

## فصل دوم:

آموزش حسابداری، فرهنگ و اقتصاد معاومنی



## لزوم بازنگری در سیستم آموزشی رشته حسابداری

حليمه رحماني<sup>۱</sup>، نازنين بشيری منش<sup>۲</sup>

### چکیده

موضوع و هدف: همواره شکافی بین دانش و مهارت‌های مورد نظر فعالان حرفه و اساتید حسابداری وجود دارد. شناسایی شایستگی‌های (دانش و مهارت‌ها) مورد نیاز برای متخصصان حسابداری در محیط کنونی و طراحی سیستم آموزشی مناسب برگرفتار آن می‌تواند به اعتلای حرفه حسابداری کمک بسزایی کند.

روش پژوهش: در این مقاله، ابتدا سیستم آموزشی موجود در خصوص رشته حسابداری بررسی می‌شود. سپس بررسی می‌شود که با استفاده از مطالب درسی و روش‌های تدریس موجود، چه میزان از شایستگی‌های لازم طبق استانداردهای حاکم به دانشجوی حسابداری انتقال داده می‌شود.

یافته‌های پژوهش: طبق بررسی به عمل آمده برخی از شایستگی‌های ضروری به فارغ التحصیلان حسابداری انتقال داده نمی‌شود.

نتیجه گیری: باید توجه بیشتر به مطالب درسی و روشها و تکنیکهای درسی فعلی مبدول شود تا آنسته از شایستگی‌هایی که برای یک فارغ التحصیل حسابداری لازم است، به وی انتقال داده شود تا یه این ترتیب شکاف بین تئوری (سیستم آموزشی) و عمل (حرفه) کاهش یابد.

۱. کارشناس ارشد مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی

۲. عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور

**واژگان کلیدی:** سیستم آموزشی، مطالب درسی، شایستگی‌های حسابداران، روش‌های تدریس حسابداری.

#### مقدمه

از مشخصه‌های عصر حاضر، تغییر ماهیت، شرایط و چگونگی عملکرد بازار کار است. حسابداری در توسعه اقتصادی کشورها نقش مهمی دارد. زیرا نظام‌های حسابداری اثربخش به گزارش دهی مربوط، قابل اتقا و به موقع می‌پردازد و به کشورها در استفاده از منابع موجود برای بهبود سطح زندگی، جلوگیری از هدر رفتن تلاش‌ها و کاهش ضایعات، سرفت و سایر زیانهای اقتصادی، پاسخگویی در مقابل سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی و جذب سرمایه‌گذاران، پاسخگویی نسبت به درآمد دولت از محل مالیات‌ها و منابع دیگر کمک می‌کند. امروزه توسعه اقتصادی نیازمند یک نظام آموزشی عالی پویا و هماهنگ با تحولات نظام اشتغال است. در اصل، تعامل و هماهنگی بین این دو نظام باید بطور خودکار از طریق بازارهای سرمایه انسانی و خدمات آموزشی بدست آید.

حقوقان زیادی به بررسی نوع دانش و مهارت‌های مورد نیاز حسابداران برای برآورده ساختن نیازهای صاحبکاران پرداخته اند. اکثر یافته‌های حاکی از عدم انطباق خروجی سیستم آموزشی حسابداری با شایستگی‌های مورد نظر حرفه‌ای بازار کار می‌باشد. در واقع همواره شکافی بین دانش و مهارت‌های مورد نظر فعالان حرفه و اساتید حسابداری وجود دارد. شناسایی شایستگی‌های (دانش و مهارت‌ها) مورد نیاز برای متخصصان حسابداری در محیط کنونی و طراحی سیستم آموزشی مناسب برمبانی آن می‌تواند به اعتدالی حرفه حسابداری کمک بسزایی کند. در این مقاله، ابتدا سیستم آموزشی موجود در خصوص رشته حسابداری بررسی می‌شود که شامل دانشجو، مطالب درسی، روش‌های تدریس، شایستگی‌ها و دانشجوی شایسته می‌شود. سپس بررسی می‌شود که با استفاده از مطالب درسی و روش‌های تدریس موجود، چه میزان از این شایستگی‌ها به دانشجوی حسابداری انتقال داده می‌شود. در نهایت هم از مباحث ارائه شده نتیجه گیری به عمل آمده و پیشنهاداتی ارائه می‌گردد.

#### کمیته تغییر آموزش حسابداری

در سال ۱۹۸۹ با شکل گرفتن کمیته تغییر آموزش حسابداری، کمیته مذکور نتیجه گیری کرد که رویکرد سنتی به آموزش حسابداری به شدت بر دانش فنی، محاسبه یک پاسخ درست، یادگیری کورکرانه متکی بوده و توصیه شد این فرایند تغییر یافته و بهبود یابد. در آمریکا کمیته بدفورد به این نتیجه دست یافت که حسابداری در حال تبدیل شدن به یک حرفه وسیع اطلاعاتی است که بطور فزاینده‌ای از فنون اندازه‌گیری و پیچیده، مفاهیم تحلیلی غامض و فنون ارتباطی جدید برای بهبود اطلاعات ارایه شده جهت تصمیمات اقتصادی و اجتماعی گستره استفاده می‌کنند(کمیته بدفورد، ۱۹۸۶) گزارش بدفورد و شینکر مبنی بر این بود که آموزش حسابداری اساساً تغییری نکرده و به همین دلیل انتقادات گسترده‌ای وجود دارد که فارغ التحصیلان حسابداری نمی‌توانند چگونه ارتباط برقرار کرده و به طور منطقی استدلال کنند. همچنین گزارش مذکور ادعا دارد که آنها در مهارت‌های ارتباطی ضعیف بوده و نمی‌توانند خلاقانه و مسئولانه فکر کنند(بدفورد و شینکر، ۱۹۸۷) این کمیته توصیه نمود آموزش حسابداری بازسازی شده و دو سال آن به آموزش عمومی، دو سال به آموزش حسابداری حرفه‌ای و یک سال به آموزش حسابداری تخصصی اختصاص یابد. (نوروش، ۱۳۸۲).

بر اساس پیشنهاد کمیسیون تحول آموزش حسابداری امریکا، آموزش دانشجویان حسابداری با رویکرد "چگونه آموختن"، مستلزم تغییر نوع نگاه مریبان این رشتہ نسبت به برنامه‌های آموزشی است. از سوی دیگر، این امر شامل چگونگی آموزش دانشجویان و نحوه تدوین سرفصل‌های درسی نیز می‌باشد. البته این تغییرات آرمانی نیازمند همت عالی مریبان این رشتہ درخصوص یادگیری و تدریس روش‌های جدید و ناشناخته است (بیل، ۲۰۱۰). پژوهش‌های دهه اخیر نیز گویای این واقعیت می‌باشد که دانش آموختگان حسابداری فاقد تفکر انتقادی هستند؛ در حالی که اغلب استادان حسابداری و نیز حسابداران حرفه‌ای، ضرورت استفاده از مهارت‌های تفکر انتقادی در برنامه‌های آموزش حسابداری را پذیرفته اند. (باغومیان و رحیمی، ۱۳۹۱)

### موردی بر پیشینه تحقیقات

محققان زیادی به بررسی دانش و مهارت‌های مورد نیاز حسابداری برای رفع نیازهای حرفه پرداخته اند. لین و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیقی به بررسی دیدگاه شاغلان در حرفه،

استادان دانشگاه و دانشجویان، برای تعیین دانش و مهارت های مورد نیاز برای دانشجویان رشته حسابداری پرداخته است. نتایج تحقیق نشان می دهد بین دیدگاه های گروه های مختلف تفاوت معنی دار وجود دارد و اصلاح برنامه آموزش حسابداری، نه تنها ضروری بلکه الزام آور است . راگوتامن و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیقی به این نتیجه رسیده اند که از نظر شاغلان در حرفه ، مهارت های ذهنی و از نظر استادان دانشگاه ، مهارت های ارتباطی ، مهارت های بین فردی ، دانش حسابداری و توانایی رهبری از اولویت برخوردار است. بلیزی و همکاران (۲۰۰۸) نیز در مقاله ای به این نتیجه می رسد که شاغلان در حرفه بر مهار تهای فکری و بین فردی ، دانشجویان رشته حسابداری بر مهارت های ارتباطی و بین فردی و استادان دانشگاه بر مهار تهای فکری ، خود مدیریتی ، ارتباطی و بین فردی تاکید فراوان داشتند. کاوانگ و درنان (۲۰۰۸) به شناسایی مهارت های مورد نیاز فارغ التحصیلان حسابداری از منظر دانشجویان و مدیران پرداختند. یافته ها نشان داد، مهارت هایی نظیر؛ مهارت های حل مساله و تجزیه و تحلیل مهارت های کتبی و شفاهی، کارگروهی و یادگیری مستمر مورد توافق دو گروه بود.

پاییسی (۲۰۰۹) در تحقیقی نقش دوره کارآموزی در توسعه مهارت های دانشجویان حسابداری بررسی شده و محقق در آن به این نتیجه رسیده است که گنجاندن دوره کارآموزی در برنامه درسی دانشگاهی حسابداری می تواند سودمند باشد . ادگارد (۲۰۱۱) نیز در تحقیقی به این نتیجه رسیده است که از دید شاغلین در حرفه حسابداری مدیریت ، حسابداری مالی ، مالیات از مهم ترین دانش و کارگروهی ، تفکر تحلیلی انتقادی و ارتباطات نوشتاری مهم ترین مهارت های هستند که باید در برنامه های آموزشی باید گنجانده شود. یونگ و وارن (۲۰۱۱)

وجود تفکر خلاقانه برای موفقیت در رشته حسابداری الزامی می دانند. آن ها معتقدند که استادان این رشته باید با حل مسایل دروس پایه حسابداری با استفاده از رویکرد تفکر خلاقانه ، این نوع تفکر را در یادگیری دانشجویان حسابداری ارتقاء دهند. در تحقیقات داخلی، محققان مختلفی نظام آموزش حسابداری و کاستی های آن را بررسی نمودند. بنی مهد و مهربان (۱۳۹۳) و رودپشتی و همکاران (۱۳۹۱) نیز تأیید نمودند خلاقيت بر موفقیت تحصیلی دانشجویان حسابداری اثرگذار است و دریافتند مهارت های تفکر انتقادی در میان دانشجویان حسابداری کم می باشد. صالحی و همکاران (۱۳۹۳) دریافتند، چالش های نظام

آموزش حسابداری ایران از دید شاغلین حرفه و جامعه دانشگاهی، "عدم توجه کافی دانشجویان به آشنایی با ابزارهای نوین تکنولوژی اطلاعاتی"، "عدم توجه کافی به آموزش مناسب موارد قانونی مورد نیاز دنیای عمل"، "نداشتن مهارت عملی" بررسی نمودند. سلیمانی و همکاران (۱۳۹۳) با بررسی توانایی پژوهش و تحقیق دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری در دانشگاه‌های مختلف ایران دریافتند، نظام اموزشی فعلی در ارتباط با تربیت نیروی پژوهشگر ماهر ضعیف عمل کرده است. با بررسی رفیعی و صفرزاده (۱۳۹۰) به لزوم تغییر روشهای تدریس در حسابداری مدیریت پرداخته و ضمن برشماری روشهای مختلف تدریس روش تدریس سخنرانی را مذموم دانسته و مدرسان را به سوی روشهای تدریس مشارکتی رهنمون می‌سازد. دهقان دهنوی و همکاران (۱۳۹۰) نشان دادند، دانش و مهارت‌های مدیریتی، دانش اقتصادی و آمار و مهارت‌های تحلیل اقتصادی و مهارت‌های محاسباتی، دانش حسابداری در زمینه‌های مختلف و مهارت‌های اجتماعی لازمه موفقیت دانشجویان حسابداری در عرصه کسب و کار می‌باشد. لذا به متولیان امر آموزش توصیه می‌کند در تدوین سرفصل‌های دروس رشته حسابداری موارد فوق را مورد توجه قرار دهند. نوروش و همکاران (۱۳۹۰) اثر بخشی برنامه آموزش حسابداری در مقاطع کارشناسی ارشد بررسی نمودند. نتایج نشان می‌دهد که موفقیت برنامه آموزشی فعلی دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری در هماهنگی با نیازهای علمی و تخصصی مورد نیاز جامعه در حد مطلوبی نبوده است. در واقع دانش دانشجویان و فارغ التحصیلان این مقاطع برای تامین نیازهای حرفه و جامعه در حد مطلوب نمی‌باشد. محققین پیشنهاد نمودند لازم است ارتباط بیشتری بین دانشگاه و افراد شاغل در حرفه بوجود آید تا به این طریق نیز بر اثربخشی دوره‌های آموزشی حسابداری افزوده شود. مجتهدزاده و همکاران (۱۳۸۹) نشان دادند، از منظر استدان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری در مقاطع کارشناسی در ارائه دانش و مهارت‌های مورد نیاز به دانش آموختگان، کفايت لازم را ندارد. رویایی و همکاران (۱۳۸۹) اذعان نمودند، با توجه به افزایش فسادهای مالی در فعالیت‌های تجاری و استفاده از تکنولوژی‌های نوین اطلاعاتی در نگهداری اطلاعات مالی شرکت، دانشجویان حسابداری باید نسبت به انواع مختلف تقلیبهای از جمله جرائم کامپیوتری، و نیز چگونگی جلوگیری و تشخیص آنها آگاه باشند. رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۸۹) نشان دادند، مدرسین حسابداری به حسابداری مالی و دانشجویان مقاطع تكمیلی به

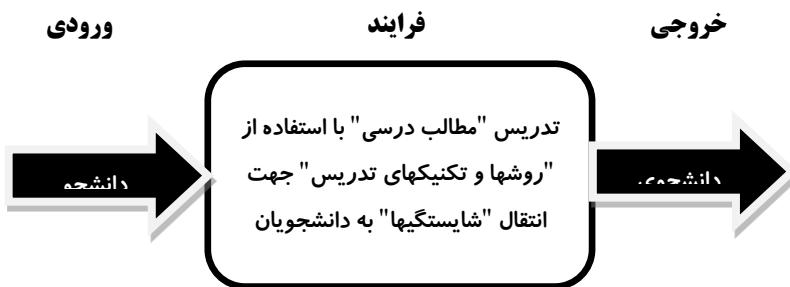
حسابداری مدیریت بیشتر بها می دادند، شاغلین حرفه ، پرداختن به مباحث حسابرسی را اولویت مباحث آموزشی در راستای تامین نیازهای جامعه مالی ایران عنوان کرده اند . اضافه بر آن در رابطه با موضوعات جدید حسابداری، استیضد دانشگاه و دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی از درس حسابداری مدیریت پیشرفته نام برده اند در حالیکه مدیران شاغل در حرفه تهیه و تنظیم صورتهای مالی و یادداشت‌های مربوطه و گزارشات مدیریتی را در اولویت قرار داده اند. عرب مازار بیزدی (۱۳۸۶) در زمینه بازنگری جایگاه سیستم های اطلاعاتی حسابداری در آموزش و حرفه اظهار می دارد که برنامه آموزش حسابداری نیاز به اصلاح جدی در این زمینه دارد و به هر شکل ممکن باید دروسی مختلفی در برنامه سطوح کارشناسی ارشد حسابداری بر پایه مباحث مربوط به سیستم های اطلاعاتی حسابداری گنجانده شود . ایشان بازنگری سریع در شیوه آموزش حسابداری را ضروری دانسته و عنوان داشته که در این رشتہ نیز مانند سایر علوم ضرورت ایجاد گرایش های متفاوت بیشتر احساس شده و تاثیر فوق العاده فناوری اطلاعات و ارتباطات در چنین شرایطی بیش از گذشته درک خواهد شد. نوروش و مشایخی (۱۳۸۴) در مورد فاصله بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین حرفه حسابداری مدیریت در مورد نیازها و اولویتهای آموزشی آن سخن میراند . در این پژوهش ضمن صحه گزاردن بر وجود این فاصله، راه بروون رفت از آن تعامل این دو گروه (حرفه ای ها و دانشگاهیان) به منظور آشنایی دانشگاهیان با مشکلات حرفه و آشنایی افراد حرفه با برخی تازه های علمی خوانده می شود. اعتمادی و فخاری (۱۳۸۳) در تحقیق خود به ارتباط بین تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری پرداختند و در بخش وضعیت علمی حسابداری ایران عنوان کردند که فعالیتهای آموزشی در کشور تا حدود زیادی از نیازهای حرفه ای فاصله گرفته و فاقد کارایی جهت رفع نیازها می باشد.

بررسی تاریخی برنامه آموزش دانشگاهی حسابداری در ایران طی نیم قرن گذشته نشان میدهد، چارچوب کلی آموزش حسابداری با توجه به تغییرات بوجود آمده در محیط اقتصادی داخلی و خارجی، تغییرات محسوسی نداشته است. آموزش دانشگاهی باید فارغ التحصیلان را بگونه ای آماده کند از دانش زمینه ای و مهارت هایی برخوردار باشند تا بتوانند برای ایفای نقش سازمانی و تعامل های فردی و گروهی در طول عمر کاری خود در مشاغل مختلف آماده شوند. بر اساس یافته های تحقیقات ذکر شده، فارغ التحصیلان حسابداری دانش و مهارت لازم جهت پاسخگوئی به حرفه حسابداری و حسابرسی را ندارند.

### سیستم آموزشی موجود

در شکل ۱ سیستم آموزشی طراحی شده است. فرض بر این است که ورودی این سیستم دانشجویانی هستند که بدون داشتن هیچگونه دانشی در مورد حسابداری وارد این سیستم می‌شوند. فرایندی که این دانشجویان در این سیستم طی می‌کنند تدریس "مطلوب درسی" از طریق یکسری "روشها و تکنیکهای تدریس" به آنها است. هدف از این فرایند این است که این دانشجویان یکسری "شاپیتگیهای" را کسب کنند. از اینرو خروجی این سیستم همان دانشجویان هستند اما با این تفاوت که دارای آن شایستگیها خواهند بود که در نتیجه فرایند مذکور به آنها انتقال داده شده است.

شکل ۱: سیستم آموزشی



در ادامه پنج عنصر اصلی سیستم یعنی "دانشجو"، "مطلوب درسی"، "روشها و تکنیکهای تدریس"، "شاپیتگیها"، و "دانشجوی شایسته" مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### دانشجو

منظور از دانشجو شخصی است که تقریباً بدون هیچگونه دانشی در مورد حسابداری وارد این رشته می‌شود و دارای انگیزه لازم برای یادگیری است.

#### مطلوب درسی

منظور از مطالب درسی، شامل دروس برنامه ریزی شده برای مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد رشته حسابداری است. برنامه درسی مقطع کارشناسی برنامه جدیدی است که از سال

تحصیلی ۹۴-۹۳ به دانشگاهها ابلاغ شده و اجرایی شده است. با توجه به اینکه برنامه درسی مقطع کارشناسی اخیراً هیچگونه تغییری نداشته است لذا دروس این برنامه همان دروس ارائه شده در برنامه سابق است.

### روشها و تکنیکهای تدریس

روشها و تکنیکهای تدریس متعددی وجود دارند که در این تحقیق به مواردی اشاره می‌شود که در رشته حسابداری می‌تواند کاربرد داشته باشد.

#### ارائه توسط استاد

همانطور که از اسم این روش مشخص است در این روش صرفاً استاد است که مطالب درسی را در کلاس ارائه می‌کند و دانشجو فقط شنونده است.

#### ارائه توسط دانشجو

در این روش دانشجو ارائه دهنده است و استاد و سایر دانشجویان شنونده هستند.

#### ارائه توسط استاد و دانشجو

در این روش معمولاً دانشجو ارائه می‌کند و استاد همراهی اش می‌کند و مباحث تكمیلی را بیان می‌کند.

#### بحث گروهی

در این روش، دانشجویان فعالانه در یادگیری شرکت می‌کنند و مفهوم مورد نظر را از یکدیگر می‌آموزنند. در این روش، استاد را می‌توان به عنوان محرک، شروع کننده بحث و راهنمای تصویر کرد. استاد طوری سوال یا مسئله را مطرح می‌کند که دانشجویان را به پاسخگویی یا حل مسئله تشویق کند. این شیوه در دو مورد زیر، کاربرد خاصی دارد (ترکمندی، ۱۳۸۸):

- ۱- موقعی که استاد می‌خواهد مفهوم جدیدی را به فراغیران بیاموزد (مانند موقعیت بالا) و انتظار دارد که همه آنها مفهوم را به شکلی واحد دریابند. در این صورت معلم سعی می‌کند که بحث را به جهتی بکشاند که شکل صحیح مفهوم از آن نتیجه گیری شود.
- ۲- هدف استاد این است که ذهن دانشجو را به تکاپو و جستجو وادارد. در این صورت استاد مسئله‌ای را عنوان می‌کند که تا دانشجویان راه حل آن را پیشنهاد کنند. در این موقعیت استاد سعی می‌کند که موضوع بحث را به دلخواه خود کنترل نکند، تا راه حلی را که خود در نظر دارد به کلاس تحمیل نکرده باشد.

### حل مسئله

این روش یکی از روشهای فعال تدریس است. اگر نظام آموزشی بخواهد توانایی حل مسئله را به دانشجویان یاد دهد، (البته مسئله به معنی مشکل و معصل نیست، به بیان دیگر مسئله موضوعی نیست که برای ما مشکل ایجاد کند، بلکه رسیدن به هدف در هر اقدامی، به نوعی حل مسئله است (خورشیدی و همکاران، ۱۳۷۸- به نقل از ترکمندی). در این روش آموزش در بستر پژوهش انجام می شود و منجر به یادگیری اصیل و عمیق و پایدار در دانشجویان می شود. در این روش ابتدا استاد باید مسئله را مشخص، سپس به جمع آوری اطلاعات توسط دانشجویان پرداخته شود، و بعد از جمع آوری اطلاعات بر اساس اطلاعات جمع آوری شده دانشجویان فرضیه سازی و در نهایت فرضیه ها آزمون و نتیجه گیری شود. اگر روش حل مسئله درست انجام شود می تواند منجر به بارش یا بارش فکری گردد. یعنی اگر استاد روش تدریس حل مسئله را به درستی انجام دهد، دانشجویان می کوشند تا برای حل مسئله با استفاده از تمام افکار و اندیشه هایی که دارند، در کلاس راه حلی بیابند و آن را ارائه دهند. به بیان دیگر اگر استاد در روش تدریس حل مسئله به درستی عمل کند، منجر به روش تدریس بارش مغزی نیز می شود. به طور کلی اگر نظام آموزشی بخواهد در جهت تقویت زمینه های بالقوه خلاقیت نقش مهمی ایفا کند همانا بست روشهای تدریس حل مسئله و بارش فکری در کلاس درس توسط اساتید است.

### سمینار

عدد ای صاحب نظر هستند، که دور هم جمع شده و تبادل نظر می کنند. البته تعداد افراد در سمینار محدود است و حداقل ۱۰۰ نفر که به گروههای کوچک ۱۰-۱۵ نفری تقسیم می شود و تبادل نظر می کنند و در نهایت کل گروهها به تبادل نظر می پردازنند (ترکمندی، ۱۳۸۸).

### کنفرانس

در این روش معمولاً محقق به نظریه ای رسیده است، که آن را برای دیگران مطرح می کند (ترکمندی، ۱۳۸۸).

### سمپوزیوم

مانند سمینار است و تنها تفاوت آن با سمینار در این است که افرادی که در سمپوزیوم شرکت می‌کنند تخصصی تر بوده و سطح آگاهی آنها از دیگران برتر است و در سطح بالاتری از سمینار قرار دارد (ترکمندی، ۱۳۸۸).

### کارگاه

روش کارگاهی خود دارای چند مرحله به شرح زیر است (ترکمندی، ۱۳۸۸):

#### مرحله ارایه درس کوتاه

این مرحله مبانی نظری مورد بحث توسط مدرس کارگاه تبیین و تحلیل می‌شود.

#### موحله فعالیت و کار

دانشجویان و یا کارورزان و مریبان شرکت کننده در کارگاه به گروههای کوچک ۲ الی ۳ نفره یا انفرادی تقسیم و بر روی موضوعات تعیین شده فعالیت می‌نمایند.

#### مرحله مشارکت

در این مرحله مجدداً دانشجویان شرکت کننده در کارگاه که به گروههای ۲ الی ۳ نفره یا انفرادی تقسیم شده بودند، دور هم جمع می‌شوند، و به بحث و بررسی و جمع بندی موضوعات تعیین شده می‌پردازد.

#### بارش فکری

بارش فکری یا طوفان مغزی یک روش برای برانگیختن خلاقیت در یک گروه است که برای تولید تعداد زیادی ایده در مورد یک مسئله به کار می‌رود. چهار قاعده اساسی که باید در طوفان فکری رعایت شود به شرح زیر است (ویکی پدیا، ۱۳۹۳):

#### تمرکز بر کمیت

هر چه تعداد ایده‌هایی که تولید می‌شوند بیشتر باشد، احتمال دست یافتن به یک راه حل اساسی و اثربخش بیشتر است.

#### اجتناب از انتقاد

اگر در مواجهه اولیه با یک ایده، به جای انتقاد از آن، به توسعه و بهبود آن فکر کنیم، یک جو مناسب برای تولید ایده‌های غیرمعمول فراهم می‌شود؛ و همچنین باعث باز شدن فکر افراد می‌شود و استفاده از این متدهای ایجاد دامنه زیادی از راه حل‌های باورنگردنی می‌شود.

#### استقبال از ایده‌های غیرمعمول

ممکن است ایده‌های غیرمعمول رویکردهای جدیدی را به مسئله فراهم کنند و منجر به راه حل‌های بهتری نسبت به ایده‌های معمول شوند.

### ترکیب و بهبود ایده‌ها

می‌توان با ترکیب دو ایده خوب، به ایده‌ای بهتر رسید که از هر دو ایده قبلی کامل‌تر باشد. رعایت این قواعد، منجر به همافزایی در گروه می‌شود که نهایتاً باعث بروز خلاقیت در اعضای گروه می‌شود. بر این اساس، محدودیتی برای مطرح کردن ایده‌ها وجود نخواهد داشت و طی یک فرایند طبیعی و بدون دخالت بیرونی، جمع مستمرأً به ایده‌های بهتر دست خواهد یافت.

### پژوهش گروهی

این روش برای کمک به دانشجویان در تقویت مردم سالاری، تشریک مساعی، و آموزش آنها از طریق همکاری کاوشنگرانه در فهم و مسائل اجتماعی و تحصیلی کاربرد دارد. در این روش، استاد مانند یک مشاور عمل می‌کند و باید بتواند به درخواستهای دانشجویان پاسخ دهد و به کمک آنها نیازمندیهای آموزش را فراهم آورد. این الگو نیازمند یک جو مثبت برای استدلال و مذاکره می‌باشد و در همه سنین و سطوح تحصیلی و انجام کارهای گروهی کاربرد مناسبی دارد. این الگو در نهایت منجر به کاوشنگری منظم، کنترل و پویش موثر گروهی، تقسیم کار، مردم سالاری، تعهد، و تمایل نسبت به کاوشنگری و هم کوششی در دانشجویان می‌شود (ترکمندی، ۱۳۸۸).

### پروژه

روش تدریس پروژه‌ای به دانشجویان این امکان را می‌دهد تا قدرت مدیریت، برنامه‌ریزی، و خود کنترلی را در خودشان ارتقاء بخشند. در این روش دانشجویان می‌توانند با توجه به علاقه خود موضوعی انتخاب و به طور فعالانه در به نتیجه رساندن آن موضوع شرکت نمایند. براین اساس در این روش دانشجویان یاد می‌گیرند که چگونه به طور منظم و مرحله‌ای کاری را انجام دهند و این روش باعث تقویت اعتماد به نفس در دانشجویان می‌شود زیرا بین آنها و استاد رابطه صحیح آموزشی برقرار است و در نهایت این روش باعث تقویت همکاری، احساس مسئولیت، انصباط کاری، و صبر و تحمل در انجام امور و تحمل عقاید دیگران و مهارت‌های اساسی پژوهش در دانشجویان می‌شود (ترکمندی، ۱۳۸۸).

### پرسش و پاسخ

شیوه پرسش و پاسخ شیوه‌ای است که استاد به وسیله آن فرآگیر را به تفکر در باره مفهومی جدید یا بیان مطالبی فرا گرفته شده تشویق می‌کند. استاد وقتی که می‌خواهد مفهوم دقيقی را در کلاس مطرح نماید یا توجه فرآگیران را به موضوعی جلب کند، شیوه پرسش و پاسخ را به کار می‌برد و نیز بدین وسیله فرآگیر را تشویق می‌کند تا اطلاع خود را درباره موضوعی بیان کند. ممکن است این روش برای مرور کردن مطالبی که قبلاً تدریس شده است مفید باشد، یا وسیله خوبی برای ارزشیابی میزان درک فرآگیر از مفهوم مورد نظر باشد (ترکمندی، ۱۳۸۸).

#### تمرینی

استاد معمولاً بوسیله تمرین، فرآگیر را به تکرار مطلب یا کاربرد آن تشویق می‌کند تا فرآگیر در موضوع مورد نظر تبحر لازم را کسب کند. مثلاً استاد درس زبان انگلیسی از فرآگیر می‌خواهد که با تکرار شفاهی اصطلاحات، تلفظ صحیح آنها را فرآگیرد، یا بعد از یافتن طرز ساختن جملات شرطی، پنج جمله شرطی بسازد. ممکن است استاد درس ریاضی، پس از درس دادن مفهوم مشتق و طرز مشتق گیری از توابع، از دانش آموزان بخواهد که ده مسئله در رابطه با این موضوع حل کنند. در تمام موارد بالا، استاد با استفاده از شیوه تمرینی، دانشجویان را به تکرار یا کاربرد مفاهیم مورد نظر تشویق می‌کند (ترکمندی، ۱۳۸۸).

#### نمایشی/ایفای نقش

روش ایفای نقش، دانشجویان را برای فهم بهتر رفتارهای اجتماعی، نقش خود در تعاملات اجتماعی و راه‌های مؤثر حل مسائل هدایت می‌کند. این روش، دانشجویان را در گردآوری و سازماندهی اطلاعات درباره مسائل اجتماعی و تعاون و همکاری، کسب مهارت‌های اجتماعی کمک می‌کند. به طور کلی، نمایش فعالیتی است که در کلاس درس توسط استاد و با هدایت استاد توسط دانشجو انجام می‌دهند. نمایش ممکن است از طریق پوستر یا تصاویر باشد. همچنین می‌توانیم از فیلم استفاده کنیم. ایفای نقش یا بازیگری، اجرای نقشی است که هدف آن بر اساس تصمیمات قبلی تعیین شده باشد، مانند تجدید صحنه‌های قدیمی و تاریخی، بازسازی حوادث اجتماعی، بازیابی حوادث مهم جاری، موقعیت‌های خیالی در یک زمان و مکان و.... (انصاری راد، ۱۳۷۹).

#### گردش علمی

گردش علمی به دانشجویان امکان می دهد که از طریق مشاهده طبیعت، واقعی، فعالیت ها، اشیاء و مردم تجزیه علمی بدمت آورد. در گردش علمی دانشجویان با مشاهده واقعیتها می توانند مفاهیم را که در در کلاس مورد بحث قرار می گیرد، بهتر در ذهن خود بپرورانند و استاد می تواند با استفاده از این شیوه کنگکاوی فراگیران را درباره موضوعی خاص بر انگیزد. در بعضی موارد، می توان از گردش علمی برای جمع آوری اطلاعات لازم برای انجام گرفتن آزمایش، یا یک پروژه، بهره گرفت. مثلاً اگر هدف درس، آشنایی دانشجو با مراحل تولید یک محصول برای درس حسابداری صنعتی باشد، می توان دانشجویان را به چند کارخانه تولید برد تا از نزدیک مراحل و دوایر را مشاهده کنند و مباحث درس حسابداری صنعتی برای آنها بیشتر قابل درک باشد.

#### غیرمستقیم/مجازی

در این شیوه تدریس بین استاد و دانشجو رابطه غیرمستقیم ایجاد می شود و این رابطه با استفاده از ابزارهایی چون کامپیوتر، اینترنت و ... شکل می گیرد. این روش در مواردی که امکان حضور فیزیکی استاد و دانشجو در یک محل وجود ندارد، بسیار کاربرد دارد.

#### شاپستگیها

منظور از شاپستگیها، دانش و مهارت‌هایی است که به ده گروه به شرح جدول ۱ تقسیم می‌شوند (Delloite, 1995; Kleinman, AECC and AAA, 2014).

#### دانشجوی شایسته

منظور از دانشجوی شایسته دانشجویی است که دارای شاپستگیهای ذکر شده باشد. به عبارتی فرض می شود دانشجویانی که وارد سیستم آموزشی می شود، از طریق تدریس مطالب درسی ذکر شده، شاپستگیهای لازم را کسب می کنند. در جدول ۱ مطالب درسی، روشهای و تکنیکهای تدریس، و شاپستگیهای لازم برای دانشجویان با توجه به شرایط فعلی سیستم آموزشی ارائه شده است.









#### **جدول ۱ : شایستگیها، مطالب درسی، روشها و تکنیکهای تدریس**

×	در حال حاضر وجود دارد
×	ارائه شایستگیها به دانشجویان تاحدودی
-	عدم ارائه شایستگیها به دانشجویان
□	ارائه شایستگیها به دانشجویان بطور کاملاً

نقش "مطلوب درسی" و روشها و "تکنیکهای تدریس" در دستیابی به شایستگیها همانطور که در جدول ۱ مشاهده می شود با وجود مطلب درسی فعلی، فارغ التحصیلان حسابداری دارای بسیاری از شایستگیهای مربوط به "دانش حسابداری" و "دانش عمومی" و "مهارت‌های تحقیقی" خواهند بود. اما این موضوع به شرطی صحت خواهد داشت که دو شرط محقق شود: (الف) تمام مطلب درسی به طور کامل به دانشجویان انتقال داده شود، و (ب) دانشجویان آن مطلب را بیاموزند. لازم به ذکر است که برنامه درسی مقطع کارشناسی ارشد که در این جدول از آن استفاده شده است، برنامه درسی جدیدی است که وزارت علوم آن را از سال تحصیلی ۹۴-۹۳ الزامی دانسته است. در این برنامه درسی جدید دروسی مثل "اقتصادسنجی" گنجانده شده است که باعث افزایش "مهارت‌های تحقیقی" دانشجویان فارغ التحصیل خواهد شد. در برنامه قبلی این درس گنجانده نشده بود لذا دانشجویان فارغ التحصیل به خوبی با روش‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات آشنا نمی شدند و فقط تا حدودی در درس "آمار و کاربرد آن" با روش‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات آشنا می شدند.

با این حال، با بررسی جدول ملاحظه می شود که این مطالب درسی نمی تواند "مهارت‌های حسابداری/حسابرسی"، "مهارت‌های ذهنی/افکری"، "مهارت‌های بین فردی"، "مهارت‌های ارتباطی"، "دانش تجاری و سازمانی"، "ویژگیها و تواناییهای شخصی"، و تا حدودی "مهارت‌های فناوری" را به فارغ التحصیلان رشته حسابداری انتقال دهد.

البته بسیاری از شایستگیها را می توان با استفاده از روشها و تکنیکهای تدریس به دانشجو انتقال داد. از جمله: "آشنایی با فرآیند مصاحبه و قضاؤت"، "توانایی پرس و جو"، "توانایی تفکر منطقی، استدلال قیاسی و استقرایی"، "توانایی تحلیل انتقادی"، "بکارگیری مهارت‌های حل مسئله به شیوه مشورتی"، "توانایی شاخت و حل مشکلات ساختار نیافته به شیوه ای نوین"، "بکارگیری مهارت‌های حل مسئله به شیوه مشورتی"، "توانایی تشخیص چالشهای اخلاقی"، "توانایی بکارگیری سیستمهای استدلایی مبتنی بر ارزش در محظوظیهای اخلاقی"، "توانایی شناخت عوامل تعیین کننده در یک موقعیت خاص و پیش بینی آثار آنها"، "مدیریت استرس"، "توانایی ارجحیت بندی بین منابع محدود"، "توانایی انجام کارها در زمان تعیین شده (مدیریت زمان)", "توانایی انجام کار با دیگران (کارگروهی)", "توانایی تعامل با افراد دارای فرهنگها و ذهنیتهای مختلف"، "توانایی تقسیم وظایف بین گروه و رهبری آن"، "توانایی ارائه، بحث، و دفاع از دیدگاهها"، "توانایی گوش دادن به شیوه ای موثر"، "توانایی نوشتمن به شیوه ای موثر"، "شناختی از عملکرد داخلی سازمانها و بکارگیری این دانش در نمونه های خاص"، "تفکر خلاق"، "حس استقلال"، و "رهبری".

اما با توجه به اینکه در حال حاضر در اکثر دانشگاهها فقط از روش‌های "ارائه توسط دانشجو" یا "ارائه توسط استاد و دانشجو" استفاده می شود و از اکثر این روشها و تکنیکها استفاده نمی شود،

لذا بسیاری از شایستگیهای ذکر شده به دانشجو انتقال داده نمی شود. در حالیکه برای مثال استفاده از روش‌هایی مثل "بحث گروهی"، "کیس استادی"، "بارش فکری"، "پرسش و پاسخ"، "تمرینی"، "نمایشی/ایفای نقش"، و "گردش علمی" می تواند شایستگی "تفکر خلاق" را به دانشجو انتقال دهد. همینطور در مورد سایر روشها و تکنیکهای تدریس و شایستگیهایی که در جدول مشخص شده است.

### نتیجه گیری و پیشنهادها

با بررسی جدول متوجه می شویم که در حال حاضر و با استفاده از سیستم آموزشی فعلی، بسیاری از شایستگیهایی را که یک فارغ التحصیل رشته حسابداری باید داشته باشد، به وی انتقال داده نمی شود. دلیل این عدم انتقال را در دو حوزه "مطلوب درسی" و "روشها و تکنیکهای تدریس" باید جستجو کرد.

همانطور که در بخش قبلی ملاحظه شد مطالب درسی نمی تواند بسیاری از "مهارت‌های حسابداری/حسابرسی"، "مهارت‌های ذهنی/فکری"، "مهارت‌های بین فردی"، "مهارت‌های ارتباطاتی"، "دانش تجاری و سازمانی"، "ویژگیها و تواناییهای شخصی"، و تا حدودی "مهارت‌های فناوری" را به فارغ التحصیلان رشته حسابداری انتقال دهد. حال باید چکار کرد؟ در جواب به این سوال در ابتداء می توان برای جبران این کمبود به سراغ روشها و تکنیکهای تدریس رفت. اما همانطور که دیدیم حتی در صورتی که از همه روشها و تکنیکهای تدریس هم استفاده شود، باز هم نمی توان تمامی شایستگیهای لازم را به دانشجویان حسابداری انتقال داد. بنابراین باز هم سیستم آموزشی کمبود دارد. حال برای جبران این کمبود باید چکار کرد؟

در جواب به سوال فوق باز هم می توان از دو حوزه "مطلوب درسی" و "روشها و تکنیکهای تدریس" کمک گرفت. در حوزه "روشها و تکنیکهای تدریس" باید به فکر ایجاد روش یا تکنیک جدیدی باشیم و در حوزه "مطلوب درسی" باید به فکر ارائه درس جدیدی باشیم به گونه ای که این روشها و این مطالب بتوانند کمبود فعلی در سیستم آموزشی را جبران کنند. برای مثال می توان در خصوص مهارت‌های "توانایی تشخیص چالشهای اخلاقی"، "توانایی بکارگیری سیستمهای استدلالی مبتنی بر ارزش در محظوظیهای اخلاقی"، و "درستکار بودن" درسی به نام "اخلاق" یا "بررسی چالشهای اخلاقی در عمل" جزء مطالب درسی که باید به دانشجو انتقال داده شود قرار داد. و یا در مورد "مهارت‌های فناوری" درس جدیدی علاوه بر درس "مبانی و کاربرد کامپیوتر" در دروسی که باید به دانشجو ارائه شود، قرار داد. چرا که با توجه به رشد روز افزون فناوری و علوم کامپیوتری و گستردگی آن به نظر می رسد وجود فقط یک درس سه واحدی کافی نباشد. همچنین در مورد مهارت "تفکر خلاق"، علاوه بر استفاده از روشها و تکنیکهای آموزشی چون

"بحث گروهی"، "کیس استادی"، "بارش فکری"، "پرسش و پاسخ"، "تمرينی"، "نمایشی/ایفای نقش"، و "گردش علمی"، می توان درس جدیدی به نام "خلاقیت" در دروس پیشنهادی گنجاند.

#### فهرست منابع

۱. اعتمادی، حسین و حسین فخاری (۱۳۸۳). تبیین نیازها و اولویت های تحقیقاتی حسابداری، ارائه الگویی جهت همسوی تحقیقات، آموزش و عمل، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۵ سال یازدهم، صص ۲۷-۳.
۲. انصاری راد، پرویز، ۱۳۷۹، آموزش درس مطالعات اجتماعی، انتشارات صحفی، صص ۱۴۴-۱۴۵.
۳. ایزدی نیا، ناصر و معصومی، خانقاہ (۱۳۹۱). "ارزیابی کارایی گروه های آموزش حسابداری دانشگاه های سراسری و آزاد استان اصفهان." دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهرا، ص ص ۲۰-۱.
۴. ترکمندی، حمیدرضا، ۱۳۸۸، روش های نوین تدریس، قابل دسترسی در:  
[http://www.aftabir.com/articles/view/science\\_education/education\\_training/c3c1260274274\\_teaching\\_p1.php%D8%B1%D9%88%D8%B4%D9%87%D8%A7%DB%8C-%D9%86%D9%88%D8%DB%8C%D9%86%D8%AA%D8%AF%D8%B1%DB%8C%D8%B3](http://www.aftabir.com/articles/view/science_education/education_training/c3c1260274274_teaching_p1.php%D8%B1%D9%88%D8%B4%D9%87%D8%A7%DB%8C-%D9%86%D9%88%D8%DB%8C%D9%86%D8%AA%D8%AF%D8%B1%DB%8C%D8%B3)
۵. ثقیقی، علی (۱۳۸۱). "گفتگو با دکتر علی ثقیقی: آموزش حسابداری در ایران: گذشته، حال و آینده. مجله حسابرس، شماره ۱۵، ص ص ۳۱-۲۱.
۶. دهقان دهنوی، حسن و معین الدین، محمود و صبا، ندا (۱۳۹۱). "تبیین اجزای دانش و مهارت آموزش حسابداری در محیط های تجاری جدید با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری." دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهرا، ص ص ۳۸-۲۱.
۷. رفیعی، افسانه و محمدحسین صفرزاده (۱۳۹۰). "بازطرابی آموزش حسابداری مدیریت." حسابرس، صص ۹۸-۹۰.
۸. رهنمای رودپشتی، فریدون، وکیلی فرد، حمیدرضا و رئیس زاده، سید محمدرضا (1390) ( ) تبیین اولویت ها و نیازهای آموزشی محتوای دروس حسابداری از دیدگاه دانشجویان، اساتید دانشگاه، شاغلین در حرفه و ارایه الگویی موثر، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۴، ص ص ۹۷-۷۸.
۹. سلیمانی، حمید، سلیمانی، حجت و داود صالح فر (۱۳۹۳). "تبیین عوامل موثر بر عدم تمايل دانشجویان تحصیلات تكمیلی حسابداری به تحقیق و پژوهش." فصلنامه پژوهش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۳.

۱۰. صالحی، مهدی، نصیرزاده، فرزانه و وهاب رستمی (۱۳۹۳). "چالش‌های آموزش حسابداری در ایران از دید شاغلین حرفه و مراجع دانشگاهی". *دانش حسابرسی*، دوره ۱۴، شماره ۵۴. صص ۸۶-۶۷.
۱۱. عرب مازار بیزدی، محمد، حجت ثابتی و علی گلی (۱۳۸۶)، آموزش حسابداری در عصر فناوری و ارتباطات، *مجله حسابدار*، شماره ۱۹۰، ص ص ۲۶-۳۱.
۱۲. مجتهدزاده ویدا، علوی طبری سیدحسین، مرادی پور فاطمه. (۱۳۸۹). *دانش و مهارت‌های موردنیاز برای دانش آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری* (بررسی موردی: استان آذربایجان غربی). *دانش حسابداری*، ۱، ص ۸۷-۷۳.
۱۳. مشایخی، بیتا و ایرج نوروش (۱۳۸۴)، نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت : فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه . *حسابداری، بررسی های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۴۱، سال دوازدهم.
۱۴. نوروش، ایرج و رستمیان، فروغ و دادگر، شهرام. (۱۳۹۱). "بررسی اثربخشی برنامه آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد(از نظر دانشجویان دانشگاههای مجری دکتری ". *(دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهراء*، ص ص ۱۹۸-۱۸۶.
۱۵. ویکی پدیا، ۱۳۹۳، طوفان فکری، قابل دسترسی در:  
[http://fa.wikipedia.org/wiki/%D8%B7%D9%88%D9%81%D8%A7%D9%86\\_%D9%81%D8%A9%D8%B1%DB%8C](http://fa.wikipedia.org/wiki/%D8%B7%D9%88%D9%81%D8%A7%D9%86_%D9%81%D8%A9%D8%B1%DB%8C)
16. Delloite, 2014, Dbriefs program guide, available at:  
<http://www.slideshare.net/nelmezzodelnulla/udbriefs-program-guide>.
17. Edgard . B , (2011) ,«How Relevant Do Accountants Consider Knowledge , skills and Instructional Methods Acquired During College and Required by the profession? A Cross – Country Analysis.»
18. International federation of Accounts (IFAC) , (2010) , Hand book of International Education pronouncements 2010 Edition , New york ,Retrieved Dec , 27 , 2010 from <http://www.ifac.org>.
19. Kavanagh, M.H, Drennan, L (2008), "What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations", Accounting and Finance 48, 279–300.
20. Kleinman Gary, 1999, The Accounting Education Change Assessment Process: A Research Report, Accounting Educators' Journal, Volume XI.

- 
21. Paisey,C.(2009)." Developing skills via work placements in accounting: student and employer views", accounting forum,in press, corrected proof, available online 11 july 2009.
22. Reogthaman, S.,A. Lavin, and T. Davies,(2007),' perceptions of accounting practitioners and educators on E-business Curriculum and web security Issues", College Student Journal, Vol,41,Iss,1. Pp:59-69.
23. The Accounting Education Change Commission, 1995, Intentional Learning: A Process for Learning to Learn in the Accounting Curriculum, available at: <http://aaahq.org/aecc/intent/index.htm>.

## بازشناسی نقش، اهمیت و الزامات دوره دکتری حسابداری (با تاکید بر ایران)

علی اکبر نونهال نهر<sup>۱</sup>

### چکیده

دوره‌های دکتری تخصصی (PhD) در هر رشته‌ی دانشگاهی بالاترین سطح آموزشی می‌باشد که در پایان آن مدرک رسمی اعطا می‌گردد. در سال‌های اخیر، دوره‌های دکتری در ایران گسترش بسیار چشمگیری یافته و دانشجویان زیادی وارد این دوره شده‌اند. در مطالعه‌ی حاضر به بازشناسی نقش، اهمیت و الزامات خاص این دوره‌ها در سطح جهانی و سپس با تاکید بر ایران پرداخته شده است. در این راستا، به بررسی جداگانه موارد فوق برای حرفه حسابداری و جامعه دانشگاهی و نیز برای متყاضیان و دانشجویان دوره‌های دکتری پرداخته شده است. در این راستا به تشریح وظایف و همچنین انتظارات حرفه حسابداری و دانشگاه‌های مجری دوره دکتری و سپس وظایف و انتظارات متყاضیان و دانشجویان دکتری حسابداری پرداخته شده و در نهایت به ارائه راهکارهایی مقتضی پرداخته شده است. در پایان مقاله نیز برخی نارسایی‌های موجود در دوره‌های دکتری حسابداری ایران و آثار احتمالی آنها مورد بحث قرار گرفته است.

**واژگان کلیدی:** دوره‌های دکتری حسابداری، اساتید و دانشجویان دوره‌های دکتری حسابداری، نوآوری و دانش افزایی، آموزش و تدریس حسابداری، پژوهش در حسابداری.

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بستان‌آباد Anonahal@gmail.com

**۱. مقدمه**

دوره‌های دکتری تخصصی در واقع به عنوان آخرین مرحله از آموزش‌های رسمی دانشگاهی بوده و در بسیاری از کشورهای جهان نیز به عنوان پیش شرط اصلی برای استخدام به عنوان اعضای هیئت علمی و مدرسان دانشگاهی تلقی می‌گردد. پیرامون اهداف برگزاری این دوره ها و نیز انگیزه‌های افراد متقاضی ورود به آنها مباحث و نظریه‌های متعددی مطرح شده است. سورای عالی برنامه ریزی وزارت علوم، تحقیقات و فن آوری ایران اهداف دوره دکتری حسابداری را برخاسته از سه منبع اصلی بشرح زیر می‌داند: (الف) نیاز مبرم جامعه به نیروی انسانی متخصص در مشاغل گوناگون حسابرسی و حسابداری؛ (ب) نیاز دانش پژوهانی که با مدارج کارشناسی ارشد رشته حسابداری و مرتبط با آن سالها به تحصیل، کار و تجربه در مسائل حسابداری و حسابرسی پرداخته اند، به افزایش دانسته‌های خود از اصول دانش حسابداری، آگاهی از مسائل جدید و بهنگام این دانش و تسلط بر کاربردهای پیشرفته این دانش و در موقعیت‌های تازه؛ و (ج) انتقال ارزشیابی و توسعه اصول و تکنیک‌های حسابداری جهت برپایی و پایایی اهداف، محتوا و روش‌های موجود در این رشته از معارف بشری. اخذ پذیرش و ورود به دوره دکتری حسابداری در ایران در سال‌های گذشته بسیار سخت و طاقت فرسا بود؛ از علل اصلی این امر نیز تعداد اندک دانشگاه‌های مجری دوره دکتری و گاهها اعمال نظرات شخصی و تمایزهای در نظر گرفته شده در پذیرش دانشجویان و نیز مشخص نبودن منابع مفید برای آمادگی آزمون‌های مربوط بوده است. از سویی دیگر، کمبود اساتید حائز شرایط تدریس در دوره‌های دکتری حسابداری نیز از منابع اصلی گسترش این دوره ها در ایران بوده است. به نظر می‌رسد که متأسفانه این روند از ابتدا به صورت مناسبی مدیریت نشده و در سال‌های اخیر نیز گسترش بسیار بی رویه و شاید لجام گسیخته دوره‌های دکتری حسابداری در ایران موجب ایجاد مباحث و نگرانی‌های زیادی در بین صاحبنظران، اساتید و نیز مدیران بنگاه‌های اقتصادی و اجتماعی شده است. پذیرش دانشجویان دوره دکتری حسابداری در ایران در چند سال اخیر در حدود بیش از ۱۰ الی ۱۵ برابر افزایش یافته است و مسلماً امکان ایجاد زیر ساخت ها، امکانات و شرایط لازم برای چنین امری بسیار بعید می‌نماید.<sup>۱</sup> البته این امر علیرغم تهدیدات و نارسایی‌های عمدۀ ای که می‌تواند به همراه داشته باشد، مسلماً فرصت ها و مزیت هایی را نیز در صورت مدیریت و هدایت مناسب آن می‌تواند به همراه داشته باشد. در این مقاله سعی شده است تا

۱. از قبیل وجود اساتید حائز شرایط برای تدریس، فرصت‌های نوآوری و ایده آفرینی، فرصت‌های آموزشی، پژوهشی و نیز شغلی لازم برای پذیرفته شدن

به بازشناسی اهداف ایجاد دوره‌های دکتری حسابداری در ایران، نقش آن در محیط‌های دانشگاهی و اجرایی، الزامات و شرایط لازم برای برگزاری و نیز برای ورود و ادامه تحصیل در این دوره‌ها پرداخته شود. به نظر می‌رسد که نحوه و شرایط برگزاری این دوره‌ها در شرایط کنونی نیاز به مدیریت و بازنگری جدی دارد، چرا که در غیر اینصورت می‌تواند آثاری نامساعد و شاید مخرب برای هردوی جامعه دانشگاهی و محیط‌های اجرایی حسابداری داشته باشد. از سویی دیگر، به نظر می‌رسد که ظرفیت و فرصت‌های بسیار مناسبی برای توسعه کمی و کیفی حسابداری در ایران ایجاد شده است که نیازمند هدایت و برنامه ریزی علمی و مناسبی می‌باشد تا حسابداری ایران به جایگاه مناسب و قابل قبول - هم از لحاظ تئوریک و دانشگاهی و هم از لحاظ عملی و اجرایی - دست یابد.

## ۲. دانشجویان و متقدصیان دوره دکتری

افزایش بسیار زیاد جمعیت ایران در دهه ۶۰ منجر به این شد که ایران در دهه‌های اخیر به عنوان جوان‌ترین کشور دنیا شناخته شود. این امر پیک جمعیتی عظیمی را به همراه داشت که در ابتدا مدارس ابتدایی، راهنمایی و دبیرستان‌ها، و سپس دانشگاه‌ها را به صورتی جدی تحت فشار قرار داده و موجب ایجاد ظرفیت‌های (عمدتاً کاذب) جدید در آنها و نهایتاً کاهش بسیار چشمگیر کیفیت - در عمدتی موارد - گردید. این پیک جمعیتی در سال‌های اخیر به تحصیلات تكمیلی رسیده و ابتدا دوره‌های کارشناسی ارشد و سپس دوره‌های دکتری را تحت تاثیر قرار داد. رشتہ حسابداری اگرچه به عنوان یک رشتہ دانشگاهی نسبتاً جدید در ایران می‌باشد، ولی در سال‌های گذشته و اخیر دارای بیشترین دانشجویان و متقدصیان در کشور بوده است. در سال‌های اخیر نیز انبوهی از تقاضا برای دوره‌های تحصیلات تكمیلی در آن ایجاد شده است. در ۲ سال گذشته بیشترین پذیرش دانشجویان دکتری حسابداری در ایران - هم در دانشگاه‌های دولتی و هم در دانشگاه آزاد اسلامی اتفاق افتاده است. در این بخش به بازشناسی و تحلیلی بر وضعیت کنونی این دانشجویان و وظایف، انتظارات و الزامات آنها پرداخته می‌شود.

### ۲-۱- ویژگی‌های دانشجویان دکتری و وظایف و الزامات آنها

مشاهده می‌شود که اکثر دانشجویانی که در حال حاضر مشغول به تحصیل در دوره‌های دکتری حسابداری می‌باشند جوانانی علاقه مند، پرتلایش و آینده دار هستند، ولی مسلماً قابل قیاس کامل با دانشجویان دهه‌های قبل و یا حتی چندین سال قبل نخواهند بود و این امر نیز تا حدود زیادی به نحوه پذیرش، تعداد پذیرش و محل‌های پذیرش هریک از آنها برخواهد گشت. از سویی دیگر، هم دانشگاه‌های دولتی و هم دانشگاه آزاد اسلامی سیاست ادامه تحصیل مریبیان (اعضا هیئت علمی با مدرک کارشناسی ارشد) را در پیش گرفته اند و لذا بخش نسبتاً زیادی از دانشجویان دکتری حسابداری را این گروه افراد تشکیل می‌دهند که معمولاً از لحاظ سنی و نیز (احتمالاً) تجربه‌های

عملی بالاتری نسبتاً به سایر دانشجویان برخوردار هستند و گاهها نیز از روی اجبار و اقتضاء شرایط وارد این دوره آموزشی و تحصیلی شده اند. به هر حال، ورود به دوره دکتری تخصصی و اهتمام جهت اخذ درجه دکتری حسابداری(همانند سایر رشته ها) الزامات و انتظاراتی را از دانشجویان ایجاد می کند که اهم آنها به شرح زیر می باشند.

#### \*- اهتمام به تدریس و آموزش حسابداری:

در بسیاری از دانشگاه های دنیا، دارا بودن مدرک دکتری و یا کاندیدای دکتری به عنوان شرط اصلی برای حذب مدرسان و اعضاء هیئت علمی دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی محسوب می شود و بدون وجود آنها حتی افراد را دعوت به مصاحبه نمی کنند(مک گی، ۱۹۹۸). در آیین نامه دوره دکتری حسابداری ایران (بند ۵) بیان شده است که فارغ التحصیلان این دوره بایستی بتوانند به ارائه همکاری در زمینه آموزش عالی به ویژه دوره های کارشناسی ارشد و دکتری بپردازنند. البته برخی از صاحبنظران از جمله بیر و همکاران(۲۰۱۰) معتقدند که دانشجویان دکتری و حتی اعضاء هیئت علمی بایستی تمرکز عمده خود را بر پژوهش و نه بر روی تدریس قرار دهند. هرمانسون(۲۰۰۸) نیز بیان می کند که این پژوهش است که موجب ارزش افزایی و پاداش برای دانشگاه های می شود و نه تدریس. با وجود این، با توجه به نیاز شدید دانشگاه های کشورمان-هم در مقاطع کارشناسی و هم در مقطع کارشناسی ارشد به وجود اعضاء هیئت علمی و مدرسان توانمند و با انگیزه (هم از نظر کمی و هم از نظر کیفی) بایستی دانشجویان دوره های دکتری در کنار انجام وظایف تحصیلی خود به همکاری با دانشگاه ها نیز بپردازنند.

#### \*- تلاش و اهتمام برای کاهش یا حل نارسایی ها و کمبودهای حسابداری در داخل کشور

با توجه به اینکه آموزش های دوره دکتری بالاترین سطح آموزش رسمی و دانشگاهی می باشد، بایستی اساتید و دانشجویان در خلال دوره و هریک از دروس ارائه شده، به شناسایی، طرح و بررسی نارسایی ها و کمبودهای حسابداری داخلی پرداخته و تا حد امکان راهکارهایی مناسب و عملی برای آنها ارائه نمایند. ارتباط بیشتر و واقعی تر با محیط های اجرایی و عملی حسابداری از الزامات و ضرورت های این امر تلقی می گردد. بخش هایی به نام دفتر ارتباط با صنعت در دانشگاه های مختلف وجود دارند که می توانند در این راستا کمک کننده باشند. همچنین، در سال های اخیر دانشگاه های مختلف کشور اقدام به ایجاد پارک های علم و فن آوری و شرکت های دانش بنیان نموده اند که وظایف و اهداف آنها در همین راستا تعریف شده است.

#### \*- شناسایی نارسایی ها و کمبودهای دانش حسابداری

توسعه دانش حسابداری در سطوح بین المللی و جهانی مسلماً به یک شکل و متناسب انجام نشده است و این امر بحسب زیرساخت ها و شرایط و اقتضایات محیطی آن صورت گرفته است.

حرکت جدی دانش حسابداری به سمت بین المللی شدن و اخیراً نیز به سمت جهانی شدن آن مسلماً با موانع و دشواری‌های جدی همراه خواهد بود و نیازمند این است که موانع و دشواری‌های موجود در هر کشور و نیز در سطوح مختلف شناسایی و راهکارهای محیطی و محلی آن نیز معرفی گردد. دانشجویان دوره‌های دکتری تخصصی به عنوان پیشروان و افراد در گیر با بالاترین سطوح آموزش بایستی بتوانند نقش کلیدی و موثری در این فرآیند ایفا نمایند. در کشور ما نیز همانند بسیاری از کشورهای دنیا، مباحث زیاد و اساسی پیرامون پذیرش و راهکارها و مسائل مرتبط با پذیرش IFRS و الزامی نمودن آن مطرح می‌باشد که روند آن بسیار کند ساخته است.

#### \*- آشنایی مستمر با قلمرو دانش حسابداری

دانش حسابداری به عنوان یک رشته اجتماعی و کاملاً پویا می‌باشد و در حال حاضر نیز نتوانسته است که به یک تئوری عمومی و جامع دست یابد. حسابداری تقریباً با تمامی بخش‌های جامعه و نیز با همه علوم شناخته شده مرتبط باشد (نونهال نهر، ۱۳۹۲) و لذا همواره در حال تغییر و تکامل می‌باشد. بسیاری از اساتید و اعضای هیئت علمی حسابداری معمولاً به دلیل مشغله زیاد و شاید بالا رفتن سن از توانایی و حوصله لازم برای شناسایی و حرکت در مرزهای دانش حسابداری برخوردار نخواهند بود و لذا انتظار می‌رود که دانشجویان دوره‌های دکتری بتوانند دانش و معلومات خود را تا مرزهای دانش حسابداری (البته ترجیحاً در حوزه هایی خاص<sup>۱</sup>) برسانند و آنها را در کلاس‌ها و انتشارات خود انعکاس دهند. در همین راستا، بایستی دانشجویان دکتری در سمپوزیوم‌ها، همایش‌ها و کارگاه‌های علمی تخصصی حسابداری به صورتی جدی حضور و مشارکت داشته باشند و در جریان آخرین یافته‌ها و پیشرفت‌ها قرار بگیرند.

همچنین، مربیانی که با حمایت دانشگاه وارد دوره دکتری می‌شوند، و نیز دانش آموختگانی که با مدرک کارشناسی ارشد حسابداری و رشته‌های مرتبط، سال‌ها به تحصیل، کار و تجربه در مسائل حسابداری و حسابرسی پرداخته اند، بایستی در این دوره بتوانند دانسته‌های خود از موضوعات، مسائل و پیشرفت‌های حسابداری را به روز ساخته و نسبت به تکنیک‌های پیشرفته حسابداری و کاربردهای آنها نیز تسلط و تخصص لازم را به دست آورند.

#### \*- ایجاد تخصص و دانش عمیق در حوزه هایی خاص

پیرامون گرایشی نمودن دانش حسابداری در مقاطع تحصیلی مختلف مباحث زیادی مطرح بوده است، ولی تاکنون بنظر می‌رسد که این امر با استقبال چندانی مواجه و همراه نبوده است. در کشور ما هیچگونه گرایشی رسمی - حتی در دوره‌های دکتری حسابداری وجود ندارد و موضوعات مختلف

<sup>۱</sup>. در بخش بعدی مقاله مورد بحث واقع شده است.

و عمدتاً غیر حسابداری<sup>۱</sup> نیز تدریس و آموزش داده می‌شود. با توجه به گستردگی قلمرو موضوعات حسابداری، این امکان وجود نخواهد داشت که دانش آموختگان دکتری حسابداری بتوانند در طی این دوره برکلیه حوزه‌های حسابداری به تسلط و درک عمیق و مناسبی دست یابند. با توجه به اینکه بخش عمدت از دوره دکتری حسابداری به تدوین رساله پژوهشی اختصاص دارد، انتظار بر این است که دانشجویان دکتری حسابداری براساس علاقه مندی، تجربه، تخصص و امکانات قابل دسترسی شان حوزه و قلمرو خاصی از حسابداری را به عنوان حوزه تخصصی خود برگزیده و دانش و معلومات خود را در آن حوزه عمیق تر و واقعی تر نمایند و بتوانند رساله خود را به صورتی جدی و قابل قبول در همان حوزه تدوین نمایند. بطور خلاصه، "به جای اینکه اقیانوسی به عمق یک میلی متر باشید، برکه ای باشید."<sup>۲</sup> تجربه نشان می‌دهد که نمی‌توان بدون تمرکز عمیق بر شاخه ای از حسابداری (و یا هر علم دیگر) نمی‌توان کارهایی جدی و علمی و نوآوری ایجاد نمود؛ لذا نمی‌توان شاهد ظهور دانشمندان واقعی در حسابداری و سایر علوم باشیم. همچنین، این انر موجب ایجاد خط جریان پژوهشی<sup>۳</sup> گردد که یک امتیاز اصلی در فرآیند استخدام، تبدیل وضعیت و ارتقاء دانشجویان دکتری و اعضاء هیئت علمی دانشگاه‌ها می‌باشد(بیر و همکاران، ۲۰۱۰).

#### \*- انجام پژوهش‌های بنیادین و کاربردی

رساله دکتری در هر علمی به عنوان جدی ترین و معترضتین پژوهش دانشگاهی تلقی می‌گردد و لذا انتظار بر این است که دارای نوآوری و دانش افزایی قابل قبولی بوده و یا اینکه بتواند مشکلی قابل توجه از حسابداری در محیط‌های اجرایی و کاربردی را حل کند. به نظر می‌رسد در حال حاضر پژوهش چندان معتبر و چشمگیری در حوزه‌های دکتری حسابداری انجام نمی‌شود و این رساله‌های تدوین شده فقط منجر به تکمیل الزامات دوره دکتری و اخذ مدرک برای دانشجویان و ایجاد امتیاز علمی و ریالی برای اساتید مربوطه می‌گردد. علاوه بر این، مشاهده می‌گردد که بخش عمدت از پژوهش‌های دوره دکتری حسابداری، در قلمرو موضوعات، مسائل و مشکلات حسابداری نبوده و مرتبط با حوزه‌های مالی و بازار سرمایه می‌باشند. البته به نظر می‌رسد که در سال‌های اخیر تمایلاتی در اساتید و دانشگاه‌ها به هدایت این پژوهش‌ها به سمت قلمرو حسابداری ایجاد شده است که البته این امر مستلزم بازنگری و اهتمام اساتید مربوطه و گروه‌های آموزشی دانشگاه‌های

<sup>۱</sup>. این امر به عنوان یکی از آسیب‌های فعلی دوره‌های دکتری حسابداری مطرح است(مک گی، ۱۹۹۸) و در ادامه این مقاله مورد بحث قرار خواهد گرفت.

<sup>۲</sup>. Dig the hole deep

<sup>۳</sup>. Research Pipeline

مجری دوره‌های دکتری حسابداری می‌باشد. قابل ذکر است که انجام پژوهش‌های بین رشته‌ای نیز به شرطی که منجر به حل مشکلی از دانش حسابداری و یا معرفی تکنیک‌ها، روش شناسی و نوآوری در آن شود، بسیار مفید و موثر خواهد بود. انجام پژوهشی معتبر و نوآورانه در رساله دکتری موجب ایجاد مزیت پژوهشی راهبردی برای دانش آموخته دوره دکتری خواهد شد(بیر و همکاران، ۲۰۱۰).

#### \*- نوآوری و تلاش برای بومی سازی و کاربردی کردن پیشرفت‌های جهانی حسابداری

دانشجویان دکتری بایستی به عنوان پیشتازان و نیروهای محرك دانش و حرفه حسابداری عمل کرده و علاوه بر آشنایی و یادگیری پیشرفت‌ها و تکنولوژی‌های نوین حسابداری از قبیل تکنیک‌ها و راهبردهای نوین حسابداری مدیریت، بتوانند آنها را مطابق با شرایط و اقتضایات خاص حاکم بر کشورمان بومی سازی کرده و در بخش‌های مختلف اقتصادی پیاده سازی و اجرا نمایند. نمونه‌ای از کارها و حوزه‌های فعلی در این زمینه عبارت است از پیاده سازی سیستم‌های مدیریت هزینه در بخش‌های تولیدی کشور، استقرار سیستم‌های بودجه ریزی عملیاتی در بنگاه‌های اقتصادی و غیراقتصادی، پیاده سازی و اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش‌های دولتی و استقرار سیستم مالیات بر ارزش افزوده. همچنین، استفاده از شیوه‌های نوین آموزش و پژوهش جهانی در قلمرو حسابداری کشورمان نیز از اقداماتی است که انتظار می‌رود توسط دانشجویان دوره‌های دکتری شناسایی و بومی سازی گردد.

#### ۲-۲- مزایای ورود به دوره دکتری

در حال حاضر ورود به دوره دکتری- بویژه در حسابداری- یک امتیاز و موفقیت ویژه تلقی می‌شود و بسیاری از دانشجویان حسابداری به این امر به عنوان یک آرزوی بزرگ می‌اندیشند. مسلماً ورود به عالی ترین سطح آموزش در حسابداری، علیرغم تمامی دشواری‌ها و الزاماتی که هم پیش از ورود و هم پس از ورود به آن (در طی دوره تحصیلی) خواهد داشت، مزایا و امتیازات منحصر به خود را نیز در پی خواهد داشت. در این بخش به شناسایی و تحلیل این امتیازات و نحوه برخورد با آنها از دیدگاه دانشجویان و مقاضیان دوره‌های دکتری پرداخته می‌شود.

#### \*- دستیابی به فرصت‌های شغلی مناسب

دوره دکتری تخصصی دوره‌ای تقریباً طولانی مدت (با میانگین ۵ سال) می‌باشد و لذا مدیریت زمان و استفاده بهینه از آن بسیار مهم خواهد بود. برخی از صاحبنظران، از قبیل بیرو و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند که دانشجویان دکتری بایستی با این دوره همانند شغل خود برخورد نمایند. دوره دکتری درواقع یک سرمایه گذاری ارزشمند در آینده دانشگاهی و شغلی افراد می‌باشد و هر چقدر

این سرمایه گذاری به صورت بهینه و کامل انجام شود به همان اندازه می‌تواند بازدهی مناسبی را در آینده ایجاد کند. در بسیاری از کشورها هدف از ورود به دوره دکتری-بویژه در حسابداری، عضویت در هیئت علمی دانشگاه‌ها می‌باشد. عضویت در هیئت علمی دانشگاه علاوه بر جایگاه ارزشمند و قابل احترام آن در کلیه جوامع، فرصت‌های لازم برای انجام پژوهش، بروز کردن دانش و تخصص، ارائه مشاوره به بنگاه‌های اقتصادی، شرکت در مجتمع علمی و تخصصی، و ایجاد آرامش در زندگی شخصی را برای افراد بوجود می‌آورد، چیزی که تقریباً در هیچ شغلی در جامعه تا این حد وجود نخواهد داشت. علاوه بر این، داشتن مدرک دکتری به عنوان معتبرترین و بالاترین مدرک رسمی دانشگاهی، فرصت‌های استخدام در هیئت مدیره و سایر ارکان بنگاه‌های اقتصادی، ارتقاء شغلی لازم در وضعیت‌های فعلی افراد، امکان ایجاد موسسات تخصصی انفرادی و مواردی از این قبیل را به همراه خواهد داشت.

#### \*- تبدیل وضعیت برای اعضای هیئت علمی مری

در سال‌های گذشته در ایران به دلیل کمبود شدید دارندگان مدرک دکتری حسابداری، بسیاری از افراد با مدارک کارشناسی ارشد به عضویت هیئت علمی دانشگاه‌های مختلف- اعم از دولتی و آزاد اسلامی- درآمده اند. در سال‌های اخیر، با تغییر رویکرد دانشگاه‌ها و نهادهای بالادستی کشور به ارتقاء سطح کیفی آموزش‌ها و پژوهش‌های دانشگاهی، مربیان دانشگاه‌ها نیز ترغیب و یا مجبور به ادامه تحصیل در مقطع دکتری حسابداری به منظور افزایش سطح علمی و تئوریک خود و نیز آشنایی با آخرين پیشرفت‌ها و تکنولوژی‌های حسابداری شده‌اند. مربیان دانشگاه‌ها می‌توانند از طریق اخذ مدرک دکتری تخصصی، علاوه بر امکان تدریس در دوره‌های تحصیلات تکمیلی و راهنمایی و مشاوره پایان نامه‌های آنها، امکان تبدیل وضعیت استخدامی خود و ارتقاء به درجه استادیاری را بدست آورند و جایگاه شغلی و علمی خود را استحکام و دوام بخشنند.

#### \*- آشنایی با قلمروهای نوین دانش و پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی

همانگونه که پیش از این نیز بحث شد، دوره دکتری به عنوان بالاترین سطح آموزشی حسابداری بوده و یکی از اهداف اصلی آن نیز تربیت متخصصان صاحب نظر در حوزه‌های نظری و کاربردی حسابداری و نیز کمک به فرآیند تولید علم در کشور می‌باشد. لذا بسیاری از افراد نیز- بویژه متخاصمیان جوان و فارغ التحصیلان جدید کارشناسی ارشد صرفاً به دنبال آشنایی با قلمروهای نوین دانش و پژوهش‌های حسابداری و تکمیل نهایی آموخته‌های خود وارد این دوره می‌شوند. این امر درواقع انگیزه برخی دیگر از متخاصمیان دوره دکتری از قبیل صاحبان موسسات حسابداری و بنگاه‌های انفرادی، مدیران و کارمندان غیرعضو هیئت علمی و افراد مشابه می‌باشد. وجود این انگیزه در بین دانشجویان دکتری مسلماً موجب بهبود و اثربخشی بالاتر آنها گردیده و می‌تواند آثار

مفید و موثر زیادی برای دانش و حرفه حسابداری به همراه داشته باشد. لذا توصیه می‌شود که دانشگاه‌ها و گروه‌های حسابداری مجری دوره دکتری، وجود چنین انگیزه‌هایی را در جذب و پذیرش متقاضیان این دوره‌ها به عنوان یک امتیاز ارزشمند مدنظر قرار دهند.

### ۳- حرفه حسابداری و دانشگاه‌های مجری دوره دکتری

برگزاری دوره‌های دکتری در هر کشوری موجب اعتلای چشمگیر آن دانش و در نهایت ایجاد مزایای تئوریک و کاربردی آن برای تمامی بخش‌های مرتبط جامعه خواهد شد. هرچقدر دانش آموختگان دوره‌های دکتری از کیفیت و کارآیی بالاتری برخوردار باشند، به همان میزان اثربخشی و کارآیی آنها در جامعه حرفه ای و دانشگاهی بالاتر بوده و نهایتاً ارزش افزوده قابل توجهی برای جامعه ایجاد خواهد شد. مسلماً محیط‌های اجرایی و عملی حسابداری بدون داشتن پشتوانه تئوریک مستحکم و قدرمند قادر به توسعه و آماده سازی خود در برابر مسائل و چالش‌های روزافزون محیط خود نخواهد بود. از سویی دیگر، استاید و فارغ التحصیلان دوره‌های دکتری به عنوان نیروهایی کارآمد و متخصص و روزآمد، بهترین ابزار و فرصت برای توسعه تئوریک و حتی کاربردی سازی پیشرفت‌های حسابداری می‌باشند. از این رو، جامعه حرفه ای بایستی وظایف و الزاماتی را در خصوص حمایت و توجه به دوره‌های دکتری تعریف و اجرا نماید. علاوه بر این، جامعه دانشگاهی همواره نیازمند استاید روزآمد و متخصص و دارای توان انگیزه لازم جهت توسعه کیفی، کمی و اجرای پژوهش‌های موردنیاز می‌باشد. در این راستا، دانشجویان و فارغ التحصیلان دوره‌های دکتری به عنوان بهترین طرفیت و فرصت برای کمک به دانشگاه‌ها و موسسات آموزشی و پژوهشی می‌باشند. از سویی دیگر، رتبه بندی علمی و پژوهشی دانشگاه‌ها در سطوح مختلف بستگی به کیفیت آموزشی و پژوهشی استاید و تولیدات علمی آنها دارد که این امر مستلزم وجود نیروهای کارآمد و با کیفیت بالا در بدنه آنها می‌باشد. در بخش‌های قبلی این مقاله به بررسی و تحلیل وظایف و الزامات دانشجویان و متقدضیان دوره‌های دکتری حسابداری پرداختیم، و در این بخش نیز به بررسی و تشریح وظایف و الزامات حرفه حسابداری و جامعه دانشگاهی در این خصوص می‌پردازیم.

#### \*- جذب فارغ التحصیلان دکتری برای عضویت در هیئت علمی دانشگاه‌ها

بسیاری از افرادی که وارد دوره‌های دکتری تخصصی می‌شوند، مسلماً با انگیزه استخدام به عنوان عضو هیئت علمی(آموزشی یا پژوهشی) دانشگاه‌ها وارد آن می‌شوند؛ لذا انتظار بر این است که دانشگاه‌ها نیز هم در زمان پذیرش این افراد و هم در زمان فارغ التحصیلی آنها به امر توجه نمایند. بایستی دانشگاه‌ها دارا بودن مدرک دکتری را به عنوان پیش شرط اصلی در جذب اعضاء هیئت

علمی و مدرسان مدعو مدنظر قرار دهنده.<sup>۱</sup> همچنین، در حدود معین از همکاری دانشجویان دکتری در تدریس دروس حسابداری نیز استفاده نمایند تا هم تجربه ای برای ایشان باشد و هم دانشگاه ها از توانمندی نیروهای دارای انگیزه و دانش روزآمد برخوردار گردند. علاوه بر این، اعطای بورسیه تحصیلی به دانشجویان دکتری موجب فراهم کردن شرایط مساعد برای دانشجویان و افزایش انگیزه های علمی و پژوهشی آنها خواهد شد.

#### \*- الزام و فراهم نمودن شرایط برای ورود مریبان

در سال های اخیر، هم دانشگاه های دولتی و هم دانشگاه آزاد اسلامی از طریق اعطای بورسیه تحصیلی (ماموریت تحصیلی) و حمایت از اعضاء هیئت علمی با مدرک کارشناسی ارشد (مریبان) خود، آنها را تشویق به ادامه تحصیل در مقطع دکتری تخصصی و ارتقاء سطح علمی و آموزشی خود می نمایند؛ ولی شواهد نشان می دهد که این حمایت ها و تشویق ها چندان اثربخش و مطلوب نبوده است و تعداد اندکی از مریبان از این امر استقبال کرده اند؛ لذا بایستی به تحلیل علل آن پرداخته شود. به نظر می رسد که اولاً تحصیل در دوره دکتری دارای دشواری ها و الزامات خاص خود می باشد و احتمالاً مریبان دانشگاه ها فرصت های ناشی شده از اخذ مدرک دکتری را در مقابل آن دشواری ها ناچیز و بدون صرفه می پنداشد و از قبول زحمت آن شانه خالی می کنند؛ ثانیاً به نظر می رسد که حمایت ها و تسهیلاتی که دانشگاه ها برای مریبان متقاضی ادامه تحصیل خود ایجاد می کنند، چندان مناسب و کافی نمی باشند و بایستی تجدیدنظر اساسی در آنها صورت بگیرد. به هر حال، پیشنهاد می شود که دانشگاه ها اولاً حمایت ها و فرصت های خود را بهبود داده و سطح رفاه و امکانات مریبان خود را کاهش ندهند تا مشکلات جدیدی را برای ایشان و خانواده هایشان ایجاد ننماید؛ ثانیاً مریبان خود را به صورت الزامی و اجباری تحریک به ادامه تحصیل و افزایش سطح علمی و پژوهشی خود نمایند.

<sup>۱</sup>. البته برخی از افراد از قبیل مک گی(۱۹۹۸) شدیداً مخالف چنین امری می باشند و آنها دارا بودن تجربه عملی و حرفه ای را مهم تر از دارا بودن مدرک دکتری می دانند. البته این جانب موافق چنین دیدگاهی نیستم و لذا در این بخش چندان به آن پرداخته نشده است.

## \*- استقبال از پیشرفت‌ها و نوآوری‌های دانش حسابداری

تاكيد شد که بایستی دانشجویان دکتری بتوانند در مژهای دانش حسابداری حرکت کنند و نوآوری‌ها و پیشرفت‌های حسابداری را در سطح جهانی شناسایی نموده و آنها را در محیط‌های داخلی بومی سازی و پیاده سازی نمایند؛ و البته در بعد دیگر این امر، دانشگاه‌ها و حرفه حسابداری و بنگاه‌های اقتصادی قرار دارند که بایستی به این دانشجویان اعتماد کرده و از این پیشرفت‌ها، نوآوری‌ها و تکنولوژی‌ها استقبال و حمایت جدی و واقعی نمایند. شواهد گذشته نشان داده است که عدم استقبال و حمایت‌های جدی و مناسب و واقعی از این امر باعث هدر رفت بسیاری از تلاش‌ها و زحمات و بعض‌باعث خروج دانشجویان و استعدادهای علمی از کشور گردیده است. البته در سال‌های اخیر مشاهده می‌شود که مسئولین ذیربط و در رأس آنها مقام معظم رهبری توجهی ویژه به این امر داشته اند و نمونه بارز آنها اهتمام جدی و واقعی مسئولان در تاسیس پارک‌های علم و فن آوری متعدد و نیز توسعه جدی و چشم گیر شرکت‌های دانش‌بنیان در کشور می‌باشد. مسلماً توسعه علوم و تکنولوژی‌ها مستلزم انجام سرمایه گذاریهای نسبتاً بالا و صبر و حوصله زیاد خواهد بود و نمی‌توان انتظار داشت که این امور سریعاً و در یک بازه زمانی مشخص و محدود انجام پذیرد.

## \*- ایجاد و تقویت مجتمع و انجمن‌های علمی

پژوهش‌های انجام شده بیانگر این است که وجود تشکلهای حرفه‌ای فراگیر یکی از عوامل اصلی تشکیل، رشد و گسترش علوم و حرفه‌های مختلف در طول تاریخ تمدن بشری بوده و راز ماندگاری آنها می‌باشد (حساس یگانه، ۱۳۸۴). برای اینکه دانش حسابداری به عنوان یک حرفه در جامعه شناخته و پذیرفته شود، بایستی همانند سایر علوم و حرفه‌ها دارای تشکل‌ها و انجمن‌های علمی معتبر و قدرتمندی باشد. در ایران نیز از سال‌های قبل تلاش‌هایی در این زمینه توسط نهادهای دولتی و غیردولتی و دانشگاه‌های مختلف کشور انجام شده و در سال‌های اخیر نیز با توجه به گسترش کمی بالای حرفه حسابداری، این تلاش‌ها گسترده‌تر شده است.<sup>۱</sup> وجود چنین نهادها و تشکل‌هایی می‌تواند علاوه بر ایجاد هماهنگی و انسجام در بدنۀ حرفه حسابداری، مشارکت و حضور علمی و پژوهشی مناسب دانشجویان دکتری و اعضاء هیئت علمی دانشگاه‌ها را نیز به همراه خواهد داشت. همچنین، وجود و حمایت جدی از انجمن‌های علمی در درون دانشگاه‌ها نیز تاثیر بسزایی

۱. مثلاً انجمن حسابداری ایران در چند سال گذشته به عنوان انجمن علمی برتر کشور ایران شناخته شده است.

در افزایش سطح علمی و مشارکت موثر دانشجویان در فعالیت‌های دانشگاهی و حرفه‌ای خواهد داشت.

#### \*- برگزاری سمینارها و مجامع و هم اندیشی‌های علمی و تخصصی

بسیاری از انجمن‌های علمی و نیز دانشگاه‌های مجری دکتری حسابداری، در هر سال اقدام به برگزاری هم اندیشی‌ها و همایش‌های تخصصی برای دانشجویان دکتری می‌نمایند. در این هم اندیشی‌ها دانشجویان معمولاً همراه با استادی خود مشارکت می‌نمایند و فرصتی مناسب برای آنان است تا از هدایت و توصیه‌های استادی مطرح در رشتہ مورد پژوهش و علاقه خودشان بهره مند شوند. همچنین، در اینگونه نشست‌ها معمولاً ایده‌های نو خلق می‌گردد و عمدهاً مسیر پژوهش‌های آتی نیز مشخص و یا خلق می‌گردد. دانشجویان دکتری بایستی یا از طریق ارائه مقاله و یا از طریق تقاضای داوطلبانه داوری مقالات مشارکت جدی نمایند و این امر در گذراندن الزامات دوره‌های دکتری آنها نیز بایستی مورد توجه استادی و گروههای آموزشی قرار گیرد. در ایران نیز از چند سال گذشته هم اندیشی‌های دانشجویان دکتری با اهتمام جدی گروه حسابداری دانشگاه الزهراء (س) و سپس با حمایت و استقبال سایر استادی و انجمن‌های حرفه‌ای (از قبیل انجمن حسابداری مدیریت ایران) راه اندازی شده است و هر ساله بر میزان مشارکت و استقبال دانشجویان و استادی آنها افزوده می‌شود. با توجه به اینکه راه اندازی و برگزاری همایش‌ها و نشست‌های حسابداری مستلزم صرف هزینه و انرژی زیادی است، بایستی دانشگاه‌ها (بویژه مجریان دوره‌های دکتری) و انجمن‌های علمی و تخصصی حسابداری اهتمام بیش از پیش و جدی در این امر داشته باشند.

#### \*- گسترش هدفمند و برنامه‌ریزی شده تعداد مجلات علمی پژوهشی و تخصصی

در سال‌های گذشته فقط یک مجله علمی پژوهشی در حسابداری به نام "بررسی‌های حسابداری و حسابرسی" وجود داشت که توسط دانشکده مدیریت دانشگاه تهران منتشر می‌گردید. این امر مشکلات و نارسایی‌های جدی و فراوانی برای حرفه حسابداری و بویژه دانشجویان تحصیلات تکمیلی و پژوهش گران حسابداری در راستای انجام پژوهش و انتشار یافته‌های ایجاد کرده بود؛ از جمله این مشکلات می‌توان به بی‌انگیزه شدن دانشجویان و استادی، روی آوردن به مجلات سایر رشتہ‌ها، روی آوردن به مجلات خارجی کم اعتبار و فاقد داوری، مشکل در ارتقاء مرتبه علمی استادی، مشکل در فارغ التحصیلی دانشجویان، عدم توسعه یافتنی و طرح موضوعات نوین در ادبیات حسابداری و حسابرسی، مشخص نبودن وضعیت ادبیات حسابداری داخلی و چالش‌های آن و مواردی از این قبیل اشاره نمود. البته اگرچه در سال‌های اخیر تعداد مجلات پژوهشی حسابداری افزایش نسبتاً چشمگیری داشته است، ولی با توجه به توسعه کمی بالای دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری و الزام آنها به انتشار حداقل یک یا دو مقاله علمی پژوهشی، به نظر می‌رسد که

بخش عمده ای از مشکلات فوق کماکان وجود دارند؛ علاوه بر این، فرآیند داوری این مجلات نیز چندان مناسب به نظر نمی‌رسد و تبعیض و داوری‌های نامناسب و طولانی مدت از اهم مشکلات آن می‌باشد. در سال‌های اخیر، تعداد مقالات چاپ شده تکراری در مجلات داخلی، چاپ مقالات در مجلات خارجی فاقد داوری و اعتبار مناسب، عدم پاسخگویی مناسب مجلات به مقالات ارسالی همچنان در ادبیات حسابداری ایران به شدت مشاهده می‌گردد.

### بحث و نتیجه گیری

دوره‌های دکتری تخصصی در هر رشته علمی، به عنوان بالاترین و مهم ترین سطح آموزشی رسمی تلقی می‌گردد و درواقع خط مقدم توسعه و تکامل آن علم می‌باشد. هرچقدر کیفیت و کمیت این دوره‌ها از سطح بالایی برخوردار شود، مسلماً موجب پیشرفت آن علم گردیده و آثار مثبت موثر و چشمگیری برای جامعه خواهد داشت. در ایران نیز در سال‌های اخیر دوره‌های دکتری حسابداری با افزایش کمی بسیار غیرمنتظره ای (با توجه به روندهای گذشته آن) مواجه گردیده و این امر مباحثت، چالش‌ها و بعضاً نگرانی‌های جدی پیرامون کیفیت و نحوه برگزاری و روندها و آثار آتی آنها مابین صاحب‌نظران و اهالی جامعه و حرفه حسابداری ایجاد کرده است. در این مقاله به صورت نسبتاً کامل به بررسی و تحلیل مسائل مرتبط با این دوره‌ها در شرایط کنونی ایران پرداخته شده است؛ در این راستا، روندهای قبلی و فعلی پذیرش دانشجویان دکتری حسابداری، ترکیب و ویژگی‌های عمده متقاضیان و دانشجویان دکتری، وظایيف و الزامات دانشجویان و متقاضیان دوره‌های دکتری، وظایيف و الزامات موردناظار از جامعه دانشگاهی و حرفه حسابداری، فرسته‌ها و امتیازات ایجاد شده ناشی از توسعه دوره‌های دکتری حسابداری برای دانشجویان و متقاضیان آنها و نیز برای حرفه حسابداری و جامعه دانشگاهی حسابداری و نیز برخی کمبودها و نارسانی‌های موجود در این زمینه‌ها مورد بحث و تحلیل واقع گردید. البته برخی از مسایل و چالش‌های مرتبط با موضوعاتی از قبیل اساتید دوره‌های دکتری حسابداری، رساله‌های دکتری تدوین شده و یا در حال تدوین، دروس و مواد آموزشی ارائه شده در دوره‌های دکتری، نقش و تاثیر و ضرورت برگزاری امتحان جامع دوره دکتری، و مواردی از این قبیل در مجال و اهداف این مقاله قرار نگرفته و امید است در مقالات آتی به تشریح و تحلیل آنها پرداخته شود.

بطورکلی، به نظر می‌رسد که وضعیت کنونی برگزاری دوره‌های دکتری حسابداری در بسیاری از دانشگاه‌های ایران از سطح مطلوب و مناسبی برخوردار نبوده و نیازمند بازنگری و اصلاحات اساسی می‌باشد. ادامه این روند می‌تواند جایگاه کنونی دانش حسابداری و فارغ التحصیلان آن را با تهدید و تنزل جدی مواجه ساخته و موجبات کندی و تأخیر در پیشرفت و توسعه کیفی و حتی کمی آن را در آینده نه چندان دور به همراه داشته باشد.

## منابع

- اعتمادی، حسین. نوروز؛ ایرج. مظاہری؛ کوپائی، غلامرضا. (۱۳۸۸). بررسی وضعیت آموزش حسابداری در ایران، پایاننامه حسابداری جهت اخذ مدرک کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- سنایی، محمد. (۱۳۸۵). تجزیه و تحلیل وضعیت آموزشی دانشگاه‌های آزاد اسلامی گیلان و مازندران در ارتباط با نیازهای آموزش عالی کشور، طرح پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس، معاونت پژوهشی.
- مشايخی، بیتا؛ شفیع پور، سید مجتبی. (۱۳۹۱). بررسی کارایی نظام آموزشی رشته حسابداری در سطح دانشگاه‌های ایران با استفاده از تکنیک تحلیل پوششی داده‌ها، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، بهار ۱۳۹۱، دوره ۱۹، شماره ۶۷، صص ۱۱۹-۱۴۲.
- نونهال نهر، علی اکبر. (۱۳۹۲). بازناسی مطالعات میان رشته‌ای در حسابداری و حسابرسی، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه فردوسی مشهد.
- Bergner, J. (2009). Pursuing a Ph.D. in accounting: Walking in with your eyes open. Here's how the doctoral track looks through the eyes of one student. *Journal of Accountancy March*<http://www.journalofaccountancy.com/Web/PursuingaPh.D.inAccounting.htm>.
- Beyer, B; Herrmann, D; Meek, G. K; Rapley, E. T. (2010). What It Means to be an Accounting Professor: A Concise Guide for Doctoral Students in Accounting. *Issues in Accounting Education*, 25, No. 2; 227-244.
- Lowensohn, S., and D. P. Samelson. (2006). An examination of faculty perceptions of academic journal quality within five specialized areas of accounting research. *Issues in Accounting Education*. 21,3,: 219–239.
- McGee, Robert W. (1998). What's Wrong With Doctoral Education In Accounting? A Look at Some Economic and Ethical Issues. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1, No. 4(fall); 688-702.
- Trapnell, J. E; N, Mero; J. R Williams., and G. W. Krull, Jr. (2009). The accounting doctoral shortage: Time within five specialized areas of accounting research .*Issues in Accounting Education* 21,3: 219–239.

## **Recognition of the Role, Importance, and Requirements of PhD Courses in Accounting (with Emphasis on Iran)**

PhD courses in any academic discipline, is the highest educational level that leads to official certificate. In recent years, a significant expansion of doctoral programs in Iran was occurred and many students are enrolled in this course. The present study is to recognize the role, importance and specific requirements of the doctoral courses in the world and is discussed with emphasis on Iran. In this context, a separate study of the accounting profession and the academic community as well as for applicants and doctoral students has done. Duties and expectations of accounting profession, and universities are elaborated. Then the duties and expectations of applicants and doctoral students are discussed. Finally, contingent solutions are presented. The endings part of this paper discuss some of the deficiencies in the accounting doctoral courses in Iran, and their potential effects.

**Keywords:** Accounting Doctoral Programs, Educators and Students of Accounting Doctoral Courses, Innovation and Knowledge Contribution, Teaching of Accounting, Research in Accounting.

## بررسی عوامل تعیین کننده در بهبود نظام آموزش عالی حسابداری ایران (قطع کارشناسی) در راستای برنامه پنجم توسعه اقتصادی-علم و فناوری

احمد واحدیان غفاری<sup>۱</sup>، حیدر محمدزاده سالطه<sup>۲</sup>

### چکیده

نگاهی گذرا به عملکرد گذشته و حال نظام آموزش عالی حسابداری ایران؛ وجود شکاف بین واقعیت و وضعیت مطلوب نظام مربوطه را نمایان ساخته است. هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل تعیین کننده در بهبود نظام آموزش عالی حسابداری (قطع کارشناسی) با توجه به مباحث روز جامعه می‌باشد. برای این منظور، پس از ترسیم مدل مفهومی و طراحی پرسشنامه مناسب به بررسی نظرات گروههای مورد نظر (اساتید دانشگاه، دانشجویان سال آخر مقطع ارشد و مدیران مؤسسات حسابرسی) با بکارگیری روش‌های آماری (همچون روش ترکیبی AHP-TOPSIS، آزمون‌های ANOVA و KRUSKAL-WALLIS) پرداخته شده است. نتایج نشان داد که بین دیدگاه گروههای مورد نظر هم در مورد عامل تعیین کننده و هم در مورد اولویت‌های بهبود نظام مربوطه در راستای برنامه پنجم توسعه اقتصادی-علم و فناوری کشور ایران تفاوت معناداری وجود ندارد. در کنار این، از نظر اساتید، دانشجویان و مدیران به ترتیب کارکرد تولید دانش، کارکرد اشاعه و نشر دانش و کارکرد انتقال دانش در اولویت نخست بهبود نظام جای داشتند. همچنین، به نظر هر سه گروه، در کارکرد تولید دانش «تدوین و بازنگری برنامه‌های درسی و آموزشی»، در کارکرد انتقال دانش «تحقیق و پژوهش» و در کارکرد اشاعه و نشر دانش «ارتباط بین دانشگاه و صنعت» در رتبه اول قرار داشتند.

**وازگان کلیدی:** نظام آموزش عالی حسابداری (قطع کارشناسی)، کارکردهای نظام، برنامه پنجم توسعه اقتصادی-علم و فناوری.

۱. گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران

۲. گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران (H\_salteh@marandiau.ac.ir)

## مقدمه

آموزش عالی حسابداری به عنوان زیر نظام آموزشی نقش بسیار مهمی در کمک به توسعه اقتصادی کشورها دارد که این نقش در کشورهای در حال توسعه مشهودتر است. پیشرفت‌های علمی و فنی در زمینه حسابداری از یک طرف و رشد شتابان اقتصادی از طرف دیگر این نیاز را بوجود آورده است که حسابداران در زمینه‌های تخصصی مربوط، مهارت‌های لازم را بدست آورند. پردازش اینگونه تخصص‌ها و تربیت نیروی انسانی ماهر و متخصص نیاز به ساختار آموزشی مؤثر و کارآمد دارد که متناسب با شرایط محیطی باشد (نظری پور و میهمی، ۱۳۸۹).

نگاهی گذرا به عملکرد گذشته و حال نظام آموزش عالی حسابداری کشور؛ وجود وضعیت را به شکل فاصله بین واقعیت و وضعیت مطلوب نظام مربوطه در قالب مسئله‌ای با اهمیت پدیدار ساخته است. از جمله انتقادهای اصلی که پژوهشگران (تفقی، محمدزاده نوین و رویایی، ۱۳۷۱؛ مظاہری کوپائی، ۱۳۷۴؛ اعتمادی، ۱۳۷۷؛ نیکخواه آزاد، ۱۳۷۸؛ رودکی، ۱۳۷۸؛ باقرزاده، ۱۳۸۰؛ اعتمادی و فخاری، ۱۳۸۳؛ پورعلی، ۱۳۸۴؛ رفیعی ماری، ۱۳۸۵؛ نظری پور و میهمی، ۱۳۸۹؛ ایزدی‌نیا و معصومی خانقا، ۱۳۹۱؛ کاظم‌پور، ابراهیمی و منصور لکورج، ۱۳۹۱؛ عظیم مزرجی، ۱۳۹۱ و غیره) در ساختاری منشوری ادله به این سیستم نگریسته‌اند، عدم تطابق، پیوستگی و افزای آن با ساختار و شرایط اجتماعی و اقتصادی کشور است. اهمیت این موضوع در آن است که با توجه به این فاصله، دستیابی به نقطه (اقتصاد پایدار) پایان در این رقابت نفس‌گیر میسر نمی‌شود. لذا؛ پژوهش حاضر در نظر دارد در جهت حل مسئله مذکور به این پرسش بپردازد که "چه عاملی در بهبود نظام آموزش عالی حسابداری (قطع کارشناسی) در راستای برنامه پنجم توسعه<sup>۱</sup> اقتصادی-علم و فناوری کشور تعیین کننده است؟". برای این منظور سعی گردیده تا با نگاهی جامع، پیوسته و در چارچوب برنامه‌های کلان جاری در جامعه، نظام مورد نظر را مورد بررسی قرار گیرد.

یکی از راههای ارزیابی نظام آموزش عالی، مطالعه و سنجش کارکردهای آن می‌باشد تا با ارائه اطلاعات صحیح، روشن و جامع به شناسایی و ترکیب عواملی که هویت و تأثیر بیشتری داردند پرداخته و در راستای اتخاذ تصمیمات آگاهانه، مناسب و متناسب؛ نظر عمیقت و برنامه‌ریزی دقیقتری جهت بهبود نظام مورد نظر صورت گیرد. نظام آموزش عالی در دنیای امروز دارای سه کارکرد و

<sup>1</sup>. پنجمین قانون توسعه پس از پیروزی انقلاب اسلامی و به عنوان دومین برنامه جهت تحقق سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ تدوین گردیده و دارای ۲۳۵ ماده است. مدت این قانون پنج سال می‌باشد و تا سال ۱۳۹۴ اعتبار دارد (پایگاه اطلاع رسانی دولت؛ مجلس شورای اسلامی).

مسئولیت اصلی می‌باشد. این سه کارکرد به ترتیب عبارتند از: تولید دانش (پژوهش)، انتقال دانش (آموزش) و اشاعه و نشر دانش (خدمت) (اجتهادی، ۱۳۷۷؛ گودرزی، آل رسول و عالی پور، ۱۳۸۴؛ ارشاد و منجمزاده، ۱۳۸۷).

در راستای اهداف نهفته در پژوهش و با توجه به مطالعه پژوهش‌های لازمه، فرضیه‌های ذیل طراحی و تدوین گردیده شده است:

۱. بین دیدگاه اساتید دانشگاه، دانشجویان مقطع ارشد و مدیران مؤسسات حسابرسی در مورد عامل تعیین کننده بهبود نظام آموزش عالی حسابداری (مقطع کارشناسی) در راستای برنامهٔ پنجم توسعه اقتصادی-علم و فناوری کشور تفاوت معناداری وجود دارد.
۲. بین دیدگاه اساتید دانشگاه، دانشجویان مقطع ارشد و مدیران مؤسسات حسابرسی در مورد اولویت‌های بهبود نظام آموزش عالی حسابداری (مقطع کارشناسی) تفاوت معناداری وجود دارد.

### پیشینهٔ پژوهش

اسناد و مدارک بدست آمده با بیش از ۲۵ قرن قدامت نشان می‌دهد که پیشرفت دانش حسابداری در ایران باستان بوده است. بدون شک هخامنشیان برای اداره امور حکومتی و فعالیت‌های اقتصادی، اصول و مفروضاتی داشته‌اند که بتوانند در بهتر اداره کردن امور اقتصادی به آنها یاری رسانند (ایزدی‌نیا و معصومی خانقاہ، ۱۳۹۱). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که در زمان هخامنشیان «معادله حسابداری پرسپولیس» وجود داشته است که شبیه «معادله اولیه حسابداری» امروزی است. معادله پرسپولیس که در ۲۰۰۰ سال قبل از لوکا پاچیولی رواج داشته است، شاید پایه‌گذار معادله اساسی حسابداری امروز بوده است (نمایزی و تاک، ۱۳۹۲). بر این اساس، چنین نتیجه می‌شود که جامعه ایران در کنار دیگر جوامع به تأثیرنقش حسابداری و حسابدار در بخش‌های مختلف (بخصوص بخش اقتصادی) پی برد و با سرمایه‌گذاری در آن به عنوان ابزاری در جهت رشد و توسعه به دنبال دستیابی به اهداف خود بوده است.

دیدگاه سازمان یونسکو (۱۹۹۸) در مورد نظام آموزش عالی در ایران بر این مبنای است که افزایش دسترسی به آموزش عالی همواره راهبرد حاکم بر توسعهٔ نیروی انسانی بوده و اکثر منابع مالی نیز در این زمینه هزینه شده است. لکن، ممکن است تصور گردد که ساده‌ترین راه جهت توسعه، افزایش طیف دانشجویان است. این در حالی است که کلیه شواهد موجود در کشورهای کم توسعه و در حال

۱. منظور از تولید دانش در اینجا، دانش نظری است.

توسعه حاکی از آن است که افزایش دسترسی به آموزش عالی، بدون توجه به کیفیت، به پیشرفت یک کشور کمک چندانی نمی‌کند.

از جمله الگوهای مشروح در خصوص روابط میان عناصر نظام علمی؛ الگوی «مارپیچ سه گانه» اتزکویتز و لیدسدورف است. اتزکویتز در کتابی با همین نام، مارپیچ سه گانه را ناظر بر سه گانه دانشگاه، دولت و صنعت معرفی می‌کند و بیان می‌دارد که اینان در ارتباط و تعاملی در هم تبیده، به شکل مارپیچ و حلزونی همپا و همگام با یکدیگر به سمت ارتقا و تعالی جامعه حرکت می‌کنند (اتزکویتز، ۱۹۹۸ و ۲۰۰۸). در این مدل؛ اولاً، تحول در ساختارها و به ویژه تحول در کارکردها و ثانياً تغییر در دگرگونی در روابط این سه حوزه مدنظر است. سه نهاد دانشگاه، صنعت و دولت، ضمن حفظ استقلال در وظایف، در فرآیند توسعه فناوری و نوآوری وارد قلمرو یکدیگر می‌شوند و بین آنها همپوشانی وظایف وجود می‌آید. به طوری که دانشگاه‌ها علاوه بر مأموریت‌های آموزشی و تحقیقاتی، در آستانه‌ی مأموریت سوم خود یعنی مشارکت بیشتر و مستقیم در نوآوری تکنولوژی قرار گرفته‌اند (پائولا و سگاتو، ۲۰۰۶). در واقع؛ دانشگاه‌ها با روی آوردن به دانشگاه کارآفرین در ارتباط با دولت و صنعت، بهره‌ورانه عمل کرده و تعاملی مناسب با عame به منزله ذینفعان اصلی و کارآفرینان و مؤسس برقرار می‌کنند (اتزکویتز، ۲۰۰۴).

ماک در سال ۲۰۰۵ با بررسی تغییرات در پارادایم دانشگاه‌های هنگ کنگ، مسائل مربوط به آموزش، پژوهش و نیز ترویج توسعه اقتصادی و اجتماعی را مورد توجه خود قرار داد. وی خاطر نشان ساخت که پرورش افراد با کیفیت بالا، کلیدی برای موفقیت هنگ کنگ در آینده می‌باشد. لذا در دانشگاه‌ها، در جهت ایجاد مراکز انتقال فناوری و بازسازی برنامه‌های درسی تلاش شده است. علاوه بر این، در کنار ایجاد سازمان‌های دولتی هدف‌گذاری شده در ترویج کارآفرینی و برنامه‌های حمایتی مالی به دانشگاه‌ها به آنها اجازه تعامل بیشتر با بخش کسب و کار و صنعت داده شده است.

و (۲۰۰۸) در پژوهشی به تبیین فرآیند تکامل دانشگاه کارآفرین-در چارچوب مدل مارپیچ سه گانه دولت محور-در راستای افزایش نقش دولت در هدایت نوآوری‌های منطقه‌ای پرداخته است. وی برای رسیدن به این منظور بر لزوم سیاستگذاری و گرایش استراتژیک دانشگاه‌ها به سمت استراتژیک شرکتی کردن دانشگاه‌ها تأکید داشته و استراتژی‌های زیر را پیشنهاد می‌کند:

- ضرورت نیاز به سطح بالای سرمایه‌گذاری اجتماعی در دانشگاه‌ها از جانب دولت و صنعت؛
- ارتقاء قابلیت‌های دانشگاه در بکارگیری خروجی‌های آن؛
- بکارگیری توانایی‌ها و ظرفیت‌های دانش جدید.

سالترو (۲۰۱۰) طی پژوهشی با نگاهی به فضای حسابداری و جامعه و تأثیراتی که این دو بر یکدیگر دارند به بررسی و تحلیل شکاف میان تحقیقات و عمل حسابداری می‌پردازد. به عقیده وی روش‌های متعددی در این روند تأثیرپذیری از هم وجود دارد که می‌بایست مورد توجه قرار گیرند.

منجمله: ۱) آموزش حسابداری (به عنوان یک وسیله جهت انتشار ایده‌ها و روش‌ها); ۲) قانون گذاران و تصمیم‌گیرندگان؛ و ۳) پژوهش‌های حسابداری.

برمیل و همکاران (۲۰۱۲) طی پژوهشی با بیان فاصله و شکاف بین محظوا و عمل حسابداری به بررسی ارتباط و همکاری میان دانشگاه و صنعت به منظور افزایش برنامه‌ریزی مالی و آموزش حسابداری پرداختند. نتایج بیانگر سطح بالای رضایت بخش صنعت، یکپارچه‌سازی حرفه‌ای قابل توجه و همچنین توسعه مهارت‌های حرفه‌ای دانشجویان بود.

لیدسدورف در سال ۲۰۱۲ طی پژوهشی به بازنگری، بررسی و تحلیل ارتباط سه جانبه دانشگاه، صنعت و دولت پرداخت. لیدسدورف؛ خود از جمله کسانی است که مدل مارپیچ سه گانه را ارائه داده است. وی در بخشی از پژوهش خود به سهم این مدل‌ها از لحاظ ارائه فناوری هوشمند به تحقیقات عملی می‌پردازد. استدلال ارائه شده در چهار موضوع ارائه شده است. نخست، مدل نئو نهادگرا که می‌تواند از ترتیب و نظم میان ذینفان مختلف در مطالعات موردی مورد استفاده قرار گیرد. در واقع مطالعات موردی در زمینه ارتباط مورد نظر با پرداختن به ابعاد این ارتباط غنی می‌شود. به عنوان مثال، روابط دانشگاه با صنعت و یا سیاست‌های دولت و دانشگاه. دوم، این مدل می‌تواند از طریق افزایش درک پیچیدگی‌های پویایی و مطالعات شبیه‌سازی شده اقتصاد تکاملی آگاهی دهد. سوم، این مدل سه گانه به مدل متا بیولوژیکی<sup>۱</sup> اقتصاد تکاملی، مفهوم جامعه‌شناسنی که در میان عوامل نهادی رد و بدل شده است را می‌افزاید. و در آخر، در سمت این هنجارها از گزینه‌ها و آیتم‌های در حال توسعه؛ این مدل سه گانه یک محرک جهت جستجوی عدم تطابق میان عوامل نهادی در ترتیبات و عملکرد اجتماعی روی داده توسط این ترتیبات را فراهم می‌کند. در کنار این، لیدسروف معتقد است که اختلاف میان دو لایه (انتظارات مبتنی بر دانش و منافع سازمانی) و میان سه حوزه (اقتصاد، دانش و سیاست)، فرصت‌های فراوانی در جهت حل این پازل ارائه می‌دهد.

در مطالعات داخلی نیز پژوهشگران بسیاری به این مسئله پرداخته‌اند. منجمله؛ در مقاله‌ای که توسط ثقفی، محمدزاده نوبن و رویایی (۱۳۷۱) در کنفرانس بین‌المللی حسابداری در واشنگتن دی سی ارائه گردید؛ شش عامل بازدارنده رشد آموزش حسابداری در ایران از طریق تدوین و توزیع پرسشنامه در بین حسابداران و مدرسان حسابداری که با مسائل آموزشی و اجرایی آشنایی کافی داشتند شناخته شدند. این عوامل به ترتیب کافی نبودن مدرسان زیده، تفاوت آشکار بین آموزش و اجرا، کمبود کتاب‌های درسی حسابداری و یا وجود کتاب‌های قدیمی به زبان فارسی، کمبود پژوهش‌های کافی در زمینه حسابداری، پایین بودن وضع چاپ و انتشار مطالب حسابداری و نهایتاً

<sup>۱</sup>. Meta-biological model

نبودن دوره‌های کارآموزی دانشجویان همراه با تحصیلات دانشگاهی بودند. در ادامه اینان استراتژی‌هایی برای بهبود و رشد حسابداری با توجه به ترتیب اثربخشی توسط افراد ارائه کردند که شامل افزایش برنامه و مواد درسی حسابداری در دانشگاه‌ها، ایجاد دوره‌های کارآموزی برای دانشجویان در حین تحصیل، آموزش و تحصیلات عالیه برای استادان داخلی حسابداری، افزایش کتاب‌های درسی به زبان فارسی، آموزش مقالات مؤثر دولتی در زمینه نقش و فواید حسابداری در توسعه اقتصادی، تشویق و ترویج همکاری‌های حرفه‌دانشگاه، افزایش کاربرد رایانه در فرآگیری اطلاعات حسابداری، افزایش چاپ و نشر مجلات حسابداری و نهایتاً ایجاد تشویق به توسعه فعالیت‌های انجمن دانشجویان حسابداری بودند.

بهرامی (۱۳۷۴) طی مطالعه خود، اهم مشکلات نظام آموزش عالی را مواردی همچون نامناسب بودن بودجه آموزش عالی با توسعه دستگاه‌های اجرائی، فقدان تناسب در تنوع رشته‌ها و ظرفیت آنها با نیازهای فعلی و آتی جامعه، عدم مقبولیت ارتباط پژوهشی دستگاه‌های اجرائی با دانشگاه، تماس و همکاری‌های بین‌المللی دانشگاه‌ها در حد توافقنامه‌ها و تفاهم‌نامه‌ها و عدم تمرکز برنامه‌ریزی‌ها، سیاستگذاری‌ها و تصمیمات عنوان نموده و برای رفع چنین نقصان و مشکلاتی، پیشنهادهایی ارائه می‌کند.

در پژوهشی دیگر، مظاہری کوپائی (۱۳۷۴) مبنای مطالعه خود را در بررسی وضعیت آموزش حسابداری در ایران قرار داد. نتایج پژوهش وی که از طریق توزیع پرسشنامه بین گروه‌های سازمان حسابرسی، اعضای انجمن حسابداران خبره ایران و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی شهر تهران بدست آمد نشان داد که برخی از علل عدم اعتلاء آموزش حسابداری در ایران عبارتند از: چند شغله بودن استادی رشته حسابداری، عدم ارتباط دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی با مراکز صنعتی و حرفه‌ای، کمبود حقوق و مشکلات رفاهی استادی، کمبود پژوهش‌ها و تحقیقات در زمینه رشته حسابداری و غیره است. بنابراین پیشنهادهایی در جهت رفع ارائه کرد.

سلطانی (۱۳۷۶-۷۷) با مروری بر ادبیات برنامه‌ریزی بلندمدت آموزش عالی، از جمله چالش‌های مهم این برنامه‌ریزی در افق سال ۱۴۰۰ را چنین می‌کند: ۱) حرکت در جهت اسلامی کردن واقعی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی؛ ۲) اصلاح ساختار دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به شکلی که پاسخگوی نیاز جامعه باشد؛ ۳) ایجاد تعادل معقول و منطقی بین رشد کیفی و کمی دانشگاه؛ ۴) رفع محدودیت‌های و تنگناههای مالی دانشگاه به طور جدی؛ ۵) توجه جدی به پیشرفت‌های علمی، ارتقای علمی، معنوی و اخلاقی دانشگاه؛ ۶) دفاع بین‌الملل از فرهنگ و تمدن اسلامی از طریق دانشگاه‌ها؛ ۷) رشد سیاسی و سیاسی کردن دانشگاه؛ ۸) ایجاد وحدت تصمیم‌گیری در آموزش عالی و استراتژی آموزش؛ ۹) همگانی نمودن آموزش عالی؛ ۱۰) برداشتن مرزهای جغرافیایی دانشگاه‌ها و متصل شدن به جامعه جهانی؛ ۱۱) ایجاد دانشگاه‌هایی محقق و خلاق پرور؛

(۱۲) ایجاد علوم میان رشته‌ای در زمینه‌های مختلف فنی و مهندسی و علوم انسانی؛ (۱۳) اصلاح و تجدیدنظر در روش‌ها و الگوهای آموزش دانشگاه و مؤسسات آموزش عالی؛ (۱۴) ایجاد تحول در نقش هیئت امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی؛ (۱۵) توجه جدی به کیفیت آموزش عالی؛ (۱۶) حاکم کردن مدیریت کیفی فرآگیر؛ (۱۷) جهت‌گیری آموزش عالی به سمت مهارت‌های شناختی عالی، چشم‌انداز بلندمدت، آموزش میان رشته‌ای، نظارت جهانی، توجه به ارزش‌های انسانی و یادگیری مدام‌العمر؛ و (۱۸) خارج نمودن دانشگاه‌ها از انزوا حرفة‌ای. از همین رو، یک چهارچوب نظری جهت طراحی و برنامه‌ریزی برنامه‌های بلندمدت آموزش عالی در افق سال ۱۴۰۰ ارائه می‌نماید.

اعتمادی (۱۳۷۷) پیشرفت‌های علمی و فنی در زمینه آموزش حسابداری از یک سو و رشد شتابان اقتصادی از سوی دیگر را در الزام به کسب مهارت‌های مربوطه در زمینه‌های تخصصی بیان می‌کند. این در حالی است که با توجه به تحولات اقتصادی کشور، نظام مربوطه دارای نارسانی‌های بنیادی می‌باشد. از جمله نتایج پژوهش وی؛ وجود اختلاف معنادار در دیدگاه گروه‌های نظرخواه در مورد عوامل و موانع رشد و ارتقای آموزش حسابداری بود. همچنین از این عوامل و موانع می‌توان به عدم تأمین مالی استادان، کمبود استادان متخصص، نبود جایگاه مناسب برای حرفة حسابداری در جامعه، عدم اشتغال کافی دانشجویان به پژوهش و تحقیقات مربوط به حسابداری، فقدان انجمان مالی حرفة‌ای حسابداری و حمایت منسجم آنان از آموزش حسابداری از لحاظ مادی و معنوی، کمبود اطلاعات اولیه لازم در تحقیق و پژوهش، کمبود کتاب‌های حسابداری به زبان فارسی و همچنین کتاب‌های ترجمه شده، فقدان استانداردها و روش‌های مدون حسابرسی ملی، فقدان دوره کارورزی و کارآموزی در جين تحصیل، فقدان همکاری میان استادان حسابداری و حسابدانان حرفة‌ای، ارائه دروس به صورت مجزا و نبود فرآیند ارتباط آنان در قالب یک سیستم اطلاعاتی حسابداری، یکنواختی نسبی برنامه دروس حسابداری در تمامی دانشگاه‌ها و غیره اشاره کرد.

اجتهادی در سال ۱۳۷۷ با اشاره به کارکردهای نظام آموزش عالی-تولید، انتقال و اشاعه و نشر دانش-به تحلیل هر کدام می‌پردازد. وی پس از معرفی عمدت‌ترین کاستی‌های موجود در نظام آموزش عالی، پیشنهادهایی جهت رفع آنها ارائه می‌کند. از جمله این پیشنهادها: (الف) آماده‌سازی نظام آموزش عالی کشور برای پاسخگویی به تقاضا و انتظارات جامعه؛ (ب) توجه بیش از پیش به دانشگاه‌های تکنولوژی «دانشگاه ستادی» به عنوان حلقة اتصال میان دانشگاه‌های نظری و بخش‌های مختلف جامعه؛ (ج) تجدیدنظر و سازماندهی آینین‌نامه‌های مربوط به فعالیت‌های (آموزشی و پژوهشی) اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها؛ و (د) تنفيذ اختیارات و استقلال بیشتر به دانشگاه‌ها از طریق اعضای هیئت امناء و همچنین ورود نیروهای محلی در این ترکیب است. با این حال، به باور نگارنده این تغییرات ساختاری عموماً همراه با بار مالی و گاه تنفس اجتماعی خواهد بود.

بازرگان (۱۳۷۷) بر این باور است که نظام آموزش عالی حسابداری در مقایسه با سایر نظام‌ها، جوانتر است. لذا با سهولت بیشتری می‌توان کیفیت آن را ارتقاء داد. وی رسیدن به این مهم را مستلزم تحقیق و توسعه و در چارچوب خودارزیابی در گروه‌های آموزشی حسابداری دانشگاه‌ها و سپس در کل نظام بیان می‌کند. وی، ملاک‌های مورد استفاده در انجام این فرآیند را ساختار سازمانی، تشکیلات و منابع، دانشجویان، برنامه‌ها و دوره‌های آموزشی مورد اجرا، فرآیندهای تدریس-یادگیری و دانش‌آموختگان ارائه می‌کند.

جمال رودکی در سال ۱۳۷۸ در پنجمین سمینار سراسری حسابداری ایران با بررسی نقدگونه نظام‌های آموزشی سایر کشورهای در حال توسعه، به ارائه راهبردهایی جهت ارتقای کمی و کیفی آینده آموزش حسابداری ایران پرداخت. نتایج این تحقیق؛ تربیت کادر آموزشی با کفایت، فراهم ساختن امکانات استفاده بهینه از منابع مالی و نیروی انسانی، بررسی کمیت و کیفیت کتاب‌های درسی، نشریات تخصصی، وسایل کمک آموزشی، ارتباط آموزش و حرفه حسابداری در قالب عضویت دانشجویان کارشناسی به عنوان عضو حرفه‌ای انجمن حسابداران و حسابرسان رسمی، تربیت کارشناسان حساب و حسابرسان با توانایی سرپرستی و اجرای نظام‌های مالی رایانه‌ای و یا حسابرسی و غیره بودند.

باقرزاده (۱۳۸۰) با اشاره به سه کارکرد تولید، انتقال و اشاعه و نشر دانش در نظام آموزش عالی حسابداری به بررسی بایسته‌های نقش‌های نظام آموزش حسابداری و عملکرد گذشته و حال این نظام در ایران می‌پردازد. از نظر باقرزاده، از جمله نقاط ضعف در این نظام، تأکید بیشتر بر جنبه‌های تکنیکی حسابداری به جای جنبه‌های نظری و مفهومی در برنامه‌های آموزشی و روش‌های تدریس-یادگیری، کمبود مدرسان و هیئت علمی واجد شرایط به خصوص با وضعیت تمام وقت، ضعف در جنبه تحقیق آموزش عالی (به عنوان ضعیفترین جنبه)، کمبود و قدیمی بودن کتاب‌های درسی به زبان فارسی، ترجمه و اقتباس صرف از کتاب‌های خارجی با توجه به سازگاری این کتاب‌ها با توجه به شرایط اقتصادی-اجتماعی آنها و نه شرایط کشور ایران هستند.

مطالعه اعتمادی و فخاری (۱۳۸۳) ضمن اشاره به از هم‌گسیختگی، نامرتب بودن و ناکارآمدی تحقیقات حسابداری به همراه محتوای آموزشی نامناسب و همچنین فایده‌مندی حسابداری تنها از جهت الزام قانونی و مشخص نبودن جایگاه حرفه در نظام تصمیم‌گیری شرکت‌ها به این نتیجه دست یافتند که بررسی سه عنصر تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری را الزام‌آور است. بازنگری سه عنصر پیشگفتنه در نظام مربوطه نشان داد که هر یک از این عوامل در انزوا به سر می‌برد به‌گونه‌ای که چنین انزوازی منجر به کاهش محبوبیت این رشته دانشگاهی در بین محققان و دانشگاهیان شده است. لذا استراتژی‌های زیر به منظور رفع مشکلات فوق و ایجاد ارتباط مؤثر بین سه عنصر ذکر شده بیان گردید:

۱. ایجاد تطابق بین محتوای آموزشی با نیازهای عملی و همچنین گنجاندن تحقیقات به عنوان بخشی ضروری در آموزش با نقش تکمیل کنندگی؛
  ۲. سرپرستی تحقیقات به منظور ایجاد ارتباط بین تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری.
- پورعلی (۱۳۸۴) در بخشی از مقاله خود ضمن واکاوی مشکلات و عوامل بازدارنده در رشد آموزش حسابداری و تأثیر آن بر حرفة حسابداری و تأمین نیروی انسانی ماهر به ارائه راهکارهای لازمه پرداخته است. کافی نبودن مدرسان زبده دارای دانش نظری و عملی با هم، تفاوت آشکار بین آموزش و اجراء، کمبود پژوهش‌های کافی در زمینه حسابداری، وارداتی بودن دانش حسابداری و نبود یا فقدان دوره‌های کارآموزی از جمله عوامل بازدارنده بیان گردید. بنابراین، راهکارها در قالب بايسته‌ها ارائه نمود که می‌توان به برداشت روش‌های قدیمی و منسخ از طریق بازنگری در برنامه‌های درسی، اشتغال دانشجویان به صورت کارآموزی در مؤسسات حسابرسی و واحدهای تجاری، تشویق و تزریق همکاری‌های حرفة و دانشگاه، آموزش و تحصیلات عالیه برای اساتید و توجه به وضعیت معیشتی آنان، آموزش مقامات دولتی در زمینه نقش و فواید حسابداری در توسعه اقتصادی و نهایتاً ایجاد و تشویق به توسعه فعالیت‌های انجمن‌های علمی دانشجویان حسابداری اشاره کرد.

جعفرنژاد، مهدوی و خالقی سروش (۱۳۸۴) موانع ارتباط متقابل صنعت و دانشگاه در ایران را مواردی همچون عدم هماهنگی مراکز تحقیقاتی دانشگاهی با مراکز صنعتی، عدم ارتباط میان سیاست‌های راهبردی بخش صنعت با سیاست‌های راهبردی تحقیقات دانشگاهی، کم توجهی مراکز صنعتی به بهره‌برداری از نتایج تحقیقات دانشگاهی، عدم ثبات مدیریت در مراکز صنعتی، نامناسب بودن سیاست‌های کلان پژوهشی کشور، شناخت ناکافی مراکز تحقیقات دانشگاهی از مسایل و مشکلات مراکز صنعتی، تفاوت فرهنگ سازمانی مراکز تحقیقاتی دانشگاهی با صنایع و عدم اعتماد مراکز صنعتی به کاربردی بودن تحقیقات دانشگاهی عنوان نموده‌اند. اینان در ادامه راهکارهایی همچون سازماندهی دانشگاهها برای ارائه خدمات فنی و مشاوره‌ای به صنایع، راهاندازی رشته‌های علمی در دانشگاهها منطبق با نیازهای واقعی بخش صنایع، آشنایی بخش صنعت با توانایی‌های دانشگاهی برای انجام تحقیقات، انکاس مسایل و مشکلات صنایع به دانشگاهها، استفاده از نیروهای مهندسی بخش صنعت برای اجرایی کردن طرح‌های دانشگاهی، ایجاد تشکیلات واسط مناسب، تخصص اعتبارات عمومی دولت به امر تحقیق در جهت رفع موانع ارائه دادند.

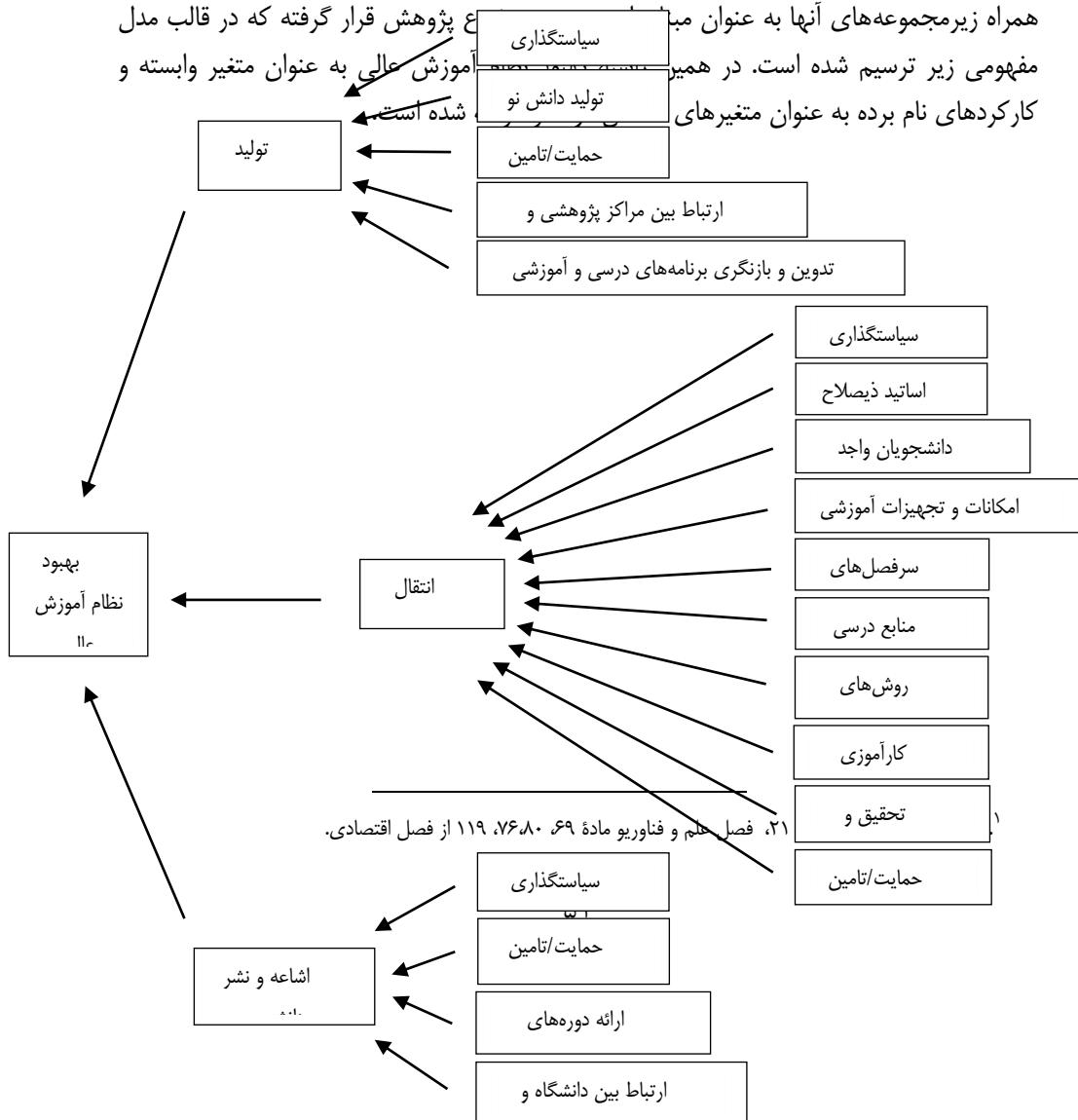
به باور گودرزی، آل رسول و علایی‌پور (۱۳۸۴)، چالش‌های اصلی نظام آموزش عالی در ایران در عدم توجه به فلسفه وجودی آموزش عالی و رشد متناسب همه کارکردهای آن نهفته است. اگر چه، در بخش پژوهش و ارتباط صنعت و دانشگاه (منجمله عدم کفایت اعتبارات تحقیقاتی، کمبود محقق، عدم مدیریت یکپارچه در تحقیقات و مشکلات فرهنگی) به همراه عدم تقاضا از سوی صنعت و

بخش‌های مختلف، عدم وجود اعتبار کافی برای پیشبرد اهداف آموزش عالی و لزوم استقلال مالی دانشگاه‌ها و افزایش رشد تعداد دانشجویان، داوطلبان اعضای هیئت علمی و عدم توزیع مناسب امکانات چالش‌های فراوانی وجود دارد که نیازمند ارائه راهکارهای مناسب است.

نتایج مطالعه دیگری که به منظور شناسایی چالش‌های آموزش عالی صورت گرفت عبارتند از: محیط در حال تغییر، رسالت‌ها، آموزش دانشجویان، حرفة علمی، تأمین مالی آموزش عالی، اداره امور دانشگاه‌ها، سیاستگذاری‌ها، همکاری‌های علمی بین‌المللی، مدیریت و ساختار، تقاضای اجتماعی، ارتباط دانشگاه با صنعت و کیفیت (مشرف جوادی، کورنگ بهشتی و محمدی اصفهانی، ۱۳۸۵).

### مدل مفهومی پژوهش

با بررسی پژوهش‌های لازم، بازنگری قانون برنامه پنجم توسعه<sup>۱</sup> و مشاوره با متخصصین مربوطه سه کارکرد اصلی «تولید دانش/پژوهش»، «انتقال دانش/آموزش» و «اشاعه و نشر دانش/خدمات» به همراه زیرمجموعه‌های آنها به عنوان مبنای پژوهش قرار گرفته که در قالب مدل مفهومی زیر ترسیم شده است. در همینجا کارکردهای نام برده به عنوان متغیرهای مدل مفهومی در نظر گرفته شده اند.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از جمله پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی می‌باشد. به جهت گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. لذا، به منظور اطمینان از روایی پرسشنامه به استانید و متخصصین مربوطه جهت مشاوره، قضاوی و ارزیابی مراجعه شده است. همچنین با استفاده از روش آلفای کرونباخ، پایایی پژوهش مورد ارزیابی قرارگرفت که نشان‌دهنده میزان پایایی مناسب پژوهش است. بر این اساس، جامعه آماری مشتمل از استانید دانشگاه (اعضای هیئت علمی و شاغل در مقطع کارشناسی)، دانشجویان سال آخر حسابداری (مقطع کارشناسی ارشد) و مدیران مؤسسات حسابرسی (اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران) می‌باشند. با توجه به محدودیت‌های مکانی و زمانی؛ قلمرو مکانی، شهر مشهد مقدس و قلمرو زمانی، دوره ۱۳۹۲-۹۳ انتخاب گردید. همگام با این، از شاخص‌های رایج در آمار توصیفی به جمع‌آوری و خلاصه‌سازی داده‌ها و جهت بررسی و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش از روش ترکیبی AHP-TOPSIS و آزمون‌ها ANOVA و KRUSKAL-WALLIS استفاده گردید.

### یافته‌های پژوهش

#### بخش نخست: آمار توصیفی

یافته‌های بدست آمده از تکمیل پرسشنامه‌ها توسط گروه‌های حاضر در پژوهش جهت شناسایی وضعیت و ویژگی‌ها جامعه‌شناسی به شرح ذیل می‌باشد:

جدول ۱. آمار توصیفی بر حسب حوزه فعالیت

درصد	فراوانی	گروه‌ها
۱۵/۵	۲۲	استادی
۱۷/۶	۲۵	مدیران
۶۶/۹	۹۵	دانشجویان
۱۰۰/۰	۱۴۳	مجموع

## بخش دوم: آمار استنباطی

### AHP-TOPSIS روش ترکیبی

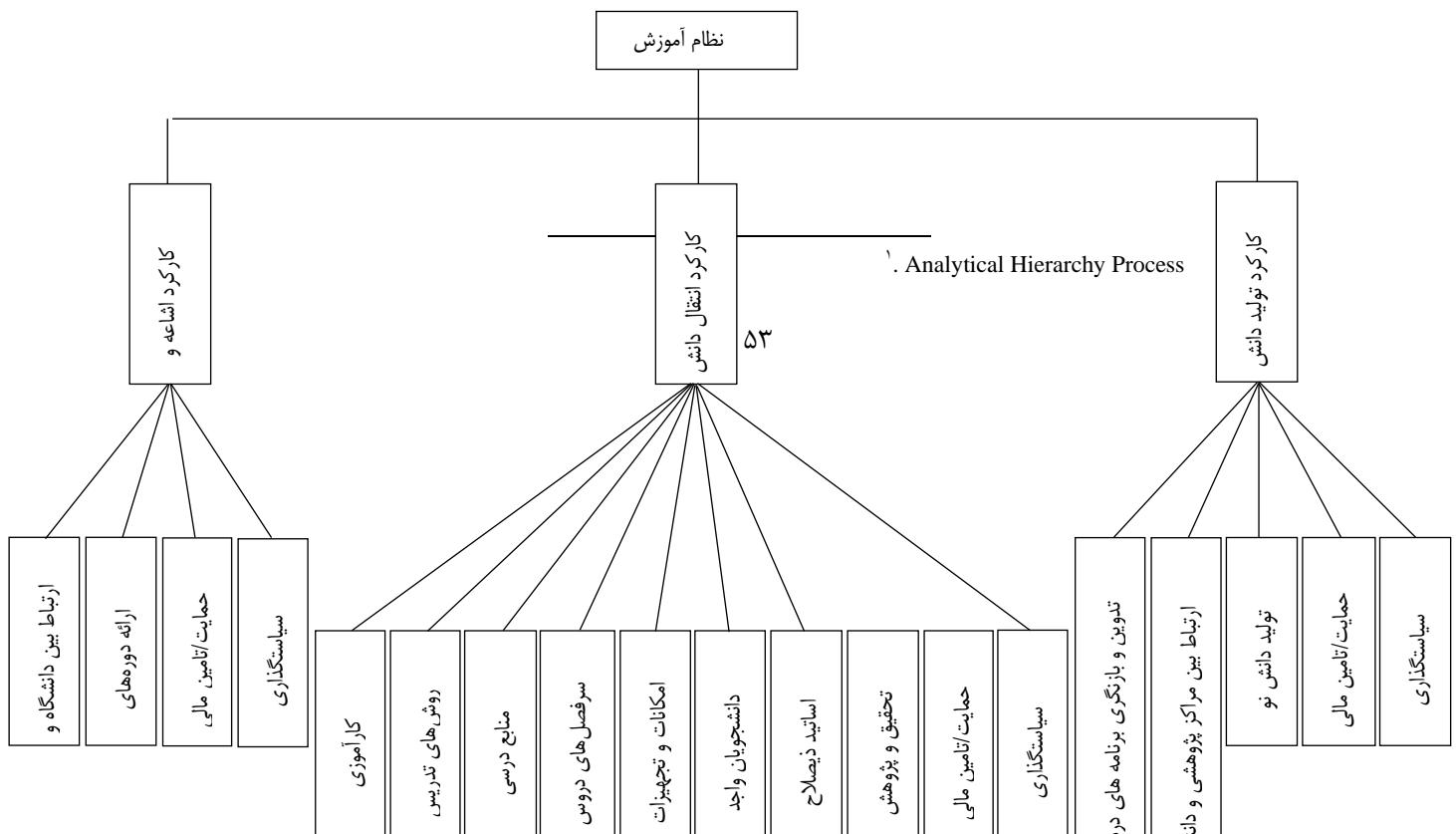
بکارگیری AHP به دلیل ظرفیت محدود بشری در پردازش اطلاعات به طور قابل ملاحظه‌ای محدود گشته، سقف مقایسات زوجی به تعداد  $7 \pm 2$  در نظر گرفته می‌شود. روش TOPSIS، می‌تواند نیازمندی مقایسات زوجی را برآورده سازد (شاوه، شیور و لی، ۲۰۰۷). به علاوه، این رویکرد نیاز به رویه‌ای کارآ دارد تا اهمیت نسبی شاخص‌های مختلف را با توجه به هدف تعیین کند، روش AHP چنین رویه‌ای را ارائه می‌کند (رائو و دیویم، ۲۰۰۸). بنابران، در این پژوهش، روش ترکیبی AHP-TOPSIS بکار گرفته شده است تا از مزایای هر دو روش در رتبه‌بندی و انتخاب بهترین گزینه استفاده شود.

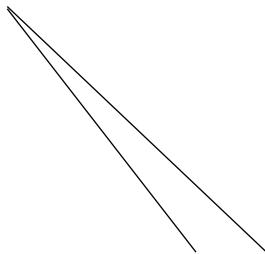
### روش فرآیند تحلیل سلسله مراتبی<sup>۱</sup>

این روش نظرات گروه‌ها را ترکیب کرده و سیستم تصمیم‌گیری را به سیستم سلسله مراتبی ساده تبدیل می‌کند. سپس، از طریق مقایسات زوجی، به بررسی اهمیت نسبی و نهایی عناصر می‌پردازد.

#### الف) ترسیم ساختار سلسله مراتبی

به منظور تصمیم‌گیری نخست یک درخت سلسله مراتب مناسب که بیان کننده مسئله مورد مطالعه است، ترسیم می‌گردد. شکل ۲ ساختار مورد نظر می‌باشد.





شکل ۲. درخت سلسله مراتب تصمیم

**ب) تنظیم مقایسات زوجی (قضاياوت‌های ترجیحی)**

در این مرحله زمینه‌های پژوهشی در قالب ماتریسی به صورت دو به دو با یکدیگر مقایسه می‌گردند. بدین ترتیب،  $m \times n$  ماتریس وجود دارد که نشان‌دهنده مقایسه دو به دوی عناصر حاضر خواهد بود. لازم به توضیح است که قطر ماتریس برابر ۱ است که به معنای ارجهایت مساوی یک عامل یا گزینه به خودش است. همچنین، رقم درج شده سطر  $x$  و ستون  $y$ ، معکوس رقم سطر  $y$  و ستون  $x$  است. به عنوان مثال در شکل ۳، عدد سطر دوم، ستون اول ( $1/348$ ) معکوس عدد سطر اول، ستون دوم ( $0/742$ ) است.

جدول ۲. مقایسات زوجی بخش تولید دانش

سیاستگذاری	پلید دانش	۴. همایت/تامین کالی	دانشگاه	ارتباط بین مرکز پژوهشی و دانشگاه	یدومن و بازگری برنامه‌های درسی و آموزشی
۰/۰۰۰	۰/۷۴۲	۰/۸۱۶	۰/۴۳۹	۰/۴۹۹	

۰/۴۴۴	۰/۶۰۹	۱/۲۹۳	۱/۰۰۰	۱/۳۴۸	تولید دانش نو
۰/۶۹۶	۰/۸۹۶	۱/۰۰۰	۰/۷۷۴	۱/۲۲۶	حمایت/تامین مالی
۰/۶۲۹	۱/۰۰۰	۱/۱۱۷	۱/۶۴۱	۲/۲۷۸	ارتباط بین مرآکر پژوهشی و دانشگاه
۱/۰۰۰	۱/۵۹۰	۱/۴۳۷	۲/۲۵۰	۲/۰۰۴	تدوین و بازنگری برنامه‌های درسی و آموزشی

جدول ۳. مقایسات زوجی بخش انتقال دانش

کارآموزی	سیاستگذاری	سیاستگذاری	حمایت/تامین مالی	استادیه ذیصلاح	دانشجویان و آنها	شرایط	امکانات و تسهیلات	سرفصل‌های دروس	بنای درسی	روش‌های تدریس	یقینی و پژوهش	کارآموزی
۰/۶۳۵	۰/۳۹۴	۰/۳۸۰	۰/۳۷۵	۰/۵۰۰	۰/۵۹۰	۰/۵۸۷	۰/۶۵۸	۰/۴۲۴	۱/۰۰۰	سیاستگذاری		
۱/۱۴۷	۰/۷۵۱	۰/۷۲۹	۱/۱۲۷	۱/۱۸۸	۱/۱۱۷	۱/۶۴۳	۲/۱۶۰	۱/۰۰۰	۲/۳۵۸	حمایت/تامین مالی		
۰/۶۵۶	۰/۴۳۳	۰/۵۰۳	۰/۴۸۴	۰/۶۳۴	۰/۷۰۵	۱/۰۱۱	۱/۰۰۰	۰/۴۶۳	۱/۱۵۹	استادیه ذیصلاح		
۰/۷۳۸	۰/۴۱۱	۰/۴۵۰	۰/۵۰۰	۰/۶۵۰	۰/۸۰۳	۱/۰۰۰	۰/۹۸۹	۰/۶۰۹	۱/۷۰۴	دانشجویان واحد شرایط		
۰/۵۳۷	۰/۴۳۰	۰/۴۷۸	۰/۵۳۹	۱/۰۰۱	۱/۰۰۰	۱/۲۴۵	۱/۴۱۹	۰/۸۹۵	۱/۶۹۵	امکانات و تسهیلات		
۰/۶۲۴	۰/۴۱۲	۰/۴۶۹	۰/۵۲۵	۱/۰۰۰	۰/۹۹۹	۱/۵۴۰	۱/۵۷۸	۰/۸۴۱	۰/۰۰۲	سرفصل‌های دروس		
۰/۸۵۲	۰/۵۷۲	۰/۶۸۷	۱/۰۰۰	۱/۹۰۵	۱/۸۵۴	۱/۹۹۹	۲/۰۶۷	۰/۸۸۷	۲/۶۷۰	منابع درسی		
۰/۹۳۹	۰/۷۰۱	۱/۰۰۰	۱/۴۵۵	۲/۱۳۳	۲/۰۹۴	۲/۲۲۳	۱/۹۹۰	۱/۳۷۱	۲/۶۳۲	روش‌های تدریس		
۱/۳۷۲	۱/۰۰۰	۱/۴۲۷	۱/۷۴۹	۲/۴۳۰	۲/۳۲۳	۲/۴۳۵	۲/۳۰۸	۱/۳۳۱	۲/۵۳۷	تحقیق و پژوهش		
۱/۰۰۰	۱/۷۲۹	۱/۰۶۴	۱/۱۷۴	۱/۶۰۴	۱/۸۶۴	۱/۳۵۶	۱/۵۲۶	۰/۸۷۲	۱/۵۷۴	کارآموزی		

جدول ۴. مقایسات زوجی بخش اشعه و نشر دانش

سیاستگذاری	سیاستگذاری	حمایت/تامین مالی	ارائه دوره‌های تخصصی	ارتباط بین دانشگاه و صنعت	ارتباط بین دانشگاه و صنعت
۰/۳۳۰	۰/۴۱۷	۱/۴۰۰	۱/۰۰۰	سیاستگذاری	
۰/۳۶۹	۰/۳۵۶	۱/۰۰۰	۰/۷۱۴	حمایت/تامین مالی	
۰/۸۵۹	۱/۰۰۰	۲/۸۱۳	۲/۳۹۸	ارائه دوره‌های تخصصی	
۱/۰۰۰	۱/۱۶۴	۲/۷۰۹	۳/۰۲۶	ارتباط بین دانشگاه و صنعت	

**ج) محاسبه اوزان نسبی و نهایی**

برای محاسبه اوزان نسبی عامل هر سطح از سطوح سلسله مراتب از رابطه (۱) و (۲) و برای اوزان نهایی از رابطه (۳) استفاده می‌شود. نتایج این محاسبات در جدول ۳ قابل مشاهده است.

$$r_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sum_{i=1}^n a_{ij}} \quad (j = 1, 2, 3, \dots, n) \quad \text{رابطه (۱)}$$

$a_{ij}$  = مقدار ترجیح عامل آم به زام.

$r_{ij}$  = مولفه نرمال شده.

$$w_i = \frac{\sum_{i=1}^n r_{ij}}{n} \quad \text{رابطه (۲)}$$

$w_i$  = میانگین موزون.

$$w = \sum_{i=1}^n w_{ai} w_{ci} \quad \text{رابطه (۳)}$$

$w$  = میانگین موزون‌های جایگزین سطر اول.

جدول ۵. اوزان نهایی بخش تولید دانش

کارکرد	وزن نسبی	زیرکرکردها	وزن نسبی	وزن نهایی	رتبه
تولید دانش	۰/۳۳	تدوین و بازنگری برنامه‌های درسی و آموزشی	۰/۳۰۳	۰/۰۹۶۹۶	۱
		ارتباط بین مراکز پژوهشی و دانشگاه	۰/۲۲۲	۰/۰۷۶۲۴	۲
		تولید دانش نو	۰/۱۷۳	۰/۰۵۵۳۶	۳
		حمایت/تامین مالی	۰/۱۶۵	۰/۰۵۲۸	۴
		سیاستگذاری	۰/۱۲۷	۰/۰۴۰۶۴	۵

جدول ۶. اوزان نهایی بخش انتقال دانش

کارکرد	وزن نسبی	زیرکرکردها	وزن نسبی	وزن نهایی	رتبه
انتقال دانش	۰/۳۷	تحقیق و پژوهش	۰/۱۶۸	۰/۰۶۲۱۶	۱
		روش‌های تدریس	۰/۱۴۲	۰/۰۵۲۵۴	۲
		منابع درسی	۰/۱۱۹	۰/۰۴۴۰۳	۳
		حمایت/تامین مالی	۰/۱۱۵	۰/۰۴۲۵۵	۴
		کارآموزی	۰/۱۱۵	۰/۰۴۲۵۵	۴
		سرفصل‌های دروس	۰/۰۸۲	۰/۰۳۰۳۴	۵
		امکانات و تسهیلات	۰/۰۷۸	۰/۰۲۸۸۶	۶

۷	۰/۰۲۴۷۹	۰/۰۶۷	دانشجویان واجد شرایط		
۸	۰/۰۲۳۶۸	۰/۰۶۴	اساتید ذیصلاح		
۹	۰/۰۱۸۵	۰/۰۵۰	سیاستگذاری		

## جدول ۷. اوزان نهایی بخش انتقال دانش

رتبه	وزن نهایی	وزن نسبی	وزن نسبی	زیرکرکردها	کارکرد
۱	۰/۱۲۰۲۸	۰/۳۸۸	۰/۳۱	ارتباط بین دانشگاه و صنعت	اشاعه و نشر دانش
۲	۰/۱۰۶۰۲	۰/۲۴۲		ارائه دوره‌های تخصصی	
۳	۰/۰۴۵۵۷	۰/۱۴۷		سیاستگذاری	
۴	۰/۰۳۸۱۳	۰/۱۲۳		همایت/تامین مالی	

## (۴) نرخ ناسازگاری

نرخ ناسازگاری مکانیزمی است که به وسیله آن اعتبار پاسخ پرسش‌شوندگان با ماتریس‌های مقایسه‌ای مورد سنجش قرار می‌گیرد. مقدار نرخ ناسازگاری کمتر یا مساوی ۰/۱ بیانگر سازگاری مناسب مقایسه‌ها می‌باشد. برای محاسبه این نرخ از روابط زیر استفاده می‌شود:

$$II = \frac{\lambda_{\max}}{n-1} \quad (4)$$

$\lambda_{\max}$  = محاسبه بردار ویژه.

$II$  = شاخص سازگاری.

$$IR = \frac{II}{R.I} \quad (5)$$

$R.I$  = شاخص تصادفی.

$IR$  = نرخ ناسازگاری.

## جدول ۸. شاخص سازگاری تصادفی

n	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	...
R.I	۰/۰۰	۰/۰۵۸	۰/۰۹۰	۱/۱۲	۱/۲۴	۱/۳۲	۱/۴۱	۱/۴۵	۱/۴۹	۱/۵۱	۱/۴۸	...

همانطور که در جدول ۹ مشاهده می‌کنید تمام مقادیر بدست آمده کمتر از ۰/۱ است که نشانگر سازگاری قابل قبول داده‌ها می‌باشد.

جدول ۹. شاخص سازگاری

نظام آموزش عالی				گروه‌ها
اساعه و نشر دانش	انتقال دانش	تولید دانش		
۰/۰۳	۰/۰۲	۰/۰۱	اساتید	
۰/۰۰۵	۰/۰۱	۰/۰۲	دانشجویان	
۰/۰۰۲	۰/۰۲	۰/۰۴	مدیران	

**روش TOPSIS<sup>۱</sup>**

روش TOPSIS یکی از مفیدترین روش‌های مناسب برای تصمیم‌گیری از طریق انتخاب بهترین راه حل از میان راه حل‌های موجود است. جهت اجرای این تکنیک باید اقداماتی زیر صورت پذیرد:

**(الف) محاسبه ماتریس بی مقیاس موزون**

برای محاسبه ماتریس بی مقیاس موزون ابتدا می‌بایست از طریق رابطه  $\mathbf{U}$  ماتریس تصمیم به کمک نرم اقلیدسی<sup>۲</sup> به یک ماتریس بی مقیاس تبدیل شود. سپس با استفاده از رابطه  $\mathbf{V}$  ماتریس بی مقیاس موزون بدست آید. نتایج حاصل در جدول ۱۰ نشان داده شده است.

$$\mathbf{n}_{ij} = \frac{\mathbf{r}_{ij}}{\sqrt{\sum_{i=1}^m \mathbf{r}_{ij}^2}} \quad \text{رابطه (۶)}$$

$r_{ij}$ =ارزش شاخص  $\mathbf{Z}$  برای گزینه  $\mathbf{A}_m$  (یا از تقسیم هر عنصر ماتریس تصمیم‌گیری بر محدود مربعات مقادیر در هر ستون).

$$\mathbf{v}_{ij} = \mathbf{n}_{ij} + \mathbf{w}_j \quad \text{رابطه (۷)}$$

$w_j$ =وزن شاخص مربوطه (وزان اهمیت برای هر معیار).

جدول ۱۰. ماتریس بی مقیاس موزون

کارکرد انتقال دانش	کارکرد اشاعه و نشر دانش	کارکرد تولید دانش
۰/۰۲	۰/۰۱	۰/۰۱

**(ب) محاسبه فاصله از ایده‌آل مثبت و منفی**

<sup>۱</sup>. Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution

<sup>۲</sup>. روشی است جهت تعیین ضریب اهمیت شاخص‌ها.

جهت دستیابی فاصله از ایدهآل مثبت و منفی ( $d_i^+$  و  $d_i^-$ ) از نرم اقلیدسی، نخست راه حل ایدهآل مثبت ( $A_i^+$ ) و راه حل ایدهآل منفی ( $A_i^-$ ) از طریق رابطه ۸ بدست آورده سپس با بکارگیری از رابطه ۹ محاسبه می‌گردد. نتایج حاصل در جداول ۱۵-۴، ۱۶-۴ و ۱۷-۴ به نمایش گذاشته شده است.

(رابطه ۸)

$$A_i^+ = \left\langle \left( \max_{V_{ij}} |j\varepsilon j^+| \right), \left( \max_{V_{ij}} |j\varepsilon j^-| \right) \right\rangle = \left( V_1^+, V_2^+, V_3^+, \dots, V_n^+ \right)$$

$$A_i^- = \left\langle \left( \max_{V_{ij}} |j\varepsilon j^+| \right), \left( \max_{V_{ij}} |j\varepsilon j^-| \right) \right\rangle = \left( V_1^-, V_2^-, V_3^-, \dots, V_n^- \right)$$

$A^+$ =بیشترین مقدار یک راه حل در معیارهای مثبت یا کمترین مقدار یک راه حل در معیارهای منفی در ماتریس بی مقیاس وزین.

$A^-$ =کمترین مقدار یک راه حل در معیارهای مثبت یا بیشترین مقدار یک راه حل در معیارهای منفی در ماتریس بی مقیاس وزین.

(رابطه ۹)

$$d_i^+ = \left[ \sum_{j=1}^n (v_{ij} - V_j^+)^2 \right]^{\frac{1}{2}}$$

$$d_i^- = \left[ \sum_{j=1}^n (v_{ij} - V_j^-)^2 \right]^{\frac{1}{2}}$$

فاصله هر گزینه تا راه حل ایدهآل مثبت.

فاصله هر گزینه تا راه حل ایدهآل منفی.

جدول ۱۱. مقادیر فاصله از ایدهآل مثبت و منفی (از نظر اساتید)

$d_i^-$	$d_i^+$	
۰/۱۵۴	۰/۳۵۷	کارکرد تولید دانش
۴/۱۸	۸۱/۰۸	کارکرد انتقال دانش
۱/۶۲	۵/۹۳	کارکرد اشاعه و نشر دانش

جدول ۱۲. مقادیر فاصله از ایدهآل مثبت و منفی (از نظر دانشجویان)

$d_i^-$	$d_i^+$	
۰/۷۳۲	۴/۹۰۷	کارکرد تولید دانش
۱/۸۹	۳۳/۲۶	کارکرد انتقال دانش

۱/۴۲	۵/۳۴	کارکرد اشاعه و نشر دانش
------	------	-------------------------

جدول ۱۳. مقادیر فاصله از ایده‌آل مثبت و منفی (از نظر مدیران)

$d_i^-$	$d_i^+$	
۰/۹۲۴	۲/۳۴	کارکرد تولید دانش
۱/۸۷	۲/۵۰	کارکرد انتقال دانش
۰/۱۵	۰/۴۶	کارکرد اشاعه و نشر دانش

با استفاده از محاسبه نزدیکی نسبی به راه حل ایده‌آل (رابطه ۱۰)، رتبه‌بندی گزینه‌ها، بهتر تیپ ارجحیت صورت می‌گیرد. در واقع، گزینه مطلوب گزینه‌ای است که دارای نزدیکی نسبی بیشتری به راه حل ایده‌آل ( $C_i^+$ ) است. لذا، هر گزینه که ( $C_i^+$ ) آن به عدد یک نزدیکتر باشد به راه حل ایده‌آل نزدیکتر بوده و گزینه برتر معرفی می‌شود. عوامل دیگر نیز به ترتیب، در جایگاه‌های بعدی قرار خواهند گرفت.

$$C_i^+ = \frac{d_i^-}{d_i^- + d_i^+} \quad (10)$$

جدول ۱۴. مقادیر میزان نزدیکی به راه حل ایده‌آل مثبت (از نظر اساتید)

رتبه	$C_i^+$	
۱	۰/۳۰۱۳	کارکرد تولید دانش
۲	۰/۲۱۴۵	کارکرد اشاعه و نشر دانش
۳	۰/۰۴۹۰	کارکرد انتقال دانش

جدول ۱۵. مقادیر میزان نزدیکی به راه حل ایده‌آل مثبت (از نظر دانشجویان)

رتبه	$C_i^+$	
۱	۰/۲۱۰۰	کارکرد اشاعه و نشر دانش
۲	۰/۱۲۹۸	کارکرد تولید دانش
۳	۰/۰۵۳۸	کارکرد انتقال دانش

جدول ۱۶. مقادیر میزان نزدیکی به راه حل ایده‌آل مثبت (از نظر مدیران)

رتبه	$C_i^+$	
۱	۰/۴۲۷۹	کارکرد انتقال دانش
۲	۰/۲۸۳۰	کارکرد تولید دانش
۳	۰/۲۴۵۹	کارکرد اشاعه و نشر دانش

### بررسی فرضیه‌های پژوهش

به منظور بررسی فرضیه‌های مطرح شده از آزمون آنالیز واریانس و آزمون کروسکال والیس استفاده می‌شود. بر این اساس، نخست با استفاده از آزمون کولموگروف اسپیرنوف، نرمال بودن داده‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و از آزمون‌های نامبرده برای بررسی و تجزیه و تحلیل نظرات گروه‌های حاضر در پژوهش پرداخته می‌شود.

نتایج آزمون کولموگروف اسپیرنوف (جدول ۱۷) برای هر دو فرضیه نشان می‌دهد که تمام مقادیر به جزء مقدار کارکرد انتقال دانش از بخش اساتید (۱۵/۰۰) نرمال است. لذا برای فرضیه اول از هر دو روش نامبرده استفاده شده است.

جدول ۱۷. آزمون کولموگروف اسپیرنوف مربوط به نظام آموزش عالی

		اساقید				دانشجویان				مدیران		
		تولید دانش	انتقال دانش	اشاعه و نشر دانش	تولید دانش	انتقال دانش	اشاعه و نشر دانش	تولید دانش	انتقال دانش	اشاعه و نشر دانش	انتقال دانش	اشاعه و نشر دانش
N		۱۰	۴۵	۶	۱۰	۴۵	۶	۱۰	۴۵	۶		
MeanNormal		۲/۹۵۹۱	.۹۲۶۶	.۷۹۸۶	۲/۱۲۱۹	۲/۱۹۹۵	۱/۸۲۹۱	۲/۱۳۱۶	۱/۸۲۹۱	۱/۶۲۳۳		
Std.DeviationParameters <sup>a,b</sup>		.۵۱۶۴۱	.۶۴۴۷۲	.۴۷۱۸۴	.۶۶۱۶۸	.۷۱۰۶۵	.۴۷۵۳	.۸۷۶۰	.۸۲۰۲۶	.۵۲۶۵۶		
Most Extreme Differences	Absolute	.۱۲۴	.۲۳۳	.۳۲۸	.۱۳۵	.۱۳۲	.۳۱۱	.۱۴۸	.۱۵۳	.۲۵۲		
	Positive	.۱۲۳	.۲۳۳	.۳۲۸	.۱۳۵	.۱۳۲	.۳۱۱	.۱۴۸	.۱۵۳	.۲۵۲		
	Negative	-.۱۲۴	-.۱۶۹	-.۱۸۱	-.۱۳۰	-.۱۰۲	-.۲۳۹	-.۱۲۷	-.۰۷۶	-.۲۲۸		
Kolmogorov-Smirnov Z		.۳۹۴	.۵۶۲	.۸۰۴	.۴۲۶	.۸۸۴	.۷۶۲	.۴۶۷	.۰۲۳	.۶۱۷		
Asymp. Sig. (2-tailed)		.۹۹۸	.۰۱۵	.۵۳۷	.۹۹۳	.۴۱۶	.۶۰۷	.۹۸۱	.۲۴۶	.۸۴۱		

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

با توجه به یافته‌های حاصل از روش آنالیز واریانس و آزمون کروسکال والیس می‌توان نتیجه گرفت به دلیل وجود  $P-Value < 0.05$ ، (جدول ۱۸، ۱۸، ۰/۰۱۸ و جدول ۱۹، ۱۹، ۰/۰۰۰) و  $P > 0.05$ ، (جدول ۲۰، ۲۰، ۰/۱۰۴)، فرضیه اصلی پذیرفته نمی‌شود. در نتیجه بین دیدگاه اساتید دانشگاه، دانشجویان مقطع ارشد و مدیران مؤسسات حسابداری در مورد عامل تعیین کننده بهبود نظام آموزش عالی حسابداری (مقطع کارشناسی) در راستای برنامه پنجم توسعه اقتصادی-علم و فناوری کشور تفاوت معناداری وجود ندارد.

جدول ۱۸. آزمون آنالیز واریانس مربوط به کارکرد تولید دانش

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۴/۶۱۹	۲	۲/۳۱۰	۴/۷۰۴	.۰۱۸
Within Groups	۱۳/۲۵۶	۲۷	.۴۹۱		
Total	۱۷/۸۷۵	۲۹			

جدول ۱۹. آزمون کروسکال مربوط به کارکرد انتقال دانش

Test Statistics <sup>a,b</sup>	
Chi-square	۵۵/۷۴۲
df	۲
Asymp. Sig.	.۰۰۰

a. Kruskal Wallis Test.

b. Grouping Variable.

جدول ۲۰. آزمون آنالیز واریانس مربوط به کارکرد اشاعه و نشر دانش

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۴/۲۴۸	۲	۲/۱۲۴	۲/۶۳۵	.۰۱۰
Within Groups	۱۲/۰۸۶	۱۵	.۸۰۶		
Total	۱۶/۳۳۴	۱۷			

در مورد فرضیه دوم، با در نظر گرفتن یافته‌های حاصل از آزمون کروسکال والیس(جدول ۲۱) می‌توان نتیجه گرفت به دلیل وجود  $P\text{-Value} < 0.05$  (۰/۰۰۰) فرضیه اول پذیرفته نمی‌شود. در نتیجه بین دیدگاه اساتید دانشگاه، دانشجویان مقطع ارشد و مدیران مؤسسات حسابرسی در مورد اولویت‌های بهبود نظام آموزش عالی حسابداری (مقطع کارشناسی) تفاوت معناداری وجود ندارد.

جدول ۲۱: آزمون کروسکال مربوط به اولویت‌بندی کارکردها

Test Statistics <sup>a,b</sup>	
Chi-square	.۰۰۰
df	۲
Asymp. Sig.	.۱۰۰

a. Kruskal Wallis Test.

b. Grouping Variable.

## نتیجه‌گیری و پیشنهادات

آینده‌اندیشی در هر جامعه بنیادی است برای رسیدن به رشد و توسعه پایدار در آن جامعه و برنامه‌ها، این خواستگاه نهایی را به فعل تبدیل می‌کنند. بدون شک یکی از عوامل مهم و اثرگذار در این روند

نیروی انسانی کارآمد، آموزش دیده و به کاربری بھینه متناسب با نیازهای جامعه می‌باشد. از این رو، نظام آموزش عالی حسابداری ایران در کنار دیگر نظامها به عنوان نهادی پیوسته، پویا و برگرفته از اندیشه‌های علمی، اجتماعی، اقتصادی، ارزشی و اعتقادی کلید راهیابی به این آینده‌اندیشی می‌باشد. بر این اساس، یافته‌های پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

۱. از نظر اساتید، کارکرد تولید دانش در اولویت نخست و کارکردهای اشاعه و نشر دانش و انتقال دانش در رتبه‌های بعدی قرار داشتند. دانشجویان نیز به کارکرد اشاعه و نشر دانش به عنوان اولویت اول و کارکردها تولید دانش و انتقال دانش به ترتیب در اولویت‌های دوم و سوم نظر دارند. همچنین مدیران، کارکرد انتقال دانش، تولید دانش و اشاعه و نشر دانش را در جایگاه نخست تا سوم دیدگاه خود نشان دادند.
۲. هر سه گروه در مورد زیرکارکردهای بخش تولید دانش بر این عقیده‌اند که تدوین و بازنگری برنامه‌های درسی و آموزشی، ارتباط بین مراکز پژوهشی و دانشگاه، تولید دانش نو، حمایت/تمامین مالی و سیاستگذاری به ترتیب در اولویت‌های ابتدایی تا انتهایی این بخش قرار دارند.
۳. هر سه گروه در مورد زیرکارکردهای بخش انتقال دانش اعتقاد دارند که تحقیق و پژوهش، روش‌های تدریس، منابع درسی، حمایت/تمامین مالی و کارآموزی (به طور مشترک)، سرفصل‌های دروس، امکانات و تسهیلات، دانشجویان واجد شرایط، اساتید ذیصلاح و سیاستگذاری به ترتیب در اولویت‌های اول تا آخر در این بخش قرار دارند.
۴. به نظر هر سه گروه در بخش اشاعه و نشر دانش، زیرکارکردهای ارتباط بین دانشگاه و صنعت، ارائه دوره‌های تخصصی، سیاستگذاری و حمایت/تمامین مالی در رتبه اول تا چهارم اهمیت جای دارند.
۵. با توجه به تحلیل داده‌ها، فرضیه اول پذیرفته نشد. به نظر می‌رسد نگرش گروه‌ها نسبت به وضعیت نظام آموزشی عالی حسابداری در مقایسه با یکدیگر دارای فاصله نمی‌باشد. به عبارت دیگر، بین دیدگاه اساتید دانشگاه، دانشجویان مقطع ارشد و مدیران مؤسسات حسابرسی در مورد عامل تعیین کننده بهبود نظام آموزش عالی حسابداری (مقطع کارشناسی) در راستای برنامه پنجم توسعه اقتصادی-علم و فناوری کشور تفاوت معناداری وجود ندارد.
۶. فرضیه دوم به استناد تحلیل آزمون‌های مربوطه رد گردید. این تحلیل نشان داد که اولویت‌های بهبود نظام مورد پژوهش در نظر طیف‌های حاضر متفاوت نیست. به عبارتی، بین دیدگاه اساتید دانشگاه، دانشجویان مقطع ارشد و مدیران مؤسسات حسابرسی در مورد

اولویت‌های بهبود نظام آموزش عالی حسابداری (مقطع کارشناسی) تفاوت معناداری وجود ندارد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر، پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

۱. از نکات بسیار مهم و قابل تأمل، قرار گرفتن بخش سیاستگذاری و حمایت/تامین مالی در

اولویت‌های پایانی است. لذا، پیشنهاد می‌گردد:

الف) بازنگری در برنامه‌های فرادستی (بالاخص بخش اقتصادی و علم و فناوری) جاری و آینده‌نگری این برنامه‌ها بر اساس واقع‌گرایی (متناسب با شرایط حاکم);

ب) کاهش نفوذ قدرت بخش دولت بر دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی با تنفيذ استقلال (علمی، اداری و مالی) بیشتر در جهت رشد و تعالی این مراکز؛

ج) ایجاد راهبردهای لازم جهت مشارکت هر چه بیشتر و بهتر بخش خصوصی در نظام مربوطه؛

د) اجرای ارزیابی درونی سیستم نظام مربوطه (به صورت جزئی و کلی) جهت شناسایی و رفع نقاط ضعف و بهبود آن.

۲. از جمله نتایج پژوهش، اهمیت وافر بخش تحقیق و پژوهش از نظر گروههای حاضر در پژوهش بود. مسئله‌ای که با وجود اهمیت آن، هنوز در انزوا به سر می‌برد. بنابراین، به نظر می‌رسد، مسئولان و مجریان مربوطه می‌بایست در برنامه‌های خود تجدیدنظر یا بازنگری صورت دهند تا از این طریق نظام حسابداری به جایگاه اصلی برگردد و اقتصاد به پویایی لازم دست پیدا کند.

۳. کسب رتبه نخست عامل تدوین و بازنگری برنامه‌های آموزشی در بخش تولید بیانگر اهمیت بسیار بالای این عامل است. از همین رو پیشنهاد می‌گردد:

الف) مسئولین مربوطه، بازنگری در برنامه‌های درسی را در فاصله زمانی کمتری صورت دهند؛

ب) منابع درسی از نظر کمی و کیفی بهبود یابد؛

ج) روش‌های تدریس با توجه به شرایط و نیازهای جدید بروزرسانی شود.

۴. احراز رتبه برتر عامل ارتباط بین دانشگاه و صنعت در بخش اشعه و نشر دانش

نشان‌دهنده جایگاه ارزشمند این عامل از نظر گروه‌ها می‌باشد. از همین رو مناسب است اقدامات لازم جهت ایجاد و تحکیم پیوند میان این دو بخش صورت پذیرد.

## منابع

- اجتهادی، م. (۱۳۷۷). تحلیلی بر توانمندیها و کاستی‌های نظام آموزش عالی در جمهوری اسلامی ایران. *فصلنامه پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی*. ۱۷: ۵۷-۳۳.
- اعتمادی، ح. (۱۳۷۷). شناسایی عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران و ارائه برنامه کارا و کارآمد. *پایان‌نامه دکترا حسابداری*. دانشگاه تربیت مدرس.
- اعتمادی، ح.، و فخاری، ح. (۱۳۸۳). تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری، ارائه الگویی جهت همسویی تحقیقات، آموزش و عمل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۱۱ (۳۵): ۲۷-۳.
- ایزدی‌نیا، ن.، و معصومی خانقاہ، ق. (۱۳۹۱). ارزیابی کارایی گروه‌های آموزشی حسابداری دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان. *مجموعه مقالات دهمین همایش ملی حسابداری*. تهران، دانشگاه الزهرا (س)، ۳ و ۴ خداداده، ۱-۲۰.
- بازرگان، ع. (۱۳۷۷). ضرورت استفاده از تحقیق و توسعه در ارتقای کیفیت آموزش حسابداری در دانشگاه‌های کشور. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۶ (۲۴-۲۵): ۶-۳.
- باقرزاده، س. (۱۳۸۰). *نظام آموزش عالی حسابداری در ایران*. نشریه حسابدار، ۱۴۳: ۹۲-۹۰.
- بهرامی، م. (۱۳۷۴). ضرورت تجدیدنظر در رسالت‌ها و ساختار آموزش عالی. *رهیافت*. ۱۱: ۸۹-۸۴.
- پورعلی، م. (۱۳۸۴). آموزش حسابداری: چالش‌ها و راهکارها. *ماهنامه حسابدار*. ۱۹ (۱۶۶): ۳۶-۳۳.
- ثقی، ع.، محمدزاده نوین، ع.، و رویایی، ر.ع. (۱۳۷۱). اعتلا آموزش حسابداری در کشورهای درحال رشد: بررسی مورد ایران. *فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی‌های حسابداری*. ۱ (۲): ۹۰-۸۰.
- جعفرنژاد، ا.، مهدوی، ع.، و خالقی سروش، ف. (۱۳۸۴). بررسی موانع و ارایه راهکارهای توسعه روابط متقابل صنعت و دانشگاه در ایران. *دانش مدیریت*. ۷۱: ۶۲-۴۱.
- رفیعی ماری، ح. (۱۳۸۵). میزگرد آموزش و پژوهش حسابداری در ایران. *مجله حسابرس*. ۳۴: ۳۹-۲۶.
- رودکی، ج. (۱۳۷۸). مقاله راهبردهای اساسی نظام جامع آموزش حسابداران آینده ایران تحلیلی از نظم‌های پیشنهادی آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه. *ماهنامه حسابدار*. ۱۴ (۱۳۳): ۶۶-۵۵.
- سلطانی، ا. (۱۳۷۶-۷۷). ارائه چارچوب نظری جهت تدوین برنامه‌های بلند مدت آموزش عالی ایران در افق دانش مدیریت. ۱۱ (۴۰-۳۹): ۳۲۳-۳۰۹.
- عظیم مزرجی، م. (۱۳۹۱). کاربرد مدل سه جانبه دانشگاه، صنعت و دولت در تدوین الگوی حسابداری نوین. *مجموعه مقالات دهمین همایش ملی حسابداری ایران*. تهران، دانشگاه الزهرا (س)، ۳ و ۴ خداداده، ۲۰-۱۸۷.
- قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۹۰-۱۳۹۴). مجلس شورای اسلامی. قابل دسترسی در: <http://www.parliran.ir>
- قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۹۰-۱۳۹۴). پایگاه اطلاع رسانی دولت. قابل دسترسی در: <http://www.dolat.ir>

- کاظمپور، م.، ابراهیمی، ف.، و منصور لکورج، ر. (۱۳۹۱). روش‌های تدریس و چالش‌های پیش روی رشته حسابداری و راهکارهایی برای پیشرفت این رشته در ایران. اولین همایش منطقه‌ای پژوهش‌ها و راهکارهای نوین در حسابداری و مدیریت، تنکابن، ۲۳ آذرماه، ۱۶-۱.
- گودرزی، ع. آل رسول، س.، و علایی‌پور، ع. (۱۳۸۴). مروری بر کارکردها و چالش‌های آموزش عالی. *فصلنامه علمی راهبردی زیرساخت*. ۱: ۱۱-۱.
- مظاہری کوپائی، غ. (۱۳۷۴). وضعیت آموزش حسابداری در ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشکده علوم انسانی. دانشگاه تربیت مدرس.
- مشرف جوادی، م. ن.، کورنگ بهشتی، ا. و محمدی اصفهانی، ن. (۱۳۸۵). بررسی نظام آموزش عالی کشورهای جهان و ایران. *کنگره ملی علوم انسانی*. ۲۲-۲۴ اسفندماه، ۱-۲۷.
- نظری‌پور، م.، و میهمی، ب. (۱۳۸۹). بررسی نارسانی‌های نظام آموزش حسابداری در ایران و ارائه راهکارهایی برای بهبود آن. همایش منطقه‌ای حسابداری و مدیریت، مازندران، ۲۵ آبان‌ماه.
- نیکخواه آزاد، ع. (۱۳۷۷). یادداشت سردبیر. *فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۶: ۲۴-۲۵.

- Brimble, M., Cameron, C., Freudenberg, B., Fraser, C., & MacDonald, K. L. (2012). Collaborating with Industry to Enhance Financial Planning and Accounting Education. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*. 6 (4): 79-93.
- Etzkowitz, H. (1998). The Norms of Entrepreneurial Science: Cognitixa Effects of the New University-Industry Linkages. *Reaserch Policy*, 27: 823-833.
- Etzkowitz, H. (2004). The Evolution of the Entrepreneurial University. *International Journal of Technology and Globalization*, 1: 64-77.
- Etzkowitz, H. (2008). The Triple Helix: University-Industry-Government Innovation in Action, *Routledge*.
- Leydesdorff, L. (2012). The Triple Helix of University-Industry-Government Relations (February 2012). Forthcoming in: Elias Carayannis and David Campbell (Eds.), *Encyclopedia of Creativity, Innovation, and Entrepreneurship*. New York: Springer. Available at SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1996760>.
- Mok, K. H. (2005). Fostering Entrepreneurship: Changing Role of Government and Higher Education Governance in Hong Kong. *Research Policy*, 34 (4): 537-554.
- Paula, A., & Segatto, M. (2006). University-Industry Technological Cooperation for Energy Efficiency: A Case Study, 3: 31-45.
- Rao, R. V., & Davim, J. P. (2008). Decision-Making Framework Models for Material Selection Using a Combined Multiple Attribute Decision-Making Method. *J. of Adv. Manufacturing Technology*, 35: 751-760.
- Salterio, S. E. (2010). Canadian Accounting Academic Association Annual Conference. Vancouver.

- Shih, H. Sh., Shyur, H. J. & Lee, E. S. (2007). An Extension of TOPSIS for Group Decision Making. *Mathematical and Computer Modelling*, 45: 801-813.
- UNESCO. (1998). Education Higher in the Twenty-First Century: Vision and Action. Consolidated Declaration and Plans of Action the Regional Conference on Higher Education held in Havana, Dakar, Tokyo, Palermo and in Beirut. ED-98/CONF-202/REF.
- Zhou, C. (2008). Emergence of the entrepreneurial university in evolution of the triple helix the case of Northeastern University in China. *Journal of Technology Management*, 3(1): 109-126.

***study is to decisive factors in the improvement of Iranian accounting higher education system (Bachelor's Level) in accordance Fifth Economic Development - Science and Technology Plan.***

A quick look at past and current performance Iranian accounting higher education system, manifested a gap between reality and the ideal situation of the system. The purpose of this study is to decisive factors in the improvement of higher education system (Bachelor's Level) according

to the social subjects of the day. In order to, after designing the conceptual model and compiling an appropriate questionnaire was investigated to views of the target groups (assistant professors, graduate students, and senior managers of audit firms) using statistical methods (as AHP-TOPSIS method, ANOVA and KRUSKAL-WALLIS test). The findings showed that there is not any significant difference in the views of the target groups regarding the determinant factor and its preferences in improving the system in accordance Fifth Economic Development - Science and Technology Plan. Besides this, assistant professors, students and managers were respectively knowledge production function, knowledge dissemination and knowledge transfer in the first priority of improving the system. Also, the three groups, in the knowledge production function "editing and review curricula and training", the knowledge transfer function "research" and in the knowledge dissemination function "the relationship between the university and industry" were ranked first.

**Keywords:** Accounting Higher Education System (Bachelor's Level), The functions System, Fifth Economic Development - Science and Technology Plan

## شکاف انتظاراتی میان دانشگاهیان و اهل حرفه در مورد کیفیت آموزشی دانشجویان حسابداری

بیتا مشایخی<sup>۱</sup>، رویا محمدی<sup>۲</sup>، غلامرضا بیگلرخانی<sup>۳</sup>

### چکیده

شیوع و پذیرش سریع جهانی شدن و پیشرفت‌های قابل توجه در تکنولوژی اطلاعات موجب تغییرات شگفت‌آوری در شرایط تجاری شده است. این تغییرات چالش‌های جدیدی را نه فقط در حرفه حسابداری بلکه در آموزش موجب شده است. دانشکده‌هایی که حسابداران آینده را پرورش می‌دهند برای کوچکتر کردن شکاف میان مهارت‌های اکتسابی فارغ التحصیلان در دانشکده و مهارت‌های مورد انتظار حرفه و بازارهای جهانی مسئول می‌باشند. این تحقیق به شناسایی علمی چالش‌هایی که آموزش حسابداری در پرورش دانشجویان از نظر دارا بودن دانش و مهارت در سطح رقابتی بطوریکه جوابگوی تقاضای بازار باشند، می‌پردازد. این چالش‌ها توجیه کننده این موضوع می‌باشند که سطح رقابتی حسابداران می‌باشد توسعه پیدا کند. آموزش حسابداری به شکل کنونی و سطح مهارت‌های فارغ التحصیلان این رشتہ با آنچه که در محیط و جو پویای تجارت جهانی مورد نیاز است، همراستا نمی‌باشد. بنابراین باید به دنبال یک طرح استراتژیک برای بستن شکاف میان دانش و مهارت‌های اکتسابی از یک طرف و دانش و مهارت‌های مورد انتظار از طرف دیگر بود تا به دانشجویان برای رویارویی با این چالش‌ها در شرایط جدید بازارهای جهانی کمک کند. در این تحقیق ابتدا با بررسی علمی چالش‌های مذکور، طرحی استراتژیک برای برخورد با این چالش‌ها پیشنهاد می‌شود. این مهم ابتدا از طریق مبنا قرار دادن برنامه آموزشی دانشگاه‌های معتبر دنیا و سپس بررسی علمی برنامه آموزشی فعلی حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد با استفاده از پرسشنامه انجام گرفته است.

**کلید واژگان:** آموزش حسابداری، برنامه آموزشی، حرفه حسابداری

۱. دانشیار حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه تهران [mashaykhi@ut.ac.ir](mailto:mashaykhi@ut.ac.ir)

۲. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تهران

۳. عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی- واحد شهرقدس

**مقدمه**

در هر رشته‌ی دانشگاهی، انجام تحقیق و پژوهش از اهمیت خاصی برخوردار است. یکی از شاخه‌های اصلی پژوهش در هر رشته در زمینه‌ی آموزش آن است که مورد علاقه‌ی دانشگاهیان می‌باشد. هر چند به نظر می‌رسد در رشته‌ی حسابداری تحقیقات آموزشی در مقایسه با دیگر حوزه‌های تحقیقاتی چندان مورد توجه قرار نگرفته است. شاید بتوان اینگونه بحث کرد که اهمیت تحقیق در زمینه‌ی آموزش حسابداری در مقایسه با دیگر موضوعات تکنیکی حسابداری به یک اندازه شناخته نشده است. در ارزیابی حمایت‌های مالی تحقیقاتی نیز کمتر شاهد کمک‌هایی برای انجام اینگونه تحقیقات بوده ایم. سالانه شاهد تحقیقات و پایان نامه‌های دانشگاهی زیادی در موضوعات مرتبط با رشته حسابداری هستیم اما متاسفانه باید اذعان داشت که شمار اندکی از آن‌ها مرتبط به موضوع آموزش حسابداری است. این در حالی است که اعتلای حسابداری می‌تواند از طریق انجام چنین تحقیقاتی دارای آثار اقتصادی وصف ناپذیری باشد. همچنین بافت در حال تغییر از لحاظ اجتماعی-اقتصادی و پیشرفت‌های تکنولوژی که حسابداری در آن ایفای نقش می‌کند موجب به وجود آمدن تقاضاهای مختلف شده است که کارشناسان حسابداری را بر آن داشته که برای موثر واقع شدن فعالیت‌هایشان به دنبال آمادگی آموزشی مناسب باشند که این خود مستلزم افزایش تخصص افرادی است که به امر آموزش اشتغال دارند و زیربنای‌های آموزشی را تعیین می‌کنند. لذا به منظور ارتقاء حسابداری و شاخه‌های مختلف آن نظری حسابرسی اطمینان از اینکه رویکردهای آموزشی اتخاذ شده موثر می‌باشند ضرورت دارد، که خود مستلزم تعهدات جدی نسبت به تحقیقات آموزش حسابداری است. ایجاد توازن میان مواد درسی مورد بحث در دوره‌ی کارشناسی ارشد به نحویکه دانشجویان مهارت‌های حرفه‌ای و آکادمیک کافی دریافت کنند، همواره مورد توجه مسئولان طراحی برنامه‌های آموزشی بوده است. منظور از ایجاد توازن، پرداختن به موضوعات عمومی و علوم انسانی از یکطرف و دانش حسابداری و تجاری از طرف دیگر است. با بررسی برنامه‌های آموزشی اینگونه استنباط می‌شود که در دوره‌های آموزشی کمتر به موضوعات عمومی و علوم انسانی پرداخته می‌شود. این در حالی است که دانشجویان نیاز به دریافت آموزش‌هایی مخصوصاً با توجه به عصر حاضر از لحاظ تغییر در وظایف سنتی و گذشته‌ی حسابداران و همچنین تغییر در نیازها و انتظارات افراد از حرفه‌ی حسابداری، دارند. به طور خلاصه هدف اصلی یک برنامه آموزشی که ترکیب و توازنی از

علوم انسانی، تجارت و حسابداری و ... است، ایجاد و پرورش ذهنی است که بتواند به طور مستقل تفکر کند. تکامل تدریجی حسابداری به عنوان یک حرفه به دلیل به وجود آمدن تغییرات عمده در عوامل اجتماعی- اقتصادی و در محیط تکنولوژی از سال ها پیش آغاز شده است. این در حالی است که تکامل در آموزش حسابداری همگام با تکامل به وجود آمده در حرفه پیش نرفته است و موجب به وجود آمدن شکافی میان انتظارات اهل حرفه از فارغ التحصیلان حسابداری و آنچه آموزش می بینند شده است. حداقل سه پیشرفت عمده صورت گرفته است که محیط تجاری را که فارغ التحصیلان برای آن آماده می شوند، به طرز چشمگیری تغییر داده است. اول اینکه تکنولوژی پیشرفت کرده است که تهیه و توزیع اطلاعات را ارزان می سازد. این تکنولوژی که شامل سخت افزار ایجاد اطلاعات و نرم افزار تهیه و مخابره آن و در دسترس قرار دادن آن برای افرادی است که قبلاً به اطلاعات مورد نیاز دسترسی نداشتند، موجب ایجاد سریع و ارزان قیمت اطلاعات می شود. امروزه هر کسی با داشتن نرم افزار درست می تواند یک حسابدار باشد و اطلاعات مالی تولید کند. با این پیشرفت، زمان، فضا و دیگر محدودیت های موقت اطلاعات کاهش یافته است و حتی در بسیاری از موارد برطرف شده است. پیشرفت مهم دیگر که تجارت را شدیداً تحت تاثیر قرار داده است، جهانی شدن است. روش های سریعتر انتقال اطلاعات به همراه اطلاعات فوری و آنی این امکان را فراهم کرده است که جهان به بازار عظیمی تبدیل شود. مصرف کنندگان هم اکنون می توانند محصولات را از شرکت های خارجی به سهولت مغایزه های محلی تهیه کنند. با افزایش دسترسی به اطلاعات ارزان، در مورد این رقبا بیشتر دانسته می شود و اگر یکی از آن ها کاستی هایی را در محصولات خود داشته باشد جهان مطلع شده و متناسب با آن برخورد می کند. تغییر عمده دیگر تمرکز قدرت در دست سرمایه گذاران خاص است. سهامداران نهادی بهترین عملکرد را خواستارند و از آنجا که اطلاعات در مورد کلیه ای سازمان ها به طور گسترده در دسترس است، تنها سازمان هایی که واقعاً بهترین هستند بطور موققیت آمیز زنده و باقی خواهند ماند.

تغییر در انتظارات استفاده کنندگان از خدمات حسابداران و در نتیجه تغییر نقش آنان در بازار کار، و از طرفی عدم تغییر برنامه آموزشی دانشگاهی منجر به عدم تطابق دانش و مهارت های فارغ التحصیلان با نیازها و انتظارات موجود می شود. با توجه به شکاف به وجود آمده در میزان آمادگی فارغ التحصیلان برای ورود به حرفه و انتظارات اهل حرفه از فارغ التحصیلان، به نظر می رسد انجام

تحقیقات و سرمایه گذاری در تحقیقات مربوط به آموزش حسابداری، به منظور حذف و یا دست کم کوچک کردن هر چه بیشتر این شکاف ضرورت داشته باشد. لذا به نظر می رسد در صورت کم توجهی به کیفیت آموزش و عدم وجود انعطاف پذیری در برنامه های آموزشی، آموزش حسابداری مربوط بودن خود را برای دانشکده، دانشجویان و کارفرمایانی که فارغ التحصیلان را استخدام می کنند از دست می دهد.

### بورسی ادبیات

دانشگاه ها این حقیقت را پذیرفته اند که بروکراسی، آن ها را از دنیای واقعی جدا می کند. در حقیقت دانشگاه در دو مسیر می تواند گام بردارد: ۱) به سمت ایجاد تغییر و مربوط بودن با دنیای تجارت ۲) به سمت جدایی و بی تفاوتی از دیگر بخش های آکادمی. در سال های اخیر تاکید زیادی بر مسیر نخست از جانب اهل حرفه، استاید و دانشجویان حسابداری شده است.

در حالیکه نقش آموزش عالی در گذشته به عنوان فاکتوری از مشروعیت ملی تعریف شده است، ذکر این نکته حائز اهمیت است که عملکرد ملی در بین حوزه های گسترده ای از رقابت بین المللی و شکست یا موفقیت ملی تا حد زیادی در مقابل و در بافت جهانی اندازه گیری می شود. اگرچه مدل های آموزش عالی متعددی (و شاید به تعداد ملت ها) وجود دارد، امروزه عمدتاً بر مدل آموزشی بازار محور تاکید می شود. چراکه اگر آموزش بخواهد از طرف جامعه مورد حمایت قرار بگیرد، باید با انتظارات جامعه مطابقت داشته باشد. آموزش بازار محور سیستمی است که برنامه آموزشی، فعالیت های دانشجویی، روابط استاد-دانشجو و روشهای تدریس را به منظور اطمینان از اینکه نیروی کار به سطح دانش مورد نیاز برای موفقیت در شغلش (از طریق برنامه هایی که مستقیماً مرتبط با نیاز بازار است) رسیده است، هماهنگ می کند (نیو، ۱۹۹۸، ۱۹۵۰). از دهه ۱۹۹۲، موسسات آموزشی فراوانی شکل گرفته اند که برای تحقق تقاضای بازار در تلاش اند. تغییرات در آموزش در پاسخ به تغییرات مهمی است که در ماهیت دنیای اقتصاد و همچنین به دلیل تغییرات مرتبطی که در توزیع سازمانی و بخشی مشاغل رخ داده است به وجود آمده است (بنتون، ۱۹۹۲، ۲۲P).

<sup>1</sup>- Neave

<sup>2</sup>- Benton

محیط کاری یک سلاح رقابتی غالب در بازارهای جهانی محسوب می‌شود. به دلیل صنعتی شدن محیط‌های کاری و مهارت‌های موردنیاز برای بودن در خط مقدم عرصه کار، افراد برای جان سالم به در بردن در چنین محیط کاری رقابتی باید به طور پیوسته مجموعه‌ای از این مهارت‌ها را کسب کنند (التباخ<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱). به دلیل شرایط اقتصادی و اجتماعی محیط کاری و دیگر عوامل، حرفه آموزش نیز دچار تغییرات اساسی شده است. اساتید نه تنها باید دانشی در تئوری و نظریه پردازی داشته باشند بلکه همچنین باید قادر به ارائه برنامه درسی کاربردی نیز باشند. لذا آموزش می‌بایست همگام با تغییرات رخداده در تکنولوژی و تجارت پیش روید تا اینکه به موقع و به طور کافی تقاضای واحد اقتصادی را پاسخگو باشد و در بازار به شدت رقابتی آموزش عالی جان سالم به در برد (هینی<sup>۲</sup>، ۱۹۹۶). آموزش بازار محور به عنوان بزرگترین سیستم آموزش عالی همانگونه که در آمریکا استفاده می‌شود هم اکنون به عنوان معیاری برای ملت‌های دیگر که می‌خواهند طرح‌های آموزشی را برای نیازهای آموزشی خود توسعه دهند به کار می‌رود (نیو، ۱۹۹۸). دیوی<sup>۳</sup> (۱۹۸۵) بحث می‌کند که هر آموزشی که مهمترین توجه اش به توسعه و ارتقای ابتکار فکری، نیوگ و خلاقیت، و توان اجرابی (به طوریکه افراد بتوانند بر سرنوشت خود کنترل داشته باشند) نیست باید رد شود (P.۷۴). آموزش وایسته به شغل و حرفه بر مهارت‌های تکنیکی که حسابداران باید داشته باشند تمرکز می‌کند اما یک آموزش لیبرال و گسترده که می‌تواند افراد حرفه‌ای را برای تفکر به طرز انتقادی و عمل به نحوی اخلاقی آماده کند، ارائه نمی‌کند. دانشجویان حسابداری باید به طور گسترده آموزش بیینند به طوریکه مهارت‌های فکری، اصول اخلاقی، تفکر انتقادی، و درایت و ژرف بینی لازم برای انجام تحلیل‌های مالی را در اختیار داشته باشند.

تحقیقات انجام شده در زمینه‌ی آموزش حسابداری به صورت زیر طبقه‌بندی می‌شود:

- (۱) برنامه آموزشی (فهرست دروس) <sup>۲</sup>) تکنولوژی‌های آموزشی <sup>۳</sup>) مسایل مربوط به دانشکده و اعضای هیأت علمی حسابداری <sup>۴</sup>) مسائل مربوط به دانشجویان حسابداری

<sup>1</sup>- Altbach

<sup>2</sup>- Heaney

<sup>3</sup>- Dewey

از آنجا که تحقیق حاضر در طبقه‌ی اول قرار می‌گیرد، در زیر به برخی از تحقیقات انجام شده در این زمینه اشاره می‌شود.

اشمیت و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) در پیمایشی اهمیت وجود مهارت‌های برقاری ارتباطات (مهارت‌های نوشتاری، گفتاری، شنیداری، بین فردی و تکنولوژی) را در دوره‌های آموزشی حسابداری و تجارت مورد بحث قرار دادند. نتایج بررسی آنان حاکی از این است که همه‌ی این مهارت‌ها مهم می‌باشند با این تفاوت که مهارت‌های شنیداری از بقیه با اهمیت‌تر است. ریوردان و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) در مطالعه‌ای توصیفی، عدم توجه به مفهوم تفکر گروهی در رشته‌ی حسابداری را خاطر نشان و پیشنهاداتی را در این مورد ارائه می‌کنند. بالتاين و مکورت لارز<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) تاثیر کار گروهی را بر توسعه‌ی مهارت‌های سازماندهی، برنامه‌ریزی، خود مدیریتی و کار تیمی بررسی کردند. طبق اطلاعات جمع آوری شده از طریق پرسشنامه، نگرش دانشجویان به کار گروهی مثبت می‌باشد. بک و آلبرینگ<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) مطالعه‌ای را ترتیب دادند که در آن نتایج یادگیری دانشجویان از تجربیات کارآموزی بررسی شد. داده‌های جمع آوری شده از طریق پرسشنامه نشان داد که کارآموزی بر یادگیری بهتر تاثیر می‌گذارد و تجربه‌ی کارآموزی دیدگاه مثبتی را در مورد دانش حسابداری ایجاد می‌کند. بریانت و آلبرینگ<sup>۵</sup> (۲۰۰۸) ادبیات رشته‌های غیر حسابداری (جامعه‌شناسی، روانشناسی، رفتار سازمانی) را در مورد ایجاد تیم‌های کاری به منظور ایجاد رهنمودی برای انجام کار گروهی در حسابداری بررسی کردند. مک گوان و لاین بادی<sup>۶</sup> (۲۰۰۸) فرآیندی را توصیف می‌کند که در آن به دانشجویان در مورد دزدی ادبی آموزش داده می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که پس از آموزش، دانشجویان درک بهتری از دزدی ادبی خواهند داشت. هیل<sup>۷</sup> (۲۰۰۷) ارزش اهداف یادگیری سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری<sup>۸</sup> را مورد بحث قرار می‌دهد بطوریکه این ارزش می‌تواند با استفاده از نرم افزارهای پردازش معاملات در دوره‌های آموزشی AIS تحقق یابد. در این تحقیق همچنین

<sup>۱</sup>- Schmidt & etal

<sup>۲</sup>- Riordan & etal

<sup>۳</sup>- Ballantine & Mccourt Larres

<sup>۴</sup>- Beck & Albring

<sup>۵</sup>- Bryant & Albring

<sup>۶</sup>- McGowan & Lightbody

<sup>۷</sup>- Hill

<sup>۸</sup>- Accounting Information Systems (AIS)

پیشنهادهایی برای تحصیل نرم افزار و مزایا و معایب استفاده از بسته های نرم افزاری مختلف ارائه می کند. اسمیت و کرامبلی<sup>۱</sup> (۲۰۰۹)، بررسی را بر روی ۱۱۱ عضو هیات علمی در آمریکا که به آموزش دوره های حسابرسی تقلب و حسابداری قانونی مشغول بودند ترتیب دادند. نتایج حاصل حاکی از آن است که تمایل به ایجاد رشتہ ای مجزا با عنوان "بررسی تقلب" وجود دارد. هیتگر و هیتگر<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) در مورد وارد کردن حسابداری قانونی و خدمات مشاوره ای دادخواهی در برنامه های آموزشی همراه با بحث در مورد وضعیت فعلی آمریکا و نقش حسابداران در این محیط بحث می کند. بلانثورن و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) به بررسی نگرش های موجود به آموزش اخلاق (عنوان مثال آیا در مورد اخلاق باید تفکر کرد، چگونه باید تفکر کرد و در کجا باید تفکر شود) می پردازد. این مطالعه شواهد گسترده ای در مورد مفید بودن آموزش اخلاق و وارد کردن آن در برنامه های آموزشی فراهم می کند. اینگونه استدلال می شود که رسوابی های مالی اخیر محركی برای شمول اخلاق در برنامه های آموزشی است. فلدمان و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) به توصیف دوره های آموزشی می پردازند که در آن در مورد مسئولیت اجتماعی شرکت ها بحث می شود و همچنین چگونگی وارد کردن این موضوع را در برنامه های آموزشی مورد بحث قرار می دهند. نتایج جمع آوری شده از طریق پرسشنامه نشان دهنده<sup>۵</sup> وجود رضایت در مورد شمول چنین موضوعی در برنامه های آموزشی است. لانگ مید و صداقت<sup>۶</sup> (۲۰۰۷) طراحی و اجرای یک دوره های آموزشی اختیاری را مطرح می کند که در آن پیشرفت ها و بحران های مالی مورد بحث قرار می گیرد و اشاراتی به مسائل حرفه ای و اخلاقی می شود. نویسندها وجود چنین دوره های را برای دانشجویان کارشناسی ارشد مفید ارزیابی می کنند. راما مورتی<sup>۷</sup> (۲۰۰۸) تاکید می کند که رابطه های بین جرم شناسی، جامعه شناسی و روانشناسی باید در دوره های آموزشی حسابداری قانونی و تقلب وارد شود. سیکا هسلام و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۷) در مقاله ای توصیفی بیان می کنند که متون درسی حسابداری بر مسائل تکنیکی تاکید کرده و این به زیان

<sup>1</sup>- Smith & Crumbley<sup>2</sup>- Heitger & Heitger<sup>3</sup>- Blanthonre & etal<sup>4</sup>- Feldmann & etal<sup>5</sup>- Langmead & Sedaghat<sup>6</sup>- Ramamoorti<sup>7</sup>- Sikka Haslam & etal

موضوعاتی (مانند اخلاق، جهانی شدن، رسوایی های اخیر) است که رویه های فکری اجتماعی دانشجویان را ارتقا می بخشد.

در ایران نیز اقداماتی جهت بررسی برنامه‌ی آموزشی و بررسی لزوم تجدید نظر در آن ها انجام شده است. اما نسبت به سایر موضوعات بررسی شده محدود می باشد. از جمله می توان به دکتر ایرج نوروش (۱۳۸۲) اشاره کرد که در مقاله ای عناصر فرآیند تغییر برنامه درسی دوره کارشناسی حسابداری را مورد تحلیل قرار داده و با توجه به گذشت چند دهه از تدوین اولیه برنامه آموزشی، پیشنهاداتی را برای نوسازی برنامه‌ی درسی این دوره ارائه می کند. دکتر ایرج نوروش و دکتر بیتا مشایخی (۱۳۸۴) نیز در مقاله ای به بررسی چگونگی وارد کردن مباحث جدید در آموزش حسابداری مدیریت با توجه به موضوع جهانی شدن و افزایش پیچیدگی های تجاری و پیشرفت چشم گیر در فناوری پرداختند. در این مقاله فاصله‌ی بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین حرفه‌ی حسابداری بررسی شده است.

## هدف و سوالات پژوهش

هدف از این مطالعه بررسی برنامه‌ی آموزشی مقطع کارشناسی ارشد رشته حسابداری در دانشگاه های ایران و سپس مقایسه‌ی آن با برنامه های آموزشی تعدادی از دانشگاه های بزرگ و معترن دنیا است. نتیجه این مطالعه‌ی تطبیقی پی بردن به شکاف های موجود در برنامه آموزشی این مقطع و تعیین این است که چه تغییراتی باید در این برنامه برای فراهم کردن آموزشی صحیح که پاسخگوی نیازهای ذینفعان مختلف باشد ایجاد شود. پرسش هایی که این تحقیق در پی پاسخ به آن هاست عبارتند از:

- وضعیت برنامه آموزشی فعلی مقطع کارشناسی ارشد حسابداری در ایران چگونه است؟
- برنامه آموزشی فعلی مقطع کارشناسی ارشد رشته‌ی حسابداری چه کاستی هایی داشته و آیا نیاز به تجدید نظر دارد؟
- در صورت نیاز به تجدید نظر، چه پیشنهاداتی منجر به کاهش کاستی های موجود می شود؟

## روش پژوهش

با توجه به هدف و سوالات این تحقیق، به منظور بررسی کاستی های موجود در برنامه آموزشی فعلی مقطع کارشناسی ارشد رشته حسابداری به مطالعه و مذاقه در برنامه آموزشی این مقطع در تعدادی از دانشگاه های بزرگ و معتبر دنیا که توسط انجمن حسابداران آمریکا رتبه بندی شده اند، پرداخته می شود. همچنین به منظور انعام نظرسنجی از اساتید (اعضای هیات علمی) و دانشجویان نمونه ای مشکل از پنج دانشگاه معتبر تهران در نظر گرفته شده و پرسشنامه هایی برای دریافت نظرات آن ها در زمینه آموزش حسابداری این مقطع تحصیلی تدوین شده است. نظر سنجی از اعضای هیات علمی و دانشجویان برای گردآوری اطلاعاتی که در یافتن شکاف میان آنچه برنامه آموزشی فعلی است و آنچه انتظار می رود باشد موثر است. جامعه هدف این مطالعه کلیه ای دانشگاه های ایران است که مقطع کارشناسی ارشد رشته حسابداری را ارائه می کنند. نمونه انتخابی مشکل از پنج دانشگاه معتبر تهران شامل دانشگاه های تهران، علامه طباطبایی، تربیت مدرس، شهید بهشتی و الزهرا می باشد. دانشگاه های مذکور از این جهت به عنوان نمونه انتخاب شده اند که شاید بتوان ادعا کرد که از بهترین دانشگاه های ایران تلقی می شوند و نظرسنجی از اعضای هیات علمی و دانشجویان آن ها می تواند تعمیمی برای نظرات این گروه ها در دیگر دانشگاه های ایران باشد. پرسشنامه تدوین شده برای جمع آوری اطلاعات مربوط به نظرسنجی از دانشجویان و اعضای هیات علمی دانشگاه های مورد نظر، برگرفته از پرسشنامه مطالعه جامع استیو آلبرچت و رابت سک<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۰ است. از طریق این پرسشنامه نظرات دانشجویان و اعضای هیات علمی در مورد داش و مهارت های مورد نیازی که باید از برنامه آموزشی مقطع کارشناسی ارشد حسابداری حاصل شود جمع آوری شده است. ابزار پیمایش شامل فهرستی از دانش، مهارت ها و روش های آموزشی است که از پاسخ دهنده کان خواسته شد تا اهمیت و تاثیر آن ها را در رابطه با آموزش دانشجویان مورد ارزیابی قرار دهد. این مطالعه نظرات گروه های ذینفع متعدد را در مورد اهمیت داش و مهارت هایی که می بایست دانشجویان حسابداری دارا باشند، جمع آوری کرده است. با توجه به تغییراتی که در محیط تجاری و تکنولوژی صورت گرفته است، از دانشجویان حسابداری انتظارات بالایی عنوان افراد حرفه ای آتی می رود. از این رو شناسایی داش و مهارت های مورد نیاز برای حرفه حسابداری در محیط و شرایط کنونی تجارت امری ضروری است. از طرفی آموزش حسابداری، برنامه آموزشی

<sup>1</sup>- Steve Albrecht & Robert J.Sack

حسابداری و بویژه روش های آموزشی به دلیل سیستم های آموزشی کمتر توسعه یافته بسیار از خواسته های جدید و نوظهور امروزی فاصله دارند. در نتیجه ممکن است شکافی در دیدگاه های دانشجویان و اعضای هیات علمی در مورد مهارت ها و دانش مورد نیاز برای دانشجویان حسابداری وجود داشته باشد که می تواند به تشخیص تغییراتی که باید در اصلاح آموزشی حسابداری انجام شود، کمک کند. نگرش دانشجویان به مهارت ها و دانش مورد نیاز عامل دیگری در توسعه آموزش حسابداری است. این موضوع باید شناسایی شود که آنچه گروه های ذینفع به عنوان دانش و مهارت های مورد نیاز برای آموزش دانشجویان حسابداری در نظر دارند ممکن است با آنچه واقعاً به وسیله برنامه آموزشی موجود ارائه می شود متفاوت باشد. شناسایی علمی شکاف میان درک گروه های ذینفع و آنچه هم اکنون در برنامه آموزشی ارائه می شود نه تنها مسائل موجود در برنامه های آموزشی را آشکار می سازد بلکه همچنین حوزه هایی که اصلاح آموزشی می بایست در آن ها رخ دهد را برجسته می کند.

### یافته های پژوهش

#### کلیاتی در مورد برنامه آموزشی دانشگاه های برجسته دنیا

در عصر تجارت جهانی کنونی، مرزهای قبلی و قدیمی بین حسابداری، امور مالی و مدیریت در حال محو شدن است. همچنین قواعدی که بر افشاری مالی و پاسخدهی حکمفرماست به طور فزاینده در حال پیچیدگی است. تکنولوژی نیز همواره در حال تغییر است. از این رو برنامه های کارشناسی ارشد حسابداری در اکثر دانشگاه های معتبر دنیا به دنبال ابزارها و تخصص های چند کاربردی مورد نیاز برای برخورد با این قبیل چالشها می باشند. بطوریکه آموزشی پویا که دارای مبنای گستره است و اختیارات شغلی را افزایش می دهد فراهم می کنند. فارغ التحصیلان این قبیل برنامه های آموزشی نه تنها در شرکت ها و موسسات حسابرسی بلکه در بانک های سرمایه گذاری، مشاوره، نهادهای دولتی و غیره نیز امکان استخدام دارند. به طور کلی برنامه های ارائه شده در مقطع کارشناسی ارشد حسابداری در دانشگاه های بزرگ و معتبر دنیا در جستجوی حداکثر کردن پتانسیل بلندمدت دانشجویان از طریق ایجاد آموزشی غنی در زمینه اصول و مبانی، چشم اندازهای فرهنگی و تکنولوژی می باشند. برنامه کارشناسی ارشد در دانشگاه های برجسته دنیا عمدتاً یک برنامه ۳۰

واحدی است، بطوریکه با ترکیب با مواد درسی مقطع کارشناسی اهداف خاصی از قبیل آماده کردن دانشجویان برای آزمون CPA را فراهم می کند. برنامه ها معمولاً انعطاف پذیری کافی را برای دانشجویان فراهم می کند از این لحاظ که موجب انعطاف پذیری کافی در تمرکز بر حسابداری و همچنین دیگر زمینه های مطالعاتی مرتبط می شود. این انعطاف پذیری از طریق ایجاد فرصتی برای دانشجویان برای انتخاب دروس اختیاری بسته به عالیق و اهداف خود صورت می گیرد. برنامه های ارائه شده در این دانشگاه ها در زمینه دروس حسابداری، عمدتاً بر چهار حوزه مطالعاتی متمرکز می شود که عبارتند از: حسابرسی، امور مالی، دولت، و مالیات.

در حوزه حسابرسی بر ایجاد، طراحی و اجرای سیستم های حسابداری با تاکید بر کنترل های داخلی تمرکز می شود که در جستجوی تقلب و حسابداری دادگاهی است و به دنبال کسب تکنیک هایی برای بررسی، کشف، و پیشگیری موارد تقلب می باشد.

در حوزه امور مالی به مطالعه روش های پژوهشی برای ارزیابی چگونگی تاثیر اطلاعات حسابداری بر تجارت و تصمیم گیری پرداخته می شود. در این حوزه موضوعاتی از قبیل ماهیت تکاملی ریسک، مدیریت ریسک و تاثیری که بر رویه های عمل قبلی می گذارد مورد بحث قرار می گیرد. در این حوزه همچنین ارتباط بین حسابداری بین الملل و تجارت جهانی و تصمیمات سرمایه گذاری که شامل تاثیرات تفاوت های فرهنگ، سیاست و اقتصاد می شود مورد بررسی قرار می گیرد.

در حوزه دولت، مفاهیم حسابداری مدیریت و حسابداری مالی برای برنامه ریزی و مدیریت سازمان های دولتی، نیمه دولتی و غیر انتفاعی به کار گرفته می شود. در این حوزه همچنین به طراحی و اجرای سیستم های اطلاعاتی حسابداری با تاکید بر کنترل های داخلی پرداخته می شود.

در حوزه مالیات نیز به مطالعه مفاهیم، روش ها و منابع اطلاعاتی مرتبط با تحقیقات مالیاتی پرداخته می شود.

با توجه به بررسی های انجام شده، برنامه کارشناسی ارشد حسابداری در دانشگاه های بزرگ دنیا به دنبال افزایش و پیشبرد مهارت های نظری و عملی حسابداری در شاغلین، محققان و اساتید است و فرصت هایی را برای این گروه ها در زمینه بهبود مهارت های خود در نظریه پردازی، رویه عمل و

تحقیق و پژوهش فراهم می کند. این برنامه ها همچنین با هدف ایجاد تفکر انتقادی و مهارت های حل مسئله و ایجاد پایه هایی از دانش حسابداری برای عمل در حرفه طراحی شده اند.

### **مشکلات سیستم آموزش حسابداری در ایران**

آموزش حسابداری آنگونه که استنباط می شود دارای شماری از مشکلات است که از آن جمله می توان به موارد زیر اشاره کرد:

#### **برنامه آموزشی و محتوای کلاسی**

□ برنامه آموزشی بسیار محدود و غیر گسترده بوده و اغلب نامریوط و منسخ به شمار می آید. این برنامه ها اغلب نشات گرفته از عالیق اعضا ای هیات علمی است و انتظارات بازار در آن ها نادیده گرفته شده است.

□ برنامه آموزشی دانشجویان را در معرض مفاهیم مربوطی نظری جهانی شدن، تکنولوژی و اصول اخلاقی قرار نمی دهد.

#### **اصول و روش های آموزشی**

□ مدل آموزشی فعلی که دارای ویژگی های قانون محوری، حفظ کردن مطالب، برگزاری آزمون از محتوای آموزشی است ناکافی بوده و مهم تر اینکه دانشجویان را برای دنیای تجاری مبهمی که پس از فارغ التحصیلی با آن رویرو می شوند آماده نمی کند.

□ روش های آموزشی فعلی فاقد خلاقیت می باشند و بیشتر تکیه بر سخترانی و وابستگی به کتابهای درسی دارند و توانایی دانشجویان را برای یادگیری مهارت ها پرورش نمی دهد. دانشجویان در زمان کلاسی بسیار محدود و بسته می باشند و ملزم به برقراری ارتباط کافی با محیط تجاری نیستند.

#### **پرورش مهارت ها**

□ مدل های آموزشی فعلی تاکیدی بیش از حد بر محتوا به ضرر پرورش مهارت ها دارند. این در حالی است که دانشجویان ما باید افراد حرفه ای موفقی باشند.

#### **تکنولوژی**

حسابداری هنوز به گونه ای آموزش داده می شود که گویی کماکان اطلاعات گران است. اطلاعات هم اکنون گران نیست و آن بخش از برنامه آموزشی که اختصاص به جمع آوری اطلاعات و ثبت کردن آن دارد صرفا ابطال و هدر دادن زمان است. پردازش اطلاعات که بخش مهمی از مدل آموزشی ما شده است هم اکنون می تواند به سرعت و توسط هر فردی با استفاده از نرم افزار مربوطه انجام و مدیریت شود.

دانشجویان به قدر کافی در معرض تاثیراتی که تکنولوژی بر تجارت داشته است و راه هایی که تکنولوژی می تواند به عنوان اهرمی برای اخذ تصمیمات تجاری باشد، قرار نمی گیرند.

### **سیستم های رشد و پیشرفت اعضای هیات علمی**

اعضای هیات علمی حسابداری اغلب از اهل حرفة حسابداری و تجارت جدا بوده و در نتیجه به طور روزافزون با بازار و انتظارات رقابتی بی ارتباط می باشند.

مطالعات متعددی در زمینه آموزش حسابداری که با گزارش Bedford در ۱۹۸۶ شروع شد این هشدار را داده است که تغییرات در آموزش حسابداری ضروری است. به نظر می رسد که دانشگاه های ایران مشکلات و مسائل موجود در آموزش حسابداری را هنوز جدی نگرفته و تاکنون به طور جدی سعی در اصلاح و تغییر آن نیز نداشته اند. لذا تحقیقاتی مشابه تحقیق حاضر می تواند لزوم تجدید نظر در آموزش حسابداری را بیشتر آشکار سازد.

### **مسائل و مشکلات مورد بررسی در این مطالعه**

اگر تغییرات جدی در آموزش حسابداری ایجاد نشود، مربوط بودن خود را برای دانشکده، دانشجویان و کارفرمایانی که فارغ التحصیلان را استخدام می کنند از دست می دهد. بنابراین در ادامه به بررسی مشکلات عمدۀ ای که در برنامه آموزشی وجود دارد پرداخته می شود.

### **مشکلات محتوا و برنامه کلاسی**

منتقدان بحث می کنند که محتوا و برنامه کلاسی نیاز به یک بازبینی کامل دارد. اضافه کردن تکالیف و یا کلاس های جدید کافی نمی باشد. آنچه که در مقطع کارشناسی رشته حسابداری آموزش داده می شود، ممکن است حسابداران خوبی بیافریند اما دنیای تجارت بیان می کند که خواستار تاجران و بازرگانان خوبی است. روند حرفة حسابداری به شدت مبتکرانه و نوآورانه بوده در

حالیکه آموزش حسابداری اینگونه نبوده است. آنچه که امروز آموزش داده می شود دیگر تناسبی با آنچه قابلیت های اصلی حرفه به شمار می روند تناسب ندارد. لذا با توجه به مطالب گفته شده به نظر می رسد می بایست به این کاستی ها، در مقطع کارشناسی ارشد و با ایجاد تغییراتی در برنامه آموزشی این مقطع پاسخی مناسب داد. یکی از انتقاداتی که در زمینه محتوای برنامه کلاسی وجود دارد این است که موضوعات با جزئیات بسیار زیاد بررسی می شوند، به عبارتی برنامه های آموزشی کنونی بیش از حد تکنیکی بوده و در عمق حرکت می کنند. در حالیکه باید به گسترده‌گی و وسعت حوزه های آموزشی نیز در کنار پرداختن به عمق مطالب اهمیت داده شود. اصرار و پافشاری بر پوشش موضوعات جزئی انتقاداتی را به برنامه آموزشی حسابداری و محتوای کلاسی به همراه دارد. برخی از این انتقادات عبارتند از:

- (۱) دروس اغلب به صورت مجموعه ای از قواعد تکنیکی ارائه می شود که منجر به یک رویکرد و نگرش تطبیقی می شود.
  - (۲) محتوا و برنامه آموزشی بیش از حد بر مدارک بالاتر و رسیدن به پاسخ های درست تاکید می کند.
  - (۳) برنامه آموزشی بیش از حد بسته و محدود بوده و دانشجویان را در معرض آموزشی گسترده قرار نداده و در آن از موارد و نمونه های واقعی به قدر کافی استفاده نمی شود.
  - (۴) برنامه آموزشی دیدگاه و چشم اندازی جهانی به تدریس و آموزش حسابداری ندارد.
  - (۵) در برنامه آموزشی به ارزش ها، اصول اخلاقی، و صداقت و درستی به اندازه کافی توجه نمی شود.
  - (۶) برنامه آموزشی بیشتر آنچه را که حسابداران انجام می داده اند آموزش می دهد تا اینکه آنچه انجام خواهند داد را بیاموزد.
  - (۷) در برنامه آموزشی کنونی، دانشجویان این موضوع که تکنولوژی هر آنچه را که در تجارت انجام می شود تحت تاثیر قرار داده است نمی آموزند، بلکه فرض بر این گذاشته می شود که دارای مهارت های فناوری کافی می باشند.
- برای کمک به درک اینکه چه موضوعاتی (دانش محتوایی) مهم تر تلقی می شود، از پاسخ دهنده‌گان به پرسشنامه خواسته شد تا موضوعات مختلف را به صورت زیر مرتب کنند:

۱. بی اهمیت (هیچ دوره آموزشی)
۲. تا حدی با اهمیت (بخشی از یک دوره آموزشی)
۳. با اهمیت در حد متوسط (یک دوره آموزشی)
۴. بسیار با اهمیت (بیش از یک دوره آموزشی)

نتایج این بررسی در زیر آمده است:

دانشجویان به ترتیب اهمیت	دانش محتوایی	دانشجویان به ترتیب اهمیت	دانش محتوایی
۳/۵۶	تئوری حسابداری	۳/۸۸	تئوری حسابداری
۳/۳۹	مالی	۳/۷۵	مالی
۳/۲۷	حسابداری مدیریت	۳/۵۰	روش های تحقیق در حسابداری
۳/۱۵	/ خدمات حسابرسی اعتباردهی	۳/۵۰	اقتصاد
۳/۰۶	اقتصاد	۳/۳۸	روش های کمی / آماری
۳/۰۰	سیستم های اطلاعاتی	۳/۲۵	حسابداری مدیریت
۲/۸۷	روش های تحقیق در حسابداری	۳/۱۳	/ خدمات حسابرسی اعتباردهی
۲/۸۷	تجارت بین الملل / جهانی	۲/۶۳	اصول اخلاقی
۲/۸۳	استراتژی تجاری	۲/۶۳	موضوعات مرتبط با فناوری
۲/۸۰	تجارت الکترونیک	۲/۵۰	مالیات
۲/۷۱	موضوعات مرتبط با فناوری	۲/۳۸	سیستم های اطلاعاتی
۲/۶۴	مالیات	۲/۳۸	تجارت الکترونیک
۲/۶۰	حقوق تجارت	۲/۲۵	استراتژی تجاری
۲/۵۰	روش های کمی / آماری	۲/۲۵	تجارت بین الملل / جهانی
۲/۴۶	اصول اخلاقی	۲/۱۳	حقوق تجارت
۲/۳۵	مدیریت منابع انسانی / رفتارسازمانی	۱/۸۸	مدیریت منابع انسانی / رفتارسازمانی
۲/۲۵	مدیریت زنجیره تامین / عملیات	۱/۷۵	مدیریت زنجیره تامین / عملیات
۱/۸۰	بازاریابی	۱/۷۵	بازاریابی

با توجه به نتایج ارائه شده ذکر این نکته جالب است که دانشجویان ۱۲ موضوع را مهم تر از اساتید دانسته اند. این موضوعات عبارتند از: حسابداری مدیریت، خدمات حسابرسی / اعتباردهی، موضوعات مرتبط با فناوری، مالیات، سیستم های اطلاعاتی، تجارت الکترونیک، استراتژی تجاری، تجارت بین الملل، حقوق تجارت، مدیریت منابع انسانی / رفتار سازمانی، مدیریت زنجیره تامین / عملیات، و

بازاریابی. این موضوعات عمدتاً موضوعات جامع و گسترده‌می باشند که به طور سنتی در برنامه آموزشی حسابداری وجود نداشته‌اند. شاید بتوان دلیل اهمیت بیشتر این موضوعات از دیدگاه دانشجویان را به این حقیقت ربط داد که آن‌ها پس از فارغ‌التحصیلی در معرض تقاضا و انتظارات در حال تغییر دنیای تجارت قرار گرفته‌اند.

### عدم پرورش مهارت‌ها

دانشجویان آنچه را حفظ می‌کنند، فراموش می‌کنند. دانش محتوایی منسوخ می‌شود و اغلب قابل انتقال به مشاغل مختلف نمی‌باشد. از طرف دیگر مهارت‌های انتقادی به ندرت منسوخ و بی‌کاربرد شده و معمولاً قابل انتقال به مشاغل دیگر می‌باشد. آموزش حسابداری غالباً به دلیل صرف زمان بیشتر بر محتوا و صرف زمان کمتر برای کمک به دانشجویان به منظور پرورش مهارت‌هایی که زندگی آن‌ها را غنی کرده و آن‌ها را موفق می‌کند مورد انتقاد بوده است، به طوریکه دانشجویان برای برخورد و سروکار داشتن با عدم اطمینان تعلیم داده نشده‌اند. امروزه مجبور به اخذ تصمیماتی هستیم که با ریسک همراه است و یا مجبور به تصمیم‌گیری بدون دانش کامل هستیم. بنابراین باید به چگونگی آموزش افراد توجه کرده و آن‌ها را بیشتر در معرض موارد عدم اطمینان قرار دهیم. از طرفی روش ایجاد ارتباط نیز تغییر کرده است که دلیل آن وجود اینترنت، ایمیل، و پست صوتی (گفتاری) است. دانشجویانی که در عصر حاضر می‌باشند، با عنوان نسل dot.com شناخته می‌شوند که به جای ایجاد ارتباط حضوری از طریق ارسال ایمیل با یکدیگر در ارتباط‌اند. در واقع تغییر در روش ایجاد ارتباط، افراد را تحت الشاعع قرار داده است. برای ارزیابی این موضوع که چه مهارت‌هایی از نظر اعضای هیأت علمی و دانشجویان حائز اهمیت است، پاسخ دهنده‌گان مهارت‌ها را به وسیله یک مقیاس ۵ رتبه‌ای از ۱ (بدون اولویت) تا ۵ (اولویت بالا) رتبه‌بندی کردند که نتایج حاصل در زیر آمده است:

میانگین پاسخ های دانشجویان به ترتیب اهمیت	مهارت ها	میانگین پاسخ های اساتید به ترتیب اهمیت	مهارت ها
۴/۰۹	تصمیم گیری	۴/۵۰	زبان خارجه
۳/۹۸	تحلیل ریسک	۴/۳۸	تفکر انتقادی
۳/۹۱	زبان خارجه	۴/۱۳	تصمیم گیری
۳/۷۷	مدل سازی تصمیم گیری تجاری	۴/۱۳	تحقیق و پژوهش
۳/۷۲	رفتار حرفه ای	۴/۰۰	یادگیری مستمر
۳/۶۹	تفکر انتقادی	۴/۰۰	رفتار حرفه ای
۳/۶۷	یادگیری مستمر	۴/۰۰	ارتباطات نوشتاری
۳/۶۷	توانایی رهبری	۳/۸۸	اندازه گیری
۳/۵۷	تحقیق و پژوهش	۳/۸۸	ارتباطات شفاهی
۳/۵۳	مدیریت تغییر	۳/۷۵	گفتگو و مذاکره
۳/۵۲	گفتگو و مذاکره	۳/۷۵	تحلیل ریسک
۳/۴۲	کارگروهی	۳/۶۳	مدیریت پروژه
۳/۴۲	روابط میان فردی	۳/۵۰	مدل سازی تصمیم گیری تجاری
۳/۳۳	مشتری مداری	۳/۵۰	توانایی رهبری
۳/۳۲	مدیریت پروژه	۳/۵۰	کارگروهی
۳/۲۹	ارتباطات شفاهی	۳/۳۸	مدیریت تغییر
۳/۲۸	مدیریت منابع	۳/۳۸	کارآفرینی
۳/۱۸	اندازه گیری	۳/۳۸	روابط میان فردی
۳/۱۸	تکنولوژی محاسباتی	۳/۱۳	تکنولوژی محاسباتی
۳/۱۴	ارتباطات نوشتاری	۳/۱۳	مشتری مداری
۳/۰۹	کارآفرینی	۳/۱۳	مدیریت منابع
۲/۰۹	فروشنده‌گی	۲/۲۵	فروشنده‌گی

اگر این مهارت‌ها به طور موثر آموزش داده شوند ارزش افزوده‌ای را به دنبال خواهد داشت که نمی‌تواند از طریق یادگیری از راه دور و یا دیگر روش‌های آموزشی کم ارزش تکرار شود. لذا می‌بایست در صدد یافتن روش‌هایی برای ادغام آموزش این مهارت‌ها در برنامه آموزشی بود.

### عدم موفقیت در بهره‌برداری از تکنولوژی

این موضوع قابل درک است که به استفاده از تکنولوژی در آموزش و همینطور قرار دادن دانشجویان در معرض و در ارتباط با تکنولوژی نیاز داریم. هرچند آیا هنگامیکه گفته می‌شود دانشجویان نیاز به یادگیری تکنولوژی دارند را درک می‌کنیم؟ پنداشت‌های اولیه این بود که تکنولوژی به معنای استفاده از ابزارهای مختلف تکنولوژی برای حل مسائل، درک کنترل‌های سیستمی و شاید برنامه نویسی و درک و فهم و اژه شناسی تکنولوژی می‌باشد. اگرچه درک این جوانب تکنولوژی از اهمیت برخوردار است اما شاید مهم تر و حیاتی تر درک این موضوع باشد که چگونه تکنولوژی هر آنچه را که انجام می‌دهیم تغییر داده است. برای مثال دانشجویان باید بدانند که چگونه تکنولوژی اطلاعات را ارزانتر کرده است. اساتید نیز برای انتخاب روش آموزشی خود می‌بایست معنای اطلاعات ارزان را درک کنند. دانشجویان باید معنای اطلاعات ارزان را برای وظیفه‌ای که به عنوان افراد حرفه‌ای انجام خواهند داد، بدانند. همچنین نیاز به یادگیری تکنولوژی به این معنی است که دانشجویان باید بدانند چگونه تکنولوژی برای تسهیل و تحریک تجارت (از ارتباطات گرفته تا اطلاعات مورد تقاضا برای تصمیم‌گیری) مورد استفاده قرار می‌گیرد. تکنولوژی هر چیزی از جمله روش کار و زندگی را متحول کرده است. این موضوع می‌تواند مسببی برای تجدید نظر کامل در آنچه که آموزش داده می‌شود باشد. تکنولوژی مدل‌ها و معاملات تجاری را پیچیده تر و چرخه عمر محصولات را کوتاه تر کرده و قادر به ایجاد تغییرات پویا در جامعه تجارت بوده است. تکنولوژی موجب تقاضا برای بازخورد و پاسخدهی آنی شده است. دانشجویان باید بدانند که چگونه تکنولوژی راه‌های ایجاد و استفاده از اطلاعات برای تصمیم‌گیری را تغییر داده است. اگرچه در نظرسنجی انجام شده به دنبال پاسخ به سوالاتی در مورد تاثیرات تکنولوژی بر تجارت نبوده ایم، اما این موضوع را که چه مهارت‌هایی در زمینه تکنولوژی برای فارغ‌التحصیلان حسابداری لازم است را مورد سنجش قرار داده ایم. به این ترتیب که از پاسخ دهنده‌گان خواسته شد که مهارت‌ها را با شماره‌های ۱ (بی‌اهمیت)، ۲ (مفید برای دانستن)، و ۳ (بسیار مهم و حیاتی) رتبه بندی کنند. نتایج زیر نشان دهنده رتبه بندی پاسخ دهنده‌گان است:

با توجه به نتایج ارائه شده از نظرسنجی و در نظر گرفتن شماره ۲/۵۰ به عنوان نقطه انقطاع، اعضا هیات علمی معتقدند که ۸ مهارت و دانشجویان معتقدند که ۳ مهارت تکنولوژی وجود دارد که مطلقاً نمی تواند در برنامه آموزشی نادیده گرفته شوند.

## بحث و نتیجه گیری

به منظور آمادگی کافی دانشجویان برای ورود به حرفه حسابداری، موسسات آموزشی می باشد نیازهای گروه های مختلفی از ذینفعان را در نظر بگیرند. این ذینفعان می تواند شامل جامعه بطور کلی، موسسه های آموزشی و اعضای هیات علمی آن، دانشجویان و جوامع حرفه ای حسابداری و تجاری باشد. از فارغ التحصیلان حسابداری انتظار می رود که دارای مجموعه مهارت های اساسی موسسات آموزشی و همچنین جوامع حرفه ای باشند. چالش پیش روی اساتید شناخت مجموعه مهارت های حرفه ای اساسی، ایجاد یک برنامه حسابداری که مبتنی بر ارزش های موسسه های آموزشی بوده و در عین حال دانشجویان را قادر به کسب مهارت های حرفه ای، تکنیکی و آموزشی مورد نیاز کند، و ایجاد مکانیزم هایی که در ارزیابی مجموعه مهارت ها موثر می باشند، است. طراحی برنامه آموزشی می باشد مستمر، پویا و دارای بر هم کنشی با تجارت و جوامع حرفه ای باشد که

میانگین پاسخ های دانشجویان به ترتیب اهمیت	مهارت های مرتبط با فناوری	میانگین پاسخ های اساتید به ترتیب اهمیت	مهارت های مرتبط با فناوری
۲/۷۹	نرم افزارهای صفحه گستردۀ ای	۲/۷۵	جستجو در وب گسترده جهانی
۲/۷۲	تجارت الکترونیک	۲/۶۳	اینترنت / اکسترانت
۲/۶۳	جستجو در وب گسترده جهانی	۲/۶۳	نرم افزارهای ارائه و سخنرانی
۲/۴۴	نرم افزارهای ارائه و سخنرانی	۲/۶۳	نرم افزارهای صفحه گسترده ای
۲/۴۲	نرم افزارهای واژه پردازی	۲/۶۳	برنامه ریزی و حسابرسی سیستم های اطلاعاتی
۲/۴۲	بودجه بندی و مدیریت فناوری	۲/۵۰	مدیریت ذخیره سازی و بازیابی اطلاعات
۲/۴۱	برنامه ریزی و حسابرسی سیستم های اطلاعاتی	۲/۵۰	سیستم های عامل
۲/۳۸	سیستم های عامل	۲/۵۰	نرم افزارهای واژه پردازی
۲/۳۷	نرم افزارهای بانک اطلاعاتی	۲/۳۸	نرم افزارهای بانک اطلاعاتی
۲/۳۶	اینترنت / اکسترانت	۲/۳۸	امنیت و کنترل های فناوری
۲/۳۶	مدیریت پروژه	۲/۲۵	مدیریت همزمان سیستم های نرم افزاری و سخت افزاری
۸۷			
۲/۲۷	تحلیل سیستم ها	۲/۱۳	اصطلاحات و واژگان فناوری
۲/۲۳	مدیریت ذخیره سازی و بازیابی اطلاعات	۲/۰۰	تجارت الکترونیک
۲/۱۲	نرم افزارهای ارتباطی	۲/۰۰	تحلیل سیستم ها
۲/۰۷	امنیت و کنترل های فناوری	۲/۰۰	بودجه بندی و مدیریت فناوری
۱/۸۰	مدیریت همزمان سیستم های نرم افزاری و سخت افزاری	۱/۸۸	نرم افزارهای ارتباطی
۱/۶۳	اصطلاحات و واژگان فناوری	۱/۸۸	مدیریت پروژه
۱/۶۲	سخت افزار	۱/۷۵	سخت افزار
۱/۵۹	زبان های برنامه نویسی	۱/۷۵	نرم افزارهای گرافیکی
۱/۵	برنامه نویسی	۱/۶۳	برنامه نویسی
۱/۲۵	نرم افزارهای گرافیکی	۱/۶۳	زبان های برنامه نویسی

موجب پیشرفت های مداوم و انتظارات بالاتر شود. مسئولین آموزش حسابداری موظف به شناخت و ترکیب و ادغام مهارت های حرفه ای اساسی در برنامه آموزشی است. دانشکده می بایست یک شورای مشورتی متشکل از مدیران و شاغلین در حرفه تشکیل دهد که بطور مستمر برای فراهم آوردن رهنمود و کمک به منظور اطمینان از مربوط بودن برنامه آموزشی با دانشکده ملاقات داشته و تشکیل جلسه دهد. بعلاوه اعضا این شورا باید بطور منظم در مباحث کلاسی شرکت کرده و به این ترتیب موجب افزایش مهارت های ارتباطی دانشجویان با جامعه تجاری شوند. اعضا هیات علمی نیز باید به طور منظم با موسسات حسابداری و سازمان های تجاري که فارغ التحصیلان حسابداری را استخدام می کنند ملاقات داشته باشند. از آن جا که حجم و گستردگی اطلاعاتی که برای رفع کاستی های موجود در نظام آموزشی مقطع کارشناسی ارشد وسیع و گسترده می باشد، به طوریکه نمی توان آن را در دامنه زمانی فعلی این مقطع گنجاند، پیشنهاد می شود که این مباحث طی ترم یا ترم های تحصیلی جداگانه همراه با کارگاه های آموزشی تدوین شوند که در ذیل عنوان های مباحث پیشنهادی ولی مهم در قالب دروس اختیاری و اجباری مطرح می شود. با توجه به نیازهای فعلی کشور و جامعه و به تناسب فرهنگ ملی- مذهبی ایران و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه اهمیت برخی از مباحث بیشتر به چشم می خورد لذا پرداختن به این موضوعات جهت آمادگی فارغ التحصیلان رشته حسابداری برای ورود به حرفه در اولویت قرار می گیرد.

### پرورش مهارت های ارتباطی

مهارت های ارتباطی به عنوان یک الزام برای فردی است که می خواهد وارد حرفه حسابداری شود. این مهارت ها شامل ارائه و دفاع از نظرات شفاهی و نوشتاری، گوش دادن به طور موثر، و یافتن و سازماندهی اطلاعات از منابع انسانی و الکترونیکی است. از آن جا که یکی از راه های برقراری ارتباط استفاده از یک زبان مشترک است، دانشجویان می بایست دارای مهارت کافی در استفاده از زبان بین المللی باشند. با توجه به اینکه در ایران قبل از ورود دانشجو به مقطع کارشناسی ارشد آزمون سنجش میزان آمادگی زبان بین المللی برگزار نمی شود – در حالیکه برگزاری این آزمون در بسیاری از دانشگاه های معتبر از پیش نیازهای ورود به مقطع کارشناسی ارشد محسوب می شود – شمول واحد درسی زبان تخصصی در برنامه آموزشی این مقطع بسیار مفید ارزیابی می شود. از طرفی با توجه به اینکه سطح دانش هر فرد در موضوعات تکنیکی در برقراری ارتباط شفاهی و نوشتاری مشخص می شود، توانایی و مهارت در برقراری این ارتباطات از اهمیت بالایی برخوردار است و اختصاص یک واحد درسی با عنوان اهمیت ارتباطات در حسابداری می تواند مفید و موثر

باشد. ناگفته نماند که کسب این مهارت‌ها از طریق برگزاری کارگاه‌های آموزشی با مدیریت فردی موفق و مجرب در حرفه و به بحث گذاشتن یک نمونه واقعی می‌تواند بسیار راه‌گشا باشد.

### پرورش مهارت تفکر انتقادی و توانایی تجزیه و تحلیل

توانایی تجزیه و تحلیل از دیگر مهارت‌هایی است که یک حسابدار باید داشته باشد. این مهارت عبارت است از توانایی فرد برای پرسیدن پرسش‌های درست برای جمع آوری اطلاعات کامل و صحیح، توانایی تشخیص اهمیت اطلاعات و کاربرد آن‌ها، و توانایی بکارگیری منطق و استدلال برای شفاف سازی ارتباط میان موضوعات، رویدادها، افراد یا روش‌های مختلف. بنابراین یک فارغ التحصیل حسابداری باید توانایی جمع آوری اطلاعات درست، تجزیه و تحلیل مشکلات با استفاده از استدلال منطقی و بکارگیری روش‌های حل مسئله را برای مشکلات تجاری واقعی جهان داشته باشد. از طرف دیگر توانایی تفکر به طرز انتقادی به نظر می‌رسد مسئله‌ای باشد که آموزش حسابداری باید بیشترین تمرکز را بر آن داشته باشد. تفکر انتقادی عبارت است از توانایی دست یافتن به نتایج قابل توجیه برای پرسش‌هایی که نمی‌توانند به طور قطع پاسخ داده شوند و در موقعیت‌هایی که ممکن است کلیه اطلاعات مربوط در دسترس نباشند. به عبارت دیگر تفکر انتقادی شامل توانایی یادآوری، پردازش و بکارگیری منطقی مهارت‌های اکتسابی برای کمک به تشخیص و حل مسائل است. در واقع ارزش افراد حرفه‌ای برای یک جامعه اساساً با توجه به توانایی تفکر انتقادی آن‌ها تعیین می‌شود، یعنی تجربه آن‌ها در درک مشکلات و مسائل و ارائه قضاوت برای حل این موقعیت‌ها. پرورش این مهارت‌ها می‌تواند از طریق تاکید بر مطالعات موردی در کارگاه آموزشی پرورش مهارت‌های ارتباطی که در بخش قبلی توضیح داده شد، تحقق یابند.

### پرورش مهارت‌های مرتبط با فناوری

پیشرفت تکنولوژی به این معنی است که آشنایی با تکنولوژی نه تنها مفید بلکه همچنین لازم و ضروری است. از فردی که وارد محیط کار می‌شود انتظار می‌رود که دارای مهارت‌های کامپیوتری علاوه بر دیگر مهارت‌های مورد لزوم در محیط‌های کاری باشد. دارا بودن این مهارت‌ها نه تنها فرد را در محیط کار خلاق کرده اما او را در سازگاری سریع تر با محیط‌های کار جدید یاری می‌کند. استفاده از تکنولوژی اطلاعات به ویژه پردازش و مخابره اطلاعات یک ضرورت شده است. دانش در مورد بسته‌های حسابداری<sup>۱</sup>، دیگر به عنوان یک امتیاز محسوب نمی‌شود بلکه به یک باید تبدیل

<sup>۱</sup> - Accounting Package

شده که می بایست در مرحله دانشگاهی بر آن تاکید شود. بنابراین پیشنهاد می شود برای همگام بودن آموزش حسابداری با پیشرفت های تکنولوژی اطلاعات، مسائل ضروری تحت عنوان کاربردهای کامپیوتر در حسابداری یا هر عنوان دیگری پوشش داده شوند. لذا تشکیل کارگاه های آموزشی با حضور متخصصین مجرب امور مالی و تجاری و کارآزموده در زمینه کامپیوتر می تواند در تحقق اهداف فوق الذکر موثر باشد.

### پروش مهارت های بین رشته ای

رونده بازار جهانی علاوه بر لزوم داشتن دانش عمیق در حوزه تخصصی خاص، یک حسابدار را ملزم به داشتن طیف وسیع تری از دانش در حوزه های بین رشته ای می کند. با توجه به اینکه رویکرد و نگرش کار گروهی در سال های اخیر مورد پذیرش قرار گرفته است، یک فارغ التحصیل حسابداری اگر بخواهد در تیم های چند رشته ای به طور موثر انجام فعالیت کند باید در امور مالی، IT، اقتصاد و بازاریابی در میان سایر موضوعات دانش کافی داشته باشد. به منظور پوشش مباحث بین رشته ای پیشنهاد می شود که عنوان های درسی زیر در برنامه این مقطع گنجانده شوند: امور مالی<sup>۱</sup>، سرمایه گذاری<sup>۲</sup>، مدیریت ریسک، و بازاریابی خدمات حسابداری.

### پروش و آگاهی از مسائل جهانی

با وجود جهانی شدن، توانایی به روز نگهداشتن تغییرات اجتماعی، فرهنگی و سیاسی لازم است و بر قابلیت های تعیین و تشخیص افراد تاثیرگذار می باشد. یک فارغ التحصیل حسابداری باید در مورد مسائل بین المللی نظریه مقررات، اصول اخلاقی، استانداردها و منابع اطلاعاتی آگاهی داشته باشد. بسیاری از دانشجویان درگیر در شرکت های چند ملیتی مستلزم بکارگیری استانداردهای حسابداری متفاوت می باشند. آگاهی از مقررات مالی بین المللی نظریه مقررات صادرات/وارادات، حقوق گمرکی، و به طور کلی مقررات تجاری برای حسابداران ضروری است. بنابراین دانشجویان باید درک کنند که استانداردهای حسابداری از طریق فرهنگ هر کشور و اهداف تعیین شده برای اطلاعات حسابداری آن کشور تحت تاثیر قرار می گیرد. به طور خلاصه می توان گفت که جهانی شدن موجب می شود که حسابداری بین المللی در برنامه آموزشی حسابداری قرار گیرد. بنابراین پیشنهاد می شود به منظور

<sup>1</sup>- Finance

<sup>2</sup>- Investments

آمادگی فارغ التحصیلان برای بکارگیری مقررات و استانداردهای بین المللی، عنوان های درسی حسابداری بین المللی و کاربرد علم حقوق در حسابداری، در برنامه آموزشی گنجانده شوند.

### پژوهش ویژگی ها و مسئولیت های اخلاقی

امروزه کمتر نوشته ای در زمینه تجارت یافت می شود که به رسوایی های حسابداری اشاره ای نکرده باشد. انزوون، ولد کام، مایکروسافت، تایکو، و سان بیم تنها تعدادی از این رسوایی هاست. توجه اخیر به مسائل اخلاقی حسابداران در اخبار، حرفه و در جامعه آکادمیک منجر به طرح پرسشن در مورد ویژگی های اخلاقی دانشجویانی می شود که مشاغل حسابداری را بر می گزینند. رسواییات به بار آمده در حسابداری، این حرفه را در سال های آغازین قرن حاضر به لرزه درآورد. بعلاوه در سال های اخیر حرفه شاهد تعداد زیادی از موارد مدیریت سود بوده است که حسابداران و حسابرسان نتوانسته اند قبل از گزارشات مالی حسابرسی شده آن ها را کشف کنند. متقدان به حرفه حسابداری اغلب استدلال می کنند که در بسیاری از شکست های به وجود آمده، لغزش و خطای حسابداران در قضایت های حرفه ای، به دلیل ضعف اصول و مسئولیت های اخلاقی بوده است. به طوریکه حسابداران اغلب دانش و مهارت کافی در تجزیه و تحلیل موثر مسائل را ندارند و به همگام روپروری با مسائل اخلاقی مغایر نمی توانند مسیری را که سازگار با ارزش ها و قوانین و رفتار حرفه ای است، انتخاب کنند. آموزش حسابداری می تواند به این شکاف با اصلاح برنامه آموزشی برای پوشش مطالعات مربوط به اصول اخلاقی و آموزش استدلال اخلاقی به منظور توجه به نگرانی هایی که در مورد رفتار و مسئولیت های اخلاقی در حرفه حسابداری وجود دارد، پاسخ دهد. در این راستا گنجاندن این مباحث با عنوان درسی اصول اخلاقی در حسابداری می تواند نقص برنامه آموزشی را در این زمینه برطرف کند.

در پایان ذکر این نکته حائز اهمیت است که با پذیرش این موضوع که به روز کردن برنامه آموزشی برای همگام شدن با تغییرات به وجود آمده در دنیای تجارت امری اجتناب ناپذیر است، یک استراتژی موثر آموزشی همواره تدوین یک نظام آموزشی انعطاف پذیر است به نحویکه بسته به نیاز بازار تغییر کند.

## Expectation Gap between Academics and Professionals about Accounting Education Quality

**Abstract**

Rapid spread and acceptance of globalization and advances in technology led to significant changes in business. These changes have caused new challenges, not only in the accounting education, but also in the accounting profession. This paper identifies the challenges that accounting education encounters in terms of the required knowledge and skills for accounting students to meet the competitive demands of the market. These challenges will justify the need for developing the competitive skills for accountants. The current accounting education doesn't make graduated accounting students fit for the new international business environment. Therefore, we need to develop a strategy for filling the gap between students' knowledge and their needed skills for helping them in dealing with real challenges in the real world.

In this paper, firstly a strategic design will be proposed for solving the named challenges based on a scientific process. This process is based on the accounting education program and curriculum in the leading universities in the world, and its current position in Iranian universities.

**Keywords:** Accounting Education, Curriculum, Accounting Practice

**منابع**

1. A. Nikolai,L. (2001). "Evaluation of an approach used to develop, implement, and monitor a 5-year integrated accounting program" Journal of Accounting Education, 19, 87-102.
2. Adhikaria, A., A. Flaniganb, M. & H. Tondkar, R. (1999)."A survey of international accounting education in the US and some other countries" Journal of Accounting Education, 17, 175-189.
3. Albrecht, W. S. & J. Sack, R. (2000). "Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future" Accounting Education Series, Volume No.16. Sarasota, FL: American Accounting Association.
4. B. E. Needles Jr. (2010). "Accounting Education: The Impact of Globalization" Accounting Education: an international journal, 19, 601-605.
5. Belverd E. Needles, JR. (2008). "The International Association for Accounting Education and Research (IAAER): The Code of Ethics for Accounting Educators" Accounting Education: An International Journal, 17, 81-86.
6. Boyce, G. (1999). "Computer-assisted teaching and learning in accounting: pedagogy or product?" Journal of Accounting Education, 17, 191-220.
7. Bui, B. & Porter, B. (2010). "The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study" Accounting Education: an international journal, 19, 23-50.
8. Byrne, M., & Flood, B. (2003). "Defining the present and shaping the future: the changing nature of accounting education in Ireland" Journal of Accounting Education, 21, 197-213.
9. Carr, S., Chua, F. & Perera, H. (2006). "University Accounting Curricula: The Perceptions of an Alumni Group" Accounting Education: an international journal, 15, 359-376.
10. Ehab K. A. Mohamed & Sherif H. Lashine. (2003). "Accounting Knowledge and Skills and the Challenges of A Global Business Environment" Managerial Finance, 29, 3-16.
11. F.Watson,S., Apostolou,B., M.Hassell,J. & A.Webber,S. (2007). "Accounting education literature review (2003-2005)" Journal of Accounting Education, 25, 1-58.
12. Jordan, A. (1999). "The impact technology is having on the accounting profession" Journal of Accounting Education, 17, 341-348.
13. Naim Chaker, M. & Tengku Abdullah,T.A. (2011). "What Accountancy Skills Are Acquired at College?" International Journal of Business and Social Science. Vol. 2, No. 18.

14. Richard, H. G., Harry, H. & Mark, M. (2011). "A Model For Integrating Accounting Curriculum On Academic And Professional Skills" The Journal of Theoretical Accounting Research, 96-110.
15. Law,D., J. Shaffer,R. & E. Stout,D. (2009). "Bridging the education-profession gap: The Accounting Student-Practitioner Day (ASPD) program" Journal of Accounting Education, 27, 133-146.

## نقش فرهنگ در حسابداری بر اساس نظریات ابعاد فرهنگی

### هافستد، گری و شوارتز<sup>۱</sup>

قربان اسکندری<sup>۲</sup>

#### چکیده

از سال‌های قبل بسیاری از مولفان به مطالعه عواملی پرداخته اند تا توضیح مناسبی از تفاوت رویه‌های حسابداری در بین کشورها را ارائه نمایند. در این مطالعات شرایط فرهنگی به عنوان یکی از مهمترین دلایل این تفاوت‌ها درنظر گرفته شده است. رشتہ روانشناسی بین فرهنگی، ابزار مفید در آگاهی از هویت فرهنگی افراد است. محققان این رشتہ تلاش می‌کنند تا صفات مشخص کننده محافل فرهنگی خاص را شناسایی کنند. روان شناسی بین فرهنگی به بررسی رفتارها و فرایندهای روانی افراد متعلق به فرهنگ‌های کوئاگون، درست به همان شکل و شیوه‌ای می‌پردازد که در آن فرهنگ‌ها رواج دادند. هدف این مقاله ارائه سه مدل از ارزش فرهنگی است: (الف) هافستد، (ب)

۱. این مقاله به صورت پذیرش پوستری می‌باشد.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

گری و ج) شوارتز. به مطالعات صورت گرفته در سال‌های بعدی که به بررسی تاثیر فرهنگ ملی بر حسابداری با استفاده از این چارچوب‌های نظری پرداخته اند نیز نگاه اجمالی می‌شود.

واژگان کلیدی: روانشناسی بین فرهنگی، ارزش فرهنگی هافستد، ارزش فرهنگی گری، ارزش فرهنگی شوارتز، رویه‌های حسابداری



**مقدمه**

از سال‌ها پیش، حسابداری در خدمت انسان‌ها و در توسعه تمدن بوده است. حسابداری به عنوان بخشی از سیستم اطلاعاتی، یک منبع قابل اطمینان داده‌ها برای اهداف سازماندهی، اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی است. براساس دیدگاه الیوت و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) حسابداری هنر برقراری ارتباط اطلاعات مالی، درباره واحد تجاری برای استفاده کنندگان است. ارتباطات<sup>۲</sup> عموماً به شکل صورتهای مالی است که منابع اقتصادی تحت کنترل مدیریت را به صورت پولی نشان می‌دهد. این هنر در گزینش اطلاعاتی است که به استفاده کننده مربوط و قابل اعتماد است (ص ۳). نوع و محدوده اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی بین کشورهای مختلف، متفاوت است. از مدت‌ها قبل، بسیاری از مولفان به مطالعه عواملی پرداخته‌اند که اجازه توضیح مناسب‌تر در خصوص تفاوت صورت‌بندی در کشورهای خاص درباره اصول حسابداری را می‌دهد و بر سنجش دارایی و تعهدات تأثیر می‌گذارد و در نتیجه، به ارائه صورت‌های مالی و افشاء اطلاعات منجر می‌شود. متغیر فرهنگ یکی از دلایل این تفاوت‌هاست.

واژه فرهنگ از واژه‌های کهن زبان فارسی است. صورت باستانی این کلمه مرکب از فر به معنای بالا و هنگ به معنای کشیدن است. هر امر متعالی و مثبت را با عنوان فرهنگ یاد نموده اند (ابوالقاسمی، ۱۳۸۵). لغت فرهنگ به زبان انگلیسی معادل Culture در اصل به معنای کشت و کار است (دنی کوش، ۱۳۸۱). لارنس لاو فرهنگ را دوردستین مفهوم در دنیا می‌خواند و کوشش در راه محدود کردن معنای آن را شبیه به این می‌داند که بخواهیم هوا را در چنگ بگیریم (فلیپ واینر، ۱۳۸۵).

روان‌شناسی میان فرهنگی، شاخه‌ای از روان‌شناسی است که به موضوع چگونگی تأثیرگذاری عوامل فرهنگی بر رفتار انسان می‌پردازد. انجمن بین‌المللی روان‌شناسی میان فرهنگی (IACCP) در سال ۱۹۷۲ تأسیس شده و این شاخه از روان‌شناسی از آن زمان به رشد و توسعه خود ادامه داده است. امروزه، تعداد فرایندهای از روان‌شناسان، تفاوت رفتارها در بین فرهنگ‌های مختلف در سراسر جهان را مورد بررسی قرار می‌دهند. روان‌شناسی بین فرهنگی شیوه زندگی و جهان بینی مشترک بین انسان‌ها را توضیح می‌دهد. هر جامعه‌ای اعم از کوچک یا بزرگ، بدون فرهنگ نیست بنابراین هر جامعه‌ای دارای شیوه‌های خاصی از زندگی و جهان بینی خود را دارد که این باورها، سنت‌ها و ... در آنها به چشم می‌خورد. روان‌شناسی بین فرهنگی به بررسی رفتار‌ها و فرایندهای روانی افراد متعلق به فرهنگ‌های کوناگون، درست به همان شکل و شیوه‌ای می‌پردازد که در آن فرهنگ‌ها رواج دادند. اولین هدف اصلی روان‌شناسی بین فرهنگی آزمون نظریه‌های عمومی روان‌شناسی است. روان‌شناسی بین فرهنگی سعی می‌کند تا از خلال تحقیقات مقایسه‌ای روی فرهنگ‌های متفاوت، نظریه‌های عمومی روان‌شناسی را آزمون و تعمیم دهد. (بری و همکاران ۱۹۹۲) همانگونه که مولر و همکاران<sup>۳</sup> (۱۹۹۴) اشاره کرده‌اند: حسابداری قالب محیطی را که در آن جای دارد، می-

<sup>۱</sup> Elliot, et al ' communication  
<sup>۲</sup> Mueller et al

گیرد. به دلیلی اینکه کشورها، تاریخ‌ها، ارزش‌ها و سیستم‌های سیاسی مختلف دارند، الگوهای متفاوتی از توسعه حسابداری مالی خواهند داشت<sup>(ص۱)</sup>. فرهنگ ابزار بسیار تاثیر گذار بر رفتار انسان و ارزش‌های اجتماعی است و تاثیر آن بر روش‌های عمل حسابداری را نمی‌توان نادیده گرفت.

### الگوی فرهنگی هافستد

هافستد<sup>۱</sup> فرهنگ را بدین صورت تعریف نموده است(۲۰۰۷): برنامه ریزی جمعی ذهن، که اعضای یک گروه انسانی را از گروه دیگر جدا می‌کند<sup>(ص۱۷)</sup>.

در تحقیق هافستد که در مورد نگرش‌های کارکنان در سراسر جهان در شعبه‌های شرکت ای بی ام<sup>۲</sup> بود، وی چهار مجموعه متفاوت از ابعاد فرهنگی را برای توصیف تفاوت‌ها و شباهت‌های کلی در فرهنگ‌های سرتاسر جهان بیان نمود. این موارد عبارتند از:

#### ۱- فاصله زیاد و کم قدرت<sup>۳</sup>:

این بعد محدوده ای را توصیف می‌کند که در آن اعضای یک جامعه می‌پذیرند که قدرت نهادها و سازمان‌ها به صورت نابرابر توزیع شود. جوامعی با فاصله قدرت زیاد، نظم سلسله مراتبی را که در آن هر کسی جایگاه خاصی دارد را می‌پذیرند. در مورد جوامعی با فاصله قدرت کم، آنها برای برابری قدرت و توجیه تقاضا برای نابرابری قدرت تلاش می‌کنند. مساله کلیدی در این بعد این است مردم چگونه به نابرابری‌های بین خود می‌پردازند. این امر پیامدهای مشخصی برای روش ایجاد سازمان‌ها و نهادها دارد.

#### ۲- اجتناب قوی و ضعیف از ناطمنانی<sup>۴</sup>:

این بعد به درجه ای اشاره دارد که افراد احساس می‌کنند توسط موقعیت‌های ناطمنانی یا ناشناس تهدید شده‌اند. جوامعی که اجتناب قوی از ناطمنانی دارند، کاملاً از قواعد پیروی می‌کند و رفتار و ایده‌های غیررسمی را تحمل نمی‌کنند. کشورهایی که اجتناب ضعیف از ناطمنانی دارند، نگرش راحتی دارند که در آن روش عمل از اصول مهمتر است. مساله بنیادی این بعد این است که جامعه چگونه به این واقعیت واکنش نشان می‌دهد که آینده، نامشخص است: آیا تلاش می‌کند آینده را کنترل کند یا اجازه می‌دهد اتفاق بیفتد. مانند فاصله قدرت، این بعد پیامدهایی برای روشی دارد که افراد، نهادها و سازمانهای خود را شکل می‌دهند.

#### ۳- فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی<sup>۵</sup>:

فردگرایی به ترجیح برای پیوندهای اجتماعی سست اشاره می‌کند که در آن افراد از خودشان مراقبت می‌کنند. در مقابل آن، جمع‌گرایی، نشان دهنده

<sup>۱</sup> Hofstede  
<sup>۲</sup> IBM

<sup>۳</sup> Large versus small power distance

<sup>۴</sup> Strong versus weak uncertainty avoidance

<sup>۵</sup> Individualism versus collectivism

ارتباطات مستحکم اجتماعی است که در آن افراد انتظار دارند وابستگان یا اعضای گروه خاص مراقب آنها باشند. این بعد به مفهوم خود افراد<sup>۱</sup> : من یا ما، ربط دارد.

#### ۴- مردسالاری در مقابل زن سالاری<sup>۲</sup> : مردسالاری بر ارزش‌های سنتی مردانه در عملکرد

تاكيد می کند از جمله موقفيت، فهرمان بودن، ابراز وجود و موقفيت مادي. در حالی که زن سالاری بر همکاری، تواضع، مراقبت از افراد ضعيف و كيفيت زندگي اشاره دارد. مساله اصلی اين بعد، روشی است که جوامع نقش‌های اجتماعی را به جنسیت‌ها ربط می دهد.

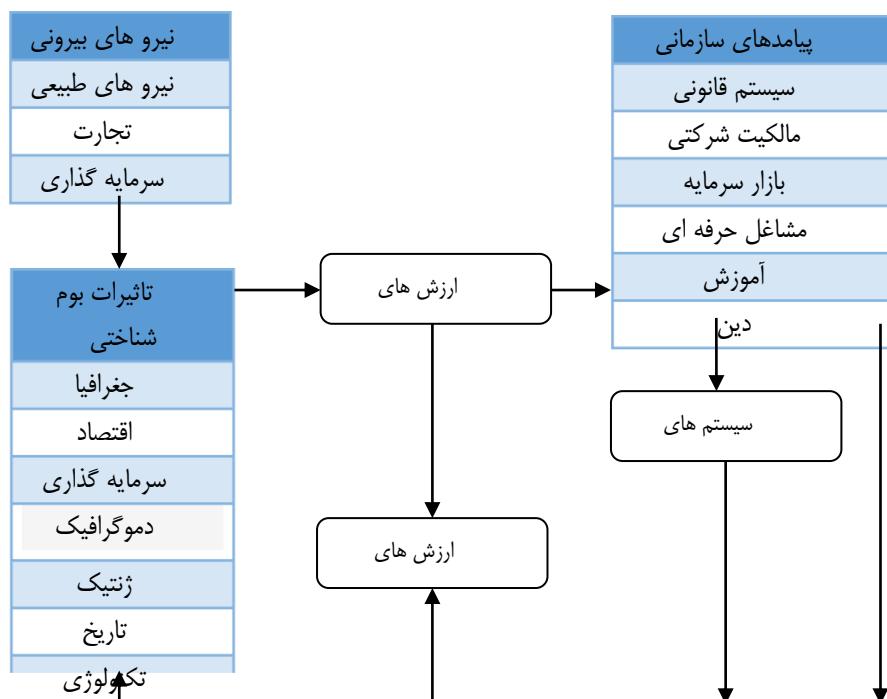
در مطالعه دیگری، هافستد (۲۰۰۷) بعد فرهنگی پنجمی را اضافه می کند: **جهت گیری بلند مدت در مقابل جهت گیری کوتاه مدت**<sup>۳</sup>. این بعد به روشی اشاره می کند که مردم از ویژگی‌های عملگرا و آینده نگر پشتیبانی می کنند. براساس نظر وی، جوامع با جهت گیری کوتاه مدت عمولاً نگرانی زیادی در مورد واقعیت مطلق دارند. آنها تفکر هنجاری دارند و احترام زیادی به سنت‌ها می گذارند و فرصت اندکی برای آینده دارند و بر رسیدن به نتایج سریع تمرکز می کنند. در جوامعی با جهت گیری بلندمدت، مردم معتقدند که واقعیت وابسته به موقعیت، محیط و زمان است. چنین جوامعی توانایی سازگاری سنت‌ها با شرایط تغییریافته، پس انداز و صرفه جویی و حفظ نتایج را نشان می دهد. با استفاده از معیارهای ارزش‌های فرهنگی برای گروهی از کشورها در این مطالعه، هافستد آنها را در زمینه فرهنگی مختلف طبقه بندی نمود. **زمینه فرهنگی آنکلو<sup>۴</sup>** که با فردگرایی زیاد، اجتناب اندک از ناظمینانی و فاصله قدرت و مردسالاری متوسط مشخص می شود. در مقابل، **زمینه فرهنگی لاتین<sup>۵</sup>** در کشورهای کمتر توسعه یافته (مثلاً کلمبیا، اکوادور، ونزوئلا، مکزیک) با فردگرایی اندک، اجتناب زیاد از ناظمینانی و فاصله قدرت و مردسالاری زیاد مشخص می شوند. اهمیت ابعاد فرهنگ ملی هافستد در حسابداری شامل تاثیرات فرهنگ ملی بر ماهیت عمل حسابداری است. در ادبیات ادعا شده که ابعادی مانند فردگرایی، فاصله قدرت و اجتناب از ناظمینانی اهمیت زیادی برای حسابداری دارند(گری<sup>۶</sup>، ۱۹۸۸، ص ۸-۱۱). مثلاً عقیده بر این است که در کشوری با اجتناب زیاد از ناظمینانی، تلاش‌هایی برای حداقل کردن ناظمینانی صورت می گیرد. این امر در زمینه حسابداری بدین معناست که قوانین و مقررات مفصل و جدی تدوین می شوند. فردگرایی در حسابداری بر رویه‌های افشاء و قواعد اندازه گیری درآمد<sup>۷</sup> تاثیر می گذارد (گری، ۱۹۸۸، ص ۹-۱۱).

#### الگوی فرهنگی گری

<sup>۱</sup> people's self-concept  
<sup>۲</sup> Masculinity versus femininity  
<sup>۳</sup> Long versus short-term orientation  
<sup>۴</sup> Anglo cultural area  
<sup>۵</sup> Latin cultural area  
<sup>۶</sup> Gray  
<sup>۷</sup> income

الگوهای فرهنگی هافستد توسط گری (۱۹۸۸) بسط یافت که چارچوبی برای تحلیل توسعه سیستم‌های حسابداری با استفاده از سیستم‌های ارزش حسابداران ارائه کرد که از ارزش‌های اجتماعی آنها ناشی می‌شود. این ارزش‌های اجتماعی با تأثیرات بیرونی و بوم‌شناختی<sup>۱</sup> مانند تجارت، سرمایه‌گذاری، جغرافیا، سیستم اقتصادی، تاریخ و غیره مشخص می‌شوند. ارزش‌های حسابداری نیز بر سیستم‌های حسابداری تأثیر می‌گذارند؛ بنابراین، عوامل فرهنگی بر توسعه و سیستم‌های مالی در سطح ملی اثر می‌گذارند. این عوامل در شکل (۱) نشان داده شده است.

شکل ۱: چارچوب اصلی گری (۱۹۸۸)



منبع: برگرفته از گری، (۱۹۸۸)، به سوی یک نظریه از نفوذ فرهنگی در توسعه سیستم‌های حسابداری در سطح بین‌المللی، جلد ۲۴، ص.

۷

همان طور که بیان شد، گری از ابعاد فرهنگی هافستد برای تعریف چهار ارزش در حسابداری استفاده نمود(گری، ۱۹۷۷، ص ۸) :

<sup>۱</sup> ecological

- حرفه ای گری در مقابل کنترل قانونی:** ترجیح برای اعمال قضایت حرفة ای فردی و حفظ قوانین حرفة ای که برخلاف مطابقت با کنترل قانونی و الزامات است.
- یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری:** ترجیح برای اجرای رویه های حسابداری یکسان بین کشورها و استفاده مستمر از این رویه ها و روش ها با گذشت زمان که برخلاف انعطاف پذیری مطابق با شرایط درک شده واحدهای تجاری است.
- محافظه کاری در مقابل خوش بینی:** ترجیح برای رویکرد محتاطانه جهت اندازه گیری است به طوری که بر ناظمینانی رویدادهای آتی غلبه کند که مخالف رویکرد ریسک پذیری خوش بینانه است.
- محرمانه بودن در مقابل شفافیت:** ترجیح برای محرمانه بودن و محدودیت افشاء اطلاعات مربوط به واحدهای تجاری برای کسانی که درگیری نزدیک با مدیریت و امور مالی آن دارند، در مقابل رویکرد حسابداری شفاف، آزاد و علنی.
- این ارزش های حسابداری نیز به ابعاد فرهنگی هافتستد که در جدول شماره(۱) نشان داده شده اند.

جدول ۱: رابطه بین ارزش های حسابداری گری و ابعاد فرهنگی هافتستد

ابعاد فرهنگی ارائه شده توسط هافتستد				ارزش های حسابداری ارائه شده توسط گری
اجتناب از ناظمینانی	مردم‌سالاری	فردگرایی	فاصله قدرت	
منفی	بدون ارتباط	مثبت	منفی	حرفه ای گری
مثبت	بدون ارتباط	منفی	مثبت	یکنواختی
مثبت	منفی	منفی	بدون ارتباط	محافظه کاری
مثبت	منفی	منفی	مثبت	محرمانه بودن

منبع: برگرفته از گری، (۱۹۸۸). به سوی یک نظریه از نفوذ فرهنگی در توسعه سیستم های حسابداری در سطح بین المللی، جلد ۲۴، ص.

۱۱۹

در شناسایی ابعادی که سیستم های حسابداری را مشخص می کنند، گری بین قدرت قانونی برای سیستم های حسابداری و اجرای آنها و اندازه گیری و مشخصات افشاء سیستم های حسابداری تمایز قائل می شود. سپس زمینه فرهنگی را بر اساس ارزش های حسابداری خود طبقه بندی می کند. نخست، زمینه های فرهنگی براساس نگرش نسبت به مقررات طبقه بندی می شوند. ارزش هایی که متناسب با این نگرش ها هستند، حرفة ای گری در مقابل کنترل قانونی و یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری هستند. دوم، او زمینه های فرهنگی را براساس رویه های اندازه گیری و افشاء تقسیم می کند.

ارزش‌ها به صورت محافظه کاری در برابر خوش بینی و محترمانه بودن در مقابل شفافیت نامگذاری می‌شوند. در نهایت وی بین موارد زیر تفکیک قائل می‌شود:

- ۱- اختیار قانونی در حسابداری
- ۲- رویه‌های اندازه گیری و افشاء

جدول ۲: رابطه بین ارزش‌های حسابداری گری و رویه‌های حسابداری

رویه‌های حسابداری	ارزش‌های حسابداری گری
قدرت و اجراء	حرفه‌ای گری / کنترل قانونی
---	یکنواختی / انتظاف پذیری
اندازه گیری دارایی‌ها و سود	محافظه کاری / خوش بینی
افشاء اطلاعات	محترمانه بودن / شفافیت

منبع: برگرفته از گری، (۱۹۸۸). به سوی یک نظریه از نفوذ فرهنگی در توسعه سیستم‌های حسابداری در سطح بین‌المللی، جلد ۲۴، ص. ۱۳-۱۲

مثال، گری زمینه فرهنگی آنگلو را با رتبه نسبتاً کم محافظه کاری و محترمانه بودن مشخص می‌کند. به عنوان الگوی مخالف زمینه فرهنگی، کشورهای کمتر توسعه یافته در منطقه فرهنگی لاتین، محافظه کاری و محترمانه بودن زیادی دارند.

اما در خصوص الگوی فرهنگی گری مهم ترین ضعف آن، فرض قابل آزمون مبنی بر تاثیر ارزش‌های فرهنگی بر رویه حسابداری و ناتوانی در ایجاد چارچوبی مناسب برای آزمون تاثیر فرهنگ بر معیار فنی حسابداری می‌باشد. بنابراین فرض قابل آزمون در مدل گری در مورد جنبه‌هایی از رویه‌های حسابداری که مرتبط با اندازه گیری و افشاء آن دسته از اطلاعات مالی که تحت تاثیر ارزش‌های فرهنگی قرار می‌گیرند، ناقص است. (بایرون و وایلت، ۱۹۹۵).

### ابعاد فرهنگی ارزش‌های شوارتز

کار روانشناسی به نام شالوم شوارتز<sup>۱</sup> توسط برخی مولفان (جانسون و همکاران<sup>۲</sup> ۱۹۹۸) به عنوان مکمل نظریه نظریه هافستد درنظر گرفته شده است زیرا مخالف مجموعه جامع ابعاد اخلاقی فرهنگ است. با استفاده از داده‌های به دست آمده از ۴۱ گروه فرهنگی در ۳۸ کشور، وی فرهنگ‌های ملی را در هفت نوع ارزش طبقه‌بندی نمود و این ارزش‌ها را در دو سطح فرهنگ خلاصه کرد. این ارزش‌ها عبارتند از (شوارتز ۱۹۹۴):

<sup>۱</sup> Shalom Schwartz  
<sup>۲</sup> Johnson et al

- ۱- **محافظه کاری<sup>۱</sup>**: شامل ارزش هایی است که اهمیت زیادی در روابط هماهنگ و نزدیک دارند. این ارزش ها در اصل به امنیت و سنت مرتبط هستند.
- ۲- **خودمختاری فکری<sup>۲</sup>**: این ارزش اهمیت زیادی در جامعه ای دارد که فرد را به عنوان یک ماهیت مستقل می بیند که به دنبال منافع شخصی است. خودمختاری فکری بر خود جهت دهی و انعطاف پذیری ایده ها تأکید می کند.
- ۳- **خودمختاری نفسانی<sup>۳</sup>**: این ارزش بر فلسفه خوشی پرستی و تمتع از لذایذ دنیای زودگذر<sup>۴</sup> و لذت بردن از زندگی تاکید دارد.
- ۴- **سلط و کنترل<sup>۵</sup>**: بر کنترل فعل محیط اجتماعی از طریق خود اظهاری تاکید می کند. این ارزش باعث ارتقای تلاش های فعال افراد برای تغییر محیط خود و پیش افتادن از دیگران می شود. همچنین ارزش هایی مانند استقلال، جاه طلبی و موفقیت را نیز دربرمی گیرد.
- ۵- **سلسله مراتب<sup>۶</sup>**: نقش سلسله مراتبی را در جامعه نشان می دهد و منعکس کننده ثروت، قدرت اجتماعی و اختیار است.
- ۶- **تعهد مساوات طلبی<sup>۷</sup>**: این گروه از ارزش ها به تعهد داوطلبانه برای کمک به بهبود رفاه مردم مرتبط است.
- ۷- **هماهنگی<sup>۸</sup>**: بر هماهنگی با محیط، حفاظت از محیط و جهان و غیره تاثیر می گذارد. همان طور که گفته شد، شوارتز ارزش های فوق را در دو بعد فرهنگی خلاصه کرده است:
- ۱- خودمختاری در برابر محافظه کاری؛
  - ۲- سلسله مراتب و تسلط در مقابل تعهد مساوات طلبی؛
- بعد نخست سطح فرهنگ به مقایسه استقلال با محافظه کاری می پردازد. این بعد بر محدوده ای تمرکز می کند که در آن جامعه، فرد را به صورت یک ماهیت مستقل می بیند. محافظه کاری در جامعه ای روی می دهد که در آن ارزش های تعدیل، نظم اجتماعی، امنیت و سنت مطلوب هستند. تاکید زیادی بر حفظ موقعیت فعلی و روابط هماهنگ با گروه و جامعه می شود. عکس این مساله یعنی استقلال نیز ارزش هایی مانند کنجکاوی درباره جهان، خلاقیت و ارتقای لذت بردن از زندگی را برای ماهیت های تمرکز بر

<sup>۱</sup> Conservatism  
<sup>۲</sup> Intellectual Autonomy  
<sup>۳</sup> Affective Autonomy  
<sup>۴</sup> hedonism  
<sup>۵</sup> Mastery  
<sup>۶</sup> Hierarchy  
<sup>۷</sup> Egalitarian commitment  
<sup>۸</sup> Harmony

لذت دربرمی گیرد. ابعاد سطح فرهنگی دوم شامل مقایسه سلسله مراتب و تسلط با تعهد مساوات طلبی است و این مساله را بررسی می کند که منافع چه کسی برای جامعه مهم تر است-فرد یا گروه.

با استفاده از سنجش این ارزش های فرهنگی، شوارتز هفت منطقه فرهنگی مختلف را به صورت زیر شناسایی کرد (ساگیو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷، ص ۱۸۰-۱۸۲) :

- ۱- غرب اروپا (غیر از بریتانیا و ایرلند);
- ۲- شرق اروپا (لیتوانی؛ استونی؛ لهستان);
- ۳- کشورهای انگلیسی زبان (امریکا، کانادا، نیوزیلند، بریتانیا، ایرلند);
- ۴- کنسیووسی (چین، ژاپن)
- ۵- افریقا و خاورمیانه
- ۶- جنوب آسیا (غیر از چین)
- ۷- امریکای لاتین

مثال براساس نظر وی، غرب اروپا بر خودمختاری فکری و روشنفکری بیش از سایر مناطق فرهنگی جهان تاکید میکند(۲۰۰۷). کنسیووس<sup>۲</sup> بر کشورهایی تاثیر دارد که جهت گیری عملگرا و کارافرینی نشان می دهدند دهنده که با تمرکز قوی بر سلسله مراتب و تسلط دنبال می شود و تساوی گرایی و هماهنگی را رد می کند (۲۰۰۷، ص ۱۸۱).

### طبقه بندی چارچوب ابعاد فرهنگی در تحقیقات بین المللی حسابداری

از زمان انتشار نظریه گری، توجه زیادی به بعد فرهنگی حسابداری شده است. بیشتر این تحقیقات متکی بر چارچوب نظری هافستد و گری برای شناسایی عوامل فرهنگی هستند که همراه با اقدامات حسابداری هستند. نظریه شوارتز محبوبیت کمتری در زمینه مطالعه دارد اما برخی مطالعات از آن استفاده کرده اند. جدول زیر فقط مطالعات منتخب را نشان می دهد که از سال ۲۰۰۰ منتشر شده اند. برای بررسی مفصل تر این مقالات نگاه کنید به کار دوپنیک و ریکو<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) که به صورت تجربی تاثیر فرهنگ های ملی بر حسابداری را براساس چارچوب های نظری هافستد، گری و شوارتز مطالعه کرده است.

جدول ۳: مطالعات حسابداری بین المللی و ارزیابی های تجربی چارچوب های هافستد، گری و شوارتز منتشر شده از سال ۲۰۰۰

نویسنده	نظریه بکار گرفته شده	کشور های مورد	موضوع مطالعه	نتایج تحقیق
---------	----------------------	---------------	--------------	-------------

<sup>1</sup> Sagiv, et al  
<sup>2</sup> Confucian  
<sup>3</sup> Riccio, Doupenik,

		مطالعه	شوارتز	گری	هافتاد	
ارزش‌های فرهنگ ملی به نظر نمی‌رسید که تاثیر بالاهمیتی بر افشاء گزارشگری مالی داشته باشد.	نویسنده گان نقش فرهنگ و قانون در تبیین سطوح افشاء را بررسی کرده اند	کانادا، انگلستان، امریکا، فرانسه، آلمان و زاین		*		جaggi و همکاران <sup>۱</sup> (۲۰۰۰)
نتایج بیانگر آن است که رویدادها و قوانین مشابه، قضاوتهای حسابداران خلی بآهمیت است.	تاثیر فرهنگ بر تفسیر حسابداری و کاربرد در استانداردهای گزارشگری مالی	فرانسه، آلمان و امریکا	*	*		اسشویز و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۰۱)
هیچ ارتباطی بین فرهنگ ملی با سطوح افشاء شرکت‌ها وجود ندارد.	بررسی همبستگی فرهنگ ملی با سطوح افشاء شرکت‌ها	۳۹ و ۴۲ کشور	*	*		هاب <sup>۳</sup> (۲۰۰۳)
رابطه قوی بین ارزش‌های فرهنگی و شاخص واگرایی وجود دارد.	نقش فرهنگ به عنوان فاکتور تبیین کننده تفاوت های حسابداری در سطح ملی و بین‌المللی	۵۲ کشور	*	*		دینگ و همکاران <sup>۴</sup> (۲۰۰۵)
نتایج نشان می‌دهد که ارتباط قوی بین محافظه کاری و شناسایی درآمد وجود دارد و نیز ارتباط بالاهمیتی بین محramانه بودن و افشاء در گزارشگری مالی وجود دارد.	نویسنده‌گان در این مطالعه دو فرضیه گری را آزمون نمودند (محافظه کاری و محramانه بودن). تا دریابند که اختلاف فرهنگی در خصوص حسابداری در کشورهای مختلف در گزارشگری مالی تمایز بکار می‌رود یا خیر.	امریکا و برزیل		*		داد نیک و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۰۶)
نتایج بیانگر این است که ارتباط مثبتی بین اجتناب از ناظمینانی و محramانه بودن، اجتناب از ناظمینانی و عدم یکنواختی و فردگرایی و حرفه گرایی وجود ندارد و نیز بیان شده است که ارتباط مثبتی بین فاصله قدرت و محافظه کاری، مردسالاری و حرفه گرایی وجود دارد.	بررسی رابطه بین ارزش‌های فرهنگی هافتاد و ارزش‌های حسابداری گری در ایران	ایران		*		نوروش و دیلمی <sup>۶</sup> (۲۰۰۷)
نتایج نشان می‌دهد که حسابداران یونانی کمتر تعاملی به افشاء دارایی‌های بدهی‌های احتمالی نسبت به حسابداران امریکایی دارند. همچنین ارتباط قوی بین محramانه بودن و رویه‌های افشاء در کشور یونان دیده می‌شود اما این ارتباط در کشور امریکا مشاهده نشده است.	بررسی تاثیر فرهنگ ملی بر بکارگیری قاولد گزارشگری مالی در حسابداری. که در این خصوص از استاندارد بین‌المللی شماره ۳۷ با عنوان دارایی‌های و تعهدات احتمالی استفاده شده است.	امریکا و یونان		*		تساکومیس <sup>۷</sup> (۲۰۰۷)
با استفاده از ابعاد فرهنگی هافتاد بیان شده است که در کشور فیجی حسابداران تعاملی به محافظه کاری بالاتری نسبت به حسابداران استرالیا دارند. همچنین فرهنگ ملی استرالیا نشان می‌دهند. همچنین فرهنگ ملی تاثیر با اهمیتی بر روش حسابداران در قضاوتهای حرفه‌ای آنها دارد.	بررسی اثرات عوامل فرهنگ ملی و غیر ملی بر قضاوتهای حرفه‌ای حسابداران	استرالیا و فیجی		*		چند <sup>۸</sup> (۲۰۰۸)
نتایج نشان می‌دهد که سطوح افشاء تاثیر بررسی افشاء اجتماعی شرکت‌ها و ارتباط آن با	بررسی ۲ کشور		*	*		اوجی <sup>۹</sup> (۲۰۱۰)

<sup>۱</sup>Jaggi,  
<sup>۲</sup>Schultz,  
<sup>۳</sup>Hope  
<sup>۴</sup>Ding,  
<sup>۵</sup>Tsakumis  
<sup>۶</sup>Chand  
<sup>۷</sup>Orij

نتایج تحقیق	موضوع مطالعه	کشورهای مورد مطالعه	نظریه بکار گرفته شده			نویسنده
			شوارتز	گری	هافسنده	
پالهمبی از فرهنگ ملی پذیرفته است.	فرهنگ ملی					
نتایج نشان می دهد که روابط پژوهشگری بین ارزش های انگیزه ای حسابداران و تقدیر و برداشت آنها از گزارشگری مالی وجود دارد . همچنین شواهد تجربی در حمایت از وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری بدست آمد .	تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی	ایران	*			دارابی و رام روز(۲۰۱۰)
نتایج بیانگر آن است که ارزش های بیان شده توسط گری ارتباط بالهمنی و مشتی با رویه های اندازه گیری درآمد در بین کشورهای مختلف دارد.	بررسی رابطه بین ارزش های حسابداری محافظه کاری گری و ابعاد فرهنگی هافست.	کشور ۱۵		*	*	سالتر و همکاران <sup>۱</sup> (۲۰۱۱)
یافه ها نشان می دهد که سلوجه بالای حرفه گرایی در نیوزلند و سلطوح پائین حرفه ای گرایی در ساموا وجود دارد و عوامل فرهنگی بر این تفاوت ها، تأثیر گذاشته است.	بررسی سیستم های ارزش در دو فرهنگ متفاوت بین دو کشور نیوزلند و ساموا.	نیوزلند و ساموا		*	*	پررا و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۱۲)

### نتیجه گیری

چارچوب های نظری هافست، گری و شوارتز کاملا از تحقیق حسابداری بین المللی بهره برده اند. اگرچه نتایج این یافته ها متفاوت هستند اما برخی از آنها روابطی بین ارزش های فرهنگی و رویه های عمل حسابداری مطابق با فرضیات هافست، گری یا شوارتز ارائه کرده اند. نتایج ترکیبی این مطالعات نشان می دهد که اعتبار نظریات بعد فرهنگی باید آزمایش شوند. این تحقیقات ، مخصوصا در دوران معاصر طی فرایند گسترشده کاربرد یکسان استانداردهای حسابداری بین المللی در کشورهای مختلف مفید بوده اند. همچنین مشخص شده که همگرایی جهانی حسابداری هنکامی که عوامل فرهنگی در نظر گرفته می شوند، بسیار متفاوت است.

### منابع و مأخذ :

۱. ابوالقاسمی، محمد جواد،(۱۳۸۴)؛شناخت فرهنگ، تهران: عرش پروژه.

<sup>1</sup> Salter, et al  
<sup>2</sup> Perera, et al

۲. دارابی، رویا ، رام روز، علیرضا(۱۳۸۸)، تاثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی،زمستان.
۳. کوش،دنی،(۱۳۸۱)، مفهوم فرهنگ در علوم اجتماعی، ترجمه فریدون وحیدا، تهران، مرکز تحقیقات صدا و سیما.
۴. نوروش،ایرج، دیانتی دیلمی،زهرا(۲۰۰۳)، بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش های حسابداری در ایران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۳، صص ۴۰-۳.
۵. واينر، فلیپ، (۱۳۸۵)، فرهنگ تاریخ اندیشه، تهران: سعاد
6. Baydoun, N. & Willett, R. 1995, " Cultural Relevance of Western Accounting Systems in Developing Countries",
7. ABACUS, vol. 31, no. 1, pp. 67-92.
8. Berry, jw; poortingas, Y.H;Segall,M and dasen,p(1992); "cross-cultural psychology: research and application, Cambridge university press ,N-Y
9. Ding, Y., Jeanjean, T., Stolowy, H. (2005). Why do National GAAP Differ from IAS? The Role of Culture. The
10. International Journal of Accounting, Vol. 40, p. 325-350.
11. Douphinik, T. S., Riccio, E. L. (2006). The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of VerbalProbability Expressions in the Anglo and Latin Cultural Areas. The International Journal of Accounting, Vol. 41, p. 237-261.
12. Elliot, B., Elliot, J. (1993). Financial Accounting and Reporting, Prentice Hall International (UK).
13. Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, Abacus. Vol. 24, p. 1-16.
14. Hofstede, G., Hofstede, G. J. (2007). Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu. Warszawa: Warszawa.
15. Hope, O-K. (2003). Firm-level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin. Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 14, p. 218-248.
16. Jaggi, B., Low, P. Y. (2000). Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures. The International Journal of Accounting, Vol. 35, Issue 4, p. 495-519.

17. Johnson, James, P., Lenartowicz, T. (1998). *Culture, Freedom and Economic Growth: Do Cultural Values Explain Economic Growth?* *Journal of World Business*, Vol. Tom 33, Issue 4, p. 332-356.
18. Mueller, G., Gernon, H., Meek, G. K. (1994). *Accounting: An International Perspective: a Supplement to Introductory Accounting Textbooks.* Illinois, Boston, Massachusetts Sydney, Australia: IRWIN Burr Ridge.
19. Orij, R. (2010). *Corporate Social Disclosures in the Context of National Cultures and Stakeholder Theory.* *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 23, Issue 7, p. 868 – 889.
20. Perera, H., Cummings, L., Chua, F. (2012). *Cultural Relativity of Accounting Professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa.* *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 28, p. 138-146.
21. Sagiv, L., Schwartz, S. H. (2007). *Cultural Values in Organizations: Insights for Europe,* *European Journal of International Management*, Vol. 1, Issue 3, p. 176-190.
22. Salter, S. B., Lewis, P. A. (2011). *Shades of Gray: An empirical examination of Gray's model of culture and income measurement practices using 20-F data.* *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 27, p. 132-142.
23. Schultz, J. J., Lopez, T. J. (2001). *The impact of National Influence on Accounting Estimates: Implications for International Accounting Standard-setters.* *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, p. 271–290.
24. Schwartz, S. H. (1994). *Beyond Individualism–Collectivism: New Cultural Dimensions of Values.* In U. Kim, H. C.Triandis, C. Kagitcibasi, S-C. Choi, G. Yoon (Ed.), *Individualism and Collectivism: Theory, Method and Applications* (p. 85–119). London: Sage, cited after: A. C. W.
25. Chui, A. E. Lloyd, C. C. Y., Kwok (2002). *The Determinants of Capital Structure: Is National Culture a Missing Piece to the Puzzle?* *Journal of International Business Studies*, Vol. 33, p. 99-127.
26. Tsakumis, G. T. (2007). *The Influence of Culture on Accountants' Application of Financial Reporting rules.* *Abacus*, Vol. 43, Issue 1, p. 27–48.
27. Chand, P. (2008, 6-8 July). *Factors Affecting Judgments of Professional Accountants: A Comparative Study of Australia and Fiji, papers from*

منابع اینترنتی:

*Accounting Association of Australia and New Zealand Conference, Sydney,  
Australia, Retrieved*

28. *from: http://www.afaanz.org/openconf/2008/modules/  
request.php?module=oc\_proceedings&action=view.*
29. *php&a=Accept+as+Forum&id=368, access: 18 May 2012. http://geert-  
hofstede.com/dimensions.html, access: 18 May 2012.*

***The role of culture in accounting based on Hofstede's cultural dimensions ideas,  
Gary and Schwartz***

**Ghorban Eskandari** (PhD Student of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran)

**Abstract**

From previous years many authors have studied the factors relevant to explain the differences between countries to provide accounting procedures. The study of culture as one of the main reasons for these differences is considered. Cross-cultural psychology, a useful tool in understanding the cultural identity of individuals. Researchers in the field are trying to identify the traits that characterize specific cultural circles. Cross-cultural psychology to the study of behavior and mental processes of individuals belonging to different cultures, just as the manner in which the cultures were common in the. This paper proposes three models of cultural values: a) Hofstede, b) Gray, c) Schwartz. To studies that examine the impact of national culture in subsequent years on account of the use of theoretical frameworks has also been glimpse.

**Keywords:** *Cross-Cultural Psychology, Hofstede's cultural values, Gray's cultural values, Schwartz's cultural values, accounting practices*

## نگرشی بر آموزش ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری

مهدی مهدوی خو<sup>۱</sup>، میثم فراهانی علوی<sup>۲</sup>، محمد امین کشاورز<sup>۳</sup>

### چکیده

رفتار انسانها در جوامع مختلف، به مجموعه باید و نباید و جهان بینی آن جامعه بستگی دارد و سازنده شرایطی است که می‌تواند موجب دستیابی به کمال و آرامش گردد و یا اینکه رنج و محنت را برای افراد پدید آورد. درستکاری، صداقت، نوعدوستی، رازداری و صفاتی از این قبیل، ارزش‌هایی هستند که مورد تائید ادیان و ملل مختلف می‌باشد و در مقابل این ارزش‌های اخلاقی، رفتارهایی همچون خدعا، فرب، تقلب، و ... قرار گرفته اند که نتایج آزار دهنده و ناپسندی را به همراه دارند. فضائل اخلاقی سرچشمہ کمال و سعادت بوده و رذائل اخلاقی ناهنجاریهایی هستند که امروزه بشر به آنها مبتلا گشته و تا حد زیادی از تسلط لذائذ شخصی بر ارزش‌های اخلاقی سرچشمہ می‌گیرد. با توجه به اینکه حسابداران با اطلاعات اشخاص و موسسات تجاری بیشماری سرو کار داشته و اتخاذ تصمیم بر مبنای اطلاعات تهییه شده بوسیله حسابداران، تاثیر بسزایی بر زندگی تک تک افراد دارد. این مقاله ضمن تبیین شیوه‌های آموزش اصول اخلاقی در حرفه حسابداری با توجه به کدهای رفتاری اخلاق اسلامی، IFAC و IE پیشنهادات و راهکارهایی در جهت بهبود و ارتقاء ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری ارائه می‌نماید.

**واژگان کلیدی:** اصول اخلاقی، کدهای رفتاری، آموزش حسابداری

۱. کارشناسی ارشد حسابداری و حسابرس اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان همدان Mahdavikhou@iauh.ac.ir

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران

**مقدمه**

بازارهای سرمایه برای تخصیص بهینه منابع و توسعه سرمایه گذاری در مؤسسات، به اطلاعات مالی مطمئن و قابل اعتماد نیاز دارند و حسابداران در تهیه و اطمینان بخشی این اطلاعات، با انجام فرآیند حسابرسی نقش مهمی در این زمینه ایفا می کنند (Stanga and Turpen 1991). در واقع تداوم حیات حرفه حسابداری منوط به کیفیت خدماتی است که ارائه می کند و اعتماد و اعتباری است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می آورد. این اعتماد و اعتبار، سرمایه اصلی هر حرفه است و وظیفه هر حرفه و اعضای آن، حفظ سرمایه به دست آمده است.

ضوابط رفتاری و اخلاقی، مهمترین خط مشی هر حرفه را تشکیل می دهد و در برگیرنده مواردی از جمله ویژگی های اصلی هر حرفه و روابط اعضای حرفه با یکدیگر و جامعه است که می توان از آن به عنوان اصول اخلاقی در حسابداری یاد کرد. نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذینفع و ذیحق، ایجاب می کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسن را در همه جنبه ها رعایت و به آئین رفتار حرفه ای مدون و منسجمی پایبند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی که لازمه فعالیت در هر حرفه تخصصی است را بدست آورند(علی مدد، ۱۳۸۳). همچنین اصول اخلاقی یکی از جنبه های با اهمیت حرفه حسابداران مدیریت را تشکیل می دهد که در عمل این اصول را رعایت می کنند. می توان آئین رفتار حرفه ای را در قالب تعهد حسابداری مدیریت خلاصه کرد، یعنی او متعهد می شود خدمات سودمند به مدیریت ارائه کند و این تعهدات بدان معنی است که حسابداران برای ارائه خدمات اثربخش به مدیریت باید دارای شایستگی، تخصص، صداقت، رازداری و اعتماد باشند.

**آموزش اخلاق در حرفه حسابداری**

تحقیقات نشان داده است که دانشجویان می توانند توانایی استدلال اخلاق خود را با تمرین و ممارست بهبود بخشنند. (Rest, 1979) آموزش حسابداری می تواند به عنوان ابزاری برای دست یابی به کمال مطلوب، با معرفی مبانی ارزش های اخلاقی و کمک به دانشجویان حسابداری در جهت کسب نکات اخلاقی به کار رود. از سوی دیگر، توسعه یک برنامه آموزشی اخلاقی می تواند به دانشجویان در دست یابی به یک ضمیر آگاه، برای تحصیل صفاتی مانند: بردازی، نوعدوستی، اعتماد، احترام، همدلی، انصاف و عدالت که همگی از ارکان درستکاری هستند، کمک نماید.

مهدوی خو، ۱۳۸۸) بیشتر افراد معتقدند که نمی توان رفتار فردی که شرارت را سرلوحه کار خود قرار داده است تغیر داد، اما نکته مهم این است که دوره های آموزش اخلاقی می تواند افرادی را که از لحاظ اخلاقی ضعیف هستند، به کسب فضایل اخلاقی تشویق نموده و به این وسیله دانشجویان را در جهت رسیدن به معیارهای درستکاری هدایت کند این کار از یک سو موجب افزایش توانایی استدلال اخلاقی در دانشجویان و از سوی دیگر باعث ایجاد تعهد برای بکارگیری این مباحث اخلاقی می شود.(Mahdavikhou & Khotanlou, 2012)

### آموزش اخلاق در دوره های مختلف تحصیلی حسابداری

تحقیقات معروف کولبرگ بر این موضوع اشاره دارد که با اجرای دوره های آموزشی برای دانشجویان می توان استدلال اخلاقی آنها را به سطحی بالاتر از سطح قبلی افزایش داد. (Kohlberg, 1969). در حرفه های تخصصی مانند حسابداری، موضوع آموزش اخلاقیات بسیار با اهمیت است، زیرا مردم رسماً خواستار اجرای اصول اخلاقی از سوی حسابداران هستند. اگرچه ممکن است فردی با داشتن درک بالایی از اصول اخلاقی باز هم در عمل مرتکب عمل غیر اخلاقی گردد، اما به طور منطقی افزایش توانایی استدلال اخلاقی، در رویارویی با شرایط پیچیده تصمیم گیری به افراد کمک می نماید. در سال ۱۹۸۹ انجمن حسابداران رسمی آمریکا به منظور بهبود و توسعه آموزش در رشته حسابداری، کمیته تغییر در شیوه آموزش حسابداری<sup>۱</sup> (AECC) را تشکیل داد. این کمیته پس از بررسی توان علمی فارغ التحصیلان، درخواست تغییر در شیوه آموزش رشته حسابداری را عنوان نمود. این کمیته خواستار افزایش دانش عمومی، مهارتهای فکری، خلاقیت، روابط عمومی، دانش تجاری، مهارت تجربی و عملی حسابداری و بهبود ویژگی های شخصیتی حسابداران بود. این ایده از سوی (AECC) در ابعاد مختلفی موجب توسعه دانش در دانشجویان رشته حسابداری گردیده و دانشجویان را در حیطه موضوعات اخلاقی توانمند می سازد. امروزه در دانشگاه های مختلف اروپایی که مرتبط با رشته های کسب و کار هستند، شیوه های مختلفی برای آموزش اصول اخلاقی در برنامه تحصیلی دانشجویان به کار می رود. تعدادی از

<sup>۱</sup>. Accounting Education Change Commission

دانشگاهها به دوره اخلاق و کسب و کار به شکل مشترک می پردازنند. دروس اخلاقی توسط استادی دارای تدریس می شود. مجرب در کلاس های فلسفه و مطالعات دینی، به صورت جدا تدریس می شود. در این دانشگاهها آموزش قوانین اخلاقی به دانشجویان دوره لیسانس مرتبط با رشته های تجاری و مالی ارائه می گردد. دوره های آموزش اخلاق در حسابداری می تواند فرصت های خوبی برای تشویق دانشجویان در جهت عمل بر مبنای اخلاق گردد و یک انضباط اخلاقی در حرفه حسابداری به وجود آورد. یکی از سرفصلهای اصلی کلاس های فلسفه، آموزش مباحث اخلاقی می باشد که دانشجوها ممکن است یک دوره خاص از اخلاق کسب و کار را انتخاب نمایند. (Alfonso, 2007) با توجه به اینکه ممکن است موضوعاتی که دانشجویان در دوره های اخلاقی فراگرفته اند، پس از فراغت از تحصیل و در محیط شغلی تکرار شوند، بنابراین دوره های اخلاقی در کلاس های مختلف تجاری، مالی و حسابداری در مقطع لیسانس و در بین فارغ التحصیلان و شاغلان ترکیب می گردد. در این شیوه آموزشی، همزمان با تحصیل دانشجویان در دانشگاه، ارزش های اخلاقی و اصول حرفه ای مربوط به آنان نیز ارائه می گردد و آنها می توانند ارزشهای درونی شده را در تصمیم گیری کسب و کار دخالت دهند. بنابراین دانشجویان حسابداری نیازمند دوره هایی در ارتباط با اخلاق کسب و کار هستند، که به آنها وسعت دید دهد و مباحث اخلاقی را در مدل و الگوی تصمیم گیری خویش مد نظر قرار دهند. مولفه های آموزش در دانشگاهها باید به تشریح و تبیین شرایط احتمالی که ممکن است دانشجویان با آنها رویرو شوند، بپردازنند و این موضوع را در راس اهداف آموزشی خود قرار دهند تا دانشجویان این شرایط را پیش از بر عهده گرفتن مسئولیت در جامعه تجربه نمایند. (Mahdavikhou & Khotanlou, 2012)

### کدهای اخلاقی و رفتاری

کد اخلاقی می تواند توسط یک حرفه برای محدود نمودن عضویت یا ایجاد رقابت در بین افراد برای دستیابی به جایگاه آن حرفه تدوین شود. این کدها می توانند به عنوان یک شیوه رسمی در هر حرفه تدوین شود و به افراد جامعه اعلام نماید که حرفه براساس یک دستورالعمل اخلاقی مورد اعتماد و اطمینان می باشد. این کدها به طور ضمنی بیان می نماید که افراد عضو در حرفه ، به طور شایسته ای ویژگی های کیفی مهارت‌های حرفه ای را در عمل بکار می گیرند. (مهدوی خو، ۱۳۸۷) نقش کدهای اخلاقی و رفتاری در حالت کلی شامل مراحل زیر می باشد:

۱- جلوگیری از انحطاط اخلاق در مؤسسات و سازمانها ۲- متقادع نمودن آحاد جامعه نسبت به انجام شایسته وظایف توسط حسابداران و اطمینان بخشی در مورد احترام به حقوق استفاده کنندگان ۳- ارتقاء کیفیت عملکرد اعضاء ۴- ایفای نقش کلیدی در جهت هدایت حسابداران برای اطلاع رسانی صحیح ۵- مهار نمودن رفتارهای غیرقابل پیش بینی از سوی اعضاء حرفه.

IFAC معتقد است که حرفه حسابداری در تمام جهان با محیط ها و فرهنگ های مختلف باید با یک الزام و چارچوب منسجم عمل نماید و مجموعه ای از کدهای بین المللی برای ارتقاء اصول اخلاقی در حسابداران حرفه ای را ارائه دهد.(IFAC, 2005) ارزش های اخلاقی و اصول رفتار حرفه ای در حسابداری، برای توسعه و کیفیت بخشیدن به منفعت عمومی به کار گرفته می شود و مسئولیت حرفه ای حسابدار منحصر به رفع نیازهای فرد یا کارفرمای خاص محدود نمی شود و حسابداران در ایفای نقش خویش و بمنظور افزایش منفعت عمومی، باید الزامات اخلاقی که توسط IFAC مقرر گردیده را رعایت کنند.

#### چارچوب کدهای رفتاری بر طبق IES4

به قول اتزیونی «هیچ دوره آموزش اخلاقی یافت نمی شود که خنثی و بی اثر باشد و همه افراد در این دوره ها با اصول اخلاقی رابطه معنی داری برقرار می نمایند. وی معتقد است بدون مراجعه به اخلاق و گفت و گوی اخلاقی، هیچ قانونی اثر بخش نخواهد بود. اتزیونی می گوید قانون همان تداوم اخلاق در شکلی دیگر است.(Etzioni, 1989)

استاندارد آموزشی بین المللی شماره ۴، ارزش های حرفه ای اخلاق و رفتار را به حسابداران تجویز می کند که باید شرایط آن را در طی هدایت برنامه آموزشی کسب کنند. این استاندارد نیازهای برنامه آموزشی حسابداران حرفه ای را که می بایستی حسابداران حرفه ای بالقوه با چارچوبی از ارزش های حرفه ای در اخلاق و رفتارها برای تمرین کردن و قضاوت حرفه ای فراهم بنماید را بیان می کند.(IES4, 2003) استانداردهای اخلاقی به علت تفاوت در اهداف، دیدگاه ها، باورها و ارزشهای عقلائی متناسب با افراد، در بین مردم متفاوت است و این دیدگاه ها، اهداف،

باورها، ارزشها و مذاهاب نیز بواسطه تفاوت در زمان، مکان، اقتصاد، قومیت، فرهنگ ، اجتماع و شرایط نیز متغیر است (مهدوی خو، ۱۳۸۷). ارزش های اخلاقی و رفتاری حسابداران حرفه ای به داشتن تعهد لازم برای پیروی و تطابق کدهای اخلاقی و رفتار اخلاقی مندرج در IES4 نیاز دارد. گنجانیدن ارزش ها و رفتارها در برنامه های آموزشی برای حسابداران حرفه ای باید به تعهدی منجر شود که شامل :

- منفعت عمومی و حساسیت در برابر مسئولیت های اجتماعی
- پیشرفت پیوسته و یادگیری مداوم
- قابلیت اعتماد ، مسئولیت ها، به روز بودن، رعایت ادب و احترام و حرکت در مسیر قوانین و مقررات می باشد.

### آئین رفتار حرفه ای انجمن حسابداران مدیریت

مجموعه اصول و آئین رفتار حرفه ای تدوین شده توسط انجمن حسابداران مدیریت (IMA) 2007 شامل ۴ استاندارد اصلی است: ۱- شایستگی یا تخصص ۲- رازداری ۳- صداقت ۴- قابل اعتماد بودن

#### ۱- شایستگی

هر عضو مسئول است که مقررات زیر را رعایت کند و با کسب دانش و مهارت تلاش نماید تا تخصص حرفه ای را در سطحی مطلوب حفظ کند. همچنین با توجه به قوانین و مقررات و با رعایت معیارهای فنی همواره وظایف حرفه ای خود را انجام دهد و به طور کلی باید:

- ۱- اطلاعات و گزارشات سنجیده ، دقیق و به هنگام ارائه کند تا بتوان بر آن اساس تصمیمات منطقی و معقول اتخاذ نمود.

- ۲- به مرزها و سایر عوامل محدود کننده حرفه ای توجه کند، یعنی همان عواملی که قضاوت حرفه ای و عملکرد موفقیت آمیز را میسر می سازد.

#### ۲- رازداری

۱- هر عضو مسئولیت دارد که حفظ اسرار نماید، به استثنای مواردی که افشای اطلاعات قانونی و مجاز باشد.

۲- همه گروه‌های ذی ربط را در جریان اطلاعات قرار دهد (البته از دیدگاه اطلاعات محرمانه) جهت حصول اطمینان نسبت به «رازداری» بر فعالیت‌های زیرستان نظارت کند.

۳- از سوء استفاده از اطلاعات محرمانه (برای تأمین هدف‌های خلاف قانون و غیراخلاقی) پرهیز نماید.

### ۳- صداقت

۱. هر عضو مسئولیت دارد مسائلی را که منجر به تضاد منافع می‌شود، حل نماید. برای دوری جستن از تعارض یا هر گونه اختلاف نظر پیوسته با همکاران در تماس و ارتباط متقابل باشد.

۲. از هر گونه اقدامی که منجر به یکسونگری و اقدامات غیراخلاقی می‌شود، پرهیز نماید.

۳. از هر اقدامی که به حیثیت حرفة لطمه بزند، پرهیز نماید.

### ۴- قابل اعتماد بودن

۱- هر عضو مسئولیت دارد اطلاعات را بدرستی و به شیوه‌ای منصفانه به آگاهی دیگران برساند.

۲- هر نوع اطلاعات مهم و اثرگذار را که انتظار می‌رود بر درک و نیت استفاده کنندگان (گزارش، تجربه و تحلیل و توصیه‌ها) اثر بگذارد افشا نماید.

۳- اطلاعات مربوط به تأخیرها یا کاستی‌ها، به هنگام بودن، پردازش یا کنترل داخلی را (طبق سیاست‌های سازمان یا قوانین و مقررات) گزارش کند.

### اخلاق اسلامی در محیط کسب و کار

شاخه دیگری از اصول اخلاقی که از سوی اغلب کشورهای مسلمان ارائه گردیده است به اخلاق اسلامی- تجاری معروف می باشد. این مجموعه اصول رفتاری، نگرشی اسلامی بر فعالیتهای تجاری داشته و سعی بر القای مفاهیم دینی و اعتقادی در فرایند انجام فعالیتهای مالی دارد. امروزه شاخه ای از حسابداری بنام حسابداری اسلامی، روند شناسایی، ثبت و طبقه بندی رویدادهای مالی را بر اساس معیارهای اسلامی مورد ارزیابی قرار می دهد. با توجه به اخلاق اسلامی خداوند متعال بصورت فطری سه چیز در وجود انسان قرارداده که وجود آنها تنها از طریق نتیجه اعمال انسان قابل اثبات می باشد. این سه چیز عبارتند از: ۱- عقل - ۲- قلب - ۳- نفس . دانشمندان دینی معتقدند که عقل آدمی را بسوی فعالیتهای صحیح و درست راهنمایی و هدایت نموده و قلب نیز اراده و الهام لازم را به فرد القاء می نماید. اما از سوی دیگر نفس انسان را به سوی فعالیتهای شیطانی و امیال نفسانی و ناپسند ترغیب می نماید و بدیهی است در فعالیتهای مالی و تجاری نیز این سه عنصر همانند سایر بخشها ایفای نقش می نمایند. صاحبنظران حسابداری اسلامی معتقدند که باید منبع و کیفیت وصول درآمدها از جنبه مشروعیت و قانونی بودن آن مورد بررسی قرار گرفته و این دیدگاه را به دانشجویان رشته های مالی مانند حسابداری، اقتصاد و ... آموزش داد. ( Mahdavikhou & Khotanlou, 2012 )

### آموزش ارزشهای اخلاقی بصورت مداوم

هنگامی که حسابداران وارد دنیای تجارت می شوند، باید توانایی بر عهده گرفتن مسئولیتهای اجتماعی حرفه را داشته باشند. این توانایی حسابداران را قادر می سازد تا در زمان مورد نیاز تصمیماتی منطقی و عقلایی اتخاذ نمایند. به طور حتم با برگزاری دوره های منسجم و منظم در رابطه با اخلاق حرفه ای می توان ارزشهای اخلاقی را در بین حسابداران ارتقاء داد. دوره های اخلاق تجاری باید با صراحة جایگاه ارزشها را بیان نمایند. ( Mahdavikhou & Khotanlou, 2011 ) تشخیص مباحث اخلاقی به شکل صریح و روشن باید سریعاً در دستور کار برنامه های آموزش حسابداری قرار گیرد که یکی از این مباحث می تواند مربوط به اخلاق تجاری در موسسات باشد.

در مواردی که فرد واقعاً از اتخاذ تصمیم ناتوان است، باید با کمک استانداردهای اخلاقی از پیش تعریف شده بهترین تصمیم گیری را انجام دهد، که البته این کار بدون تدوین استانداردهای فراغی و جامع امکانپذیر نخواهد بود. این حالت زمانی رخ خواهد داد که آموزش حسابداری، دانشجویان را با دیدگاههای متفاوت اخلاقی آشنا سازد و این یک آرمان معقول برای حرفه حسابداری به شمار می‌آید. سلامت و تندرستی سازمانها و موسسات به همکاری کارمندان، مشتریان، مدیران و کسانی که به نوعی با سازمان در ارتباط هستند بستگی دارد و حسابداران باید با در نظر گرفتن منافع عمومی جامعه فعالیت نمایند.

### نتیجه گیری

حرفه ها در جوامع مختلف، فقط به واسطه تعامل با افراد آن ایجاد شده اند. مقوله رعایت اخلاق و رفتار حرفه ای فقط در سایه رعایت منافع عمومی مطرح می شود، یعنی در بحث اخلاق و رفتار حرفه ای جنبه عمومی آن مد نظر قرار می گیرد و عامل اصلی آن نیز رعایت منافع عمومی می باشد، چرا که موجب پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه و جلب اعتماد عمومی به حرفه می شود. نکته مهمی که باید مد نظر قرار گیرد، ایجاد فضای مناسب در جهت بهبود و ارتقاء اخلاق حرفه ای در میان حسابداران و حسابرسان است. ارائه اصول و آئین اخلاق حرفه ای و ارزش‌های والای انسانی در دوره های تحصیلی دانشجویان رشتہ های حرفه حسابداری موجب بهبود و رشد تفکر اخلاقی و حذف و تهذیب رفتار های ضد اخلاقی خواهد گردید و می تواند به تقویت رفتار و استدلال اخلاقی دانشجویان کمک نماید. در حرفه های تخصصی مانند حسابداری، موضوع آموزشی اخلاقیات بسیار با اهمیت است، زیرا مردم رسماً خواستار اجرای اصول اخلاقی از سوی حسابداران هستند.

اگر چه ممکن است فردی با داشتن درک بالایی از اصول اخلاقی بازهم در عمل مرتکب عمل غیراخلاقی گردد، اما به طور منطقی افزایش توانایی استدلال اخلاقی ، در رویارویی با شرایط پیچیده تصمیم گیری به افراد کمک می کند. همه انجمن های حسابداری حرفه ای کدهایی از اخلاق دارند که عضوهایشان از آن پیروی می کنند. اما در کسب و کارهای جهان به مواردی از تقلب و لغزش اخلاقی اصرار می ورزند.

در واقع برنامه های آموزش اخلاق به طوری باید پایه ریزی شود که این لغزش ها و انحرافات اخلاقی را کم رنگ کند . این برنامه های آموزشی را می توان با رعایت مستمر اصول اخلاقی و آئین رفتار حرفه ای و همچنین ایجاد کلاس هایی در طی دوره تحصیلی و مرتبط کردن آن با شرایط شغلی آینده دانشجویان فراهم کرد.

## منابع و مأخذ :

۱- علی مدد، مصطفی، درآمدی بر اخلاق و آئین رفتار حرفه‌ای، فصلنامه حسابرس،

شماره ۲۷، تابستان ۱۳۸۳.

۲- مهدوی خو، مهدی، فراهانی، مجتبی، "آسیب شناسی اجتماعی ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری"، همایش ملی آسیب شناسی روانی و اجتماعی، رودهن، ۱۳۸۷.

۳- مهدوی خو، مهدی، ختن لو، محسن، "چهارچوبی مفهومی برای توسعه ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری"، همایش ملی دانشجویان حسابداری، قزوین، ۱۳۸۸.

4- AICPA Code of Professional Conduct,  
<http://www.aicpa.org/about/code/index.html>, 2006.

5- Alfonso, O.R. (2007), *Approaches to Teaching Ethics in Accounting Education*, Niagara University.

6-Etzioni, A. (1989) 'Are business schools brainwashing their MBA's? Business and Society Review, University Press, 70:18–19.

7- IMA, **Statement of Ethical Professional Practice**,  
[http://www.imanet.org/about\\_ethics\\_statement.asp](http://www.imanet.org/about_ethics_statement.asp), January 22, 2007.

8- IFAC Ethics Committee, **Code of Ethics for Professional Accountants**,

[http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2005\\_Code\\_of\\_Ethics.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2005_Code_of_Ethics.pdf), 2005.

9- IES 4 **Professional Values, Ethics and Attitudes, International Federation of Accountants**, [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES\\_4.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES_4.pdf), 2003.

10-Kohlberg, L. (1969) 'Stages and sequences: the cognitive developmental approach to socialization', in D.Goslin (ed.) *Handbook of Socialization Theory and Research*, Chicago, IL: Rand McNally College Publishing Co.

- 11-Mahdavikhou, M, Khotanlou M. (2011). **The Impact of Professional Ethics on Financial Reporting Quality.** Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 5(11): 2092-2096.
- 12-Mahdavikhou, M, Khotanlou M. (2012). **New approach to teaching of ethics in accounting "introducing Islamic ethics into accounting education".** Procedia - Social and Behavioral Sciences 46 (2012) 1318 – 1322.
- 13-Rest, J. (1979) **Development in Judging Moral Issues,** Minneapolis, MN: University of Minnesota Press.
- 14-Stanga, K. and Turpen, R. (1991) **'Ethical judgements on selected accounting issues: an empirical study'**, Journal of Business Ethics, October: 739–47.

## استفاده از دانشجویان حسابداری به عنوان جایگزین حسابداران حرفه‌ای

محمد رضا عباس زاده<sup>۱</sup>، طبیبه شکیبا<sup>۲</sup>

### چکیده

این پژوهش درک ما را از شرایطی که می‌توان در آن از دانشجویان در انجام پژوهش حسابداری به عنوان جایگزین استفاده نمود افزایش می‌دهد.

پژوهش حاضر به بررسی تاثیر تفاوت سطح دانش در انجام یک کار ساختارمند که نیازمند قضاوت در مورد طبقه بندي حسابداری بود در میان ۳ گروه شرکت کننده پرداخت: حسابداران، دانشجویان حسابداری (سال سوم وبالاتر) و دانشجویان غیر حسابداری.

کار پژوهش شامل قضاوت در مورد یک سری دسته بندي‌های حسابداری براساس یک مفهوم تعریف شده بود و از شرکت کنندگان خواسته شد تا تعریف وجه نقد را (در ارتباط با صورت جریان وجوه نقد) که در استانداردهای بین المللی آمده است مرور کرده و سپس نظر خود را در مورد اینکه هریک از موارد ۱۵ گانه ذکر شده تا چه اندازه نشان دهنده وجه نقد هستند اظهار کنند پاسخها به روش مقایسه میانگین مورد آزمون قرار گرفت.

نتایج بدست آمده از بکارگیری دانشجویان حسابداری به عنوان جایگزین حسابداران حرفه‌ای، در مواردی که نیاز به تصمیم گیری نسبتاً ساختارمند می‌باشد حمایت کرد.

**واژگان کلیدی:** جایگزین، دانشجویان حسابداری، شاغلین حرفه، دانشجویان غیر حسابداری

۱. استادیار دانشگاه فردوسی مشهد

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه ازاد واحد نیشابور tayebeshakiba@gmail.com

**مقدمه**

تحقیقات رفتاری در حسابداری برای اولین بار در دهه ۱۹۶۰ مطرح گردیده و با توسعه روش‌ها و موضوعات مورد بحث روندی تکاملی را طی کرده است، این تحقیقات در ۴ حوزه اشخاص، گروه‌ها، سازمانها و شرایط محیطی طبقه‌بندی می‌شوند، توجه ویژه مطالعات انجام شده به حوزه اشخاص حاکی از علاقه محققین به بررسی عوامل رفتاری و غیر اقتصادی بر تصمیم‌گیری افراد است. با توجه به کمبود منابع علمی و همچنین نوپایی این تحقیقات در کشور، پژوهش حاضر سعی دارد تا گام کوچکی در این حوزه از پژوهش‌ها باشد. یکی از مشکلات و محدودیتهایی که در حوزه تحقیقات رفتاری با آن مواجهیم کمبود افراد حرفه‌ای برای انجام تحقیقات می‌باشد لذا محققان بسیاری به استفاده از دانشجویان بعنوان جایگزین روی آورده‌اند. این پژوهش به تاثیر آموزش‌های رسمی بر نحوه قضاویت دانشجویان می‌پردازد از این منظر که آیا دانشجویان در پایان دوره آموزش کارشناسی میتوانند جایگزینی برای حسابداران در کارهای پژوهشی باشند یا خیر؟

**مروی بر پیشینه تحقیق**

هدف علم رفتاری فهمیدن، توضیح دادن و پیش‌بینی کردن رفتار انسان است و علم رفتاری مشاهده منظم رفتار انسان را به منظور تأیید فرضیه‌های مشخص از طریق آزمایش و به اعتبار تغییرات قابل مشاهده در رفتارنشان می‌دهد. (نیکو مرام و بنی مهد، ۱۳۸۹) بین برگ (۲۰۱۱) تحقیقات رفتاری حسابداری در حوزه‌ی اشخاص را جزو اولین تحقیقات رفتاری در حسابداری می‌داند که در طول زمان، بعد غالب تحقیقات رفتاری را شکل داده‌اند. او این حوزه از تحقیقات را هسته‌ی مرکزی تحقیقات رفتاری حسابداری معرفی می‌کند، لیبی (۱۹۹۵) هدف بسیاری از این تحقیقات رفتاری را تعریف و ارزیابی رفتار واقعی تصمیم‌گیری، توسعه و آزمون تئوری‌های مربوط، شناسایی ضعف‌های رفتاری و پیشنهاد راه حل مناسب معرفی می‌کند. بیشتر مطالعات رفتاری حسابداری در حوزه‌ی اشخاص، از روش‌های تجربی و آزمایشی و برخی دیگر از روش پیمایشی به عنوان روش تحقیق استفاده می‌کنند. بین برگ (۲۰۱۱) اعتقاد دارد که تعدد روش‌ها در این تحقیقات بدین معناست که تحقیقات رفتاری حسابداری فراتر از تجربیات آزمایشگاهی، پرسشنامه‌ها و مطالعات میدانی است. وی شرکت کنندگان در نمونه‌ی آماری تحقیقات رفتاری حسابداری در حوزه‌ی اشخاص را در دو گروه عمدۀ "دانشجویان" و "افراد حرفه‌ای" طبقه‌بندی کرده است. او معتقد است دانشجویان سهم عمدۀ ای در تحقیقات اولیه داشته‌اند. تغییر کانون توجه تحقیقات رفتاری حسابداری، از بررسی رفتار افراد به بررسی تاثیر مهارت بر رفتار ایشان موجب شده است تا افراد حرفه‌ای نیز وارد تحقیقات رفتاری شوند. برخی تحقیقات نیز با انتخاب نمونه‌ی ترکیبی از "دانشجویان" و "افراد حرفه‌ای" به دنبال بررسی تفاوت‌های رفتاری افراد حرفه‌ای و تاثیر مهارت، تجربه و تخصص بر عملکرد افراد هستند. افراد حرفه‌ای شرکت کننده در نمونه‌ی آماری را می-

توان از بین حسابداران، حسابداران رسمی، حسابرسان و مدیران انتخاب کرد. تحقیقات رفتاری دارای محدودیتهایی است بطور مثال محققان رفتاری همواره با مشکل دسترسی به افراد مناسب برای تحقیقات راهبردی روبرو می باشند . در حسابداری هم، مانند بسیاری از رشته ها، کارهای پژوهشی اغلب با کمبود شرکت کنندگان مناسب رو به رو است. برای همین محققان بسیاری، به بحث استفاده از جایگزین روى آورده اند. استفاده از دانشجویان به عنوان جایگزین با کاهش هزینه های مربوط به "مراجعةه به شاغلین حرفه" برای انجام پژوهش های تجربی به اثر بخشی بیشتر تحقیق کمک می کند. این کارهای محققین می تواند منجر به کاهش روی آوردن به نمونه گیری غیر تصادفی و کاهش زمان اختصاص یافته برای سوالات و یا استفاده از محیط های کنترل نشده نیز گردد. (عبدالالمحمدی و رایت، ۱۹۸۷)؛ (باشتون و کرامر، ۱۹۸۰)؛ (لیاناراچی چی، ۲۰۰۷). به علاوه انتخاب جایگزین جلوی استفاده ای بیش از حد از شرکت کنندگان واقعی گرفته می شود که در غیر این صورت این مساله موجب می شد سایر محققین از دستیابی به این منبع بالرزش دچار مشکل بیشتری شوند (بدلیل کم بودن تعداد این گروه و نبود زمان کافی برای شرکت در آزمایشات و پژوهش ها). (لیسی، بلومفیلد و نلسون، ۲۰۰۲)

بکارگیری دانشجویان جایگزین در پژوهش ها خالی از بحث و اختلاف نبوده است. بیشتر بحث ها پیرامون خطراتی است که این شیوه متوجه اعتبار بیرونی پژوهش می کند (والتر یورک و کراتولا ۲۰۰۰). علت زیربنای مخالفت با استفاده از دانشجویان به عنوان جایگزین این است که شرکت کنندگان به طور خودکار تهدیدی برای اعتبار بیرونی آزمایش به حساب می آیند. زیرا این نمونه ها ذاتا نمونه های در دسترس بوده و رسمای نماینده ای جمعیت هدف نیستند، با این حال برخی نویسندهای آزمایشگاهی نباشد و در این صورت تمرکز بر روی اعتبار بیرونی نباشد. این مباحث از دانشجویان به عنوان جایگزین پرداخته اند. دریک مقاله ای مربوطی والتر-یورک و کوراتولا (۲۰۰۰) این مباحث را به این شکل پاسخ داده اند. نخست آنکه تعمیم پذیری ممکن است هدف اصلی پژوهشها آزمایشگاهی نباشد و در این موضع علاقه مند باشد که بینند آیا یک پیش بینی نظری مبنی مثال محققی ممکن است به این موضع علاقه مند باشد که بینند آیا یک پیش بینی نظری مبنی بر اینکه اتفاق خاص در یک شرایط کنترل شده باید رخداد تایید می شود یا خیر. دوم اینکه صرف وجود تفاوت های روانی-اجتماعی بین دانشجویان و غیر دانشجویان خود به خود تهدیدی برای تعمیم پذیری به حساب نمی آید. آنچه اهمیت دارد این است که آیا این تفاوت ها الگوی پاسخ های شرکت کنندگان را تغییر می دهد یا خیر. و نکته آخر اینکه اعتبار بیرونی بیشتر تحت تاثیر واقعیت های تجربی است (یعنی تاچه اندازه تکلیف و یا شرایط توجه و علاقه ای شرکت کننده را جلب کرده و برای وی معنادار است) تا انتخاب شرکت کنندگان. شواهد موجود نشان می دهند که وقتی تمرکز پژوهش بر مقدمات یک رفتار مانند "نگرش یا دیدگاه" باشد دانشجویان نمی

توانند نمونه ای خوب باشد (آلپت، ۱۹۶۷)، با این حال دلایلی هم در حمایت از بکارگیری دانشجویان به عنوان جایگزین در نتایج برخی از پژوهش‌ها یافت می‌شود که به بررسی تفاوت‌های موجود در پاسخ‌های رفتاری میان شرکت‌کنندگان پرداخته‌اند. (عبدل خالیک، ۱۹۷۴؛ آشتون و کرامر، ۱۹۸۰؛ دیکهات، ۱۹۶۶؛ دیکمن، ۱۹۷۳؛ لیاناراچی چی و میلن، ۲۰۰۵؛ زیمر، ۱۹۸۰). انتظار می‌رود وجود تفاوت در برخی ویژگی‌های جامعه شناختی و روانی-اجتماعی بین شرکت‌کنندگان دانشجو و غیردانشجو بروی انگیزه محقق تاثیرگذار باشد. البته این تاثیر بستگی به اهداف تحقیق دارد. در تحقیقات قبلی به برخی از این عوامل پرداخته شده است از جمله سطح مهارت، ویژگی‌های شخصیتی، ثروت، سن و تجربه. از میان این عوامل عامل تجربه توجه محققان زیادی را در زمینه حسابداری به خود جلب کرده است. تجربه عبارتست از مواجهات مربوط به یک وظیفه‌ی خاص که فرصت یادگیری را در همان زمینه‌ی کاری مربوط فراهم می‌کند (لیبی، ۱۹۹۵). در مجموع نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تجربه‌ی حرفه‌ای احتمالاً یک عامل پیش‌بینی قوی در چگونگی انجام یک وظیفه پیچیده (به شدت غیرساختارمند) است اما در انجام کارهایی که پیچیدگی کم‌تری دارند (بسیار ساختارمند هستند) اهمیت کمتری دارند. دانش در انتخاب موضوع پژوهش عامل بسیار مهمی است که باید به آن توجه داشت.

وقتی برای انجام یک کار تجربی دانش خاصی مورد نیاز است محقق باید از شرکت‌کنندگانی استفاده کند که به احتمال قوی آن دانش پیش نیاز را داشته باشد (تونی مورتنسن و همکاران ۲۰۱۲). به عنوان مثال با توجه به تاثیرات تجربه، تروتمن (۱۹۹۶) اظهار می‌کند که وقتی تمرکز تحقیق به دانش کسب شده از طریق تجربه کاری مربوط می‌شود نباید از دانشجویان برای انجام کارهای قضاوی و تصمیم‌گیری در آن تحقیق استفاده کرد. این دانش ممکن است در حین کار براساس تجربه‌ی حرفه‌ای و یا از طریق دیگر نظریه آموزش رسمی بدست آید. گرچه دانشجویان حسابداری اغلب دانش را از طریق کار تجربی و عملی بدست نیاورده اند اما احتمالاً دانش قابل توجهی در زمینه‌های عمومی از طریق گذراندن واحدهای دانشگاهی کسب نموده اند. هدف پژوهش حاضر از جایگزین می‌باشد. دانش کسب شده از راه آموزش با حافظه‌ی معنایی در ارتباط مورد انتخاب جایگزین می‌باشد. دانش کسب شده از طریق آموزش رسمی و ارتباط آن با تصمیم‌گیری در است، یعنی حافظه‌ای که مسؤول مفهوم سازی و برقراری ارتباط است.

تونی مورتنسن و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان "دانشجویان بعنوان جایگزین شاغلین حرفه‌ای" به بررسی موضوع جایگزینی دانشجویان پرداختند این پژوهش به بررسی تاثیر تفاوت سطح دانش بر انجام دسته بندی حسابداری در ۳ گروه از شرکت‌کنندگان می‌پردازد. این ۳ گروه شامل: ۱) حسابداران حرفه‌ای ۲) دانشجویان حسابداری دارای دانش حسابداری و ۳) دانشجویان

مهندسی فاقد دانش حسابداری بود. نتایج این تحقیق در نهایت از جایگزینی دانشجویان حسابداری در تصمیمات ساختارمند حمایت می کند.

سیانسی و کپلان (۲۰۰۸) در یک آزمایش، سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای با دریافت اطلاعیه‌های سود توسط مدیریت درباره قابل اعتماد بودن مدیریت قضاوت می‌کنند و در تحقیقی دیگر در سال ۲۰۱۰، در دو آزمایش، دانشجویان کارشناسی ارشد مدیریت کسبوکار در مورد عملکرد آینده شرکت و اعتبار مدیریت پس از آگاهی از نتایج مالی ضعیف شرکت، قضاوت می‌کنند.

اشتون و کرامر (۱۹۸۰) در تحقیقی با عنوان "دانشجویان به عنوان جایگزین در تحقیقات رفتاری حسابداری" اعتبار استفاده از دانشجویان بعنوان جایگزین هم در رشته حسابداری به تفصیل مورد بحث قراردادند در این پژوهش به بررسی مناسب بودن استفاده از دانشجویان به عنوان جایگزین در موضوعات تجاری در پژوهش‌هایی بامحوریت تصمیم‌گیری یا قضاوت پرداختند این پژوهش تکرار پژوهش آشتون ۱۹۷۳ بود که در آن قضاوت‌های کنترل درونی توسط حسابرس‌های مستقل از هم بررسی شده بود. در این پژوهش داوطلبانی در سال آخر دوره کارشناسی حسابداری دانشگاه تگزاس در آستین استفاده شده و هیچ تفاوت معنادار آماری بین دانشجویان و گروه حرفه‌ای در زمینه‌ی نتایج تصمیم‌گیری در ۱۹ مورد از ۳۰ مورد مشاهده نشد.

لیاناراچی چی (۲۰۰۷) در پژوهشی با عنوان "امکان استفاده از دانشجویان در آزمایش‌های حسابداری" به این نکته اشاره می‌کند که دانش‌ما از تاثیر انگیزه‌ها بر قضاوت‌های حسابداری شامل تفسیر و کاربرد استانداردهای حرفه‌ای حسابداری می‌تواند با انجام آزمایشات دانشجو محور به سرعت پیشرفت کند. نتایج این تحقیق در نهایت از جایگزینی دانشجویان حسابداری حمایت می‌کند. وی معتقد است که توانایی قضاوت کردن براساس استانداردهای حرفه‌ای یکی از ویژگیهای مهم تصمیماتی است که در زمینه حسابداری اتخاذ می‌شود.

الیوت، هاج و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهشی با عنوان "آیا دانشجویان مدیریت اجرایی جایگزین مناسبی برای سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای برای انجام تحقیقات هستند یا خیر" بررسی کرد فرض زیربنایی بسیاری از تحقیقات تجربی در حسابداری مالی که دانشجویان کارشناسی ارشد مدیریت اجرایی یک جایگزین خوبی برای سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای هستند. آنها این فرض را با استفاده از دو مجموعه‌های تجربی بررسی نمودند؛ یکی این است که پیچیدگی یکپارچه نسبتاً کم و یکی این است که پیچیدگی یکپارچه نسبتاً بالا است. نتایج نشان داد که دانشجویان کارشناسی ارشد مدیریت اجرایی جایگزین های خوبی برای سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای در کارهایی با پیچیدگی یکپارچه نسبتاً کم هستند.

پرسش‌ها

(۱) آیا دانشجویان حسابداری در تصمیمات ساختارمند مشابه(طبقه بندی حسابداری)، همانند حسابدارن حرفه ای قضاوت می کنند؟

(۲) آیا سطح دانش حسابداری که در مقطع لیسانس بدست می آید بر روی تصمیم گیری ساختارمند (طبقه بندی حسابداری)، دانشجویان تاثیر دارد؟

#### فرضیه ها

۱) دانشجویان حسابداری در تصمیمات ساختارمند همانند حسابداران حرفه ای قضاوت می کنند.

۲) سطح دانش حسابداری در مقطع لیسانس بر روی تصمیم گیری ساختارمند دانشجویان تاثیر دارد.

#### روش پژوهش

جامعه آماری و نمونه آماری

شرکت کنندگان در این تحقیق شامل سه گروه متفاوت می باشد .

۱- گروه دانشجویان حسابداری : از میان دانشجویان حسابداری شاغل به تحصیل در دانشگاههای شهر مشهد در سال سوم وبالاتر که سابقه کار تجربی ندارند ویا بسیار اندک است ، بصورت تصادفی انتخاب شدند.

۲- گروه حسابداران : این گروه شاغلین حرفه حسابداری هستند که دارای حداقل سه سال سابقه کار تجربی و همچنین دانش حسابداری (حداقل کارشناسی )می باشند که بصورت تصادفی از شاغلین در مراکز صنعتی و تجاری در سطح شهرستان مشهد انتخاب شدند.

۳- گروه دانشجویان غیر حسابداری : این گروه که نقش گروه کنترل را ایفا می کند از میان دانشجویان غیر حسابداری در دانشگاههای شهر مشهد که فاقد دانش حسابداری و کار تجربی حسابداری هستند، بصورت تصادفی انتخاب گردیدند.

کل تعداد نمونه شرکت کننده که مورد تایید نهایی قرار گرفت ۱۸۴ نفر می باشد که شامل ۵۶ حسابدار حرفه ای ۷۱ دانشجوی حسابداری و ۵۷ دانشجوی غیر حسابداری است.

#### داده ها و متغیرها و چگونگی محاسبه و استخراج آن ها

کار پژوهش شامل قضاوت در مورد یک سری دسته بندی های حسابداری، براساس یک مفهوم تعریف شده در استانداردهای حسابداری است و از شرکت کنندگان خواسته می شود تا تعریف نقد را (در ارتباط با جریان وجوه نقد) که در استانداردهای بین المللی آمده است مرور کرده و سپس نظر خود را در مورد اینکه هریک از موارد ۱۵ گانه ذکر شده تا چه اندازه نشان دهنده نقد هستند اظهار کنند ، شرکت کنندگان نظر خود را با استفاده از یک پرسشنامه لیکرت از " به وضوح یک مورد نقد می باشد " تا " به وضوح یک مورد نقد نمی باشد " اظهار خواهند نمود . موارد هر قلم به

گونه ای انتخاب شده است که می تواند گستره ای از تصمیمات بالقوه‌ی دسته بندی کردن را در برگیرد. در طراحی پرسشنامه این پژوهش از تکنیک تمایز معنایی<sup>۱</sup> استفاده می شود  
**روایی پرسشنامه**

برای بررسی روایی محتوایی پرسشنامه که برای این پژوهش طراحی شده است، پرسشنامه را در اختیار ۱۱ استاد و مدرس در رشته حسابداری و مدیریت مالی قرار داد ایم و نظر موافق و یا مخالف آنان را جویا شده ایم که با استفاده از رابطه زیر: (لاوشی، ۱۹۷۵) و (حسن زاده، ۱۳۸۹،)  
۱- (تعداد کل / تعداد موافقین) = روایی

میزان روایی برای هر سوال بیش از ۰/۸۱ حاصل شده است که نشان از روایی قابل قبول برای پرسشنامه مذکور می باشد.  
**پایایی پرسشنامه**

برای سنجش پایایی پرسشنامه های بکاررفته در تحقیق، آلفای کربنباخ را محاسبه نموده ایم. برای تعیین اعتبار و پایایی مربوط به پرسشنامه طراحی شده، ابتدا یک نمونه مقدماتی ۳۰ تایی اخذ شده و پاسخ هر یک از افراد ثبت و نتایج رائه شده است.

**جدول شماره (۱). آزمون تعیین اعتبار با کمک ضریب آلفای کربنباخ**

جدول تعیین ضریب آلفای کربنباخ	
تعداد اقلام	ضریب آلفای کربنباخ
15	.837

ضریب الفای کربنباخ ۰/۸۳۷. بدست امده است و چون بالای ۰/۷۵ است عددی قابل قبول می باشد.

**طرح آزمون آماری فرضیه های تحقیق**

**فرضیه اول پژوهش:**

دانشجویان حسابداری در تصمیمات ساختارمند همانند حسابداران حرفه ای قضاوت می کنند

برای بررسی فرضیه اول تحلیل واریانس یک طرفه استفاده می شود. تحلیل واریانس دارای مفروضاتی می باشد که یکی از آنها فرض نرمال بودن جامعه است که با آزمون زیر سنجیده می شود.

<sup>1</sup>. Semantic Differential Method

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف: برای بررسی نرمال بودن داده ها می باشد که پیش نیاز برای صحت آزمون های کلاسیک می باشد، و از آماره کولموگروف-اسمیرنوف استفاده می شود. آزمون آماری در آزمون کولموگرف-اسمیرنوف به صورت زیر می باشد:

توزیع مشاهدات ( نمرات پرسشنامه پژوهش ) نرمال هستند.  $H_0$

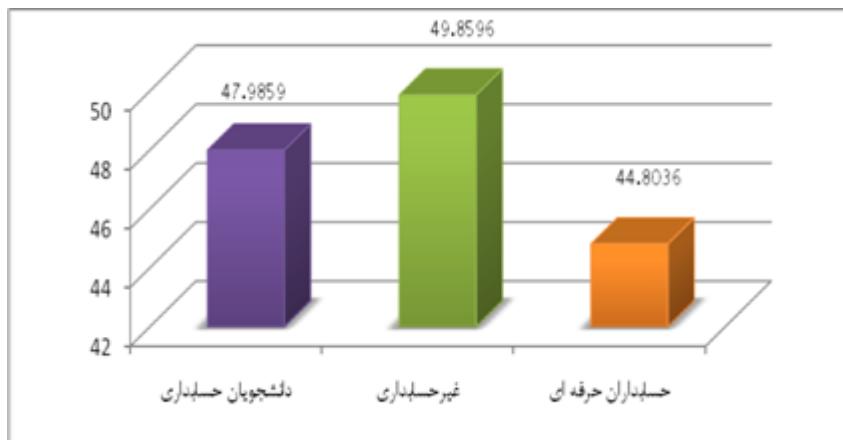
توزیع مشاهدات ( نمرات پرسشنامه پژوهش ) نرمال نیستند.  $H_1$

لذا در صورتی که سطح معنادای بیش از  $0.05$  باشد فرض صفر مذکور رد نخواهد شد و جامعه نرمال خواهد بود.

جدول(۲) آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی فرض نرمالیتی مشاهدات

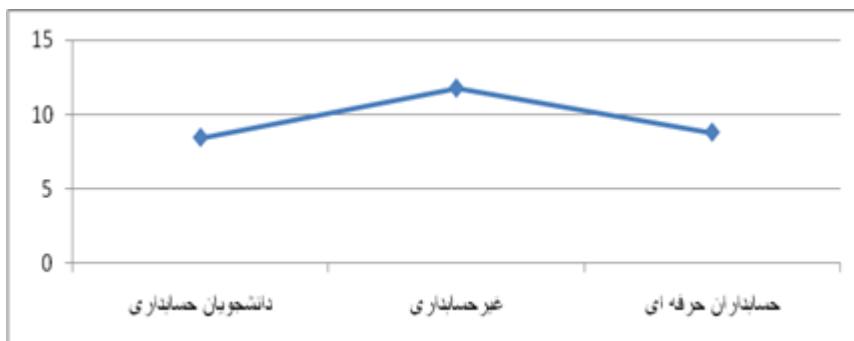
حسابداران حرفه ای	دانشجویان حسابداری	دانشجویان غیرحسابداری	تعداد
۵۶	۷۱	۵۷	
$0/739$	$0/700$	$0/598$	آماره Z آزمون کولموگروف - اسмیرنوف
$0/646$	$0/711$	$0/867$	$p\text{-value}$ سطح معناداری

نتایج جدول فوق نشان می دهد که سطح معناداری برای هر سه گروه بیش از  $0.05$  می باشد بنابراین با اطمینان  $95\%$  نتیجه می گیریم که پاسخ آزمودنی ها در هر سه گروه دارای توزیع نرمال می باشد با توجه به اینکه در پرسشنامه به کار رفته در این تحقیق پاسخ های ارائه شده نسبی می باشد و در حقیقت پاسخ صد درصد صحیح یا غلط نداریم و پاسخ حسابداران حرفه ای ملاک عمل می باشد میانگین بالا یا پائین امتیاز خاصی ندارد بلکه اختلاف پاسخ ها با حسابداران حرفه ای مدنظر می باشد.



نمودار(۱). نمودار میله‌ای برای میانگین پاسخ در کل پرسشنامه

نمودار میله‌ای (۱) نشان می‌دهد که در نمره کلی پرسشنامه اختلاف دانشجویان حسابداری با حسابداران حرفه‌ای به مراتب کمتر از دانشجویان غیرحسابداری می‌باشد. نمودار خطی (۲) برای انحراف معیار مشاهدات نشان می‌دهد که پراکندگی پاسخ دانشجویان غیرحسابداری بیشتر از سایر آزمودنی‌ها می‌باشد که کاملاً قابل انتظار است زیرا در این تحقیق دانشجویان غیر حسابداری شرکت داشته‌اند که مسلماً نسبت به تعاریف ارائه شده نظرات متفاوتی داشته‌اند.



نمودار(۲). نمودار خطی برای انحراف معیار پاسخ در کل پرسشنامه

برای بررسی فرضیه اول باید پاسخ سه گروه دانشجویان حسابداری، دانشجویان غیر حسابداری و حسابداران حرفه‌ای را با یکدیگر مقایسه نمائیم. با توجه به توضیحاتی که در ابتدای این بخش مطرح شد از تحلیل وارانس یکطرفه برای این منظور استفاده می‌شود. البته برای تعیین تفاوت بین

گروه ها در ادامه از آزمون های تعقیبی شفه نیز استفاده خواهیم نمود. برای فرضیه اول آزمون آماری زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

$$\begin{cases} H_0: & \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 \\ H_1: & \mu_i \neq \mu_j \quad \forall i, j \end{cases}$$

جدول (۳). تحلیل واریانس یکطرفه برای مقایسه سه گروه

سطح معنی داری	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
۰/۰۲۱	۳/۹۳۶	۳۶۹/۷۶۸	۲	۷۳۹/۵۳۷	بین گروه ها
		۹۳/۹۴۹	۱۸۱	۱۷۰۰۴/۷۰۲	درون گروه ها
			۱۸۳	۱۷۷۴۴/۲۳۹	کل

نتایج جدول (۳) بیانگر آن است که آماره F محاسبه شده ( $F_{df_1=2, df_2=181} = ۳/۹۳۶$ ) از آماره F معیار ( $F_{(1-\alpha)=0.95, df_1=2, df_2=181} = ۳/۰۴۵$ ) بیشتر می باشد، از طرفی سطح معناداری مربوط به آماره مذکور  $۰/۰۲۱$  و کمتر از  $۰/۰۵$  است ( $۰/۰۵ < ۰/۰۲۱$ ). البته با احتمال ۹۵ درصد نتیجه می گیریم بین پاسخ آزمودنی ها در گروه های  $value =$  دانشجویان حسابداری، دانشجویان غیرحسابداری و حسابداران حرفه ای اختلاف معناداری وجود دارد. این نتیجه آزمون آماری فوق، نتیجه آزمون حاکی از آن است حداقل بین دو گروه از گروه های مذکور اختلاف معناداری وجود دارد برای مشخص نمودن وضعیت گروه ها نسبت به یکدیگر از آزمون تعقیبی شفه استفاده نموده ایم که نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۴). آزمون تعقیبی شفه برای مقایسه پاسخ های آزمودنی ها

زیر مجموعه ۰/۹۵		تعداد	
	۱		
۴۷/۹۸۵	۴۴/۸۰۳	۵۶	حسابداران حرفه ای
	۴۷/۹۸۵	۷۱	دانشجویان حسابداری
	۴۹/۸۵۹	۵۷	دانشجویان غیر حسابداری

نتایج آزمون شفه حاکی از آن است که اختلاف بین پاسخ حسابداران حرفه ای و دانشجویان حسابداری با یکدیگر معنادار نمی باشد و همچنین اختلاف پاسخ دانشجویان حسابداری و دانشجویان سایر رشته ها هرچند متفاوت بوده است ولی این تفاوت چشمگیر نمی باشد ولی پاسخ دانشجویان غیرحسابداری با حسابداران حرفه ای با اطمینان ۹۵٪ اختلاف معنادار دارند. با عنایت

به اطلاعات جمع آوری شده فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه " دانشجویان حسابداری در تصمیمات ساختارمند همانند حسابداران حرفه ای قضاوت می کنند. " با اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می شود. توجه داشته باشد که در پیوست جدول آزمون شفه برای مقایسه دو به دو گروه ها نیز ارائه شده است. مقایسه صورت گرفته برای پاسخ های هر فرد در فرضیه اول را که برای کل پرسشنامه انجام شد می توان برای هر سوال مورد تحلیل قرار داد. برای این نیز به روش مشابه از تحلیل و آیانس و آزمون تعقیبی شفه استفاده نموده ایم که نتایج در جدول ضمیمه ارائه شده است.

### آزمون فرضیه دوم پژوهش:

سطح دانش حسابداری در مقطع لیسانس بر روی تصمیم گیری ساختارمند دانشجویان تاثیر دارد

برای بررسی فرضیه دوم لازم است در مورد تصمیم ساختارمند دانشجویان متغیر مجازی Structured Decision با نماد S.d فاصله اطمینان ۹۵٪ را برای پاسخ حسابداران حرفه ای محاسبه نموده ایم و در صورتی که پاسخ دانشجویان در این بازه باشد متغیر بایتری مقدار ۱ و در غیر اینصورت مقدار صفر تخصیص داده ایم. ( ۴۹/۲۴۸ و ۴۰/۳۵۱ ) با تعریف متغیر بایتری S.d می توان تاثیر نمرات پرسشنامه را که نشان از سطح دانش دانشجویان حسابداری می باشد با کمک رگرسیون لجستیک بر تصمیم ساختارمند دانشجویان سنجید.

مطابق قواعد تجربی برای این رگرسیون حجم نمونه حداقل باید ۳۰ برابر پارامترهای برآورده شده (تعداد ضرایب متغیرهای پیشگو به همراه ضریب ثابت) باشد. بنابراین در این پژوهش و در بررسی فرضیه دوم تحقیق ۷۱ دانشجو به پرسشنامه ها پاسخ داده اند. فرض کنید متغیر پاسخ که آن را با  $\chi$  نشان می دهیم مقادیر یک و صفر را با احتمال های به ترتیب  $p$  و  $1-p$  اختیار کرده و تنها یک متغیر پیشگو داشته باشیم که آن را با  $X$  نشان می دهیم در این بخش می خواهیم مدلی به دست آوریم و تصمیم ساختارمند دانشجویان را به متغیر مستقل یا همان سطح دانش، نسبت بدھیم. نتایج برازش مدل رگرسیونی لجستیک در تابلو رگرسیونی زیر ارائه شده است.

جدول (۵) نتایج مدل لجستیک برای فرضیه دوم

تابلو رگرسیونی برای مدل رگرسیونی لجستیک // فرضیه دوم //		
آماره آزمون	سطح معناداری	
( ۰/۱۲ و ۰/۰۸ )	۰/۰۰	۵۹/۰۴

<i>Exp</i> (ضرایب)	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	برآورد والد	انحراف معیار	برآورد ضرایب	
۰/۸۵۲	۰/۰۳۲	۱	۴/۵۷۹	۰/۰۷۵	-۰/۱۶۱	سطح دانش
۴/۰۴	۰/۰۰۰	۱	۵۴/۱۶	۰/۱۹۰	۱/۳۹۶	ضریب ثابت

نتایج جدول فوق بیانگر آن است که سطح معناداری برای شاخص سطح دانش ۰/۰۳۲ و کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین فرضیه دوم پژوهش با اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می‌شود و به عبارت دیگر در صورتی که سطح دانش دانشجویان بالاتر باشد می‌توانند تصمیم ساختارمند و نزدیک به حسابداران حرفه‌ای بگیرند؛ در جدول دقت مدل برآش داده شده ارائه شده است.

جدول (۶)- نتایج نهایی رگرسیون لجستیک

پیش‌بینی شده				تصمیم ساختار مند
درصد پیش بینی شده	تصمیم ساختار مند	صحیح	ناصحيح	
		صحیح	ناصحيح	
% ۹۱/۵	۴	۴۳	ناصحيح	تصمیم ساختار مند
% ۱۰۰	۲۴	۰	صحیح	
% ۹۵/۶				درصد کل

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که مدل برآش داده شده در ۹۱/۵ درصد از دانشجویانی که تصمیم ناصحیح می‌گیرند به درستی تشخیص می‌دهد و در صد درصد مواد برای دانشجویان با تصمیم ساختارمند مدل به درستی این موضوع را به خوبی نشان می‌دهد. دقت کلی مدل برآش داده شده ۹۵/۶٪ می‌باشد. دقت بالای مدل و معناداری ضرایب رگرسیونی حاکی از آن است که فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "سطح دانش حسابداری در مقطع لیسانس بر روی تصمیم گیری ساختارمند دانشجویان تاثیر دارد." با ۹۵٪ اطمینان پذیرفته می‌شود.

$$\log(\theta_i) = 1/161 - 1/396 \times \text{سطح دانش}$$

یافته‌های پژوهش

فرضیه اول بیان می کند :

دانشجویان حسابداری در تصمیمات ساختارمند همانند حسابداران حرفه ای قضاوت می کنند.

برای بررسی فرضیه فوق پاسخ سه گروه دانشجویان حسابداری، دانشجویان غیر حسابداری و حسابداران حرفه ای را با یکدیگر مقایسه نمودیم.

آزمون فرضیه اول نشان می دهد که بین پاسخ آزمودنی ها در گروه های دانشجویان حسابداری، دانشجویان غیرحسابداری و حسابداران حرفه ای اختلاف معناداری وجود دارد. البته بر اساس آزمون آماری نتیجه آزمون حاکی از آن است حداقل بین دو گروه ای مذکور اختلاف معناداری وجود دارد برای مشخص نمودن وضعیت گروه ها نسبت به یکدیگر از آزمون تعقیبی شفه استفاده نمودیم. نتایج آزمون شفه حاکی از آن است که اختلاف بین پاسخ حسابداران حرفه ای و دانشجویان حسابداری با یکدیگر معنادار نمی باشد و همچنین اختلاف پاسخ دانشجویان حسابداری و دانشجویان غیر حسابداری هر چند متفاوت بوده است ولی این تفاوت چشمگیر نمی باشد ولی پاسخ دانشجویان غیرحسابداری با حسابداران حرفه ای با اطمینان ۹۵٪ اختلاف معنادار دارند. با عنایت به اطلاعات جمع آوری شده فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "دانشجویان حسابداری در تصمیمات ساختارمند همانند حسابداران حرفه ای قضاوت می کنند." با اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می شود. این نتیجه با پژوهش مورتنسن و همکاران مطابقت دارد همچنین با نتیجه بررسی لیانرا چی ، الیوت هاج و همکاران ، لیبی و همکاران وکلین من و پالمون تطبیق دارد.

فرضیه دوم بیان می کند :

سطح دانش حسابداری در مقطع لیسانس بر روی تصمیم گیری ساختارمند دانشجویان تاثیر دارد.

برای آزمون فرضیه دوم مدلی به دست آوردهیم که تصمیم ساختارمند دانشجویان را به متغیر مستقل یا همان سطح دانش، نسبت بدهد. نتایج برازش مدل رگرسیونی لجستیک در تابلو رگرسیونی فصل ۴ ارائه شده است. نتایج جدول بیانگر آن است که سطح معناداری برای شاخص سطح دانش ۳۲٪ و کمتر از ۵٪ است بنابراین فرضیه دوم پژوهش با اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می شود و به عبارت دیگر در صورتی که سطح دانش دانشجویان بالاتر باشد می توانند تصمیم ساختارمند و نزدیک به حسابداران حرفه ای بگیرند دقت بالای مدل و معناداری ضرایب رگرسیونی حاکی از آن است که فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "سطح دانش حسابداری در مقطع لیسانس بر روی تصمیم گیری ساختارمند دانشجویان تاثیر دارد." با اطمینان پذیرفته می شود این نتیجه با پژوهش مورتنسن و همکاران تطبیق دارد.

### بحث و نتیجه گیری

نتایج فوق شواهد ممکن دال بر این مطلب است که دانشجویان حسابداری می توانند در برخی فعالیت ها ای تصمیم گیری نمایندگان مناسبی برای حسابداران باشند . میان پاسخ های حسابداران و دانشجویان حسابداری تفاوت معناداری در ۹ مورد از ۱۵ قلم ارائه شده مشاهده نشد ( بجز موارد ۹، ۱۰، ۱۲، ۱۳، ۱۴ و ۱۵ ) . گرچه مورد ۱۰ تفاوت معناداری را میان حسابداران و دانشجویان حسابداری با گروه دانشجویان غیر حسابداری نشان نداد ولیکن باز هم نظر دانشجویان حسابداری به حسابداران نزدیکتر از دانشجویان غیر حسابداری بود ، با این حال تاکید حسابداران و دانشجویان حسابداری بر نقد بودن مورد ۱۰ بیشتر از گروه غیر حسابداری است . مورد ۹ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴ و ۱۵ تنها مواردی بودند که پاسخ های دو گروه دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری تفاوت معنا داری با هم و با حسابداران نداشتند . بنابراین از میان این ۱۵ مورد اینها تنها موردی بودند که (حداقل در این موارد ) دانشجویان حسابداری نمی توانند جانشینان مناسبی برای حسابداران حرفه ای باشند . نکته قابل ذکر اینست که این موارد یکی از پیچیده ترین موارد از میان ۱۵ مورد ذکر شده بود . وجود گروه غیر حسابداری شواهد بیشتری را دال بر این که دانشجویان حسابداری و نه دانشجویان به صورت کلی در گروه بندی یکسان با حسابداران قرار میگیرند بدست می دهد . با این حال مانند انچه در موارد ۹، ۱۲، ۱۳، ۱۴ و ۱۵ مشاهده شد میانگین پاسخ های حسابداران و دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری تفاوت معناداری وجود نداشت این ۵ مورد به دارایی های پیچیده تری اشاره داشتند که در دوره های حسابداری مالی پیشرفتی به آنها پرداخته می شود . نتایج نشان می دهد که دانشجویان حسابداری می توانند جایگزین مناسبی برای حسابداران باشند اما دانشجویان غیر حسابداری این قابلیت را ندارند همچنین یکی از موارد مورد توجه ارتباط جهت دار واضح بین میانگین نمرات گروه های شرکت کننده در ۱۰ مورد از ۱۵ مورد ارائه شده می باشد . تفاوت قابل ملاحظه ای بین حسابداران و دانشجویان غیر حسابداری در ۱۰ مورد بارز بود در حالیکه تفاوت بین حسابداران و دانشجویان حسابداری تنها در ۵ مورد رخ داد . به طور خلاصه یافته های این پژوهش نشان دادند که دانشجویان حسابداری در حالت کلی جایگزین مناسبی برای حسابداران حرفه ای هستند ، دست کم با در نظر گرفتن نوع کاری که در این تحقیق با آن رو برو بودیم .

اولین سوال تحقیق این بود که :

آیا دانشجویان حسابداری در تصمیمات ساختارمند مشابه (طبقه بندی حسابداری) همانند حسابداران حرفه ای قضاوت می کنند؟

به این سوال در این تحقیق پاسخ مثبت داده شد به این ترتیب که در ۱۰ مورد از ۱۵ مورد تفاوت قابل ملاحظه ای در پاسخ گویی بین شاغلین حسابداری و دانشجویان حسابداری دیده نشد.

پرسش دوم این تحقیق این بود که آیا سطح دانش حسابداری که در مقطع لیسانس بدست می‌آید بر روی تصمیم گیری ساختارمند(طبقه بندی حسابداری)دانشجویان تاثیر دارد؟ به این سوال نیز در مجموع پاسخ مثبت داده شد این نکته دوباره به این مساله اشاره دارد که پاسخ‌های دانشجویان حسابداری به حسابداران نزدیکتر بود تا به دانشجویان غیر حسابداری.

### پیشنهادات در ارتباط با تحقیقات آنی

تحقیقات آینده ممکن است با این هدف انجام شود که تعمیم پذیری یافته‌های حاضر را عنوان مثال با تغییر ماهیت کار تجربی (بررسی سایر موارد مربوط به استانداردها و یا وظیفه ای بجز وظیفه طبقه بندی استانداردها) بررسی کنند، یا تاثیر متغیرهای روانشناسی مربوط به افراد را در نظر بگیرند و همچنین آزمایش کنترل شده تری را در حضور محقق به انجام برسانند و یا از فن آوریهای نوین برای تکمیل اطلاعات استفاده نمایند.

### پیشنهادهای کاربردی

- نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری یک رشته تخصصی است که دانشجویان کارشناسی حسابداری در سالهای پایانی تحصیل قادر به انجام قضاوتی شبیه حسابداران حرفه ای آن هم در تصمیم‌های ساختارمند (پیچیدگی کم یا متوسط) می‌گردد چیزی که دانشجویان غیر حسابداری قادر به انجام آن نبودند بنابراین ضرورت دارد دیدگاه مدیران و جامعه نسبت به این رشته تخصصی تغییر نماید و در امور مالی سازمانها و موسسات از بکارگیری افراد غیر متخصص با گرایش‌های غیر مالی بپرهیزند.
- نتایج این تحقیق برای پیشرفت در زمینه‌های خاص در تحقیقات حسابداری مفاهیم علمی را در بردارد . برای نمونه لیاناراچی چی (۲۰۰۷) بیان می‌کند "توانایی قضاوت گران هم گام با استانداردهای حرفه ای یکی از ویژگی‌های مهم تصمیمات (حسابداری) است ". این بدین معناست که تمرکز محقق بر تحلیل استانداردهای حرفه ای زمینه مناسبی است جهت موضوع جایگزینی دانشجویان می‌باشد.
- نتایج این تحقیق که بر اعتبار استفاده از دانشجویان حسابداری به عنوان جایگزین حسابداران حرفه ای تأکید دارد برای پژوهشگران در حوزه تحقیقات رفتاری و مراکز دانشگاهی دارای نتایج کاربردی ویژه می‌باشد. همچنین با توجه به کمبود و بعضاً نبود منابع علمی در زمینه تحقیقات رفتاری این

پژوهش گام کوچکی در جهت رفع این مشکل بر می دارد. نتایج این پژوهش چه در بعد مالی و چه در بعد زمانی کمک شایانی به پژوهشگران و همچنین گروه شاغلین حرفه می نماید.

### منابع و مأخذ

#### منابع فارسی:

۱. حسن زاده، (۱۳۸۹) طراحی پرسشنامه شکست های شناختی شغلی: تعیین روایی و قابلیت اعتماد ابزار، ۱۳۸۹، ۲۲،
۲. نیکو مرام، هاشم و بنی مهد، بهمن، (۱۳۸۹)، تئوری حسابداری (مقدمه ای بر تئوریهای توصیفی)، آثار نفیس

#### منابع انگلیسی:

- 1- Abdel-Khalik, A. R. (1974). On the efficiency of subject surrogation in accounting research. *The Accounting Review*, 49(4), 742–750.
- 2- Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on auditor judgments. *The Accounting Review*, 62(1), 1–13.
- 3- Alpert, B. (1967). Non-businessmen as surrogates for businessmen in behavioural experiments. *Journal of Business*, 40(2), 203–207.
- 4- Ashton, R. H., & Kramer, S. S. (1980). Students as surrogates in behavioural accounting research: Some evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 1–15.
- 5- Birnberg, J. G., (2011), "A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research", Vol. 23, PP. 1-43
- 6- Cianci, M.; Kaplan, E. (2008). "The effects of management's preannouncement strategies on investors' judgments of the trustworthiness of management". *Journal of Business Ethics* 79 (4):423 - 444 (2008)
- 7- Dickhaut, J. (1973). Alternative information structures and probability revisions. *The Accounting Review*, 48(1), 61–79.
- 8- Dyckman, T. R. (1966). On the effects of earnings – trend size and inventory valuation procedures in evaluating a business firm. In R. K. Jaedicke, Y. Ijiri, & O. Nielsen (Eds.), *Research in accounting measurement* (pp. 175–185). Sarasota, FL: American Accounting Association.
- 9- Elliott, W.; Hodge, Frank; Kennedy, J.; Pronk, Maarten. (2007). "Are MBA students a good proxy for non-professional investors?" *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 1: 139–168.

- 10- Houghton, K. A., & Hronsky, J. F. (1993). The sharing of meaning between accounting
- 11- Libby, R. (1995). The role of knowledge and memory in audit judgment. In R. Ashton, & A. Ashton (Eds.), *Judgment and decision-making research in accounting and auditing* (pp. 176–206). New York, NY: Cambridge University Press.
- 12- Libby, R., Bloomfield, R., & Nelson, M. W. (2002). Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 775–810.
- 13- Liyanarachchi, G. A. (2007). Feasibility of using student subjects in accounting experiments: A review. *Pacific Accounting Review*, 19(1), 47–67.
- 14- Liyanarachchi, G. A., & Milne, M. (2005). Comparing the investment decision of accounting practitioners and students: An empirical study on the adequacy of student surrogates. *Accounting Forum*, 29, 121–135.
- 15- Lawshe CH. A quantitative approach to content validity. *Personnel Psychology*, 1975, 28, 563-575
- 16- Mortensen, T., & Fisher, R., & Wines, G. (2012). Students as surrogates for practicing accountants: Further evidence. *Accounting Forum* 36 (2012) 251– 265.
- 17- Trotman, K. (1996). Research methods for judgment and decision making studies in auditing. Melbourne, Australia: Coopers & Lybrand and Accounting Association of Australia and New Zealand.
- 18- Walters-York, M., & Curatola, A. (2000). Theoretical reflections on the use of students as surrogate subjects in behavioural experimentation. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 3, 243–363.
- 19- Zimmer, I. (1980). A lens study of the prediction of corporate failure by bank loan officers. *Journal of Accounting Research*, 18(2), 629–636.

## The role of students as surrogates for practicing accountants

T.Shakiba\*      M.Abbaszadeh

MSc, Nyshabur Islamic Azad University, Mashhad, Iran\*

Ph.D, Accounting, Assistant Professor of Ferdosi University, Mashhad, Iran

### **Abstract**

This is our understanding of the conditions that can be used as an alternative where the students carrying out research in accounting increases.

that each of the 15 categories listed to indicate how much cash they are expressed as the mean response was tested

The results obtained from the application of accounting students as an alternative to professional accountants, in cases where a decision needs to be fairly structured support.

**Keywords:** **alternative, accounting students, non-accounting students, practitioners, professionals**

## بورسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان، فرهنگ اخلاقی در موسسه

### حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی به روی کیفیت کار حسابرسی

آرزو آقایی<sup>۱</sup>، نوشین احمدی<sup>۲</sup>

#### چکیده

موضوع و هدف مقاله: نداشتن انگیزه لازم برای گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده توسط حسابرسان باعث کاهش کیفیت کار آنها و منجر به شکست موسسه حسابرسی می‌شود. به دلیل اهمیت این موضوع و به منظور افزایش کیفیت کار حسابرسان، بررسی عوامل موثر بر انگیزه حسابرسان برای گزارش اشتباهات کشف شده لازم و ضروری است. در این پژوهش، تاثیر عواملی چون کنترل درونی و بیرونی، تیپ شخصیتی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده (کیفیت حسابرسی) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

روش پژوهش: در این پژوهش مدل رگرسیون چند متغیره برای سنجش ارتباط این متغیرها با کار گرفته شده است. رابطه بین متغیرهای پژوهش و فرضیه‌ها با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده توجیه می‌شود. داده‌های پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع آوری شده است. جامعه آماری این پژوهش را شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل در سازمان و موسسات حسابرسی تشکیل می‌دهند. یافته‌های پژوهش: چهار عامل تیپ شخصیتی حسابرسان، مرکز کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابرسی) تاثیر معنی دار دارد.

نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به داشت: نتایج پژوهش حاکی از آن است که رابطه مثبت و معنی داری بین تیپ شخصیتی حسابرسان، مرکز کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد.

**وازگان کلیدی:** کیفیت حسابرسی، تیپ شخصیتی حسابرس، کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی

۱. دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نجف آباد arezooaghiae2001@yahoo.com

۲. دانشگاه آزاد اسلامی، واحد دولت آباد

## ۱. مقدمه

حسابرسان ملزم به برنامه ریزی و انجام مراحل حسابرسی به نحوی هستند که به استفاده کنندگان اطمینان دهنده صورتهای مالی عاری از هر گونه اشتباه با اهمیت هستند. به عبارت دیگر، حسابرسان مسئول انجام کار حسابرسی با بالاترین کیفیت می باشند. کیفیت کار حسابرسی توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباهات و تقلبات در صورتهای مالی تعریف شده است. کشف اشتباهات و تقلبات به تجربه و دانش حسابرس بستگی دارد، حال آنکه گزارش اشتباهات به انگیزه و تمایل حسابرس به گزارش دادن و اخلاقی و حرفة ای رفتار نمودن بستگی دارد. بر اساس نظریه واتس و زیمرمان (۱۹۸۶)، حتی اگر حسابرس تجربه و دانش کافی برای کشف اشتباهات و تقلبات داشته باشند اما انگیزه لازم برای گزارش اشتباهات کشف شده را نداشته باشند، کیفیت کار حسابرسی به دلیل گزارش نشدن اشتباهات کشف شده زیر سوال می رود. در حقیقت گزارش نکردن اشتباهات و تقلبات کشف شده در طی کار حسابرسی یک رفتار غیر اخلاقی در میان حسابرسان است که منجر به کاهش کیفیت کار حسابرسان و در نهایت شکست موسسه حسابرسی می شود (والترز و دانگول ۲۰۰۶).

به منظور افزایش انگیزه در میان حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده، بررسی عوامل موثر بر انگیزه آنها امری ضروری است. طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده تحت تاثیر دو گروه عوامل فردی و عوامل سازمانی قرار می گیرد. رفتار حسابرسان منعکس کننده ویژگیهای شخصیتی آنهاست (پاینو و دیگران ۲۰۱۰). علاوه بر ویژگیهای شخصیتی، طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، عوامل محیطی شامل عوامل سازمانی و تیمی نیز می تواند انگیزه حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. پژوهش های انجام شده بیشتر به روی رابطه بین ویژگیهای فردی تمرکز داشته اند و تاثیر سایر عوامل مانند عوامل شرکتی و تیمی را نسنجیده اند. در این پژوهش تاثیر سه گروه عوامل فردی، شرکتی و تیمی شامل ویژگیهای شخصیتی حسابرسان، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجرهای تیم حسابرسی به روی انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده به عنوان کیفیت کار حسابرسان بررسی خواهد شد. در حقیقت در این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این پرسش هستیم که آیا ویژگیهای فردی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجرهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده تاثیر دارند؟

این پژوهش گسترش دهنده پژوهش های انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسی و انگیزه رفتاری حسابرس می باشد و مدل ارائه شده در این پژوهش درک ما را از موضوع کیفیت حسابرسی افزایش خواهد داد. تا کنون پژوهش های انجام شده بیشتر به روی رابطه بین ویژگیهای فردی تمرکز داشته اند و تاثیر سایر عوامل مانند عوامل شرکتی و تیمی را نسنجیده اند. بنابراین، این

پژوهش باعث گسترش دامنه تحقیق در زمینه کیفیت حسابرسی با بررسی تاثیر عوامل فردی، شرکتی و تیمی به روی انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده خواهد شد. نتایج حاصل از این پژوهش به شرکتهای حسابرسی کمک می کند تا بتوانند با شناسایی عوامل موثر بر انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای اخلاقی، باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسی گردند. در ادامه مقاله، به چارچوب نظری و ادبیات پژوهش پرداخته می شود، و سپس فرضیه ها بیان و مورد آزمون قرار می گیرند و در انتهای مقاله بحث و نتیجه گیری، محدودیت های پژوهش و پیشنهادات برای پژوهش های آتی بیان می شود.

## ۲. مروری بر پیشینه

پس از منحل شدن شرکت حسابرسی اندرسون در پی فروپاشی انرون، کیفیت کار حسابرسی مورد انتقاد قرار گرفته است (وان راک، ۲۰۱۱). در نتیجه این شکست تصویر حرفه حسابرسی خدشه دار شد زیرا به نظر می رسید حسابرسان استقلال خود را حفظ نکرده و درگیر رفتارهای غیراخلاقی و غیر حرفه ای شده اند (آلینه و دیگران، ۲۰۱۲).

حسابرسان موظف به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده در طی مراحل کار حسابرسی هستند. به عبارت دیگر، حسابرسان مسئول انجام کار حسابرسی با بالاترین کیفیت می باشند. کیفیت کار حسابرسی توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباهات و تقلبات در صورتهای مالی تعریف شده است. کشف اشتباهات و تقلبات به تجربه و دانش حسابرس بستگی دارد حال آنکه گزارش اشتباهات به انگیزه و تمایل حسابرس به گزارش دادن و اخلاقی و حرفه ای رفتار نمودن بستگی دارد. بسیاری از پژوهش های اخیر نشان داده تعداد زیادی از حسابرسان درگیر رفتارهای غیراخلاقی می شوند که باعث کاهش کیفیت کار آنها می گردد (پاینو و دیگران، ۲۰۱۲، احمر احمد ۲۰۱۱ و موحد نور ۲۰۱۱). به همین دلیل محققان در پی تعیین عوامل موثر بر انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای اخلاقی و حرفه ای برآمدند. بعضی از این پژوهش ها به بررسی ویژگیهایی چون جنسیت، سن، تحصیلات و دیگر خصوصیات حسابرسان پرداخته اند (چین و چیو ۲۰۰۸، هاردیس و دیگران ۲۰۱۰، گول و دیگران ۲۰۱۱).

بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده<sup>۱</sup> (TPB)، بهترین عامل پیش بینی کنندگی رفتار اشخاص، انگیزه افراد به انجام عمل می باشد. رابطه بین انگیزه رفتاری افراد و رفتار واقعی آنها بسیار قوی بوده و به همین دلیل پژوهشگران انگیزه افراد برای انجام عمل را به عنوان معیاری برای سنجش رفتار واقعی در نظر گرفته اند (تسای و فانگ، ۲۰۱۲). چیو (۲۰۰۳) معتقد است اندازه

<sup>۱</sup>. Theory of Planned Behavior

گیری رفتارهای واقعی مانند افشاگری یا گزارش تقلب و یا گزارش اشتباهات کشف شده بسیار مشکل است. به همین دلیل انگیزه افراد به انجام این رفتارها به عنوان معیاری برای اندازه گیری این متغیرها در نظر گرفته می شود.

طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، انگیزه رفتاری افراد تحت تاثیر سه عامل قرار می گیرد: نگرش نسبت به رفتار، هنجرهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده، نگرش نسبت به رفتار و کنترل رفتاری درک شده ارزیابی افراد از رفتار مورد نظر است و کنترلی که بر آن رفتار دارند و هنجرهای ذهنی فشاری است که از محیط به فرد برای انجام آن رفتار وارد می شود. در حقیقت بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده، انگیزه رفتاری تحت تاثیر دو گروه عوامل فردی و محیطی قرار می گیرد.

آلینه و همکاران (۲۰۱۲) معتقدند در زمینه گزارش تقلبات و اشتباهات در موسسه حسابرسی، نگرش و کنترل افراد مربوط به ویژگیهای شخصیتی حسابرسان و هنجرهای ذهنی یا عوامل محیطی مربوط به عوامل شرکتی و تیمی در موسسه حسابرسی می باشد. نلسون و تان (۲۰۰۵) بیان می کنند که ویژگیهای شخصیتی حسابرسان تاثیر بالهمیتی به روی انگیزه رفتاری آنها دارد. در حقیقت ویژگیهای فردی و شخصیتی حسابرسان (عوامل فردی) که می تواند تحت تاثیر محیط قرار گیرد، نقش مهمی در انگیزه افراد به انجام رفتارهای حرفه ای دارد. این عوامل فردی شامل تیپ شخصیتی و مرکز کنترل درونی و بیرونی هستند. اگر چه تمرکز بیشتر محققان پیشین به روی عوامل فردی بوده، طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده عوامل محیطی که در محیط حسابرسی شامل عوامل شرکتی و تیمی هستند نیز می توانند انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای اخلاقی را تحت تاثیر قرار دهد. فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی از جمله عوامل شرکتی است که می تواند حسابرسان را به حرفه ای و اخلاقی رفتار کردن تشویق کند. شافر و سایمون (۲۰۱۰) معتقدند فرهنگ اخلاقی سازمان به روی قضاوت‌های اخلاقی و انگیزه های رفتاری تاثیر دارد. طبق نتایج آنها، فرهنگ سازمانی که شامل قوانین قوی اخلاقی است به طور با اهمیتی احتمال انجام رفتارهای غیر اخلاقی را کاهش می دهد.

آلینه و دیگران (۲۰۱۲) معتقدند به دلیل اینکه حسابرسان به صورت تیمی کار می کنند و گاهآ تصمیمات گروهی می گیرند، هنجرهای قوانین وضع شده در تیم حسابرسی نیز می تواند رفتارهای حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. آلینه (۲۰۱۰) به بررسی تاثیر هنجرهای تیم حسابرسی به روی انگیزه حسابرسان به گزارش تخلفات همکارانشان پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد هنجرهای قوی تیمی که شامل هنجرهای اخلاقی نیز می شود انگیزه حسابرسان به گزارش تخلفات همکاران را تحت تاثیر قرار داده و هر چه این هنجرهای قوی تر باشد، حسابرسان به انگیزه بیشتری برای گزارش تخلفات همکاران خود دارند.

در زمینه تاثیر ویژگیهای فردی به روی کیفیت حسابرسی، چین و چیو (۲۰۰۸) به بررسی تاثیر جنسیت به روی کیفیت کار حسابرسی پرداختند. آنها معتقدند زنان بیشتر از مردان ریسک گریز و ملاحظه کار هستند و کمتر درگیر رفتارهای غیراخلاقی می‌شوند. آنها دریافتند جنسیت می‌تواند کیفیت کار حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. گول و دیگران (۲۰۱۱) به دنبال گسترش پژوهش‌های قبلی به بررسی تاثیر جنسیت، سن، تحصیلات و تجربه کار حسابرسی به روی کیفیت کار حسابرسی پرداختند. آنها دریافتند تحصیلات حسابسان و تجربه آنها می‌تواند تصمیمات و به طبع کیفیت کار آنها را تحت تاثیر قرار دهد. آگاهی از چنین تأثیری به مدیران و شرکای حسابرسی این امکان را می‌دهد که برنامه حسابرسی و تقسیم کار بین اعضای تیم حسابرسی را با کارآبی بیشتری تنظیم کنند.

در مطالعه هرت (۲۰۰۸) در دانشگاه بایلور بر ارتباط مثبت بین تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی تاکید شده است. در بررسی کاربرگهای حسابرسی که بصورت آزمایشی توسط هرت و همکاران وی به عمل آمد مشخص گردید که حسابسان تردید گرا در مقابل مقتضیات حسابرسی معمول، رفتار معقول‌تر و عاقلانه‌تری دارند و در مقابل شرایطی که نیاز به تردید دارد (شرایط مشکوک) واکنش مناسب‌تری را نشان می‌دهند. آنها بطور کلی نتیجه گرفتند که حسابسان با سطوح تردیدگرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابسان با تردیدگرایی پائین نشان می‌دهند و در نتیجه حسابسانی که تردیدگرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند.

با اینکه برخی از پژوهش‌های پیشین به روی تاثیر ویژگیهای فردی حسابسان تاکید داشته‌اند، اخیراً پژوهش‌هایی انجام شده که سعی در یافتن ترکیب تاثیر عوامل فردی و عوامل سازمانی بر رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی حسابسان دارد (آلینه و همکاران ۲۰۱۳، سوینی و همکاران ۲۰۱۳). برای مثال، سوینی و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین فرهنگ اخلاقی و انگیزه حسابسان برای انجام رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد فرهنگ اخلاقی در سازمان تاثیر بالهمتی بر انگیزه حسابسان به انجام رفتارهای غیراخلاقی دارد. به این صورت که در موسساتی که فرهنگ اخلاقی قوی دارند، حسابسان کمتر درگیر رفتارهای غیراخلاقی می‌شوند. آلینه و همکاران (۲۰۱۳) تاثیر هنجرهای تیم حسابرسی را بر انگیزه افشای تقلب در میان حسابسان سنجیدند. نتایج آنها نشان داد در موسسات حسابرسی که هنجرهای تیم حسابرسی تاکید بر رفتارهای اخلاقی دارند، حسابسان بیشتر تمایل به افشاء تقلبات کشف شده دارند.

در این پژوهش تاثیر همزمان ویژگیهای فردی حسابرسان، فرهنگ اخلاقی و هنجارهای تیم حسابرسی بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان با توجه به تئوری رفتار برنامه ریزی شده بررسی می‌شود.

### ۳. تئوری رفتار برنامه ریزی شده و چارچوب مفهومی پژوهش

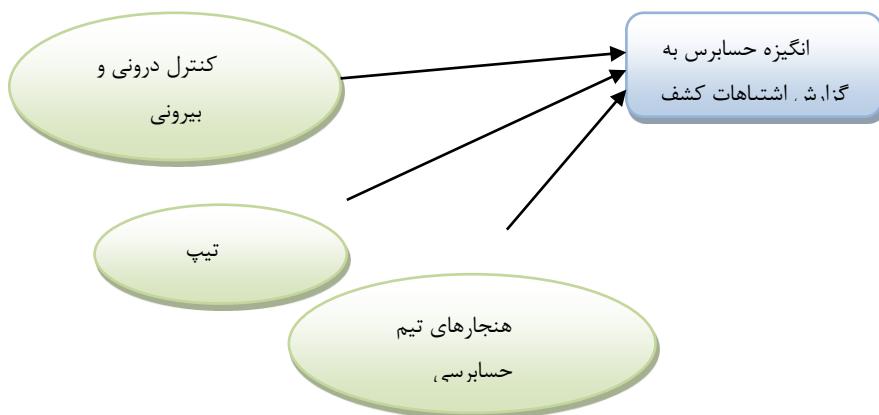
تئوری رفتار برنامه ریزی شده یک تئوری مهم در حوزه روانشناسی است که مکانیسم اصلی پذیرش رفتار را توضیح می‌دهد. طبق این تئوری زمانی که فرد انگیزه برای انجام یک رفتار را دارد بیشتر احتمال می‌رود که آن رفتار به وقوع بپیوندد. در این تئوری بیان شده که انگیزه فرد برای انجام رفتار تحت تاثیر سه عامل نگرش، هنجارهای انتزاعی و کنترل رفتاری درک شده قرار می‌گیرد. در حقیقت بر طبق این تئوری قصد برای انجام یک رفتار توسط سه عامل پیش‌بینی می‌شود:

۱. فرد دید مثبتی نسبت به انجام رفتار داشته باشد (نگرش).
۲. فرد احساس کند برای انجام دادن آن رفتار تحت فشار از طرف محیط می‌باشد (هنجارهای انتزاعی).
۳. فرد احساس کند به روی آن رفتار کنترل دارد و قادر است آن را انجام دهد (کنترل رفتاری درک شده)

به عنوان یک قاعده کلی، طبق این تئوری دو دسته عوامل کلی به روی انگیزه فرد برای انجام رفتار وجود دارد: عوامل فردی و عوامل محیطی. بنابراین، در این پژوهش طبق این تئوری عوامل فردی و عوامل محیطی که شامل عوامل شرکتی و تیمی در موسسه حسابرسی است بر انگیزه حسابرس به گزارش اشتباها کشف شده تاثیر دارند.

طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، در این پژوهش تاثیر ویژگیهای فردی حسابرس، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرس به گزارش اشتباها کشف شده بررسی شده است. متغیرهای مستقل شامل کنترل درونی و بیرونی و تیپ شخصیتی به عنوان ویژگیهای فردی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی به عنوان عامل شرکتی و هنجارهای تیم حسابرسی به عنوان عامل تیمی و متغیر وابسته انگیزه حسابرس به گزارش اشتباها کشف شده به عنوان کیفیت حسابرسی می‌باشد. شکل (۱) نشان دهنده چارچوب مفهومی این پژوهش می‌باشد.





شکل (۱): چارچوب مفهومی پژوهش

بر اساس چارچوب مفهومی پژوهش یک مدل رگرسیون چندگانه برای بررسی تاثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته به شرح زیر استفاده شده است:

$$RI = \beta_0 + \beta_1 LOC + \beta_2 PT + \beta_3 EC + \beta_4 TN + \epsilon$$

در این مدل RI انگیزه حسابرس به گزارش اشتباها کشف شده، LOC کنترل درونی و بیرونی، PT تیپ شخصیتی، EC فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و TN هنجرهای تیم حسابرسی هستند.

#### ۴. فرضیه های پژوهش

##### ۴.۱. تیپ شخصیتی حسابرس و کیفیت حسابرسی

طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده زمانی که افراد نگرش مثبت نسبت به یک رفتار دارند، انگیزه بیشتری برای انجام آن رفتار دارند (آجن ۱۹۹۱). با توجه به اینکه رفتاری چون گزارش اشتباها کشف شده جزو رفتارهای اخلاقی است، نگرش فرد مربوط به ویژگیهایی می شود که ریشه در اخلاق دارند. بنابراین، با توجه به تئوری حسابرسانی که اعتقاد دارند گزارش اشتباها منجر به نتیجه مثبت می شود و اخلاقی تر رفتار می کنند، انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباها کشف شده دارند (ریبرن و ریبرن ۱۹۹۶).

حقوقان علم روانشناسی دریافته اند که افراد با تیپ های شخصیتی مختلف، نسبت به مسائل اخلاقی متفاوت برخورد می کنند (فیشر ۲۰۰۱). نتایج پژوهش های پیشین نشان داده که تیپ شخصیتی افراد با نگرش اخلاقی آنها رابطه بالهمیتی دارد. از آنجا که گزارش اشتباها کشف شده

و کیفیت کار حسابرسی جزو تصمیمات اخلاقی حسابرسان است، پیش بینی می شود که تیپ شخصیتی حسابرسان بر انگیزه آنها به گزارش اشتباهات تاثیر بگذارد. بر طبق تئوری تیپ شخصیتی، افراد با تیپ شخصیتی A افرادی هستند که دارای گرایش بیشتری به اخلاقی رفتار کردن نسبت به افراد با تیپ شخصیتی B هستند (منک ۲۰۱۱). منک (۲۰۱۱) به این نتیجه رسید که افراد با تیپ شخصیتی A کمتر درگیر رفتارهای غیر اخلاقی می شوند.

در حقیقت، افراد دارای تیپ شخصیتی A بیشتر از افراد با تیپ شخصیتی B به کار خود متعهد هستند و تلاش بیشتری می کنند تا به اهداف سازمان دست یابند بدون اینکه درگیر رفتارهای غیراخلاقی شوند (موهد نور ۲۰۱۱). پژوهشگران قبلی دریافتند که افراد با تیپ شخصیتی A کمتر درگیر رفتارهای کاهش دهنده کیفیت حسابرسی می شوند به دلیل اینکه تعهد بیشتری به اهداف سازمان خود دارند (گوندري و لياناراچچي ۲۰۰۷). بنابراین، پیش بینی می شود حسابرسان دارای تیپ شخصیتی A انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده نسبت به حسابرسان دارای تیپ شخصیتی B دارند و بنابراین کیفیت کار بالاتری دارند. فرضیه اول این پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه اول: تیپ شخصیتی حسابرسان بر انگیزه آنها به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابرسی) تاثیر معنی دار دارد.

#### ۴.۲. کنترل درونی و بیرونی و کیفیت حسابرسی

بر طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، هر چه بیشتر افراد به روی رفتار خود کنترل داشته باشند بیشتر احتمال دارد که آن رفتار را انجام دهند (اب قانی و دیگران ۲۰۱۱). میزان کنترلی که افراد بر رفتار و نتایج رفتار خود دارند با عامل کنترل درونی و بیرونی شناخته می شود. کنترل درونی و بیرونی یک ویژگی شخصیتی مهم است که برای تشریح رفتار افراد در سازمان ها بکار می رود (دونلی و دیگران ۲۰۰۳). در حقیقت، کنترل درونی و بیرونی مشخص کننده اعتقاد افراد درباره رابطه بین رفتارشان و نتایج آن رفتارهاست (ریسر ۲۰۱۰).

چیو (۲۰۰۳) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که مدیران با کنترل درونی بیشتر احتمال دارد که تخلفات را گزارش کنند و اخلاقی تر عمل کنند. پژوهش های قبلی بروی کنترل درونی و بیرونی نشان داده است که این متغیر به طور مستقیم با تعهد شغلی، انگیزه، رضایت شغلی و عملکرد در ارتباط است (جادچ و دیگران ۲۰۰۳، چن و سیلورتون ۲۰۰۸). زمانی که فردی با کنترل درونی سمتی را در یک سازمان قبول می کند تعهد بیشتری نسبت به سازمان نسبت به فرد با کنترل بیرونی دارد. بنابراین حسابرسان با کنترل درونی بیشتر احتمال دارد که اخلاقی تر رفتار

کنند و اشتباها را کشف کنند به دلیل اینکه تعهد بیشتری به سازمان دارند. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه دوم: مرکز کنترل درونی و بیرونی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباها و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابرسی) تاثیر معنی دار دارد.

#### ۴.۳. فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی

بر طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، زمانی که افراد از طرف محیط برای اخلاقی رفتار کردن تحت فشار هستند بیشتر احتمال دارد که اخلاقی رفتار کنند. این فشار به وسیله فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی به حسابرسان وارد می شود. سوینی و روپرتز (۱۹۹۷) دریافتند که فرهنگ اخلاقی در محیط نفس مهمی در ایجاد انگیزه برای حسابرسان به منظور تشویق به اخلاقی رفتار کردن دارد.

آکاه و ریوردان (۱۹۸۹) اعتقاد دارند که انگیزه رفتار اخلاقی در سازمان تحت تاثیر دو گروه عوامل فردی و سازمانی قرار می گیرد. هانت و ویتل (۱۹۹۱) و تروینو (۱۹۸۶) به این نتیجه رسیدند که فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار افراد و انگیزه آنها تاثیر دارد. نتایج پژوهش کی (۱۹۹۹) نشان داد رفتار افراد سازمان توسط فرهنگ اخلاقی سازمان شکل می گیرد و رفتارهای غیر اخلاقی در سازمانهایی که در آنها فرهنگ اخلاقی ضعیف است بیشتر اتفاق می افتد تا در سازمانهایی که در آنها فرهنگ اخلاقی قوی است.

فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی به عنوان یک عامل مهم بازدارنده رفتارهای غیر اخلاقی شناخته شده است (داگلاس و دیگران ۲۰۰۱). پژوهش های بسیاری به این نتیجه رسیده اند که تصمیم گیریهای حسابرسان تحت تاثیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی قرار می گیرد (پونمون ۱۹۹۲، وینسور و اشکاناسی ۱۹۹۶ و داگلاس و دیگران ۲۰۰۱). سوینی و دیگران (۲۰۱۰) دریافتند که فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی بر انگیزه حسابرسان تاثیر داشته و از درگیر شدن به رفتارهای غیراخلاقی جلوگیری می کند. بنابراین پیش بینی می شود فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی به عنوان یک فشار از طرف محیط حسابرسی باعث افزایش انگیزه در حسابرسان به گزارش اشتباها کشف شده شود. بنابراین فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم: فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباها و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابرسی) تاثیر معنی دار دارد.

#### ۴. هنگارهای تیم حسابرسی و کیفیت حسابرسی

بر طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، هنگارهای تیم حسابرسی عامل دیگری در محیط موسسه حسابرسی است که بر رفتار حسابرس تاثیر می‌گذارد. هنگارهای تیم حسابرسی اعتقادات گروه نسبت به رفتارهای اخلاقی است که از اعضای گروه انتظار می‌رود انجام دهنند (هودیب و دیگران ۲۰۱۲). هنگارهای تیم حسابرسی یک محیط اخلاقی که از هنگارها و قوانین اخلاقی تشکیل شده است را بوجود می‌آورد که بر اعضا فشار می‌آورد که اخلاقی رفتار کنند. هنگارهای تیم رفتار افراد را هدایت می‌کند و برای اعضا راهنمایی ایجاد می‌کند (دی جونگ و دیگران ۲۰۰۵). نارایانان و دیگران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که اگر هنگارهای تیم رفتارهای اخلاقی را حمایت کنند، افراد تمایل بیشتری به اخلاقی رفتار کردن دارند. به عبارت دیگر، هنگارهای تیم حسابرسی می‌توانند فشاری بر اعضای تیم وارد کنند که طبق دستورالعملها و قوانین رفتار کنند. بنابراین، هنگارهای تیم حسابرسی منبع دیگری از فشار توسط محیط است که درون موسسه حسابرسی ایجاد می‌شود و رفتارهای اخلاقی را حمایت می‌کند. بنابراین، هنگارهای تیم حسابرسی می‌توانند انگیزه حسابرسان را به انجام رفتارهای اخلاقی افزایش دهد. فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه چهارم: هنگارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباہات و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابرسی) تاثیر معنی دار دارد.

#### ۵. روش شناسی پژوهش

بررسی حاضر در حوزه پژوهش های رفتاری و از لحاظ هدف در زمرة پژوهش های کاربردی قرار می‌گیرد. همچنین بر حسب روش، جزء پژوهش های همبستگی می باشد، یعنی به دنبال تعیین رابطه بین دو یا چند متغیر است. هدف از پژوهش های همبستگی، بکارگیری روابط در پیش بینی ها می باشد. این مطالعات، تعدادی از متغیرهایی را ارزیابی می کنند که تصور می‌رود با موضوع مرتبط هستند.

##### ۱. جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل در سازمان و موسسات حسابرسی تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی از تعداد حسابرسان در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شده است. با توجه به رابطه (۲) حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر بدست می‌آید. با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آنها وجود نداشت، ۵۰۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری

توزیع شد. از بین پرسشنامه‌های توزیع شده در بین اعضای نمونه، ۲۳۴ پرسشنامه جمع‌آوری شد. بنابراین، نرخ بازگشت در حدود ۴۷ درصد بود. از آنجا که پاسخ‌دهندگان تجربه لازم را دارا بودند، تمام پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، در تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت.

$$(1) \delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667$$

$$(2) n = \frac{\max}{\alpha^2} = \frac{1.96^2 * 00.66^2}{0.01^2} = 170 \square$$

## ۵.۲. نحوه جمع آوری داده‌ها

در این پژوهش، داده‌ها با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. پرسشنامه پژوهش شامل ۵ بخش است. بخش اول سناریویی را مطرح کرده و از حسابرس در مورد انگیزه او به گزارش اشتباهات کشف شده سوال می‌کند که این بخش برای اندازه‌گیری متغیر وابسته که همان کیفیت حسابرسی است استفاده شده است. بخش دوم تیپ شخصیتی حسابرسان و بخش سوم کنترل درونی و بیرونی آنها را اندازه‌گیری می‌کند. بخش چهارم فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و بخش پنجم هنجرهای تیم حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کند.

## ۵.۳. محاسبه متغیرهای پژوهش

متغیرهای مورد بررسی در این پژوهش شامل متغیر وابسته و متغیرهای مستقل می‌باشند که به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شوند.

### □ کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی که متغیر وابسته پژوهش است، به وسیله شرح یک سناریو و طرح یک سوال اندازه‌گیری می‌شود. سناریو این پژوهش از پژوهش انجام شده توسط منک (۲۰۱۱) اقتباس شده است که میزان انگیزه حسابرسان را به گزارش اشتباهات کشف شده اندازه‌گیری می‌کند. این سناریو یک ثبت مهم ثبت نشده حسابداری مربوط به درآمد فروش را تشریح می‌کند. از حسابرسان خواسته شده که سناریو را خوانده و نشان دهد چه میزان احتمال دارد که این اشتباه کشف شده را به افراد سطوح بالاتر گزارش کنند. بنابراین، انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده یا همان کیفیت حسابرسی با پرسیدن این سوال که حسابرسان چه میزان احتمال دارد

که اشتباه کشف شده را گزارش کنند، با استفاده از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت اندازه گیری شده است.

### □ کنترل درونی و بیرونی

برای اندازه گیری کنترل درونی و بیرونی، پرسشنامه طراحی شده توسط اسپکتور (۱۹۸۸) استفاده شده است. بر طبق این پرسشنامه افراد به دو گروه افراد با کنترل درونی و افراد با کنترل بیرونی تقسیم می‌شوند. این پرسشنامه اخیراً توسط پاینو و دیگران (۲۰۱۲) استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۱۶ سوال است. ۸ سوال مربوط به کنترل درونی و ۸ سوال مربوط به کنترل بیرونی هستند. افراد با نمره زیر میانه به عنوان افراد با کنترل درونی و افراد با نمره بالای میانه به عنوان افراد با کنترل بیرونی شناخته می‌شوند. هنگام وارد کردن اطلاعات در نرم افزار spss به افراد با کنترل بیرونی عدد صفر و به افراد با کنترل درونی عدد ۱ را می‌دهیم.

### □ تیپ شخصیتی

برای اندازه گیری تیپ شخصیتی، پرسشنامه طراحی شده توسط بلومنتال (۱۹۸۵) استفاده شده است به دلیل اینکه در پژوهش‌های سازمانی بیشتر استفاده شده است (پارنولد و بریانت ۱۹۹۴، بلومنتال و دیگران ۱۹۸۵، فیشر ۲۰۰۱). بر طبق این پرسشنامه افراد به دو گروه افراد با تیپ شخصیتی A و افراد با تیپ شخصیتی B تقسیم می‌شوند. این پرسشنامه اخیراً توسط موحد نور (۲۰۱۱) استفاده شده است. در این پرسشنامه از افراد سوال می‌شود که تا چه میزان هر کدام از خصوصیات در مورد آنها صدق می‌کند. این پرسشنامه شامل ۳۸ ویژگی شخصیتی است. ۷ مورد مربوط به تیپ شخصیتی B و بقیه مربوط به تیپ شخصیتی A هستند. افراد با نمره بالای میانه به عنوان افراد با تیپ شخصیتی A و افراد با نمره زیر میانه به عنوان افراد با تیپ شخصیتی B شناخته می‌شوند. به افراد با تیپ شخصیتی B عدد صفر و به افراد با تیپ شخصیتی A عدد ۱ را می‌دهیم.

### □ فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی

برای اندازه گیری فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی، پرسشنامه ECQ که توسط کی (۱۹۹۹) طراحی شده است استفاده شد. ECQ نظر افراد در مورد میزان اجرای قوانین مربوط به فرهنگ اخلاقی در سازمان را می‌سنجد. این پرسشنامه دارای ۱۸ سوال است. سوالات

۱۳، ۱۱، ۷، ۲، ۱۵ و میزان رعایت قوانین مربوط به فرهنگ اخلاقی در سازمان توسط مدیران را می سنجد و بقیه سوالات میزان تنبیهات و پادشاهی مربوط به رعایت کردن و نکردن قوانین مربوط به فرهنگ اخلاقی در سازمان توسط کارکنان را می سنجد. هر چه نمره اتخاذ شده بیشتر باشد نشان دهنده این است که فرهنگ اخلاقی در آن موسسه حسابرسی بیشتر رعایت می شود.

### □ هنجارهای تیم حسابرسی

برای اندازه گیری هنجارهای تیم حسابرسی، پرسشنامه ای که توسط دی جونگ و دیگران (۲۰۰۵) طراحی شده است استفاده شد. این پرسشنامه اخیراً توسط آلينه و دیگران (۲۰۱۲) استفاده شده است. این پرسشنامه نظر افراد در مورد میزان اجرای قوانین مربوط به هنجارهای تیم حسابرسی را می سنجد. این پرسشنامه دارای ۴ سوال است. هر چه نمره اتخاذ شده بیشتر باشد نشان دهنده این است که هنجارها و قوانین مربوط به تیم حسابرسی در آن موسسه حسابرسی بیشتر رعایت می شود.

### ۴.۵. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

داده‌های گردآوری شده با استفاده از نرم افزار SPSS، خلاصه و طبقه بندی شدند؛ سپس محاسبات اولیه بر روی داده‌ها جهت تجزیه و تحلیل انجام گرفت. در نهایت با استفاده از نرم افزارهای آماری SPSS نسخه ۲۱ آزمون‌های آماری مربوط به فرضیه‌ها، در قالب رگرسیون چند متغیره انجام گردید.

در این پژوهش، رابطه بین انگیزه حسابسان به گزارش اشتباهات کشف شده (کیفیت حسابرسی) به عنوان متغیر وابسته و کنترل درونی و بیرونی، تیپ شخصیتی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی به عنوان متغیرهای مستقل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این راستا مدل رگرسیون چند متغیره برای سنجش ارتباط این متغیرها بکار گرفته شده است. رابطه بین متغیرهای پژوهش و فرضیه‌ها با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده توجیه می شود.

### ۶. نتایج پژوهش

#### ۶.۱. آمار توصیفی

در ابتدا آمارهای توصیفی را بررسی می‌کنیم. آمارهای توصیفی به صورت زیر (جدول (۱)) هستند:

## جدول(۱): آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

الف: آمارهای توصیفی متغیرهای طبقه بندی شده				
متغیرها	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
کیفیت حسابرسی (انگیزه گزارش)	۵	۱	۳۶۰	۱.۰۳
فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی	۵	۱.۲۵	۳.۴۳	۰.۹۸
هنجرهای تیم حسابرسی	۵	۱	۳.۴۲	۱.۱۰

ب: آمارهای توصیفی متغیرهای طبقه بندی نشده		
متغیرها	مقدار (تعداد)	درصد
نوع A	۱۴۳	۶۱
نوع B	۹۱	۳۹
جمع	۲۳۴	۱۰۰
کنترل درونی	۱۲۹	۵۵
کنترل بیرونی	۱۰۵	۴۵
جمع	۲۳۴	۱۰۰

با توجه به مقادیر جدول (۱) که اطلاعات آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد می‌توان نتیجه گرفت در تمامی متغیرها پراکندگی متوسطی وجود دارد که این موضوع را می‌توان از روی مقدار انحراف استاندارد استنباط کرد. همچنین اطلاعات نشان می‌دهد که با توجه به میانگین متغیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و همچنین متغیر هنجرهای تیم حسابرسی که بالای ۳ هستند، حسابسان معتقدند که موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستند از سطح بالایی از فرهنگ اخلاقی برخوردارند و هنجرهای تیم حسابرسی در آنها اجرا می‌شود. قسمت دوم این جدول نشان می‌دهد که تعداد بیشتری از حسابسان دارای تیپ شخصیتی A هستند و همچنین تعداد بیشتری از پاسخ دهنده‌گان (حسابسان) دارای مرکز کنترل درونی یا به عبارتی درونگرا هستند.

## ۶.۲. پیش فرض های مدل رگرسیون چندگانه

مدل رگرسیون چندگانه رابطه بین چند متغیر مستقل را با یک متغیر وابسته توضیح می دهد. مدل رگرسیون چندگانه بر مبنای چند پیش فرض تبیین می شود. مهمترین این پیش فرضها فرض اندازه نمونه، فرض نرمال بودن و خود همبستگی میان متغیرهای مستقل می باشد.

### □ اندازه نمونه

یکی از پیش فرض های مهم مدل رگرسیون چک کردن تعداد نمونه است. تعداد کم نمونه باعث می شود نتوان نتایج پژوهش را تعمیم داد. تاباچنیک و فیدل (۲۰۰۷) فرمولی برای محاسبه تعداد نمونه بر اساس تعداد متغیرهای مستقل ارائه کرده اند، ( $N > 50 + 8M$ ) که  $M$  تعداد متغیرهای مستقل است. با توجه به اینکه تعداد متغیرهای مستقل در این پژوهش ۴ است، تعداد ۸۲ نمونه برای تجزیه و تحلیل نیاز است. فرمول دیگری توسط گرین (۱۹۹۱) ارائه شده که تعداد متغیرهای مستقل به اضافه  $10^4$  می شود. طبق این فرمول  $10.8$  نمونه نیاز است. با توجه به اینکه تعداد نمونه در این پژوهش  $234$  است پس این پیش فرض برای تبیین مدل رگرسیون چندگانه رعایت شده است.

### □ فرض نرمال بودن

دومین پیش فرض مهم مدل رگرسیون چک کردن نرمال بودن متغیرهای پژوهش است. تجزیه و تحلیل مربوط به چولگی و کشیدگی که نرمال بودن متغیرها را نشان می دهد در جدول (۲) ارائه شده است. مقدار چولگی باید در دامنه  $-1 \leq +1$  قرار گیرد و مقدار کشیدگی باید در دامنه  $0 \leq 2$  قرار گیرد.

جدول (۲): آزمون نرمال بودن متغیرها

کشیدگی		چولگی		متغیرها
انحراف معیار	مقدار	انحراف معیار	مقدار	
۰.۳۶۶	-۰.۶۷۳	۰.۱۸۴	-۰.۳۴۴	کیفیت حسابرسی (انگیزه گزارش)
۰.۳۶۶	-۰.۶۹۰	۰.۱۸۴	-۰.۵۲۹	فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی
۰.۳۶۶	-۰.۵۷۳	۰.۱۸۴	-۰.۷۹۴	هنجرهای قیم حسابرسی

## □ هم خطی بین متغیرهای مستقل<sup>۱</sup>

جدول (۳) همبستگی بین متغیرهای پژوهش را با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون<sup>۲</sup> و اسپیرمن<sup>۳</sup> نشان می دهد. برای آزمون همبستگی بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجرهای تیم حسابرسی با کیفیت حسابرسی (انگیزه حسابرس به گزارش اشتباها)، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. در صورتی که برای تیپ شخصیتی و مرکز کنترل درونی و بیرونی که متغیرهای پیوسته نیستند از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. نتایج این آزمون نشان می دهد که تمام متغیرهای مستقل پژوهش با متغیر وابسته (کیفیت حسابرسی) وابستگی دارند.

**جدول (۳): نتایج همبستگی**

مرکز کنترل	تیپ شخصیتی	هنجرهای تیم	فرهنگ اخلاقی	کیفیت حسابرسی	
				۱	کیفیت حسابرسی
			۱	۰.۴۹۹	فرهنگ اخلاقی
		۱	۰.۵۶۶	۰.۴۹۷	هنجرهای تیم
	۱	۰.۴۵۴	۰.۴۵۲	۰.۴۷۶	تیپ شخصیتی
۱	۰.۳۸۲	۰.۴۴۸	۰.۴۸۳	۰.۴۴۴	مرکز کنترل

با توجه به نتایج جدول ۳، مقدار R-value باید برابر یا کمتر از ۰.۹ باشد. نتایج نشان می دهد که ماتریس همبستگی بین متغیرهای مستقل حاکی از این است که مقدار R-value برای تمام متغیرها زیر ۰.۹ است. بنابراین هم خطی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد.

### ۳.۶. نتایج مدل رگرسیون

جدول (۴) رابطه بین تمام متغیرهای مستقل و متغیر وابسته این پژوهش را نشان می دهد.

<sup>۱</sup>. Multicollinearity

<sup>۲</sup>. Pearson

<sup>۳</sup>. Spearman

## جدول(۴): نتایج مدل رگرسیون

کیفیت حسابرسی			
sig	آماره t	ضریب	
0.00	۳.۵۱۹		مقدار ثابت
0.00	۳.۰۵۳	0.۲۴۲	تیپ شخصیتی (PT)
0.01	۲.۲۳۷	0.۱۶۳	مرکز کنترل (LOC)
0.02	۳.۲۹۴	0.۱۹۹	فرهنگ اخلاقی (EC)
0.01	۲.۱۲۴	0.۱۶۶	亨جارهای تیم (TN)
$R^2 = 0.42$ Adjusted $R^2 = 0.40$ F-value = 34.235 P < 0.05			

نتایج جدول(۴) نشان می دهد که رابطه معنی داری بین تمام متغیرهای مستقل و متغیر وابسته وجود دارد. ضریب تعیین ( $r^2$ ) برابر با ۰.۴۲ است که نشان دهنده این است که ۴۲٪ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل استفاده شده در مدل قابل توضیح است. مقدار آماره f برابر با ۳۴.۲۳۵ برای این مدل است که در سطح ۱٪ خطا از نظر آماری با اهمیت است. مقدار بتا یا ضریب در جدول حاکی از این است که رابطه مثبت و با اهمیتی بین تیپ شخصیتی، مرکز کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود دارد. همچنین مقدار بتا نشان می دهد که تیپ شخصیتی بیشترین تاثیر را بر کیفیت حسابرسی دارد.

## ۴.۶. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

طبق نتایج مدل رگرسیون، رابطه مثبت و معنی داری بین تیپ شخصیتی حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد. در فرضیه اول پیش بینی شده بود که حسابرسان دارای تیپ شخصیتی A انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباها کشف شده نسبت به حسابرسان دارای تیپ شخصیتی B دارند. علامت مثبت  $\beta$  نشان می دهد که رابطه مثبت بین تیپ شخصیتی حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد. به این معنی که سطوح بالاتر تیپ شخصیتی (تیپ شخصیتی A) انگیزه بیشتری به گزارش اشتباها نسبت به سطوح پایین تر (تیپ شخصیتی B) دارند.

همچنین طبق نتایج مدل رگرسیون، رابطه مثبت و معنی داری بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. در فرضیه دوم پیش بینی شده بود که حسابرسان دارای مرکز کنترل درونی (درونگاهها) انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباها کشف شده نسبت به

حسابرسان دارای مرکز کنترل بیرونی (برونگرها) دارند. علامت مثبت  $\beta$  نشان می دهد که رابطه مشتبین میان مرکز کنترل درونی و بیرونی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. به این معنی که سطوح بالاتر مرکز کنترل (درونگرها) انگیزه بیشتری به گزارش اشتباهات نسبت به سطوح پایین تر (برونگرها) دارند.

علاوه بر آن طبق نتایج مدل رگرسیون ارائه شده در جدول ۴، رابطه مشتب و معنی داری بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی و همچنین بین هنجارهای تیم حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود دارد. علامت مثبت  $\beta$  نشان می دهد که رابطه مشتب بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی و همچنین بین هنجارهای تیم حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود دارد. این نتایج نشان می دهد که در موسساتی که فرهنگ اخلاقی قوی وجود دارد و هنجارهای تیم حسابرسی رعایت می شوند، حسابرسان انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده دارند. بنابراین فرضیه های سوم و چهارم نیز پذیرفته می شوند.

## ۷. بحث و نتیجه گیری

### تفسیر نتایج فرضیه اول (تأثیر عوامل فردی (تیپ شخصیتی))

در این پژوهش، فرضیه یک پیش بینی می کند حسابرسان با تیپ شخصیتی A انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده نسبت به حسابرسان با تیپ شخصیتی B دارند. نتایج مدل رگرسیون این رابطه را تایید کرد.

نتایج این پژوهش همچنین با نتایج پژوهش ریبرن و ریبرن (۱۹۹۶)، گاندری و لیاراناچچی (۲۰۰۷) و همچنین موهد نور (۲۰۱۱) هماهنگ است که به این نتیجه رسیدند که حسابرسان دارای تیپ شخصیتی A نسبت به حسابرسان دارای تیپ شخصیتی B کمتر درگیر رفتارهای غیراخلاقی می شوند. هرچند نتایج این پژوهش با نتایج کلی و مارقیم (۱۹۹۰) سازگار نیست. آنها دریافتند که رابطه معنی داری بین تیپ شخصیتی و انگیزه رفتاری وجود ندارد. احتمالاً دلیل این ناسازگاری این است که آنها از فرم کوتاه پرسشنامه تیپ شخصیتی دارای ۶ سوال استفاده کردند. در حالی که در این پژوهش فرم کامل پرسشنامه تیپ شخصیتی دارای ۳۸ سوال استفاده شد.

توجیه دیگر برای این نتایج این است که افراد دارای تیپ شخصیتی A رضایت بیشتری از کار خود دارند و همچنین تعهد بیشتری به محل کار و سازمانی که در آن مشغول هستند دارند. بنابراین این افراد وظیفه خود را با کیفیت بیشتری برای حمایت از موسسه حسابرسی که در آن مشغول هستند، انجام می دهند. همچنین، طبق نتایج گاندری و لیاراناچچی (۲۰۰۷)، حسابرسان با تیپ شخصیتی B افرادی هستند که کنجکاوی کمتری دارند و کمتر نسبت به موارد خاص

مشکوک می شوند. طبق این نظر، حسابرسانی که تیپ شخصیتی B دارند کمتر احتمال دارد که اشتباها را کشف کنند و بعد آن را گزارش کنند.

همچنین این نتایج سازگار با تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که بیان می کند عوامل فردی تاثیر بالاهمیتی بر انگیزه فردی دارد.

#### تفسیر نتایج فرضیه دوم (تأثیر عوامل فردی (مرکز کنترل درونی و بیرونی))

در فرضیه دوم پیش بینی شد که مرکز کنترل درونی و بیرونی تاثیر بالاهمیتی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباها کشف شده دارد. در حقیقت پیش بینی شد که حسابرسان دارای مرکز کنترل درونی (دونگراها) انگیزه بیشتری به گزارش اشتباها کشف شده نسبت به حسابرسان دارای مرکز کنترل بیرونی (برونگراها) دارند. نتایج مدل رگرسیون و بتای مثبت این رابطه را تایید کرد.

دونلی و همکاران (۲۰۰۳) و گابل و دانجلو (۱۹۹۴) به این نتیجه رسیدند که همبستگی مثبتی بین مرکز کنترل بیرونی و تمایل به تقلب و انجام رفتارهای غیراخلاقی وجود دارد. به این معنی که افراد برونگرا بیشتر تمایل به انجام رفتارهای غیراخلاقی دارند. همچنین، پاینو و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که رابطه معنی داری بین مرکز کنترل درونی و بیرونی وجود دارد. آنها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان دونگرا نسبت به حسابرسان برونگرا کمتر درگیر رفتارهای غیراخلاقی می شوند. یک دلیل برای نتیجه بالا این است که افراد دونگرا کنترل بیشتری بروی رفتار خود دارند و تمایل بیشتری به اخلاقی رفتار کردن نسبت به افراد برونگرا دارند. در حالی که افراد برونگرا معتقدند امور زندگی خارج از کنترل افراد است و بستگی به شانس و سرنوشت افراد دارد.

اگرچه نتایج این پژوهش با نتایج اب قانی و همکاران (۲۰۱۱) ناسازگار است چراکه آنها به این نتیجه رسیدند که رابطه معنی داری بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و رفتار افشاگری وجود ندارد. به عقیده آنها رفتار افشاگری بین حسابرسان کشور چین تحت تاثیر ارزش های فرهنگی قرار دارد. بنابراین عدم وجود رابطه معنی دار بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و انگیزه برای افشاگری بین حسابرسان ممکن است به دلیل تفاوت فرهنگ بین گروههای مختلف باشد.

همچنین این نتایج سازگار با تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که بیان می کند عوامل فردی تاثیر بالاهمیتی بر انگیزه فردی دارد.

#### تفسیر نتایج فرضیه سوم (تأثیر عوامل شرکتی (فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی))

فرضیه سوم پیش بینی می کند که فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی تاثیر بالهمیتی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده دارد. نتایج مدل رگرسیون با تایید این فرضیه نشان داد که رابطه معنی دار و مثبتی بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. این نتایج با نتایج آمپوفو (۲۰۰۴) سازگار است که دریافت رابطه مثبت و معنی داری بین فرهنگ اخلاقی و رفتارهای اخلاقی میان حسابداران وجود دارد. او به این نتیجه رسید که هر چه فرهنگ اخلاقی در سازمان قوی تر باشد، حسابداران با احتمال بیشتری اخلاقی رفتار می کنند. این نتایج با نتایج اسچین (۲۰۰۴) سازگار است که به این نتیجه رسید ارزش ها و باورهای فرهنگ اخلاقی سازمان انگیزه رفتاری افراد را تحت تاثیر قرار می دهد. او به این نتیجه رسید که رابطه منفی و معنی داری بین فرهنگ اخلاقی و وقوع رفتارهای غیراخلاقی وجود دارد. کی (۱۹۹۹) نیز به این نتیجه رسید که فرهنگ اخلاقی در سازمان افراد را برای انجام رفتارهای اخلاقی و گرفتن تصمیمات اخلاقی هدایت می کند و رفتارهای اخلاقی را میان افراد رواج می دهد. همچنین این نتایج سازگار با تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که بیان می کند عوامل محیطی تاثیر بالهمیتی بر انگیزه فردی دارد.

#### تفسیر نتایج فرضیه چهارم ( تاثیر عوامل تیمی (هنجرهای تیم حسابرسی))

فرضیه چهارم پیش بینی می کند که هنجرهای تیم حسابرسی تاثیر بالهمیتی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده دارد. نتایج مدل رگرسیون با تایید این فرضیه نشان داد که رابطه معنی دار و مثبتی بین هنجرهای تیم حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. آلینه (۲۰۱۰) و نارایانان و همکاران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که تیم های دارای سطوح بالای هنجرها با تأکید بر رفتارهای اخلاقی رفتار اعضای تیم را تحت تاثیر قرار می دهد. نتایج این پژوهش با نتایج آلینه (۲۰۱۰) سازگار است که رابطه مثبت و معنی داری را بین هنجرهای تیم حسابرسی و انگیزه حسابرسان به افساگری یافت. او معتقد است هنجرها و قوانین رفتار اعضای تیم را هدایت می کند و در نتیجه افراد طبق انتظارات تیم عمل می کنند. اگر تیم حسابرسی سطوح بالایی از هنجرهای اخلاقی داشته باشد، اعضای آن تیم انگیزه بیشتری به اخلاقی رفتار کردن دارند. نتایج این پژوهش تاثیر هنجرهای تیم را بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده تایید می کند.

نتایج این پژوهش همچنین با نتایج چادوگان و همکاران (۲۰۰۸) سازگار است که نتیجه گرفتند وقتی یک تیم حسابرسی هنجرهای اخلاقی قوی دارد، اعضای آن تیم الزام بیشتری به اخلاقی رفتار کردن دارند. در چنین موسساتی انتظار می رود اعضای تیم حسابرسی به دلیل فشارهای محیطی از طرف تیم حسابرسی اخلاقی تر رفتار کنند. همچنین این نتایج سازگار با

تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که بیان می کند عوامل محیطی تاثیر بالاهمیتی بر انگیزه فردی دارد.

## ۸. محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌هایی که در اجرای این پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر نتایج پژوهش و قابلیت تعمیم آن باقیستی مورد ملاحظه قرار گیرد به شرح زیر می باشد:

(۱) این پژوهش طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده از انگیزه رفتاری به جای رفتار واقعی استفاده کرده است. آجزن (۱۹۹۱) در تئوری بیان می کند که انگیزه رفتاری شاخصی برای رفتار واقعی می باشد. در صورتی که ممکن است انگیزه رفتاری به رفتار واقعی منجر نگردد. به دلیل حساسیت موضوع گزارش اشتباها کشف شده در این پژوهش مانند پژوهش‌های پیشین از انگیزه رفتاری به عنوان شاخصی برای رفتار واقعی استفاده شده است.

(۲) یکی دیگر از محدودیت‌های این پژوهش استفاده از یک منبع (پرسشنامه) برای جمع آوری اطلاعات بوده است. این محدودیت باعث می شود نتایج را نتوان تعمیم داد. به دلیل اینکه داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و پرسیدن سوال از حسابسان جمع آوری شده است، نتایج پژوهش تحت تاثیر درستی و صداقت افراد پاسخ دهنده قرار می گیرد. در صورتی که انگیزه حسابسان به گزارش اشتباها کشف شده طبق پژوهش‌های قبلی تنها از طریق پرسیدن سوال از آن‌ها قابل دستیابی است.

(۳) در این پژوهش تنها نظر حسابسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است و انگیزه حسابسان داخلی و دولتی مورد بررسی قرار نگرفته است. این محدودیت باعث می شود نتایج را نتوان به بخش‌های دیگر و سطوح دیگر حسابرسی تعمیم داد.

## ۹. پیشنهادهای حاصل از پژوهش

با توجه به نتایج فرضیه‌های پژوهش پیشنهادهای زیر به موسسات حسابرسی ارائه می‌گردد:

(۱) پیشنهاد می شود موسسات حسابرسی قبل از استخدام حسابسان مطمئن شوند آنها از نظر تیپ شخصیتی و مرکز کنترل برای انجام کار حسابرسی مناسب هستند یا خیر؟

(۲) با توجه به تأثیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی بر کیفیت کار حسابسان، به

موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود نسبت به ایجاد و یا گسترش این فرهنگ در موسسه حسابرسی اقدام کنند.

(۳) با توجه به تأثیر هنچارهای تیم حسابرسی، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود این هنچارها و قوانین را برای افزایش کیفیت موسسه خود مورد توجه قرار دهند.

(۴) با توجه به اهمیت عوامل شرکتی و تیمی مانند فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی، به سازمان حسابرسی پیشنهاد می شود نسبت به ایجاد و حمایت این قوانین تلاش کنند و نسبت به اجرای آنها تاکید داشته باشند.

## منابع و مأخذ

حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضایت حرف‌های حسابرس. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال ششم شماره ۱، ص ۶۲-۷۳.

- Ab Ghani, N., J. Galbreath, & R. Evans. 2011. Predicting Whistle-blowing Intention among Supervisors in Malaysia. *Journal of Global Management* 3 (1): 1-18.
- Ahmar Ahmad, S. 2011. Internal Auditors and Internal Whistle-blowing Intentions: A Study of Organizational, Individual, Situational and Demographic Factors. PhD Dissertation, Edith Cowan University, Western Australia.
- Ajzen, I. 1991. The Theory of Planned Behaviour. *Organisational Behaviour and Human Decision Processes*, 50, 179-211.
- Akaah, I. P., & E. A. Riordan. 1989. Judgments of marketing professionals about ethical issues in marketing research: A replication and extension. *Journal of Marketing Research*, 26, 112-120.
- Alleyne, P. A. 2010. The influence of individual, team and contextual factors on external auditors' whistle-blowing intentions in Barbados : towards the development of a conceptual model of external auditors' whistle-blowing intentions PhD Dissertation, University of Bradford, Barbados.
- Alleyne, P. A., M. Hudaib, and R. Haniffa. 2012. A Model of Whistle-blowing Intentions among External Auditors. *Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand conference*.
- Ampofo, A., B. Mujtaba, F. Cavico, and L. Tindall. 2004. Organizational Ethical Culture: A Significance Determinant of Ethical Behavior. Retrieved on July 24 from: [http://www.aaahq.org/AM2004/cpe/Ethics/Forum\\_2001.pdf](http://www.aaahq.org/AM2004/cpe/Ethics/Forum_2001.pdf).
- Windsor, C., & N. Ashkanasy. 1996. Auditor Independence Decision Making: The Role of Organisational Culture Perceptions. *Behavioural Research in Accounting Horizons* 8 (Supplement): 80-97.

- Bell, T.B., M.E. Peecher, and Thomas H. (2011), The 21st Century Public Company Audit. New York, NY: KPMG LLP , pp 357-381
- Blumenthal, J. A., S. Herman, L. C. O'Toole, T. L. Haney, R. B. Williams, & J. C. Barefoot. 1985. Development of a brief self-report measure of the Type A (coronary prone) behaviour pattern. *Journal of Psychosomatic Research* 29 (3): 265-274.
- Chen, J. C., & C. Silverthorne. 2008. The impact of locus of control on job stress, job performance and job satisfaction in Taiwan. *Leadership & Organisation Development Journal* 29: 572-582.
- Chin, C. L., and H.-Y. Chiu. 2008. Reducing restatements with increased industry expertise. *Contemporary Accounting Research* 26 (3):729–766.
- Chiu, R. K. 2003. Ethical judgment and whistle-blowing intention: Examining the moderating role of locus of control. *Journal of Business Ethics* 43: 65-74.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3):183-199.
- De Jong, A., K. De Ruyter, & J. Lemmink. 2005. Service climate in self-managing teams: Mapping the linkage of team member perceptions and service performance outcomes in a business-to-business setting. *Journal of Management Studies* 42 (8): 1593-1620.
- Donnelly, D., J. Quirin, & D. O'Bryan. 2003. Auditor Acceptance of Dysfunctional Behaviour: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics. *Behavioural Research in Accounting* 15: 87-110.
- Douglas, P. C., R. A. Davidson, & B. N. Schwartz. 2001. The Effect of Organisational Culture and Ethical Orientation on Accountants: Ethical Judgements. *Journal of Business Ethics* 34 (2): 101-121.
- Fisher, R. T. 2001. Role stress, the Type A behaviour pattern, and external auditor job satisfaction and performance. *Behavioural Research in Accounting* 13: 143-170.
- Gundry, L. C., & G. A. Liyanarachchi. 2007. Time Budget Pressure Auditors' Personality Type and the Incidence of Reduced Audit Quality Practices. *Pacific Accounting Review* 19 (2): 125-152.

- Gul, F. A., D. Wu, and Z. Yang. 2011. Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1888424>.
- Hardies, K., D. Breesch, and J. Branson. 2010. Are female auditors still women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. Working paper, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1409964>.
- Hunt, S. D., & S. Vitell. 1991. The General Theory of Marketing Ethics: A Retrospective and Revision. *Ethics in Marketing*: 775-784.
- Hurt et al. (2008), An Experimental Examination Of Professional Skepticism ; Hankamer School of Business ; pp1-38.
- Key, S. 1999. Organisational Ethical Culture: Real or Imagined? *Journal of Business Ethics* 20: 217-225.
- Menk, K. B. 2011. The Impact of Materiality, Personality Traits, and Ethical Position on Whistle-Blowing Intentions PhD Dissertation, James Madison University, Harrisonburg.
- Mohd Nor, M. N. 2011. Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality. PhD Thesis, Edith Cowan University, Australia.
- Narayanan, J., S., S. Ronson, & M. Pillutla. 2006. Groups as enablers of unethical behaviour: The role of cohesion on group members' actions. *Ethics in groups: Research on managing groups and teams* 8: 127-147.
- Nelson, M., & H. Tan. 2005. Judgment and decision making research in auditing: A task, person and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24 (Supplement): 41-71.
- Paino, H., Z. Ismail, and M. Smith. 2010. Dysfunctional Audit Behavior: an exploratory study in Malaysia. *Asian Review of Accounting* 18 (2):162-173.
- Paino, H., M. Smith, and Z. Ismail. 2012. Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model using Individual Factors. *Journal of Applied Accounting Research* 13 (1):3-3.
- Ponemon, L. A. 1992. Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting. *Accounting, Organisations and Society* 17 (3/4): 239-258.

- Qiu Chen et al, (2009), Do Audit Actions Consistent with Increased Auditor Scepticism Deter Potential Management Malfeasance?, New England Behavioral Accounting Research Seminar, Mannheim University.
- Rayburn, J. M., & L. G. Rayburn. 1996. Relationship between Machiavellianism and Type A and ethical-orientation. *Journal of Business Ethics* 15: 1209-1219.
- Risser, H. S. 2010. Internal and External Comments on Course Evaluations and Their Relationship to Course Grades. *The Montana Mathematics Enthusiast* 7 (2 & 3): 401-412.
- Spector, P. E. 1988. Development of the work locus of control scale. *Journal of Occupational Psychology* 61: 335–340.
- Shafer, E. W., and S. R. Simmons. 2010. Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 24 (5):647-668.
- Sweeney, J. T., & R. W. Roberts. 1997. Cognitive Moral Development and Auditor Independence. *Accounting Organisations and Society* 22 (3/4): 337-352.
- Trevino, L. K. 1986. Ethical decision making in organisations: a person-situation interactionist model. *Academy of Management Review* 11: 601-617.
- Tsai, M. T., & I. C. Fang. 2012. Effects of Ethical and Moral judgments on Internal Auditors' Decision Intention. *The 17th Asia-Pacific Decision Sciences Institute Conference, Chiang Mai, Thailand*.
- Van Raak, J. J. 2011. Empirical Studies on Audit Quality in the Belgian Market for Audit Services. Dissertation, *university Maastricht, the Netherlands*.
- Walters, J. E., and R. Dangol. 2006. Ethical Implications of Independent Quality Auditing *Asian Journal of Information Technology* 5 (1):107-110
- Watts, R. L., and J. L. Zimmerman. 1986. Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs, N. J. Prentice Hall.

## بررسی فقهی - حقوقی استاندارد حسابداری تامین مالی مضاربه

مهدى بركوردار<sup>۱</sup>، سلمان حسين زاده<sup>۲</sup>

### چکیده

با توجه به گسترش روز افزون بانکداری اسلامی در سطح ملی و بین الملل و نیز وجود استانداردهای حسابداری مصوب جهت بانکها و موسسات مالی اسلامی، لزوم تهیه و تدوین استانداردهای ملی حسابداری جهت صنعت بانکداری در کشورمان بسیار ضروری می‌نماید. در این مقاله استاندارد شماره ۳ سازمان حسابداری و حسابرسی موسسات مالی اسلامی با عنوان تامین مالی مضاربه در ترازوی قوانین موضوعه و احکام فقه تشیع مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بیانگر وجود ابهامات و تناقضاتی از جمله تعریف قرارداد مضاربه، ویژگی‌های سرمایه مضاربه، موضوع فعالیت قرارداد مضاربه، اندازه گیری سرمایه در زمان تنظیم قرارداد و زمان شناسایی سود بین استاندارد موجود و قوانین موضوعه کشورمان دارد که بکارگیری آن را در کشورمان عملاً غیر ممکن ساخته که می‌بایست در تدوین استانداردهای ملی در این زمینه مورد توجه قرار گیرد.

**واژگان کلیدی :** مضاربه، استاندارد حسابداری

۱. کارشناسی ارشد حسابداری و مدرس دانشگاه آزاد واحد قم Barkhordar.Mahdi@yahoo.com

۲. دانش آموخته سطح ۲ حوزه علمیه و استاد حوزه

**مقدمه:**

در کشور های مسلمان بطور معمول عملیات بانکداری هم بر اساس روش های بانکداری سنتی (ربوی) و هم در قالب عقود اسلامی صورت می پذیرد. با توجه به نیازهای پیچیده و متنوع تامین مالی در کشور های اسلامی از یک سو و نیز علاقه و الزام مسلمانان به سپرده گذاری و تامین مالی پروژه های اقتصادی در قالب احکام و ضوابط شریعت، ابزارهای تامین مالی اسلامی با کارکردها و ویژگی های مختلف مبتنی بر احکام شریعت توسط دانشمندان اسلامی طراحی و ارائه گردیده است.

بانک ها و موسسات مالی اسلامی که از بزرگترین تامین کنندگان مالی در کشورهای اسلامی محسوب می شوند جهت جذب حداکثری وجود سپرده گذاران، استقبال بی نظیری از این ابزارهای مالی اسلامی داشته اند تا آنجا که حتی در برخی از کشورهای غیر اسلامی، برخی بانک های غیر اسلامی نیز جهت جذب وجود سپرده گذاران مسلمان اقدام به استفاده از چنین ابزارهای نموده اند.

ماهیت متفاوت و خاص عقود اسلامی نسبت به مبانی نظام بانکداری سنتی، سبب گردیده تا گزارشگری مالی در بانک های اسلامی نیز دچار تغییرات و پیچیدگی های خاص خود شود. از سوی دیگر با رشد روز افزون بانکداری اسلامی در کشورهای اسلامی، ضرورت وجود یک نهاد حرفه ای جهت تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری متناسب و منطبق با نظام بانکداری اسلامی بیش از پیش احساس می گردد تا سر انجام در تاریخ ۱۱ رمضان ۱۴۱۱ هجری قمری مطابق با ۲۷ مارس ۱۹۹۱ میلادی سازمان حسابداری و حسابرسی موسسات مالی اسلامی<sup>۱۰۲</sup> (AAOIFI) با اهداف زیر تشکیل شد. (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹، ۳)

۱. تدوین نظریه های حسابداری و حسابرسی مربوط به موسسات مالی اسلامی
۲. انتشار نظریه های حسابداری و حسابرسی مربوط به موسسات مالی اسلامی و به کارگیری آن از طریق آموزش، سمینارها، انتشار خبرنامه دوره ای، انجام تحقیق و غیره.
۳. تدوین، ترویج و تفسیر استانداردهای حسابداری و حسابرسی موسسات مالی اسلامی

<sup>۱۰۲</sup> Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions

۴. بررسی و اصلاح استانداردهای حسابداری و حسابرسی موسسات مالی اسلامی در ایران نیز پس از تصویب قانون بانکداری بدون ربا در سال ۱۳۶۲ هجری شمسی، بانک‌ها ملزم به رعایت احکام دین مبین اسلام در کلیه فعالیت‌های خود گشتد اما تاکنون علی‌رغم گستردگی و حجم بالای فعالیت بانکداری اسلامی در کشورمان، هیچ گونه استاندارد حسابداری مالی جهت بانکداری اسلامی تهیه و تدوین نگردیده است لذا ضرورت تهیه و تصویب استانداردهای حسابداری مالی در این صنعت در کشورمان به خوبی احساس می‌شود.

#### **بینش مورد استفاده در تدوین استانداردهای ملی**

در رابطه با چگونگی تهیه و تدوین استانداردهای ملی سه رویکرد و بینش وجود دارد: (نشریه ۱۱۳ سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹)

بینش اول بر این اصل استوار است که اصول و استانداردهای حسابداری مربوط به این رشته دانش می‌داند که در طول زمان و بنا به نیازهای جوامع پیشرو تحول، رشد و تکامل یافته و زاده تحولات و پیشرفت‌های اقتصادی و اجتماعی بشری است لذا پاسخگوی روابط، مبادلات و معاملات واحدهای اقتصادی در تمام کشورها می‌باشد. از این‌رو در این بینش اصولاً نیازی به تدوین استانداردهای ملی نیست و می‌بایست عیناً از استانداردهای جوامع پیشرو و موفق استفاده نمود.

عیب ذاتی و عمدۀ چنین بینشی در این است که حسابداری را یک دانش محض و فارغ از مسائل اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی جوامع مختلف می‌شناسد. حال آنکه حسابداری دانشی اجتماعی و کاربردی است و لزوماً با محیط و اوضاع و احوال اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و مناسبات حقوقی جامعه‌ای که در آن بکارگرفته می‌شود رابطه ذاتی دارد.

بینش دوم که دقیقاً در مقابل بینش اول می‌باشد بر این اصل استوار است که استانداردهای حسابداری ملی می‌بایست منطبق با نیازهای اقتصادی – اجتماعی هر کشور باشد و هم‌سو با تحولات و انتظارات جامعه تغییر و تکامل یابد لذا از آنجا که شرایط و نیازهای حسابداری در هر کشور متفاوت می‌باشد استفاده از استانداردهای کشور‌های دیگر نه تنها راه گشا نمی‌باشد که در برخی موارد می‌تواند مشکل آفرین شود.

اشکال واردہ بر این بینش نیز بخشی نگری و عدم استفاده از تجارت موفق بین المللی و در نظر نگرفتن واقعیت های عینی می باشد. این بینش بر این فرض استوار است که می بایست "از ابتدا چرخ را اختراع نماییم" استوار می باشد.

بینش سوم که بینشی عملگرا است در واقع بینشی مابین بینش اول و دوم می باشد. در این بینش هم بر استفاده از تجارت علمی و عملی در تراز بین المللی تاکید دارد و هم به تفاوت های اقتصادی - اجتماعی و قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت های اقتصادی در سطح ملی . طبق این بینش استفاده از منابع حسابداری و استانداردهای خارجی در تدوین استانداردهای ملی هدفمند و نظام مند می گردد. در این بینش در راستای اهداف و شرایط محیطی، نخست چارچوبی برای پذیرش و گزینش تدوین میگردد و سپس در قالب و به مقتضای آن از استانداردهای خارجی بهره گرفته می شود.

رویکرد مورد استفاده سازمان حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، بینش سوم می باشد. مطابق این رویکرد مطابقت استانداردهای بین المللی موجود در زمینه بانکداری اسلامی با شرایط و ویژگی های اقتصادی- اجتماعی و قوانین و مقررات حاکم در ایران بسیار ضروری می نماید. لذا در این مقاله سعی شده است استاندارد حسابداری شماره ۳ سازمان حسابداری و حسابرسی موسسات مالی اسلامی به عنوان تنها مرجع بین المللی تدوین استانداردهای حسابداری مالی بانکداری اسلامی ، تحت عنوان «تامین مالی مضاربه» از منظر حقوقی و فقهی مورد بررسی قرار گرفته است.

توجه به این نکته بسیار حائز اهمیت می نماید که استاندارد مزبور بر اساس احکام فقهی اهل تسنن نگاشته شده است که علی رقم همه اشتراکات، دارای نقاط تمایزی با احکام فقهی تشیع که مبنای قانونگذاری در کشور می باشد، است.

#### دلیل عدم استفاده از بانکداری سنتی:

تفاوت عمده و اصلی بانکداری سنتی و بانکداری اسلامی بحث ربا می باشد. از آنجا که در احکام شریعت اسلام، یکی از اصول اساسی اقتصاد اسلامی حرمت (حرام بودن) ربا می باشد و در قرآن و احکام اسلامی به شدت بر این موضوع تاکید شده است، مسلمانان جهت هرگونه فعالیت سرمایه گذاری ابتدا می بایست از عدم مغایرت فعالیت آنان با شریعت مقدس اسلام اطمینان حاصل نمایند.

روش تامین مالی در بانکداری مرسوم استفاده از ابزار قرض ربوی می باشد که طبق آن بانک وجهه مورد نیاز را در اختیار وام گیرندگان قرارمی دهد و طبق یک نرخ بهره معین و متناسب با مدت وام اقدام به دریافت اقساط (اصل وام به همراه سود آن) می نمایند و این همان چیزی است که در شریعت اسلام تحت عنوان ربا شناخته می شود.

**ربا چیست؟ آیا سود ثابت و معین همان ربا می باشد؟**

این باور که تسهیلات یا سپرده های بانکی با نرخ سود ثابت ربوی می باشند و در واقع شاخصه اصلی تسهیلات و سپرده های ربوی را وجود سود ثابت می دانند امری دور از واقع می باشد. طبق تعریف، ربا عبارت است از اضافه و زیاده ای که در معامله یکی از طرفین معامله از دیگری دریافت می کند و یا اضافه و سودی که وام دهنده بر اساس شرط از پیش تعیین شده از وام گیرنده مطالبه می کند. ( محمودی گلپایگانی، ۱۳۸۱)

در احکام شریعت اسلامی ربا دو گونه می باشد:

۱. ربا معاملی که عبارت است از اینکه شخصی جنسی را با مقدار بیشتری از همان جنس معامله نماید که البته برای تحقق آن وجود دو شرط ضروری می باشد:  
الف- اینکه هر دو کالای مورد معامله از یک جنس باشند، هرچند تفاوت در قیمت داشته باشند

ب- هر دو کالای مورد معامله قابل وزن کردن باشند، در غیر این صورت معامله حرام نیست

۲. ربا قرضی که عبارت است از اینکه شخصی پول یا جنسی را به دیگری قرض بدهد و شرط کند که او هنگام پس دادن آن پول یا جنس چیزی اضافه نیز به او بدهد.  
(غفاری؛ یونسی، ۱۳۹۰)

در تعریف فوق، قسمت اول تعریف در واقع ربا معاملی و قسمت دوم تعریف ربا قرضی می باشد. آنچه که در نظام بانکداری سنتی از آن استفاده می شود در واقع همین ربا قرضی می باشد.

با توجه به تعاریف فوق این نکته مهم و اساسی روشن می گردد که آنچه سبب حرمت سود در بانکداری سنتی می گردد ثابت و معین بودن نرخ سود نیست، بلکه نوع قرارداد و عقدی است که بوسیله آن تامین مالی صورت می گیرد. در بانکداری سنتی از عقد قرض جهت تامین مالی استفاده می گردد که طبق احکام اسلام تعیین و اشتراط هر نوع سودی اعم از ثابت یا متغیر، نقدی یا کالا و غیره، طبق این عقد، ربا و حرام می باشد. لذا شاخصه اصلی ربا در سیستم تامین مالی تنها دریافت زیاده در عقد قرض می باشد. و اینکه سود ثابت شاخصه بانکداری ربوی می باشد امری خلاف واقع است.

### أنواع عقود اسلامي از منظر بازدهي:

با بررسی عقود اسلامی از منظر نوع و میزان بازدهی مالی، می توان آنها را در سه دسته کلی طبقه بندی نمود:

دسته اول عقود بدون بازدهی مالی هستند که مبتنی بر نیات خیرخواهانه صاحبان آنها شکل می گيرد. در اين گونه عقود، صاحبان سپرده هیچ گونه بازده مالی دریافت نمی دارند و تنها در راستاي کسب رضایت خداوند متعال و رفع نياز نيازمندان اقدام به اين عقود می نمایند. مانند قرض الحسنة و وقف

دسته دوم عقود با بازدهی ثابت هستند که در اين گونه عقود سود صاحبان وجود دارد همان ابتدا امر مشخص و معين می گردد و طبق شرایط قرارداد اصل و سود تسهيلات به صاحبان وجود پرداخت می گردد. مانند فروش اقساطي، جuale

این نوع عقود در نگاه اول شبهه بسياري به بانکداري سنتي دارند اما با کمي تامل می توان نکات افتراق اين دو نظام را که بسيار اساسی نيز می باشند را دریافت. از آن جمله می توان به افتراقات در مبنای حقوقی ، تاثيرات در بخش واقعی اقتصاد و غيره اشاره کرد.

دسته سوم عقود با بازدهي انتظاري (متغير) می باشند که در آنها سود يا زيان فعالیت اقتصادي تنها در پيان امر قابل اندازه گيري و شناسايي می باشد. در اين نوع عقود سود يا زيان بين سرمایه گذاران و وام گيرندگان مشترک بوده و طبق قرارداد بين طرفين تقسيم ميگردد. اين عقود در نظام بانکداري تحت عنوان مشاركت در سود و زيان (PLS<sup>۱۰۳</sup>) شناخته می شوند. مانند مضاربه ، مساقات، مزارعه ، مشارکت

#### استاندارد حسابداري مالي شماره ۳ : تامين مالي مضاربه

با توجه به اهميت و نقش تامين مالي از طریق مضاربه ، سازمان حسابداري و حسابرسی موسسات مالي اسلامي استاندارد حسابداري شماره ۳ تحت عنوان تامين مالي مضاربه را پس از بررسی ها و تحقيقات متمادي در تاريخ ۱۶ رمضان ۱۴۱۶ هجری قمری مطابق با ۵ فوريه ۱۹۹۶ ميلادي تصويب نمود. اين استاندارد برای صورتهای مالي که دوره مالي آنها از اول محرم ۱۴۱۸ هجری قمری يا اول ژانويه ۱۹۹۸ ميلادي به بعد باشد، قابل اجرا گردید.

---

<sup>۱۰۳</sup> Profit-Loss Sharing

هدف این استاندارد ارائه رهنمودهای جهت برقراری روش‌های حسابداری جهت شناسایی، اندازه‌گیری و افشاری معاملات تامین مالی مضاربه که توسط بانک‌ها و موسسات مالی اسلامی انجام می‌شود، می‌باشد.

این استاندارد در ۲۱ بند به موضوعاتی چون دامنه کاربرد استاندارد، شناسایی سرمایه مضاربه در زمان تنظیم قرارداد، اندازه‌گیری سرمایه مضاربه در زمان تنظیم قرارداد، اندازه‌گیری سرمایه مضاربه پس از تنظیم قرارداد در پایان دوره مالی، شناسایی سهم بانک اسلامی از سود یا زیان مضاربه و الزامات افشا می‌پردازد.

در ادامه به بررسی تطبیقی این استاندارد با احکام فقهی تشیع و معایرت‌ها و ابهامات احتمالی جهت تدوین یک استاندارد منطبق با قوانین موضوعه کشور، پرداخته می‌شود.

#### ۱. تعریف مضاربه

قرارداد مضاربه در قانون مدنی به شکل زیر تعریف شده است:

« مضاربه عقدی است که به سبب آن، احد متعاملین سرمایه می‌دهد با قید اینکه طرف دیگر با آن تجارت کرده و در سود آن شریک باشند. صاحب سرمایه، مالک و عامل، مضارب نامیده می‌شود» (ماده ۵۴۶ قانون مدنی).

در حقیقت مضاربه شرکتی است که در آن یکی از شریکان سرمایه می‌دهد و دیگری خدمات و کار خویش را به میان می‌گذارد. این شرکت از شخصیت حقوقی بی‌بهره است و تمام داد و ستدّها به نام عامل و به وسیله‌ی انجام می‌شود، اما نتیجه معامله به صاحب سرمایه نیز می‌رسد، زیرا وی است که زیان‌های ناشی از معامله را متحمل می‌شود و تعهدات مالی و پیمان‌های عامل از دارایی خود اجرا می‌کند (کاتوزیان، ۱۳۷۲).

در استاندارد شماره ۳ هیچ تعریفی از عقد مضاربه نشده است و تنها در پیوست شماره ۵ به یک تعریف کلی بسنده نموده است که « مضاربه مشارکت در سود بین سرمایه و کار می‌باشد ». مشخص است که این تعریف یک تعریف یک جامع و مانع از عقد مضاربه نمی‌باشد چرا که این تعریف در واقع شامل کلیه عقود با بازدهی انتظاری می‌گردد که در آنها با مشارکت صاحب سرمایه و صاحب کار شکل گرفته و سود بین طرفین تقسیم می‌گردد.

۲. ویژگی‌های سرمایه مضاربه در استاندارد شماره ۳ و قوانین موضوعه ایران مطابق احکام شریعت و قوانین کشور، سرمایه مورد استفاده در مضاربه بایستی دارای شرایط ذیل باشد:

#### ۱.۲ وجه نقد بودن سرمایه مضاربه:

ماده ۵۴۷ قانون مدنی ایران در باب سرمایه مضاربه بیان می دارد «سرمایه باید وجه نقد باشد». بنابراین آنچه غیر از وجه نقد است مانند دین، منافع و حتی ماشین آلات و ابزارهای کار در مضاربه نمی تواند سرمایه قرار گیرد.(کاتوزیان، ۱۳۷۲)

لزوم اینکه سرمایه ای که توسط بانک در عقد مضاربه تامین می گردد می بایست تنها «وجه نقد» باشد در استاندارد شماره ۳ رعایت نگردیده است. علی رقم اینکه در پیوست شماره ۲ استاندارد، الزام وجه نقد بودن سرمایه مضاربه طبق احکام شریعت بیان شده است اما به دلیل برخی شرایط اقتصادی و نظر برخی حقوقدانان مبنی بر جوازم سرمایه مضاربه بصورت غیر نقد، در متن استاندارد، تامین سرمایه بصورت غیر نقد توسط بانک در قالب عقد مضاربه، مجاز شمرده شده است. از منظر قانون مدنی و احکام فقهی ما، این امر موجب ابطال قرارداد مضاربه می گردد.

طبق بند ۷ و ۸ استاندارد، بانک می تواند سرمایه مضاربه را بصورت وجه نقد و یا غیر نقد تامین نماید.

بند ۷ استاندارد: «سرمایه مضاربه ای که بوسیله بانک اسلامی به صورت وجه نقد پرداخت شده است باید به میزان مبلغ پرداخت شده یا میزانی که در اختیار مضارب قرار گرفته اندازه گیری شود»

بند ۸ استاندارد: «سرمایه مضاربه تامین شده به وسیله بانک اسلامی به صورت غیر نقد به ارزش منصفانه دارایی ها ارزیابی می شود و چنانچه ارزیابی دارایی های به تفاوتی بین ارزش منصفانه و ارزش دفتری منجر شود، چنین تفاوتی به عنوان سود یا زیان بانک اسامی شناسایی می شود».

## ۱.۲ عین بودن سرمایه مضاربه:

طبق احکام شریعت، سرمایه مضاربه می بایست عین باشد. یعنی نمی تواند بدھی باشد. در منابع حقوقی و قانونی کشور، نص صریحی مبنی بر لزوم عین بودن سرمایه در عقد مضاربه وجود ندارد اما طبق نظر اکثر فقهاء عین بودن سرمایه مضاربه یکی از ویژگی های سرمایه در عقد مضاربه می باشد. (آقمشهدی، ۱۳۹۱)

اگر چه موضوع عین بودن سرمایه در عقد مضاربه بصورت مستقیم در استاندارد شماره ۳ بیان نشده است اما شاید بتوان از بند ۳ استاندارد، شرط عین بودن مستفاد گردد. طبق این بند، سرمایه تامین مالی مضاربه تنها در زمان پرداخت سرمایه یا در اختیار مضارب قراردادن توسط بانک، قابل شناسایی است. مشخص است شرط لازم جهت

پرداخت سرمایه یا در اختیار قراردادن آن عین بودن سرمایه می باشد. از سوی دیگر در پیوست شماره ۲ استاندارد، در شرایط سرمایه، بیان شده است که «سرمایه نمی تواند در قالب بدھی باشد، بلکه سرمایه باید بصورت وجه نقد یا غیر نقد قابل دسترس و آماده باشد».

### ۳.۱ معلوم و معین بودن سرمایه مضاربه:

غالب فقهای شریعت بر این عقیده اند که سرمایه در عقد مضاربه باید از نظر مقدار و وصف مشخص باشد به عنوان مثال مالک مشخص کند که با این یک میلیون ریال ایرانی به عنوان مضاربه تجارت کن. در منابع حقوقی و قانونی کشور نیز، معلوم بودن مورد معامله در هر عقدی از شرایط اساسی صحت و درستی آن عقد است.(بند ۳ ماده ۱۹۰ قانون مدنی). میهم نبودن معامله نیز یکی از شرایط معامله می باشد (ماده ۱۶۲ قانون مدنی)

موضوع معلوم و معین بودن سرمایه در عقد مضاربه در متن استاندارد بیان نشده است، در پیوست شماره ۲ استاندارد نیز تنها بیان شده است که «میزان و نوع سرمایه مشخص شده باشد».

### ۲. موضوع فعالیت در عقد مضاربه

طبق نظر فقهای شریعت، موضوع عقد مضاربه تنها مختص فعالیت بازرگانی و تجارت می باشد. این معنا در قوانین کشور نیز به صراحت بیان شده است.علاوه بر ماده ۵۴۶ قانون مدنی که صراحتاً موضوع عقد مضاربه را بکارگیری سرمایه در امر تجارت بیان نموده است. ماده ۹ قانون بانکداری بدون ربا نیز بر این اصل تاکید و بیان می دارد: «بانکها می توانند، به منظور ایجاد تسهیلات لازم جهت گسترش امور بازرگانی ، در چهارچوب سیاست های بازرگانی دولت منابع مالی لازم را براساس قرارداد مضاربه در اختیار مشتریان با اولویت دادن به تعاوی های قانونی قرار دهند».

در متن استاندارد شماره ۳ و هیچ گونه اشاره ای به نوع فعالیت در عقد مضاربه نشده است و تنها در پیوست شماره ۲ استاندارد به این موضوع اشاره شده است برخی از فقهای شریعت موضوع فعالیت مضاربه را محدود در تجارت می دانند و عده ای دیگر در عموم فعالیت های انتفاعی. با توجه به تفاوت های ماهوی بین فعالیت های بازرگانی با فعالیت های صنعتی، کشاورزی و خدماتی از نظر میزان ریسک، نرخ بازده، دوره برگشت

سرمایه و غیره و نیز صراحة قانونی و فقهی ما در خصوص موضوع مضاربه، اشاره به این نکته در متن استاندارد ضروری می‌نماید.

### ۳. زمان شناسایی سود (زیان) مضاربه

زمان شناسایی سود به عنوان اساسی ترین بحث در عقد مضاربه بسیار با اهمیت می‌باشد. از آنجا که موضوع فعالیت مضاربه امور بازرگانی (خرید و فروش) می‌باشد سود حاصل از مضاربه پس از فروش کالا محاسبه می‌گردد.

در خصوص تطابق دوره فعالیت مضاربه با دوره مالی، دو حالت متصور می‌باشد.

حالت اول: دوره فعالیت مضاربه در یک دوره مالی شروع و پایان می‌پذیرد.

حالت دوم: دوره فعالیت مضاربه به بیش از یک دوره مالی تسری می‌یابد.

### ۱.۳ زمان شناسایی درآمد حاصل از مضاربه توسط بانک و عامل طبق استاندارد

با توجه به اهمیت و تاثیر زمان شناسایی درآمد حاصل از مضاربه سهم هر یک از طرفین، بندهای ۱۴ و ۱۵ استاندارد به شناسایی درآمد بانک حاصل از مضاربه، در دو حالت فوق پرداخته است.

بند ۱۴ استاندارد بیان می‌دارد: «سود یا زیان متعلق به سهم بانک اسلامی از معاملات تامین مالی مضاربه که در طی یک دوره مالی جداگانه شروع و خاتمه می‌یابد در زمان تسویه شناسایی می‌شود».

طبق این بند اگر مضاربه در طی یک دوره مالی شروع و اتمام یابد، در پایان مضاربه سود شناسایی و سهم بانک و مضارب معین می‌گردد.

بند ۱۵ استاندارد بیان می‌دارد: «در مواردی که تامین مالی مضاربه برای مدت بیشتر از یک دوره مالی ادامه یابد، سهم بانک اسلامی از سود هر دوره، ناشی از سرمایه یا تسویه حساب نهایی بین بانک اسلامی و مضارب، به میزان سودی که در آن توزیع شده است در حسابهای آن دوره شناسایی می‌شود».

طبق این بند اگر مضاربه به بیش از یک دوره مالی تسری یابد، درآمد بانک در پایان هر دوره مالی به میزان سودی است که در آن دوره توزیع شده است.

### ۲.۳ زمان شناسایی درآمد حاصل از مضاربه توسط بانک و عامل طبق احکام فقهی

در فقه دو شان و مرحله برای سود حاصل از مضاربه بیان شده است. اول پیدا شدن (کسب) سود، دوم استقرار سود.

پیدا شدن (کسب) سود، این مرحله زمانی است که عامل در بخشی از فعالیت خود سودی کسب نموده است اما همچنان تجارت و فعالیت وی ادامه دارد و قرارداد مضاربه فسخ نگردیده است.

استقرار سود؛ و آن زمانی است که قرارداد مضاربه به هر علت فسخ گردد یا مدت آن به پایان رسد، آنگاه به محاسبه کل سود و زیان مضاربه پرداخته شود.

طبق احکام فقهی هر چند عامل، مالک سهم خود (طبق توافق صورت گرفته) به محض پیدا شدن (کسب) سود می شود اما این مالکیت متزلزل می باشد به نحوی که اگر در مجموع فعالیت زیان ده باشد یا مجموع سود فعالیت سهم وی کمتر از آن میزان باشد که در بخشی از فعالیت کسب شده و وی مالک گشته است، عامل مسئول برگرداندن اضافه دریافتی می باشد. (اسلامی؛ قاضی زاده، ۱۳۸۳)

به عنوان مثال: اگر آقای الف به عنوان عامل در قرارداد مضاربه با سهم ۵۰۰ درصد از سود اقدام به فعالیت نماید و در مرحله اول فعالیت، ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال سود کسب شود، وی مالک ۵.۰۰۰.۰۰۰ سود خواهد بود و می تواند آنرا دریافت نماید. حال اگر در مرحله دوم و پایانی فعالیت وی ۴.۰۰۰.۰۰۰ ریال زیان حاصل شود و قردادخاتمه یابد سود استقرار یافته (نهایی) سهم آقای الف ۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال خواهد بود و ایشان ملزم به بازگرداندن ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال اضافه دریافتی خود می باشند.

**زمان شناسایی و تحقق سود / استقرار یافته:**

برای استقرار سود ۳ ویژگی در کتب فقهی بیان شده است: ۱. نقد شدن سود ۲. تقسیم شدن سود ۳. فسخ با اتمام قرارداد. اما آنچه در این میان مهم و اساسی می باشد ویژگی فسخ یا اتمام قرارداد می باشد. بدین معنا که تنها هنگام فسخ قرارداد مضاربه یا اتمام مدت آن، سود کسب شده می تواند استقرار یابد.

با توجه به مطالب فوق مشخص می‌گردد که زمان شناسایی درآمد حاصل از مضاربه توسط بانک و عامل طبق احکام فقهی، تنها با استقرار سود کسب شده در پایان قرارداد مضاربه امکان پذیر می‌باشد. لذا آنچه قبل از استقرار سود شناسایی گردد (سود کسب شده) تنها به عنوان علی الحساب درآمد می‌باشد و نمی‌توان آنرا به درآمد قطعی منظور نمود.

### ۳.۳ مقایسه استاندارد با احکام فقهی

با مقایسه مطالب فوق مشخص می‌گردد:

در حالت اول که سود دوره فعالیت مضاربه منطبق با یک دوره مالی می‌باشد، می‌توان سود کسب شده و استقرار یافته را محاسبه و سهم هر یک از طرفین قرارداد مضاربه را معین نمود. بانک و عامل در این حالت می‌توانند سهم خود از سود مضاربه را به عنوان درآمد قطعی شناسایی و ثبت نمایند.

در حالت دوم بین استاندارد و احکام فقهی مغایرتی وجود دارد و آن اینکه طبق بند ۱۵ استاندارد در پایان دوره مالی سود توزیع شده را می‌توان به عنوان درآمد قطعی منظور نمود هر چند دوره فعالیت مضاربه به اتمام نرسیده باشد. اما طبق احکام فقهی نمی‌توان سود کسب شده حاصل از بخشی از فعالیت مضاربه را به عنوان درآمد قطعی منظور نمود.

### ۴. اندازه گیری سرمایه مضاربه در زمان تنظیم قرارداد

در اندازه گیری سرمایه مضاربه در زمان تنظیم قرارداد نیز بین استاندارد و احکام فقهی ابهاماتی وجود دارد. بند ۷ استاندارد بیان می‌دارد، سرمایه مضاربه ای که بوسیله بانک اسلامی به صورت وجه نقد پرداخت شده است باید به میزان مبلغ پرداخت شده یا میزانی که در اختیار مضارب قرار گرفته، اندازه گیری شود. طبق این بند سرمایه مضاربه بایستی به میزان «پرداخت شده» یا در «اختیار مضارب قرار گرفته» ثبت و شناسایی گردد. از سوی دیگر در بند ۴ پیوست ۲ استاندارد در خصوص ابهام درباره آنچه که پرداخت محسوب می‌شود، آمده است:

«فقها در باره آنچه که پرداخت محسوب می‌شود با هم اختلاف نظر دارند. برخی از فقها بر این نظرند که پرداخت باید بوسیله انتقال وجود نقد از تامین کننده وجود به مضارب صورت پذیرد، در حالی که نظر فقهای دیگر بر این است که پرداخت یعنی توانایی مضارب برای داشتن تصرف بر سرمایه است».

طبق احکام فقهی سرمایه مضاربه بایستی به مبلغی اندازه گیری شود که تامین کننده وجه آن را تعهد نموده و قرارداد بر اساس آن منعقد گردیده است هر چند آن را بصورت اقساط پرداخت نماید. اما آنچه در این بین مهم می نماید این است که از آنجا که مبلغ قرارداد مضاربه می بایست معین باشد، چنانچه تامین کننده وجه مبلغی بیش از مبلغ قرارداد جهت مضاربه به مضارب پرداخت نماید، مازاد پرداخت شده به عنوان یک قرارداد مضاربه جدید در نظر گرفته می شود و محاسبه سود زیان این دو از هم کاملا مستقل می باشد.

#### نتیجه گیری:

با توجه به حجم بالای فعالیت صنعت بانکداری بدون ریا در اقتصاد کشورمان، تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری منطبق با قوانین موضوعه و احکام فقهی که نیاز اطلاعاتی استفاده کنندگان بین المللی را نیز برآورده سازد ضروری می نماید.

استاندارد شماره ۳ سازمان بین المللی حسابداری و حسابرسی موسسات مالی اسلامی با عنوان "تامین مالی مضاربه" علی رقم اشتراکات و نقاط قوت آن، در موارد عمدی ای از جمله تعریف قرارداد مضاربه، ویژگی های سرمایه مضاربه، موضوع فعالیت قرارداد مضاربه، اندازه گیری سرمایه در زمان تنظیم قرارداد و زمان شناسایی سود ابهامات و اختلافاتی اساسی با احکام فقهی و قوانین موضوعه کشورمان دارد که می بایست در تدوین استاندارد بدان ها توجه ویژه داشت.

## منابع:

۱. سازمان حسابرسی، (۱۳۸۹). ترجمه استانداردهای حسابداری موسسات مالی اسلامی، نشریه ۱۶۴. علی اکبر جابری
۲. سازمان حسابرسی، (۱۳۸۹). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی. نشریه ۱۱۳
۳. خمینی، روح الله، تحریر الوسیله، اسلامی ، علی ؛ قاضی زاده ، محمد، (۱۳۸۳)
۴. غفاری، هادی؛ یونسی، علی، (۱۳۹۰). مبانی فقهی اقتصاد.
۵. کاتوزیان، ناصر، (۱۳۷۲)، عقود معین، جلد ۲
۶. محمودی گلپایگانی، محمد، (۱۳۷۹). اقتصاد اسلامی
۷. آقمشهدی، فخر الدین، عباسی، مراد (پاییز و زمستان ۱۳۹۱)، بازجستی در ویژگی های فقهی حقوقی سرمایه در عقد مضاربه، مطالعات فقه و حقوق اسلامی، شماره ۷

## تأثیرات فرهنگ بر حسابداری و رویه‌های آن

الله زمان کوچه باع<sup>۱</sup>

### چکیده

این مقاله به بحث پیرامون جنبه‌های مختلف فرهنگی که بر حسابداری تاثیر می‌گذارند، می‌پردازد. فرهنگ ملی دارای اثرات بسیار گسترده‌ای است و بر کوچکترین جنبه‌های جامعه حتی حسابداری تاثیر می‌گذارد. هم چنین حسابداری، تحت تاثیر فرهنگ سازمانی، محیطی که شرکت در آن مشغول فعالیت است قرار دارد. عامل بعدی تاثیر گذار بر حسابداری اخلاق است، یک جنبه جدایی ناپذیر از حسابداری که از فرهنگ مشتق می‌شود. مذهب نیز فراتر از یک اعتقاد و باور است؛ مذهب شامل راه زندگی از جمله رویه‌های منحصر به فرد و دیدگاه‌هایی در حسابداری می‌شود. و در نهایت این مقاله به بحث در این خصوص می‌پردازد که چگونه تفاوت‌های فرهنگی بر همگرایی بین المللی استانداردهای حسابداری تاثیر می‌گذارد. با توجه به فرهنگ‌های متفاوت در کشورهای دنیا که بر حسابداری و رویه‌های آن اثرگذار است، در راستای تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری، لازم است این موضوع با دقت بیشتری مدنظر قرار گیرد.

**وازگان کلیدی:** فرهنگ، رویه‌های حسابداری، اخلاق، مذهب، گزارشگری مالی بین المللی

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه تهران

**مقدمه**

حسابداری چیزی فراتر از متداول‌وزی ها، اعداد و صورت های مالی است. حسابداری قواعد پایه ای و استانداردها را به کار می گیرد تا هدف حرفه را دنبال کند، اما می توان گفت که مجموعه ای متنوعی از عوامل داخلی و خارجی در شکل گیری آن نقش دارد. در واقع رویه های حسابداری دلالت بر فرهنگی که حسابداری در آن اجرا شده است دارد.

فرهنگ مفهومی است که در طول هزاران سال مورد مطالعه، تحقیق و بحث قرار گرفته است و بر هر بعدی از جامعه تاثیر می‌گذارد، حتی بر ابعادی فراتر از آنچه که به طورمعمول شناخته شده اند. مقالات بسیاری به منظور شناسایی جنبه هایی که فرهنگ در آنها نفوذ داشته نوشته شده اند. واژه فرهنگ از واژه های کهن زبان فارسی است. صورت باستانی این کلمه مرکب از فر به معنای بالا و هنگ به معنای کشیدن است. هر امر متعالی و مثبت را با عنوان فرهنگ یاد نموده اند(ابوالقاسمی،۱۳۸۵). لغت فرهنگ به زبان انگلیسی معادل Culture در اصل به معنای کشت و کار است.(دنی کوش،۱۳۸۱). لارنس لاو فرهنگ را دوردسترين مفهوم در دنيا می خواند و کوشش در راه محدود کردن معنای آن را شبیه به اين می دارد که بخواهیم هوا را در چنگ بگیریم(فلیپ واینر، ۱۹۸۴). هاستد(۱۳۸۵) فرهنگ را این گونه تعریف کرده است "برنامه ریزی جمعی از تفکراتی که اعضای یک گروه یا جامعه را از گروه یا جامعه دیگر تفکیک می کند". فرهنگ گروه چیزی است که آنها را منحصر به فرد می سازد؛ در واقع عاملی است که یک گروه را از گروه دیگر جدا می کند. فرهنگ ضمیر ناخودآگاه رهبری است که در هر چیزی، از یک گروه کوچک دو نفره گرفته تا کل جامعه، یافت می شود. فرهنگ می تواند در قوانین مکتوب یا ملی وارد شود و بر قواعد، ارزش ها و تعاملات موجود در سیستم های جامعه تاثیر بگذارد و دیدگاه یک شخص را شکل دهد. همانگونه که فرهنگ از رفتارهای فردی و تفکرات درونی ناشی می شود، نهادهای اجتماعی و محصولات جامعه را هم دربر میگیرد. زمانی که این اتفاق بیافتد فرهنگ نه تنها یک عامل درونی بلکه یک عامل خارجی است که دیدگاه های فرهنگی درونی افراد را هم تقویت می کند.

هاستد ادعا میکند که سالیان سال طول می کشد تا بتوان فرهنگ را درک کرد. از دید یک فرهنگ، روش زندگی آنها معمولی و بدون هیچ گونه ویژگی منحصر به فردی به نظر میرسد اما در مقایسه با یک فرهنگ متفاوت از جنبه های مختلفی دارای تضاد است. به هر حال، تحقیق و ارزیابی یک فرهنگ به منظور درک چگونگی ارتباط میان عملکردها و جنبه های مختلف جوامع با زندگی

روزمره و حتی با حسابداری لازم وحیاتی است. همانگونه که مولر و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) اشاره کرده اند: حسابداری قالب محیطی را که در آن جای دارد، می‌گیرد. به دلیل اینکه کشورها، تاریخ‌ها، ارزش‌ها و سیستم‌های سیاسی مختلف دارند، الگوهای متفاوتی از توسعه حسابداری مالی خواهند داشت. فرهنگ ابزار بسیار تاثیر گذار بر رفتار انسان و ارزش‌های اجتماعی است و تاثیر آن بر رویهای عمل حسابداری را نمی‌توان نادیده گرفت.

### ابعاد ارزش‌های فرهنگی از دیدگاه هافستد و گری

تحقیق هافستد (۱۹۸۰) درباره‌ی فرهنگ جامع ترین بررسی در تمایزات فرهنگ ملی تا به امروز است. از دیدگاه‌های جمع‌آوری شده از حدود ۱۱۶۰۰۰ کارمند شرکت آی‌بی‌ام در ۳۹ کشور دنیا هافستد<sup>۲</sup> بعد ارزشی اصلی را شناسایی کرد که در هر کشوری می‌تواند وجود داشته باشد. این ارزش‌های اجتماعی عبارتند از ۱) فردگرایی در برابر جمع‌گرایی، ۲) فاصله‌ی قدرت بزرگ در برابر قدرت کوچک، ۳) اجتناب قوی یا ضعیف از عدم اطمینان، و ۴) مردگرایی در برابر زن‌گرایی. در تمام این ابعاد، چارچوب هافستد معیارهای کمی را برای هر یک از کشورهای نمونه ارائه می‌کند.

گری (۱۹۸۸) تصمیم گرفت که به کمک استخراج ارزش‌های حسابداری از ادبیات مختلف حسابداری این ارتباط را کشف کند. این ارزش‌ها اکثر یافته‌های امروزی در خصوص فرهنگ و حسابداری را پوشش می‌دهند. گری با تلفیق ارزش‌های فرهنگی مطرح شده توسط هافستد و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری، مدلی را برای بررسی تاثیر فرهنگ بر سیستم‌های حسابداری ارائه داد که بسیار مورد استقبال محققان قرار گرفت. هم اکنون نیز با گذشت نزدیک به پانزده سال از ارائه این مدل، هنوز از آن به عنوان الگویی برتر برای انجام تحقیقات در سطح بین‌المللی استفاده می‌شود. مدل گری در حقیقت بسط مدل هافستد در رابطه با الگوهای فرهنگی می‌باشد که در آن ارزش‌ها و عملکردهای حسابداری به عنوان یک زیرمجموعه به ارزش‌های اجتماعی و پیامدهای نهادی اضافه شده‌اند. گری معتقد است چون ارزش‌های حسابداری زیرمجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی هستند، بنابراین می‌توان آنها را به مانند ماقتبس از ارزش‌های وسیع تر اجتماعی دانست که ابعادشان در گزارشات مالی و استانداردهای حسابداری نمایان می‌شود. به عبارت دیگر، مدل گری روابط علی بین ارزش‌های فرهنگی و عملکردهای حسابداری را نشان می‌دهد (نوروش و دیلمی، ۱۳۸۲).

<sup>۱</sup> Mueller et al

۱) حرفه گرایی در مقابل کنترل قانونی : از ویژگی های بارز جوامع حرفه گرا، تمایل به اعمال قضاویت حرفه ای و اعمال کنترل توسط خود حرفه ( نه قانون ) می باشد. با بررسی محتوای گزارشات مالی شرکت ها و روند تدوین استانداردهای حسابداری می توان میزان حرفه گرایی حسابداری را در یک جامعه مشخص کرد. در دنیابی از اطلاعات متباین و ناهمگون، تصور بر این است که مدیران به اطلاعات کلیدی دسترسی دارند که عموم از آنها بی اطلاع اند. بنابراین، همواره این شک و ظن وجود دارد که اطلاعات منتشره توسط مدیران ( شامل صورت های مالی ) قابل اتکا نباشند. برای رفع این شباهت، مدیران شرکت ها نیازمند اتخاذ یک گواهی رسمی از سوی اعضای حرفه ای ( خبره ) مستقل در رابطه با قابل اتکا بودن صورت های مالی می باشند.

۲) یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری : این موضوع مربوط به ترجیح یکنواختی و ثبات رویه های حسابداری در میان شرکت ها به جای پذیرش رویه های متنوع است. تمایل به یکنواختی را می توان در چارچوب مفهومی استانداردهای حسابداری مشاهده کرد. بحث یکنواختی در حرکت حسابداری به سوی همگرایی بین المللی از اهمیت قابلیت توجهی برخوردار است. به هر حال، ممکن است نیاز باشد که به منظور تعديل ابعاد فرهنگی متفاوت، جایی برای انعطاف پذیری نگاه داشته شود.

۳) محافظه کاری در مقابل خوش بینی : این موضوع اشاره به اولویت و ترجیح به محافظه کاری در اندازه گیری به جای خوش بین بودن و پذیرش ریسک در زمان مواجه با یک آینده نامطمئن دارد. دیدگاه محافظه کارانه به آسانی در بسیاری از اصول از جمله عینیت، تایید پذیری، قابلیت اتکا و قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروشن دیده می شود. به نظر می رسد که حسابداران نسبت به دیگران از جمله سفته بازان تمایل به محافظه کاری بیشتر و پذیرش ریسک کمتر دارند.

۴) رازداری در مقابل شفافیت : این موضوع اشاره به گرایش به رازداری و محدود کردن اطلاعات کسب و کار به افراد نزدیک و محروم در مقابل دسترسی آزاد و پاسخگویی به جامعه دارد. این امر یک دوگانگی دشوار و سخت در حسابداری است چرا که از یک طرف سازمان می خواهد که موقعیت خود را در مقابل رقیبان حفظ کند و از طرف دیگر باید اطلاعات شفاف را در اختیار جامعه قرار دهد. تعیین اینکه یک سازمان رازداری یا شفافیت بیشتری دارد از طریق تعداد موارد افشا شده توسط آنها و اینکه در یادداشت های توضیحی چه تعداد و چه مواردی ارائه شده امکان پذیر است.

این ارزش های حسابداری نیز به ابعاد فرهنگی هاست و در جدول شماره (۱) نشان داده شده اند.

جدول ۱: رابطه بین ارزش های حسابداری گری و ابعاد فرهنگی هاست

ابعاد فرهنگی ارائه شده توسط هاست				ارزش های حسابداری ارائه شده توسط گری
اجتناب از نااطمنانی	مردسالاری	فردگرایی	فاصله قدرت	
منفی	بدون ارتباط	مثبت	منفی	حرفه ای گری
مثبت	بدون ارتباط	منفی	مثبت	یکنواختی
مثبت	منفی	منفی	بدون ارتباط	محافظه کاری
مثبت	منفی	منفی	مثبت	محترمانه بودن

منبع: برگرفته از گری، (۱۹۸۸). به سوی یک نظریه از نفوذ فرهنگی در توسعه سیستم های حسابداری در سطح بین المللی، جلد ۲۴، ص. ۹-۱۱.

این تحقیق بنیان بسیاری از مطالعات و تحقیقاتی است که در جستجوی کشف اثر فرهنگ بر حسابداری هاستند. سیستم های حسابداری نتیجه فرهنگ محیطی هستند که در آن اجرا شده و رویه های حسابداری به طور منحصر به فردی براساس آنها شکل گرفته اند. عوامل زیادی از جمله ارزش ها، مذهب و سیاست ها این محیط را شکل می دهند و باعث می شوند که حسابداری و رویه های آن در بسیاری از موارد متفاوت شود.

### تأثیر فرهنگ بر رویه های حسابداری

رویه های حسابداری مانند کشف اشتباهات، تهیه افشاپاییات صورت های مالی و سایر فعالیت های حسابداری ممکن است در سراسر جهان یکسان باشد چراکه استانداردهای مشابه یا یکسانی را دنبال می کنند. به جز تفاوت هایی که علیرغم پیروی از استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS) یا اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (GAAP) وجود دارد، نباید هیچ گونه تغییر دیگری در رویه های حسابداری میان شرکت ها وجود داشته باشد. به هر حال، این رویه ها می توانند شامل تفاوت های گوناگونی شوند که تحت تأثیر ابعاد فرهنگی محیط به کار گیریشان قرار می گیرند.

تفاوت های اولیه میان استانداردهای حسابداری را می توان از طریق دو مدل حسابداری دید. مدل اول مدل انگلیو-آمریکایی است. این مدل به شدت روی نهادهای حرفه ای استانداردگذار تأثیر می گذارد، بر بازارهای سرمایه تاکید داشته و بر تامین مالی بدھی و انتشار عمومی اوراق بهادر تکیه دارد. این مدل ارائه صورت های مالی منصفانه و درست را در نظر گرفته و مبنای استانداردهای

حسابداری در ایالات متحده و انگلستان می باشد. جهت گیری حسابداری بین المللی به سوی مدل انگلو-آمریکایی می باشد.

مدل دوم، مدل قاره اروپا بوده و از نظر فرهنگی تحت تاثیر آمریکا قرار ندارد. در این مدل تاکید کمتری بر ارائه صورت های مالی منصفانه و درست و تاکید و اتکای بیشتری بر دولت دارد. اطلاعات مالی تهیه شده برای استفاده کنندگان تحت این مدل به جای سرمایه گذاران بیشتر برای اعتبار دهنده‌گان است زیرا این موسسات منابع مالی مورد نیاز خود را از قرض گرفتن از نهادها تامین می‌کنند.

دومین موضوعی که در خصوص تاثیر فرهنگ بر حسابداری وجود دارد بحث حسابرسی است. حسابرس وظیفه دارد تا نسبت به منصفانه بودن صورت های مالی اظهار نظر کرده و این اظهار نظر نشان می دهد که آیا صورت های مالی مطابق استانداردهای حسابداری تهیه شده اند یا خیر و هم چنین اطمینان معقولی میدهد که صورت های مالی عاری از اشتباهات با اهمیت هستند. به منظور تکمیل یک فرآیند حسابرسی قابل اتکا و ارائه اظهار نظر معقول، حسابرس باید تمام اقدامات احتیاطی در خصوص تضاد منافع ناشی از عوامل داخلی و خارجی را انجام دهد. در جوامع دارای قدرت ممکن است حسابرسان برای ارایه یک اظهار نظر خاص فشاری از طرف یک نهاد قدرتمند یا ثروتمند را داشته باشند. از آنجا که استانداردهای حسابداری بر قضایت حرفة ای تاکید دارد، حسابرس در چنین فرهنگ و موقعیتی ممکن است احساس کند که به جای رعایت قوانین حرفة، موظف به راضی نگه داشتن نهاد دارای قدرت و حفظ جایگاه خود می باشد. بنابراین، در چنین جوامعی حسابرسان ممکن است نیاز به اجرای رویکردی متفاوت در انجام وظایف خود داشته باشند و درنتیجه استفاده کنندگان باید در زمان استفاده از صورت های مالی و گزارشات حسابرسی به این اثر فرهنگ توجه نموده و ازان آگاهی داشته باشند.

آخرین موضوعی که در این زمینه باید مدنظر قرار گیرد موضوع افشا است. افشاءیات مندرج در صورت های مالی می توانند تحت تاثیر فرهنگ محیطی که در آن تهیه می شوند قرار گیرند. بعضی از جوامع تمایل دارند که اطلاعات کمتری را به عموم ارائه داده و بیشتر اطلاعات را در اختیار نهادهای خصوصی از جمله بانک ها و شرکت های سرمایه گذاری قرار دهند در حالی که بعضی دیگر از جوامع تمایل به ارایه اطلاعات به عموم داشته و بر حفظ روابط پایدار با نهادهای خصوصی تکیه نمی کنند. بنابراین، استفاده کنندگان صورت های مالی باید از فرهنگی که صورت های مالی ازانجا مشتق می شود آگاه باشند. آنها باید تشخیص دهنده که اطلاعات تهیه شده برای آنها ممکن است کامل نباشد و برای قضایت ها و تصمیمات خود نباید تنها به این اطلاعات اکتفا کنند.

به عنوان مثال فرض کنید که سازمان بین المللی در دو کشور فعالیت می نماید که از لحاظ ارزشی بعد زمانی متفاوتی دارند. فرض نمایید که اعضای شرکت فرعی تکیه بر ارزش هایی دارند که گذشته نگراست در حالی که اعضای شرکت مادر ارزشهایش معطوف به آینده است. در نتیجه شرکت مادر و فرعی نقطه نظرات متفاوتی در رابطه با نیازهای اطلاعاتی حسابداری خواهند داشت. یکی از آنها تکیه بر نیازهای اطلاعاتی دارد که فعالیت های گذشته را ارزیابی می نماید و دیگری به اطلاعاتی تکیه دارد که اعمال قابل پیش بینی آتی را بیان نماید، و این مثال برخلاف این مطلب که اندازه گیری های حسابداری و اعمال افشاری یکسان، فراهم کننده گزارش صحیح برای شرکت مادر و فرعی است، می باشد (مهرانی، ۱۳۷۵).

بنابراین، رویه های حسابداری که به نظر می رسد از استانداردهای یکسان و مشابهی پیروی می کنند، می توانند براساس فرهنگ جوامعی که در آن اجرایی می شوند بسیار متفاوت باشند. حسابداران و استفاده کنندگان صورت های مالی باید هنگام تصمیم گیری از این حقیقت آگاه باشند، بنابراین این آگاهی به استفاده کنندگان این مزیت را می دهد که تنها به اعداد و اطلاعات ارایه شده اکتفا نکنند بلکه به فرهنگی که زیربنای این اطلاعات بوده و افشا نشده هم توجه داشته باشند.

### حسابداری در ملیت های مختلف

زمانی که اسم فرهنگ آورده می شود اولین چیزی که به ذهن خطور می کند ملیت اشخاص است. ملیت کلیه تأثیرات فرهنگی را در برنمی گیرد اما بر هر بعدی از جامعه، از دولت گرفته تا زندگی شخصی افراد، تأثیر دارد. بنابراین، فرهنگ ملی تأثیر قابل توجهی بر حسابداران و رویه های آنها خواهد داشت.

همان طور که قبل این شد، حسابداری محصول محیط فرهنگی آن است و تفاوت های اساسی میان سیستم های حسابداری پیرامون جهان، تا حدودی مربوط به فرهنگ ملی کشورهاست. سیستم های حسابداری و کنترل مدیریت مظهر فرهنگ هستند و مفروضات فرهنگی را نشان می دهند بنابراین همان طور که تقاضاها و نیازها از کشوری به کشور دیگر تغییر میکند رویه های حسابداری نیز تغییر خواهد کرد. در ادامه به صورت خلاصه سه کشور چین، آلمان و ژاپن به عنوان نمونه هایی از کشورهای با فرهنگ متفاوت و در نتیجه حسابداری متفاوت مورد بررسی قرار می گیرند.

در چین بدليل تاثیرات دولتی و اجتماعی قوی، حسابداری آن بسیار متفاوت از فرهنگ غربی است. دولت چین کنترل قوی بر تمامی ابعاد جامعه به خصوص حسابداری دارد، بنابراین صورت های مالی به جای مطابقت داشتن با نیازهای سرمایه گذاران برای تصمیم گیری، با نیازهای دولت مطابقت دارند. بیشتر شرکت‌ها هم متعلق به دولت هستند و درنتیجه توجه به نیازهای دولت در هنگام تهیه صورت‌های مالی منطقی به نظر می‌رسد. علاوه بر این، بیشتر سرمایه گذاران چینی در رشته حسابداری و مالی سواد چندانی ندارند و نیازهای آنها برای صورت‌های مالی کامل محدود می‌باشد. سطح آموزش برای حسابداران در چین نسبت به سایر کشورهای توسعه یافته بسیار پایین‌تر است که بر قضاوت حرفه‌ای آنها تاثیر می‌گذارد. البته این موضوع می‌تواند تاثیر قابل توجهی بر قابلیت اتکای حرفه حسابداری داشته باشد. با رشد بازارهای جهانی، صورت‌های مالی چین نیاز به حرکت به سوی نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران (به جای دولت) داشته و حسابداران ملزم به بهبود سطح آموزش خود می‌باشند. البته این تغییرات به دلیل وجود چندین مذهب تاثیر گذار بر فرهنگ ملی چین، با سرعت کمی جلو خواهد رفت.

در آلمان، روش‌های مدیریتی و رویه‌های حسابداری به طور قابل توجهی متفاوت از روش‌های اجرایی در ایالات متحده آمریکا است. یکی از علل این امر این است که آلمان‌ها اساساً انسان‌های انعطاف‌پذیری نیستند. سیستم حسابداری مدیریت خشک و استانداردشده آلمان‌ها به دلیل تمایل کم آنها به انعطاف‌پذیری است. این سیستم‌ها به مدیر اجازه می‌دهند تا براساس یک مبنای باثبات و قابل پیش‌بینی برای سازمان تصمیم گیری کنند. هم چنین، آلمان‌ها تمایل دارند که از تمام جزئیات آگاه شوند، در مقابل سیستم حسابداری کشورهای آمریکایی میان شرکت‌های مختلف متفاوت بوده و مدیران به آسانی خود را با تغییرات متداولی که در سازمان رخ می‌دهد وفق می‌دهند. تمایلات داخلی آلمان‌ها نیز با آمریکایی‌ها تفاوت دارد چراکه آلمان‌ها تمایل به سخت کوشی دارند و دوست دارند که همواره انسان‌های پرمشغله‌ای باشند در نتیجه سیستم حسابداری آنها به صورت دائم در حال گزارش بوده و از رویه‌های دارای جزئیات زیاد پیروی می‌کند، در مقابل آمریکایی‌ها تنها در موقع ضروری تمایل به سخت کوشی دارند و دوست ندارند که به طور تمام وقت مشغول باشند پس می‌توان انتظار داشت که سیستم حسابداری آنها تنها جزئیات ضروری را گزارش کرده و بر تولید مداوم و پیوسته اطلاعات متکی نباشد. علت دیگر این تفاوت این است که کارمندان آلمانی به وسیله قوانین سختگیرانه در خصوص رفتار و عملکردشان محدود شده‌اند در حالی که در شرکت‌های آمریکایی آزادی عمل بیشتری برای تصمیم گیری وجود دارد و مدیران هم به دقت و به موقع بودن اطلاعات اهمیت بسیاری می‌دهند.

دو ویژگی فرهنگی اساسی در کشور ژاپن وجود دارد که سیستم حسابداری، رویه ها و فرهنگ سازمانی آن را متمایز می سازد. اولین ویژگی مربوط به دولتی بودن این کشور است. علی رغم نهاد استانداردگذاری حرفه ای حسابداری مستقل در این کشور، دولت هم چنان تاثیر قابل توجهی بر قوانین و استانداردهای حسابداری می گذارد. دومین ویژگی فرهنگی مربوط به توافق گروهی در ژاپن است که براساس آن افراد به جای اتکا بر کار خود بر کار یکدیگر و گروه اتکا می کنند. آمریکایی ها عموما بر "من" تکیه دارند در حالی که ژاپنی ها بر "ما" تکیه می کنند. آمریکایی ها تکیه بر منطق" دلیل یا بی منطقی" سازمان های خطی و تفہیم مطالب با زبان دارند در حالی که ژاپنی ها بر احساس، درک و شهود و بیان مطالب و ارزش ها از طریق حسی دارند. در نتیجه این امر، محیط کار بر نیازهای دوچاره متمرکز شده و از اختلافات جلوگیری می شود. به خاطر همین ویژگی، حسابرسان مستقل یک مفهوم بیگانه به شمار رفته و گاهی اوقات توسط شرکت های ژاپنی مورد پذیرش قرار نمی گیرند.

## فرهنگ سازمانی و حسابداری

فرهنگ نه تنها در رویه های حسابداری هر سازمان، بلکه در فعالیت های روزمره شرکت نیز دیده می شود. این حقیقت پیامدهایی بر روابط میان کارگر-کارفرما و رویه های حسابدار داشته است که از آن به عنوان فرهنگ سازمانی یاد می شود، به عبارت دیگر فرهنگ سازمانی عبارتست از روند عقاید و انتظارات اعضای سازمان که منجر به شکل گیری قواعد شده و رفتار افراد و گروه های سازمان را شکل می دهد، در واقع فرهنگ سازمانی روش زندگی سازمان است.

فرهنگ سازمانی تمامی جوانب سازمان را تحت تاثیر قرار داده و دارای اهمیت قابل توجهی برای عملیات آن می باشد. فرهنگ سازمانی بر رفتار کارمندان مانند انگیزه و عملکرد آنها، بر ساختار ها و رویه های سازمان مانند قضاوت حسابرس و استقلال در حسابداری اثر می گذارد.

فرهنگ سازمانی از طریق ارزش هایی که مدیریت شرکت تعیین می کند شکل می گیرد. شاید برای مدیران سخت باشد که در یک فرهنگ سازمانی کار کنند که شباهتی با تجربیات قبلی آنها ندارد. مدیریت با چارچوب فرهنگ محصور شده است زیرا هماهنگی اعمال افراد بدون درک عمیق از ارزش ها، عقاید و انتظارات آنها غیر ممکن می باشد. بنابراین مدیرانی که وارد یک فرهنگ سازمانی جدید می شوند باید اطمینان حاصل کنند که آمادگی رویابی با تفاوت ها را دارند. مدیرانی که شعب بین المللی شرکتشان را افتتاح می کنند باید این موضوع را در ذهن داشته باشند که تفاوت ها همیشه وجود خواهد داشت و در نتیجه آنها باید به دنبال کسب آموزش به منظور رویابی با این تفاوت ها باشند.

## اخلاق، فرهنگ و حسابداری

اخلاق هر فرد یک سیستم عقاید درونی از نگاه آنها به جهان است که تحت تاثیر محیط بیرونی که در آن زندگی می کنند قرار دارد. این جا جایی است که فرهنگ و اخلاق بهم می پیوندد؛ اخلاق فرد تحت تاثیر فرهنگ او قرار می گیرد. بنابراین رفتار اخلاقی شامل طیف اقدامات فرهنگی و عقاید می شود. حال سوالی که مطرح می شود این است که چرا اخلاق تبدیل به یک موضوع ضروری در حسابداری شده است. عناصر اصلی حرفه حسابداری صداقت و درستی هستند که به منظور توجیه وضعیت عملکرد و اولویت ها در جامعه ضروری و لازم می باشند. حسابداری زمانی به عنوان حرفه ای با بالاترین سطح صداقت در نظر گرفته می شد اما این دیدگاه به مرور با رخ دادن رسوایی های مالی بسیار از بین رفت. بنابراین برای اینکه حسابداری بتواند جایگاه خود را در جامعه حفظ کرده و اعتماد عموم را جلب کند نهادهای استانداردگذاری موظفند استانداردهای اخلاقی را منتشر کنند تا تمامی حسابداران را محدود کنند.

بعضی ها ممکن است نگران این موضوع باشند که چرا چنین رفتارهای غیراخلاقی در حسابداری رخ می دهد. ریشه این مساله به اواسط دهه ۱۹۹۰ باز می گردد، زمانی که تغییرات عمدی در ارزش های اخلاقی حسابداران شکل گرفت و حسابداران به تدریج منافع شخصی خود را در اولویت قرار دادند و به جای خدمت به جامعه به فکر کسب منابع مالی برای خود افتادند. اگر استانداردی وجود نداشته باشد، می توان گفت که پیش زمینه های فرهنگی افراد به راحتی می توانند اخلاق آنها را تحت تاثیر قرار دهد.

به نظر می رسد بهترین راهی که می توان ارائه کرد تا حسابداران در حرفه، تصمیمات اخلاقی اتخاذ کنند این است که کلاس های اخلاق برای افراد برگزار شود به این امید که راهنمایی های ارائه شده در این کلاس ها بتواند به رویه های اخلاقی در حرفه منجر شود. نتایج نشان داده که موسسات تازه تاسیس نسبت به موسسات باسابقه استانداردهای اخلاقی کمتری دارند و درنتیجه برای چنین موسساتی الزامی است که استانداردهای اخلاقی را برای افرادی که قرار است به تازگی وارد بازار کار شوند به روشنی مشخص نمایند. البته لازم به ذکر است که تنها آموزش سیستم های اخلاقی نمی تواند برای حل این مساله کافی باشد. رابطه همبستگی بالایی میان اخلاق و مذهب وجود دارد بنابراین اعتقاد بر این است که به جای تعریف اخلاق بهتر است بر مذهب افراد در کنار آموزش مسائل اخلاقی هم تاکید شود. درنتیجه اگر حرفه حسابداری بخواهد که به نتایج متفاوتی در آینده دست یابد باید این نصیحت را درنظر داشته باشد.

## تأثیرات مذهب بر حسابداری

فرهنگ و مذهب دو مقوله بهم پیوسته اند جایی که عقاید از ارزش‌های درونی به اقدامات بیرونی منتقل می‌شود. این اقدامات تمامی تصمیمات روزانه افراد را تحت تاثیر قرار می‌دهد. حسابداری نیز تحت تاثیر این سبک زندگی‌های مذهبی و عقاید حسابداران حرفه‌ای قرار گرفته است. در ادامه، به بحث پیرامون توسعه سیستم‌های حسابداری در اسلام پرداخته می‌شود.

بسیاری اسلام را تنها یک مذهب می‌دانند در صورتی که اسلام چیزی فراتر از آن است؛ اسلام یک فرهنگ و سبک زندگی است. پیروان آن عقاید خود را در تمامی کارهایی که انجام می‌دهند وارد می‌کنند. رویه‌های حسابداری در جوامع اسلامی نشان می‌دهد که چگونه حسابداری می‌تواند با پایه‌های مذهبی در آمیخته شود. مسلمانان اعتقاد دارند که هر چیزی باید بربط آنچه که خداوند در قرآن آورده است انجام شود که این مساله حسابداری را هم در برمی‌گیرد. به عنوان مثال قرآن در سوره بقره آیه ۲۸۲ به ثبت و نگهداری حساب‌ها اشاره می‌کند.

پاسخگویی و اخلاق در فرهنگ اسلام از جایگاهی بالایی برخوردار است. مسلمانان اعتقاد دارند که در هر کاری که در زندگی‌شان انجام می‌دهند باید خدا را به یاد داشته باشند. آنها معقتندند که نامه اعمالی وجود دارد که تمامی کارهای خوب و بد آنها در آن ثبت می‌شود و روزی خواهد رسید که آنها پاداش و جزای این کارها را خواهند دید. بنابراین به منظور افزودن به کارهای خوب خود، آنها از قوانین اسلام و شریعت در تمامی جنبه‌های زندگی خود استفاده می‌کنند. این قوانین شامل استانداردهای اخلاقی زندگی می‌شود که در آن کارهای خوب تعریف شده است. هم چنین قوانینی طبق شریعت اسلام تعریف شده که رویه‌های اخلاقی در هنگام ثبت رویدادهای مالی را تعریف کرده است. بنابراین، حسابداران مسلمان توسط این قوانین محدود شده اند و وظیفه آنها این است که در تمامی اقدامات و مسئولیت‌های خود آن را به کار گیرند.

رویه‌های مالی و حسابداری در فرهنگ اسلام بسیار خاص است. هیات استانداردگذاری حسابداری مالی اسلام استانداردهای حسابداری خاصی را منتشر کرده است که تمامی شرکتهای اسلامی بتوانند از آن پیروی کنند. تمامی استانداردها براساس شرایط اسلامی نوشته شده اند اما این تازه اولین گام ایجاد استانداردهای مالی اسلامی می‌باشد. قانون شریعت قواعد مالی خاصی دارد که باید توسط تمامی افراد اجرا شود که تاثیر قابل توجهی بر استانداردهای حسابداری، رویه‌ها و صورت‌های مالی دارد. این قانون مالیاتی را برای تمامی مسلمانان درنظر گرفته که زکات نام

دارد. این مالیات ثروت را از طبقه ثروتمند جامعه به طبقه فقیر منتقل می کند. کمک به فقرا فقط از طریق الزامات قانون شریعت نیست، بلکه مسلمانان سالانه میلیون ها دلار کمک های بشردوستانه به فقرا میکنند. اسلام و قرآن مسلمانان را از بهره و یا همان ربا منع کرده است. هر گونه سودی که از طریق پول قرض داده شده بdst آید ربا محسوب می شود و به شدت در اسلام منع شده است. اسلام هم چنین به شدت بر افشاری کامل صورت های مالی به منظور حفظ پاسخگویی اجتماعی تاکید دارد.

تفاوت میان حسابداری اسلامی و غربی اجازه نمی دهد رویه های حسابداری غربی به عنوان استانداردهای اصلی در جهان مورد استفاده قرار گیرند. تضادهایی میان حسابداری اسلامی و غربی وجود دارد. این تفاوت ها لزوماً از طریق تبیین یک مجموعه جدیدی از استانداردها قبل حل نیست چراکه تفاوت های فرهنگی نه فقط در قوانین ملل بلکه در قلب و ذهن آنها نیز وجود دارد. بنابراین سوالی که پیش می آید این است که آیا همگرایی استانداردهای حسابداری جهانی به طور واقع امکان پذیر است. طرفداران همگرایی استانداردهای بین المللی ادعا می کنند که وجود یک مجموعه واحد از استانداردها در سراسر جهان منجر به بهبود اصول حسابداری ثبات رویه و قابلیت مقایسه می شود و این امر به سرمایه گذاران خارجی این امکان را می دهد که صورت های مالی را به شیوه ای با ثبات مورد مطالعه قرار داده، تصمیمات بهتری اتخاذ کرده و درنتیجه به بهبود اقتصاد جهانی کمک کنند. الزام به پذیرش استانداردهای حسابداری قابل مقایسه در سراسر جهان گامی در جهت دستیابی به این هدف است اما برای دستیابی کامل به آن کافی نیست.

عوامل محیطی از جمله سیستم های قانونی، منابع تامین مالی خارجی، سیستم های مالیاتی، تورم، رویدادهای اقتصادی و سیاسی مواردی هستند که تفاوت های بین المللی در رویه های حسابداری را توضیح می دهند. عامل محیطی دیگری که بر رویه های حسابداری بین المللی اثر میگذارد فرهنگ است (سالتر، نیسواندر، ۲۰۱۴). تفاوت های ناشی از فرهنگ می توانند عمیق یا بسیار موشکافانه و ظریف باشند. این امر زمانی رخ می دهد که حسابداران با پس زمینه های فرهنگی متفاوت استانداردهای همگراشده را تفسیر و آنها را به کار می گیرند. کشورها بربمنای استانداردهای حسابداری ایجاد شده بر اساس پیش زمینه فرهنگیشان، نیازهای مالی و بازار اقتصادی خود را تعیین می کنند. این موضوع نشان می دهد که استانداردهای حسابداری جهانی با تفاوت های فرهنگی مختلفی مواجه است که ممکن است به طور کامل نتواند به هدف مورد نظر دست یابد.

موضوع دیگری که درخصوص همگرایی حسابداری بین المللی مطرح است این حقیقت است که استانداردهای غربی به سایر کشورها در حال تحمیل شدن است. این استانداردهای جدید براساس

مدل انگلو-آمریکایی شکل گرفته است که می تواند با بعضی فرهنگ هایی که الگوهای فرهنگی یکسانی با غرب ندارند در تضاد باشد. هم چنین به نظر می رسد که فرهنگ و حسابداری غربی به سایر سیستم ها ترجیح داده می شود. در کشورهای اسلامی که عقاید و استانداردهای یکسان با غرب ندارند و محدود به قواعد تعیین شده توسط اسلام هستند این موضوعات به راحتی قابل درک است.

## حسابداری و ارزش های فرهنگی در ایران

همیشه در رابطه با فرهنگ نیروهای متضاد با همدیگر در کشمکش هستند. در یک طرف، مردم کوشش دارند تا به حمایت و حفظ کردن فرهنگ ارزش ها پرداخته و مجموعه قوانینی را وضع نمایند که افراد از آن هنجارها عدول ننمایند (تعصب فرهنگی) و از طرفی دیگر، محیطی که در آن فرهنگ وجود دارد به طور مداوم تغییر می نماید و فرهنگ نیز برای دوام خودش، باید تغییر یابد. در هر موقعیتی ارزش های فرهنگی هر ملتی وابسته به این تغییرات است و اغلب اوقات محققان جامعه شناسی سیستم های جامعه شناسی را دینامیک می خوانند (در مقابل ایستا).

با در نظر گرفتن اظهارنظری که در این تئوری وجود دارد و تغییرات ارزش های حسابداری را ناشی از تغییرات ارزش های فرهنگی می داند ما می توانیم انقلاب اسلامی ایران را به عنوان یک انقلاب فرهنگی در نظر گرفته و تاثیرات آن را بر ارزش های حسابداری مورد آزمون قرار دهیم. در انقلاب اسلامی ایران، محیط فرهنگی به طور قابل ملاحظه ای تغییر پیدا کرد و فرهنگ نیز مجبور شده است برای حفظ بقای خودش تغییر پیدا کند. بعد از انقلاب اسلامی ایران ارزش های حسابداری به سمت کنترل قانونی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهان کاری بیشتر تمایل گردید و همچنین ارزش های اجتماعی بیشتر به سمت جمع گرایی، فاصله قدرت، اجتناب از بلا تکلیفی و عدم اطمینان و مردگرایی بیشتر سوق پیدا کرد.

رویه های حسابداری در ایران معمولاً متأثر از انگلستان، آمریکا و تا حدی نیز فرانسه بوده است، معمولاً در سیستم های انگلیسی حسابداری شرکت های عمومی و در رویه های حسابداری آمریکا شرکت های خصوصی صنعتی مدنظر قرار گرفته است و به عنوان نتیجه، حسابداری ایران هنوز هم مانند قبل از انقلاب، متأثر از انگلستان و آمریکا است (مهرانی، ۱۳۷۵).

## نتیجه گیری

از آنجایی که هر کشوری فرهنگ ملی منحصر به فرد خود را دارد، حتی با وجود الگوهای فراگیری که توسط هافستد و گری مطرح شده اند نمی توان رابطه ای را بیان نمود که برای تمامی جوامع به صورت کامل مصدق داشته باشد. تاثیرات قابل توجه فرهنگ بر حسابداری کاملاً واضح و مشخص است. هر چیزی، از ارزش های فرهنگی گرفته تا فرهنگ سازمانی و مذهب، رویه های حسابداری را به شیوه های مختلف شکل می دهند. این تفاوت ها نمی توانند به آسانی از طریق اجرا و پیاده سازی یک استاندارد حسابداری واحد برای تمامی سازمان ها در اقصی نقاط جهان تطبیق داده شوند. فرهنگ یک موضوع و ارزش درونی است و شاید غیرممکن باشد که قوانین خارجی بتوانند به راحتی ارزش های پایه ای جوامع را تغییر دهند. بنابراین، استانداردگذاران حسابداری آینده باید اثرات فرهنگی را در نظر داشته باشند تا اهداف اصلی حرفه حسابداری و رشد آن حفظ شود.

## منابع و مأخذ

- (۱) ابوالقاسمی، محمد جواد، (۱۳۸۴)، *شناخت فرهنگ*، تهران: عرش پروژه.
- (۲) آراد، حامد؛ عبدالله زاده، سلام. بررسی نظری تاثیر فرهنگ بر رویه های بین المللی حسابداری. *مجله حسابدار رسمی*. ص ص ۹۶-۱۰۱.
- (۳) کوش، دنی، (۱۳۸۱)، *مفهوم فرهنگ در علوم اجتماعی*، ترجمه فریدون وحیدا، تهران، مرکز تحقیقات صدا و سیما.
- (۴) مهرانی، کاوه (۱۳۷۵)؛ *تأثیر فرهنگ بر حسابداری، فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی های حسابداری*، سال چهارم، شماره ۱۴ و ۱۵، ص ص ۸۷-۱۱۴.
- (۵) نوروش، ایرج؛ دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۲). *بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل گری)*، *فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی*، سال دهم- شماره ۳-۳- ص ص ۳-۴۰.
- (۶) واينر، فلیپ، (۱۳۸۵)، *فرهنگ تاریخ اندیشه*، تهران: سعاد

- 7) Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*. Vol. 24, p. 1-16.
- 8) Mueller, G., Gernon, H., Meek, G. K. (1994). *Accounting: An International Perspective: a Supplement to Introductory Accounting Textbooks*. Illinois, Boston, Massachusetts Sydney, Australia: IRWIN Burr Ridge.
- 9) Salter, Stephen B : Niswander, Frederick. (2014). Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory. *Journal of International Business Studies*, Vol. 26, No. 2, pp. 379-397.
- 10) Young, Meredith. (2013). Cultural Influences on Accounting and Its Practices.

## حسابرسی اخلاق و ارزش‌های سازمانی

مجتبی ابراهیمی رومتجان<sup>۱</sup>، فاطمه زین الدینی میمند<sup>۲</sup>

امیر سبزبان، حسن خواجه‌ی، علی سلیمانی

### چکیده

حسابرسی اخلاقی از مهمترین و هیجان انگیزترین توسعه‌های علم مدیریت و حسابرسی در چند دهه گذشته است. ارزش‌ها، پایه و مبنای همه رفتارهای سازمانی هستند و تمرکز بر ارزش‌ها، مدیران سازمان‌ها را قادر به خلق سازمانی عالی و برتر در همه زمینه‌های ممکن خواهد کرد و کامل شدن و اعتلای این فرآیند همواره نیازمند حسابرسی آن خواهد بود و این نقطه‌ای دیگر از تلاقي رشته‌های حسابرسی و مدیریت خواهد بود. این مطالعه، به روش کتابخانه‌ای و بررسی پایگاه‌های الکترونیکی، ابتدا به تبیین اخلاق و حرفه حسابرسی و ارزش‌های سازمانی سپس راههای پیاده سازی اخلاق در حرفه حسابرسی و همچنین نقش حسابرسی اخلاق در ارتباط با ارزش‌های سازمانی پرداخته و در ادامه استنباط شده است که نتایج حسابرسی اخلاق یک تصویر شفاف از ارزش‌ها و آسیب پذیری سازمان ارائه می‌دهد، هر سازمانی که حسابرسی اخلاقی را رعایت می‌کند به جایگاه و سطح اخلاقی سازمان اهمیت داده و به دنبال اقدامات و برنامه‌هایی جهت اصلاح کمبودها و قصورات اخلاقی در سازمان است، که می‌توان گفت این دیدگاه، نگرشی است قابل تحسین که باید حمایت و پشتیبانی شود.

**واژگان کلیدی:** علم مدیریت، اخلاق سازمانی، حسابرسی اخلاق، تصویر شفاف، قصورات اخلاقی.

### مقدمه

هنگامی که شخصیت افراد در جامعه متزلزل شود، جامعه به طور فاجعه آمیزی آسیب پذیر می‌گردد. دوام و بقای یک ملت و یا یک فرهنگ منوط به این است که آن ملت مجهز به ارزش‌های

۱. دانشجوی دکتری حسابداری Ebrahimi362@yahoo.com

۲. مریم گروه علوم تربیتی دانشگاه پیام نور

ساده و ابتدایی اخلاقی نظیر دلاوری، نوع دوستی، احترام به دیگران و قانون باشد. یک ملت بقا نخواهد داشت مگر اینکه دارای افرادی باشد که مبنای عملشان انگیزه هایی فراتر از سود شخصی باشد. رعایت قانون، احترام به زندگی و دارایی های بشر، عشق ورزی به خانواده، دفاع از اهداف ملی، کمک به مستمندان و پرداخت مالیات، همه و همه به فضایل شخصی افراد نظیر دلیری، وفاداری، صداقت، گذشت، نیکوکاری، احساس همدردی، ادب، نزakت و احساس وظیفه بستگی دارند [۱۶].

از بین گرایشهایی که جامعه را به سمت و سوی رونق و شکوفایی سیاسی هدایت می کنند، مذهب و اخلاقیات تکیه گاه های اجتناب ناپذیرند. ارزشهای اخلاقی، زیرینایی را فراهم می کند که یک جامعه متmodern و متعالی فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می شود زیرا بدون این زیرینایی، جامعه متmodern از هم پاشیده و فرو می ریزد [۲۲].

همچنانکه سازمان ها برای تامین نیازهای آتی پیچیده تر و پیشرفته تر شدن، تکیه بر نتایج حسابرسی برای تصمیم گیری بعنوان زمینه ای مناسب تقویت شده است. معمولاً<sup>۱</sup> تصور بر اینست که حساسیت اخلاقی معمول، همراه با گروه خوبی از همکاران با تجربه، برای حمایت از اخلاق کسب و کار کافی خواهد بود. از آنجا که رفتار اخلاقی سازمان به رفتارهای اخلاقی یکاک کارکنان آن بستگی دارد، توجه داشتن و مشارکت دادن کارکنان در تعیین و شفاف سازی ارزش های سازمان امری ضروری است [۱۳].

سازمان اروپایی اخلاق کسب و کار<sup>۱</sup> بر این باور است که هر سازمانی که حسابرسی اخلاقی را انجام می دهد به جایگاه و سطح اخلاقی سازمان اهمیت داده و به دنبال انجام اقدامات و برنامه های ضروری در ارتباط با آشکار شدن و مشاهده کمبودها و قصورات اخلاقی در سازمان است. این دیدگاه، نگرشی است قابل تحسین که باید حمایت و پشتیبانی شود [۲۳].

بنابراین، حسابرسی اخلاقی از یک سوموجب شناسایی و مشخص کردن ارزش های (واقعی) سازمان می شود و از سوی دیگر در یک مسیر کلی به اینکه سازمان چگونه سیستم های ارزشی خود را ایجاد و توسعه دهد، منتج خواهد شد.

در این مقاله، به روش کتابخانه ای و بررسی پایگاه های الکترونیکی، ابتدا به تبیین اخلاق و حرفة

<sup>1</sup> . Institute for Business Ethics- EIBE European

حسابرسی و ارزش‌های سازمانی سپس راه‌های پیاده‌سازی اخلاق در حرفه حسابرسی و همچنین نقش حسابرسی اخلاق در ارتباط با ارزش‌های سازمانی پرداخته شده است.

### اخلاق چیست؟

در لغتنامه دهخدا، اخلاق به معنی «خلق و خوی‌ها» و علم اخلاق به معنی «دانش بدونیک‌خوی‌ها» تعریف شده است. اخلاق را می‌توان الگوی رفتار ارتباطی درون‌شخصی و برون‌شخصی مبتنی بر رعایت حقوق افراد و یا مسئولیت‌پذیری در قبال افراد تعریف کرد<sup>[۴]</sup>. در حالت کلی، مسئولیت اخلاقی را می‌توان به ۳ بخش تقسیم کرد:

- ۱- مسئولیت فرد در قبال خود و دیگران در زندگی شخصی<sup>۱</sup>،
- ۲- مسئولیت فرد در قبال خود و دیگران در زندگی شغلی<sup>۲</sup>،
- ۳- سازمان در قبال محیط داخلی و خارجی<sup>۳</sup>،

ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خطمشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خطمشی‌ها، مواردی چون ویژگیهای اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را دربرمی‌گیرد. این ضوابط در حرفه حسابداری مبانی رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شود<sup>[۷]</sup>.

اخلاق موضوعی است فراگیرکه همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می‌آفریند. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زاییده‌ی تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل رامی پیمایند. این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه‌ی این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه‌ی اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می-

<sup>1</sup> Personal Ethics

<sup>2</sup> Work Ethics

<sup>3</sup> Organizational Ethics

کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه واعضای آن، خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه‌ی این خدمات تفسیر و دنبال شود.<sup>[۱۸]</sup>

### حرفه حسابداری

حسابداری دانشی ارزشمند و مولفه اصلی برای اقتصاد بازار است. هیچ فعالیت اقتصادی بدون اتکا به حسابداری امکان‌پذیر نیست. حسابداری به ارائه اطلاعاتی در رابطه با وضعیت مالی و میزان سوددهی عملیات می‌پردازد. این دانش مبنای نظام‌های مالی و پولی کشورهاست و نقشی کلیدی در «نظرارت» در راستای ایجاد قابلیت پاسخگویی و شفافسازی در زمینه اقتصاد ایفا می‌کند.

ویژگیهای هر حرفه عبارت است از: (الف) پذیرش وظیفه‌ی خدمت به جامعه؛ (ب) وجود حداقل شرایط از پیش تعیین شده برای ورود به حرفه، از جمله مهارت‌های تخصصی لازم که از طریق آموزش و تجربه به دست می‌آید؛ (ج) پابندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزش‌های مربوط در آن حرفه.<sup>[۱۸]</sup>

از آنجایی که حسابداری دارای ویژگی‌های فوق می‌باشد و مهارتی است که نیازمند خبرگی بوده و مشتریانی دارد که وابسته به این خبرگی هستند، در نتیجه به عنوان یک حرفه تلقی می‌شود. برای حرفه‌ای بودن، حسابدار متعهد می‌شود تا مراقب منافع مشتریان مختلف خود باشد.<sup>[۱۴]</sup>

به طور کلی حسابداری در دنیای پیشرفت‌هه اقتصادی امروز حرفه‌ای است حیاتی، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند وجود داشته باشد. بر جستگی متمایز کننده حرفه حسابداری پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند، از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکاء، واقعی و بی‌غرضانه باشد.<sup>[۶]</sup>

از آنجایی که فعالیتهای مالی برای بقای دنیای فعلی ما ضروری هستند و حس ابداری این فعالیت‌ها را تسهیل می‌کند؛ از این رو حسابداری به عنوان یک حرفه سودمند تلقی شده و به خاطر نقش اساسی اش در رديابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده در دنیای اقتصادی امروز، به یک حرفه خدماتی حساس تبدیل شده که همچون دیگر حرفه‌ها دارای فرمان‌های اخلاقی می‌باشد.

### اهمیت اخلاق در حسابرسی

نیاز به وجود اخلاق در جامعه اهمیت زیادی دارد و شاید به همین دلیل باشد که معمولاً ارزش‌های اخلاقی را در قوانین می‌گنجانند. البته همه ارزش‌ها را نمی‌توان در قوانین گنجانید و این به سبب ماهیت قضاوتی مربوط به ارزش‌های خاص است. نبود مقررات موجب می‌شود که افراد به دلیل ترجیح منافع شخصی آنی، به رفتارهایی دست بزنند که در تقابل با منافع اجتماعی است، به همین دلیل، تشکل‌های حرفه‌ای با پرچم رعایت اخلاق و دارا بودن آیین نامه به اجتماع اعلام می‌کنند که اعضای تشکل به مقررات آیین نامه خود پای بندند و اشخاص ثالث را از رعایت حداقل‌های اخلاق تعیین شده در آیین نامه اخلاقی خود مطمئن می‌کنند [۱۱].

از آنجا که به نظر می‌رسد اخلاق یک عامل مهم در برنامه ریزی و انجام حسابرسی کیفیت باشد، نیاز به ایجاد مجموعه‌ای از قوانین در آن زمینه وجود دارد. ترجیحاً یک رمز اخلاق می‌تواند واحد شرایط بودن یک سازمان حسابرسی و حسابسان فردی را تنها به اندازه نوع حسابرسی که انجام می‌شود، تحت تاثیر قرار دهد [۲۰].

اخلاق از اهمیت عمده‌ای برای کمک به رسیدن حسابسان به عینیت کامل در مشاهدات خود و تجزیه و تحلیل‌های توالی برخوردار است. چنین عینیتی نه تنها باید در عمل نشان داده شود؛ بلکه باید برای تمام بخش‌های مرتبط با حسابرسی چه مستقیم و چه غیر مستقیم آشکار شود. به عبارت دیگر، حسابرس در موقعیت خود نه تنها باید خالص و پاک باشد بلکه باید از دید سایرین نیز این گونه به نظر برسد.

حسابسان مستقل<sup>۱</sup> باید تا جایی که می‌توانند مجدد و مطابق با مواردی که به آنها آموزش داده شده است، کار کنند. آنها باید همواره گزارش کاملی در ارتباط با مسائلی که در حین کار با آنها مواجه شده‌اند، به مدیران ارشد خود بدهند. مواردی مانند سستی، سرهمندی کردن گزارش‌ها و پنهان کاری، مطابق قانون و اخلاق نیستند. تخلف‌ها و قصور اخلاقی نه تنها باعث قضاوت نادرست در مورد نظام حسابداری می‌شود، بلکه ممکن است باعث زیر سؤال رفتن ارزش کار حسابسان در بررسی حساب‌ها شود. البته این امر فقط ناشی از ناتوانی و قصور اصول اجرایی حسابداری نیست. وظایف و کارهای حسابسان واضح و روشن است و آنها باید این وظایف را به بهترین نحو ممکن انجام دهند. ارائه دستور عملی اخلاقی متناسب با میزان انحراف از قانون به کسانی که سعی در

<sup>۱</sup>. Independent Auditors

سرپیچی از قانون دارند و آن را زیر پا می‌گذارند، موضوعی است که در اصول اخلاقی تجدیدنظر شده حذف شده و مشاهده نمی‌شود [۱۹].

### تأثیر اخلاق در کیفیت نتایج حسابرسی

همچنانکه سازمان‌ها و موسسات خصوصی برای تامین نیازهای آتی پیچیده تر و پیشرفته تر شدند، تکیه بر نتایج حسابرسی نیز بعنوان زمینه‌ای مناسب برای تصمیم‌گیری تقویت شده است. از آنجاییکه که حساسیت اخلاقی معمول، همراه با گروه خوبی از همکاران با تجربه، برای حمایت از اخلاق کسب و کار کافی خواهد بود. با این حال، ارزیابی کیفیت حسابرسی نسبتاً دشوار است زیرا محققان در موقعیت ناظارت بر چگونگی انجام حسابرسی نیستند. بنابراین، تاثیر شایستگی تیم حسابرسی برای قضایت درباره‌ی کیفیت نتایج حسابرسی، حیاتی می‌باشد. مهارت‌های فنی حسابرس نیز مهم می‌باشد و می‌توان آنها را اندازه‌گیری و ردیابی کرد. از سوی دیگر، اگرچه نفوذ مهارت‌های اخلاقی شخصی ممکن است کیفیت نتایج حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد، اما عمدهاً پنهان می‌مانند [۱۲].

در نتیجه اخلاق در حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد و حرفه حسابداری باید اصول اخلاقی و قوانینی را تدوین نموده که اعضاً آن را ملزم نماید تا از سطحی از خویشتنداری برخوردار شوند که ماوراء الزامات قانونی و مقررات است.

### ارزش‌های سازمانی

زمانی که فردی به استخدام سازمانی در می‌آید، باید ارزش‌ها و فرهنگ آن سازمان را هم بشناسد و آنها را بپذیرد. سازمان‌های موفق ارزش‌ها و چشم‌انداز سازمان‌شان را نه تنها با کارکنان‌شان که با مشتریان‌شان هم در میان می‌گذارند. به این ترتیب کارکنان متوجه می‌شوند که از آنها چه انتظاری می‌رود و آنها چگونه می‌توانند به موفقیت سازمان‌شان کمک کنند.

چشم‌انداز و ارزش‌های سازمان به کارکنان اجازه می‌دهند که به هدف مشترکی وفادار بمانند و همه با هم سازمان را به آن سمت پیش ببرند. سازمان و افرادش باید فرهنگ و ارزش کشوری که در آن فعالیت می‌کنند را هم بشناسند و سعی کنند آن را با فرهنگ فردی و سازمانی‌شان همراستا کنند [۲۴].

جهت آشنایی بیشتر با ابعاد و تعاریف مختلف ارزش و ارزش‌های سازمانی تعاریف ذیل ذکر شده است:

- ارزش‌ها غالباً به ایده‌هایی اطلاق می‌شوند که انسان‌ها درباره خوب و بد، مطلوب و نامطلوب دارند.[۱۲]
- ارزش‌های سازمانی، همان چیزی است که یک سازمان را با جایگاهی جهانی از شرکت‌های کوچک و متوسط متمایز می‌کند[۲۵].
- ارزش‌های اصلی سازمان که به مقیاس وسیع مورد توجه همگان قرار می‌گیرند، معرف فرهنگ آن سازمان هستند[۵].
- ارزش‌های سازمانی در زمرة فرضیات مشترک در حوزه فرهنگ سازمانی ناشی از فرآیند «دروني‌سازی» توسط اعضای سازمان است[۲].
- ارزش‌های سازمانی، مبنای تصمیم‌گیری بوده و راهنمای قضاوت امور هستند [۳]. از این رو می‌توان گفت : در سازمانی که مدیریت از راه ارزش‌ها پیاده شده است، تنها یک رئیس وجود دارد و آن «ارزش‌های سازمانی» است. ارزش‌های سازمانی با حیات سازمان گره خورده‌اند، از این‌رو به صرف تدوین بیانیه ارزش‌ها، حیات سازمان تضمین نمی‌شود، بلکه جاری‌سازی ارزش‌ها و استقرار آن در فرآیندهای مختلف سازمانی ضامن بقای سازمان خواهد بود. در این میان، نقش کلیدی و حساس سطوح رهبری و مدیریت ارشد سازمان‌ها در فرآیند تدوین و جاری‌سازی ارزش‌ها بسیار حائز اهمیت بوده، به طوری که در قدم نخست این رهبران و مدیران ارشد سازمان هستند که می‌بایستی به عنوان الگوی تعالی و مدافع نظام ارزشی حاکم بر سازمان، نقش آفرینی کنند.

### نقش اخلاق با ارزش‌های سازمانی

نیکوست، سخن خود را با فرمایش گوهربار رسول مهر و رحمت، پیامبر اسلام(ص) آغاز کنیم که می‌فرمایند:

«انما بعثت لاتمم مکارم الاخلاق؛ همانا من از جانب پروردگار جهت تکمیل و اتمام ارزش‌های والای اخلاقی مبعوث شدم.»[۱۰].

متخصصان مدیریت استراتژیک «اصول اخلاقی شایسته را در سازمان را از پیش‌شرط‌های مدیریت استراتژیک خوب» دانسته‌اند. روزبه روز اعتقاد سازمان‌ها در این مورد راسخ‌تر می‌شود که ترویج اصول اخلاقی و تقویت فرهنگ معنوی موجب ایجاد مزیت‌های استراتژیک خواهد شد[۹]. از این‌رو

در فرآیند تدوین برنامه استراتژیک و اهداف سازمانی، تبیین نظام ارزشی سازمان در قالب «ارزش‌های سازمانی» به عنوان یکی از عناصر استراتژیک پیش‌بینی شده است. ارزش‌ها اصلی‌ترین منبع اخلاق محسوب می‌شوند و در واقع اخلاق، به اجرا در آوردن ارزش‌های است. اخلاقیات، نظامی از ارزش‌ها، بایدها و نبایدهایی هستند که براساس آن نیک و بدگاهی سازمان مشخص و عمل خوب از بد متمایز می‌شود.<sup>[۱]</sup>

همسویی و تلفیق وظایف سازمانی و اخلاقیات مفهوم جدیدی تحت عنوان «اخلاق حرفه‌ای» را به دنبال داشته، به گونه‌ای که امروزه این مفهوم در تمامی حوزه‌های کسب و کار اعم از سازمانی و مشاغل صنفی، موردنظر واقع شده است، مسئولیت‌های اخلاقی سازمان-بنگاه در قبال محیط را، اخلاق حرفه‌ای می‌دانیم و آن مسئولیت‌های اخلاقی فرد در شغل را نیز شامل می‌شود اخلاق حرفه‌ای در مفهوم نوین آن بر اصل محیط حق دارد و سازمان تکلیف بنا شده است.<sup>[۲]</sup>

### حسابرسی و اخلاق

همان گونه که اشاره شد حرفه حسابداری یک فن و عمل است که برای کمک به افراد در روابط اثرباره امور اقتصادی آنها تدوین شده است. هدف اصلی و اساسی آن ارائه اطلاعات درباره امور اقتصادی یک شخص یا سازمان در قالب صورت‌ها و گزارش‌های مالی می‌باشد. این اطلاعات جهت تصمیم‌گیری مدیران، مالکان، دولت، اتحادیه‌ها، اعتباردهندگان، عرضه‌کنندگان کالا و کارکنان شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد. از طرف دیگر استفاده کنندگان خدمت حسابداری به ویژه تصمیم‌گیرندگان که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند انتظار دارند اطلاعات ارائه شده به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتقاء و مبتنی بر واقعیت باشند. بنابراین کسانی که در رشته حسابداری فعالیت می‌کنند نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای که به آن مسائل اخلاقی در حرفه گفته می‌شود نیز برخوردار باشند.<sup>[۲۱]</sup>

از آنجایی که هر جامعه متمدن بر ارزش‌های اخلاقی استوار است؛ بدون اخلاق تمدن سقوط می‌کند. رعایت موازین اخلاقی توسط کسب و کارها باعث ارتقای اعتماد عمومی به کالاهای و خدمات آنها می‌شود. یک جامعه برای اینکه دارای نظم شود ناگزیر است رفتارها را بر پایه اصول اخلاقی بگذارد. شاید بتوان بدین گونه استدلال کرد که اصول اخلاقی همانند چسبی است که اجزای جامعه را نگه می‌دارد. در راستای توسعه و خلق ارزش در جامعه، حرفه حسابرسی نیازمند صحت عمل و اخلاق

است، به ویژه اینکه خدمات حسابرسان بیشتر به عامله مردم ارائه می شود، از این رو حسابرسان می باید مجموعه ای از موازین اخلاقی را رعایت کنند. اخلاق در حسابرسی ضروری می سازد که حسابرسان دانش و مهارت های حرفه ای برای سطح کاری را که می خواهند انجام دهند، داشته باشند تا بتوانند به کارفرمایان و مشتریان خود خدمات حرفه ای موثر و کارآمدی ارائه کنند. حسابداران نقش مهمی را در اداره امور شرکت ها و شیوه های خوب کسب و کار پایدار اخلاقی دارند.

### راه های پیاده سازی اخلاق سازمانی در حرفه حسابرسی

سازمان ها با ایجاد یک برنامه مدیریت اخلاق می توانند اخلاقیات را در محیط کار مدیریت کنند. یکی از اهداف اساسی برنامه های مدیریت اخلاق ایجاد تعادل بین ارزشهای رقیب<sup>۱</sup> است. یک برنامه اخلاق از ارزش ها، خط مشی ها و فعالیت هایی که بر شایستگی رفتارهای سازمانی اثر می گذارد تشکیل می شود. برنامه های اخلاق می توانند شامل آموزش ها و ارزیابی های وسیعی باشند. آنها در معضلات اخلاقی نقش راهنمایی دارند. بندرت ممکن است دو برنامه اخلاقی دقیقاً مثل هم باشند.

در مواردی که حسابرسان و اعمال آنها مورد توجه است، باید برای گزینه های اخلاقی مربوط به کار، رویکردی مبتنی بر قوانین اخلاقی داشته باشند. از سوی دیگر، کسانی که قوانین را برای سازمانی تنظیم می کنند، ممکن است انتظار داشته باشند که دست کم در موقع تدوین قوانین، نظر مساعد نتیجه گرایان را به دست آورند. بنابراین باید هنگام اعتبار دادن به یک سازمان به نحوه رعایت گزینه های اخلاقی و میزان اهمیت این موارد برای سازمان توجه شود.

اخلاق در زندگی اجتماعی یا در یک سازمان این نکته را مورد توجه قرار می دهد که افراد و اعضای اجتماع و یا یک سازمان برای انطباق خود با قوانین جامعه و سازمان که در تدوین آنها نقشی نداشته اند، تعهد اخلاقی دارند. این حقیقت وجود دارد که درنهایت انتخاب های اخلاقی توسط مقام های صلاحیتدار سازمان انجام می شود. علاوه بر این، یک سازمان تقریباً چیزی مانند یک جامعه یا شهروندان یک کشور دارای تعهدی پایدار نسبت به رعایت احکام و قوانین این قبیل موسسه هاست [۱۵].

<sup>۱</sup> competingvalues

از این‌رو، تعیین ویژگیهای اخلاقی که همه افراد اخلاق‌گرا آن را دارا باشند دست‌کم مطابق آنچه در سنت‌های غربی رایج است و بر استقلال فردی تاکید می‌کند منجر به اصلاح نظرهای افراد و تطابق یا عدم تطابق آنها با معیارهای معتبر قانونی، حقوقی و اجتماعی می‌شود<sup>[۱۷]</sup>. به رغم وجود دلایل اخلاقی برای پایبندی به قوانین و مقررات، مسئولیت‌های مهم فردی هم در قبال علل قبول یا رد نتایج و پیامدهای خاص وجود دارد. موازنۀ بین قوانین غیراخلاقی و قوانینی که نتایج حاصل از آنها مفید هستند، ناپذیرفتی است. بنابراین افراد در مورد چگونگی مطابقت اعمال خود با عناصر اخلاقی تصمیم می‌گیرند.

مسائل اخلاقی با مسئولیت‌ها و تکلیف‌های خاص و منحصر به فرد شروع می‌شود و خاتمه می‌یابد. موضوع خاصی که در مورد اعضای یک گروه یا انجمن و افراد شاغل در یک شغل وجود دارد، این است که این افراد آشکارا برای پیروی از مسائل اخلاقی و همچنین تعهدهایی که باید در برابر تمام انسانها به کار برند، در مقایسه با منافع شخصی خود ارزش بیشتری قائل هستند. در چنین شرایطی، چیزی مانند تعهدی جمعی و مشترک برای تایید و حمایت از این ارزش‌های حرفه‌ای وجود دارد. تهیه و تدارک کافی مدارک مناسب، ایجاد فرهنگ حمایت از تمامیت و یکپارچگی حسابرس و تبعیت از روشهایی که منافع حاصل از رعایت استانداردهای حسابرسی را به بالاترین حد می‌رساند، در زمرة مسئولیت‌های خاص موسسه‌های حسابرسی است. بنابراین بی توجهی به ارزش‌های سازمانی و اعمال نکردن مدیریت صحیح و مناسب در مورد هدایت و راهنمایی حسابرسان باعث می‌شود که نتوان انتظار رفتارهای صحیح اخلاقی را داشت.

### نقش حسابرسی اخلاق در ارتباط با ارزش‌های سازمانی

امروزه واژه حسابرسی اخلاقی را در اشاره به فرآیندی که داده‌های مربوط به ارزش‌های سازمانی را جمع آوری می‌کند، بکار می‌برند، این فرآیند شامل بررسی اطلاعات موجود در سیستم‌های حسابداری و دفترداری سازمان و همچنین بررسی مدارک و مستندات مربوط به فرآیند‌های سازمان در ارتباط با اخلاقیات بمنظور نشان دادن واقعیات و شفاف سازی ارزشی (تصریحی و تلویحی) سازمان به صورت تحلیلی است. رفتارهای سازمانی ارزشی (مرتبط با ارزش‌ها) استخراج شده از سوابق دفترداری، در تقابل با خطوط راهنمای و عقاید جدید در زمینه‌هایی مثل مسائل زیست محیطی، خط مشی‌های استخدام و اخراج کارکنان و غیره مورد تست و آزمون قرار می‌گیرند<sup>[۲۳]</sup>.

علاوه بر آن و در مرحله بعد، نظر و عقیده اخلاقی سازمان نیز بر اساس مستندات موجود سازمان تبیین می شود تا سند مزبور به منظور شفاف سازی و تصريح ارزش ها و همچنین آزمون ثبات و سازگاری آنها و پیدا کردن شکاف های اخلاقی احتمالی در درون سازمان مورد بازبینی و بازنگری قرار گیرد. این روش همچنین در مورد فرآيندهای مرتبط با ارزش های سازمان (فرآيندهای ارزشی سازمان) بکار می رود. یک چک لیست (در ارتباط با کanal های ارتباطی سازمان، سیستم های پاداش، سلسله مراتب فرماندهی و غیره) جامع برای مشخص و تعیین کردن اینکه چه رفتارهایی را سازمان، ارزش می داند بکار گرفته می شود. این عمل از طریق بررسی ساختارها و فرآيندهای رسمی و غیررسمی در سازمان و بکارگیری تئوری های توسعه سازمان برای قطعی سازی و تایید نتایج حسابرسی انجام می شود.

از آنجا که رفتار اخلاقی سازمان به رفتارهای اخلاقی یکایک کارکنان آن بستگی دارد، توجه داشتن و مشارکت دادن کارکنان در تعیین و شفاف سازی ارزش های سازمان امری ضروری است. در فرآیند ارزیابی اخلاقی داخلی ارزش های غالب کارکنان از طریق مصاحبه ها، نظرسنجی ها، پرسشنامه ها و غیره تعیین و استخراج می شوند. سپس نتایج بدست آمده به سیستم ارزشی سازمان که از طریق فرآیند پاسخگویی مشخص شده است ارتباط داده می شوند. با انجام این کار، شکاف های اخلاقی (برداشت های مختلف از اخلاقیات سازمان) و همچنین اختلاف و تضاد بین سازمان و ارزش هایی که با یکدیگر ناسازگار هستند، مشخص و تعیین می شوند [۲۳].

حسابرسی اخلاقی داخلی نه تنها بدنبال آشکارسازی ارزش های غالب سازمان است بلکه بدنبال این است که ارزش های سازمان چه باید باشند. نظر به اینکه هدف ممیزی داخلی، اندازه گیری تطابق واقعیات و حقایق با عرف و عادت معمول سازمان است (حسابرسی رعایت)، این عرف و عادت ارزش هایی که سازمان در صدد به کارگیری و اعمال آنها است باید شفاف و صريح باشند. این مساله ممکن است نتیجه یک فرآیند مشارکتی (نوشته شده یا نوشته در بیانیه ارزش های سازمان) باشد، اما مهم است به دلیل اینکه یک فرآیند مستمر است برای حصول اطمینان از اینکه سازمان این ارزش ها را پاس می دارد. بنابراین ارزیابی اخلاقی داخلی از طریق گوش فرادادن<sup>۱</sup> به ممیزی داخلی اهمیت داده و توجه می کند. کارگاه های آموزشی و گروه های کوچک بحث و تبادل نظر، آگاهی

<sup>۱</sup> (به معنی اصلی کلمه Audit -حسابرسی) (از ریشه لاتین لغت Audire به معنی گوش فرا دادن)

اخلاقی در بین کارکنان را افزایش داده و به عنوان یک ابزار مهم در جهت دستیابی به اجماع می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند.

از آنجا که پاسخگویی یکی از اهداف حسابرسی اخلاقی است، نتایج فرآیندی که به ذینفعان سازمان مربوط می‌شود باید به اطلاع آنها رسیده و در اختیار آنان قرار گیرد. با به کارگیری گروه‌های متمرکز، سهامداران می‌توانند بازخوردهای مهم که بصورت خودکار و اتوماتیک نتایج حسابرسی را در مفهوم گسترده‌تری بیان خواهد کرد، ادامه دهنند. بحث‌های گروه‌های متمرکز با پشتیبانی اطلاعات دریافتی از سیستم دفترداری باید درخصوص مسائل عمومی سازمان و همچنین ارزش‌هایی که اقدامات سازمان بر آن مبنای انجام گرفته، صورت پذیرد.

این مساله در فرآیند ارزیابی اخلاقی بیرونی که مجموعه ارزش‌های سازمان را در تقابل با عقاید و برداشت‌های ذینفعان مرتبط مورد آزمون و تست قرار می‌دهد، انجام می‌گیرد. ارائه بازخورد در این مورد برای سازمانی که در صدد ارتقای ویژگی سازمانی است کاملاً ضروری است و نتایج حاصل از تمرین حسابرسی اخلاقی (شامل یافته‌ها و نتایج حسابرسی داخلی بدليل اینکه کار درستی است که باید انجام شود) باید به کارکنان همواره اطلاع رسانی و گزارش شوند. در نتیجه اجرای این فرآیند سازمان قادر خواهد بود اهدافی را برای بهبودهای آتی در رفتارهای اخلاقی خود بصورت یکپارچه تعیین و مشخص کند.

### نتیجه گیری

واژه حسابرسی اخلاقی در اشاره به فرآیندی که داده‌های مربوط به ارزش‌های سازمانی جمع آوری می‌شود، بکار رفته که شامل بررسی اطلاعات موجود در سیستم‌های حسابداری و دفترداری سازمان است. از آنجا که پاسخگویی یکی از اهداف حسابرسی اخلاقی است، نتایج فرآیندی که به ذینفعان سازمان مربوط می‌شود باید به اطلاع آنها رسیده و در اختیار آنان قرار گیرد. با توجه به مباحث مطرح شده اینگونه می‌توان نتیجه گرفت که یافته‌ها و نتایج حسابرسی اخلاقی یک تصویر شفاف از ارزش‌ها و آسیب‌پذیری سازمان ارائه می‌کند. هر سازمانی که حسابرسی اخلاقی را رعایت کند به جایگاه و سطح اخلاقی سازمان اهمیت داده و به دنبال اقدامات و برنامه‌هایی جهت اصلاح کمبودها و قصورات اخلاقی در سازمان است. از این رو این دیدگاه، نگرشی است قابل تحسین که باید حمایت و پشتیبانی شود. حسابرسی اخلاقی ارزش‌های واقعی سازمان را مشخص و مسیر اصلی این ارزش‌ها را توسعه می‌دهد. از این جهت اگر یافته‌های حسابرسی اخلاقی هر ساله یا هر

دو سال یکبار در سازمان‌ها به برنامه‌های عملیاتی تبدیل و ترجمه شوند، سازمان قادر خواهد بود که مسیر پیشرفت خود را بر اساس اطلاعات مبنا و پایه‌ای ارائه شده توسط عناصر و جزای مختلف ممیزی اخلاقی پیگیری کند.

#### منابع فارسی

۱. الوانی، «اخلاقیات در سازمان‌ها با تأکید بر دیدگاه اسلامی»، نشریه نسیم خدمت شماره ۴، مهر ۱۳۸۶.
۲. پیرس و رابینسون، برنامه‌ریزی و مدیریت استراتژیک، ترجمه دکتر خلیلی شورینی.
۳. جفری، هریسون و کارول جان، مدیریت استراتژیک، ترجمه بهروز قاسمی، ۱۳۸۰.
۴. دهخدا علی‌اکبر، لغتنامه، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۱۹.
۵. رابینز، استی芬، مبانی رفتار سازمانی، ترجمه علی پارساپیان و محمد اعرابی، ۱۳۷۳.
۶. رفاهی، خلیل (۱۳۹۰)، آشنایی با اسلام، ص ۲۸۸.
۷. سرلک نرگس، اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره ۱ و ۲، ۱۳۸۷.
۸. فرامرز قراملکی، احد، اخلاق حرفه‌ای، ۱۳۸۲.
۹. فردآر، دیوید، مدیریت استراتژیک، ترجمه علی پارساپیان و سیدمحمد اعرابی، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، ۱۳۸۰.
۱۰. کنز الاعمال، جلد ۳، ص ۱۶، مرکز تحقیقات کامپیوتی علوم اسلامی.
۱۱. لاری محمود، نیک اختر مهدی، بلوجی سمیرا، مدیریت اخلاق در حسابرسی، ۱۳۹۲.
۱۲. محسنی بهرام، رضایی زاد سیده هانیه، تاثیر اخلاق در کیفیت نتایج حسابرسی، ۱۳۹۲.
۱۳. محسنی، منوچهر، جامعه‌شناسی عمومی، ۱۳۷۴.

#### منابع لاتین

14. Bentham, J. (1789) *The Principles of Morals and Legislation* Ch I, p. 1.
15. Campbell T., Ethics and Auditing, Australian, xxxii, 354, 2005, p.25.
16. Colson Ch (1989). *Against the Night*, Ann Arbor ,MI: Servant Publications, p.67. USA Today – 5/31/2006.
17. Kant I., *The Moral Law in H.J. Paton (trans.)*, *Groundwork of the Metaphysic of Morals*, Hutchinson, London,1953.
18. Kant, Immanuel. Foundations of the Metaphysics of Morals. Trans. Lewis White Beck Page numbers citing this work are Beck's marginal numbers that refer to the page numbers of the standard

edition of Königliche Preussische Akademie der Wissenschaften. Berlin, 1902–1938.

19. Maurice J., Accounting Ethics, Pitman Publishing, London, 1996.
20. Mills, C. A. (1989). The quality audit: a management evaluation tool. Milwaukee: ASQC. Quality Press.
21. Nietzsche F. (1966) Beyond good and evil: prelude to a philosophy of the future. New York, NY: Vintage Books; pp: 458.
22. Smith LM (2003). A Fresh Look at Accounting Ethics. Accounting Horizons 17: 47–49.

#### سایت های مورد استفاده

23. <http://www.donya-e-eqtesad.com>.
24. <http://www.managewise.com>.
25. <http://www.performa.com> "Organizational Values".

## سرمایه معنوی، کلید گمشده جامعه امروز

حمیدرضا رضایی<sup>۱</sup>، سعید شیرشکن<sup>۲</sup>، حسین خسروزادگان نژاد<sup>۳</sup>

### چکیده

صاحب نظران در حوزه سرمایه فکری، اتفاق نظر دارند که سرمایه فکری به سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه‌ای تقسیم بندی می‌شود. این تحقیق در نظر دارد استفاده از سرمایه معنوی به عنوان جزئی جدید از سرمایه فکری در کنار دیگر اجزا را بررسی کند. سرمایه معنوی شامل ارزش‌هایی چون روحیه، ایمان، صداقت، اخلاق، علاقه و انگیزه، تعهد، عزت نفس، اشتیاق و صفا و صمیمیت می‌باشد. لذا در این مقاله ابتدا مفهوم و تعاریف سرمایه فکری و عناصر تشکیل دهنده آن (سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری، سرمایه رابطه‌ای، سرمایه معنوی) بیان شده است و سپس ارتباط اجزای سرمایه معنوی در پیشرفت جامعه مورد بحث قرار گرفته است.

**واژگان کلیدی:** سرمایه فکری، سرمایه معنوی، سرمایه ساختاری، سرمایه انسانی، سرمایه رابطه‌ای.

<sup>۱</sup>. عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی تبران، مشهد Hr.rezaei@ymail.com

<sup>۲</sup>. دانشجوی کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه بین المللی امام رضا (ع)

<sup>۳</sup>. کارشناسی ارشد حسابداری و مدرس دانشگاه

**۱- مقدمه**

سرمایه فکری یکی از دارایی‌های ناملموس مهم در کسب و کار امروزی است به خصوص در اقتصاد دانش محور کنونی که به شدت بر فناوری تکیه دارد (بنیفور، ۲۰۰۳). با وقوع انقلاب تکنولوژی و فناوری اطلاعات، از سال‌های بعد از ۱۹۹۰، الگوی اقتصاد جهانی، تغییر اساسی کرد. در اقتصاد امروز، دانش به عنوان مهمترین سرمایه، جایگزین سرمایه مالی و فیزیکی شده است (قلیچ لی و مشبکی، ۱۳۸۵). سرمایه فکری به کرات به عنوان دارایی ناملموس با ارزشی شناخته شده است که برای ترغیب به نوآوری، خلاقیت، مزیت رقابتی، ایجاد ارزش و افزایش عملکرد شرکت استفاده می‌شود (سوده، ۲۰۰۵). بنابراین تأکید بر سرمایه فکری یک تفاوت اساسی میان عملیات شرکت‌ها در اقتصاد قدیم و اقتصاد نوین را نشان می‌دهد، که در اقتصاد قدیم ارزش ناشی از دارایی‌های فیزیکی بود در حالی که در اقتصاد نوین، ارزش از بکارگیری علم و سرمایه فکری خلق می‌شود (دستگیر و محمدی، ۱۳۸۸).

در رشته حسابداری، مدیریت و اقتصاد، سهامداران موضوعاتی از سرمایه فکری را به طور کاملاً گسترده مورد بررسی قرار می‌دهند (سوبی، ۲۰۰۲). به طور مشابه‌ای (پتی و گوتزی، ۲۰۰۰) با اشاره به اهمیت سرمایه فکری که بسیار گسترده و به اصطلاح چشمگیر است ناشی از اطلاعاتی است که بر اساس ابتکارات و نوآوری‌های نشأت گرفته از اقتصاد بوده و اطلاعات و تکنولوژی که از جامعه نشأت گرفته است. احمد و همکاران (۲۰۱۰) مشاهده کردند که در طی ۲۰ سال گذشته معیارهای سرمایه فکری و همچنین گزارشگری از آن به عنوان موضوعاتی جالب از سهامداران آکادمیک باقی‌مانده است. تا کنون معیارهای مختلفی از سرمایه فکری بیان شده است از جمله او دیسون و مالون (۱۹۹۷)، استیوارت (۱۹۹۸) و روس و همکاران (۱۹۹۸) تقسیم‌بندی‌هایی را انجام داده‌اند. در کل صاحب نظران در حوزه سرمایه فکری، اتفاق نظر دارند که سرمایه فکری به سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه‌ای تقسیم‌بندی می‌شود. اسماعیل (۲۰۰۵) معتقد است که سرمایه فکری به تعریف مجدد نیاز دارد و تعریف دیگری همراه با یک مدل باید ارائه شود. او با یک مدل جدید علاوه بر معیارهای پیشین (سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه‌ای) به معرفی یک معیار به نام سرمایه معنوی در ارزیابی سرمایه فکری می‌پردازد. همچنین عبدالله و صوفینا (۲۰۱۲) با پژوهشی که در زمینه سرمایه فکری انجام داده اند به این نتیجه رسیدند که سرمایه معنوی یکی اجزای مهم سرمایه فکری می‌باشد. این تحقیق در نظر دارد استفاده از سرمایه معنوی به عنوان جزئی جدیدی از سرمایه فکری را در کنار دیگر اجزا بررسی کند و همچنین نقش این جزء جدید را در پیشرفت جامعه مورد بحث قرار دهد.

**۲- مفهوم و تعاریف سرمایه فکری**

نخستین تلاش‌های مرتبط با مفاهیم سرمایه فکری مرهون مطالعات فریتز‌مچلاب در سال ۱۹۶۲ میلادی است. اما به لحاظ تاریخی، ابداع مفهوم سرمایه فکری به سال ۱۹۶۹ میلادی و اقتصاد دانی به نام جان کنت گالبرایت نسبت داده می‌شود (خاوندکار، ۱۳۸۸). با توجه به یافته‌هایی که نشان می‌دهند ارزش بازار شرکت‌ها در مقایسه با آنچه در دفاتر حساب خود ثبت می‌کنند (ارزش دفتری) تفاوت دارند، اما در دو دهه گذشته، محققان به دنبال پاسخ به علت این نابرابری هستند. یکی از دلایل تفاوت در ارزش بازار و ارزش دفتری به دلیل دارائی‌های نامشهودی است که در ترازنامه شرکت‌ها گنجانده نشده‌اند. یکی از این دارائی‌های نامشهود، سرمایه فکری است. سرمایه فکری یکی از مباحث نوظهور در حسابداری شرکت‌ها است و هنوز در حال سیر تکاملی است (نمایی و ابراهیمی، ۱۳۹۰). سرمایه فکری عامل اصلی ایجاد ارزش در شرکت‌ها می‌باشد و شرکت‌ها در حال حرکت به سمت خلق ارزش از طریق سرمایه فکری موجود در سازمان می‌باشند. درواقع دیدگاه گذشته مدیران در مورد ایجاد ارزش شرکت توسط دارائی‌های فیزیکی تغییر پیدا کرده است (مادیتینوز و همکاران، ۲۰۱۱).

محققان مختلف، این مفهوم را به اشکال گوناگون تعریف کرده‌اند. برخی تعاریف مفهوم

سرمایه فکری به شرح زیر عنوان شده است:

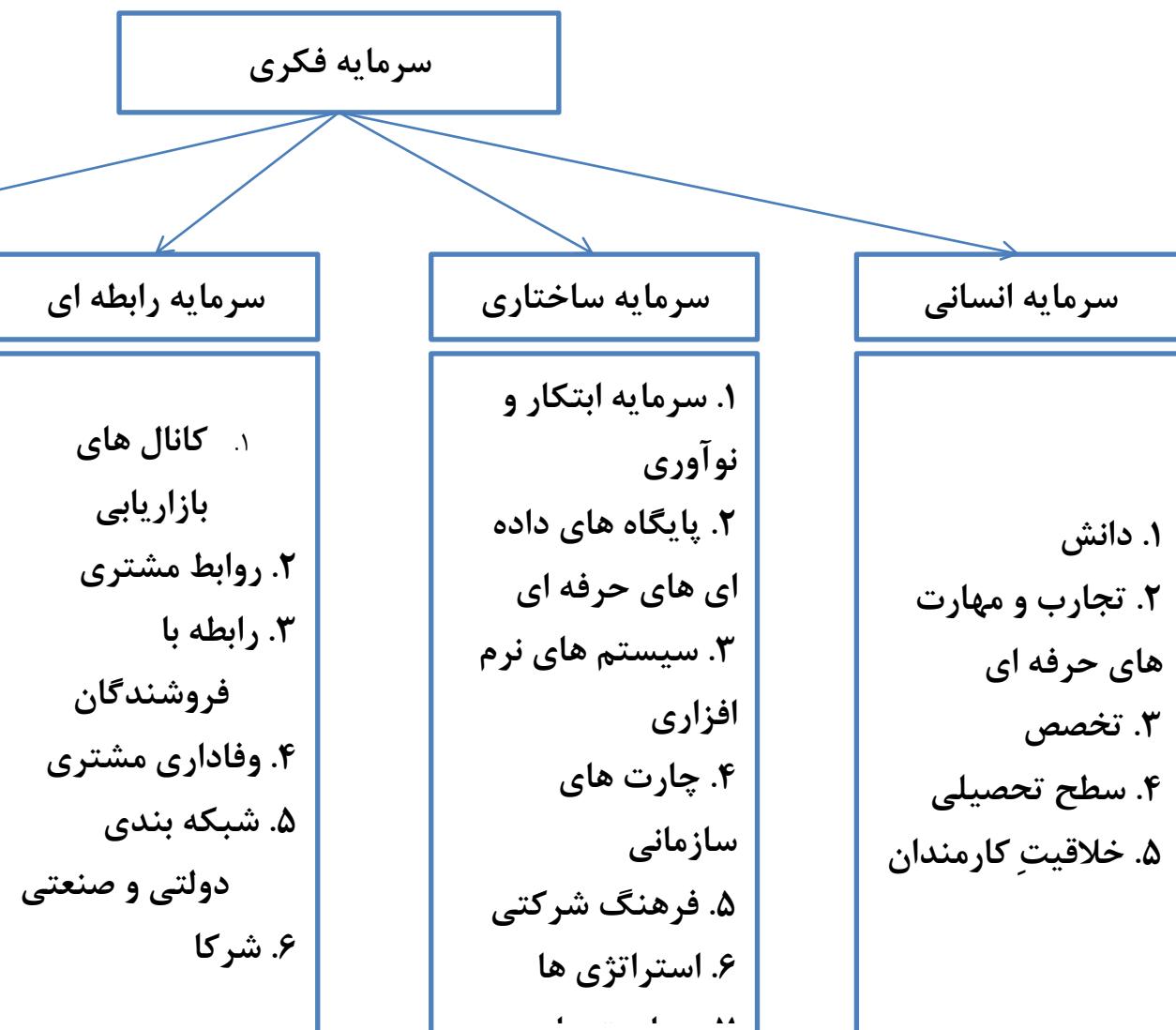
توماس استوارت (۱۹۹۷) سرمایه فکری را از لحاظ منابع سازمانی، ثروت آفرینی از راه سرمایه گذاری در دانش، اطلاعات، دارائی فکری و تجربه تعریف می‌کند. ادوینسون و همکاران (۱۹۹۷) سرمایه فکری را ترکیبی از دارائی‌های نامشهود اطلاق می‌کنند که سازمان را قادر به عملیات می‌کند. طبق نظر ادوینسون و مالون (۱۹۹۷) سرمایه فکری عبارت است از داشتن دانش، بکارگیری تجربه، تکنولوژی سازمانی، ارتباط با مشتری و عرضه کننده و نیز توانایی‌های حرفه‌ای که یک مزیت رقابتی در بازار است. مار (۲۰۰۴) سرمایه فکری را مجموعه‌ای از دارایی‌های دانش محور دانست که به یک سازمان اختصاص دارد و در زمرة ویژگی‌های آن محسوب می‌شوند و از طریق افزودن ارزش به ذی‌نفعان کلیدی سازمان، به طور قابل ملاحظه‌ای به بهبود وضعیت رقابتی سازمان منجر می‌شود. پابلوس (۲۰۰۴) سرمایه فکری را شامل تمام منابع دانش محوری می‌داند که برای سازمان ارزش تولید می‌کنند ولی در صورتهای مالی وارد نمی‌شوند. ماوریدس (۲۰۰۵) سرمایه فکری را یک دارائی ناملموس با پتانسیل خلق ارزش برای سازمان و کل جامعه می‌داند. به اعتقاد لیو سرمایه فکری عبارت است از، منابع سودهای آینده (ارزش)، که توسط نوآوری، طراحی‌های منحصر بفرد سازمان یا تجربیات نیروی انسانی تولید می‌شود (جعفری و همکاران، ۱۳۸۵). ادوینسون و سالیوان سرمایه فکری را دانشی می‌دانند که می‌تواند به ارزش تبدیل شود ( Zahedi و همکاران، ۱۳۸۶، ۱۳۸۶، ۱۳۸۶). مار و اسکیوما سرمایه فکری را بصورت یک گروهی از دارایی‌های دانشی که به یک سازمان وابسته هستند و با افزودن بر ارزش سازمان از طریق تعیین ذی‌نفعان کلیدی، بطور

چشمگیری در بهبود موقعیت رقابتی سازمان مشارکت می‌کنند، تعریف کرده‌اند (زاهدی و همکاران، ۱۳۸۶).

### ۳- عناصر سرمایه فکری

به دلیل گستردگی سرمایه فکری محققان دسته بندی‌هایی خاصی متناسب با حیطه‌کاری خود ارائه داده‌اند. اولین دسته بندی را اسویبی (۱۹۹۷) در سه حوزه سرمایه انسانی در حوزه شایستگی فردی؛ سرمایه ساختاری در حوزه ساختار داخلی؛ سرمایه ارتباطی در حوزه ساختار خارجی، انجام داد. اودینسون و مالون (۱۹۹۷)، سرمایه را به دو دسته انسانی و ساختاری تقسیم کرده و سرمایه مشتری و سرمایه سازمانی (مشتمل بر فرآیندی و نوآوری) را در داخل سرمایه ساختاری قرار می‌دهد. استیوارت (۱۹۹۸)، سرمایه‌های انسانی، ساختاری و مشتری را برای سازه‌های سرمایه فکری متصور می‌شود. روس و همکاران (۱۹۹۸)، سرمایه فکری را در چهار دسته انسانی، ساختاری، نوآوری و توسعه و در نهایت ارتباطی می‌گنجاند. بونتیس (۱۹۹۹) سرمایه مشتری را جایگزین سرمایه ارتباطی کرد و به بررسی سرمایه فکری پرداخت. طبقه بندی بونتیس (۱۹۹۹) سرمایه مشتری را جایگزین سرمایه ارتباطی کرد و به بررسی سرمایه فکری پرداخت. اما در جمع بندی تعاریف متعدد سرمایه فکری و اجزای آن می‌توان اظهار داشت که، سرمایه فکری به سه دسته سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری (سازمانی) و سرمایه مشتری قابل تقسیم است (زاهدی و همکاران، ۱۳۸۶).

در این راستا، این مقاله در تلاش است به معرفی ساختار جدیدی از سرمایه فکری که در نمودار زیر بیان شده است بپردازد. در ادامه ابعاد چهارگانه سرمایه فکری مورد بررسی قرار می‌گیرد.



شکل شماره ۱: عوامل موثر بر سرمایه فکری (عبدالله و صوفینا، ۱۴۰۲)

### ۱-۳- سرمایه انسانی

سرمایه انسانی به زبان ساده به هرچیزی غیر از سرمایه فیزیکی از قبیل اموال، تجهیزات و سرمایه مالی گفته می‌شود. درقرن گذشته سهم سرمایه فیزیکی از تولید ناخالص داخلی دراقتصاد کشورهای پیشرفته با افت شدیدی همراه بوده است، درحالی که سهم سرمایه انسانی افزایش یافته

است. این افزایش در سهم سرمایه انسانی از تولید ناخالص داخلی موجب پیدایش مفهوم اقتصاد دانشی شده است. اشکال مختلف سرمایه به عنوان نهادهای در نظر گرفته شده که وارد فرآیند تولید کالاها و خدمات می‌شوند، ولی سرمایه انسانی را نمی‌توان همچون یک نهاده ساده در نظر گرفت و نقش پیچیده‌تری در فرآیند تولید کالا یا ارائه خدمات دارد. سرمایه انسانی از استعدادی ذاتی برخوردار است که می‌تواند هم خود را تغییر دهد و هم سایر نهادهای را تغییر دهد یا تعدیل کند و همین ویژگی است که منجر به پویایی همیشگی اقتصاد می‌شود (منزیز، ۲۰۰۳). این سرمایه منبع نوآوری و بهبود و در عین حال سخت‌ترین جزء برای اندازه‌گیری می‌باشد. به علاوه، مالکیت سرمایه انسانی در حیطه شرکت نبوده و شرکت فقط می‌تواند آن را اجاره کند (مانند کارکنان). زمانی که شرکت‌ها در سرمایه انسانی سرمایه‌گذاری می‌کنند، ارزش آن‌ها افزایش پیدا می‌کند. نمونه‌هایی از شرکت‌های کوچک و بزرگ وجود دارد که به خاطر سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی دارای پیشرفت‌های چشم‌گیری بوده‌اند (رحمیان و مهرابی، ۱۳۹۰) سرمایه انسانی مهمترین دارایی یک سازمان و منبع خلاقیت و نوآوری است. در یک سازمان دارایی‌های دانشی ضمنی کارکنان یکی از حیاتی‌ترین اجزایی است که بر عملکرد سازمان تاثیر بسزایی دارد. همچنین سرمایه انسانی ترکیبی از دانش، مهارت، قدرت نوآوری و توانایی افراد شرکت برای انجام وظایفشان و در بر دارنده ارزشها، فرهنگ و فلسفه شرکت است (زاهدی و همکاران، ۱۳۸۶). مالکیت این نوع سرمایه در اختیار شرکت‌ها نیست و خروج افراد از سازمان منجر به از دست رفتن حافظه سازمانی می‌شود که نوعی تهدید برای سازمان محسوب می‌شود (بونتیس و ریچاردسون، ۲۰۰۰). تجربه نشان داده است که افزایش توانایی‌ها و قابلیت‌های کارکنان تاثیر مستقیمی بر روی نتایج مالی شرکت است و همچنین سرمایه انسانی با عملکرد شرکت رابطه مستقیمی دارد (کینان و آگستان، ۲۰۰۱).

به عقیده بونتیس، سرمایه انسانی در میان اجزای سرمایه فکری، نقش اساسی را ایفا نموده و می‌تواند بیانگر توانایی جمعی یک سازمان جهت استخراج بهترین سرمایه به صورت تجمعی در مهارت کارکنان آن سازمان متبلور می‌شود (واکسلر، ۲۰۰۲). در نمودار شماره ۱ اجزای سرمایه انسانی نمایش داده شده است سرمایه انسانی دانش در سطح فرد است مانند مهارت‌های حرفة‌ای، تجربه و نوآوری که هر کارمند از آن برخوردار است (مار، ۲۰۰۸).

### ۳-۲- سرمایه ساختاری

سرمایه ساختاری اشاره به ساختارها و فرآیندهای موجود در درون یک سازمان دارد که کارکنان از آن‌ها استفاده کرده و از این طریق دانش و مهارت‌هایشان را بکار می‌گیرند. این سرمایه شامل مکانیزم‌ها و ساختارهایی است که نقش اصلی آن در حمایت از کارکنان برای رسیدن به عملکرد بهینه فکری و از سویی عملکرد بهینه در کسب و کار می‌باشد. در حقیقت این سرمایه شامل تمام

مخازن دانشی غیر انسانی در یک سازمان مانند پایگاه داده‌ها، فرآیندها، استراتژیها و چارت‌های سازمانی است که به سازمان ارزشی فراتر از دارایی‌های فیزیکی می‌بخشد (ونگ و چنگ، ۲۰۰۵). سرمایه ساختاری را ادوینسون و مالون (۱۹۹۷) به عنوان سخت افزار، نرم افزار، پایگاه داده‌ها، ساختار سازمانی، حقوق انتشاری سازمان، علایم تجاری و تمام توانایی‌های سازمان که حامی بهره‌وری کارکنان است، تعریف می‌کنند. سرمایه ساختاری چیزی است که، هنگامی که کارکنان شب به خانه می‌روند در شرکت باقی می‌ماند. سرمایه ساختاری به چند دسته تقسیم می‌شود: فرهنگ شرکت، ساختار سازمانی، یادگیری سازمانی، فرآیند عملیاتی و سیستم اطلاعاتی ( Zahedi و همکاران، ۱۳۸۶). سرمایه ساختاری به عنوان زیربنای سرمایه انسانی بوده و شامل توانایی‌های سازمان برای برآورد نیازهای بازار می‌باشد که شامل کیفیت و همچنین دستیابی به سیستم‌های فناوری اطلاعات، چشم انداز شرکت، پایگاه‌های داده، مفهوم سازمانی و مستندسازی است (رحیمیان و مهرابی، ۱۳۹۰). به طور کلی سرمایه ساختاری مجموع همه دارایی‌هایی است که با شرکت مرتبط است که توانایی خلاقیت سازمان را ممکن می‌سازد. با توجه به نمودار شماره ۱ چشم انداز شرکت، فلسفه مدیریت، فرهنگ سازمانی، استراتژی‌ها، فرآیندها، سیستم‌های دایر و فناوری اطلاعات از جمله این دارایی‌ها هستند (مار، ۲۰۰۸).

### ۳-۳- سرمایه رابطه‌ای(مشتری)

سرمایه مشتری که عنوان پل و کاتالیزوری در فعالیتهای سرمایه فکری محسوب می‌شود، از ملزمومات اصلی و تعیین کننده تبدیل سرمایه فکری به ارزش بازار و در نتیجه عملکرد تجاری شرکت است. سرمایه مشتری یک جزء اصلی و اساسی سرمایه فکری به شمار می‌رود که ارزش را در کانالهای بازاریابی و ارتباطاتی که شرکت با رهبران آن صنعت و تجارت دارد، جای داده است ( Zahedi و همکاران، ۱۳۸۶). این سرمایه شامل ارتباط بین مردم و شخص انجام دهنده امور تجاری شرکت می‌باشد. با وجود اینکه معمولاً منظور ارتباط با مشتری و ارباب رجوع است، اما می‌تواند تامین کنندگان را هم در برگیرد (رحیمیان و مهرابی، ۱۳۹۰). بنابراین این سرمایه نمایانگر ارزش ارتباطات فعلی و مستمر شرکت با افراد یا سازمان‌هایی است که خدماتش را به آن‌ها عرضه می‌کند. شاخصه‌های سرمایه مشتری عبارتند از سهم بازار، حفظ مشتریان و سود به دست آمده از هر مشتری. سرمایه مشتری احتمالاً در بین کل دارایی‌های ناملموس، به بدترین شکل مدیریت می‌شود. بسیاری از کسب و کارها اصلاً نمی‌دانند مشتریانشان چه کسانی هستند (استیوارت، ۱۹۹۷). به طور کلی مهم‌ترین جزء اصلی سرمایه رابطه‌ای با توجه به نمودار شماره ۱ اعم از کانال‌های بازاریابی، روابط مشتری، رابطه با فروشنده‌گان، وفاداری مشتری، شبکه‌بندی دولتی و صنعتی، شرکا می‌باشد (مار، ۲۰۰۸).

## ۴-۳- سرمایه معنوی

تاکنون با توجه به تعاریف سرمایه فکری، این سرمایه دارای ۳ عنصر سرمایه ساختاری، سرمایه انسانی و سرمایه رابطه‌ای می‌باشد. اما، اسماعیل معتقد است که سرمایه فکری به تعریف مجددی نیاز دارد او تعریف دیگری همراه با یک مدل جدید از سرمایه فکری ارائه کرد. تفاوت بین مدل اسماعیل با مدل‌های قبلی گنجاندن سرمایه معنوی به عنوان یک جزء از سرمایه فکری است. در این تعریف، سرمایه معنوی در مرکز مدل سرمایه فکری قرار گرفته است و با سایر سرمایه‌ها در ارتباط است. مدل جامع از سرمایه فکری که توسط اسماعیل ارائه شده است، علاوه بر ۳ جزء دیگر (سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری، سرمایه رابطه‌ای) که در میان آنها مشترک بود آنها را مورد مطالعه قرار داده است و سپس با جزء جدید از سرمایه فکری در مدل اسماعیل (سرمایه معنوی) بحث شده است (اسماعیل، ۲۰۰۵).

مفهوم سرمایه معنوی به صورت مبهم باقی مانده و تنها طیف گسترده‌ای و توضیح گسترده‌ای در آثار ادبی وجود دارد. سرمایه معنوی جزء جدیدتر سرمایه فکری محسوب می‌شود (ناسل موسوی، ۲۰۱۳)، کاوری (۱۹۸۹) بیان می‌کند که اکثر مقالات در ۱۵۰ سال اول، در آمریکا بر "ماهیت اخلاق" به عنوان پایه اساسی از موفقیت مانند صداقت، فروتنی، وفاداری، اعتدال، شجاعت عدالت و صبر متمرکز شده است. ویژگی اصول اخلاقی نشان می‌دهد که اصول اساسی از زندگی مؤثر وجود دارد و افراد می‌توانند موفقیت‌های واقعی را تجربه کنند و تحمل کنند اتفاقاتی که به عنوان یادگیری و همراه با این اصول برای ماهیت اساسی خود و هماهنگ با آن‌ها زندگی کنند. اصول اساسی مانند عدالت، امانت داری، صداقت، اعتماد و کرامت انسانی و نهشیوه‌ها و ارزش‌ها بلکه اصولی که برای رفتار انسان به عنوان راهنمای مطرح هستند برای تحمل ارزش‌های دائمی اثبات شده است.

در زمان‌های اخیر، مسائل مربوط به مذهب، اعتقاد، در رابطه با شناخت سرمایه معنوی اهمیت داده شد و ابعاد سرمایه معنوی مورد بررسی قرار گرفته است. برای مثال، ویژگی‌هایی برای سرمایه اجتماعی مشهود است مثل قدرت، تأکید، دانش و حالت تولید که در واقع یک تشریفات مذهبی است (برگر و هیفنر، ۲۰۰۳). فینک (۲۰۰۳) این نظر را داشت که بعضی از مفاهیم از عقاید مذهبی به دست می‌آید و بسیار سخت و به اصطلاح محکم است. بنابراین محققین جامعه تلاش دارند که در این قرن آن را شروع کنند و نقش آن را بوسیله مذهب و در ایجاد یک جامعه مدرن شناسایی کنند (برگر و هیفنر، ۲۰۰۳). وبر (۲۰۰۳) بررسی کرد که مذهب یک عامل اساسی از رفتار و عقلانیت است. در این زمینه، او از اصول اخلاقی پروستان و روحیه سرمایه گذاری، وبر بحث کرد که ارزش‌های مستقل، نظم و انضباط فردی، ریاضت و روحانی داخلی به واسطه

کریستین پروتستانت پژوهش می‌یابد. اسماعیل (۲۰۰۵) سرمایه معنوی را به صورت ذیل بیان کرده است:

دانش ناملموس، ایمان، عقیده و اخلاق محصور شده در افکار و قلب افراد و قلب سازمان است که شامل دیدگاه، تصمیم، اصول، ارزش‌ها و فرهنگ است. عمل و رفتار افراد و سازمان‌ها که با احترام امانت داری، خلوص نیت، صداقت، درستی، اعتماد، محبت، اخلاق و ... (اسماعیل، ۲۰۰۵).

زهر و مارشال (۲۰۰۴) سرمایه معنوی را اینگونه تعریف کردند: «ثروتی که به حفظ آینده بشر کمک می‌کند و ثروتی که روح انسان را تغذیه و حفظ می‌کند». اسماعیل (۲۰۰۵) همان تعریف گفته شده از سرمایه معنوی را که توسط زهر و مارشال (۲۰۰۴) ارائه شده را بیان کرد، که سرمایه معنوی به عنوان یک دانش معنوی درون افراد یا فرهنگ تعریف کردند. سرمایه معنوی یک سرمایه خاص است و از سرمایه‌های مذهبی پیروی می‌کند. سرمایه معنوی بشریت و انسانیت را حفظ می‌کند که روح انسان را نگه می‌دارد. سلامت روح که در افراد ریشه دوائده است می‌تواند برای یک کسب و کار سودی را ایجاد کند.

سرمایه معنوی هم در افراد و هم در سازمان‌ها مهم است و می‌تواند بر شیوه مدیریت یک شرکت یا نهاد تاثیر بگذارد. سرمایه معنوی از اینکه عملیات‌های کسب و کار در تطابق با قانون و استانداردها پیش می‌رود اطمینان حاصل می‌کند، در مسائل مالی و غیره صادق و امانتدار است که همه اینها عملکرد شرکت را بهبود می‌بخشد. شرکت‌های موفق مانند مرک فارماسویکا، کوکا کولا، هیولت پاکارد و استارباکس نمونه‌هایی از شرکت‌هایی هستند که ثروت عظیمی به وسیله در نظر گرفتن ارزش‌های معنوی در کارشناس کسب کرده‌اند (زهر و مارشال، ۲۰۰۴). سرمایه معنوی شامل ارزش‌هایی چون روحیه، ایمان، صداقت، اخلاق، علاقه، انگیزه، تعهد، عزت نفس، اشتیاف، صفا و صمیمیت می‌شود (زهر و مارشال، ۲۰۰۴، ریگو و کان‌ها، ۲۰۰۸). در تحقیقی که توسط عبدالله و صوفینا (۲۰۱۲) انجام شد به این نتیجه رسیدند که سرمایه معنوی جزء مهمی از سرمایه فکری است.

#### ۴- سرمایه معنوی و نقش آن در پیشرفت جامعه (شرکت)

راه معنویت هرگز از توسعه و پیشرفت جدا نیست البته با پیشرفت و توسعه هم می‌توان به معنویت رسید اما در صورتی که توسعه و پیشرفت ابزار باشند و در راستای معنویت باشند در واقع می‌توان زندگی خوب و مرفه‌ی برای ملت فراهم کرد در صورتی که هدف آن‌ها و هدف این پیشرفت‌ها برای رسیدن به حریت و آزادی و کمال و ارزش‌ها باشد (برهان، ۱۳۹۰). به همین دلایل سعی شده است ارتباط این جزء جدید سرمایه فکری (سرمایه معنوی) در پیشرفت جامعه مورد بحث و بررسی شود.

**۴-۱- ایمان**

روزگاری که مسلمانان علم، ایمان، اراده قوی، اخوت و فدایکاری و روحیه جهاد و تلاش را کنار هم داشتند، در امر زندگی نیز پیشرفت‌های بزرگی به دست آوردند. ولی در عصری که علم و ایمان به خاموشی گرایید، اراده، فدایکاری، تعاون و روحیه جهاد و تلاش هم از بین رفت و انحطاط دامنگیر مسلمانان شد. این است که به تعبیر شهید مطهری تاریخ تمدن اسلام تقسیم می‌شود به عصر شکوفایی که عصر علم و ایمان است و عصر انحطاط که علم و ایمان توأمان انحطاط یافته است (مطهری، ۱۳۷۷) نقش ایمان این است که انسان را به سوی اینکه خود را و آینده را "چگونه" بسازد که برای خویشتن و برای جامعه بهتر باشد می‌کشاند. ایمان مانع آن می‌گردد که انسان آینده را بر محور مادی و فردی بسازد. ایمان به خواست انسان جهت می‌دهد، آن را از انحصار مادیات خارج می‌کند و معنویات را نیز جزء خواستها قرار می‌دهد (دادگر، ۱۳۸۸).

**۴-۲- اشتیاق و صفا**

اشتیاق به کار از این نظر اهمیت دارد که کار و شغل یک بخش فraigیر و اثرگذار در رفاه بشمار می‌رود که نه تنها بر کیفیت زندگی افراد بلکه بر سلامت روانی و جسمانی آنان نیز تاثیر می‌گذارد. بیشتر افراد برای امراض معاش ناگزیر از کار کردن هستند که این امر باعث می‌شود کار کردن یک اجراء بشمار آید تا یک انتخاب؛ با این حال، با وجود این فقدان انتخاب ظاهری، تجارت افراد در رابطه با کار بسیار متفاوت است و از کار به عنوان یک فرایند یکنواخت و تکراری گرفته تا جلوه‌ای هویت فردی یاد شده است (پور عباس، ۱۳۸۷). نخستین ایده‌ها در ارتباط با اشتیاق کاری را شوفلی و همکاران در سال ۲۰۰۶ مطرح کردند. ایشان اشتیاق کاری را به عنوان یک وضعیت مثبت و رضایت بخش ذهنی در ارتباط با کار تعریف می‌کنند که با سه مولفه انرژی حرفة‌ای، فدایکاری حرفة‌ای و شیفتگی حرفة‌ای مشخص می‌شود. انرژی حرفة‌ای با سطح بالایی از انرژی و انعطاف پذیری ذهنی در هنگام کار، تمايل به تلاش و مقاومت در مقابل مشکلات مشخص می‌شود. فدایکاری، درگیر شدن کامل در کار و تجربه یک احساس مهم بودن، رغبت، افتخار و چالش در کار است و بعد سوم اشتیاق کاری شیفتگی حرفة‌ای می‌باشد که با تمرکز کامل و غرق شدن در کار مشخص می‌شود به گونه‌های که زمان در هنگام کار به سرعت می‌گزند و برای فرد مشکل است که از کارش جدا شود (میرحیدری و همکاران، ۱۳۹۱).

**۴-۳- اخلاق**

مراد از ارزش‌های اخلاقی، اعمال، و افعال و رفتارهایی است که با اختیار از انسان صادر شود یا مبدأ آنها فعل اختیاری باشد یا نتیجه امری ناشی از اختیار انسان باشد (مصطفی، ۱۳۹۲). اخلاق را مجموعه‌ای از صفات روحی و باطنی انسان تعریف کرده‌اند که به صورت اعمال و رفتاری که خلقیات درونی انسان ناشی می‌شود، بروز ظاهری پیدا می‌کند و بدین سبب گفته می‌شود که اخلاق را از راه آثارش می‌توان تعریف کرد. استمرار یک نوع رفتار خاص، دلیل بر آن است که این رفتار یک ریشه درونی و باطنی در عمق جان و روح فرد یافته است که آن ریشه را خلق و اخلاق می‌نامند. دامنه اخلاق را در حد رفتارهای فردی تلقی می‌کنند، اما رفتارهای فردی وقتی که در سطح جامعه یا نهادهای اجتماعی تسری پیدا می‌کنند و شیوع می‌یابد، به نوعی به اخلاق جمیع تبدیل می‌شود که ریشه‌اش در فرهنگ جامعه می‌داند و خود نوعی وجه غالب می‌یابد که جامعه را با آن می‌توان شناخت. در شرایط کنونی رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی، نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است. سقوط معیارهای رفتاری در بخش دولتی، پژوهشگران را واداشته تا در جستجوی مبنای نظری در این رابطه بوده تا بتوانند مسیر مناسب اجرایی آن را فراهم سازند. لذا یکی از عمدۀ ترین دغدغه‌های مدیران کارآمد در سطوح مختلف، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی شاغل در تمام حرفه‌های است تا آن‌ها با حس مسئولیت و تعهد کامل به مسائل در جامعه و حرفه خود به کار بپردازد و اصول اخلاقی حاکم بر شغل و حرفه خود را رعایت کنند (تولایی، ۱۳۸۸).

#### ۴-۴-روحیه

روحیه در فرایند روابط انسانی اهمیت خاصی دارد که می‌تواند نمایانگر وضع کلی روابط انسانی در یک سازمان باشد. روحیه مجموعه‌ای از احساسات، عواطف و طرز فکر آدمی است و در مواردی آن را با رضامندی شغلی متراծ، ذکر کرده‌اند. در تعریف روحیه آمده است: "شیوه اندیشه، نحوه برداشت افراد و گروه کارکنان از محیط کارشان و نیز کوشش و همکاری و میل و رغبتی که کارکنان برای رسیدن به هدفهای سازمان از خود نشان می‌دهند" از دیدگاه روانشناسان، روحیه "عبارتست از عکس العمل عاطفی و ذهنی که شخص در باب محیط و کار خود دارد" روحیه ممکن است مثبت یا منفی باشد. روحیه مثبت مربوط به کسانی است که از کار و حرفه خود راضی هستند و فکر می‌کنند که خدمت با خدمات آنها هم برای خود و هم برای جامعه مفید و موثر بوده و با افراد شایسته‌ای در محیط کار خویش در ارتباط می‌باشند. روحیه منفی را از آن کسانی می‌دانند که یاس و بدینی در آنان سایه افکنده و بی اعتمادی در گفتار و رفتار آنان مشاهده می‌گردد. عامل مهم در روحیه افراد، نحوه نگرش و تفکر آنها است و به احساس و ادراکی که از محیط خود دارند نیز بستگی دارد (ترکمندی، ۱۳۹۲). حال اینکه روحیه مثبت و منفی هر دو می‌توانند در پیشرفت

شرکت تاثیر بگذارند. روحیه مثبت موجب رضایت فرد از کار و همکاران خود و در نتیجه کارایی بیشتر و روحیه منفی باعث می‌شود فرد خود را از شرکت و همکاران جدا دانسته و در نتیجه در جهت پیشرفت و ارتقاء شرکت هیچ گونه تلاشی نکند و حتی در برخی اوقات مانعی برای پیشرفت باشد.

#### ۵-۴- صداقت

صداقت در گفتار و رفتار، نیت و عمل، دوستی و ارتباط با خود، خدا و دیگران و در همه شئون زندگی یک ارزش اخلاقی و انسانی مهم به شمار می‌رود. عده‌ای صداقت و راستگویی را صرفاً مسئله‌ای اخلاقی تلقی کرده و در بررسی مسائل و مشکلات اجتماعی آن را به حاشیه رانده و به آن وقوعی نمی‌نهند. اما باید گفت، صداقت و دروغگویی مسئله‌ای کلیدی در فهم و نقد کلیه روابط اجتماعی است. عدم صداقت بین اعضای یک گروه اجتماعی آسیب‌های فراوان به بار می‌آورد. دروغ، نیرنگ، شیادی، گندمنمایی و جو فروشی، نفاق، ریا و دو چهرگی، نفایز دنها، چربزبانیها و تملقهای مردم فریبانه، سالوس بازی و عوام فریبی و دهها خصیصه منفی دیگر از مظاهر فقدان صداقت است که بنیان جامعه را فرو می‌پاشد (ابوالحسنی نیارکی و صادقی نیارکی، ۱۳۹۰).

در نتیجه اگر بین آحاد مختلف مردم، بین مردم و مسئولین و بین مسئولین بخش‌های مختلف جامعه، روابط و مبادلات با دروغ همراه شود، آسایش و امید از آنجا رخت می‌بندد و یأس و نگرانی و نالمنی جایگزین آن می‌گردد. مسئله‌ای که نتیجه خوشایندی را برای جامعه در پی نخواهد داشت. در جامعه‌ای که مردم به مسئولین امر اعتماد کامل دارند و آنان را به واقع وکلای صادق و درستکار خود می‌دانند، روزبه روز پیشرفت و آبادانی تسری می‌یابد؛ چرا که فضای امن بهترین موقعیت برای کوشش و فعالیت است. حال اگر بین آحاد مختلف مردم، بین مردم و مسئولین و بین مسئولین بخش‌های مختلف، روابط و مبادلات با دروغ همراه شود، آسایش و امید از آنجا رخت می‌بندد و یأس و نگرانی و نالمنی جایگزین آن می‌گردد (zagari، ۱۳۹۱). بنابراین اگر در شرکت‌ها به خصوص شرکت‌های خدماتی که نیروی انسانی نقش مهمی در آن‌ها دارد صداقت از بین بود بدون شک این گونه شرکت‌ها در آینده‌ای نه چندان دور دیگر قادر به فعالیت نمی‌باشد و انحطاط آن امری تقریباً قطعی است.

#### ۶-۴- تعهد

تعهد از واژه‌ای است که تعاریف زیادی از دیدگاه‌های مختلف برای آن ارایه شده است. مفاهیم مانند وجودان، اخلاق کاری، رغبت و مسؤولیت‌پذیری با وجود داشتن تفاوت‌های مفهومی، معادل

تعهد مورد استفاده قرار می‌گیرید (شکرزاده، ۱۳۸۱). سالانسیک (۱۹۹۷) تعهد را حالتی می‌داند که فرد نسبت به رفتار و اقدامات خود احساس مسئولیت و وابستگی کند (برهانی، ۱۳۸۱). وجود نیروهای انسانی متعهد به سازمان در هر سازمان ضمن کاهش غیبت، تاخیر و جابجایی، باعث افزایش چشمگیر عملکرد سازمان، نشاط روحی کارکنان و تجلی بهتر اهداف متعالی سازمان و نیز دستیابی به اهداف فردی خواهد شد. عدم احساس تعهد و تعهد سطح پایین، نتایج منفی را برای فرد و سازمان به دنبال دارد؛ از جمله نتایج، ترک خدمت، غیبت زیاد، بی میلی به ماندن در سازمان، کاهش اعتماد مشتریان و کاهش درآمد می‌باشد (کرمانی، ۱۳۸۷).

#### ۷-۴- عزت نفس

عزت نفس، حاصل ارزیابی مداومی است که شخص از ارزشمندی خویشتن دارد. این صفت ارزیابی کردن، خاصیت عمومی همه انسانها و حالتی ثابت و دائمی است (اسلامی نسب، ۱۳۷۳). حفظ عزت نفس در هسته مرکزی تئوریها عدالت قرار دارد. مفهوم عزت نفس در تغوری رالز به طور کلی جایگاه مهمی دارد. رالز در ارائه تئوری عدالت، بر عزت نفس تاکید زیادی داشت. بحث او این بود که عزت نفس در زمرة نیازهای اولیه اجتماعی، از قبیل حقوق و آزادی، قدرت و فرصت و درآمد و ثروت است و اهمیت دارد (زاينو، ۱۹۹۸). و از این رو می‌تواند یک معیار بسیار مهم برای پیشرفت شرکت و عملکرد بهتر آن باشد.

#### ۸-۴- صمیمیت

برای تحقق اهداف یک مجموعه سازمانی، فراهم بودن کلیه ساز و کارها یک اصل است. و لیکن ساز و کارهای اداری و عملیاتی اگرچه برای پیشبرد اهداف سازمان لازم است، اما کافی نیست. اگر تمامی ابزار و منابع فراهم باشد و نیروی انسانی مجبوب هم برای بکار بستن این منابع وجود داشته باشد، باز هم زنجیره تلاش سازمانی، حلقه‌ای گم کرده دارد و آن نیز، صمیمیت و همدلی سازمانی است. همدلی سازمانی موجبات هم افزایی را فراهم می‌سازد و مسائل و مباحث یک تشکل عملیاتی و اداری را در بستری هموارتر پیش می‌برد. آخرین تئوریهای مدیریت نیز بر همین اصل تکیه دارد و بر ضرورت اصل ایجاد و یا گسترش صمیمیت‌های سازمانی پافشاری می‌نماید . تکنیک ها و برنامه‌ریزیهای فرهنگی و اجتماعی و رفاهی یکی از عرصه‌های نافذی است که می‌تواند در این مورد در نقش یک یار دیگر بزرگ و اثر بخش ظاهر شود. نشاط و صمیمیت در سازمان در واقع خون تازه‌ای در رگ سازمان و منابع نیروی انسانی آن است و از سوی دیگر موجبات پویایی و زنده بودن یک مجموعه عملیاتی و سازمانی را فراهم می‌سازد. احساس عزت کارکنان نزد خانواده‌های خود و آشنایی خانواده‌ها با محیط و فضای شغلی همسران و بستگان از دیگر دستاوردهای گردهمایی‌های

صمیمانه و مفرح است. شاید بنظر رسد اینگونه اقدامات مستقل هزینه است که باید در مقابل این ایده گفت در خلاء چنین فضای همدلی، مطمئناً سازمان مตقبل هزینه‌های پنهان بسیاری شده و رفته رفته یک روحیه خمود و افسرده، توان و نشاط مجموعه را هدف قرار داده و پویایی لازم روحی، روانی و انگیزشی را از منابع انسانی می‌گیرد و چرخ‌های حرکت سازمان را کند و ناکارآمد خواهد ساخت. در این نکته شک نکنیم که خداوند خلقت آدمی را به‌گونه‌ای آفریده است که طراوت و نشاط او باعث افزایش کارایی و انرژی شده و تلطیف روحی و روانی را بدنبال دارد تا جائیکه ذات اقدسش عبادت مومنان را در جلوه‌ای از آرامش و نشاط طلب می‌کند. بنابراین یکی از وظایف سازمان‌ها را ایجاد و گسترش طراوت و صمیمیت سازمانی بدانیم که در آن صورت موجبات رضای خدا، خلق و سازمان را فراهم ساخته ایم (اصولی، ۱۳۹۰).

#### ۹-۴- علاقه و انگیزه

در تعریف واژه «انگیزه» و «انگیزش» همانند بسیاری از واژگان علمی اتفاق نظری وجود ندارد، همه روان‌شناسان در این نکته توافق دارند که انگیزه عاملی است درونی و این عامل رفتار شخص را بر می‌انگیزد، جهت می‌دهد و آن را با شرایط فیزیکی و طبیعی هماهنگ می‌سازد (اخلاقی، ۱۳۹۱). صاحب نظران انگیزش را در اصطلاح به گونه‌های مختلفی تعریف کرده‌اند.

- انگیزش وضعیت درونی فرد است که محرك، جهت‌دهنده و عامل رفتار اوست. (لطف آبادی، ۱۳۸۶)

- نیرویی است که به رفتار نیرو می‌دهد و آن را هدایت می‌کند (کریمی، ۱۳۸۴)

- انگیزش عبارت است از: «تمایل به تلاش زیاد در جهت هدف‌های سازمانی - هر گونه هدف - مشروط بر آنکه این تلاش توان برآورده ساختن یک نیاز فردی را داشته باشد». (رضائیان، ۱۳۷۹)

عواملی که موجب ایجاد انگیزه در کارکنان و رفع نیازهای آنها می‌شود و از سوی دیگر توجه به تفاوت‌های فردی کارکنان، مهمترین موضوعاتی هستند که در بهره‌وری نیروی انسانی حائز اهمیت می‌باشند. این مهم عامل موثری در رسیدن به هدف سازمان و یا جامعه صنعتی است. نبود انگیزه در کارکنان یک سازمان به عوامل متعددی بستگی دارد. از این رو مدیریت بايستی به دنبال راهکارهایی مناسب جهت افزایش انگیزه روانی مانند تشویق‌های مادی-گردش شغلی- قدردانی کتبی و غیره باشد. حساسیت این امر زمانی بیشتر می‌شود که محیط کاری دارای شرایط خاص (دوری از خانواده، بدی آب و هو، سختی کار و حقوق پایین) است که راهکارهای مدیریتی را محدودتر و حساس‌تر می‌نماید. این مهم از آنجا ناشی می‌شود که مسائل روحی - روانی و

احساسی کارکنان بر بازدهی کاری آنها تاثیر مستقیمی دارد و بایستی با راهکارهای مختلف انگیزه روانی را بالا برد (قرلباش و همکاران، ۱۳۸۵).

### ۵- نتیجه گیری

سرمایه فکری یکی از دارایی‌های ناملموس مهم در کسب و کار امروزی است و در اقتصاد امروز، دانش به عنوان مهم‌ترین سرمایه، جایگزین سرمایه مالی و فیزیکی شده است. بنابراین تأکید بر سرمایه فکری یک تفاوت اساسی میان عملیات شرکت‌ها در اقتصاد قدیم و اقتصاد نوین را نشان می‌دهد، که در اقتصاد قدیم ارزش ناشی از دارایی‌های فیزیکی بود در حالی که در اقتصاد نوین، ارزش از بکارگیری علم و سرمایه فکری خلق می‌شود.

در تحقیقات قبلی، معیارهای مؤثر بر سرمایه فکری شامل سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه‌ای بوده است اما در این تحقیق به معرفی معیاری به نام "سرمایه معنوی" به عنوان جزء جدید سرمایه فکری پرداخته شد. در انتهای بحث ارتباط اجزای سرمایه معنوی به عنوان جزء جدیدی از سرمایه فکری با پیشرفت جامعه مورد بحث و بررسی قرار گرفت. لازم به ذکر است که مروری بر مطالعات صورت گرفته در مقالات بروز مرزی نشان می‌دهد که سرمایه معنوی به عنوان یکی از اجزای سرمایه فکری بسیار مهم و در حال بحث و بررسی است. اما در ایران با توجه به شرایط معنوی حاکم که کشور مسلمان می‌باشد و در دین اسلام نیز تأکید ویژه‌ای بر نقش اعتقادات در پیشرفت جامعه شده است پژوهش‌هایی زیادی در این رابطه صورت نگرفته است و اکثر شرکت‌ها در ایران تنها سرمایه‌های فیزیکی را ملاک قرار داده و هیچ توجهی به سرمایه فکری به خصوص سرمایه معنوی ندارند. بنابراین سرمایه معنوی به عنوان کلید گمشده‌ای برای جامعه صنعتی امروز به شمار می‌آید و این تحقیق می‌تواند گامی کوچک برای نیل به هدفی بزرگ باشد و با توجه به این معیار شرایط جدیدی را برای تعیین ارزش شرکت و پیشرفت کشورمان بوجود آورد.

### منابع و مأخذ

- ابوالحسنی نیارکی، فرشته و حمیدرضا صادقی نیارکی (۱۳۹۰). صداقت، انتخابی آگاهانه و ابزاری مناسب برای دست یابی به سعادت، مقاله درج شده در <http://www.shabestan.ir/NSite/FullStory/News/?Serv=0&Id=67600&Mode> اخلاقی، عبدالرحیم (۱۳۹۰). نگاهی به روش تشویق در ایجاد انگیزه از دیدگاه قرآن، اسلام و پژوهش‌های اسلامی سال اول، شماره اول، تابستان، صفحه ۱۲۷ - ۱۵۲ اسلامی نسب، علی (۱۳۷۳). روانشناسی اعتماد به نفس، تهران، انتشارات رشد.
- اصولی، علی (۱۳۹۰). صمیمیت سازمانی، بستر ساز تحقق اهداف سازمانی، مقاله درج شده در سایت <http://www.kepcocn.ir/module/News/Shownews/page-1481.aspx?NewsId=223> برهان (۱۳۹۰). چرا به موازات پیشرفت‌های علمی، پیشرفت اخلاقی نداریم؟!، مقاله درج شده در <http://www.borhan.ir/NSite/FullStory/News/?Id=2795> برهانی ، فاطمه (۱۳۸۱). بررسی عوامل موثر بر تعهد سازمانی کارکنان وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات تهران.
- پور عباس، علی (۱۳۸۷). اثر بخشی شرکت در کارگاه‌های خودکارآمدی حرفة‌ای بر استیاق شغلی کارمندان دانشگاه اصفهان. پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت آموزشی، دانشگاه اصفهان.
- ترکمندی، حمیدرضا (۱۳۹۲). عوامل موثر در ایجاد روحیه مثبت و سازنده در سازمانهای آموزشی و عالیم ضعف روحیه در سازمان شما، مقاله درج شده در <http://www.zibaweb.com/managment%202.htm> تولایی، روح ... (۱۳۸۸). عوامل تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی کارکنان در سازمان، توسعه انسانی پلیس، شماره ۶ (۲۵). صص ۴۳-۴۸.
- جعفری، مصطفی، رضائی نور، جلال و رضا حسنی (۱۳۸۵). بازنگری مدل‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری: یک رویکرد کل نگر، چهارمین کنفرانس بین المللی مدیریت، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه صنعتی شریف.
- جلیل، خاوندکار؛ خاوندکار، احسان و افشین متقدی (۱۳۸۸). سرمایه‌فکری مدیریت توسعه، مدل‌های سنجش. چاپ اول. مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، تهران.
- دادگر، وحید (۱۳۸۸). نقش علم و ایمان در پیشرفت فرد و جامعه، مقاله درج شده در <http://vahiddadgar.persianblog.ir/post/4/> دستگیر، محسن و کامران محمدی (۱۳۸۸). سرمایه فکری گنج تمام نشدنی سازمان، فصلنامه تدبیر، شماره ۲۴، ص ۲۹.
- رحمیان، نظام الدین و امین مهرابی (۱۳۹۰). شناسایی الگوها و سیستم‌ها، ماهنامه پیام دریا، شماره ۲۰۷.
- رضائیان، علی (۱۳۷۹). مدیریت رفتار سازمانی، انتشارات سمت، تهران.

- zagari, Rijahane (۱۳۹۱). تأملی در علل کاهش صداقت در جامعه، مقاله درج شده در سایت <http://www.borhan.ir/NSite/FullStory/News/?Id=4775>
- Zahedi, Sید محمد و فرشته لطفی زاده (۱۳۸۶). ابعاد و مدل‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری، فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره ۵۵، سال پانزدهم، صص ۶۴-۳۹.
- شکر زاده، صادق (۱۳۸۱). تعهد در سازمان‌های آموزشی، فصلنامه مدیریت در آموزش و پرورش، دوره هشتم، شماره ۳۲، ۴۶-۵۳.
- قزلباش، مهرداد؛ صالحی، مهدی و سید فرهاد خالصی مقدم (۱۳۸۵). انگیزش شغلی کارکنان در سازمان‌های دولتی، مقاله درج شده در سایت <http://www.naftnews.net/view-2942.html>
- قلیچ‌لی، بهروز و اصغر مشبکی (۱۳۸۵). نقش سرمایه اجتماعی در ایجاد سرمایه فکری در سازمان: دو شرکت خودروسازی، فصلنامه دانش مدیریت، شماره ۷۵، ص ۱۲۵-۱۴۷.
- کریمی، یوسف (۱۳۸۴). روان‌شناسی تربیتی، انتشارات ارسیاران، تهران، چاپ ششم.
- کرمانی، بهناز (۱۳۸۷). رابطه بین جو سازمانی با تعهد سازمانی کارکنان و مدیران بیمارستان‌های آموزشی دانشگاه علوم پزشکی همدان، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت خدمات بهداشتی و درمانی، دانشگاه ازاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
- لطف‌آبادی، حسین (۱۳۸۶). روان‌شناسی تربیتی، انتشارات سمت، تهران.
- مصباح‌یزدی، محمد تقی (۱۳۹۲). پیش‌نیازهای مدیریت اسلامی، انتشارات موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی (ره). صفحه ۱۴۲.
- مطهری، مرتضی (۱۳۷۷). مجموعه آثار، جلد دوم از بخش اصول عقاید، جهان بینی اسلامی، محل نشر قم، انتشارات صدرا. صفحه ۳۱.
- میرحیدری، اشرف؛ سیادت، سید علی؛ هویدا رضا و محمد رضا عابدی (۱۳۹۱). رابطه یادگیری سازمانی و خودکارآمدی مسیر شغلی با استیاق کاری مدیران، فصلنامه رهیافتی نو در مدیریت آموزشی، سال سوم، شماره ۲، پیاپی ۱۰.
- نمازی، محمد و شهلا ابراهیمی (۱۳۹۰). بررسی تجربی نقش اجزای سرمایه فکری در ارزیابی عملیات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پیشرفت‌های حسابداری، دوره سوم، شماره دوم، پاییز و زمستان.
- Abdullah, d.f, Sofian, s. ( 2012 ).**The Relationship between Intellectual Capital and Corporate Performance.** Procedia - Social and Behavioral Sciences 40.537 – 541
- Ahmed, A. and K. Hussainey, (2010). **Managers' and auditors' perceptions of intellectual capital reporting.** Managerial Auditing Journal, 25(9): 844-860.
- Berger, P.L. and R.W. Hefner, (2003). **Spiritual Capital in Comparative Perspective.** Boston University: Institute for Study of Economic Culture, Institute on Religion and World Affairs.

- Schaufeli, W.B., Bakker,A.B.& Salanova,M. (2006). **The measurement of work engagement with a short questionnaire:Across-national study.** Educational and psychological Measurment .66.101-116
- Bontis,N.,Crossan, M. and Hulland, j. (1999 ) . **Managing an organizational learning system by aligning stocks and flows,** Journal of Management Studies, Vol. . No. . June, .pp. 13.Bounfour.
- Bontis, N., Chua, W., Richardson, S. (2000). **Intellectual Capital and the Nature of Business in Malaysia,** Journal of Intellectual Capital, forthcoming.
- Covey, S.R. (1989). **The Seven Habits of Highly Effective People, Powerful Lessons in Personal Change.** New York: Simon & Schuster.
- Edvinsson L, Malone M. (1997). **Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden roots,** Harper Business, New York.
- Edvinsson, L, M.S. Malone. (1997). **Developing a model of managing intellectual capital,** European management journal, vol.4, No.3, pp:356-364.
- Ismail, M.B. (2005). **The influence of intellectual capital on the performance of Telekom Malaysia,** Phd dissertaion. University Teknology Malaysia.
- Keenan, J, Aggestam, M. (2001). **Corporate Governance and Intellectual Capital,** Some Conceptualizations, Corporate Governance
- Maditinos, D, Chatzoudes, D, Tsairidis, Ch, Theriou, T. (2011). **The impact of intellectual capital on firms' market value and financial performance,** Journal of Intellectual Capital Vol. 12 No. 1, 011pp. 132-151.
- Marr, B. (2004). **Measuring and Benchmarking Intellectual,** International Journal, Vol. 11, No. 6, pp. 559-570.
- Marr, B. (2008). **Intangible Asset Measurement.** Accountants Today. Kuala Lumpur, Malaysia.
- Mavridis, D. (2005). **Intellectual capital performance drivers in the Greek banking sector,** Management Research News, Vol.28, No.5, pp:43-62.
- Menzies, M. Human. (2003). **Capital development research, science and technology,** online, www.google.com.
- Naslmosavi, S. Sofian, S. Mohamed Saat, M .b. (2013). **Intellectual Capital Components and Independent Auditor's Opinion: A Review on past Studies,** Middle-East Journal of Scientific Research 15 (4): 500-510.
- Pablos, patrica ordonezde. (2004). **Measuring and reporting structural capital,** journal of intellectual capital, Vol.5, No.4, pp:629-647.
- Petty, R. and J. Guthrie, (2000). **Intellectual capital literature review measurment, reporting and managment.** Jounal of Intellectual Capital, 1(2): 155-176.
- Rego, A. & e Cunha, M. P. (2008). **Workplace Spirituality and Organizational Commitment: An Empirical Study.** Journal of organizational change management. 21(1), 53-75.
- Roos J, Roos G, Dragonetti NC, Edvinsson L. (1998 ). **Intellectual Capital: Navigating the New Business Landscape,** Macmillan Press, London.

- Saudah, S. (2005). **Intellectual Capital and Management Accounting Practices.** School of Management. Bradford, University of Bradford.
- Stewart, T.A. (1997). **Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations**", New York: Doubleday/Currency.
- Sveiby, K. E. (1997). **The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge Based Assets**, San Francisco, CA: Berrett Koehler.
- Sveiby, K. (2002). **Methods for measuring intangible assets.** from [www.sveiby.com/articles/Intangible\\_Methodes.htm](http://www.sveiby.com/articles/Intangible_Methodes.htm).
- Wang,W,Y, and chang,C.(2005). **Intellectual capital and Performance in Causal Models:Evidence from the information Technology Industry in Taiwan,** journal of Intellectual capital, Vol6, No2, pp.222-226.
- Waxler, M. (2002). **Organizational Memory and Intellectual Capital**, Journal of Intellectual Capital, Vol. 3, No. 4, pp. 393-414.
- Weber, M. (2003). **The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism**, Los Angeles, California: Roxbury Publishing Company.
- Zohar, D. & Marshall, I. (2004). **Spiritual Capital: Wealth We Can Live By**, San Francisco: Berret-Koehler Publishers, Inc.

**Spiritual capital is the missing key for today's society**

Experts in the field of intellectual capital, agree that intellectual capital and structural capital categorize in human capital and relational capital, respectively. This study intends to consider intellectual capital as a new component of intellectual capital along with other components. Intellectual capital includes values such as spirits, faith, honesty, morality, desire and motivation, commitment, self-esteem and friendliness. So, in this paper initially we define intellectual property and its components (human capital, structural capital, relational capital, Spiritual capital), then we tried to explain the relation of spiritual capital in progress of a society.

**Key words:** intellectual capital, spiritual capital, structural capital, human capital, relational capital.

## نقش حسابداران و حسابرسان در اقتصاد مقاومتی

نعمیه بیات<sup>۱</sup>، الهه بیات<sup>۲</sup>

### چکیده

**هدف مقاله:** هدف مقاله‌ی حاضر تبیین نقش حسابداران و حسابرسان در پیاده‌سازی الگوی اقتصاد مقاومتی است.

روش پژوهش: این تحقیق بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات نظری (پایه)، با هدف ارتقای سطح آگاهی حسابداران و حسابرسان از نقش خود در اجرای سیاست‌های اقتصاد مقاومتی است. همچنین روش این تحقیق را می‌توان از نوع تحلیل محتوا دانست. زیرا در این مقاله سعی شده است با تبیین رهنمودهای مقام معظم رهبری درباره‌ی اقتصاد مقاومتی، نقش حسابداران و حسابرسان را در این‌باره تبیین نماییم.

یافته‌های پژوهش: حسابداران و حسابرسان در تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی نقش بی‌بدیلی را ایفا می‌کنند. حسابداران و حسابرسان می‌توانند با تکیه بر انواع تکنیک‌های و روش‌های علمی اثبات شده در حوزه‌های حسابداری مدیریت، حسابداری مالی، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد به تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی کمک کنند.

ارزش و اصالت: این مقاله به حسابداران و حسابرسان کمک می‌کند با درک نقش خود در اقتصاد مقاومتی، به اجرای عملی این سیاست اقتصادی کمک نمایند.

**واژگان کلیدی:** اقتصاد مقاومتی، حسابداران، حسابرسان، تحریم اقتصادی، اقتصاد ریاضتی.

**مقدمه:**

اقتصاد مقاومتی<sup>[۱]</sup> عبارتی است که در سال‌های اخیر در بسیاری از محافل علمی و دولتی به گوش می‌رسد. این عبارت که برای اولین بار در سال ۱۳۸۹ در سخنرانی مقام معظم رهبری در

<sup>۱</sup>. کارشناس ارشد حسابداری Bayat.naeimeh@yahoo.com

<sup>۲</sup>. کارشناس حسابداری و دارای سطح دو حوزه علمیه

جمع کارآفرینان سراسر کشور مطرح شد، موضوعی است که باید بیش از پیش به آن توجه کرد. ایشان در آن سخنرانی، که می‌توان آن را نقطه‌ی شروعی برای شکل‌گیری یک استراتژی اقتصادی دانست، به بحث فشار اقتصادی ناشی از تحریم‌های ظالمانه استکبار اشاره نمودند و بر ضرورت ایجاد و به کارگیری اقتصاد مقاومتی تاکید نمودند (مقام معظم رهبری، ۱۳۸۹). ایشان بارها حتی قبل از مطرح شدن موضوع اقتصاد مقاومتی، توجه مردم را به مسائل اقتصادی جلب نموده بودند و بارها بیان کرده بودند که امروز چشم دشمن به نقطه‌ی حساس اقتصادی است تا بتوانند از این طریق در کشور اخلال ایجاد نمایند (مقام معظم رهبری، ۱۳۸۷).

با این‌که بیش از سه سال و نیم از مطرح شدن این موضوع می‌گذرد، آن‌چه امروز شاهد آن هستیم، شعراً شدن بحث اقتصاد مقاومتی است و این جای بسی تاسف دارد که چرا در شرایطی که کشورمان بیش از هر زمانی در هجمه‌ی اقتصادی استکبار جهانی قرار گرفته است، چرا اقدامات عملی در این راستا و در جهت مقابله با این هجمه‌ها صورت نمی‌گیرد. شاید دلیل آن عدم آگاهی افراد، مسئولین و به صورت کلی عموم جامعه از معنای واقعی اقتصاد مقاومتی است. موضوعی که به اشتباه توسط برخی از افراد به اقتصاد ریاضتی تعبیر می‌شود و همین مانع بر سر به کارگیری این مفهوم در معنای واقعی‌اش شده است. به نظر می‌رسد حال که در این همایش صاحب‌نظران، اساتید و فعالان و البته دانشجویان حسابداری، که آینده‌ی این حرفه در دستان آنان است، حضور دارند، بتوانیم با هم اندیشه‌ی مناسب نقش و جایگاه خود را در این استراتژی اقتصادی به درستی درک و در حیطه عمل به کار بندیم. بی‌شک همین صحبت کردن و گفتگو پیرامون این موضوع و توجه به ابعاد مختلف آن، زمینه‌ی سرعت‌بخشی حرکت به سمت تحقق اقتصاد مقاومتی را فراهم می‌کند. به نظر می‌رسد تبیین مفهوم واقعی اقتصاد مقاومتی، لازمه و پیش‌نیاز درک نقش و جایگاه حسابداران و حسابرسان در این مفهوم اقتصادی باشد. لذا سعی من در این مقاله آن است که قبل از هر چیز، مفهوم اقتصاد مقاومتی را تبیین نموده، راه‌کارهای اجرای عملی آن را مشخص، تفاوت‌های آن را با سایر استراتژی‌های اقتصادی بیان و در پایان نقش حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی را در اجرای این سیاست اقتصادی تبیین نمایم.

### منظور از اقتصاد مقاومتی چیست؟

کشور ما به واسطه شرایط خاصی که دارد در طول این سی و شش سالی که انقلاب کرده است، همیشه به نوعی مورد هجمه‌ی استکبارهای جهانی بوده است. اگر روزی با جنگ نظامی بر این کشور حربه وارد می‌کرددند، امروز با جنگ اقتصادی و فرهنگی به مقابله با این نظام که از دل ملت

برخواسته، آمدہ‌اند. یکی از ترفندهای نظام سلطه برای عقب نگهداشت کشورها و جلوگیری از پیشرفت آن‌ها، ایجاد بحران‌ها و نوسانات کاذب در اقتصاد آن کشور است. البته طبیعی است که جنگ نظامی برای مردم ملموس‌تر و باورپذیرتر باشد، حال آن‌که جنگ نرم‌افزاری این‌گونه نیست (بهرامی، ۱۳۹۳). اما نباید فراموش کنیم که جنگ علیه ملت ایران همچنان ادامه دارد و تحریم‌های ظالمانه علیه این نظام خود گویای این مدعای است. لذا فرآگیری راه‌کارهای مناسب و بلندمدت برای مقابله با این حملات، ضرورتی غیر قابل انکار است. باید توجه داشت که اگر برای مقابله با این هجمه‌های اقتصادی تنها به فکر راه حل‌های کوتاه مدت، مقطعی و به عبارت مسکنی بود، ساختارهای اقتصادی تغییر نخواهد کرد و تمام توان کشور صرف مرتفع کردن مشکلات اقتصادی می‌شود. این در حالی است که می‌توان حتی با وجود تحریم، مسیر پیشرفت و توسعه اقتصادی را همچنان طی کرد.

امروز جمهوری اسلامی ایران در حوزه‌های اقتصادی خود با مفاهیمی روبه روست که تاکنون در هیچ کتاب درسی در دنیا تدریس نشده و در عرصه‌ی عمل نیز نمود واقعی نداشته است و این ما هستیم که باید با ابتکار عمل، تهدیدهای پیش روی خود را به فرصت تبدیل نماییم. نوآوری، ابتکار، نظریه‌پردازی و الگوسازی در زمینه‌های اقتصادی لازمه‌ی کشوری است که علم استکبار ستیزی را بر افراد است. الگوی اقتصاد مقاومتی، یکی از مفاهیمی است که توسط اقتصاددانان ایرانی و برای مقابله با حریه‌های اقتصادی دشمنان ایجاد شده است.

به طور کلی، اقتصاد مقاومتی روشی برای مقابله با تحریم‌ها است، در شرایطی که آن کشور به راحتی اجازه‌ی صادرات و واردات نداشته باشد. اقتصاد مقاومتی به معنای تشخیص نقاط آسیب‌پذیر اقتصاد که مورد هجمه‌ی فشارها قرار می‌گیرد و تلاش برای کم اثر کردن و یا بی‌اثر کردن این فشارها است؛ و در شرایط ایده‌آل حتی تبدیل این فشارها به فرصتی برای رشد و بالندگی در معنای اقتصاد مقاومتی گنجانده شده است. بدون شک برای رسیدن به مفهوم واقعی اقتصاد مقاومتی، کشور باید وابستگی‌های خارجی خود را کاهش دهد و بر منابع داخلی کشور و در جهت خود اتکایی بیشتر تاکید نماید. توجه داشته باشید که قطع وابستگی‌های خارجی به معنای ایجاد یک دیوار بین اقتصاد کشور با سایر جهان نیست، کما این‌که در دنیای پر از تعامل و ارتباط امروز، چنین چیزی غیرممکن است. منظور از اقتصاد مقاومتی، اقتصادی فعل و پویا و نه اقتصادی منفعل و بسته است (فیض آبادی، ۱۳۹۳). اقتصادی که سعی دارد از موانع پیش روی، نرdbانی برای پیشرفت ایجاد کند. به عبارت دیگر در اقتصاد مقاومتی نباید در تامین کالاها و نیازهای اساسی به دیگران وابسته بود، زیرا وابستگی در مورد چنین کالاهایی سبب آسیب‌پذیری کشور در شرایط تحریم‌ها می‌شود. باید توجه داشت که تا زمانی‌که دولت درآمدهای بالایی را از قبل خام فروشی

نفت به دست می‌آورد، نمی‌توان به تحقق کامل سیاست‌های اقتصاد مقاومتی امیدوار بود، زیرا دیگر در این شرایط، نیازی به مدیریت هزینه‌ها و بالا بردن کارایی و بهرهوری نیست (سلامی، ۱۳۹۳).

برای درک بهتر مفهوم اقتصاد مقاومتی ضروری است، چهار الگوی اصلی که در این مفهوم به کار می‌رود و می‌توان به صورت ترکیبی از همه‌ی آن‌ها در جهت مقاومسازی اقتصاد استفاده نمود، تبیین شود. این چهار الگو عبارتند از:

#### □ اقتصاد موازی:

استفاده از نظامهای چند لایه در سیاستگزاری و اداره‌ی امور کشورها، امری است که در دنیا نیز شاهد آن هستیم. به کارگیری این موضوع در مفهوم اقتصاد مقاومتی نیز ضروری است. در واقع به واسطه شرایط فشار و تحریم‌هایی که از جانب دشمنان بر کشور وارد می‌آید، ما باید از لایه‌های اقتصادی مختلفی استفاده نماییم تا در صورت آسیب دیدن یکی از لایه‌ها، کار توسط بقیه صورت پذیرد. در واقع، وجود جایگزین‌های مناسب برای نقاط آسیب‌پذیر در اقتصاد مقاومتی معنا می‌باید. برای مثال آن‌چه به عنوان یک نمونه‌ی عینی از کار موازی می‌توان نام برد، کاری است که در حوزه‌ی بهداشت و یا آموزش در حال حاضر صورت می‌گیرد. در واقع در این حوزه‌ها شاهد آن هستیم که نهادهای دولتی، خصوصی، سازمان‌های مردم نهاد و غیره به صورت همزمان در این حوزه‌ها وارد شده‌اند. بنابراین جای تعجب ندارد اگر بخواهیم برای مقاومسازی اقتصاد، برخی از کارها به صورت موازی انجام شود.

#### □ اقتصاد ترمیمی:

الگوی دوم در مفهوم اقتصاد مقاومتی، الگوی ترمیمی است. در این الگو باید سعی شود نهادهای فرسوده و ناکارآمد موجود در اقتصاد ترمیم شود. بر این اساس نهادهای اقتصادی ملزم هستند تا نقاط ضعف خود را شناسایی و باز تعریف وظایف خود در شرایط تحریم، زمینه‌ی مقابله با این فشارها را فراهم کنند. در این زمینه باید اذعان کرد که تکیه بر سیاست‌های دیکته شده‌ی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول و جریان اقتصاد سرمایه‌داری از جمله محورهای آسیب‌زا در اقتصاد کشور است که باید به سرعت مورد بازنگری قرار گیرد.

#### □ اقتصاد دفاعی:

مفهوم اقتصاد مقاومتی، زمانی معنا می‌یابد که الگوهای اقتصادی ما، یک گام جلوتر از نقشه‌ها و اقدامات تحریمی دشمنان باشد. در واقع در مفهوم اقتصاد مقاومتی، موضوع هجمه‌شناسی و یا به عبارتی پدافندشناصی مطرح است. ما باید قبل از آن که تحریم‌ها بتوانند پایه‌های اقتصادی کشور را سست کند، ابزارها و شیوه‌های هجمه‌ی دشمن را شناسایی و بر اساس آن‌ها استراتژی مقاومتی خود را تنظیم نماییم. بدیهی است که شناسایی آفند دشمن، پیش‌نیاز طراحی و اجرای الگوهای اقتصاد مقاومتی است.

#### □ اقتصاد الگو:

آن‌چه تا بدین‌جا درباره‌ی اقتصاد مقاومتی بیان شد، بیشتر جنبه‌ی پدافندی و کوتاه‌مدت اقتصاد مقاومتی را مد نظر داشت. حال آن‌که مزایای اقتصاد مقاومتی را باید در یک چشم‌انداز کلان و با دیدی بلندمدت مورد بررسی قرار داد. بر این اساس در الگوی چهارم اقتصاد مقاومتی توجه به استراتژی‌های بلندمدت و دوراندیشانه مورد توجه قرار می‌گیرد. لذا باید در پی اقتصادی باشیم که نه تنها ما را در برابر تحریم‌ها حفظ نماید، بلکه زمینه‌ی رشد و مطرح شدن در جایگاه‌های برتر اقتصادی در منطقه و در دنیا را برای ما فراهم نماید. در این رابطه نیز مقام معظم رهبری نیز به این موضوع اشاره کرده‌اند که اگر قبول داریم که جبهه‌ی دشمن برای کشور ما و انقلاب ما برنامه‌ریزی بلندمدت دارد، پس ما هم باید برنامه‌ریزی بلندمدت داشته باشیم (مقام معظم رهبری، ۱۳۸۹).

#### تفاوت الگوی اقتصاد مقاومتی با الگوی اقتصاد ریاضتی

یکی از عواملی که شاید تاکنون مانعی بر سر به کارگیری موثر الگوی اقتصاد مقاومتی بوده، تعبیر اقتصاد مقاومتی به اقتصاد ریاضتی [۲] توسط برخی از افراد بوده است. باید توجه داشت که الگوی اقتصاد ریاضتی، الگویی شکست خورده است، کما این‌که امروز نتایج آن را در کشورهایی مانند فرانسه و یونان شاهد هستیم. در واقع اقتصاد ریاضتی شاید بتواند در بلندمدت نتایج مشتبی داشته باشد، اما ضرر و زیان ناشی از فشار بر مردم در طول دوران ریاضت، بیش از منافع این طرح اقتصادی است.

ریاضت اقتصادی به طرحی گفته می‌شود که دولتها برای جبران کسری بودجه‌های دولت و درجهت کاهش هزینه‌ها، اقدام به کاهش و یا حذف برخی از خدمات عمومی و رفاهی و صرفه‌جویی در مخارج جاری می‌کنند و گاهی اوقات نیز با افزایش دریافت وامها و کمک‌های مالی خارجی و یا دریافت مالیات‌های بیشتر از مردم برای جبران کسری بودجه همراه است. با توجه به آن‌چه بیان

شد، زمانی دولت‌ها به اقتصاد ریاضتی روی می‌آورند که در پی کسری بودجه و بحران‌های اقتصادی، وضعیت کشور با بحران مواجه شده است. بنابراین، هدف از به کارگیری طرح‌های ریاضتی، کاهش هزینه‌ها و جبران کسری بودجه‌ها است. بر اساس آن‌چه بیان شد، می‌توان به یکی از تفاوت‌های اقتصاد مقاومتی و اقتصاد ریاضتی پی‌برد. در اقتصاد ریاضتی بحث محدودیت منابع و کسری بودجه مطرح است. در واقع در اقتصاد ریاضتی باید با سهمیه‌بندی و کم‌صرف کردن، با محدودیت‌های موجود مقابله کرد. اما در مفهوم اقتصاد مقاومتی، محدودیت منابع وجود ندارد. بلکه استفاده‌ی بهینه از منابع و صرفه‌جویی و نه ریاضت باید سرلوحه‌ی برنامه‌های اقتصادی قرار گیرد (بهرامی، ۱۳۹۳).

نکته دیگر آن که در اقتصاد مقاومتی، بحث مقاومسازی اقتصاد برای مقابله با هجمه‌های دشمن و تحریم‌های احتمالی مطرح می‌شود. در حالی که در اقتصاد ریاضتی چنین چیزی مصدق ندارد. لذا اقتصاددانان طرح‌های ریاضتی، با دنبال کردن این سیاست، صرفاً به دنبال کاهش هزینه‌ها و کسری بودجه‌های خود هستند و بحث مقابله با آنند دشمنان در این طرح‌ها اصلاً مطرح نیست.

از دیگر تفاوت‌های این دو سیاست اقتصادی، می‌توان به این نکته اشاره نمود که در طرح‌های ریاضتی، بار مشکلات اقتصادی بر دوش مردم قرار می‌گیرد و این مردم‌اند که باید بار افزایش مالیات‌ها، کاهش خدمات عمومی، بیکاری و غیره را تحمل کنند. حال آن که در الگوی اقتصاد مقاومتی، مردم در کانون توجه قرار دارند و بار سختی این طرح اقتصادی، بر دوش طراحان و برنامه‌ریزان اقتصادی است تا بتوانند با طراحی استراتژی‌های مناسب، مانع از ایجاد فشار بر مردم در شرایط تحریمی دشمنان شوند (بهرامی، ۱۳۹۳).

مجموع آن‌چه بیان شد گویای تفاوت‌های فاحش و بنیادین الگوی اقتصاد مقاومتی و الگوی اقتصاد ریاضتی است. پس باید دقت نمود تعبیر نادرست اقتصاد مقاومتی به اقتصاد ریاضتی مانعی بر سر به کارگیری این الگوی مناسب در عمل است. لذا تبیین صحیح این مفهوم می‌تواند راه را برای اجرای عملی الگوی اقتصاد مقاومتی هموار سازد.

### نقش حسابداران و حسابرسان در اقتصاد مقاومتی

آن‌چه تا بدینجا بیان شد، توضیحاتی در جهت تبیین معنای واقعی اقتصاد مقاومتی بود. بدون شک تبیین دقیق معنای اقتصاد مقاومتی به درک بهتر نقش هریک از افراد موثر بر اقتصاد کشور کمک می‌کند. به طور خلاصه برای تحقق اقتصاد مقاومتی، ما باید قبل از هر چیز داشته‌ها و منابع خودمان را شناسایی و آن‌ها را به صورت موثری مدیریت نماییم تا از اتلاف این منابع ارزشمند

جلوگیری شود. سپس با شناخت دقیق حوزه‌های احتمالی فشار، باید سعی کرد این فشارها را کنترل و یا بی اثر کرد (پرتوی، ۱۳۸۹). آن‌چه مسلم است، با دقت در گام اول، یعنی شناخت منابع، به نقش کلیدی اطلاعات پی خواهیم برد. در واقع، مدیران با اتکا به اطلاعات دقیق و قابل اتكاست که می‌توانند ظرفیت‌های واقعی حوزه‌ی تحت امر خود را شناسایی نمایند. بنابراین اولین نقش حسابداران در اقتصاد مقاومتی روشن می‌شود؛ و این همان نقش بی‌بدیل حسابداران در تهیی اطلاعات به منظور تسهیل تصمیم‌گیری برای برنامه‌ریزی و کنترل است. حسابداران به عنوان بازوی مدیریت نقشی تعیین کننده در تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی ایفا می‌کنند.

آن‌چه در قسمت‌های قبل نیز بیان شد، آن است که باید برای مقابله با تحریم‌های صورت گرفته، بر سرمایه‌های داخلی کشور تاکید شود. بنابراین، می‌توان اصلی‌ترین مولفه‌ی اقتصاد مقاومتی را تقویت و حمایت از تولید داخلی دانست. در این راستا باید با رویکرد مشتری‌مداری، سعی در تولید کالاهای با کیفیت و با قیمت مناسب داشت. چنان‌چه مشتریان از کیفیت و یا قیمت کالاهای تولید داخل رضایت نداشته باشند، به مصرف کالاهای خارجی روی می‌آورند؛ و این به معنای وابستگی به کشورهای خارجی در تامین کالاهای مورد نیاز است که کاملاً با سیاست‌های اقتصاد مقاومتی در تضاد است. لذا نکته نهفته در این معنا آن است که ما باید برای تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، مردم و به صورت کلی مشتریان را در استفاده از کالاهای داخلی با کیفیت و قیمت مناسب مجاب نماییم. کیفیت برتر همراه با قیمت مناسب، از جمله عواملی است که به عنوان شاخص‌های رقابت شناخته شده و بر تصمیمات مشتریان برای انتخاب یک کالا موثر است (سجادی و صوفی، ۱۳۸۸). در این میان می‌توان به نقش موثر حسابداران و به صورت مشخص حسابداران مدیریت در تحقق اقتصاد مقاومتی پی برد. حسابداران مدیریت باید توجه داشته باشند که در دنیای رقابتی امروز، قیمت کالاهای را بازار تعیین می‌کند، لذا در دستور کار قرار دادن سیستم هزینه‌یابی هدف<sup>[۳]</sup> ضروری می‌باشد. هزینه‌یابی هدف روشی بازارگرا برای مدیریت بهای تمام شده‌ی محصول در ابتدای چرخه‌ی عمر، یعنی مرحله‌ی طراحی، است(سجادی و صوفی، ۱۳۸۸). بنابراین وظیفه‌ی حسابداران مدیریت آن است که با تاکید بر مبنای بودن قیمت بازار و تلاش برای رسیدن به سود مورد انتظار، بهای تمام شده‌ی محصول را به درستی مدیریت نمایند. برای تحقق این امر، حسابداران مدیریت می‌بایست با تجزیه و تحلیل ارزش یا همان مهندسی ارزش<sup>[۴]</sup>، فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده را شناسایی و آن‌ها را حذف و یا کاهش دهند. همچنین، با بهره‌گیری از مفهوم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت<sup>[۵]</sup>، می‌توان اطلاعات دقیقی از بهای تمام شده‌ی واقعی محصول به دست آورد و از این اطلاعات به عنوان پشتیبان در سیستم هزینه‌یابی هدف استفاده نمود. به موازات توجه به قیمت محصولات تولیدی، باید به مسئله کیفیت و رضایت مشتری نیز توجه شود. در واقع قیمت بدون در نظر گرفتن کیفیت معنایی ندارد. بنابراین برای تحقق سیاست‌های اقتصاد

مقاومتی، باید به تولید کالاهای با کیفیت و با قیمت مناسب روی آورد. هماهنگ کردن بنگاههای اقتصادی با الزامات سیاستهای اقتصاد مقاومتی، یعنی استفاده بهینه از منابع و تولید با کیفیت و با قیمت مناسب، برای همه‌ی بنگاههای اقتصادی امکان‌پذیر نیست. لذا طراحی دوباره، اساسی و سریع فرآیندهای استراتژیک و ارزش‌افزای کسب و کار برای بهینه‌سازی جریان فعالیتها و افزایش بهره‌وری در بنگاه اقتصادی ضروری است. در این زمینه نیز حسابداران مدیریت می‌توانند با استفاده از تکنیک‌های مهندسی دوباره [۶]، به مدیران در طراحی دوباره فرآیندها جهت دستیابی به بهبود چشمگیر کمک کنند.

مولفه دوم در مفهوم اقتصاد مقاومتی، پرهیز از اسراف است. این مفهوم هم در تولید و هم در مصرف مصدق دارد. بنابراین یکی از عناصری که در اقتصاد مقاومتی باید به آن توجه شود، جلوگیری از اتلاف منابع ارزشمند در دسترس است. حسابداران مدیریت در این زمینه می‌توانند با بهره‌گیری از مفاهیم تولید ناب [۷] سعی در جلوگیری از اتلاف منابع نمایند (فیض‌آبادی، ۱۳۹۳). به این معنا که با منابع و تجهیزات کمتر، به نتایج بیشتری دست یافت. در این حوزه، حسابداری به عنوان ابزار سنجش عملکرد، نقش تعیین‌کننده‌ای در شناسایی عدم کارایی‌ها دارد. همچنین با بهره‌گیری از مفهوم حسابداری سنجش مسئولیت نیز می‌توان با بررسی عملکرد قسمت‌های مختلف، منابع تلف شده در قسمت‌های مختلف را شناسایی کرد. این مفهوم حسابداران را در انجام و ارائه گزارش نتایج عملیات از نقطه نظر مسئولیت رهنمون می‌سازد. در واقع، حسابداری بر اساس مسئولیت به نوعی سیستم حسابداری اطلاق می‌گردد که عملکرد سازمانی را طبق خطوط مسئولیت، برنامه‌ریزی، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌کند و درآمدها و هزینه‌ها بر مبنای مراکز مسئولیت تجمعی و گزارش می‌گردد (مرادی و بیات، ۱۳۹۳).

سومین مولفه در مفهوم اقتصاد مقاومتی عبارت است از مبارزه با فساد اقتصادی. در این مولفه نیز نقش مهم حسابداران و به صورت مشخص حسابرسان نیز نمایان می‌شود. مقابله با پوشش‌بی، کشف تقلب و فساد و گزارش نمودن موارد عدم رعایت قوانین و مقررات شرکت‌ها و بنگاههای اقتصادی از جمله اقداماتی است که حسابداران و حسابرسان می‌توانند انجام دهند.

نکته‌ی دیگری که در اجرای سیاستهای اقتصاد مقاومتی اهمیت دارد، اصلاح ساختارهای مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی است. در واقع، یکی از روش‌های معقول اقتصادی، فراهم‌سازی بستر مناسب جهت تحقق نظام مالیاتی در کشور است. در شرایطی که دولت درآمدهای کافی از راه نظام مالیاتی کسب نماید، دیگر نیازی به خام فروشی نفت نیست و این خود زمینه‌ی شکل‌گیری اقتصاد خودکفا که نیاز اقتصاد مقاومتی است را فراهم می‌کند. در این زمینه، حسابرسان مستقل می‌توانند به عنوان ابزاری کارآمد، در تشخیص مالیات عادلانه و افزایش سهم درآمدهای مالیاتی

دولت، زمینه را برای تحقق الزامات سیاست‌های اقتصاد مقاومتی فراهم نمایند. به طور کلی، حسابداران و حسابرسان در شفافسازی عملیات، کاهش ریسک سرمایه‌گذاری‌ها، مدیریت بهینه‌ی منابع و توسعه فرهنگ حسابدهی و رعایت قوانین و مقررات نقش بهسزایی دارند و همه‌ی این‌ها لازمه‌ی تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی است (نادریان، ۱۳۹۳).

### نتیجه‌گیری

اقتصاد مقاومتی نوعی استراتژی اقتصادی است که به جهت مقابله با تحریم‌های صورت گرفته توسط دشمنان شکل گرفته است. اقتصاد مقاومتی به معنای تشخیص حوزه‌های فشار و متعاقباً تلاش برای کنترل و یا بی اثر کردن این فشارها است. آن‌چه برای تحقق اقتصاد مقاومتی ضروری است، مردمی کردن اقتصاد و توانمندسازی بخش خصوصی، حمایت از تولید ملی و قطع وابستگی به تولیدات خارجی، مبارزه‌ی اساسی با فساد، توجه به مدیریت منابع ارزی و تاکید بر افزایش بهره‌وری و کارایی است. بی‌شک تحقق چنین الزاماتی به تنها یک نهاد و ارگان امکان‌پذیر نیست. در واقع برای تحقق این سیاست اقتصادی که به واقع تنها راه گذر از مشکلات اقتصادی تحملی دشمن است، باید تمام جامعه از کوچکترین نهاد اجتماعی، یعنی خانواده تا بزرگترین نهاد اجتماعی، یعنی دولت برای اجرای این سیاست اقتصادی کمر همت ببنند. لذا آن‌چه به نظر می‌رسد در این راستا باید صورت گیرد، در ابتدا تبیین معنای واقعی اقتصاد مقاومتی است. کاری که ما به زعم خود، هرچند اندک، در ابتدای این مقاله به آن پرداختیم. پس از مشخص شدن معنای واقعی این مفهوم می‌توان نقش هریک از ارکان جامعه را در تحقق این سیاست دریافت.

جامعه‌ی حسابداران و حسابرسان این کشور نیز بدون شک باید در تحقق این سیاست، مشارکت جدی و فعال داشته باشند. کما این‌که در سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی ابلاغ شده توسط مقام معظم رهبری هم می‌توان نقش فعال حسابداران و حسابرسان را در تأمین شرایط و فعالسازی کلیه امکانات و منابع مالی و سرمایه‌های انسانی و علمی کشور، محور قراردادن رشد بهره‌وری در اقتصاد با تقویت عوامل تولید و تقویت رقابت پذیری اقتصاد، اصلاح و تقویت همه جانبه نظام مالی کشور، برنامه‌ریزی تولید ملی، شفافسازی اقتصاد و سالمسازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیتها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و غیره را مشاهده کرد. بنابراین حسابداران و حسابرسان می‌توانند با تکیه بر انواع تکنیک‌های و روش‌های علمی اثبات شده در حوزه‌های حسابداری مدیریت، حسابداری مالی، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد به تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی کمک کنند.

امید می‌رود جامعه‌ی حسابداران و حسابرسان با درک درست نقش خود در تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، به اجرای هرچه بهتر این سیاست اقتصادی کمک نمایند تا شاهد رشد و اعتلای کشور عزیzman ایران باشیم. در این زمینه انتظار می‌رود سیستم آموزش عالی کشور نیز با در نظر گرفتن اهمیت بحث اقتصاد مقاومتی، به دانشجویان رشته‌های مرتبط که آینده‌سازان این کشور هستند، آموزش‌های مناسبی را در جهت اجرای عملی سیاست‌های اقتصاد مقاومتی ارائه دهند.

دست در دست هم دهیم به مهر، میهن خویش را کنیم آباد....

#### پی‌نوشت:

- |                             |                      |
|-----------------------------|----------------------|
| 1. Resistive Economy        | 2. Austerity Economy |
| 3. Target Costing           | 4. Value Engineering |
| 5. ActivityBased-Cost (ABC) | 6. Re-Engineering    |
| 7. Lean Manufacturing       |                      |

#### منابع و مأخذ:

بهرامی، محمدحسین. (۱۳۹۳). «منظور از اقتصاد مقاومتی چیست؟». سایت پژوهشکده- جامعه مجازی دانش‌پژوهان. (۱۳۹۳/۵/۳۱) <<http://www.pazhoheshkade.ir>>

پرتوی، ناصر. (۱۳۹۳). «حسابداران و اقتصاد مقاومتی». روزنامه دنیای اقتصاد. (۱۳۹۳/۱/۲۷). شماره ۳۱۷۵.

خامنه‌ای، سیدعلی. ۱۳۸۷. «سخنرانی در دیدار با مردم شیراز». ۱۳۸۷/۲/۱۱.

خامنه‌ای، سیدعلی. ۱۳۸۹. «سخنرانی در دیدار جمعی از کارآفرینان سراسر کشور». ۱۳۸۹/۶/۱۶.

خامنه‌ای، سیدعلی. ۱۳۸۹. «سخنرانی در دیدار با دانشجویان و جوانان استان قم». ۱۳۸۹/۸/۴.

دفتر حفظ و نشر آثار حضرت آیت ... العظمی خامنه‌ای. (۱۳۹۲). «جهاد اقتصادی؛ چیستی، اهداف و الزامات در بیانات مقام معظم رهبری». تهران: انقلاب اسلامی.

سجادی، سید حسین و صوفی، هاشم علی. (۱۳۸۸). «حسابداری مدیریت پیشرفته». اهواز: دانشگاه شهید چمران.

سلامی، غلامرضا. (۱۳۹۳). «نقش حسابداران در اقتصاد چیست؟». پایگاه خبری آموزشی عصر بانک.  
کد خبر ۳۶۰۳۱ (۱۳۹۳/۹/۱۸).  
[<http://asrebank.ir/news/36031>](http://asrebank.ir/news/36031)

فیض‌آبادی، فرشته. (۱۳۹۳). «لزوم تقویت نقش حسابداران و حسابرسان در اقتصاد مقاومتی». پایگاه خبری آفتاب. کد خبر ۲۶۶۴۵۸ (۱۳۹۳/۷/۲۳).  
[<http://aftabnews.ir/fa/news/266458/>](http://aftabnews.ir/fa/news/266458/)

مرادی، مهدی و بیات، نعیمه. (۱۳۹۳). «sisteme های اطلاعاتی حسابداری». مشهد: مرندیز.

نادریان، هوشنگ. (۱۳۹۳). «نقش جامعه حسابداران در تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی». روزنامه دنیای اقتصاد. (۱۳۹۳/۱/۲۴). شماره ۳۱۷۲.

## Accountants and auditors' role in the Resistive Economy

**Naeimeh Bayat\***

MSc of accounting

**Elaheh Bayat\*\***

BSc of accounting

### Abstract

**Purpose:** This paper aims to explain the role of accountants and auditors in the implementation of Resistance economic policies

**Design/methodology/approach:** This research is based on the objective of theoretical research (basic), that aims to improving knowledge of accountants and auditors' role in the implementation of economic policies resistance.

**Findings:** Accountants and auditors play an important role in making decisions and decision-making. In this context, accountants and auditors can use a variety of techniques and proven scientific methods in the field of management accounting, financial audits, operational audit and performance audit.

**Originality/value:** This article helps accountants and auditors to understand their role in the economy of resistance. This helps to better and faster implementation of resistive economy policy.

**Keywords:** Resistive Economy- Accountants- auditors- Economic embargo- Austerity Economy

**JEL classification:** B41-M41- M42

## ضرورت مهندسی مجدد نظام مالی سازمان‌های نفتی جهت تحقیق نقش حسابداری در اقتصاد مقاومتی

علی محمد قنبری<sup>۱</sup>

### چکیده

در سال‌های اخیر، از یکسو الزامات قانونی و به تبع آن افزایش نیازهای اطلاعاتی دولت در برنامه‌ریزی، واگذاری شرکت‌ها، قیمت‌گذاری محصولات و خدمات و نظارت بر عملکرد سازمان‌ها، ضرورت بهبود نظام مالی و مدیریت منابع در سازمان‌های دولتی را به دنبال داشته است. الزامات قانونی مطروحه در مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، ماده ۲۱۹ برنامه پنجم توسعه کشور، بندهای ۹ و ۱۶ سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی ابلاغی مقام معظم رهبری حکایت از طرح نیاز به مهندسی مجدد نظام مالی سازمان‌ها در بالاترین سطح اسناد بالادستی کشور دارد.

الزامات قانونی به عنوان یکی از عوامل کلیدی در به حرکت درآوردن روند بهبود و توسعه نظام مالی در این نوع سازمان‌ها است. این تعییرات در برگیرنده محورهای مختلف اما به همتیدهای چون استقرار سیستم حسابداری تعهدی، بهبود ساختار و فرآیندهای سازمانی، بهایایی بر مبنای فعالیت، بودجه‌ریزی عملیاتی، استفاده از ابزارهای تامین مالی اسلامی و... می‌باشد، لیکن لازم است تا زیرساخت‌های اجرای این تکاليف قانونی مهیا شود.

با توجه به ضرورت‌های فوق، مدل اجرایی انجام مهندسی مجدد نظام مالی سازمان‌های نفتی، با استفاده از مورد مطالعه شرکت پتروپارس ارائه می‌گردد. شرکت پتروپارس یکی از بزرگترین شرکت‌های نفتی پروژه محور داخلی می‌باشد که مجری چندین فاز پارس جنوبی بوده و پروژه تغییر نظام مالی در آن عملیاتی شده است.

**کلمات کلیدی:** مهندسی مجدد، نظام مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، ساختار و فرآیندهای سازمانی، شرکت پتروپارس

۱. استادیار گروه حسابداری دانشگاه صنعت نفت

## حسابداری قراردادهای ورزشی

علیرضا ممتازیان<sup>۱</sup>، پریسا قرقانی<sup>۲</sup>

### چکیده

در ورزش ایران شاهد هستیم که علی‌رغم تاکید بر غیرقانونی بودن هزینه کردن مستقیم دولت درورزش حرفه‌ای، تمام فدراسیون‌ها بخش اعظمی از منابع مالی خود را از دولت دریافت می‌کنند و این نشان دهنده ضعف ورزش کشور است. در مقایسه ورزش ایران با کشورهای صاحب سبک در ورزش این نکته نمود پیدا می‌کند که بخش خصوصی با حمایت دولت وارد عرصه شده و همانند کشورهای توسعه یافته برای ارتقاء سطح ورزش راهکاری جز اعتماد به بخش خصوصی وجود ندارد. یکی از نیازهای اساسی در راستای خصوصی سازی، این است که باشگاه‌های ورزشی بتوانند منابع وقابلیت‌های خود را به عموم گزارش کرده، وافراد بتوانند بر اساس این اطلاعات اقدام به تصمیم گیری کنند. هدف اصلی این مقاله ارائه راهکارهایی جهت ثبت و گزارش مبالغ پرداختی بابت خرید بازیکنان در صورت‌های مالی و نحوه مستهلک کردن این مبالغ می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** قرارداد ورزشی، خصوصی سازی، باشگاه فوتبال، منابع انسانی

<sup>۱</sup>. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز [ar.momtazian@yahoo.com](mailto:ar.momtazian@yahoo.com)

<sup>۲</sup>. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری موسسه غیرانتفاعی غیر دولتی زند

**مقدمه**

در کشور ما، مطالعات مربوط به ورزش و اقتصاد بسیار محدود است. در حالی که در دنیا توسعه یافته کنونی، اقتصاد ورزش در کنار سایر رشته‌های کاربردی اقتصاد، سال‌هاست که مورد توجه واقع شده ومثال روش آن، باشگاه‌های ورزشی است. درواقع، باشگاه‌های ورزشی مانند بنگاه‌های اقتصادی عمل کرده و بسیاری از آنها حتی هدف اقتصادی مشخصی نیز دارند. در این شرایط، آن دسته از باشگاه‌هایی که در ظاهر اهداف غیر اقتصادی را دنبال می‌کنند نیز نمی‌توانند به طور کلی نسبت به مسائل اقتصادی بی‌توجه باشند؛ چراکه با این روند، در بلند مدت ورشکسته شده و امکان بقا و تداوم فعالیت خود را از دست می‌دهند.

به دنبال سرمایه‌گذاری در ورزش میزان استغلال مستقیم و غیرمستقیم افزایش می‌باید و در کنار آن امکان جذب درآمد از طریق برگزاری مسابقات بین المللی، جذب گردشگران و سطح سلامت و بهداشت جسمی و روانی جامعه افزایش می‌باید. مانع اصلی در روند سرمایه‌گذاری در بخش ورزش کشورها عدم رویت منافع قابل برگشت حاصل از این سرمایه‌گذاری به صورت مستقیم است، در حالی که نگرش مثبت به ورزش و امور جنبی آن سودهای سرشاری را به طور مستقیم و غیرمستقیم درآینده نصیب آن می‌کند. چنانچه به ورزش از نگاه صنعتی و بازارگانی نگریسته شود و صرفا به رویدادهای ورزشی و کسب مдал در میادین بین المللی توجه نشود، مقوله ورزش باعث رشد روز افزون تولیدات مرتبط و صادرات شده و سهم مهمی را در تولید ناخالص ملی به دنبال خواهد داشت وعلاوه بر آن از خروج مبلغ زیادی ارز برای ورود کالاهای و دیگر ملزومات جلوگیری به عمل خواهد آمد که امید است با توجه به اهداف تعیین شده در سند چشم انداز بیست ساله کشور این مهم در دستور و اولویت‌های تصمیم‌گیران و تصمیم سازان کشور قرار گیرد.

صنعت فوتبال در دنیا، به عنوان یک صنعت سودآور مطرح است. صنعت کنونی فوتبال در دنیا می‌تواند به سایر نهادهای هر کشور کمک کند و به هیچ وجه محتاج به کمک دیگران برای ادامه حیات خود نیست. اگر بستر لازم فراهم باشد، فوتبال برای ادامه کار خود، نیازی به کمک هیچ نهادی ندارد. پیش از وارد شدن به مباحث اصلی لازم است تعریفی جامع از قرارداد ورزشی ارائه و قرارداد مورد نظر از دیگر مصادیق قرارداد ورزشی مشخص گردد. اگرچه تاکنون در خصوص قرارداد ورزشی تعریف خاصی مشاهده نشده است، اما با توجه به مقررات و آیین نامه‌های فدراسیون ورزشی و قرارداد کسانی که در جهت انجام مسابقه و تهییه مقدمات، فعالیت می‌کنند و همچنین با توجه به عرف ورزشی و برخی متونی که در باب قراردادهای ورزشی نگاشته شده است؛ می‌توان به قدر متقنی در تعریف قرارداد ورزشی دست یافت و در تعریف آن گفت: " عقدی است که موضوع آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم به امور ورزشی مربوط می‌شود، اعم از اینکه موضوع قرارداد مستقیماً انجام فعالیتی ورزشی باشد یا از جمله اموری باشد که برای انجام فعالیتهای ورزشی

اجتناب ناپذیر است." تنها قرارداد ورزشی که موضوع آن مستقیماً انجام فعالیت ورزشی می باشد، قرارداد باشگاهها با بازیکنان است. هدف اصلی این مقاله ارائه یک راهکار درمورد نحوه ثبت و گزارش گری این قراردادها به منظور نشان دادن یک تصویر شفاف تراز وضعیت مالی باشگاهها وهمچنین عملکرد انها می باشد.

### اهمیت نیروی انسانی در باشگاههای فوتبال

با گذشت عصر صنعت و کمرنگ شدن دارایی های ثابت، دوران دارایی های نامشهود آغاز شد. مدیران به مرور زمان متوجه این موضوع شدند که نه تنها دارایی های ثابت برای شرکت ارزش تولید می کنند، بلکه دارایی های نامشهودی نیز در شرکت وجود دارد که در تعیین ارزش شرکت دخیل هستند. لذا محققان در صدد برآمدند به شناسایی و ثبت اینگونه درآمدها بپردازند. از جمله دارایی های نامشهودی که محققان در صدد شناسایی آن برآمدند، می توان به نیروهای انسانی در شرکت اشاره نمود. (ستایش و غلام حیدری، ۱۳۸۸)

مدیران واحدهای تجاری مختلف در گزارش های سالانه از کارکنان واحد خود به عنوان منابعی ارزشمند نام می برنند. با این وجود برای ارزیابی این گونه منابع، کوشش کافی از طرف مدیریت به عمل نمی آید و سیستم های حسابداری واحدهای تجاری نیز در این زمینه نمی تواند کمک مؤثری بکند (سرخانی وهمکاران). طبق گزارشی که در سال ۱۹۷۳ انجمن حسابداری آمریکا منتشر کرد، حسابداری منابع انسانی عبارت است از: فرایند شناسایی و اندازه گیری داده های مربوط به منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به گروه های ذینفع و ذیعلاقه می باشد.

حسابداری منابع انسانی برای باشگاههای فوتبال مسئله بالهیمتی محسوب می شود. بازیکنان فوتبال مهمترین و گران قیمت ترین دارایی باشگاههای فوتبال هستند و در بازارهای مرتبط، برای آنها مبالغ گرافی پرداخت می شود. در حال حاضر مبالغ پرداختی از این بابت به طور معمول به عنوان هزینه دوره در صورت سود و زیان منظور می شود. از این رو بازیکنان فوتبال در ترازنامه باشگاههای فوتبال به عنوان دارایی نشان داده نمی شوند.

در نوشتار حاضر این مسئله بررسی می شود که طبق استانداردهای حسابداری ایران آیا بازیکنان فوتبال باید به عنوان دارایی های نامشهود طبقه بندی شوند؟ در این صورت با چه مبلغی باید در ترازنامه طبقه بندی و چگونه باید مستهلك شوند؟

هنگام تصمیم گیری در مورد نحوه برخورد با مبحث حسابداری بازیکنان فوتبال لازم است سه موضوع زیر مورد توجه قرار گیرد:  
- آیا بازیکنان فوتبال، باید در سرفصل دارایی های ترازنامه طبقه بندی و افشاء شوند؟

- در صورت طبقه‌بندی بازیکنان در سرفصل دارایی‌ها چگونه و در چه مدتی باید مستهلک شوند؟

- در صورت طبقه‌بندی بازیکنان به عنوان دارایی‌ها، باید به چه مبلغی ارزیابی شوند.

#### طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ (دارایی‌های نامشهود):

دارایی : عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که درنتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است. همچنین

دارایی نامشهود : یک دارایی قابل تشخیص غیربولی و فاقد ماهیت‌عینی.

طبق تعریف، دارایی نامشهود قابل تشخیص است، یعنی می‌توان آن را از سرقفلی واحد تجاری متمایز کرد (از قبیل حق اختراع و حق تالیف). یک دارایی هنگامی معیار قابلیت تشخیص را در تعریف دارایی نامشهود احراز می‌کند که یکی از شرایط زیر را داشته باشد:

الف. جدا شدنی باشد، یعنی بتوان آن را به منظور فروش، انتقال، اعطای حق امتیاز، اجاره یا مبادله (به صورت جداگانه یا همراه با یک قرارداد، دارایی یا بدھی مرتبط) از واحد تجاری جدا کرد، یا

ب. از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرفنظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.

با توجه به موارد بالا از آنجا که بازیکنان فوتبال بر اساس قرارداد به خدمت یک باشگاه در می-ایند، می‌توان گفت که تمام معیارهای لازم در تعریف دارایی را دارا هستند و می‌توان آن‌ها در در قسمت دارایی‌ها در سمت راست ترازنامه گزارش کرد.

#### نحوه گزارش بازیکن فوتبال به عنوان دارایی‌های نامشهود

همان‌گونه که در بالا ذکر شد، بازیکنان فوتبال مشمول معیارهای مندرج در استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۷ هستند و می‌توان آنها را در سرفصل دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی کرد. بهمنظور تعیین روش‌های حسابداری بازیکنان فوتبال، باید دو مفهوم حسابداری مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره (اصل تطابق) و محافظه کاری مد نظر قرار گیرد.

با استناد به مفهوم تحقق، درآمد بایستی زمانی در صورت سود وزیان شناسایی و گزارش شود که بتوان مبلغ وزمانبندی درآمد را تعیین کرده و همچنین فرآیند کسب عایدات کامل ویا تقریباً کامل شده باشد. همچنین طبق اصل تطابق درآمدهای ایجاد شده و هزینه‌های به وقوع پیوسته برای ایجاد این درآمدها باید هردو دریک صورت سود وزیان واحد گزارش شوند. درآمدهای یک دوره

حسابداری براساس اصل تحقق، شناسایی وسیس هزینه‌های انجام شده برای ایجاد آن درآمدها براساس اصل تطابق تعیین و در یک صورت سود و زیان واحد گزارش می‌شوند.

به طور کلی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ تمام دارایی‌های ثابت مشهود در ترازنامه بر اساس بهای تمام شده تاریخی ثبت و طی عمر مفید اقتصادی خود مستهلك می‌شوند. همچنین طبق بند ۲۰ استاندارد حسابداری ۱۷ یک دارایی نامشهود به هنگام شناخت اولیه باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود.

هزینه استهلاک شامل بخشی از بهای تمام شده دارایی‌های ثابت است که طی عمر مفید خود برای تولید درامد صرف می‌شود. طبق این مفاهیم ارزش بازیکنان فوتبال باید در ترازنامه منعکس شود و طی عمر مفید اقتصادی آنها مستهلك شود. طبق اصل احتیاط باید در مورد ثبت فعالیت‌های مالی محتاط بود. بنابراین دارایی‌ها اعم از مشهود و نامشهود که قابل اندازه‌گیری نیستند، نباید به عنوان دارایی شناسایی شوند. به طور کلی در مورد شناسایی بازیکنان فوتبال به عنوان دارایی‌های نامشهود ابهام‌هایی وجود دارد. برای مثال چند نفر از بازیکنان فوتبال می‌توانند برای باشگاه سود دهی داشته باشند و مفید واقع شوند و در صورت آسیب دیدن، ارزش آنها را چگونه باید از حساب‌ها خارج کرد. در مجموع چه مدت می‌توان آنها را در باشگاه حفظ کرد. آنجایی که سودهای اقتصادی حاصل از خدمات این بازیکنان مشخص نیست و ارزیابی آنها مشکل است، اصل احتیاط ایجاب می‌کند که بازیکنان فوتبال به عنوان دارایی‌های نامشهود شناسایی شوند.

### چگونگی ارزشگذاری و ارزیابی بازیکنان فوتبال

موضوع بعدی یا شاید معضل اصلی، ارزیابی بازیکنان فوتبال است. دیدگاه‌های کاملی در خصوص ارزشیابی نیروی انسانی در نوشتارهای حسابداری وجود دارد که عبارتند از: ۱- روش‌های مبتنی بر هزینه (برای مثال بهای تمام شده تاریخی)؛ و ۲- روش‌های مبتنی بر ارزش بازار (برای مثال ارزش اقتصادی منابع انسانی).

از آنجا که روش قابل پذیرشی برای ارزیابی دقیق نیروی انسانی وجود ندارد و هر یک از روش‌ها دارای مزایا و معایب خاص خود و در هر دو روش مبانی ارزیابی ذهنی است، لذا این امر موجب شده است که در حال حاضر نتوان منابع نیروی انسانی را به درستی در ترازنامه نشان داد. اصلی ترین سیستم‌های انتقال بازیکنان که حاکم بر انتقالات است به دو دسته تقسیم می‌شوند: اول انتقال بازیکن تحت شرایط قرارداد و دوم انتقال بازیکن بدون قرارداد (وقتی که بازیکن نماینده قانونی ندارد) تا سال ۱۹۹۵ مدام که قرارداد بازیکن به اتمام می‌رسید بازیکن مختار بود که با یک باشگاه جدید یا باشگاه فعلی خود به مذاکره بپردازد. در این حالت اگر شرایط درخواست باشگاه مطبوع توسط بازیکن رد می‌شد مبلغ انتقال باید بین باشگاه جدید و قدیم توافق می‌گردید و اگر

توافقات بی حاصل می‌بود طرفین درگیر در یک فرایند داوری می‌شدند که توسط فدراسیون فوتبال کنترل می‌شد. در دسامبر ۱۹۹۵ دادگاه عدالت اروپا قانون باسم را تصویب نمود. براساس این قانون در سراسر اتحادیه اروپا هر بازیکنی که قراردادش به اتمام برسد می‌تواند از آن از یک تیم به تیم دیگری جابجا شود.

به هر حال معامله بر سر بازیکنان فوتبال نسبت به دیگر کارکنان پیچیدگی کمتری دارد. برای بازیکنان فوتبال یک بازار نقل و انتقال وجود دارد، از این‌رو برای بازیکنان جذب شده توسط باشگاه فوتبال، مبلغ نقل و انتقال پرداختی توسط باشگاه در مقطع خاصی از زمان ارزش منصفانه مستقل برای هر بازیکن محسوب می‌شود. **(tf) Transfer Fees** پرداخت‌هایی است که برای کسب (ثبت نام) یک بازیکن فوتبال انجام می‌شود و برای فوتبال حرفه‌ای هر بازیکن دسترسی انحصاری ایجاد می‌کند.

در روش سنتی برای ثبت **TF** پرداخت‌ها را در صورت سود و زیان به عنوان هزینه درنظر می‌گیرند. معادله را هم در دوره‌ای که قرارداد بسته شده تحت عنوان قلم عملیاتی یا قراردادی شناسایی می‌کنند و هیچ گونه قلم و ارزشی بابت این قرارداد بازیکن در ترازنامه گزارش نمی‌شود. این رویکرد که روش هزینه نامیده می‌شود، و طبق آن عدم اطمینان از متنافع آتی (به علت محدودیت، محدودیت کنترل بر خدمات فوتبال، که به بازیکن اجازه خروج از حرفه فوتبال را می‌دهد و...) ناشی می‌شود. این روش هزینه‌ها را در دوره‌ی جاری افزایش و در نتیجه سود گزارش شده را درسالی که قرارداد منعقد شده، کاهش داده و سود انباسته کمتری را به ترازنامه منتقل می‌کند.

روش دیگری که هم اکنون در بیشتر باشگاه‌های ورزشی جهان به کار برده می‌شود روش سرمایه‌ای کردن **tf** است که هزینه خرید و یا ایجاد بازیکن را به عنوان دارایی شناسایی می‌کند. سیاست سرمایه‌ای کردن، بدین صورت است که پرداخت‌هایی را که به هنگام خرید بازیکن وبا طی دوره قرارداد انجام می‌شود به عنوان دارایی نامشهود درنظر می‌گیرند و طی زمان قرارداد مربوطه و با توجه به ارزش باقیمانده مستهلك می‌شود. انگیزه‌های متفاوتی برای استفاده از روش‌های مختلف وجود دارد که عبارتند از:

**هزینه‌های مالیات:** در محاسبات مالیاتی بکارگیری هر دو روش مجاز است. اما تحقیقات در مورد هزینه‌های مالیات نشان می‌دهد که باشگاه‌هایی که به طور وسیع قراردادهای بازیکنان را هزینه می‌کنند به دنبال کاهش بدھی مالیاتی خود هستند، در حالی که باشگاههایی که از روش سرمایه‌ای کردن استفاده می‌کنند مشکلات زیادی برای کسب معافیت مالیاتی دارند. بنابراین می‌توان پیش‌بینی کرد که باشگاههایی که سودآوری بالایی دارند (قبل از **TF**) چون احتمالاً بدھی مالیاتی

دارند از روش هزینه و باشگاههایی که سوددهی پایین و بدھی مالیاتی دارند احتمالاً از روش سرمایه ای کردن استفاده می کنند.(کلوید و همکاران، ۱۹۹۶)

**هزینه های سیاسی:** واتر و زیمرمن (۱۹۸۶) عنوان کردند که حساسیت سیاسی یک شرکت می تواند در هزینه های احتمالی قرارداد مؤثر باشد. آنها باور داشتند که سیاست مداران ممکن است از عملکردهای مالی گزارش شده شرکت ها برای توجیه انتقال ثروت استفاده کنند. از این رو آنها نشان می دهند که شرکت ها در نتیجه هی یک فرآیند سیاسی باعث انتقال ثروت شده اند. مدیران این روش های حسابداری را انتخاب کرده اند که احتمال انتقال ثروت را کاهش دهنند. می دانیم که صنعت فوتبال به خاطر توجه عمومی قبل ملاحظه در مسائل مالی از نظر سیاسی و اجتماعی دارای نفوذ و قدرت است. بنابراین باشگاه های فوتبال نسبت به تحمل هزینه های سیاسی (تبليغات منفی) حساس تر هستند.

#### نحوه استهلاک بازیکنان فوتبال به عنوان دارایی نامشهود

در رابطه با قراردادهای بازیکنان فوتبال از آنجا که این بازیکنان بر اساس قرارداد به خدمت باشگاه ورزشی در می آیند، می توان آنها را دارایی های نامشهودی به حساب آورد که دارای عمر قانونی مشخص می باشند و باقیستی طبق بند ۷۴ استاندارد حسابداری ۱۷ آنها را با یک روش مناسب که نشان دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار آن بازیکن باشد، مستهلك کرد. معمولاً در بیشتر باشگاههای ورزشی جهان از جمله بارسلونا بازیکنان فوتبال را به روش خط مستقیم مستهلك می کنند.

#### نقش مالیات در قراردادهای بازیکنان فوتبال:

درآمد کلان برخی فوتبالیست ها که در ردیف جراحان و مشاغلی از این دست قرار گرفته، باعث شده است با حرفه ای شدن فوتبال ایران، مقوله دریافت مالیات هم پرنگ شود. در اکثر کشورهای جهان، مالیات مهمترین منبع درآمد دولت را تشکیل می دهد. اما مهمترین نکته در ارتباط با مالیات، دریافت عادلانه آن است. یعنی هر کس به میزان درآمدش باید در تامین هزینه های کشور مشارکت داشته باشد. بدون پرداخت مالیات، دولت نمی تواند خدمات عمومی را به صورت مطلوب به مردم ارایه کند. در حقیقت مردم با پرداخت مالیات در تامین هزینه های مربوط به خدمات عمومی سهیم می شوند. هیچ کس نمی تواند منکر مزایای بسیار خوب پرداخت مالیات شود ولی مشکل هنگامی به وجود می آید که افرادی مانند بازیکنان فوتبال با عدم ثبت قرارداد اصلی خود در هیات های فوتبال استانها به هر دلیلی، از دادن سهم مالیاتی خود طفره می روند. بازیکنان و مریبان فوتبال کشورمان برای هر سال کاری باید فقط درصد ناچیزی از میزان قرارداد خود را به

عنوان مالیات پرداخت کنند که همین امر نیز سبب می شود آنها از اعلام مبلغ واقعی به هیئت فوتبال و سازمان لیگ خودداری کنند. در دنیا برای نقل و انتقالات بازیکنان فوتبال، آژانس های قانونی تاسیس شده است و همان طور که در دفتر «ثبت استناد»، یک ملک با قیمت اصلی خود ثبت و در همان جا، مالیات آن پرداخت می شود، در این آژانس، دیگر چیزی به نام قرارداد داخلی ثبت نمی شود و بازیکن، پس از به تواافق رسیدن، قرارداد رسمی امضا می کند. مطابق با بررسی های سازمان بازرسی کل کشور متاسفانه ارسال نکردن قراردادهای بازیکنان و باشگاه ها با مبالغ واقعی به سازمان لیگ فوتبال برای فرار از پرداخت مالیات واقعی، به عنوان یک عرف در عملکرد باشگاه ها درآمده، و فدراسیون فوتبال و سازمان لیگ نیز با وجود اطلاع از این موضوع هیچ گونه واکنشی از خود نشان نداده است.

### نتیجه‌گیری

حسابداری مالی در فرایند افتتاحی اطلاعات برای سهامداران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات، مخارج تحمل شده بابت نیروی انسانی از قبیل مخارج مربوط به خرید، آموزش و مهارت بازیکنان را به عنوان هزینه جاری شناسایی می کند. این نحوه برخورد با این مخارج به منزله نادیده گرفتن منافع آینده فراوانی است که باشگاهها می توانند از محل این داراییها به دست آورند. برخلاف داراییهای عینی، مشکلاتی بر سر راه گزارش کردن منابع انسانی به عنوان دارایی در ترازنامه وجود دارد که ذهنی و برآورده بودن معیارهای اندازه‌گیری منابع انسانی و مختار بودن انسان، از جمله عمدۀ ترین این گونه مشکلات شمرده می شوند.

به رغم وجود چنین مشکلاتی، می توان به صراحت اعلام کرد که نیروی کار هر سازمان و میزان وفاداری آنها نسبت به هدفهای شرکت، بزرگترین سرمایه آن محسوب می شود و از جمله مهمترین عواملی است که باعث ایجاد داراییهای ارزشمندی از قبیل سرقفلی، نام و شهرت تجاری وسایر امتیازات برای باشگاهها می شود. هدف این مقاله بررسی سودمندی گزارش بازیکنان باشگاه های ورزشی به عنوان منابع انسانی این باشگاهها با توجه به استانداردهای حسابداری ایران در متن صورتهای مالی است. با بررسی صورت‌های مالی بسیاری از باشگاههای داخلی که در قالب شرکت سهامی فعالیت می کنند، متاسفانه این باشگاهها با ارزش‌ترین دارایی‌های خود را که همان بازیکنان خریداری شده هستند، در صورت‌های مالی خود منعکس نمی کنند، هر چند که با توجه به استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۷ همه‌ی قراردادهای بازیکنان حائز شرایط لازم برای سرمایه‌ای کردن و گزارش در ترازنامه به عنوان دارایی نامشهود می باشند. مدیران بهنگام برخورد با قرارداد خرید بازیکنان باید به منافع درازمدت باشگاه توجه کرده، نه صرفا به قیمتی که یک باشگاه برای خرید

بازیکن می‌پردازد. دیگر این که اشخاصی که قرارداد خرید و فروش بازیکنان را منعقد می‌کنند باید منافع عمومی را در این امر به روشنی لحاظ کنند.

### منابع

- ستایش، محمدحسین و غلام حیدری، مهدی. (۱۳۸۸). تکنیک های حسابداری منابع انسانی. دانش و پژوهش حسابداری، ۶۲ - ۵۸
- سرخانی، محمد، سیدنژاد، میرجود، خطیبی، سیدانور. (۱۳۸۷). نظام راهبردی و نکات حسابداری باشگاههای فوتبال. مجله حسابرس، ۸۳-۷۶
- صادقی حسین، اصغرپور حسین، گلچین فر نازلی. (۱۳۸۸). تخمین تابع تقاضای تماشای لیگ برتر فوتبال ایران. فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، ۲۰۲-۱۸۳
- Rowbottom, N. (2002). The application of intangible asset accounting and discretionary policy choices in the uk football industry. *British Accounting Review*, 335-355
- Amir, E. & Liven, G. (2005). Accounting, valuation and duration of football player contracts. *Journal of Business Finance & Accounting*, PP. 549-586
- Aronsson, si., Johansson, k. ,Jonsson, Fr. (2004). Accounting for football-lets give it a shot. *school of economics and commercial law*.
- Cloyd, C.B., Pratt, J. & Stock, T. (1996). The use of financial accounting choice to support aggressive tax positions, *Journal of Accounting Research*, 34(1), pp. 23-44.
- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1986). Positive Accounting Theory. *Prentice Hall*, New Jersey.

### Accounting for Sports Contracts

The Iranian exercise, despite the emphasis lawfulness of direct government expense in Professional Sports, we see that all federations portion of their financial resources they receive from government and this shows the weakness of the country's sports.Iranian exercise compared with in the light of the world sports world It can be seen that the private sector with government support into the and as developed countries a way to promote the sport but there is no confidence in the private sector. This paper investigates the use of intangible asset accounting and the selection of accounting policies in the football industry,an environment where discretionary choices were available concerning accounting for transfer fees.

**Key words:** Sports Contracts, Privatization, Football Club, Human Resources