎شوند. استانداردهاي پذيرفته شده حسابرسي دولتي حاوي الزامات و رهنمودهايي است که حسابرسان را در کسب و ارزيابي شواهد کافي و مناسب و گزارشگري نتايج به گونه عيني ياري مي‎رساند. هنگامي که حسابرسان کارشان را به اين شيوه انجام مي‎دهند و استانداردهاي پذيرفته شده حسابرسي دولتي را در گزارشگري نتايج رعايت مي‎کنند، کار آن‎ها مي‎تواند به بهبود مديريت دولت، تصميم‎گيري و نظارت بهتر، عمليات اثربخش و کارا، و پاسخگويي در رابطه با منابع و نتايج منجر شود. اغلب، قوانين، مقررات، قراردادها، توافق‎نامه‎ها، کمک بلاعوض يا سياست‎ها نيازمند حسابرسي طبق استانداردهاي پذيرفته شده حسابرسي دولتي است. با توجه به مطالب گفته شده انجام حسابرسی در موسسات بخش عمومی الزامی است. از طرفی در موسسات بخش عمومی ایران معمولا از حسابرسی رعایت استفاده می­شود. با توجه به اینکه تاکید اصلی حسابرسی رعایت بر رعایت قوانین و مقررات حاکم بر بخش عمومی و بالاخص قانون محاسبات عمومی است، به نظر می­رسد که حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان دیوان محاسبات عمومی کشور از کارایی و اثربخشی چندانی برخودار نیست. از طرفی معمولا دانشگاهیان از طریق مطالعه و پژوهش و تدوین استانداردهای لازم نقش عمده­ای را در زمینه حسابداری و حسابرسی ایفا می­کنند. این افراد معمولا در مقایسه با افراد حرفه نقشی بیشتری را در پیشرفت حرفه حسابرسی دارند. در ایران تاکنون برای موسسات بخش خصوصی استانداردهای حسابرسی تدوین شده است ولی در رابطه با حسابرسی بخش عمومی هنوز کار خاصی صورت نگرفته است. از طرفی حسابداران، مدیران مالی، ذی‌حسابان و سایر کارکنان بخش مالی موسسات بخش عمومی نیز از طریق کاربرد استانداردها و مقررات مالی بخش عمومی، مجریان اصلی عملیات حسابداری می­باشند. در کنار این دو گروه حسابرسان، بالاخص حسابرسان دیوان محاسبات کشور از طریق حسابرسی موسسات بخش عمومی، نقش عمده­ای را در زمینه حسابرسی بخش عمومی اجرا می­کنند. با توجه به نقش اصلی این سه گروه در زمینه حسابرسی، این پژوهش به دنبال بررسی نگرش دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به وضعیت حسابرسی دولتی در ایران و مقایسه نگرش این افراد می­باشد.

مهدوی و نمازی (1391) پژوهشی با عنوان ﺑﺮرﺳﻲ ﻧﮕﺮش داﻧﺸﮕﺎﻫﻴﺎن و ﺣﺴـﺎﺑﺪاران داﻧﺸـﮕﺎهﻫـﺎ،

بارتون1(2010) در تحقیق خود باهدف برررسی «دلایل موفقیت حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری عمومی»، نشان داد یکی از دلایل موفقیت حسابداری تعهدی این است که در شرایط مخلتف نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را برآورده ساخته و با تغییرات در محیط تجارت هماهنگ شده است. به همین ترتیب حسابداری بخش عمومی نیز باید خود را به سوی برآورده ساختن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان سوق دهد. به این منظور استانداردهای حسابداری بخش عمومی با توجه به خصوصیات بازار کالاهای عمومی و تاکید بر مفهوم پاسخگویی عمومی، اطلاعات در مورد مدیریت منابع در اختیار استفاده کنندگان قرار دهد.

ﻟﻮﭘﺰ و ﭘﻴﺘـﺮز2(2010) ﻣﻄﺎﻟﻌـﻪاي در ﺧﺼـﻮص ﺗﻔـﺎوت‌ ﮔـﺰارشﻫـﺎي‌ ﺣﺴﺎﺑﺮﺳـﻲ‌ ﺣﺴﺎﺑﺮﺳﺎن دوﻟﺘﻲ و ﺣﺴﺎﺑﺮﺳﺎن ﻣﺴﺘﻘﻞ ﺷﺎﻏﻞ، در ﻣﻮﺳﺴﺎت ﺣﺴﺎﺑﺮﺳـﻲ ﺧﺼﻮﺻـﻲ اﻧﺠـﺎم‬ دادﻧﺪ. ﺑﺎ اﺳﺘﻔﺎده از‌ روش‌ ﺑﺮش‌ ﻣﻘﻄﻌﻲ، 13.386 ﮔﺰارش ﺣﺴﺎﺑﺮﺳﻲ در آﻣﺮﻳﻜﺎ ﻃـﻲ ﺑـﺎزه ‬زﻣﺎﻧﻲ 2006-2004 ﺑﺮرﺳﻲ ﺷﺪ. ﻧﺘﺎﻳﺞ ﭘﮋوﻫﺶ‌ ﻧﺸﺎن‌ داد‌ ﻛﻪ ﻣﻮﺳﺴﺎت ﺣﺴﺎﺑﺮﺳﻲ ﺧﺼﻮﺻﻲ ﺑﻴﺶﺗﺮ از ﺣﺴﺎﺑﺮﺳﺎن دوﻟﺘﻲ ﻗﻮاﻧﻴﻦ ﻣﻮﺿﻮﻋﻪ و اﺳﺘﺎﻧﺪاردﻫﺎ را رﻋﺎﻳﺖ ﻣـﻲﻛﻨﻨـﺪ‌. ﻫـﻢﭼﻨـﻴﻦ‌، ﻣﻮﺳﺴﺎت ﺧﺼﻮﺻﻲ، ﺗﺄﻛﻴﺪ ﺑﻴﺶﺗﺮي ﺑﺮ ﺷﻨﺎﺧﺖ و آزﻣﻮن ﻛﻨﺘـﺮلﻫـﺎي داﺧﻠـﻲ و درج اﻳـﻦ ﻣﻄﻠﺐ‌ در‌ ﮔﺰارشﻫﺎي‌ ﺧﻮد دارﻧﺪ.‬‬‬‬‬

ﺑﺮاﻣﻮلو وﻟﻒ‌ 3(2008) ﭘﮋوﻫﺸﻲ در ﺧﺼﻮص ارﺗﺒـﺎط داﻧﺸـﮕﺎهﻫـﺎ و ﺑﻬﺒـﻮد اﻗﺘﺼـﺎد ﻣﺤﻠﻲ در ﻛﺎﻧﺎدا‌ ﺑﻪ ﺻﻮرت ﻣﻄﺎﻟﻌﻪي ﻣﻮردي در داﻧﺸﮕﺎه واﺗﺮﻟﻮ اﻧﺠﺎم دادﻧﺪ. آنﻫـﺎ ﻓﻌﺎﻟﻴـﺖ‌ﻫﺎﻳﻲ ﻧﻈﻴﺮ آﻣﻮزش، اﻧﺠﺎم ﻓﻌﺎﻟﻴﺖﻫﺎي ﺧﺪﻣﺎﺗﻲ‌، ﻣﺸﺎوره‌ و دﻳﮕـﺮ‌ ﻓﻌﺎﻟﻴـﺖﻫـﺎﻳﻲ را ﻛـﻪ ﻳـﻚ داﻧﺸﮕﺎه ﻣﻲﺗﻮاﻧﺪ اﻧﺠﺎم دﻫﺪ را ﺑﻪ ﻋﻨﻮان‌ راهﻫﺎي‌ ﻛﺴـﺐ درآﻣـﺪ داﻧﺸـﮕﺎه داﻧﺴـﺘﻨﺪ. ﺑـﻪ ﻧﻈـﺮ ﺑﺮاﻣﻮل و وﻟﻒ، در ﺻﻮرت اﻧﺠﺎم اﻳﻦ ﻓﻌﺎﻟﻴﺖﻫﺎ ﺗﻮﺳﻂ ﻳﻚ داﻧﺸﮕﺎه‌، اﻗﺘﺼـﺎد‌ ﻣﺤﻠـﻲ‌ ﺑﻬﺒـﻮد ﻣﻲﻳﺎﺑﺪ.

باباجاني (1383) پژوهشی با هدف «ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولت جمهوری اسلامی ایران»، انجام داد. ایشان در تحقیق خود بیان می کنند: نظام حسابداری مورد عمل دولت، از ظرفیت و قابلیت‌های لازم برای کنترل برنامه‌های مصوب، شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌های واقعی مالی، انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی، هریک از منابع مالی مستقل، برخوردار نیست. اگر چه وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی، با تنظیم و ارائه صورت‌های مالی ماهانه و سالانه اقدام به گزارشگری مالی می‌کنند، با این حال قادر به ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی نیستند. از سوی دیگر وضعیت و نتایج عملیات مالی دولت، به عنوان واحد گزارشگر اصلی، در گزارش‌های مالی جامع و یکپارچه سالانه و میان دوره‌ای منعکس و ارائه نمی‌شود. به همین دلیل دولت وظیفه پاسخ‌گویی خود را در قبال مردم و نمایندگان قانونی آنها در مورد مصرف منابع مالی عمومی به نحو صحیح و کامل انجام نمی دهد. نتایج این پژوهش نشان می دهد در حال حاضر قوانین و مقررات الزام آور برای تدوین چارچوب نظری، اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و ایجاد تحول در نظام حسابداری مورد عمل نیز وجود ندارد.

هیوجز و پونیتز4 (2004) معتقدند که استانداردهای حسابداری بخش دولتی برای نشان داده زمینه‌های گزارشگری مالی تدوین می‌شود. استانداردهای حسابداری و به تبعه آن گزارش‌های مالی باید حاوی اطلاعات و گزارش‌های بودجه‌ای کاملی باشند که علاوه بر ارائه اطلاعات مربوط به رعایت یا عدم رعایت بودجه، اطلاعات بودجه‌ای را قبل از وقوع آن شامل برنامه‌ها و بودجه سال آتی را ارائه کند. این جنبه‌ها در استانداردهای هیات استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا تنها در برگیرنده گزارش‌های بودجه‌ای بعد از وقوع است و شامل اطلاعات بودجه ای قبل از وقوع نیست. علاوه بر این هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی نیز هنوز توصیه‌ای در مورد گزارش‌های بودجه‌ای در استانداردهای تدوین شده خود نکرده است. نویسندگان با اشاره به اینکه هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری در استانداردهای تدوین شده خود گزارش‌های بودجه ای در هر دو شکل خود را الزامی کرده است. هیات استانداردهای حسابداری دولتی و هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی را به پیروی از این استانداردها و گنجاندن گزارش‌های بودجه ای قبل و بعد از وقوع در استانداردهای خود، فرا خوانده‌اند.

‬‬‬

**فرضیه‌هاي پژوهش**

همان‌طور که در بیان مساله مطرح شد دانشگاهیان به دلیل پژوهش­هایی که انجام می­دهند و دلایلی دیگر همچون آشنایی بیشتر با سیستم­های حسابداری موجود در سایر کشورها، معمولا دیدگاهی متفاوت با افراد حرفه دارند. از طرفی در این پژوهش پرسش نامه در قسمت متفاوت شامل ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی، ارزش افزوده گزارش حسابرسی و مطلوب بودن کنترل­های داخلی در دانشگاه­ها طراحی گردیده است، لذا هر فرضیه اصلی شامل سه فرضیه فرعی است. فرضیه­های اصلی و فرعی پژوهش عبارتند از:

**1-** دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به نامطلوب بودن حسابرسی دولتی در دانشگاه­های ایران، نگرش مثبت معناداری دارند.

**1-1-** دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی، در دانشگاه­ها، نگرش مثبت معناداری دارند.

**2-1-** دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به ارزش افزوده گزارش حسابرسی، در دانشگاه­ها، نگرش منفی معناداری دارند.

**3-1-** دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به نامطلوب بودن کنترل­های داخلی در دانشگاه­ها، نگرش مثبت معناداری دارند.

**2-** بین نگرش دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به نامطلوب بودن حسابرسی دولتی در دانشگاه­های ایران، تفاوت معناداری وجود دارد.

**1-2-** بین نگرش دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی، در دانشگاه­ها، تفاوت معناداری وجود دارد.

**2-2-** بین نگرش دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به ارزش افزوده گزارش حسابرسی، در دانشگاه­ها، تفاوت معناداری وجود دارد.

**3-2-**  بین نگرش دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به نامطلوب بودن کنترل­های داخلی در دانشگاه­ها، تفاوت معناداری وجود دارد.

**روش پژوهش**

این پژوهش یک پژوهش پیمایشی است که قلمرو زمانی آن سال 1395 و جامعه آماري آن، تمامی اعضای هیات علمی حسابداری دانشگاه شهید باهنر، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان، مدیران مالی، حسابداران، کارشناسان بودجه مربوط به دفتر مرکزی و دانشکده­های دانشگاه شهید باهنر کرمان، مدیران مالی، حسابداران، کارشناسان بودجه مربوط به دانشکده­­ها و بیمارستان‌های وابسته به دانشگاه علوم پزشکی کرمان است. جهت تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد که حجم نمونه با استفاده از فرمول برابر با 171 نفر گردید. در مجموع تعداد 247 پرسشنامه توزیع گردید که 185 تای آنها با نرخ %75 برگشت داده شد و از این تعداد 174 عدد قابل استفاده بود.

جهت آزمون فرضیه­های پژوهش از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است. این پرسش‌نامه دارای سه قسمت شامل ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی، ارزش افزوده گزارش حسابرسی و مطلوب بودن کنترل­های داخلی در دانشگاه­ها طراحی گردیده است. براي افزايش روايي محتواي پرسش‌نامه از ابزارهایی شامل استفاده از نظرات متخصصان و كارشناسان حسابداری و حسابرسی، مطالعه پرسشنامه­هاي مشابه، مقالات، كتب و مجلات و توزيع ابتدايي پرسشنامه بين تعدادي از پرسنل و اعمال نظرات اصلاحي آنان استفاده گردید. جهت پایایی پرسش‌نامه از آلفای کرونباخ استفاده شده که مقدار آلفای کرونباخ برای سه قسمت پرسش‌نامه(سازه­ها) برابر82/0، 79/0 و 86/0 گردید.

به منظور بررسي آماري و تجزيه و تحليل داده‌هاي بدست آمده از روش آمار توصيفي (اعلام فراواني، درصد فراواني نسبي)، استفاده گرديده و هم‌چنين براي آزمون فرضيه‌ اول پژوهش از آزمون­ تی استیودنت و برای آزمون فرضیه دوم پژوهش از ANOVA و نرم افزار SPSS استفاده شده است. فرضیه‌های آماری مربوط به فرضیه اصلی اول (به همراه فرضیه­های فرعی مربوط به آن) به صورت زیر بیان شده است :

میانگین پاسخ­های دریافتی کمتر یا مساوی عدد 3 است. H0 : μ≤3

میانگین پاسخ­های دریافتی بیشتر از عدد 3 است. H1 : μ>3

فرضیه‌های آماری مربوط به فرضیه اصلی دوم (به همراه فرضیه­های فرعی مربوط به آن) به صورت زیر بیان شده است:

H0 : μ1=μ2=μ

H1 : μ1 ≠μ2 ≠μ3

**یافته‌های پژوهش**

آمار توصیفی پژوهش حاکی از این بود که حسابداران بیش از 76% جامعه را تشکیل می‌دهند و بزرگترین گروه تشکیل دهنده نمونه تحقیق را در بردارد. بعد از حسابداران، دانشگاهیان (14%) و حسابرسان دیوان محاسبات (10%) تشکیل دهنده نمونه آماری می‌باشند. از لحاظ جنسیت بیش از 50% از نمونه تحقیق را مردان تشکیل داده‌اند و سهم زنان کمتر از 50% است. از لحاظ سن سهم تامی گروهها تقریبا برابر(25%) است. از نظر تحصیلات، 56% (بیشترین مقدار) از پاسخ دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد و کمترین آن مربوط به دارندگان مدرک دکتری(02%) است. از نظر تجربه، بیشترین درصد مربوط به افراد دارای تجربه کمتر از 5 سال(به علت حضور دانشجویان کارشناسی ارشد و دکتری در بین دانشگاهیان)است و درصد تجربه در بین سایر گروه‌ها تقریبا برابر است. 71% از حسابرسان بیش از 20 سال سابقه فعالیت داشته‌اند.

جهت آزمون فرضیه اول پژوهش از آزمون تی تست استفاده گردید. نتایج حاصل از این آزمون برای فرضیه اول و سه فرضیه فرعی مربوط به آن به صورت نگاره (1) است.

**نگاره 1. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول به همراه فرضیه­های فرعی آن**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره فرضیه | تعداد سوال‌ها | میانگین | انحراف معیار | آماره t | سطح معناداری | نتیجه |
| اولین فرضیه اصلی | 21 | 88/3 | 65/0 | 53/14 | 00/0 | پذیرش فرضیه |
| فرضیه فرعی1-1 | 5 | 01/4 | 76/0 | 56/13 | 00/0 | پذیرش فرضیه |
| فرضیه فرعی1-2 | 9 | 12/4 | 85/0 | 32/15 | 00/0 | پذیرش فرضیه |
| فرضیه فرعی1-3 | 7 | 58/2 | 26/1 | 82/4 | 09/0 | رد فرضیه |

همان‌گونه که نتایج پژوهش نشان می­دهد میانگین کل سوال‌های پرسش­نامه88/3 است و با توجه به این‌که سطح معناداری آماره t برابر با 00/0 و کمتر از 5% است، می­توان نتیجه گرفت که دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به نامطلوب بودن حسابرسی دولتی در دانشگاه­های ایران، نگرش مثبت معناداری دارند و فرضیه اصلی اول پژوهش پذیرفته می­شود. در رابطه با فرضیه 1-1 همان‌گونه که مشاهده می­شود میانگین جمع کل 5 سوال برابر با 01/4 و بیشتر از عدد 3 می‌باشد و با توجه به آماره t و معناداری آن، این فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود و می‌توان چنین استنباط کرد که دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه وحسابرسان نسبت به ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی، در دانشگاه­ها، نگرش مثبت معناداری دارند. در رابطه با فرضیه 1-2 همان‌گونه که مشاهده می­شود میانگین جمع کل 9 سوال برابر با 12/4 و بیشتر از عدد 3 می‌باشد و با توجه به آماره t و معناداری آن، این فرضیه پژوهش پذیرفته می­شود و می‌توان چنین استنباط کرد که دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به ارزش افزوده گزارش حسابرسی، در دانشگاه­ها، نگرش منفی معناداری دارند در رابطه با فرضیه 1-3 همانگونه که مشاهده می­شود میانگین جمع کل 7 سوال برابر با 58/2 و کمتر از عدد 3 است و با توجه به آماره t و سطح معناداری آن که کمتر از 5% است، این فرضیه پژوهش پذیرفته نمی­شود و نمی‌توان استنباط کرد که دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به نامطلوب بودن کنترل­های داخلی، در دانشگاه­ها، نگرش مثبت معناداری دارند. البته در سطح معناداری 10% این فرضیه پژوهش پذیرفته می شود.

جهت آزمون فرضیه دوم پژوهش از ازمون ANOVA استفاده گردید. نتایج حاصل از این آزمون برای فرضیه دوم و سه فرضیه فرعی مربوط به آن به‌صورت نگاره (2) است.

**نگاره 2. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم به همراه فرضیه­های فرعی آن**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **شماره فرضیه** | **تعداد سوال ها** | **آمارهχ2** | **سطح معناداری** | **نتیجه** |
| دومین فرضیه اصلی | 21 | 94/16 | 00/0 | پذیرش فرضیه |
| فرضیه فرعی2-1 | 5 | 85/0 | 78/0 | پذیرش فرضیه |
| فرضیه فرعی2-2 | 9 | 32/15 | 01/0 | پذیرش فرضیه |
| فرضیه فرعی2-3 | 7 | 16/17 | 00/0 | رد فرضیه |

همان‌گونه که نتایج نگاره 2 نشان می­دهد سطح معناداری آماره خی دو مربوط به کل سوال‌های پرسش­نامه(21 سوال) برابر با 00/0 و کمتر از 5% است، که نشان می­دهد تفاوت معناداری بین نگرش دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به وضعیت حسابرسی دولتی در دانشگاه­های ایران وجود دارد. از طرفی نتایج آزمون فرضیه­های فرعی بیانگر این است که تنها در رابطه با ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی تفاوت معناداری بین دیدگاه سه گروه وجود ندارد ولی در رابطه با دو عامل ارزش افزوده گزارش حسابرسی و نامطلوب بودن کنترل­های داخلی دیدگاه سه گروه دانشگاهیان، حسابداران و حسابرسان متفاوت می­باشد. از طرفی میانگین پاسخ­های دریافتی سه گروه دانشگاهیان، حسابرسان دیوان محاسبات و حسابداران دو دانشگاه به ترتیب برابر با 95/3، 42/3 و 11/3 بود که نشان می­دهد دانشگاهیان در مقایسه با دو گروه دیگر اعتقاد بیشتری بر وضعیت نامطلوب حسابرسی دولتی دارند. بعد از دانشگاهیان، حسابرسان دیوان محاسبات در مقایسه با حسابداران اعتقاد قویتری نسبت به نامطلوب بودن وضعیت حسابرسی دولتی در ایران دارند.

**بحث و نتیجه گیری**

هدف اصلی این پژوهش، بررسی نگرش دانشگاهیان، حسابرسان و حسابداران دانشگاه­های دولتی نسبت به وضعیت حسابرسی دولتی در دانشگاه­های دولتی ایران است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می­دهد که فرضیه پژوهش پذیرفته می­شود و می­توان نتیجه گرفت که دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به نامطلوب بودن وضعیت حسابرسی دولتی در دانشگاه­های ایران، نگرش مثبت معناداری دارند. با توجه به فرضیات فرعی فرضیه اول می‌توان چنین استنباط کرد که دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی نگرش مثبت معنادار و نسبت به ارزش افزوده گزارش حسابرسی در دانشگاه­ها، نگرش منفی معناداری دارند ولی نمی‌توان استنباط کرد که دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به نا مطلوب بودن کنترل­های داخلی، در دانشگاه­ها، نگرش مثبت معناداری دارند. این موضوع نشان می­دهد که از نظر دانشگاهیان، حسابرسان و حسابداران دانشگاه اولا ضرورت دارد که هر چه زودتر استانداردهای حسابرسی بخش عمومی تدوین گردد. دوما حسابرسی انجام شده در حال حاضر در موسسات دولتی باعث ایجاد ارزش افزوده اطلاعات مالی نمی­شود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می­دهد که فرضیه پژوهش پذیرفته می­شود و نشان می­دهد تفاوت معناداری بین نگرش دانشگاهیان، حسابداران دانشگاه و حسابرسان نسبت به وضعیت حسابرسی دولتی در دانشگاه­های ایران وجود دارد. از طرفی نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی بیانگر این است که تنها در رابطه با ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی تفاوت معناداری بین دیدگاه سه گروه وجود ندارد ولی در رابطه با دو عامل ارزش افزوده گزارش حسابرسی و مطلوب بودن کنترل­های داخلی دیدگاه سه گروه دانشگاهیان، حسابداران و حسابرسان متفاوت می­باشد. از نظر نامطلوب بودن وضعیت فعلی حسابرسی دولتی در دانشگاه­ها، نظر دانشگاهیان در اولویت و نظر حسابداران در انتها قرار گرفت.

**پیشنهادهای پژوهش**

مهمترین پیشنهادهای عملی وکاربردی این پژوهش عبارتند از:

توجه بیشترین مسئولین و کارکنان بخش مالی دانشگاه به پاسخگویی مالی و عملیاتی، طراحی سیستم کنترل داخلی مطلوب و تلاش برای اجرایی کردن آن، تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه­ها، تشکیل واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه­ها و تدوین هرچه سریع‌تر استانداردهای حسابرسی بخش عمومی توسط نهادهای متولی.

در هر تحقیق، محقق با مواردی برخورد می‌کند که بررسی آن‌ها به تنهایی نیازمند تحقیقی جامع است. پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نیست. برخی از این عوامل که می‌تواند پیشنهادی برای پژوهش‌های آینده باشند به شرح زیر مطرح می‌گردند:

محققان می‌توانند مشابه این پژوهش را در سایر دستگاه‌های دولتی و نهادهای بخش عمومی مانند سازمان تامین اجتماعی و شهرداری­ها تکرار و نتایج کار خود را با نتایج این پژوهش مقایسه نمایند. از طرفی محققان می‌توانند در تحقیقات خود جزئی‌تر به موضوعات بپردازند مثلاً می‌توانند به بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی با جزئیات بیشتری در بخش عمومی بپردازند که در این تحقیق کلی‌‌تر به این موضوع پرداخته شده است.

**یادداشت ها**

1. Barton
2. López& Peters
3. Bramwell & Wolfe

Hughes & Points

**منابع**

1 - باباجانی، جعفر .(1384)، *استقلال اعطایی به دانشگاه­ها و مؤسسات آموزش عالی( فرصت یا تهدید).* *فصلنامه مطالعات حسابداری.*

2 - باباجانی، جعفر و مسعود بابایی. (1390)، *تأثیر استقرا واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه­ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی. نشریه دانش حسابداری*، سال دوم، شماره چهارم. صص28-7.

3 - حکیمی نجف­آبادی، علی.(1385)، *بررسی ضرورت استانداردهای حسابداری( بر مبنای چهارچوب نظری) برای دستگاه­های اجرایی دولتی*، پایان­نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز

4 - مهدوی، غلامحسین. (1379)، *نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران، مجله حسابرس*، شماره 7، صص 43-38.

5 - مهدوی، غلامحسین. (1380)، *حسابداری سازمانهای دولتی و مؤسسات غیر انتفاعی*.جلد دوم. تهران: انتشارات سازمانحسابرسی*.*

6 - مهدوی, غلامحسین و نویدرضا نمازی. (1391)، *بررسی نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه­ها نسبت به وضعیت حسابداری دولتی در دانشگاه­های ایران (مطالعه موردی: دانشگاه­های شیراز)*. مجله پیشرفت­های حسابداری، دوره­ی چهارم, شماره اول، پیاپی 3/62، صص 168-139.

7 - Bramwell, Allison & Wolfe, David A. (2008). Universities and regional economic development: The entrepreneurial University of Waterloo, *Research Policy*, *37*, 1175-1187.

8 - Fischer, Mary, Gordon, Teresa, P., & Kraut, Marla A. (2010). Meeting user information needs: The impact of major changes in FASB and GASB standards on financial reporting by colleges and universities, *Journal of Accounting and Public Policy*, *29*, 374-399.

9 - López, Dennis M. & Peters, Gary F. (2010). Internal control reporting differences among public and governmental auditors: The case of city and county circular A-133 audits, *Journal of Accounting Public Policy*, *29*, 481-502.

10 - Whittington, O. R., & Pany, K. (2004). *Principles of auditing and other assurance services*. New York, NY: McGraw Hill/Irwin.

**Abstract**

Auditing is necessary for public accountability. Audit and assurance operations, depending on the type and scope of the auditor, provide an independent, objective and impartial assessment of the stewardship, performance and cost of government policies, programs or operations. . The concept of accountability regarding the use of public resources and the discretion of the state for the ruling processes of the nations is fundamental.The study’s objective is to investigation of the university affiliated, auditors and practical university accountants’ view points towards the status of the public sector auditing in Iran’s universities. Information was obtained via a questioner included three sections. This study included two original hypotheses. Students't-test and ANOVA and SPSS software were used to test the hypotheses. Our finding by used T showed that three was a positive view towards the statues of the public sector auditing and there was a significant difference between the viewpoints of three groups.

Keywords: public sector auditing, university affiliated, Auditors, accountants.