

## ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان

علی اکبر نونهال نهر<sup>\*</sup>، حیدر محمدزاده سالطه<sup>\*\*</sup>، کبری حمداله‌ی<sup>\*\*\*</sup>

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۲/۱۷

تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۳/۲۴

### چکیده

در این مقاله به ارزیابی تأثیر تعاملی مدرک تحصیلی و آموزش ضمن خدمت و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در سطوح مختلف پیچیدگی کار پرداخته می‌شود؛ برای این منظور از پرسشنامه براساس مدل سیمون (۱۹۶۰) استفاده شده که وی قضاوت‌ها را به مثابه طیفی از قضاوت‌های برنامه ریزی شده تا قضاوت‌های برنامه ریزی نشده طبقه بندی نموده است. برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون T و U من-وینتی استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق حاضر شامل اساتید و دانشجویان و شاغلین در حرفه حسابرسی می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که در وظایف پیچیده‌تر، آموزش ضمن خدمت به تنهایی و مدرک تحصیلی همراه با تجربه تأثیر بسزایی بر قضاوت حسابرسان دارد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان دارای مدرک تحصیلی پایین و کم تجربه در وظایف پیچیده مخصوصاً در مورد وظایف ساختار نیافته جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند، بنابراین بنظر می‌رسد که بهتر است کار حسابرسی در این موارد بیشتر به حسابرسانی که آموزش ضمن خدمت بیشتری گذرانده‌اند و یا دارای مدرک تحصیلی بالا همراه با تجربه بالا هستند واگذار شود.

**واژه‌های کلیدی:** قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، آموزش دانشگاهی، دوره‌های ضمن خدمت، تجربه

**طبقه بندی موضوعی:** M41, M42

<sup>\*</sup> استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بستان آباد، (نویسنده مسئول) (Anonahal@gmail.com)

<sup>\*\*</sup> استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد مرند، (salteh2008@gmail.com)

<sup>\*\*\*</sup> دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد مرند، (hamdollahi\_m@yahoo.com)

### مقدمه

تغییرات عمده‌ای که در نظام اقتصادی کشور در سال‌های اخیر صورت گرفته، از جمله عمومی شدن مالکیت سازمان‌ها، انتشار اوراق مشارکت برای تامین مالی شرکت‌ها، تشکیل بورس اوراق بهادار و سایر بازارهای مالی باعث شده است تا نیاز به اطلاعات حسابداری بیش از پیش احساس شود. این اطلاعات توسط مدیریت شرکت‌ها تهیه و باید به وسیله شخصی مستقل از شرکت به منظور رفع نیاز استفاده کنندگان و تصمیم‌گیران در سطح خرد و کلان حسابرسی شوند. این اشخاص باید در زمینه حسابداری و حسابرسی از تخصص و مهارت کافی برخوردار باشند. پردازش و تربیت نیروی انسانی متخصص در رشته حسابداری و حسابرسی، نیاز به ساختار آموزشی موثر و کارا در این رشته دارد. نظام آموزش حسابداری در هر کشوری باید با توجه به نیازهای بومی همان کشور تدوین شود. چنانچه بریستون در این زمینه اظهار می‌دارد "هر کشوری ویژگی‌های سیاسی و اجتماعی و اقتصادی خودش را دارد و به احتمال زیاد هدف‌ها و نیازهای اطلاعاتی مدیران اقتصادی هر کشور نسبت به کشور دیگر متفاوت است. در نتیجه هر کشوری باید سیستمی متناسب با نیازهای خود طراحی و اجرا کند." حرفه حسابرسی نقش مهمی در اقتصاد کشورهای جهان دارد. حسابرسان به گزارش عملکرد و وضعیت مالی بنگاه‌های اقتصادی اعتبار می‌بخشند و مبنایی قابل اتکا برای تصمیم‌گیری ذینفعان فراهم می‌سازند. نقش حساس حسابرسان در نظام اقتصادی کشورها، حرفه حسابرسی را از سایر حرفه‌ها متمایز ساخته است.

به دلیل نقش اعتباردهی حسابرسان، این اشخاص باید از مهارت و تخصص در زمینه حسابداری و حسابرسی برخوردار باشند. سوال اصلی تحقیق حاضر این است که تأثیر آموزش حسابداری و تجربه حسابرسی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان چگونه است؟

### آموزش دانشگاهی

دانش مورد نیاز حسابرسان باید حداقل تحصیلات دانشگاهی در رشته‌های حسابداری و رشته‌های مرتبط باشد (بستانیان، ۱۳۸۷). آموزش عالی، معرف نوع مهمی از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی است که با فراهم آوردن و ارتقاء بخشیدن دانش، مهارت‌ها و نگرش‌های مورد نیاز کارکنان ارشد فنی، حرفه‌ای و مدیریتی به توسعه اقتصادی کمک می‌کند. آموزش عالی بطور

قطع نه تنها موجب ترویج دانش می شود بلکه با پیشرفت‌های تحقیقاتی، علمی و تکنولوژیک، دانش جدید به وجود می آورد. برنامه آموزش عالی به منظور پاسخگویی به تقاضاهای بازار کار برای نیروی انسانی ماهر و متخصص از توجه خاصی در اکثر کشورها برخوردار است (مظاهری کوپایی، ۱۳۷۴).

دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی به عنوان اصلی ترین و اساسی ترین مرکز تربیت نیروی انسانی به شمار می روند. این مراکز برای تربیت افراد توانمند، متخصص و کارآفرین باید از کارایی و اثربخشی بالایی برخوردار باشند. این امر مستلزم شایستگی، صلاحیت علمی و اخلاقی همه استادان است. و برنامه‌های آموزشی این مراکز باید به گونه‌ای باشد که بتوانند نیروهای انسانی کارآمدی را برای رشد حسابداری به جامعه تحویل دهند. و همچنین فرایندی در مقاطع تحصیلی بالاتر از لیسانس بسیار حساس تر و جدی تر دنبال می شود. این مراکز باید بتوانند متخصصان و حسابداران ارشدی را تربیت کنند که بعد از فراغت از تحصیل نیز شایستگی خود را برای جوابگویی به تقاضاهای فزاینده و فرصت‌های جدید و متنوع خدمات حرفه‌ای و آموزشی ارتقاء دهند.

### آموزش ضمن خدمت

در دنیای امروز که شرکت‌ها در محیط در حال رشد و به گونه‌ای رقابتی فعالیت می کنند، این شرکت‌ها برای ادامه حیات خود مجبور هستند خود را با پیشرفت‌های جهان وفق و مطابقت دهند. حساب‌رسان و حسابداران شرکت‌ها و موسسات به دلیل نقش و وظیفه‌ای که در سازمان‌ها و موسسات دارند نیاز به آموزش‌ها و مهارت‌های جدید و وسیعی دارند تا بتوانند خود را با محیط در حال رشد سازگار کنند. در هزاره سوم، سازمان‌ها برای اینکه بتوانند با توجه به تغییرات سریع محیطی و پیچیده تر شدن مشاغل به اهداف خود دست یابند، نیازمند نیروهایی لایق و کارآمد هستند. نیروهای انسانی که وارد سازمان می شوند با توجه به ویژگی‌های تغییر پذیری و توانایی‌های بالقوه نامحدودی که دارند، سازمان می تواند با برنامه‌های آموزشی، دانش فنی و مهارت‌های لازم را برای انجام شایسته وظایف را به کارکنان محول نماید.

هر سازمان و موسسه‌ای باید خود را با پیشرفت‌های زمان مطابقت داده و اصول و روش‌های جدیدی را که در دنیای امروز متداول است مورد توجه قرار دهد و آن را به کار بندد تا بتواند

با سازمان‌های دیگر برابری نماید. از این جهت توجه به آموزش ضمن خدمت ضروری است (خوش دامن و ابراهیمی جمارانی، ۱۳۸۷). آموزش ضمن خدمت در حقیقت به آن نوع آموزش اطلاق می‌شود که:

الف) پس از استخدام فرد در موسسه یا سازمان صورت پذیرد.

ب) هدف و منظور از این نوع آموزش آماده سازی افراد برای اجرای بهینه و وظایف و مسئولیت‌های شغلی است.

ج) این نوع آموزش‌ها عمدتاً در سه محور اساسی توسعه دانش، بهبود مهارت‌ها، ایجاد یا تغییر نگرش‌ها ارائه می‌شود.

د) جهت گیری اصلی این آموزش‌ها، مشاغل یا وظایف مورد تصدی است (دانش فرد و رشیدی، ۱۳۸۹).

در آموزشی که سازمان‌ها و موسسات به کارکنان خود ارائه می‌دهند باید مشخص شود چه کسانی باید دوره‌های آموزشی را طی کنند. هدف از این آموزش‌ها چیست و این آموزش‌ها باید چگونه و به چه طریقی ارائه شود تا برای کارکنان موثر باشد.

### تجربه

برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش مورد نظر کسب می‌شود) فراهم می‌کند (لیبی، ۱۹۸۵)؛ به عبارت دیگر، می‌توان گفت که تجربه فرآیند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و انجام دادن کاری حاصل می‌شود (الهی و همکاران، ۱۳۸۳). از نظر هنری تجربه برای انسان همانند نور خفیف یک کشتی است که فقط راه را روشن می‌کند. از نظر اسپنسر تجربه نوعی آزمایش یا آزمون.

شخصی که در یک حوزه تجربه بیشتری دارد اقلام بیشتری را در حافظه خود دارد و درک خوبی نسبت به فراوانی نسبی رویدادها دارد. علاوه بر آن، تجربه زیاد منجر به ساختار طبقه بندی پیچیده تر می‌شود. حساب‌رسان با تجربه، بهتر می‌توانند اشتباهات را شناسایی کنند و

توضیحات قابل قبول تری درباره اشتباهات گزارش‌های مالی فراهم کنند (بستانیان، ۱۳۸۷).  
 معلومات و تجربه از ویژگی‌های کلیدی قضاوت حرفه‌ای است. بدون وجود معلومات و تجربه،  
 افراد حرفه‌ای نمی‌توانند نیازهای مشتریان یا استانداردهای حرفه‌ای را برآورده نمایند. مطالعات  
 انجام شده توسط انجمن حسابداری در کانادا (۱۹۹۵) نگرشی را نسبت به دانش تخصصی  
 مطرح ساخت که به موجب آن تجربیات و آموزش‌های ویژه مولد معلومات است و معلومات  
 جهت اجرای وظایف حسابرسی با استعدادهای فطری ترکیب می‌شود، اگرچه حسابرسانی که  
 به طور متوسط با تجربه تر بودند کارایی بیشتری نسبت به حسابرسان کم تجربه تر از خود نشان  
 دادند. اما معلومات و استعدادهای ذاتی، متغیرهای بهتری برای توضیح عملکرد جلوه نمود.  
 کسب این استعداد تا حدی ذاتی و تا اندازه‌ای نیز اکتسابی است. همه افرادی که تجربیات  
 مشابهی در یک زمینه دارند لزوماً استعداد یکسانی در حل مسائل نخواهند داشت. در حقیقت  
 حسابرسان معرب و با معلوماتی که استعداد حل مسائل را ندارند فاقد دانش تخصصی لازم  
 برای بعضی از کارهای حسابرسی خواهند بود (مهام، ۱۳۸۳).

### قضاوت حرفه‌ای

در دنیای امروز، وقتی در سازمان تصمیمی گرفته می‌شود، نه تنها تصمیم گیرنده - بلکه  
 بسیاری دیگر از افراد درون و برون سازمان نیز از نتایج این تصمیم متاثر می‌شوند. در بسیاری  
 موارد، تصمیم چه در سطح کلان و چه در سطح فرد تأثیرات مهمی را به همراه دارد. اهمیت  
 این موضوع در خلال جهانی شدن و بوجود آمدن شرکت‌های چند ملیتی بسیار بیشتر می‌شود.  
 حسابرسان نقش بسیار مهمی در سازمان‌ها دارند؛ در واقع حسابرسان به گزارش‌ها و صورت‌های  
 مالی شرکت‌ها اعتبار می‌بخشند، استفاده کنندگان و سرمایه‌گذاران به راحتی می‌توانند  
 تصمیم‌گیری کنند. حسابرسی شباهت زیادی به قضاوت در دادگاهها دارد. هم قاضی و هم  
 حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتوانه ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و در  
 نهایت بر اساس این شواهد قضاوت می‌کنند. قضاوت حسابرس باید بر اساس استانداردهای  
 حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای صورت پذیرد. قاضی و حسابرس باید در  
 قضاوت خود انصاف را رعایت کنند.

فرایند حل مسائل با یک ساختار فردی و برداشت ذهنی از مسائل آغاز می‌شود؛ بر این اساس هر فرد، یک استراتژی برای حل مسائل یا تصمیم‌گیری بکار می‌گیرد (لمن، ۲۰۰۶). قضاوت در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهار نظرهای بیطرفانه را داراست (بستانیان، ۱۳۸۷). حساب‌رسان مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهار نظر درباره درستی تهیه و ارائه گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است (مهدوی و کارجوی رافع، ۱۳۸۴).

### پیشینه تحقیق

عبدالحمیدی و شانتیو (۱۹۹۱) تحقیقی در مورد ویژگی‌های شخصی حساب‌رسان خبره انجام دادند و نشان دادند که دانش و تجربه به عنوان ویژگی‌های شناختی، مهمترین ویژگی‌های افراد خبره است. مسئولیت‌پذیری - اعتماد به نفس و ارتباطات قوی - گروه دیگری از ویژگی‌های خبرگان می‌باشد که جزء ویژگی‌های اکتسابی هستند. مسیر و کویلیام (۱۹۹۲) در تحقیقی به بررسی اثر پاسخگویی روی قضاوت حرفه‌ای پرداخته و نشان داده‌اند که بیشتر مطالعات و پژوهش‌های روان‌شناسی اجتماعی گویای آن است که مسئولیت‌داشتن تصمیم‌گیران برای اقداماتی که انجام می‌دهند ممکن است فرآیند قضاوت را تحت تاثیر قرار دهد. از این رو حسابدهی بعد مهمی از محیط قضاوت حساب‌رسان است. شلتون (۱۹۹۹) نشان می‌دهد که تجربه اثر رقیق شدگی اطلاعات را کم می‌کند. بررسی کاربرگ‌ها توسط مدیران و شریکان، موسسه را از رقیق شدگی اطلاعات مصون می‌کند و این که یک هدف مهم برنامه‌های آموزشی و ابزارهای تصمیم‌گیری، کمک به حساب‌رسان کم تجربه تر است تا اطلاعات غیر مرتبط را مورد توجه قرار ندهند و بر اطلاعات مرتبط تمرکز کنند. اکونیس و کرایر (۲۰۰۹) در تحقیق‌شان به بررسی مزایای حاصل از آموزش و توسعه افراد و گروه‌های سازمانی و اجتماعی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که افرادی که دارای آموزش ضمن خدمت بالایی باشند در انجام کار خود عملکرد بهتری از خود نشان می‌دهند. تیودو و همکاران (۲۰۰۵) به

تحقیق درباره اثر نسبی تجربه صنعت خاص و کار خاص پرداختند و یافتند که تجربه در یک صنعت خاص عامل مهمی در کار یک حسابرس است. ساموئل تن (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان تاثیر آموزش حسابداری و استدلال اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به بررسی اینکه آیا آموزش به ویژه آموزش حسابداری در ارتباط با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است و همچنین استدلال اخلاقی ارتباط بین آموزش را تسهیل می‌کند، می‌پردازد. نتایج وی نشان می‌دهد که تحصیلات دانشگاهی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بخصوص در افشای اطلاعات موثر است و همچنین تحصیلات دانشگاهی در آماده سازی دانشجویان حسابداری برای ورود به حرفه حسابداری کمک می‌کند. در ایران نیز، عظیمی (۱۳۷۶) در تحقیقی با عنوان ضرورت تغییر برنامه آموزشی و روش تدریس حسابداری در ایران نیاز به تغییر آموزش حسابداری با تاکید بر برنامه درسی دوره کارشناسی و روش‌های تدریس حسابداری را مورد بررسی قرار داد. وی نشان می‌دهد که تغییر برنامه درسی دوره کارشناسی و روش‌های تدریس حسابداری در ایران ضروری است. زیودار (۱۳۸۲) در تحقیقی با عنوان اهمیت حوزه‌های انتخابی دانش، مهارت‌ها و میزان آموزش دانشگاهی برای ورود به حرفه حسابداری انجام داده به ارزیابی میزان آمادگی لازم برای فارغ التحصیلان رشته حسابداری که علاقه مند ورود به حرفه حسابداری می‌باشند پرداخته و اهمیت حوزه‌های دانش و مهارت‌ها را تعیین می‌نماید. وی نشان داد که فارغ التحصیلان، چه در مقطع کارشناسی و چه در مقطع کارشناسی ارشد نیاز به کسب مهارت و دانش بیشتر برای پاسخ گویی به نیازهای جامعه می‌باشند. رئوفی تاریخی و قوچانی (۱۳۸۴) در تحقیقی به بررسی تاثیر آموزش ضمن خدمت بر میزان کارایی و بهره‌وری مدیران پرداختند و نشان دادند که مدیران دارای آموزش ضمن خدمت، کارا تر از مدیران آموزش ندیده هستند و همچنین مدیران آموزش دیده عملکرد بهتری از خود نشان می‌دهند. رحیمیان (۱۳۸۴) در تحقیقی با عنوان تاثیر تجربه بر استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان نشان داد که تجربه، تاثیر اطلاعات نامربوط روی قضاوت حسابرسان را کاهش می‌دهد. سیرانی و همکاران (۱۳۸۷) به ارزیابی تاثیر تجربه بر قضاوت حسابرسان در سه سطح ساختار یافته، نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته پرداخته و نشان می‌دهند که تفاوت معناداری در تصمیم‌گیری افراد با تجربه و کم تجربه در وظایف ساختار نیافته و نیمه ساختار یافته دیده می‌شود، هر چند که در وظایف ساختار نیافته تفاوت‌ها بیشتر از وظایف نیمه ساختار یافته مشاهده می‌شود و تفاوتی

بین تصمیم‌گیری حساب‌برسان در وظایف ساختار یافته وجود ندارد. آنها نشان دادند که هر چه وظایف حسابرسی پیچیده تر می‌شود نقش تجربه بیشتر نمایان می‌شود.

### روش اجرای پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی و از حیث روش، پیمایشی است. از رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در پژوهش‌های پیمایشی، استفاده از پرسشنامه است. پرسشنامه مورد استفاده در تحقیق حاضر بر اساس مدل سیمون (۱۹۶۰) است که این پرسشنامه در سال ۱۳۸۸ توسط سیرانی و همکاران آماده‌سازی و مورد استفاده قرار گرفته بود و در تحقیق حاضر نیز با استناد به تحقیق مزبور و آزمون‌های انجام شده توسط ایشان، اقدام به استفاده از آن گردید. برای گردآوری داده‌های مورد نیاز تحقیق، تعداد ۱۶۰ پرسشنامه مابین آزمودنی‌ها توزیع گردید و سعی شد تا بسیاری از آنها با مراجعه حضوری تکمیل گردیده و وصول شوند. با این حال نهایتاً تعداد ۱۰۰ پرسشنامه قابل بررسی از آنها وصول گردیده و در آزمون‌های آماری تحقیق مورد استفاده قرار گرفته است. پرسشنامه مورد استفاده دارای دو بخش می‌باشد بخش اول مربوط به اطلاعات عمومی می‌باشد و بخش دوم پرسشنامه با توضیحاتی در مورد موضوع فعالیت شرکت، ساختار تصمیم‌گیری، اطلاعات اساسنامه‌ای شرکت، ترازنامه شرکت در تاریخ پایان سال مالی و صورت سود و زیان برای سال مالی آغاز می‌شود. سپس اطلاعاتی در مورد کنترل‌های داخلی چرخه‌های عمده معاملات شرکت ارائه شده است و از شرکت‌کنندگان خواسته می‌شود تا خطر کنترل داخلی را در مورد هر یک از چرخه‌ها (پنج چرخه) به طور جداگانه برآورد کنند، سپس با توجه به همین اطلاعات از شرکت‌کنندگان خواسته شد تا ساختار کنترل داخلی شرکت را به صورت بسیار قوی، قوی، متوسط، ضعیف و بسیار ضعیف ارزیابی کنند. در ادامه پرسشنامه، اطلاعاتی شامل نحوه محاسبه اهمیت در سطح صورت‌های مالی (متوسط مجموع دارایی‌ها و فروش و نگاره محاسبه سطح اهمیت) به شرکت‌کنندگان ارائه گردیده و از آنها خواسته می‌شود تا در مورد اهمیت در سطح صورت‌های مالی قضاوت کنند. سپس، اطلاعاتی به شرکت‌کنندگان ارائه شده است که می‌تواند تداوم فعالیت شرکت را با تردید مواجه کند و از آنها خواسته شد تا در مورد تداوم فعالیت شرکت قضاوت و با توجه به اثر آن، در این خصوص اظهار نظر مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر و یا مردود را انتخاب



کنند. همچنین، بندهای نکات عمده استخراج شده از پرونده حسابرسی در اختیار شرکت کنندگان قرار گرفته و از آنها خواسته شده است تا نظر خود را در مورد هر کدام از بندها، در قالب اظهار نظر مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر و یا مردود ارائه کنند. در پایان نیز با توجه به اطلاعات ارائه شده برای پاسخ به سوالات قبل (اطلاعات ارائه شده در مورد کنترل‌های داخلی، اهمیت، تداوم فعالیت شرکت و نکات عمده استخراج شده از پرونده حسابرسی) از حساب‌رسان خواسته شد تا نظر نهایی خود را در قالب اظهار نظر مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر، و یا مردود ارائه کنند. بطور کلی پرسشنامه تحقیق شامل ۶ سؤال عمومی و ۱۷ سؤال تخصصی می‌باشد که از سوالات تخصصی، ۶ سؤال مربوط به ساختار کنترل داخلی و برآورد خطر کنترل در خصوص چرخه عمده معاملات (سطح نیمه ساختار یافته)، ۱ سؤال مربوط به سطح اهمیت در سطح صورت‌های مالی (سطح ساختار یافته) و ۱۰ سؤال مربوط به تداوم فعالیت (سطح ساختار نیافته) می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده، ابتدا برای بدست آوردن شناختی از جامعه مورد مطالعه، سوال‌های عمومی پرسشنامه با استفاده از آمار توصیفی تحلیل گردیده و سپس به منظور بررسی پاسخ‌های داده شده به سوال‌های اصلی پرسشنامه، از آمار استنباطی، یعنی از آزمون T و آزمون U من-ویتی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود.

### فرضیه‌های تحقیق

پژوهش حاضر درصدد ارزیابی تاثیر آموزش حسابداری و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان می‌باشد. بدین منظور، فرضیه‌هایی به شکل زیر مطرح و آزمون می‌شود:

**فرضیه ۱:** بین قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان دارای دوره‌های آموزش ضمن خدمت بالا و حساب‌رسان دارای دوره‌های آموزش ضمن خدمت پایین تفاوت معنی داری وجود دارد.

**فرضیه ۲:** بین قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان دارای مدرک تحصیلی بالا و حساب‌رسان دارای مدرک تحصیلی پایین تفاوت معنی داری وجود دارد.

**فرضیه ۳:** بین قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان دارای مدرک تحصیلی بالا و حساب‌رسان دارای مدرک تحصیلی پایین با در نظر گرفتن تجربه آنها تفاوت معنی داری وجود دارد.

**فرضیه ۴:** بین قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان دارای دوره‌های ضمن خدمت بالا و حساب‌برسان دارای دوره‌های ضمن خدمت پایین با در نظر گرفتن تجربه آنها تفاوت معنی داری وجود دارد.

### جامعه آماری و آزمودنی‌های تحقیق

در هر بررسی آماری، جامعه شامل عناصری است که می‌خواهیم درباره آن استنباطی به عمل آوریم. در تحقیقات پیشین مانند سیرانی و همکاران (۱۳۸۸)، از جامعه آماری مختلفی مانند حساب‌برسان (با تجربه و بی تجربه)، مدیر و شریک حسابرسی، و مدیران فنی و ارشد سازمان حسابرسی استفاده شده است. زیودار (۱۳۸۲) و ساموئل تن (۲۰۱۲) نیز از دانشجویان و فارغ التحصیلان رشته حسابداری به عنوان جامعه آماری برای تحقیق خود استفاده کرده‌اند. در تحقیق حاضر نیز که در سال ۹۲ انجام گرفته است، از اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری و افراد شاغل در حرفه حسابرسی به عنوان جامعه آماری استفاده شده است.

#### نگاره (۱): علائم اختصاری متغیرهای تحقیق

علائم اختصاری متغیرهای تحقیق	
حساب‌برسان دارای آموزش ضمن خدمت کمتر از ۵ دوره	HZ-5
حساب‌برسان دارای آموزش ضمن خدمت بیشتر از ۵ دوره	HZ+5
حساب‌برسان دارای تجربه کمتر از ۵ سال	HT-5
حساب‌برسان دارای تجربه بیشتر از ۵ سال	HT+5
حساب‌برسان دارای مدرک کارشناسی و پایین تر	HMK
حساب‌برسان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر	HMA

#### یافته‌های پژوهش

یافته‌های ارائه شده در نگاره (۲) حاکی از وجود تأثیر مثبت و معنی دار آموزش‌های ضمن خدمت بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد. یافته‌های ارائه شده نشان می‌دهد که در صد تفاوت‌ها در سطح موضوعات نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته بسیار بیشتر از تفاوت در سطح موضوعات ساختار یافته می‌باشد، در نتیجه در دو سطح موضوعات نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته بین قضاوت‌های حساب‌برسان دارای آموزش ضمن خدمت بالا و پایین تفاوت معنی داری وجود دارد. ولی بین قضاوت‌های حساب‌برسان دارای آموزش ضمن خدمت بالا و پایین در سطح

موضوعات ساختار یافته تفاوت معنی داری وجود ندارد. بنابراین، آموزش ضمن خدمت در کل بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موثر است. نتایج این تحقیق با نتایج تحقیقات اکونیس و کرایر (۲۰۰۹) و رتوفی و تاریخی قوچانی (۱۳۸۴) مطابقت دارد. اکونیس و کرایر (۲۰۰۹) نشان دادند که آموزش‌های ضمن خدمت موجب بهبود عملکرد کارکنان می‌شود. رتوفی و تاریخی قوچانی (۱۳۸۴) نیز دریافتند که کارکنان و مدیران آموزش دیده نسبت به کارکنان و مدیران آموزش ندیده عملکرد بهتری نشان می‌دهند البته این تاثیر بدون در نظر گرفتن تجربه معنی دار می‌باشد.

### نگاره (۲): مقایسه قضاوت‌های انجام شده توسط حسابرسان دارای آموزش‌های

#### ضمن خدمت بالا و پایین

نتیجه فرضیه	سطح معنی داری	تفاوت	میانگین	تعداد	گروه‌های آزمودنی	سطح قضاوت
رد	۰/۱۵۱	۸/۰۲	۴۶/۰۱	۴۴	HZ-5	ساختار یافته
			۵۴/۰۳	۵۶	HZ+5	
تایید	۰/۰۰۰	۲/۸۴	۱۲/۷۵	۴۴	HZ-5	نیمه ساختار یافته
			۱۵/۵۹	۵۶	HZ+5	
تایید	۰/۰۰۰	(۲۲)	۶۲/۸۲	۴۴	HZ-5	ساختار نیافته
			۴۰/۸۲	۵۶	HZ+5	

### نگاره (۳): مقایسه قضاوت‌های انجام شده توسط حسابرسان دارای مدارک تحصیلی

#### بالا و پایین

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	تفاوت	میانگین	تعداد	گروه‌های آزمودنی	سطح قضاوت
رد	۰/۱۰۳	۳/۴۴	۱۲/۸۲	۵۰	HMK	ساختار یافته
			۱۶/۲۶	۵۰	HMA	
تایید	۰/۰۰۰	۹/۰۴	۴۵/۹۸	۵۰	HMK	نیمه ساختار یافته
			۵۵/۰۲	۵۰	HMA	
رد	۰/۰۶۱	۱۰/۸۲	۴۵/۰۹	۵۰	HMK	ساختار نیافته
			۵۵/۹۱	۵۰	HMA	

یافته‌های ارائه شده در نگاره بالا حاکی از عدم وجود تاثیر مثبت و معنی دار مدرک تحصیلی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. یافته‌های ارائه شده نشان می‌دهند که در

سطح موضوعات نیمه ساختار یافته بین قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارای مدارک تحصیلی مختلف بالا و پایین تفاوت معنی دار می باشد، ولی در سطح موضوعات ساختار یافته و ساختار نیافته بین قضاوت‌های آنها تفاوت معنی داری وجود ندارد. نتایج تحقیق حاضر در مورد مدرک تحصیلی با نتایج تحقیق ساموئل تن (۲۰۱۲) مطابقت ندارد چون وی معتقد است که آموزش‌های دانشگاهی بطور کامل موجب بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می شود. در تحقیق حاضر مدرک تحصیلی به تنهایی موجب بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نمی شود ولی وقتی همراه با تجربه باشد بر قضاوت حسابرسان موثر است.

#### نگاره (۴): مقایسه قضاوت‌های انجام شده توسط حسابرسان دارای آموزش ضمن

##### خدمت همراه با تجربه

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	تفاوت	میانگی ن	تعداد د	گروه‌های آزمودنی	سطح قضاوت
رد	۰/۳۹۱	۳/۵۴	۲۶/۷۳	۲۸	(HZ+5) (HT-5)	ساختار یافته
			۳۰/۲۷	۲۸	(HZ+5) (HT+5)	
رد	۰/۸۷۶	۰/۱۸	۱۵/۸۶	۲۸	(HZ+5) (HT-5)	نیمه ساختار یافته
			۱۶/۰۴	۲۸	(HZ+5) (HT+5)	
رد	۰/۶۹۸	(۳۶/۹۳)	۶۶/۲۷	۲۸	(HZ+5) (HT-5)	ساختار نیافته
			۲۹/۳۴	۲۸	(HZ+5) (HT+5)	
رد	۰/۴۲۸	۳/۸۶	۳۵/۰۰	۴۴	(HZ-5) (HT-5)	ساختار یافته
			۳۸/۸۶	۲۸	(HZ+5) (HT-5)	
تایید	۰/۰۰۰	۳/۱۱	۱۲/۷۵	۴۴	(HZ-5) (HT-5)	نیمه ساختار یافته
			۱۵/۸۶	۲۸	(HZ+5) (HT-5)	
تایید	۰/۰۰۳	(۱۰/۰۷)	۴۲/۳۴	۴۴	(HZ-5) (HT-5)	ساختار نیافته
			۳۲/۲۷	۲۸	(HZ+5) (HT-5)	

یافته‌های نگاره بالا نیز حاکی از عدم وجود تأثیر مثبت و معنی دار آموزش ضمن خدمت همراه با تجربه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می باشد. این یافته‌ها نشان می دهند که بین قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان دارای آموزش ضمن خدمت بالا و دارای تجربه مختلف بالا و پایین در سطح موضوعات ساختار یافته و نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته تفاوت معنی داری وجود ندارد. همچنین یافته‌ها نشان می دهند که بین قضاوت حسابرسان دارای آموزش ضمن

خدمت بالا و پایین و دارای تجربه یکسان و مشابه در سطح موضوعات نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته تفاوت معنی دار می باشد ولی در سطح موضوعات ساختار یافته تفاوتی بین تصمیم گیری حسابرسان وجود ندارد.

**تکراه (۵): مقایسه قضاوت‌های انجام شده توسط حسابرسان دارای مدارک تحصیلی بالا همراه با تجربه**

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	تفاوت	میانگین	تعداد	گروه‌های آزمودنی	سطح قضاوت
رد	۰/۱۱۶	۶/۱۳	۲۲/۸۰	۲۸	HT-5 ((HMA))	ساختار یافته
			۲۸/۹۳	۲۲	(HMA) (HT+5)	
رد	۰/۹۳۲	۰/۱۱	۱۶/۲۱	۲۸	HT-5 ((HMA))	نیمه ساختار یافته
			۱۶/۳۲	۲۲	(HMA) (HT+5)	
تایید	۰/۰۳۴	(۸/۷۷)	۲۹/۳۶	۲۸	HT-5 ((HMA))	ساختار نیافته
			۲۰/۵۹	۲۲	(HMA) (HT+5)	
رد	۰/۵۷۵	(۲/۲۶)	۲۶/۴۵	۲۹	(HT-5 (HMk))	ساختار یافته
			۲۴/۱۹	۲۱	(HMk) (HT+5)	
رد	۰/۲۶۴	۰/۸۸	۱۲/۴۵	۲۹	(HT-5 (HMk))	نیمه ساختار یافته
			۱۳/۳۳	۲۱	(HMk) (HT+5)	
تایید	۰/۰۰۰	(۲۰/۳۲)	۳۴/۰۳	۲۹	(HT-5 (HMk))	ساختار نیافته
			۱۳/۷۱	۲۱	(HMk) (HT+5)	
تایید	۰/۰۳۷	۷/۵۸	۱۸/۱۲	۲۱	(HMk) (HT+5)	ساختار یافته
			۲۵/۷۰	۲۲	(HMA) (HT+5)	
تایید	۰/۰۰۲	۲/۹۹	۱۳/۳۳	۲۱	(HMk) (HT+5)	نیمه ساختار یافته
			۱۶/۳۲	۲۲	(HMA) (HT+5)	
تایید	۰/۰۰۱	۱۲/۱	۱۵/۸۱	۲۱	(HMk) (HT+5)	ساختار نیافته
			۲۷/۹۱	۲۲	(HMA) (HT+5)	
رد	۰/۷۴۰	۱/۳۷	۲۸/۳۳	۲۹	(HT-5) (HMk)	ساختار یافته
			۲۹/۷۰	۲۸	(HMA) (HT-5)	
تایید	۰/۰۰۱	۳/۷۶	۱۲/۴۵	۲۹	(HT-5) (HMk)	نیمه ساختار یافته
			۱۶/۲۱	۲۸	(HMA) (HT-5)	
رد	۰/۶۶۷	۱/۸۳	۲۸/۱۰	۲۹	(HT-5 (HMk))	ساختار نیافته
			۲۹/۹۳	۲۸	(HMA) (HT-5)	

همچنین یافته‌های ارائه شده در نگاره بالا حاکی از وجود تاثیر مثبت و معنی دار مدرک تحصیلی همراه با تجربه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می باشد. یافته‌ها نشان می دهند بین

قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دارای مدرک تحصیلی بالا و دارای تجربه مختلف بالا و پایین در سطح موضوعات نیمه ساختار یافته و ساختار یافته تفاوت معنی دار نمی باشد ولی در سطح موضوعات ساختار نیافته بین قضاوت حسابرسان تفاوت معنی داری وجود دارد. یافته‌ها نشان می‌دهند بین قضاوت حسابرسان دارای مدرک تحصیلی پایین و دارای تجربه بالا و پایین در سطح موضوعات نیمه ساختار یافته و ساختار یافته تفاوت معنی داری وجود ندارد ولی در سطح موضوعات ساختار نیافته بین قضاوت حسابرسان دارای مدرک تحصیلی لیسانس و پایین تر و دارای تجربه کمتر از ۵ سال و بیش از ۵ سال تفاوت معنی داری وجود دارد. یافته‌ها نشان می‌دهند بین قضاوت حسابرسان دارای مدارک تحصیلی بالا و پایین و دارای تجربه بالا در هر سه سطح موضوعات نیمه ساختار یافته و ساختار یافته و ساختار نیافته تفاوت معنی داری وجود دارد. بین قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دارای مدارک تحصیلی بالا و پایین و دارای تجربه پایین در سطح موضوعات ساختار یافته و ساختار نیافته تفاوت معنی دار نمی باشد ولی در سطح موضوعات نیمه ساختار یافته تفاوت معنی دار می باشد. نتایج این تحقیق در مورد مدرک تحصیلی بدون در نظر گرفتن تجربه با نتایج تحقیق ساموئل تن (۲۰۱۲) مطابقت ندارد ولی وقتی همراه با تجربه باشد با نتایج تحقیق وی مطابقت پیدا می‌کند.

### نتیجه‌گیری کلی

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهند که با افزایش پیچیدگی موضوعات حسابرسی، بین قضاوت‌های افراد دارای دوره‌های آموزش ضمن خدمت تفاوت معنی داری دیده می‌شود. البته این تأثیر بدون در نظر گرفتن تجربه نیز معنی دار می‌باشد. در وظایف پیچیده تر که نیاز به دقت و بصیرت بیشتری احساس می‌شود، نقش آموزش‌های ضمن خدمت بیشتر نمایان می‌شود. همچنین، یافته‌ها نشان می‌دهند که تفاوتی بین قضاوت‌های حسابرسان دارای مدارک تحصیلی بالا و پایین بدون در نظر گرفتن تجربه دیده نمی‌شود؛ ولی وقتی مدرک تحصیلی با تجربه همراه می‌شود تفاوت معنادار می‌شود. این نتایج در راستای این فرض است که چون در وظایف ساختار نیافته مشکلات و سرنخ‌ها تعریف نشده‌اند، نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می‌شود، ولی در وظایف نیمه ساختار یافته، سرنخ‌ها و مشکلات نسبتاً تعریف شده ترند و لذا نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می‌شود؛ ولی

در وظایف ساختار یافته چون سرنخ‌ها و مشکلات کاملاً تعریف شده‌اند، نیاز به قضاوت و بصیرت کمتری احساس می‌شود. این نتایج می‌تواند شواهد تجربی مناسبی را برای اقدامات اخیر جامعه حسابداران رسمی فراهم نماید مبنی بر اینکه اولاً: مدرک تحصیلی بالاتر نقش موثری در انجام قضاوت‌های مناسب حسابرسی دارد، ثانیاً: مدرک تحصیلی بالاتر به همراه تجربه می‌تواند قضاوت‌های حسابرسی مناسب‌تر و دقیق‌تری را فراهم نماید و نیابستی صرفاً به مدرک تحصیلی بالاتر و یا به تجربه عملی بالاتر اکتفا نمود.

### محدودیت‌های تحقیق

مسئله هیچ تحقیقی و بویژه در حوزه علوم انسانی عاری از محدودیت نخواهد بود. لذا بایستی آنها را به طور واضح و صریح بیان کرده و هم توسط پژوهشگر و هم مخاطبان تحقیق مورد توجه قرار گیرند. تحقیق حاضر نیز با توجه به برخی شرایط خاص حاکم بر آن، از قبیل موضوع مورد تحقیق و آزمودنی‌های آن دارای محدودیت‌هایی به شرح زیر بوده است:

۱. داده‌های مورد نیاز تحقیق عمدتاً از طریق پرسشنامه گردآوری شده‌اند، و این ابزار نیز دارای محدودیت‌های ذاتی از قبیل عدم پوشش احتمالی تمامی جوانب، عدم پاسخگویی دقیق و صادقانه توسط برخی آزمودنی‌ها، و مواردی از این قبیل مواجه می‌باشد. البته نهایت سعی شده است تا آثار این موارد تا حد امکان کنترل و خنثی شوند.

۲. موضوع این تحقیق، موضوعی بسیار جامع بوده و بررسی آن در این سطح، حداقل در ادبیات داخلی انجام نشده است. لذا ممکن است برخی عوامل و شرایط اثرگذار از قبیل متغیرهای فرعی مورد توجه قرار نگرفته باشد و این امر احتمالاً نتایج حاصله را تحت تاثیر قرار دهد.

۳. هیچ یک از عوامل جانبی اثرگذار بر آزمودنی‌های تحقیق از قبیل جنسیت، فرهنگ، سن، محیط جغرافیایی، نوع مدرک تحصیلی و موارد مشابه در تحقیق حاضر در نظر گرفته نشده است. این امر نیز می‌تواند تاثیرات احتمالی بر نتایج تحقیق داشته باشد.

### پیشنهاد در راستای نتایج تحقیق:

#### الف) پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه‌ها که حاکی از وجود رابطه مثبت و معنی دار بین آموزش‌های ضمن خدمت و مدرک تحصیلی همراه با تجربه می باشد، پیشنهاد می شود که:

الف: به حساب‌رسان و کارکنان آموزش‌های ضمن خدمت بیشتری ارائه دهند چون موجب بهبود قضاوت حرفه‌ای آنها می شود.

ب: کار حساب‌رسی و تصمیم‌گیری‌های پیچیده به افرادی که دارای مدارک تحصیلی بالاتر همراه با تجربه بالاتر می باشند محول شود.

#### ب) پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

جهت تکمیل ادبیات مربوط به موضوع تحقیق حاضر و آزمون یافته‌های آن پیشنهادهایی به شرح زیر به پژوهش‌گران آتی ارائه می گردد:

۱- انجام تحقیق با در نظر گرفتن سایر عوامل مرتبط با آزمودنی‌ها از قبیل تفاوت در نوع مدرک تحصیلی حساب‌رسان (مربوط یا نامربوط بودن).

۲- انجام تحقیق با در نظر گرفتن اثرات وجود تجربه مستقیم از قبیل تخصص صنعت.

۳- انجام تحقیق با در نظر گرفتن سایر عوامل و متغیرهای فرعی برای متغیرهای اصلی بررسی شده.

#### منابع

بستانیان، جواد. (۱۳۸۷). قضاوت حرفه‌ای در حساب‌رسی. رساله دکتری حسابداری، دانشکده علامه طباطبایی.

خوش‌دامن، رضا؛ ابراهیمی جمارانی، مسعود. (۱۳۸۷). آموزش اصول سرپرستی (مقدماتی)، انتشارات تورنگ، ص ۴۰.

دانش‌فرد، کرم‌الله؛ رشیدی، ذوالفقار. (۱۳۸۹). اعتبارسنجی مراکز آموزش ضمن خدمت کارکنان منطقه ده دانشگاه آزاد اسلامی. فصلنامه تحقیقات مدیریت آموزشی، شماره چهارم، صص ۳۲-۳۳.



- رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۴). تاثیر تجربه روی استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان. *مجله حسابداری، شماره ۱۷۰*.
- زیودار، زهره. (۱۳۸۲). اهمیت حوزه‌های دانش - مهارت‌ها و میزان آموزش دانشگاهی برای ورود به حرفه حسابرسی. *رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا (س)*.  
صص ۴۵-۴۴.
- سیرانی، محمد؛ خواجهی، شکرالله؛ نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره شانزده، صص ۳۶-۴۲*.
- عظیمی، مجید. (۱۳۷۶). ضرورت تغییر برنامه آموزشی و تدریس حسابداری در ایران، *رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس*.
- مظاهری کویایی، غلامرضا. (۱۳۷۴). بررسی آموزش حسابداری در ایران، *رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس*.
- مهام، کیهان. (۱۳۸۳). تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای. *فصلنامه حسابدار رسمی، شماره مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی رافع، نریمان*. (۱۳۸۴). بررسی تاثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل. *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز (ویژه نامه حسابداری)*، دوره بیست و دوم، شماره دوم، صص ۱۴۶-۱۳۲.
- الهی، شعبان؛ آذر، عادل؛ رجب زاده، علی. (۱۳۸۳). طراحی مدل تجربه سازمانی مدیران و تبیین عناصر اصلی آن. *دو ماهنامه علمی و پژوهشی دانشگاه شاهد، شماره ۱، صص ۶۶-۶۹*.
- Abdolmhammadi, m. j ; and james shanteau. (1991). personal attributes of expert auditors, working paper .
- Lehmann C. M; Norman C. S. (2006). The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research In Accounting*; 18: 70 ..
- Libby R. (Autumn) (1985). Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical21. Review. *Journal of Accounting Research*; 648-667 .
- Shelton wallev Sandra. (1999). the effect of experience on the use of irrelevant evidence in Auditor judgment, *the Accounting reviw. vol14*, pp217-224 .
- Tan, Samuel T. September (2012). The Impact of Accounting Education and Moral Reasoning on Professional Judgement:the Case of Charity Disclosures. [www. bloomberg. com](http://www.bloomberg.com),pp1-46.

Thibodeau, jag c; Thomas s, clause; and david l, schwzrkopf. (2005). the relative effects of industry and task experience on Auditors sensitivity to cues in going- concern judgment:A signal detection theory Approach, , working paper

