

# دهمین همایش ملی حسابداری ایران

**جلد اول**

**آموزش و پژوهش حسابداری**

۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

تهران - دانشگاه الزهراء (س)



# دهمین همایش ملی حسابداری ایران

۳ و ۴ خرداد ماه ۱۳۹۱

## مجموعه مقالات

جلد اول

## آموزش و پژوهش حسابداری

---

۹۷۸-۶۰۰-۵۰۰۲-۵۲-۲

شابک:

---

به نام خدا

#### پیشگفتار

دهمین همایش سراسری حسابداری ایران با موضوع اصلی آموزش و پژوهش حسابداری در افق ایران ۱۴۰۴ در روزهای ۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱ به همت گروه حسابداری دانشگاه الزهرا (س) و مساعدت اعضای کمیته علمی از دانشگاه های مختلف کشور برگزار شد. این همایش فرصتی خوبی برای هم‌اندیشی صاحب‌نظران و اندیشمندان و تبادل آراء، نظرات و تجربیات فراهم کرد و دستاوردهای خوبی در حوزه های مختلف حسابداری به همراه داشت.

کمیته علمی همایش به منظور طرح دیدگاه های پژوهشی مختلف، روش پذیرش را بر مبنای موضوع و هم روش تحقیق قرار داد و نشست ها و مقالات نیز بر همین مبنا تنظیم شد. به لحاظ موضوعی مقالات فارسی پذیرفته شده در هشت جلد و به صورت الکترونیکی به شرح زیر منتشر شد:

جلد اول:	آموزش و پژوهش حسابداری
جلد دوم:	حسابداری و بازار سرمایه
جلد سوم:	حسابداری و راهبری شرکتی
جلد چهارم:	حسابداری مدیریت
جلد پنجم:	حسابرسی
جلد ششم:	حسابداری بخش عمومی، سیستم های اطلاعاتی، تاریخ، مذهب
جلد هفتم:	مالیه و بازار سرمایه
جلد هشتم:	گزارشگری مالی

مقالات انگلیسی نیز به عنوان جلد ۹ این مجموعه منتشر شد. در تدوین مقالات هر یک از روش های تحقیق زیر مورد پذیرش قرار گرفت:

- ۱- تحلیلی / مدل سازی: مقالاتی که تعاریف و روابط مفاهیم را بحث می کند و از مدل سازی اقتصادی نیز اغلب بهره می گیرد. رویکردهای ریاضی یا منطقی ابزار اصلی تحلیل محسوب می شوند.

- ۲- مطالعه میدانی / موردی: روش مطالعات موردی یا مطالعات میدانی در تدوین مقاله در برخی از موضوعات شامل حسابداری مدیریت و سیستم های اطلاعاتی بسیار مؤثر و کارساز می باشد.
- ۳- تجربی / آرشیوی: مقاله هایی که شامل آزمون فرضیه های آماری به منظور پاسخ به سوالات تحقیق است و معمولاً از یک پایگاه داده استفاده می کنند.
- ۴- آزمایش: تحقیقاتی که از طرح آزمایش برای پاسخ به سوالات تحقیق استفاده می کنند.
- ۵- تاریخی: از رویکرد تاریخی برای بررسی جنبه های تاریخی عقاید حسابداری و روش های مورد عمل استفاده می شود.
- ۶- بین رشته ای / انتقادی: معمولاً از بیش از یک رشته دانش استفاده می شود و یا مبتنی بر تئوری انتقادی است.
- ۷- بازار پایه: ارتباط بین صورت های مالی و سایر اطلاعات با بازارهای مالی شامل بازارهای پول، سهام و بدهی را بررسی می کند.
- ۸- پیمایش: از روش شناسی پیمایش برای طرح و بررسی سوالات تحقیق بهره می گیرد. همه ۱۵۱ مقاله دریافتی توسط اعضای کمیته علمی داوری علمی شد و ۱۱۶ مقاله پذیرش شد و ۴۲ مقاله از مقالات پذیرش شده در همایش به صورت سخنرانی ارائه شد. موضوع محوری همایش دهم بررسی وضعیت آموزش و پژوهش حسابداری در ایران، چشم انداز آن و چالش ها و فرصت های پیشرو است. برخی از زمینه های پیشنهادی در این خصوص به شرح زیر اعلام شده بود:
- ۱- کیفیت آموزش حسابداری (در یک یا چند مقطع تحصیلی دانشگاهی)
- ۲- چشم انداز دانشکده های حسابداری ایران در سال ۱۴۰۴
- ۳- اهمیت تدوین برنامه های پنج ساله در گروه های حسابداری
- ۴- اعتباردهی (Accreditation شامل AACSB آمریکایی یا EQUIS اروپایی) آموزش حسابداری در مؤسسات آموزش عالی
- ۵- افزایش ظرفیت دوره کارشناسی و چالش های آتی در بازار کار حسابداری
- ۶- تخصصی سازی آموزش حسابداری: امکانات، مزایا، معایب
- ۷- توانمند سازی فارغ التحصیلان حسابداری برای بازار کار آتی

- ۸- آموزش های دانشگاهی و تنوع فرصت های شغلی
- ۹- وضعیت اساتید حسابداری: هرم رتبه علمی، چالش های ارتقا و شرایط کاری
- ۱۰- چگونگی پاسخ گویی به افزایش تقاضای تحصیلات تکمیلی حسابداری: فرصت ها و چالش ها
- ۱۱- خصوصی سازی آموزش عالی و توسعه آموزش حسابداری
- ۱۲- امکان سنجی به کار گیری استانداردهای هیأت بین المللی آموزش حسابداری در ایران
- ۱۳- امکان سنجی استقرار سیستم اعتبار دهی ( Accreditation ) آموزش حسابداری در ایران بر مبنای تجارب آمریکایی یا اروپایی
- ۱۴- بازنگری متون، محتوا و برنامه های آموزش و درس دانشگاهی حسابداری با اولویت نیاز بازار کار
- ۱۵- تقویت و گسترش تحصیلات تکمیلی و نیاز بازار کار
- ۱۶- تدوین شاخص های کیفی ارزیابی آموزش حسابداری
- ۱۷- زنان، آموزش حسابداری و بازار کار
- ۱۸- طراحی رشته های تخصصی حسابداری متناسب با نقش زنان: توازن زندگی کاری و خانوادگی
- ۱۹- کرسی های نظریه پردازی، نقد و آزاد اندیشی در رشته حسابداری
- ۲۰- رتبه بندی دوره های آموزش عالی حسابداری در دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی
- ۲۱- آئین نامه ارتقا اعضای هیأت علمی و تناسب آن با وضعیت اساتید حسابداری
- ۲۲- نقش ارتباطات علمی دانشکده های حسابداری داخل با مراکز آموزش و تحقیقات معتبر خارج کشور به منظور روز آمد کردن آموزش و پژوهش حسابداری
- ۲۳- ضرورت ایجاد پژوهشکده های تخصصی حسابداری
- ۲۴- گسترش پژوهش های حسابداری: فرصت ها و تهدید ها
- ۲۵- نیاز سنجی آموزش عالی و پژوهش در رشته حسابداری
- ۲۶- توسعه مجلات علمی- پژوهشی در حسابداری: روش ها، امکانات، مشکلات
- ۲۷- ارزیابی نظام فعلی پذیرش و چاپ مقالات در مجلات علمی- پژوهشی حسابداری
- ۲۸- جایگاه حسابداری در نقشه جامع علمی کشور و سند تحول علمی

- ۲۹- پژوهش های تقاضا محور در رشته حسابداری
- ۳۰- فرصت ها و چالش های برنامه پنجم برای آموزش، پژوهش و حرفه حسابداری
- ۳۱- مطالعه تطبیقی آموزش حسابداری در ایران و کشورهای پیشرو،
- ۳۲- جایگاه سازمانی حسابداران آموزش دیده ایرانی در شرکت ها و مؤسسات ایرانی و خارجی،
- ۳۳- پیشینه آموزش حسابداری در ایران و تحولات به وقوع پیوسته
- ۳۴- آینده آموزش حسابداری در ایران: فرصت ها و تهدیدها
- ۳۵- بررسی اثربخشی پایان نامه های کارشناسی ارشد و رساله های دکتری در رشته حسابداری
- ۳۶- تحقیقات حسابداری در ایران: نقاط قوت، ضعف، فرصت ها و تهدیدها
- ۳۷- ارتباط دانشکده های حسابداری با صنعت در ایران
- ۳۸- آموزش های حرفه ای حسابداری (مانند ACCA-CIMA-CFA) در دانشگاه ها: فرصت ها و چالش ها
- ۳۹- پذیرش دانشجویان خارجی در دانشکده های حسابداری
- به هر حال همایش از هر مقاله ای که مرتبط با حوزه حسابداری و علوم مالی بود استقبال کرد. کمیته علمی معتقد است همایش محل مناسبی برای تضارب آرا و فرصتی برای طرح ایده های جدید است. لذا مقالاتی که پذیرش و چاپ شده است فرصت های بهبودی دارد که در هر مورد نظرات داوران به نویسندگان منعکس شده است و البته ارائه دهندگان نیز بازخورد مناسبی از شرکت کنندگان همایش دریافت می نمایند.
- این مجموعه مقالات حاصل زحمات افراد زیادی است که از همه آنها قدردانی می نمایم. آقای دکتر علی ثقفی رئیس کمیته علمی راهنمایی های ارزشمندی داشتند که از ایشان صمیمانه قدردانی می شود. سرکار خانم دکتر مجتهدزاده دبیر علمی همایش که نتایج داوری همه مقالات را با دقت و حوصله بررسی و ارزیابی مقالات را انجام و اصلاحات مربوط را اعمال نمودند که از ایشان هم کمال امتنان را دارد. اعضای کمیته علمی نیز داوری مقالات را با صبر و حوصله انجام دادند که از همه آن ها سپاسگزاری می شود.
- آقای ابراهیم ابراهیمی تلاش فراوانی نمودند تا این مجموعه ها به نحو مناسب تنظیم و به موقع منتشر شود. خانم ها معصومه کاشف و هانیه حکمت هم طراحی سایت همایش و امور دبیرخانه را

به عهده داشتند و هم به اتفاق خانم ها سودابه باقرزاده، زهرا اربابی و خدیجه اسفندی کار بازخوانی مطالب، تنظیم و صفحه آرایی را به عهده داشته اند که از همه آنها صمیمانه تشکر می‌نمایم.

مقالات چاپ شده در این مجموعه حاصل کار نویسندگان آنها است و لزوماً بیانگر دیدگاه های کمیته علمی همایش یا دانشگاه الزهرا(س) نیست. بدیهی است به سبب فاصله زمانی کم بین دریافت نتایج داوری تا آماده سازی مقالات، ممکن است خطاهایی در تنظیم مقالات در قالب مجموعه کتاب ها رخ داده باشد که خوانندگان محترم ما را خواهند بخشید.

امیدوارم این مجموعه مقالات افزوده ای به حوزه دانش و پژوهش حسابداری و علوم مالی داشته باشد.

علی رحمانی

هماهنگ کننده همایش و مدیر گروه حسابداری دانشگاه الزهرا (س)





## اعضای کمیته علمی به ترتیب حروف الفبا

نام خانوادگی و نام	مرتبه علمی	عضو هیئت علمی دانشگاه
احمدپور احمد	دانشیار	مازندران
اسدی حسین	استادیار	شهید بهشتی
ایزدی نیا ناصر	استادیار	اصفهان
آقای محمد علی	استادیار	تربیت مدرس
باباجانی جعفر	دانشیار	علامه طباطبایی
باقرپور ولاشانی محمد علی	استادیار	فردوسی
بدری احمد	استادیار	شهید بهشتی
بنی مهد بهمن	استادیار	آزاد واحد کرج
بهارمقدم مهدی	استادیار	شهید باهنر
بولوقاسم	استادیار	علامه طباطبایی
پاکیزه کامران	استادیار	علوم اقتصادی
پور زرنندی محمد ابراهیم	دانشیار	آزاد علوم و تحقیقات
پورحیدری امید	دانشیار	شهید باهنر
پیری پرویز	استادیار	ارومیه
تاری وردی یدالله	استادیار	آزاد واحد تهران مرکز
تالانه عبدالرضا	استادیار	آزاد واحد فیروزکوه
ثقفی علی (رییس کمیته علمی)	دانشیار	علامه طباطبایی
جامعی رضا	استادیار	کردستان
جهانشاد آزیتا	استادیار	آزاد واحد تهران مرکز
حجازی رضوان	دانشیار	الزهرا (س)
حساس یگانه یحیی	استادیار	علامه طباطبایی
حسینی سیدعلی	استادیار	الزهرا (س)

نام خانوادگی و نام	مرتبه علمی	عضو هیئت علمی دانشگاه
حیدرپور فرزانه	استادیار	آزاد واحد تهران مرکز
خلیفه سلطانی احمد	استادیار	الزهرا (س)
خواجوی شکرالله	دانشیار	شیراز
دستگیر محسن	استاد	شهید چمران
دیانتی زهرا	استادیار	علوم اقتصادی
رادفورد جک	استاد	لینکلن نیوزلند
راعی رضا	دانشیار	تهران
رحمانی علی (نایب رئیس کمیته علمی)	استادیار	الزهرا (س)
رحیمیان نظام الدین	استادیار	مرکز آموزش عالی رجا
رضایی ذبیح الله	استاد	ممفیس
رضایی فرزین	استادیار	آزاد قزوین
رهنمای رودپشتی فریدون	استاد	آزاد تهران و علوم و تحقیقات
رودکی جمال (مشاور علمی)	استاد	لینکلن نیوزلند
ساعی محمد جواد	استادیار	فردوسی
ستایش محمد حسین	استادیار	شیراز
سجادی حسین	دانشیار	شهید چمران
سعیدی علی	استادیار	آزاد تهران
سلیمانی امیری غلامرضا	استادیار	الزهرا (س)
شعری صابر	استادیار	علامه طباطبایی
شورورزی محمد رضا	استادیار	آزاد واحد نیشابور
صادقی شریف جلال	استادیار	شهید بهشتی
صالح آبادی علی	استادیار	امام صادق (ع)
صیدی حجت الله	استادیار	آزاد اسلامی واحد تهران شمال

نام خانوادگی و نام	مرتبه ی علمی	عضو هیئت علمی دانشگاه
عباس زاده محمد رضا	استادیار	فردوسی
عباسی ابراهیم	استادیار	الزهرا (س)
عبدالمحمدی محمد	استاد	بنتلی
عرب مازار یزدی محمد	دانشیار	شهید بهشتی
عزیز خانی مسعود	استادیار	ایلام
علوی طبری سید حسین	دانشیار	الزهرا (س)
فروغی داریوش	استادیار	اصفهان
قائمى محمد حسین	استادیار	امام خمینی (ره)
قالیباف اصل حسن	استادیار	الزهرا (س)
کاشانی پور محمد	استادیار	مازندران
کردستانی غلامرضا	دانشیار	امام خمینی (ره)
کلارک موری	استاد	لینکلن نیوزلند
گفیکین مایکل	استاد	ولنگنگ استرالیا
مجتهدزاده ویدا (دبیر علمی کنفرانس)	دانشیار	الزهرا (س)



## فهرست مطالب

- ارزیابی کارایی گروه‌های آموزشی حسابداری دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان ..... ۱  
ناصر ایزدی نیا قادر، معصومی خانقاه
- تعیین اجزای دانش و مهارت آموزش حسابداری در محیط‌های تجاری جدید با رویکرد مدل‌سازی  
معادلات ساختاری ..... ۲۱  
حسن دهقان دهنوی، محمود معین الدین، ندا صبا
- مسئله شناسی، پژوهش و آموزش در حسابداری ..... ۳۹  
محمدعلی آقایی، رضا حصارزاده، آمنه بذرافشان
- آینده آموزش حسابداری در ایران: فرصت‌ها و تهدیدها ..... ۵۵  
یاسر رضائی پشته نوئی، علی اصغر قربانی
- مطالعه تطبیقی آموزش حسابداری در کشورهای مختلف ..... ۸۵  
علی بهرامی نسب، محمدرضا اخلاقی، محمد عبدی
- آموزش دانشجویان در حرفه حسابداری و حسابرسی برای فراگیری راهکارهای پیشگیری و  
کشف تخلف و تقلب ..... ۱۰۵  
سید علی حسینی، رضاداغانی
- بررسی تطابق استنادی پایان‌نامه‌های فارغ التحصیلان با منابع کتابخانه‌ای و فعالیت‌های پژوهشی  
اعضای هیأت علمی رشته حسابداری دانشگاه تهران (۱۳۸۰-۱۳۸۸) ..... ۱۲۵  
رضا جامعی، بیان جامعی، بختیار اصغرزاده پاوه

- ۱۳۹.....رابطه ضوابط اخلاق حرفه‌ای حسابداری با آموزش‌های دانشگاهی  
رضوان حجازی، محبوبه مصری پور
- ۱۵۹.....نقش اخلاق در حسابداری و چالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی  
ویدا مجتهد زاده، حمیده اثنی عشری، مژگان رباط میلی
- ۱۸۵.....بررسی اثربخشی برنامه آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد  
ایرج نوروش، شهرام دادگر، فروغ رستمیان
- ۱۹۹.....نگاهی بر نیازمندی‌های آموزش حسابداری  
رضوان حجازی، بهاره عامری، فاطمه کرمی
- ۲۲۳.....آموزش حسابداری در وزارتوی روشهای تدریس  
احسان نصیری
- ۲۶۳.....بازشناسی مطالعات میان رشته‌ای در حسابداری و حسابرسی  
هاشم نیکومرام، علی اکبر نون‌هال نهر
- ۲۹۵.....درک یادگیری دانشجویان حسابداری  
نازنین بشیری منش، سیده سمانه شاهرخی
- ۳۰۹.....کاربرد مدل سه جانبه‌ی دانشگاه، صنعت و دولت در تدوین الگوی حسابداری نوین  
مهدی عظیم مزرچی





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## ارزیابی کارایی گروه‌های آموزشی حسابداری دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان

ناصر ایزدی‌نیا

استادیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان

قادر معصومی خانقاه\*

کارشناسی ارشد حسابداری از دانشگاه اصفهان و کارشناس سازمان بورس و اوراق بهادار

### چکیده

هدف اصلی این تحقیق "ارزیابی کارایی گروه‌های آموزشی حسابداری دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان با استفاده از مدل ریاضی تحلیل پوششی داده‌ها" است. امروزه، به منظور ارزیابی کارایی و بهره‌وری سیستم‌های دانشگاهی از مدل‌های ریاضی تحقیق در عملیات استفاده می‌شود. این مدل‌ها مجموعه‌ای از فعالیت‌های آموزشی پژوهشی و خدماتی را به عنوان شاخص‌های ورودی و خروجی در نظر می‌گیرند و به میزان اهمیت و تاثیرگذاری هر یک از شاخص‌ها در مجموعه عملکرد، نسبت مجموع موزون خروجی‌ها بر مجموع موزون ورودی‌ها را به عنوان میزان کارایی واحدهای تصمیم گیرنده محاسبه می‌کنند. برای اجرای مدل ریاضی تحلیل پوششی داده‌ها در این پژوهش، داده‌های کمی آموزشی، پژوهشی و خدماتی مورد نیاز از ۲۰ گروه آموزشی حسابداری دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان جمع‌آوری شدند. پس از اجرای مدل در چهار مقیاس متفاوت، علاوه بر محاسبه میزان کارایی مورد انتظار هر یک از واحدها، مجموعه‌های کارا یعنی واحدهایی که با توجه به منابع ورودی خود، خروجی متناسب دارند نیز مشخص شدند. همچنین، واحدهای کارا با استفاده از روش شمارشی و در دو حالت نهاده‌هاگرا و ستاده‌هاگرا رتبه‌بندی شدند. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که برخی از گروه‌های آموزشی در هر دو حالت نهاده‌گرا و ستاده‌گرا ناکارآمد هستند.

**واژگان کلیدی:** کارایی، گروه آموزشی حسابداری، دانشگاه‌های سراسری، دانشگاه آزاد،

تحلیل پوششی داده‌ها

---

\* نویسنده مسئول: ghader\_masoomi@yahoo.com



## ۱- بیان مساله

### طرح مساله پژوهشی

بهره‌وری مفهومی جامع و در برگیرنده کارایی است که افزایش آن به منظور ارتقای سطح زندگی، رفاه، آرامش و آسایش انسان‌ها همواره مدنظر دست اندرکاران اقتصاد و مدیریت بوده است. در شرایط کنونی بهره‌وری بالا و استفاده کارا از امکانات موجود، عملاً از یک انتخاب فراتر رفته و به یک ضرورت تبدیل شده است. کارایی از نسبت ستانده به نهاده به دست می‌آید. در طول سال‌های گذشته مدل‌های مختلفی برای اندازه‌گیری کارایی ابداع شده است که می‌توان آن‌ها را به دو دسته کلی مدل‌های سخت با تکیه بر داده‌های کمی و عینی (مدل‌های تحقیق در عملیات، مدل‌های تصمیم‌گیری چند معیاره، مدل‌های تحلیل پوششی داده، تاکسونومی عددی) و همچنین مدل‌های نرم با تاکید بر داده‌های ذهنی و کیفی (تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی روش دلفی و گروه‌های اسمی) تفکیک کرد. توانمندی‌های مدل تحلیل پوشش داده‌ها (DEA) موجب شده است که در اغلب بخش‌های اقتصادی به عنوان ابزاری مناسب برای ارزیابی کارایی استفاده شود. موضوع کارایی و ارزیابی آن در دانشگاه‌ها (بخش خدمات دولتی) موضوعی نسبتاً جدیدی است، زیرا تاکنون اندازه‌گیری کارایی و بهره‌وری در بخش خصوصی، صنایع و کارخانه‌ها بیشتر مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته‌اند. به دلیل تنوع فعالیت‌ها و هدف‌های دانشگاه‌ها، ارزیابی کارایی و سنجش بهره‌وری آن‌ها پیچیدگی خاصی دارد. بررسی‌ها نشان می‌دهند که روش‌های ارزیابی عملکرد موجود بیشتر سستی و تجربی هستند به نحوی که بیشتر جنبه کنترلی داشته و عملاً نمی‌توانند کارایی و بهره‌وری فعالیت‌های آموزشی را بیان کنند، از این رو استقرار یک نظام ارزیابی کارایی و اثربخشی برای فعالیت‌های آموزشی ضروری است. از آنجا که امروزه یکی از شاخص‌های اصلی سنجش توسعه یافتگی کشورها، سهم یک جامعه در تولید دانش است، ارزیابی عملکرد نظام‌های آموزشی و به تبع آن ارتقای کارایی آن‌ها، اهمیت دو چندان یافته است.

ارزیابی کارایی آموزش حایز اهمیت است. این جمله برای تمام کشورها چه توسعه یافته، چه در حال توسعه و چه توسعه نیافته صادق است. ارائه راه حل‌های ممکن برای مسأله کارایی باید برای مؤسسات و افراد صاحب نظر یک اولویت به حساب آید. حذف موانع پیش روی سیستم کارآمد آموزش جهت آموزش افراد به طریقی مناسب‌تر امری ضروری است. گام اول جهت حل

مشکلات مشخص نمودن اجزای سیستم آموزش می‌باشد. تعدادی از عناصر سیستم آموزش حسابداری عبارتند از: محیط حسابداری، تأثیر متقابل حرفه و آموزش، برنامه درسی، اساتید و مدرسین، دانشجویان، منابع درسی و سایر امکانات آموزشی، ابزارهای کمک آموزشی [d]. در محیط فعالیت شرکت‌ها تغییرات قابل توجهی در حال رخ دادن است. این تغییرات به طور کامل از رقابت جهانی و شرایط بازار جهانی ناشی می‌شود. عناصر تغییر را می‌توان در سه گروه دسته بندی کرد؛

- دانش فنی یا تکنولوژی
- جهانی سازی
- سرمایه گذاران نهادی

تأثیر این عناصر روی محیط عملیاتی شرکت‌ها عبارتند از:

۱. هزینه اطلاعات کمتر از گذشته

۲. افزایش قابل ملاحظه رقابت بین شرکت‌ها

افزایش رقابت قابلیت‌های تمام منابع از جمله نیروی کار شرکت‌ها را دستخوش تغییر می‌کند. با در نظر گرفتن تغییرات محیط تجاری، ارزش نیروی کار افزایش می‌یابد، هم زمان این تغییرات فشار برای بهبود کیفیت نیروی کار را ایجاد می‌کند. کیفیت نیروی کار به صورت عمده به عملکرد مؤسسات آموزشی، برنامه‌های آکادمیک و ... بستگی دارد. در بهبود کیفیت حرفه حسابداری از طریق افزایش کیفیت آموزش حسابداری در مؤسسات آموزشی میسر است. به این صورت که با استفاده از منابع به صورت کارآ، آموزش حسابداری با کیفیت بالا و هدفمند ارائه شود. به این منظور بسیاری از تحقیقات با استفاده از رویکرد مدیریت کیفیت جامع (TQM) انجام شده اند. این اعتقاد وجود دارد که تکنیک‌های آماری کنترل کیفیت مورد استفاده در فرآیند تولید را می‌توان به صورت موفقیت آمیزی در مدیریت آموزشی و فرآیند یادگیری و یاددهی به کاربرد [d].

## اهداف پژوهش

با توجه به موضوع پژوهش که ارزیابی کارایی گروه‌های آموزشی حسابداری، اهدافی که در این پژوهش دنبال می‌شود عبارت است از:

۱ - ارزیابی کارایی گروه‌های آموزشی حسابداری در دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان.

۲ - رتبه‌بندی گروه‌های آموزشی حسابداری دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان از نظر کارایی.

## اهمیت پژوهش

در اکثر کشورها سیستم‌های حسابداری با توجه به عوامل سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی شکل می‌گیرد و با یک ارتباط مستقیم همگام با تحولات سریع جامعه به جلو می‌رود. در چنین وضعیتی حسابداران باید بدانند که چگونه سیستم اطلاعاتی جامع برای انواع سازمان‌ها با اندازه‌های متفاوت طراحی کنند و همچنین به چه نحوی این سیستم‌ها و گزارش‌ها در اختیار مدیران و استفاده‌کنندگان خارجی قرار گیرد. با توجه به اینکه اعتلاء علم و دانش در هر کشوری از طریق آموزش صحیح میسر است به منظور اعتلاء و رساندن حسابداری به جایگاه واقعی خود در ایران باید برای آموزش آن اهمیت بسیاری قائل شد. همچنین می‌توان با یک برنامه آموزشی کارا دانشجویانی تربیت کرد که نیروی انسانی کارآمدی را برای رشد حسابداری فراهم کنند. بنابراین ارزیابی کارایی آموزش حسابداری جهت شناخت نقاط ضعف و قوت آن در ایران از اهمیت و جایگاه ویژه‌ای برخوردار است.

## مروری بر ادبیات پژوهش

### تاریخچه آموزش حسابداری در جهان

رشته حسابداری نیز همانند علوم دیگر در پاسخ به نیازهای اقتصادی، اجتماعی به وجود آمده است و با توجه به تغییرات سریع و رشد روز افزون جوامع، این رشته نیز تحول یافته و اکنون به عنوان یکی از رشته‌های مهم تحصیلی به شمار رفته و با تقاضای فزاینده‌ای نیز روبرو گردیده

است. قدمت حسابداری به حدود شش هزار سال پیش بر می‌گردد، در آن زمان مدارک گوناگونی برای ضبط اطلاعات نگهداری می‌شد. تاریخ نخستین مدارک کشف شده به حدود سه هزار و ششصد سال قبل از میلاد مسیح بر می‌گردد. در قرن پانزدهم گسترش تجارت باعث شد تا در پاسخ به نیازهای جدید، سیستم دوطرفه‌ای برای ثبت اطلاعات مالی به وسیله لوجیا پاچولی ابداع شود. اولین آموزش دفتری در دانشگاه‌های پروج، بیزا و ... با تدریس نوشتارهای این کشیش ایتالیایی صورت گرفت [z].

### تاریخچه آموزش حسابداری در ایران

حسابداری در ایران سابقه‌ای طولانی داشته و به روایتی به تمدن‌های مختلفی برمی‌گردد که در ایران به وجود آمد و مدارک حسابداری بدست آمده با ۲۵ قرن قدمت، شاهی بر این مدعا می‌باشد. ممیزی املاک در سلسله سامانی و تکامل حسابداری سیاق برای نگهداری حساب درآمد و مخارج حکومتی در دوران سلجوقی، از نمونه‌های بارز و پیشرفته آن دوران است. آغاز آموزش رسمی حسابداری در ایران به سال ۱۲۹۰ شمسی در مدرسه درالفنون برمی‌گردد. که در آن دوران ریاست مدرسه را شادروان علی اکبر دهخدا برعهده داشت. در سال ۱۳۱۵ با توجه به لزوم بهبود بخشی به سازمان‌های اداری و احتیاج مبرم به کارشناسان متخصص در زمینه‌های اداری و مالی، یک گروه ۱۲ نفری از حسابداران ایران توسط بانک ملی ایران برای آموزش دوره حسابداران خبره به انگلستان اعزام شدند. پس از آن شرکت ملی نفت و وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز چندین بار به اعزام گروه‌هایی به خارج از کشور اقدام کردند که در کل حدود ۱۵۰ نفر این دوره را طی کردند. آموزشگاه عالی شرکت ملی نفت ایران، پس از ملی شدن صنعت نفت در اوایل سال ۱۳۳۰ شمسی برای پاسخگویی به نیاز این شرکت به حسابداران خبره، تاسیس گردید. در دی ماه ۱۳۳۲ با همکاری دانشکده علوم اداری دانشگاه کالیفرنیا جنوبی موسسه علوم اداری و بازرگانی وابسته به دانشکده حقوق و علوم سیاسی و اقتصادی در دانشگاه تهران، تاسیس گردید. در تیر ماه ۱۳۳۸ اساسنامه موسسه علوم اداری و بازرگانی از تصویب شورای دانشگاه تهران گذشت و این موسسه به دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی تبدیل شد. به تدریج رشته حسابداری در دانشکده‌ها و مدارس عالی دیگر همانند مدرسه عالی حسابداری و مدرسه عالی غزالی اصفهان تاسیس گردید [ه].

### اندازه‌گیری کارایی با استفاده از روش تحلیل پوشش داده‌ها (DEA)

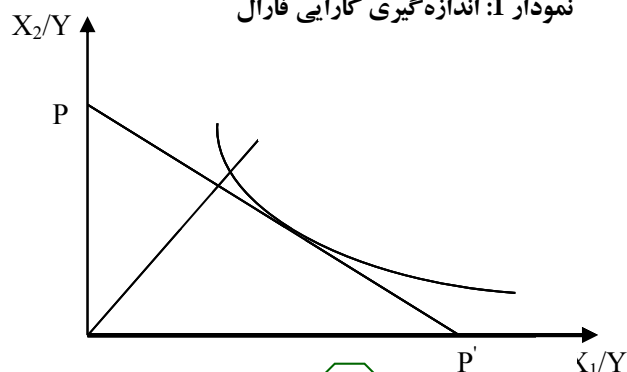
اولین تلاش‌ها برای اندازه‌گیری کارایی توسط دبرو [g] و کوپمن [k] انجام گرفت که کار هر دو فقط مربوط به مباحث کارایی فنی بود. بنابر تعریف کوپمن یک بردار نهاده \_ ستاده ممکن اگر به طور تکنولوژیکی امکان افزایش تولید یک محصول (کاهش یک نهاده) بدون کاهش هم‌زمانی تولید حداقل یک محصول دیگر (افزایش همزمان حداقل یک نهاده دیگر) وجود نداشته باشد، کارا است. کوپمن با استفاده از این تعریف توانست شرط لازم و کافی برای کارا بودن یک بردار محصول را بدست آورد. اگرچه کوپمن تعریف و خصوصیت کارایی فنی را ارائه نمود اما این دبرو بود که برای اولین بار شاخصی برای اندازه‌گیری کارایی فنی معرفی نمود. اساسی‌ترین و معروف‌ترین کار در این زمینه توسط فارل انجام گرفت. او برای اولین بار کارایی کلی تولیدکننده را به دو جزء کارایی فنی و کارایی تخصیص (قیمت) تقسیم نمود. او همچنین شاخص‌هایی برای کارایی فنی، کارایی تخصیص و کارایی کلی ارائه نمود. شاخص اول او برداشت مستقیمی از ضریب استفاده از منابع دبرو بود. فارل تابع تولیدی را در نظر می‌گیرد که فرض بازدهی ثابت نسبت به مقیاس در سرتاسر آن حاکم است.

فرض کنید در سازمان بخصوصی تولید کنندگان با استفاده از دو نهاده  $X_1$  و  $X_2$  محصول  $Y$  را تولید کنند. تابع تولید مرزی را می‌توان به صورت:  $Y = f(X_1, X_2)$  در نظر گرفت. با توجه به فرض بازدهی ثابت نسبت به مقیاس می‌توان نوشت:

$$f\left(\frac{x_1}{y}, \frac{x_2}{y}\right) = 1$$

بر این اساس تابع مرزی را می‌توان با منحنی تولید یکسان، در نمودار زیر نشان داد.

نمودار 1: اندازه‌گیری کارایی فارل



در این نمودار خط بیانگر منحنی هزینه یکسان است. نقطه نیز معرف تولید کننده در سازمان مورد نظر است که در آن نقطه فعالیت می کند. فارل اندازه کارایی فنی این تولید کننده را برابر با نسبت می داند. این نسبت در حالتی که تولید کننده بر روی مرز کارا (نقطه B) قرار داشته باشد برابر یک و در غیر این صورت از یک کمتر است. اندازه کارایی تخصیص (قیمت) این تولید کننده نیز برابر با است. که در این حالت نیز این اندازه هنگامی برابر یک است که تولید کننده بر روی منحنی هزینه یکسان (نقطه A) قرار می گیرد و در غیر این صورت این نسبت کمتر از یک خواهد شد.

واضح است که هنگامی که یک تولید کننده کارایی کامل دارد که در نقطه D قرار داشته باشد یعنی هم اندازه کارایی فنی و هم اندازه کارایی تخصیص او برابر یک باشد در حالت کلی فارل اندازه کارایی کلی را برابر می داند که در حقیقت برابر با حاصل ضرب اندازه کارایی فنی در اندازه کارایی تخصیص است.

$$OE_{(Total\ Efficiency)} = TE_{(Technical\ Efficiency)} \cdot AE_{(Allocation\ Efficiency)} \quad (1-2)$$

پس برای اندازه گیری کارایی لازم است علاوه بر شناخت و ایجاد تابع مرزی (مرز کارایی) باید فاصله شعاعی (خطی که از مبدأ به نقطه C متصل می گردد) تولید کننده تا مرز کارایی نیز اندازه گیری شود تا کارایی فنی بدست آید. به همین ترتیب می توان فاصله شعاعی مرز کارایی و منحنی هزینه یکسان را بدست آورد تا کارایی تخصیص نیز بدست آید و به دنبال آن بتوان کارایی کل را اندازه گیری نمود.

فارال برای بدست آوردن مرز کارایی و اندازه گیری کارایی فنی و قیمت برای فضایی که در آن با استفاده از n نهاده، یک محصول بدست می آید با این فرض که بازدهی نسبت به مقیاس ثابت بوده و بازدهی نهایی کلیه نهاده ها مثبت است، از تکنیک برنامه ریزی خط استفاده نمود. اما به دلیل وجود فروض محدوده کننده روش او با استقبال چندانی مواجه نشد. تا این که به مرور با تلاش های گسترده ای که افراد برجسته ای چون فارل [h]، گراسکف [i]، لاول [l]، چارنر [e]، کوپر [f]، رودز [m] و بنکر [b] انجام دادند محدودیت های عمده این روش برطرف شده و امروزه این روش جایگاه بسیار رفیعی در ادبیات کارایی اقتصادی پیدا نموده است و آن را روش تحلیل داده ها یا به اختصار DEA می نامند.

### پیشینه و تاریخچه موضوع پژوهش

روش های اقتصاد سنجی که برای اندازه گیری کارایی و مقایسه عملکرد به کار گرفته می شود، از یک حالت ساده هزینه های سرانه به حالت های مدل های پیشرفته ای از سیستم معادلات همزمان که در آن ها به همگرایی سیستم های چندین نهاده ای و چندین محصولی توجه شده تبدیل شده است. وری و لیارد در تحقیق خود از توابع هزینه آموزش و تحقیقات استفاده نموده و با کمک متغیرهای توضیحی نهاده، به آزمون کارایی محصول در آموزش عالی پرداخته اند. این دو محقق با وزن دادن به نمرات سطح عالی (A) در امتحانات از آن ها به عنوان نهاده استفاده کرده و از رتبه کلاسی به عنوان محصول استفاده نموده تا بتوان متغیری مستقل در تابع هزینه بوجود آورد [n].

در دو دهه اخیر بیشتر تحقیقاتی که در مورد مقایسه عملکرد بخش های آموزش عالی انجام گرفته از روش تحلیل پوشش داده ها (DEA) استفاده شده است. در اوایل کار از این روش نه برای اندازه گیری کارایی و مقایسه عملکرد در سطح کلی دانشگاه ها بلکه برای بررسی عملکرد و اندازه گیری کارایی در سطح دانشکده ها و گروه های آموزشی استفاده می شد. ویلکینسون اگر چه اساس کار خود را بر کارایی دانشکده ها گذاشت اما با استفاده از داده های اصلاح شده به بررسی اثر بخشی (کارایی محصول) در فرایند آموزش عالی می پردازد. این کارها بیشتر بر روی کارایی محصول تحقیقات تأکید شده است [o]. بیسلی با استفاده از روش DEA به بررسی رابطه بده \_ بستان منابع مورد استفاده در دانشکده ها بین محصول آموزش و محصول تحقیقات پرداخته است [c].

از جمله دیگر کارهایی که با استفاده از روش DEA به بررسی کارایی فنی دانشگاه ها در سطحی کلی پرداخته، پژوهش آتاناسوپولوس و شیل است. در این پژوهش با استفاده از آمارهای ارائه شده آموزش عالی انگلستان، عملکرد دانشگاه های این کشور با هم مقایسه می شود. از بین ۵۲ دانشگاه در بریتانیای بزرگ ۴۵ نمونه انتخاب شده است چرا که بقیه دانشگاه ها یا ساختاری متفاوت با بقیه داشته اند و یا دانشجوی تمام وقت نداشته اند. در این پژوهش از دو مدل کلی استفاده می شود که یکی بررسی کارایی هزینه (جهت گیری نهاده) و دیگری بررسی کارایی محصول

(جهت گیری محصول) است. در هر دو مدل با دو فرض بازدهی ثابت نسبت به مقیاس (CRS) و بازدهی متغیر نسبت به مقیاس (VRS) برآورد انجام گرفته است [a].

از آخرین کارهای انجام شده نیز می توان به پژوهش چلیک و ایچر اشاره کرد، که کارآمدی آموزش حسابداری در ۴۵ دانشگاه دولتی از ۷۷ دانشگاه معتبر ترکیه را هم در سطح گروه و هم دانشکده مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج بدست آمده نشان می دهد که کارآمدی دانشگاه ها هم در سطح گروه و هم در سطح دانشکده مشکلاتی دارد که مهمترین آن ها صرف منابع بیش از حد مجاز است. ولی آموزش حسابداری در برنامه های دوره کارشناسی در ترکیه به طور کلی اثر گذار است [d].

در ایران نیز؛ اعتمادی در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران و ارائه برنامه کارا و کارآمد" عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری را براساس ارکان نظام آموزش عالی کشور یعنی اساتید و اعضای هیأت علمی دانشگاه ها، دانشجویان، برنامه آموزشی و سایر عوامل گروه بندی کرد و نهایتاً بر مبنای آزمون فرضیات، کمبود اساتید متخصص و عدم رسیدگی به امور رفاهی آن ها، پایین بودن سطح معلومات زبان خارجی دانشجویان و عدم تاکید بر مبانی تئوریک را از مهمترین عوامل و موانع رشد حسابداری در ایران نام برد [الف].

رضوانی در تحقیقی با عنوان "بررسی کارایی دانشگاه های بزرگ ایران با استفاده از روش تحلیل پوششی داده ها (DEA)" اقدام به بررسی کارایی ۳۶ دانشگاه بزرگ ایران کرد. طبق نتایج با فرض وجود بازدهی ثابت نسبت به مقیاس، ۱۴ دانشگاه و با فرض وجود بازدهی متغیر نسبت به مقیاس، ۱۶ دانشگاه کارا هستند [د].

ترکاشوند در تحقیقی با عنوان "ارزیابی عملکرد آموزشی و پژوهشی با استفاده از تحلیل پوششی داده ها: گروه های آموزشی دانشکده علوم انسانی دانشگاه تربیت مدرس" اقدام به ارزیابی کارایی آموزشی و پژوهشی گروه های آموزشی دانشکده علوم انسانی دانشگاه تربیت مدرس کرده است و راهکارهایی مانند تغییر مقدار ورودی ها و خروجی ها را برای بهبود کارایی گروه های آموزشی ارائه کرده است [ب].

حیدری نژاد در تحقیقی با عنوان "ارزیابی کارایی گروه های آموزشی تربیت بدنی دانشگاه های دولتی با استفاده از مدل ریاضی تحلیل پوششی داده ها" اقدام به ارزیابی کارایی گروه های



آموزشی تربیت بدنی دانشگاه‌های دولتی در سه وضعیت متفاوت با ماهیت خروجی کرده است و نتایج نهایی را به صورت نگاره رتبه‌بندی دانشگاه‌ها نمایش داده و راهکارهایی نیز برای بهبود کارایی گروه‌های آموزشی ناکارا ارائه کرده است [ج].

### فرضیه‌ی پژوهش

۱ - گروه‌های آموزشی حسابداری در دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان از نظر کارایی با یکدیگر تفاوت دارند.

### روش تحقیق

بر اساس هدف، پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. بر اساس نحوه گردآوری داده‌های مورد نیاز، نوع مطالعه و پژوهش در این کار، توصیفی و از نوع ارزشیابی می‌باشد. جامعه آماری شامل؛ گروه‌های آموزشی حسابداری دانشگاه‌های سراسری و آزاد استان اصفهان می‌باشد. روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک (روش هدفمند) می‌باشد، جامعه آماری پژوهش متشکل از داده‌های مربوط به گروه‌های حسابداری دانشگاه‌های استان اصفهان می‌باشند که در بازه اول مهرماه ۱۳۸۷ تا پایان شهریور ۱۳۸۸ (یعنی سال تحصیلی ۱۳۸۷-۱۳۸۸) مورد بررسی قرار گرفته‌اند. روش‌های گردآوری اطلاعات را به طور کلی می‌توان به دو دسته، روش‌های کتابخانه‌ای و روش‌های میدانی تقسیم نمود. در این پژوهش جهت جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. در خصوص جمع‌آوری اطلاعات مربوط به تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش از روش میدانی استفاده شده است، به این ترتیب که ابتدا لیست کلیه دانشگاه‌های استان اصفهان از طریق سایت سازمان سنجش استخراج شد. نتایج برای اطمینان بیشتر از طریق چند مرجع دیگر (مانند پورتال استان اصفهان، سایت دانشگاه آزاد، سایت دانشگاه پیام نور و ...) نیز بررسی شدند. در مرحله دوم دانشگاه‌های دارای رشته حسابداری در مقطع کارشناسی البته به شکل پیوسته، از طریق سایت دانشگاه‌ها یا تماس تلفنی استخراج شدند. سپس نامه‌ای برای دانشگاه‌های استخراج شده ارسال شد که نهایتاً با مراجعه حضوری و از طریق تماس

تلفنی مورد پیگیری قرار گرفت و افق زمانی این پژوهش به صورت مقطعی؛ سال تحصیلی ۱۳۸۸-۱۳۸۷ می باشد.

در این پژوهش، مدل تحلیل پوششی داده ها در چهار حالت بازدهی ثابت نسبت به مقیاس<sup>۱</sup>، بازدهی متغیر نسبت به مقیاس<sup>۲</sup> بازدهی کاهنده نسبت به مقیاس<sup>۳</sup> و بازدهی فزاینده نسبت به مقیاس<sup>۴</sup> با دو رویکرد نهاده گرا و ستاده گرا که در مجموع شامل هشت حالت می شود، اجرا شده است. مدل تحلیل پوششی داده ها و هر یک از چهار حالت بازدهی در فصل دوم به صورت کامل تشریح شده اند، لازم به یادآوری است که بازدهی نسبت به مقیاس مفهومی است که به نرخ تغییر خروجی نسبت به تغییر در ورودی مربوط می شود.

متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش عبارتند از: "تعداد دانشجویان، تعداد موزون اعضای هیأت علمی و فضای آموزشی گروه های آموزشی حسابداری" و خروجی ها نیز عبارتند از: "تعداد فارغ التحصیلان، تعداد موزون طرح های پژوهشی اساتید و میانگین معدل دروس تخصصی" که به شرح نگاره شماره (۱) می باشند:

نگاره شماره (۱) عناوین داده ها و ستاده ها

نام لاتین	نام متغیر	نوع متغیر
students	تعداد دانشجویان مقطع کارشناسی	داده ۱
teachers	تعداد موزون اعضای هیأت علمی	داده ۲
space	فضای آموزشی مورد استفاده	داده ۳
graduates	تعداد فارغ التحصیلان مقطع کارشناسی	ستاده ۱
researches	تعداد موزون طرح های پژوهشی، کتاب و مقاله اساتید	ستاده ۲
average	میانگین نمرات دروس تخصصی مقطع کارشناسی	ستاده ۳

تعداد موزون اعضای هیأت علمی: این متغیر اساتید تمام وقت و نیمه وقت را شامل می گردد. به عبارتی، این متغیر به عنوان یک داده اساسی گروه های آموزشی حسابداری مطرح است. این متغیر بر حسب نفر بوده، مقداری برابر یا بزرگ تر از صفر اختیار می کند و متغیری گسسته است. شیوه وزندهی به اعضای هیأت علمی به شرح نگاره شماره (۲) می باشد:

### نگاره شماره (۲) شیوه وزن دهی به اعضای هیات علمی

مقطع	دکتری	دانشجوی دکتری	کارشناس ارشد
ضریب	۵	۴	۳

تعداد دانشجویان: یکی از وردی های مهم گروه های آموزشی حسابداری تعداد دانشجو است. این متغیر دانشجویان موجود در سیستم آموزشی در سال تحصیلی ۱۳۸۸-۱۳۸۷ از جمله دانشجویان روزانه و شبانه و دانشجویان ورودی جدید را در بر می گیرد. این متغیر بر حسب نفر بوده، مقداری بزرگ تر از صفر اختیار می کند و متغیری گسسته است.

فضای آموزشی: این متغیر بیان کننده مساحت محیط آموزشی گروه های آموزشی حسابداری که شامل مساحت کل کلاس های گروه می گردد. این متغیر بر حسب متر مربع بوده، متغیری پیوسته است و مقداری بزرگ تر از صفر اختیار می کند.

تعداد فارغ التحصیلان: یکی از ستاده های واحدهای دانشگاهی تعداد دانش آموزان هستند، بنابراین تعداد دانشجویانی که در مقطع کارشناسی فارغ التحصیل شده اند یکی از ستاده های گروه های آموزشی حسابداری است. این متغیر بر حسب نفر بوده، مقداری بزرگ تر از صفر اختیار می کند و متغیری گسسته است.

میانگین معدل دروس اصلی تخصصی: معدل دانشجویان می تواند یکی از معیارهای ارزیابی کارایی واحدهای دانشگاهی باشد. در این پژوهش، این متغیر از تقسیم مجموع نمرات دانشجویان در دروس اصلی تخصصی طی سال تحصیلی ۱۳۸۸-۱۳۸۷ بر تعداد دانشجویان همان سال به دست می آید. به عبارتی دیگر میانگین معدل کل دانشجویان را نشان می دهد. این متغیر کمی از نوع پیوسته بوده و در دامنه ۰ تا ۲۰ قرار دارد.

### نگاره شماره (۳) شیوه وزن دهی طرح های پژوهشی

نوع طرح			کتاب		مقاله			همایش	
نوع کار	تألیف	ترجمه	ISI	علمی پژوهشی	علمی ترویجی	منطقه‌ای	ملی	بین المللی	
ضریب	۵	۴	۵	۴	۳	۳	۴	۵	

تعداد موزون طرح های پژوهشی، کتاب و مقاله اساتید: استادان در حین تدریس به تحقیق پرداخته، کتاب تألیف و ترجمه می کنند، مقاله به چاپ می رسانند و در همایش شرکت می کنند

که ماحصل فعالیت پژوهشی آنها است. این متغیر مجموع طرح‌های تحقیقاتی را در بر می‌گیرد. وظیفه پژوهشی گروه‌های آموزشی حسابداری نیز با این متغیر لحاظ می‌گردد. این متغیر واحد خاصی نداشته، مقداری برابر یا بزرگ‌تر از صفر اختیار می‌کند و متغیری گسسته است. شیوه وزن‌دهی طرح‌های پژوهشی به شرح نگاره شماره (۳) می‌باشد.

## نگاره شماره (۴) چارچوب کلی داده‌های مورد بررسی

نوع دانشگاه	DMU	students {I}	teachers {I}	{I} space	graduates {O}	researches {O}	average {O}
دولتی	F1	396	28	1700	52	107	14.58
پیام نور	F2	471	0	720	63	0	12.07
	F3	531	0	841	98	0	13.41
	F4	645	0	620	125	0	13.58
	F5	465	3	711	73	0	13.62
	F6	517	0	660	81	0	12.11
	F7	360	0	420	48	0	12.33
	F8	272	0	444	33	0	13.49
	F9	276	0	320	38	0	12.54
	F10	370	3	512	59	0	12.27
	F11	232	3	400	41	0	12.48
	F12	562	0	610	86	0	12.13
	F13	442	0	640	62	0	12.18
	F14	536	3	650	73	0	12.66
	F15	408	0	764	63	0	12.62
	F16	226	0	300	35	0	12.26
آزاد	F17	597	19	850	90	23	12.26
	F18	759	23	1450	133	34	12.14
	F19	620	21	1150	116	49	13.01
غیرانتفاعی	F20	382	8	860	87	0	13.7

## استاندارد سازی داده‌ها

با توجه به آن که دامنه تغییر متغیرهای (نهادها و ستاندها) به کار رفته در تحقیق حاضر دارای نوسانات است، به منظور ایجاد تجانس و قابلیت مقایسه، تمامی آنها به صورت ساعتی استاندارد می‌گردد. بدین معنا که متغیرهای موجود در هر ستون بر بزرگترین رقم موجود در آن ستون تقسیم

شده و بدین ترتیب تمامی متغیرها در محدوده (۰-۱) واقع می‌شوند. نگاره شماره (۵) حالت استاندارد شده داده‌ها را نشان می‌دهد.

نگاره شماره (۵) داده‌های استاندارد شده

DMU	students {}	teachers {}	space {}	graduates {O}	researches {O}	average {O}
F1	0.5217	1	1	0.391	1	1
F2	0.6206	0	0.4235	0.4737	0	0.8278
F3	0.6996	0	0.4947	0.7368	0	0.9198
F4	0.8498	0	0.3647	0.9398	0	0.9314
F5	0.6126	0.1071	0.4182	0.5489	0	0.9342
F6	0.6812	0	0.3882	0.609	0	0.8306
F7	0.4743	0	0.2471	0.3609	0	0.8457
F8	0.3584	0	0.2612	0.2481	0	0.9252
F9	0.3636	0	0.1882	0.2857	0	0.8601
F10	0.4875	0.1071	0.3012	0.4436	0	0.8416
F11	0.3057	0.1071	0.2353	0.3083	0	0.856
F12	0.7404	0	0.3588	0.6466	0	0.832
F13	0.5823	0	0.3765	0.4662	0	0.8354
F14	0.7062	0.1071	0.3824	0.5489	0	0.8683
F15	0.5375	0	0.4494	0.4737	0	0.8656
F16	0.2978	0	0.1765	0.2632	0	0.8409
F17	0.7866	0.6786	0.5	0.6767	0.215	0.8409
F18	1	0.8214	0.8529	1	0.3178	0.8326
F19	0.8169	0.75	0.6765	0.8722	0.4579	0.8923
F20	0.5033	0.2857	0.5059	0.6541	0	0.9396

### اجرای مدل تحلیل پوششی داده‌ها

در این تحقیق، مدل تحلیل پوششی داده‌ها در چهار حالت بازدهی ثابت نسبت به مقیاس، بازدهی متغیر نسبت به مقیاس بازدهی کاهنده نسبت به مقیاس و بازدهی فزاینده نسبت به مقیاس با

دو رویکرد نهاد گرا و ستاده گرا که درمجموع شامل هشت حالت می شود، بر روی داده های ۲۰ گروه آموزشی و با کمک نرم افزار تخصصی EMS پیاده سازی می گردد.

اگر مدل تحلیل پوششی داده ها با رویکرد نهاد گرا حل شود، پیشنهاد بهبود به صورت کاهش در میزان ورودی ها بدون تغییر در میزان خروجی ها نمایان خواهد شد و اگر حالت ستاده گرا حل شود، پیشنهاد بهبود به صورت افزایش در میزان خروجی ها بدون تغییر در میزان ورودی ها نمایان خواهد شد. در حالت نهاد گرا واحدهای کارا دارای امتیاز ۱۰۰٪ هستند و واحدهای غیر کارا امتیازی کمتر از ۱۰۰٪ دارند. نکته قابل ذکر در خصوص حالت ستاده گرا این است که، در اغلب مسائل تحلیل پوششی داده ها از حالت نهاد گرا برای سنجش کارایی واحدها استفاده می شود. با این حال در این پژوهش، کارایی گروه های آموزشی در حالت ستاده گرا نیز مورد سنجش قرار گرفته است. در حالت ستاده گرا واحدهای دارای امتیاز ۱۰۰٪، به عنوان واحدهای کارا تلقی می گردند ولی برعکس حالت نهاد گرا، واحدهایی که امتیاز آن ها بیش از ۱۰۰٪ می باشد به عنوان واحدهای غیر کارا تلقی می گردند. واحدهای کارای الگو (مرجع) برای هر یک از واحدهای غیر کارا در هر کدام از حالت های اجرا شده مدل، در ستون Benchmark نشان داده خواهد شد. اعداد درج شده برای واحدهای کارا در این ستون نشان دهنده تعداد حضور آن ها به عنوان واحد الگو می باشند که در مراحل بعدی برای رتبه بندی واحدها کارا مورد استفاده قرار می گیرند. جداول شماره (۶ و ۷) مربوط به اجرای مدل در وضعیت نهاد گرا و با فرض ثابت بودن بازدهی، به عنوان نمونه در اینجا ارائه می شوند:

با توجه به نگاره شماره (۶)، مشاهده می شود که میانگین کارایی معادل (۸۹.۶۷٪) می باشد. به بیانی دیگر، در مجموع دانشگاه های مورد بررسی حدود (۱۰.۳۳٪) بیش از میزان مورد نیاز، نهاده ها را مورد استفاده قرار می دهند. چنانچه دانشگاه ها به صورت کارا عمل نمایند (بر روی تابع مرزی قرار داشته باشند)، می توانند با کاهش ورودی های خود به میزان (۱۰.۳۳٪)، همان سطح از خروجی ها را ارائه دهند.

همانگونه که مشاهده می شود ۶ دانشگاه از ۲۰ دانشگاه موجود؛ (معادل ۳۰٪) دانشگاه های مورد بررسی) روی مرز کارایی قرار داشته و به عنوان دانشگاه های کاملاً کارا قلمداد می گردند. بنابراین طبق حالت نهاد گرا و تحت بازدهی ثابت نسبت به مقیاس، دانشگاه های: (F4)، (F1)، (F11)، (F16)، (F19) و (F20) کاراترین دانشگاه ها بوده در حالی که (F14) از کمترین کارایی

(۷۲.۷۹٪) برخوردار می‌باشد. بدین معنا که دانشگاه مذکور در صورت کارا شدن، می‌تواند (۲۷.۲۱٪) کمتر از نهاده های خود استفاده نموده و همچنان همان میزان ستاده را تولید نماید.

تگاره شماره (۶) نتایج کارایی گروه‌های آموزشی حسابداری در حالت نهاده‌گرا و بازدهی ثابت نسبت به مقیاس

DMU	Score	Benchmarks
F1	100.00%	<u>0</u>
F2	74.97%	4 (0.33) 16 (0.62)
F3	98.03%	4 (0.69) 16 (0.33)
F4	100.00%	<u>13</u>
F5	81.66%	4 (0.23) 16 (0.52) 20 (0.31)
F6	84.28%	4 (0.54) 16 (0.39)
F7	82.00%	4 (0.15) 16 (0.84)
F8	91.42%	16 (1.10)
F9	98.19%	4 (0.03) 16 (0.99)
F10	86.04%	4 (0.23) 11 (0.72) 20 (0.01)
F11	100.00%	<u>2</u>
F12	81.62%	4 (0.60) 16 (0.33)
F13	78.99%	4 (0.32) 16 (0.64)
F14	72.79%	4 (0.39) 11 (0.53) 16 (0.06)
F15	87.28%	4 (0.31) 16 (0.68)
F16	100.00%	<u>12</u>
F17	88.28%	4 (0.21) 16 (0.27) 19 (0.47)
F18	87.92%	4 (0.07) 19 (0.69) 20 (0.51)
F19	100.00%	<u>2</u>
F20	100.00%	<u>3</u>
Mean	89.67%	0

نگاره شماره (۷) رتبه‌بندی گروه‌های آموزشی حسابداری در حالت نهاده‌گرا و بازدهی ثابت نسبت به مقیاس

رتبه	DMU	کارایی
1	F1	100.00%
	F4	100.00%
	F11	100.00%
	F16	100.00%
	F19	100.00%
	F20	100.00%
2	F9	98.19%
3	F3	98.03%
4	F8	91.42%
5	F17	88.28%
6	F18	87.92%
7	F15	87.28%
8	F10	86.04%
9	F6	84.28%
10	F7	82.00%
11	F5	81.66%
12	F12	81.62%
13	F13	78.99%
14	F2	74.97%
15	F14	72.79%

### یافته‌های پژوهش

#### نتیجه‌گیری:

۱. اندازه کارایی گروه‌های آموزشی در حالت نهاده‌گرا و در حالت ستاده‌گرا محاسبه شد.



۲. برخی از گروه‌های آموزشی مورد بررسی چه در حالت نهاده گرا و چه در حالت ستاده گرا ناکارآمد هستند.
۳. در حالت نهاده گرا میزان اتلاف منابع یا ورودی‌ها محاسبه شد.
۴. در حالت ستاده گرا میزان کمبود تولید یا خروجی‌ها محاسبه شد.
۵. گروه‌های آموزشی از نظر کارایی در دو حالت نهاده گرا و ستاده گرا با استفاده از روش شمارشی رتبه‌بندی شدند.

### پیشنهادهای:

۱. علل ناکارآمدی گروه‌های آموزشی ریشه‌یابی شود.
۲. ستاده‌های گروه‌های آموزشی ناکارا به میزان ناکارآمدی آن‌ها افزایش یابد.
۳. نهاده‌های گروه‌های آموزشی ناکارا به میزان ناکارآمدی آن‌ها کاهش یابد.
۴. مراجع مسئول در زمینه آموزش از جمله معاونت پژوهشی وزارت علوم و موسسه پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش عالی با استفاده از نظرات متخصصان تعاریف مشخص و شاخص‌های متناسب برای ستاده‌ها و نهاده‌ها و منابع دانشگاه‌ها ارائه داده و اطلاعات و آمار مربوط به آن‌ها را هر ساله جمع‌آوری نماید.
۵. بررسی و انتخاب چند ملاک (متفاوت با ملاک‌های این تحقیق) و اجرای مجدد مدل‌های DEA
۶. مدلسازی تحلیل پوششی داده‌های سلسله‌مراتبی برنامه‌ریزی آرمانی، به منظور ساختن این مدل محقق می‌تواند گروه‌های آموزشی حسابداری را به چند بخش تقسیم کند، سپس با استفاده از مدل تجزیه‌گرایی کارایی، به محاسبه امتیاز کارایی در سه سطح سال، بخش و گروه اقدام کند. در این راستا طراحی مدل پروفایلینگ سلسله‌مراتبی نیز که ترکیب دو مدل پروفایل و سلسله‌مراتبی DEA است، نوآوری مطلوبی می‌باشد که تاکنون در ایران انجام نشده است.

### پی‌نوشت

- <sup>1</sup> Constant Return to Scale
- <sup>2</sup> Variable Return to Scale
- <sup>3</sup> Decrescent Return to Scale

<sup>4</sup> Increscent Return to Scale

منابع

۱. اعتمادی، حسین و علی نیکخواه آزاد (۱۳۷۷) "شناسایی عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران و ارائه برنامه کارا و کارآمد" پایان نامه دکتری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه تربیت مدرس.
۲. ترکشوند، علیرضا و عادل آذر (۱۳۸۴) "ارزیابی عملکرد آموزشی و پژوهشی با استفاده از تحلیل پوششی داده‌ها: گروه‌های آموزشی دانشکده علوم انسانی دانشگاه تربیت مدرس" فصلنامه مدرس علوم انسانی، دوره ۱۰، شماره ۱، بهار ۱۳۸۵، ۲۳-۱.
۳. حیدری‌نژاد، صدیقه و همکاران (۱۳۸۵) "ارزیابی کارایی گروه‌های آموزشی تربیت بدنی دانشگاه‌های دولتی با استفاده از مدل ریاضی تحلیل پوششی داده‌ها" فصلنامه المپیک، شماره ۲ (پیاپی ۳۴)، تابستان ۱۳۸۵، ۱۷-۷.
۴. رضوانی، محمدعلی و مرتضی سامتی (۱۳۷۹) "بررسی کارایی دانشگاه‌های بزرگ ایران با استفاده از روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA)" پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه اصفهان.
۵. علیمدد، مصطفی و ملک آرای، نظام‌الدین (۱۳۷۲) "اصول حسابداری" جلد دوم، چاپ اول، تهران، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
6. Athanassapoulos, AD and Shale, E. (1997August (2)). Assessing the Comparative Efficiency of Higher Education Institutions in the UK by means of data envelopment analysis. Education Economics, 5, 117-35.
7. Banker, R. (1989). Econometric estimation and Data Envelopment Analysis. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 5, 231-243.
8. Beasley, JE. (1995). Determing teaching and research efficiencies. Journal of Operational Research Society, 46, 441-452.
9. Celik, O and Ecer, A. (2008). Efficiency in Accounting Education, an Evidence from Turkish Universities, Critical. Perspect. Account. doi, 10.1016/j.

- 10.Charnes, A. (1978). Measuring the efficiency of decision making units. European Journal of operational Research, 2, 6.
- 11.Cooper, W and Charnes, A. (1995). Data Envelopment Analysis: Theory, Methodology and Application. Kluwer Academic Publisher.
- 12.Debreu, G. (1951). The Coefficient of Resource Utilization. Econometrica, 19, 273-92.
- 13.Farell, M. (1957) The Measurement of Productive Efficiency. Journal of the Royal Statistical Society, series A (General), 120, 253-281.
- 14.Grosskopf, s. (1986). Therole of the reference technology in measuring productive efficiency. Economic Journal, 96, 499-513.
- 15.Hendriksen, E. S. & Michael F. Van Breda. (1992). Accounting Theory, Richard Irwin.
- 16.Koopmans, T. (1954). Activity analysis of production and allocation. New York: John Wiely .
- 17.Lovell, C (1993). Production frontirres and productive efficiency. New York: Oxford University Press.
- 18.Rhodes E. (1974). Estimating the efficiency of production. International Economic Review, 15, 515-521.
- 19.Verry, D and leyard, P. (1975). Cost Function for Unversity teaching and research. The Economic Jornal, 85, 55-74.
20. Wilkinson, R. (1993). Incorporating Performance Modelling and Specialisation in to data envelopment analysis – use of DEA and DEAPMAS in comparing relative efficiency of hgher education institution. Working paper, Department of Business Information Management Napier University.



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## تعیین اجزای دانش و مهارت آموزش حسابداری در محیط‌های تجاری جدید با رویکرد مدلسازی معادلات ساختاری

حسن دهقان دهنوی

استادیار مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی یزد (بافق)

محمود معین الدین

استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی یزد

ندا صبا\*

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی یزد

### چکیده

بوجود آمدن تجارت جهانی و گرایش بنگاه‌های اقتصادی به تجارت الکترونیک، به همراه پیشرفت فناوری؛ عواملی هستند که باعث توسعه مفاهیم و روش‌های حسابداری شده‌اند. این تحولات محیط حسابداری را دگرگون کرده‌اند. اما، مشکل دستیابی به حسابداران ورزیده به خاطر ضعف آموزش حسابداری بیشتر به چشم می‌خورد؛ لذا هدف اصلی این تحقیق شناسایی دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای آموزش حسابداری با توجه به تغییرات محیط تجاری به منظور تطابق نیازهای حرفه و آموزه‌های دانشگاهی است. برای نیل به هدف پژوهش، ۴۳ متغیر مربوط به دانش و مهارت آموزش حسابداری شناسایی شده و به ۶ مؤلفه تقسیم شده است. جامعه آماری این تحقیق شامل شاغلین در حرفه است، که اعضای آن از طریق نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شده‌اند. برای آزمون مؤلفه‌ها از تحلیل عاملی اکتشافی و تاییدی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد با توجه به عدم هماهنگی نیازهای جامعه حرفه‌ای حسابداری با آنچه که در دانشگاه آموزش داده می‌شود بازنگری در برنامه درسی آموزش حسابداری ضرورت دارد. لذا، به مسئولین امر آموزش پیشنهاد می‌گردد اولویت‌های شناسایی شده این پژوهش را در حوزه دانش و مهارت آموزش حسابداری مورد توجه خاص قرار دهند.

**واژه‌های کلیدی:** آموزش حسابداری، دانش حسابداری، مهارت مورد نیاز

---

\* نویسنده مسئول: nedasaba88@yahoo.com

## مقدمه

حسابداری در توسعه اقتصادی کشورها نقش مهمی دارد. زیرا نظام‌های حسابداری اثر بخش به گزارشگری مربوط، قابل اتکا و به موقع می‌پردازند و به کشورها در موارد زیر کمک می‌کنند:

۱. استفاده از منابع اقتصادی موجود برای بهبود سطح زندگی.
  ۲. جلوگیری از هدر رفتن تلاش‌ها و کاهش ضایعات، سرقت و سایر زیان‌های اقتصادی.
  ۳. پاسخ‌گویی نسبت به درآمد دولت از محل مالیات‌ها و منابع دیگر.
  ۳. پاسخ‌گویی در مقابل سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی و جذب سرمایه‌گذاران.
- بدیهی است دستیابی به موارد پیش گفته مستلزم آموزش صحیح دانشجویان حسابداری است (پور علی، ۱۳۸۴).

کوان تسو<sup>۱</sup>، فیلسوف چینی می‌گوید: «اگر به سال آینده می‌اندیشید، بذر بپاشید، اگر به ده سال آینده فکر می‌کنید، نهالی بپاشید و اگر در اندیشه صد سال آینده هستید، به آموزش و پرورش مردم بپردازید».

با توجه به تغییرات محیط تجاری از جمله پیشرفت سریع فناوری و جهانی شدن بازارها، نقش حسابداری کنونی از تهیه اطلاعات مالی به تهیه و تفسیر اطلاعات گوناگون اعم از مالی و غیر مالی برای استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی تغییر یافته است (ساندم<sup>۲</sup>، ۱۹۹۲؛ ویلیامز<sup>۳</sup>، ۱۹۹۴؛ آلبرشت و ساک<sup>۴</sup>، ۲۰۰۰). چنین تغییراتی در محیط تجاری ایجاب می‌کند که دانش آموختگان رشته حسابداری از دانش و مهارت مورد نیاز برای پاسخگویی به انتظارات در حال تغییر جامعه تجاری برخوردار باشند و از آنجایی که هدف اصلی برنامه‌های آموزش حسابداری، آماده نمودن دانشجویان برای موفقیت در امتحانات و به دست آوردن شرایط لازم برای ورود به حرفه حسابداری است، در سال‌های اخیر به منظور تربیت حسابداری که پاسخگوی نیازهای جامعه باشند، پژوهش‌های متعددی انجام شده است، که بررسی ضرورت و اهمیت اصلاح برنامه آموزش حسابداری یکی از عناوین این پژوهش‌ها است (آلبرشت و ساک، ۲۰۰۰؛ چابرو و هیی<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱، فوریستال، ۲۰۰۲؛ بویسی، ۱۹۹۹). در کشور ما نیز با توجه به تغییرات روز افزون محیط تجاری نیاز شدیدی به وجود حسابداران تعلیم یافته و کارآزموده احساس می‌شود که این

امر با روش‌های سنتی آموزش امکان پذیر نیست، لذا هدف از انجام این تحقیق، شناسایی دانش و مهارت مورد نیاز برای فارغ التحصیلان حسابداری با توجه به مباحث و تغییرات محیط‌های تجاری جدید و هم چنین تعیین اهمیت و رتبه بندی آن‌ها از دید شاغلین در حرفه برای موفقیت در آینده شغلی فارغ التحصیلان رشته حسابداری است.

### دانش و مهارت مورد نیاز آموزش حسابداری طبق استاندارد بین المللی

هیئت استاندارد بین‌المللی آموزش حسابداری در استاندارد شماره ۲ محتوای برنامه‌های آموزش حسابداری حرفه‌ای بیان می‌دارد که دانشجویان باید دانش حرفه‌ای، مهارت‌های حرفه‌ای و اخلاقیات و رویه‌های حرفه‌ای را کسب کنند و باید بتوانند این عوامل را یکپارچه سازند و در این راه می‌توان از اعضای حرفه حسابداری نیز برای توسعه مهارت‌های حرفه‌ای استفاده کرد. دانش اولیه‌ای که باید بخشی از برنامه حسابداری باشد شامل:

۱. حسابداری، امور مالی و معلومات مربوط به آن (حسابداری مالی و گزارشگری، حسابداری مدیریت و کنترل، مالیات، قوانین تجاری و بازرگانی، حسابرسی، مدیریت مالی و مالیه و ارزش‌ها و اخلاق‌های حرفه‌ای).
  ۲. دانش تجاری و سازمانی (اقتصاد، محیط بازرگانی، حاکمیت شرکتی، اخلاق تجاری، بازارهای مالی، روش‌های کمی، رفتار سازمانی، تصمیم‌گیری استراتژیک و مدیریت، بازار یابی و فعالیت تجارت بین‌المللی).
  ۳. دانش و توانایی‌های فناوری اطلاعات (دانش کلی فناوری اطلاعات، دانش کنترل فناوری اطلاعات، توانایی کنترل فناوری اطلاعات، صلاحیت کاربر فناوری اطلاعات و صلاحیت نقش‌های مدیریت، ارزیابی و طراحی سیستم‌های اطلاعاتی).
- مهارت‌هایی که باید توسط افراد حرفه‌ای حسابداری توسعه یابد، در استاندارد شماره ۳ آموزش بین‌المللی مورد بحث قرار گرفته است که شامل:
۱. مهارت‌های ذهنی (کسب و سازماندهی اطلاعات، تفکرات تحلیلی و انتقادی، حل مشکلات بدون ساختار بطور بالقوه).

۲. مهارت‌های فکری و کارکردی (مدل سازی تصمیمات و تحلیل ریسک، اندازه گیری، گزارشگری مطابق با الزامات قانونی).
۳. مهارت‌های شخصی (مدیریت فردی، انگیزش، تاثیرات و خود آموزی، تخصیص اولویت ها، پیش‌بینی و انطباق با تغییرات، کاربردهای ارزش‌های حرفه ای، اخلاقیات و نگرش‌ها در تصمیم گیری).
۴. مهارت‌های اجتماعی و ارتباطی (کار گروهی، مذاکره در مورد راه حل‌های قابل قبول، فعالیت اثر بخش در زمینه فرهنگ و اندازه گیری چندین بعد ارتباطی).
۵. مهارت‌های مدیریتی سازمانی و بازرگانی (برنامه ریزی استراتژیک، مدیریت پروژه، مدیریت منابع انسانی، تصمیم گیری، سازماندهی و نظم بخشیدن به وظایف، ترغیب و توسعه افراد، رهبری، بصیرت و قضاوت‌های حرفه‌ای) (IFAC, 2010).

### پیشینه تحقیق

در دنیای امروز نقش سرمایه‌گذاری برای آموزش به عنوان یک عامل اساسی در توسعه فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی مشخص است. کاپلان (۱۹۸۸) در مقاله‌ای پیشرفت کند روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت را بررسی کرده و بیان می‌کند اغلب دانشگاهیان در تحقیقات خود به جای آنکه از مثال‌های واقعی سازمان‌ها بهره بگیرند، بر مدل‌های اقتصادی تاکید دارند، که این مساله باعث ایجاد فاصله بین نظریه و عمل شده است. دینگ (۲۰۰۰) نیز در تحقیقی به بررسی تغییرات آموزش حسابداری در کشور فرانسه و مقایسه آن با کشور چین پرداخته است و به این نتیجه رسیده است که در مورد نحوه عمل در تغییر آموزش میان دو کشور تفاوت عمده‌ای به دلیل تفاوت در شرایط سیاسی، اقتصادی و ویژگی‌های فرهنگی وجود دارد. امروزه حسابداران امتیاز و احترام اولیه خود را در جامعه از دست داده اند و حالا باید در بازار کلاهبرداری‌های اخیر، مجدداً آن را به دست آورند. در نتیجه در برنامه آموزشی دانشجویان حسابرسی باید موضوعات مربوط به اخلاق حرفه‌ای و استانداردهای جدید و کنترل‌های داخلی مربوط به کلاهبرداری گنجانده شود (نیرون، ۲۰۰۲). بسیاری از تغییرات صورت گرفته در آموزش حسابداری به اندازه کافی فراگیر نبوده و بسیاری از تغییرات صورت گرفته اشتباه بوده است و برنامه‌های حسابداری باید به

نحوی تغییر کند که دانشجویان مهارت‌های لازم را برای ورود به حرفه کسب کنند (فرنچ، ۲۰۰۳). لین و همکاران (۲۰۰۵)، نیز در تحقیقی به بررسی دیدگاه شاغلان در حرفه، استادان دانشگاه و دانشجویان، برای تعیین دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانشجویان رشته حسابداری پرداخته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد بین دیدگاه‌های گروه‌های 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، مهارت‌های ذهنی و از نظر استادان دانشگاه، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های بین فردی، دانش حسابداری و توانایی رهبری از اولویت برخوردار است. بلیزی و همکاران (۲۰۰۸) نیز در مقاله‌ای به این نتیجه می‌رسد که شاغلان در حرفه بر مهارت‌های فکری و بین فردی، دانشجویان رشته حسابداری بر مهارت‌های ارتباطی و بین فردی و استادان دانشگاه بر مهارت‌های فکری، خود مدیریتی، ارتباطی و بین فردی تاکید فراوان داشتند. در تحقیقی نقش دوره کارآموزی در توسعه مهارت‌های دانشجویان حسابداری بررسی شده و محقق در آن به این نتیجه رسیده است که گنجاندن دوره کارآموزی در برنامه درسی دانشگاهی حسابداری می‌تواند سودمند باشد (پایسی، ۲۰۰۹). 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 کار گروهی، تفکر تحلیلی انتقادی و ارتباطات نوشتاری مهم ترین مهارت‌های هستند که باید در برنامه‌های آموزشی باید گنجانده شود. مجتهد زاده در تحقیق بیان می‌کند که دانش تخصصی وابسته باید شامل: اصول مدیریت، قانون تجارت، کامپیوتر، آمار، بازاریابی، اقتصاد و دانش تخصصی حسابداری باید شامل اصول حسابداری، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی باشد. نوروش (۱۳۸۲)، در تحقیق مشکل آموزش حسابداری را کمبود نیروی انسانی مورد نیاز، دانشجویان واجد شرایط و محتوای برنامه درسی می‌داند و بیان می‌کند برای دستیابی به برنامه درسی موثر، باید در مسیر فعلی برنامه درسی تغییر بنیادی صورت گیرد. زیودار (۱۳۸۲)، در تحقیقی به این نتیجه می‌رسد که دانشجویان از لحاظ دانش مالیاتی و مهارت‌های استفاده از کامپیوتر و ایجاد ارتباطات نوشتاری در حد ضعیفی هستند، فارغ التحصیلان باید این دانش و مهارت‌ها را برای پاسخگویی به نیازهای جامعه فرا گیرند در نتیجه در برنامه آموزش حسابداری باید تغییراتی صورت گیرد. نوروش (۱۳۸۴)، در تحقیقی بیان



می‌کند که راه حل عملی برای پوشش فاصله بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف در ابتدا درک آن توسط دانشگاهیان و شاغلین در حرفه و سپس تعامل دو گروه یاد شده برای آگاهی از تازه‌های علمی از سوی شاغلین در حرفه و آشنایی با مشکلات موجود در عمل از سوی دانشگاهیان است. رهنمای رود پستی (۱۳۸۸)، در تحقیقی به تعیین اولویت گرایش‌های تخصصی حسابداری پرداخته و به این نتیجه می‌رسد که اساتید دانشگاه گرایش حسابداری مالی، دانشجویان دکتری گرایش حسابداری مدیریت و شاغلین در حرفه گرایش حسابرسی را اولین اولویت در راستای تامین نیازهای جامعه مالی ایران دانسته اند. مجتهد زاده (۱۳۸۹)، در تحقیقی اهمیت و کفایت دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش آموختگان رشته حسابداری را از دید استادان دانشگاه، شاغلین در حرفه و دانشجویان حسابداری مورد بررسی قرار داده است و به این نتیجه رسیده است که بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف تفاوت معنی داری وجود دارد و آموزش مهارت‌های تجاری/ مدیریتی در برنامه‌های آموزشی از اولویت بالاتری برخوردار است.

### روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی است چون به بررسی عوامل موثر در آموزش حسابداری از دیدگاه شاغلین در حرفه می‌پردازد هم چنین از نظر مکانیزم اجرا این تحقیق را می‌توان در زمره تحقیقات اکتشافی - پیمایشی به حساب آورد. به منظور تبیین پیشینه تحقیق و شناسایی متغیرهای دانش و مهارت آموزش حسابداری از مقالات علمی و برای جمع آوری اطلاعات از روش میدانی و پرسشنامه در مقیاس ۵ نقطه‌ای لیکرت استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق شامل مدیران مالی شرکت‌های بزرگ استان یزد که تعداد آن برابر ۲۶۷ شرکت در سطح استان یزد می‌باشد. اعضای نمونه از طریق نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شده اند که تعداد آن با استفاده از فرمول کوکران ۷۳ نفر تعیین گردید. اطلاعات جمع آوری شده ابتدا با استفاده از نرم افزار SPSS و با تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و عوامل شکل دهنده متغیرهای تحقیق شناسایی گردید سپس برای تایید ساختار عاملی شناسایی شده، تحلیل عاملی تاییدی، با استفاده از نرم افزار lisrel 8.5 انجام گردید.

### متغیرهای تحقیق

متغیرهای اصلی مورد بررسی در این تحقیق شامل ۴۳ متغیر دانش و مهارت است که به ۶ مؤلفه زیر طبقه بندی می شود. مرجع اصلی شناسایی این متغیرها پژوهش لین و همکاران (۲۰۰۸) بوده و حسب مورد تعدادی متغیر متناسب با محیط تجاری و اقتصادی ایران به متغیرها اضافه شده تا حتی المقدور اجزای مورد نظر از ویژگی بومی بودن برخوردار باشند. متغیرها و کدهای به کار رفته برای آنها به ترتیب زیر است.

مؤلفه اول- دانش مدیریتی/ تجاری شامل ۸ متغیر:

قانون تجارت (D5)، سیستم های اطلاعاتی (D9)، تجارت جهانی (D10)، تجارت الکترونیک (D11)، بازاریابی (D13)، استراتژی تجاری (D15)، مدیریت منابع انسانی (D16)، حمل و نقل، تدارکات و امور گمرکی (D21).

مؤلفه دوم - دانش عمومی شامل ۵ متغیر:

اقتصاد خرد (D12)، اقتصاد کلان (D14)، فناوری اطلاعات (D17)، روش های آماری (D18)، فروش و خرده فروشی (D19).

مؤلفه سوم - دانش اصلی حسابداری شامل ۷ متغیر:

دانش حسابداری مالی (D1)، تامین مالی (D2)، حسابداری مدیریت (D3)، قوانین مالیاتی (D4)، خدمات بیمه (D6)، خدمات حسابرسی (D7)، بانکداری (D20).

مؤلفه چهارم - مهارت مدیریتی/ تجاری شامل ۱۲ متغیر:

رفتار حرفه ای (S1)، توانایی تصمیم گیری (S5)، توانایی تفکر تحلیلی انتقادی (S6)، توانایی رهبری (S9)، کارآفرینی (S11)، مدیریت پروژه (S12)، مدل تصمیم تجاری (S13)، توانایی مدیریت منابع سازمانی (S14)، توانایی مذاکره (S15)، مدیریت تغییر (S16)، مشتری مداری (S17)، فن فروشندگی (S18).

مؤلفه پنجم - مهارت ها و تکنیک های اساسی شامل ۴ متغیر:

روش های محاسباتی (S2)، زبان خارجه (S3)، تجزیه و تحلیل اطلاعات (S19)، تجزیه و تحلیل موردی (S20).

مؤلفه ششم - ویژگی های شخصی شامل ۷ متغیر:

اخلاق و مسئولیت پذیری اجتماعی (D8)، روابط عمومی (S4)، ارتباطات نوشتاری (S7)، توانایی کار گروهی (S8)، ارتباطات کلامی (S10)، توانایی ایفای نقش (S21)، توانایی انجام وظایف محوله (S22).

### سوالات تحقیق

سوالات این تحقیق به شرح زیر می باشد:

۱. عوامل موثر بر آموزش حسابداری با توجه به تغییرات محیط تجاری چیست ؟
۲. اولویت عوامل مزبور چگونه است؟

### تجزیه و تحلیل داده ها

ابتدا آزمون KMO برای کفایت نمونه گیری انجام گردید و برای شناسایی با اهمیت ترین اجزای دانش و مهارت آموزش حسابداری از تحلیل عاملی اکتشافی استفاده گردید و سپس با استفاده از تحلیل تاییدی و مقدار شاخص های بدست آمده روابط بین متغیرها تایید گردید که نتایج آن و ساختار عاملی پیشنهادی در ذیل ارائه شده است.

شاغلین در حرفه	طیف آماری مؤلفه
۰.۸۴۶	دانش مدیریتی / تجاری
۰.۵۱۲	دانش عمومی
۰.۷۵۷	دانش اصلی حسابداری
۰.۸۲۱	مهارت های مدیریتی / تجاری
۰.۶۳۴	مهارت ها و تکنیک های اساسی
۰.۶۳۹	ویژگی های شخصی

نگاره ۱- نتایج آزمون KMO and Bartlett,s

سرنی و کیسر (به نقل از هومن، ۱۳۸۵) معتقدند که مقدار KMO بزرگتر از ۰/۵ برای آزمون KMO قابل قبول است، لذا با توجه به نگاره فوق تمامی مؤلفه دارای کفایت نمونه گیری می‌باشند.

### شاخص‌های تحلیل عاملی تاییدی

#### • شاخص GFI

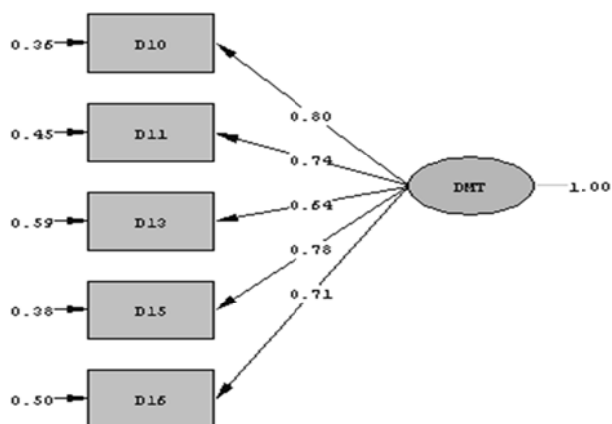
شاخص GFI مقدار نسبی واریانس‌ها و کوواریانس را به گونه مشترک از طریق مدل ارزیابی می‌کند. دامنه تغییرات GFI بین صفر و یک می‌باشد. مقدار GFI باید برابر یا بزرگتر از ۰/۹ باشد تا مدل پذیرفته شود.

#### • شاخص NFI و CFI

شاخص NFI، برای مقادیر بالای ۰/۹ قابل قبول و نشانه برازندگی مدل است. شاخص CFI بزرگتر از ۰/۹ قابل قبول و نشانه برازندگی مدل است. این شاخص از طریق مقایسه یک مدل به اصطلاح مستقل که در آن بین متغیرها هیچ رابطه‌ای نیست با مدل پیشنهادی مورد نظر، مقدار بهبود را نیز می‌آزماید. شاخص CFI از لحاظ معنا مانند NFI است با این تفاوت که برای حجم گروه نمونه جریمه می‌دهد.

#### • شاخص RMR

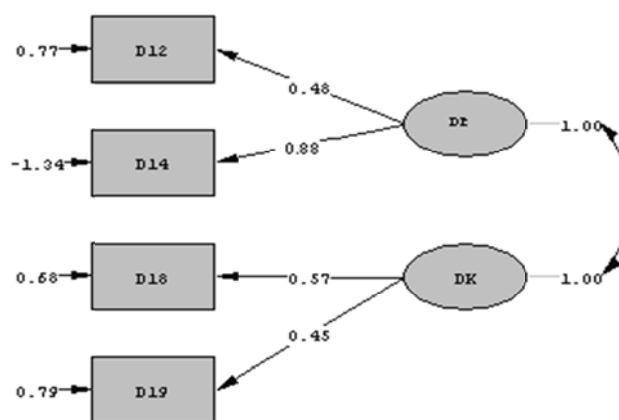
این شاخص، ریشه دوم میانگین مجذورات تفاوت‌های همبستگی‌های ضمنی و مشاهده شده است. برای این شاخص که بین صفر و یک در نوسان است، هیچ آزمون معنا داری وجود ندارد؛ لذا تا حد ممکن باید این رقم کوچک باشد. (کلاین، ۱۳۸۰)



نمودار ۱- تحلیل عاملی تاییدی دانش مدیریتی/تجاری

$X^2/df$	RMR	CFI	GFI	NFI	دانش مدیریتی / تجاری
۱.۰۱	۰.۰۳۶	۰.۹۷	۰.۹۹	۰.۹۸	

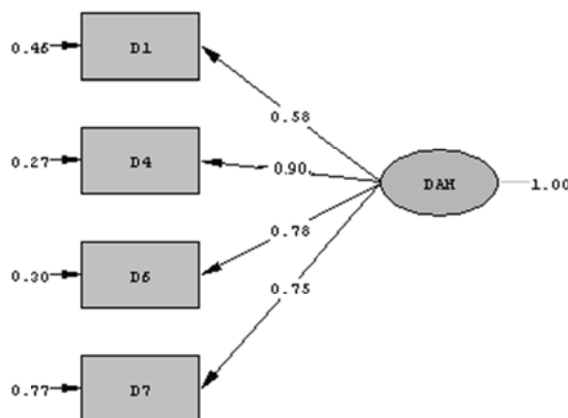
نگاره ۲- آماره‌های برازش مدل تحلیل عاملی تاییدی دانش مدیریتی/تجاری



نمودار ۲- تحلیل عاملی تاییدی دانش عمومی

$X^2/dx$	RMR	CFI	GFI	NFI	دانش عمومی
۱.۶۵	۰.۰۴۵	۰.۹۹	۰.۹۹	۰.۹۸	

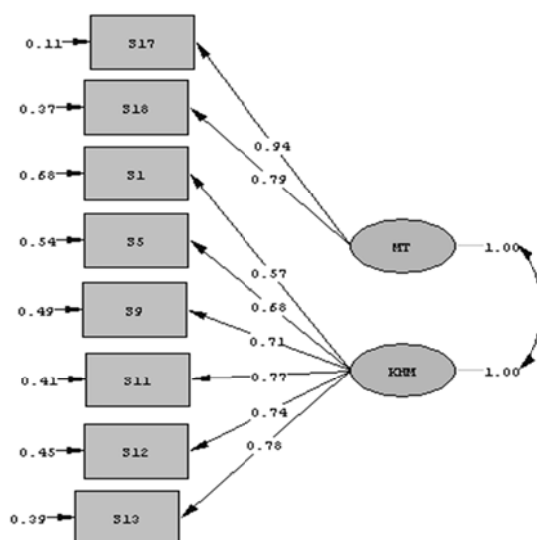
نگاره ۳- آماره‌های برازش مدل تحلیل عاملی تاییدی دانش عمومی



نمودار ۳- تحلیل عاملی تاییدی دانش اصلی حسابداری

$X^2/dx$	RMR	CFI	GFI	NFI	دانش اصلی حسابداری
۲.۴۵	۰.۰۵۵	۰.۹۶	۰.۹۵	۰.۹۵	

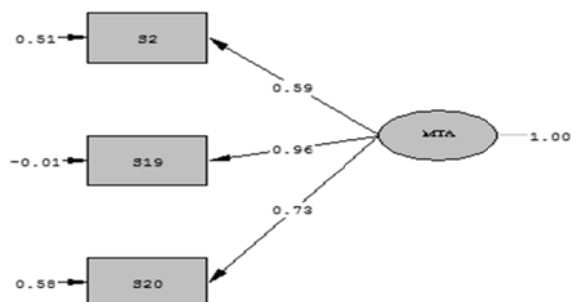
نگاره ۴- آماره‌های برازش مدل تحلیل عاملی تاییدی دانش اصلی حسابداری



نمودار ۴- تحلیل عاملی تاییدی مهارت مدیریتی / تجاری

$X^2/df$	RMR	CFI	GFI	NFI	مهارت مدیریتی / تجاری
۱.۲۵	۰.۰۵۷	۰.۹۹	۰.۹۲	۰.۹۵	

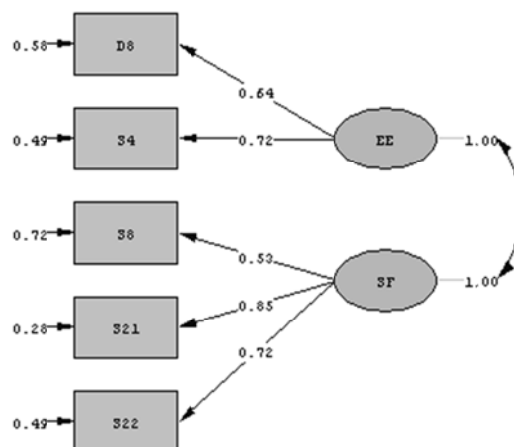
نگاره ۵- آماره‌های برازش مدل تحلیل عاملی تاییدی مهارت مدیریتی / تجاری



نمودار ۵- تحلیل عاملی تاییدی مهارت‌ها و تکنیک‌های اساسی

نگاره ۶- آماره‌های برازش مدل تحلیل عاملی تاییدی مهارت‌ها و تکنیک‌های اساسی

$X^2/df$	RMR	CFI	GFI	NFI	مهارت‌ها و تکنیک‌های اساسی
۱.۵۷	۰.۰۶۰	۰.۹۴	۰.۹۰	۰.۹۲	اساسی



نمودار ۶- تحلیل عاملی تاییدی ویژگی‌های شخصی

$X^2/df$	RMR	CFI	GFI	NFI	ویژگی‌های شخصی
۱.۵۴	۰.۰۴۴	۰.۹۷	۰.۹۷	۰.۹۳	

نگاره ۷- آماره‌های برازش مدل تحلیل عاملی تاییدی ویژگی‌های شخصی

## نتیجه گیری و پیشنهادات

این تحقیق به بررسی دیدگاه شاغلین در حرفه در مورد اهمیت دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانشجویان حسابداری پرداخته است. نتایج تحقیق در نگاره زیر آورده شده است.



اولویت مؤلفه	اولویت اول	اولویت دوم	اولویت سوم	اولویت چهارم	اولویت پنجم	اولویت ششم	اولویت هفتم	اولویت هشتم
دانش مدیریتی/ تجاری	تجارت جهانی	استراتژی تجاری	تجارت الکترونیک	مدیریت منابع انسانی	بازاریابی			
دانش عمومی	اقتصاد کلان	روشهای آماري	اقتصاد خرد	فروش و خرده فروشی				
دانش اصلی حسابداری	قوانین مالیاتی	خدمات بیمه	خدمات حسابرسی	حسابداری مالی				
مهارت مدیریتی/ تجاری	مشتری مداری	فن فروشنده	مدل تصمیم تجاری	مدیریت کارآفرینی پروژه	رهبری	توانایی تصمیم گیری	رفتار حرفه ای	
مهارت ها و تکنیکهای اساسی	تجزیه و تحلیل اطلاعات	تجزیه و تحلیل موردی	روش های محاسباتی					
ویژگی های شخصی	توانایی ایفای نقش	توانایی انجام وظایف	روابط عمومی	اخلاق و مسئولیت پذیری	توانایی کار گروهی			

#### نگاره ۸- خلاصه نتایج حاصل از تحلیل عاملی نسبت به مؤلفه های تحقیق

در رابطه با بهبود وضعیت سیستم آموزش موجود و ویژگی های مورد نیاز فارغ التحصیلان حسابداری جهت ورود به حرفه و با توجه به بررسی سوال اصلی تحقیق و تجزیه و تحلیل اطلاعات و بر اساس نتایج حاصل از تحقیق می توان پیشنهادات زیر را ارائه کرد:

۱. با توجه به بررسی های صورت گرفته و عدم هماهنگی نیاز جامعه حرفه ای حسابداری با آنچه که در دانشگاه ها آموزش داده می شود بازنگری در برنامه های آموزش حسابداری ضرورت دارد لذا، به متولیان امر آموزش پیشنهاد می گردد در تدوین سر فصل های دروس رشته حسابداری اولویت های شناسایی شده این پژوهش در حوزه دانش و مهارت آموزش حسابداری، به ویژه متغیرهای تجارت جهانی، اقتصاد کلان، قوانین مالیاتی را در حوزه دانش و

مشتری مداری، تجزیه و تحلیل اطلاعات و توانایی ایفای نقش در حوزه مهارت را مورد توجه خاص قرار دهند.

۲. در بخش شناسایی متغیرها و اولویت‌های دانش اصلی حسابداری به متولیان تدوین سر فصل دروس دانشگاهی پیشنهاد می‌گردد توجه بیشتری به دروس مالیاتی، بیمه و حسابرسی داشته باشند، زیرا در حال حاضر این موارد در سر فصل دروس رشته حسابداری به اندازه کافی مورد توجه قرار نمی‌گیرند.

۳. با توجه به اهمیت تقویت مهارت‌های ویژگی‌های شخصی، تکنیک‌های اساسی و مهارت‌های مدیریتی/تجاری از دید حسابداران حرفه‌ای جهت موفقیت در حرفه و نظر به اینکه در حال حاضر این موارد در آموزش‌های حسابداری کمتر مورد توجه می‌باشد به دانشجویان و فارغ التحصیلان حسابداری که متقاضی ورود به بازار کار هستند پیشنهاد می‌گردد به نحو مقتضی نسبت به تقویت مهارت‌های فوق اقدام نمایند.

### توصیه‌های برای پژوهش‌های آتی

۱. پیشنهاد می‌شود در تحقیقی علل ناکامی سیستم آموزشی در دستیابی به ویژگی‌های مورد نیاز به حرفه حسابداری، با توجه به اولویت‌های حاصل از این تحقیق بررسی گردد.
۲. پیشنهاد می‌شود تسلط فارغ التحصیلان کارشناسی ارشد حسابداری به دانش و مهارت شناسایی شده در این تحقیق، مورد بررسی و آزمون قرار گیرد.
۳. پیشنهاد می‌شود تحقیق حاضر در مورد اعضای جامعه حسابداران رسمی اجرا گردد و نتایج آن با این تحقیق مقایسه گردد.

### پی‌نوشت

- <sup>1</sup> - Kwantsu
- <sup>2</sup> - Sundem
- <sup>3</sup> - Williams
- <sup>4</sup> - Albrecht & sack
- <sup>5</sup> - Chabrow & Hayes

## منابع

۱. رهنمای رودپشتی، فریدون؛ وکیلی فرد، حمید رضا، (۱۳۸۸)، «تعیین اولویت ها و نیازهای آموزشی محتوای دروس حسابداری از دیدگاه دانشجویان، اساتید دانشگاه، شاغلین در حرفه و ارایه الگویی مؤثر»، تحقیقات حسابداری، سال اول، شماره چهارم، ص ۷۸-۹۷.
۲. زیودار، زهره، (۱۳۸۲)، «اهمیت حوزه های انتخابی دانش، مهارت ها و میزان آموزش دانشگاهی برای ورود به حرفه حسابرسی»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا.
۳. کلاین، پل، (۱۳۸۰)، راهنمای آسان تحلیل عاملی، ترجمه صدر السادات، جلال، مینایی، اصغر سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها (سمت)، تهران.
۴. مجتهد زاده، ویدا، (۱۳۸۹)، «دانش و مهارت های مورد نیاز برای دانش آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری، دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری»، دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، ص ۷۳-۸۷.
۵. نوروش، ایرج، (۱۳۸۲)، «بررسی فرآیند تغییر برنامه درسی و پیشنهاد برنامه درسی نو سازی شده برای دوره کارشناسی رشته های حسابداری»، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۲، ص ۲۱-۴۲.
۶. نوروش، ایرج، مشایخی، بیتا، (۱۳۸۴)، «نیازها و اولویت های آموزش حسابداری مدیریت، فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱، ص ۱۳۳-۱۶۱.
۷. هومن، حیدر علی، (۱۳۸۴)، مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل، انتشارات سمت، تهران.
8. Albrecht , W . and R . Sack , (2000) , «Accounting Education : Charting the course through a perilous future» , Accounting Education Series 16 , Sara sota , 2L : American Accounting Association.
9. Blazey , P ., Ashiabor H . and J . Penelope , (2008) , « Stakeholder Expectation for Generic Skills in Accounting Graduates , Curriculum

Mapping and Implications For Change», Electronic copy available at : <http://ssrn.com/abstract=1123784>.

10. Boyce , G . , (1999) , «Computer – assisted Teaching and Learning in Accounting pedagogy or product» , Journal of Accounting Education , vol . 17 (1-2) , pp : 191-199.
11. Chabrow , E , and M . Hayes , (2001) , «changes in Accounting Education In formation week» , [http://www. Information week . com / story / Iwk 20010164S0024](http://www.Informationweek.com/story/Iwk20010164S0024).
12. Ding , Yuan , (2000) , «Accounting Education in France and its Comparison with Chinese one», [www.ideas.repec.Org /p/ ebg / heccah/ 0713. html](http://www.ideas.repec.org/p/ebg/heccah/0713.html).
13. 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.»
14. Forristal , T . , (2002), «CAP Forum : The Future of Accounting Education : The Response of chartered Accountant» , Canadian Accounting perspectives , vol , 1 (1) , pp : 20-22.
15. French, G . R . , (2003), «A strategic Model for Accounting Education» , Journal of Applied Business Research , 10 (2) , 107-114.
16. 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>.
17. Kaplan and cooper , (1988), «Measure costs right : Make the right decisions», Harvard Business Review, 11 , (2).

18. Lin , Z . L , (2008) , «A factor Analysis on knowledge and skills Accounting , in corporating Advances in International Accounting» , vol . 24 , pp : 110-118.
19. Lin , Z . L, X . Xiong , and M . Liu , (2005) ,« Knowledge Base and Skill Development in Accounting Education : Evidence from china», Journal of Accounting Education , Vol . 23 , pp : 149-169.
20. Nearon , B , (2002) , «A professional argues for higher education standards», The CPA Journal , 73 (1) , 17-22.
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. Regothaman , 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. Sundem ,G. L .(1992), «Changes in Accounting Education in the united states: The Impact of the Accounting Education change In a Anyanentow (ED)» , International hand book of accounting education and certification New York: pergamon press.
24. Williams , D . Z , (1994) , «Strategies for change in Accounting Education: The Us Experience» , In J.O . Burns and B . E . Needles (Eds) , Accounting education for the 21st century , vol . 12, pp : 207-211.



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## مسئله شناسی، پژوهش و آموزش در حسابداری

دکتر محمد علی آقایی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

رضا حصارزاده\*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

آمنه بذرافشان

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا

### چکیده

عدم توجه به مفهوم و نقش "یادگیری پاسخ سوال" و "حل مسئله"، سبب عدم تفکیک مقوله آموزش و مقوله پژوهش شده و در نتیجه کارکرد هر دوی آن ها و بخصوص مفهوم پژوهش تباه می گردد. دروازه شهر پژوهش، طراحی مسئله است. بدون شناخت مفهوم مسئله و شیوه طراحی آن، پیشنیاز انجام پژوهش حاصل نمی شود و اصولاً جستجوهای محقق در حوزه پژوهش قرار نمی گیرد. پژوهش علمی، در واقع فرآیند حل مسئله محسوب می شود.

در مقابل، تعلیم و آموزش، فرآیند پاسخگویی به سوال می باشد. به بیان دیگر، پاسخ سوال از طریق فرآیند آموزش (و نه پژوهش) حاصل می شود. مطالعه ای را که فاقد طراحی مسئله باشد، حتی اگر بهترین پاسخ ها را برای سوالات فراهم آورد، نمی توان پژوهش نامید بلکه می توان از آن به عنوان مطالعه تفصیلی یا آموزش خودمحور نام برد. چرا که محقق برای یافتن پاسخ سوال خود، با مطالعه ای تفصیلی، به آموزش خود پرداخته است. هدف این نوشتار تبیین مفهوم سوال و مسئله و رابطه آن دو با مقوله های آموزش و پژوهش است. در این راستا چند مورد از مسایل مقالات ارایه شده در همایش سراسری حسابداری در سال ۲۰۰۱ آمریکا با همایش بین المللی اخیر در ایران مقایسه و جایگاه پژوهش در کشور بررسی می شود. همچنین مقاله حاضر، مثالی از چگونگی طراحی مسئله ارایه خواهد نمود. در نهایت شیوه آموزش مسئله شناسی به دانشجویان از طریق معرفی آموزش مسئله محور به جای آموزش دانش محور تبیین و معرفی خواهد شد.

**کلید واژه:** مسئله شناسی، پژوهش، سوال، آموزش، علم

---

\* نویسنده مسئول: [reza\\_hesarzadeh@yahoo.com](mailto:reza_hesarzadeh@yahoo.com) (این نوشتار حاصل شاگردی استاد فرزانه دکتر لطف ا... نبوی استاد

گروه فلسفه دانشگاه تربیت مدرس و تعلیم کتاب روش شناسی ایشان می باشد)

### مقدمه

عدم توجه به مفهوم و نقش "یادگیری پاسخ سوال" و "حل مسئله"، سبب عدم تفکیک مقوله آموزش و مقوله پژوهش شده و در نتیجه کارکرد هر دوی آن ها و بخصوص مفهوم پژوهش تباه می گردد. این نوشتار درصدد است مفهوم سوال و مسئله را تبیین نماید و مقوله مسئله شناسی را در حوزه حسابداری عمق بخشد.

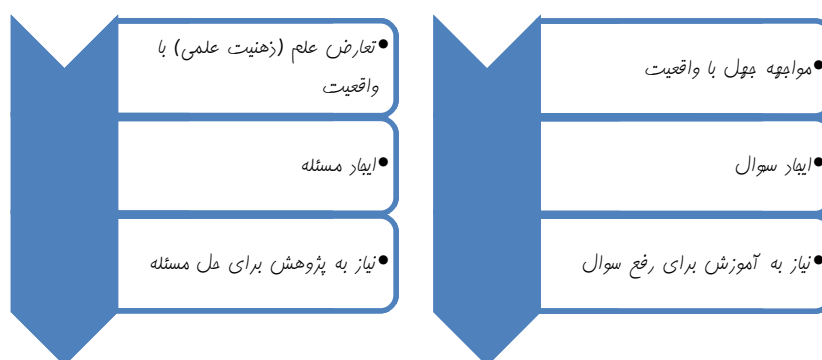
از این رو در قسمت دوم مقاله حاضر، مفهوم سوال و مسئله و رابطه آن دو با آموزش و پژوهش تبیین می شود. در راستای حصول به هدف این نوشتار، در قسمت سوم چند مورد از مسایل مقالات ارایه شده در همایش سراسری حسابداری در سال ۲۰۰۱ آمریکا مورد بررسی قرار می گیرد. در قسمت چهارم، چند مورد از مطالعات ارایه شده در سومین همایش بین المللی حسابداری به اجمال بررسی و نقد می شود. نقد یعنی بررسی و سنجش جامع الاطراف یک موضوع، به صورتی که تمام نکات مثبت و منفی مورد بررسی قرار گرفته بتوان در مورد پذیرش یا رد آن اظهار نظر نمود (ابراهیمی دینانی، ۱۳۹۰). در قسمت پنجم مثال عملی در رابطه با طراحی یک مسئله ارایه خواهد شد و در قسمت ششم به نقش آموزش مسئله محور در پرورش مهارت مسئله شناسی اشاره خواهد شد. در نهایت قسمت ششم، خلاصه و نتیجه گیری بحث را ارایه می دهد.

### مسئله شناسی و پژوهش

بسیاری از دانشمندان علم شناس معتقدند که روش علمی از سه گام تشکیل شده است. کارل ریمون پوپر (۱۹۶۵) در کتاب اسطوره چارچوب، در دفاع از علم و عقلانیت؛ بر این سه مرحله اساسی تاکید کرده و می نویسد: من معتقدم که کل شیوه عقلانی علم را می توان در سه کلمه طراحی مسئله، ابداع نظریه یا تئوری و در نهایت ارزیابی و اعتبار سنجی آن خلاصه کرد (پایا، ۱۳۷۹). به عبارت دیگر وی معتقد است روش علمی دربردارنده سه عنصر مسئله، فرضیه یا نظریه و در نهایت آزمون می باشد. ویلیام هرشل از دو مرحله اول به عنوان مقام گردآوری (حاصل شدن یک ایده یا نظریه جدید در ذهن با توجه به مسئله) و از مرحله آخر به عنوان مقام داوری یاد می

کند. تحقیق و پژوهش علمی در واقع فرآیند حل مسئله محسوب می شود. در مقابل، تعلیم و آموزش، فرآیند پاسخگویی به سوال می باشد.

اما چه تفاوتی بین سوال و مسئله وجود دارد؟ و چرا تحقیق و پژوهش علمی، مسئله محور است و نه سوال محور؟ مسئله و سوال معنایی متفاوت از یکدیگر دارند و خلط بین این دو مقوله، ضررهای مادی و معنوی را به بار می آورد. دکتر نبوی (۱۳۸۹، الف) در کتاب مبانی منطق و روش شناسی توضیح می دهد که سوال در بستری از جهل و ناآگاهی انسان شکل می گیرد (نبوی، ۱۳۸۹، صص ۲۰۵). در واقع سوال زائیده تقابل علم و جهل است. برای رفع جهل، هر فرد نیازمند و طالب آموزش می شود. به بیان دیگر آموزش رافع و پاسخ دهنده سوال است. سوال در دامنه آموزش قرار می گیرد و از این طریق ناآگاهی فرد تبدیل به آگاهی می شود. اما مسئله در بستری از اطلاعات کافی و مناسب که از آموزش کسب شده است، ایجاد می شود. به بیان ساده پس از آموزش، فرد با اطلاعات، تئوری ها و نظریات موجود در یک حوزه آشنا می شود. این اطلاعات در فرد انتظاراتی را خلق می کند. کدام انتظار؟ انتظار اینکه در حوزه مورد مطالعه بتواند پدیده ها و واقعیات را توجیه و تفسیر کند. مسئله پژوهشی زمانی در ذهن شکل می گیرد که این انتظار برآورده نگردد و فرد در پرتو نظریات موجود عاجز از توجیه و تفسیر باشد (صص، ۲۰۶). از این رو مسئله زائیده تعارض واقعیت و علم است. برای رفع این تعارض فرد نیازمند پژوهش است (نگاره ۱ را ملاحظه نمایید).



نگاره ۱- مقایسه منشا آموزش و پژوهش



پژوهشگر فردی نیست که به دلیل جهل نسبت به یک موضوع، سوالی در ذهنش ایجاد شده باشد و برای کسب اطلاع و یافتن پاسخ، جستجوهای تفصیلی کند. بلکه پژوهشگر، فردی است مطلع و آگاه به علم موجود، که به دلیل ایجاد تعارض بین علم موجود و واقعیت ها، ذهنش درگیر مسئله شده است. چرا که علمش نمی تواند به خوبی واقعیت ها را تبیین نماید. آیا می توان این مسئله را با آموزش پاسخ داد؟ خیر. زیرا آموزش مبتنی بر علم موجود است. و تعارض همین علم موجود با واقعیت است که در ذهن او مسئله ای ایجاد نموده است. بنابراین او باید به دنبال پژوهش برود تا بتواند مسئله خود را حل کند.

به وضوح می بینیم که اگر ذهنیت و آگاهی علمی مناسبی وجود نداشته باشد، اساسا مسئله ای نیز به وجود نخواهد آمد. مسئله در دامنه پژوهش قرار دارد. در واقع برای پژوهش منحنی قابل تصور است که دامنه آن مسئله، اوج آن فرضیه یا نظریه و نقطه پایانی آن آزمون است. مسئله اولین رکن پژوهش است و عدم شناسایی و درک مناسب آن سبب دوری از شهر پژوهش و دست نیافتن به اوج آن یعنی فرضیه یا نظریه می گردد. با شناختن درست مسئله، چیزی را به عنوان پژوهش دنبال می کنیم که اصولا پژوهش نیست. گاهی پروژه های مطالعاتی یا سیر مطالعاتی به عنوان پژوهش قلمداد می شود. پژوهش یک سفر یا سیر بی هدف نیست.

اما باید توجه داشت که آموزش رابطه تنگاتنگی با پژوهش دارد. آموزش مناسب، اطلاعات در خور و ذهنیت مطلوب، شرط لازم طراحی مسئله است. از دیدگاه پوپر فرآیند حرکت به سمت مسئله و طراحی آن فرآیندی است به شکل زیر:

جهل --> مواجهه با واقعیت --> ایجاد سوال --> آموزش --> ذهنیت علمی --> ناسازگاری (تعارض) ذهنیت علمی با پدیده ها و واقعیات --> مسئله --> پژوهش

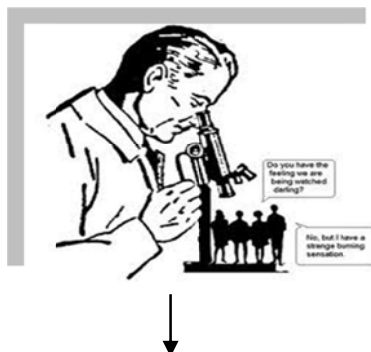
هر آموزشی سبب تغییراتی در مجموعه معلومات فرد می شود و دیدگاه او را نسبت به پدیده های عام عوض می کند. در اصطلاح فلسفی آموزش سبب ایجاد ذهنیت علمی می گردد. همان طور که بیان شد ذهنیت علمی، انتظار تبیین واقعیات را در فرد برانگیخته می کند. در صورتی که آن ذهنیت نتواند انتظار مزبور نتواند برآورده شود، فرد دچار مسئله می شود.

**اما سوال مهم آن است که آیا هر فردی که آموزش خوبی را دیده باشد و ذهنیت مناسبی را در خود پرورده باشد، لزوماً به مسئله بر می خورد؟ آیا هر متخصصی چشم دیدن مسئله**

را دارد؟ آیا صرف دانستن نظریه های موجود در رشته ای خاص برای متخصص چالش به وجود می آورد؟ پاسخ، خیر است. آموزش و داشتن ذهنیت شرط لازم و نه کافی برای طراحی مسئله هستند. در واقع هیزمی را که آموزش مناسب فراهم کرده است، جرقه ای را نیاز دارد که آتش مسئله را روشن نماید. طراحی مسئله فرآیند انفعالی همچون عکس برداری نیست. هر نوع طراحی مستلزم داشتن خلاقیت است.

بدون عنصر **خلاقیت** اساساً نمی توان تحقیق و پژوهش علمی طراحی نمود. افتادن سیب از درخت برای ذهن خلاق نیوتون یا حرکت پانودولی برج پیزا برای تخیل خلاق گالیله مسایل مهمی آفریدند. دانشمندان مسئله بینی نمی کنند بلکه مسئله سازی یا طراحی مسئله می کنند. آلفرد نورث وایتهد بیان می دارد که ذهن عمیق و خارق العاده ای لازم است تا انسان در همین امور عادی بزرگترین مسایل تحقیق را بیابد.

رشته های علمی مختلف در تعداد مسایل با هم متفاوتند. در رشته الکترونیک مسایل پنجاه سال قبل مطمئناً مسایل امروز نیستند. اما در رشته های محض و پایه و علوم انسانی مسایل به آرامی تغییر می کنند. در این علوم شاید مسایلی تا ابد ذهن بشر را به دنبال خود بکشد و راه حل قطعی برای آن یافت نگردد.



این چیست؟

طبق آن تئوری، این پدیده باید آن طور باشد، چرا نیست؟

#### نگاره ۲- ذهن فرد دارای سوال و محقق درگیر مسئله

اما باید توجه نمود که در منطق تحقیق علمی باید سوال ها و مسایل ذهنی، در قالب جمله های پرسشی ارایه شود. پرسش های مبتنی بر سوال عمدتاً بازتابی از انفعال ذهن در مقام کسب اطلاع

هستند. پرسش هایی مثل آیا هست؟ آیا نیست؟ ماهیت این چیست؟ نقش آن کدام است؟ تعریف آن کدام است؟ تقسیمات کدامند؟ و ... در مقوله آموزش قرار می گیرند و در واقع طالب پاسخ می باشند. اما پرسش های مبتنی بر مسئله، بازتاب و انعکاسی از فعالیت و خلاقیت ذهن محقق محسوب می شود. پرسش هایی همچون چرا؟ چگونه؟ چگونه ممکن است که؟ به طور کلی به دنبال حل مسئله اند و به مقوله پژوهش و تحقیق مربوط می شوند.

در کتاب های تئوری حسابداری معمولاً پاسخ سوال هایی همچون موارد زیر مطالعه، گردآوری و آموزش داده می شود:

ماهیت حسابداری چیست؟ تعریف سود کدام است؟ مدل های اندازه گیری کدام است؟ با توجه به تجربه تاریخی، در تدوین تئوری های حسابداری کدام نوع از تغییرات آتی را باید مد نظر داشت؟ آیا تغییرات محیطی در تکامل حسابداری موثر است؟ تئوری های حسابداری بر محیط اثرگذارند یا اثرپذیرند؟ تئوری های حسابداری چه نقشی ایفا می کنند؟ چه تفاوتی بین عملیات سنتی حسابداری در گذشته و حال وجود دارد؟ مقوله اندازه گیری در حسابداری چیست؟ دیدگاه های کاربران مختلف در مورد اطلاعات حسابداری واحد چه تفاوتی با یکدیگر دارد؟ روش های تدوین و تایید تئوری کدام است؟ رابطه حسابداری و اقتصاد چیست؟ دلایل موافقان و مخالفان قانون گذاری در حسابداری چیست؟ چه عواملی موجب اضافه بار اطلاعاتی می شود؟ اشکالات چارچوب نظری حسابداری و دلایل مخالفان آن چیست؟ آیا می توان با اطلاعات حسابداری واکنش بازار را پیش بینی نمود؟ برای افزایش محتوای اطلاعاتی حسابداری چه کارهایی می توان انجام داد؟ چه مدل هایی برای تحقیقات رفتاری در حسابداری وجود دارد؟ مفاهیم نوین در روش های حسابداری کدام است؟ افشای محدود و افشای نامحدود چه مزایا و معایبی دارد؟ حسابداری سیاسی به چه معناست؟ حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری و سطح عمومی قیمت ها مبتنی بر دیدگاه چه مکاتبی است؟ معرفت شناسی، روش شناسی و رابطه بین محقق و واقعیات کدام است؟ مشکلات دستیابی به اجماع در حسابداری کدام است؟ و...

در کتاب های تئوری حسابداری بعضاً مسایلی همچون موارد زیر ارایه می شود و چگونگی حل آن ارایه شده است یا حداقل روش هایی که برای حل پیشنهاد شده است، با توجه به پژوهش های مختلف بیان می شود:

چگونه می توان بین تئوری های حسابداری و تئوری های سایر علوم مرزی تعیین نمود؟ چگونه می توان مشکل تضاد منافع بین استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری را رفع نمود؟ چرا نمی توان به تئوری جامعی دست یافت؟ چگونه می توان مفروضات، اصول، مفاهیم، قواعد و استانداردهای حسابداری را در درون یک تئوری جامع قرار داد؟ چرا برای تدوین تئوری حسابداری رویکرد واحدی وجود ندارد؟ واکنش به اطلاعات حسابداری در سطح فردی چگونه است؟ چگونه ممکن است که اطلاعات حسابداری بر بازار سرمایه اثرگذار شوند؟ چگونه ممکن است با اینکه ارقام حسابداری متفاوت با ارزش های اقتصادی نیستند، بازهم مفید باشد؟ یک اصل چگونه ساخته می شود؟ چگونه ممکن است با وجود منابع مختلف اطلاعاتی، حسابداری قابل استفاده باشد؟ و ...

اگر چه می توان پرسش هایی مانند کدام است یا تعریف آن چیست؟ یا ... را طوری بیان کرد که از واژگان چرا و چگونه استفاده نمود، لکن باید همواره به محتوای واژگان توجه نمود. طراحی مسئله نیازمند خلاقیت است و همواره با دغدغهای همراه است که ریشه در تعارض دانسته های علمی موجود و واقعیات دارد.

### برخی از مقالات در آمریکا

در قسمت قبل مفهوم مسئله و پژوهش تبیین گردید. در ادامه برای شناخت و درک مسئله در دانش حسابداری چند نمونه از مقالات ارایه شده در همایش سالانه حسابداری آمریکا در سال ۲۰۰۱ با موضوع "بنیادهای فکری حسابداری" مورد بررسی اجمالی قرار می دهد. در سرتاسر بحث به ماهیت مسایل مطرح شده و نوع طراحی آن توجه داشته باشید. همان طور که بیان شد، سوال زاییده تقابل علم و جهل و مسئله زاییده تعارض علم و واقعیت است. به تعارض ها توجه بیشتری نمایید.

**ساندر (۲۰۰۱)** با ارایه مقاله ای با عنوان تصمیم گیری و کنترل، یک مسئله بنیادی در حسابداری را نقش دوگانه آن در کنترل و تصمیم گیری می داند. وی بیان می دارد که خصوصیت بنیادی حسابداری برای سازمان ها نقش دوگانه آن در تصمیم گیری و کنترل است. زمان با این نقش ها آمیخته است. در هر لحظه ای از زمان، ما هم به گذشته و هم به آینده می نگریم حتی اگر

به روش های مختلفی باشد. کاربرد معمول صفت توصیفی "تاریخی بودن" برای حسابداری عادلانه نیست. حساب ها فقط رسوبات وقایع گذشته نیستند بلکه به طور مداوم توسط اشخاصی خلق می شوند که می خواهند آینده را در جهات مطلوب و از طریق کاربرد همزمان ثبت و برآورد به تسخیر درآورند.

حسابداری سیستم اطلاعاتی برای کمک به تصمیم گیری است. حسابداری همچنین ابزار کنترلی است که به صورت ارتباط بین آنچه که نمایندگان انتخاب می کنند تا انجام دهند و آنچه که دیگر نمایندگان از آن ها انتظار دارند تا تحت شرایط مختلف انجام دهند، تعریف می شود. تنش بین تصمیم گیری و کنترل وقتی حادث می شود که اطلاعات و فرآیندهایی که به کنترل کمک می کنند لزوماً برای تصمیم گیری بهترین نیستند و بالعکس آن نیز صادق است. وجود هردو آن ها در سازمان ضروری است در حالی که تداخل آن ها باعث تنش های حسابداری در ابعاد مختلف تصمیم گیری و کنترل می شود. تصمیم گیری نیاز به ارزیابی محیط و پیامدهای اقدامات دارد و هردوی این ها ریشه در آینده دارند. برای انتخاب یک منبع اطلاعاتی، مربوط بودن مهم است و معمولاً دقت قربانی می شود. کنترل به مقایسه آن چه که در گذشته اتفاق افتاده با آن چیزی که پیش بینی می شده نیاز دارد. آن چه که اتفاق افتاده می تواند مشاهده و ثبت شود و اندازه گیری دقیق مطابق با قوانین توافق شده از قبل، مهم است. سوابق نادقیق، زمانی که به عنوان مبنای تخصیص منابع به کار می روند، تضاد ایجاد می کنند. چگونه می توان راهی برای رفع این تضاد یافت؟

**دمسکی (۲۰۰۱)** معتقد است که ما از نظر فکری و حرفه ای در مکتب اطلاعات هستیم اما به فکر کردن، آموزش، یادگیری، بررسی، مقررات گذاری و برقراری ارتباط مطابق با مکتب ارزش عادت کرده ایم. مطمئناً حسابداری با اندازه گیری مرتبط است. اما ما چه چیزی را ادعا می کنیم اندازه می گیریم؟ یک دیدگاه، مکتب ارزش؛ بر منابع و جریان منابع تاکید دارد و معتقد به اندازه گیری ارزش است. ما این را از طریق اندازه گیری دارایی ها و بدهی ها و غیره در طول زمان نشان می دهیم. وقتی این کار به خوبی انجام شد این اندازه ها به عنوان منابع و جریان ارزش اقتصادی تفسیر می شود. این میراث ماست که در کارهای کلاسیک در مورد استهلاك و درآمد نیز نمایان است و تا به امروز نیز در مباحث جاری درباره اقلام نامشهود و باگسترده گی بیشتر در مکتب ارزش

جاری در نسخه های تعدیل به ارزش بازار و تعدیل به مدل ادامه داشته است. مشکل حداقل برای من دو قسمت است: ۱- اگر ما اقتصاد ناکاملی داشته باشیم، ارزش به خوبی تعریف نشده است و ۲- با نسبت های بازار به ارزش دفتری، ما در عمل با شکست مواجه هستیم حتی اگر قیمت ها قابل مشاهده باشد. دیدگاه دیگر، مکتب اطلاعات؛ بر اطلاعات تکیه دارد. یکبار دیگر ما این مساله را از طریق اندازه گیری دارایی ها، بدهی ها و غیره اندازه می گیریم. اما به تفاوت قابل ملاحظه توجه داشته باشید: ابزارهای اندازه گیری در هر دو مکتب یکسان است، اما آن چه ارائه می شود به طور بنیادی و به میزان قابل توجهی متفاوت است. من بدون هیچ تعجبی، طرفدار مکتب اطلاعات هستم و بر این جمله تاکید دارم که حسابداری از زبان و جبر ارزشگذاری، برای انتقال اطلاعات استفاده می کند. ترس من از این تضاد است که ما از نظر فکری و حرفه ای در مکتب اطلاعات هستیم اما به فکر کردن، آموزش، یادگیری، بررسی، مقررات گذاری و برقراری ارتباط مطابق با مکتب ارزش معتاد شده ایم. متأسفانه این مسئله مانعی بر سر راه پیشرفت ماست. چگونه می توان این تضاد را رفع نمود؟

**ایجیری (۲۰۰۱)** اشاره دارد که واحدهای حسابداری داخلی در شرکت های بزرگ اغلب به این امر می بالند که چندین سال تجربه در این واحد، آموزش خوبی به آنان برای مدیر اجرایی شدن می دهد. زیرا آنان با کل سازمان و کسب و کار شرکت در مقیاس کوچک سر و کار دارند. آیا می توانیم بگوییم که حسابداری نیز با مقیاس کوچکی از عالم سروکار دارد؟ به نظر من، پاسخ، بله محکمی است. من مایلم فراتر نیز روم و ادعا کنم که اگر ما چشمانمان را باز کنیم، حسابداری به عنوان مقیاس کوچکی از عالم، به هر موضوع و علمی در اجتماع ارتباط دارد. موضوعات حسابداری قابل آموزش و تحقیق در هر شاخه ای از تجارت، اقتصاد، جامعه شناسی، تاریخ، ریاضیات، علوم پایه، تکنولوژی، هنر، فلسفه و یا هر نام دیگری است. در عوض، بعضی از عناصر کلیدی این علوم را می توان به حسابداری آورده و آن را به عنوان حسابداری مستقیماً آموزش داد و یا تحقیق کرد.

خلاصه اندیشه های دانشمندان مزبور در جدول زیر ارایه شده است. همان طور که پیداست، از ۳ نفر یادشده، دو نفر به طراحی مسئله و یک نفر به طرح سوال پرداخته است. ریشه مسایل تعارضات علم و واقعیت و ریشه سوال ها تعارض علم و جهل است (می توانید یک بار دیگر به

متن برگردید و تضادها و طراحی که دیده تیز بین و خلاق آنان تبدیل به مسئله نموده است،  
ملاحظه نمایید).

انديشمند	موضوع	مسئله طراحی شده یا سوال طرح شده	نوع بیان	نوع جهت گیری مقاله
ساندر	دوگانگی در حسابداری	تنش و تضاد بین تصمیم گیری و کنترل	چرا؟ چگونه؟	پژوهش
دمسکی	اندازه گیری در حسابداری	تضاد بین جایگاه فکری و حرفه ای و نوع رویکرد آموزش و اندیشیدن و ... در حسابداری	چرا؟ چگونه؟	پژوهش
ایجیری	حسابداری به عنوان عالمی کوچک	ارتباط حسابداری و سایر علوم	آیا؟ کدام است؟	آموزش

طراحی مسئله توسط افراد مزبور مطمئناً به پویایی تحقیقات و مطالعات پیرو کمک می کند و به آن ها سمت و سوی مناسبی جهت پاسخگویی به دغدغه های موجود می دهد.

### برخی از مقالات در ایران

سومین همایش بین المللی حسابداری با تلاش بزرگان و اهالی دانشگاه و حرفه حسابداری در تاریخ ۱۴ و ۱۵ آذر ماه سال ۱۳۸۹ و با ارایه مقالات متعددی برگزار گردید. اگرچه مقالات همایش مزبور به لحاظ مطالعاتی و آموزشی بسیار ارزشمند بوده لکن سهم مقالات پژوهشی کمتر از میزان مورد انتظار بوده است. با وجود آن که هدف این نوشتار، تحلیل محتوای مقالات آن همایش نیست، با این حال در راستای مقاصد این نوشتار صرفاً چند مورد از مقالات حسابداری از منظر مسئله و پژوهش شناسی مورد تحلیل قرار می گیرد.

محقق اول برای اولین بار در یک همایش رسمی حسابداری به کاربرد پژوهش های اقدامی یا اقدام پژوهی در حسابداری پرداختند. هدف مقاله ایشان بررسی ویژگی ها و مکانیزم رویکرد تحقیقات اقدامی و تعیین کاربردهای آن در زمینه حوزه های گوناگون حسابداری است. پژوهش اقدامی رویکردی از تحقیق است که با استفاده از پارادیم های مربوط، هم منتهی به اقدام و عمل می گردد و هم به نزدیک شدن تئوری و عمل کمک می کند. یافته های تحقیق ایشان نشان می

دهد که حسابداری مدیریت ۵۹٪ پژوهش های اقدامی را به خود اختصاص داده است. در حالی که جستجوی منابعی که از اقدام پژوهی استفاده نموده اند، در حوزه حسابداری مالی و حسابرسی نتیجه‌ای در بر نداشته است. جستجوی ایشان در منابع در دسترس داخلی حاکی از عدم توجه پژوهش گران کشور به این روش کارا و مهم است.

محقق دوم در مطالعه‌ای گران قدر با عنوان حسابداری عصبی: تبیین، تحلیل و ارایه دیدگاهی نوین، به معرفی یک زمینه میان رشته‌ای و نوپا یعنی حسابداری عصبی پرداختند. ایشان با ارایه دیدگاه های دیکات و همکاران (۲۰۱۰) در مورد اثرات تکامل مغز انسان بر پیدایش و تداوم اصول حسابداری توضیح دادند. بعلاوه با نقد دیدگاه های دیکات و همکاران، بیان نمودند که حسابداری عصبی چندان مناسب و صحیح نبوده و بایستی تحلیل های بیشتری در این حوزه صورت گیرد. در نهایت پیشنهاد دادند که موضوع پیش گفته در حوزه حسابرسی مورد بررسی و مطالعه قرار گیرد.

محقق سوم در پژوهشی گران مایه پیرامون حسابرسی مالیاتی در ایران و جهان، به طرح سوال هایی همچون چرایی ناهمخوانی بین قوانین مالیاتی با نحوه عمل ماموران مالیاتی و نیز استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی پرداختند. ایشان ضمن توضیح فرآیندهای حسابرسی مالیاتی، به مبانی و مستندات اولیه برای رسیدگی مالیاتی و تبیین علت تفاوت درآمد مشمول مالیات ناشی از رسیدگی مالیاتی و سود ابرازی طبق استانداردهای حسابداری پرداختند. همچنین ایشان از اعمال نظرات شخصی و نه بر اساس تشخیص سالاری و نیز عدم قبول گزارش های حسابرسی مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی به عنوان برخی از چالش های حسابرسی مالیاتی در ایران سخن گفتند.

خلاصه اندیشه های اساتید بالا در جدول زیر ارایه شده است. همان طور که پیداست، از ۳ تحقیق یادشده، کار هیچ یک معطوف مسئله نمی باشد. ریشه مسایل تعارضات علم و واقعیت و ریشه سوال ها تعارض علم و جهل است.

همان طور که از مطالب بالا و جدول زیر پیداست، اگرچه مقالات ارایه شده در راستای پاسخ گویی به سوال های خویش سهم آموزشی بالایی دارند، لکن جهت گیری آن ها به سمت پژوهش برجسته نیست.



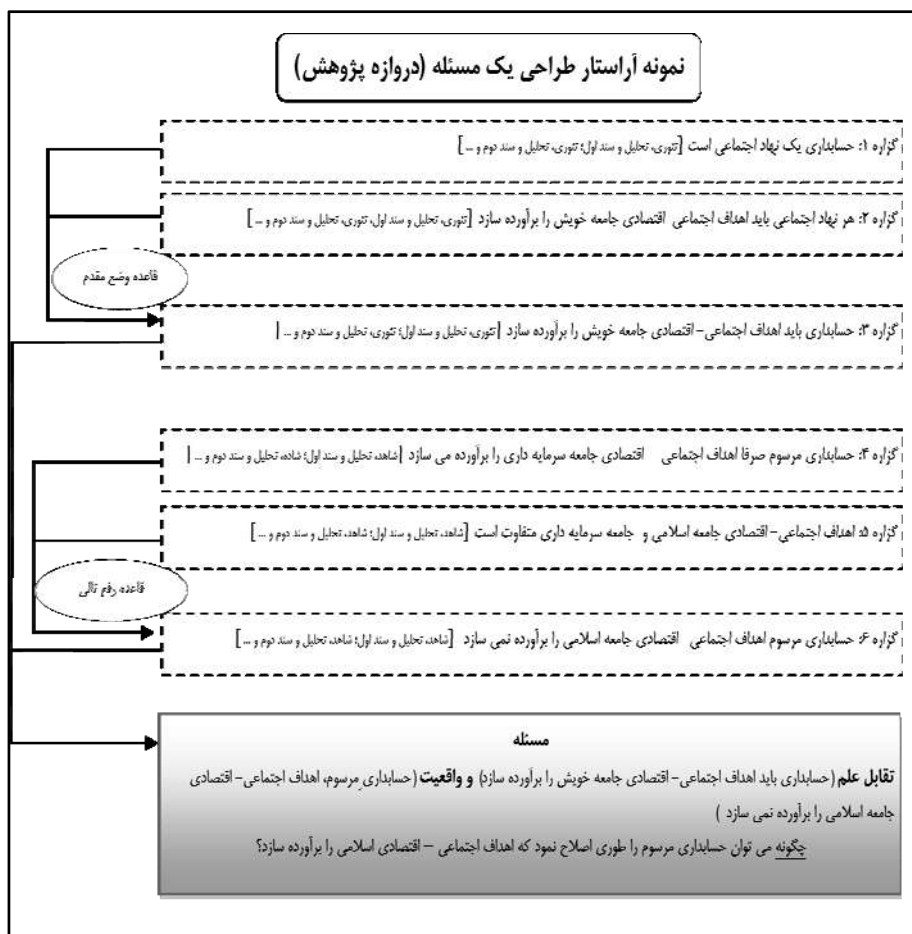
بررسی محتوای مقالات یادشده نشان می دهد که مطالعات مزبور به امر پژوهش و یا حداقل طراحی یک مسئله و تشویق مخاطبان به حل آن کمتر توجه شده است. نگارندگان این نوشتار معتقدند که طراحی مسئله توسط اساتید و بزرگان حرفه حسابداری در چنین همایش هایی می تواند موجب پویا نمودن و جهت دار نمودن تحقیقات به سوی پاسخگویی هر چه بیشتر نیازمندی های واقعی جامعه می گردد. این امر مستلزم آن است که تاکید بر مطالعات و موضوعات آموزشی با مطالعات حاوی مسئله و تاکید بر امر پژوهش جایگزین گردد.

اندیشمند	موضوع	مسئله طراحی شده یا سوال طرح شده	نوع بیان	نوع جهت گیری مقاله
محقق شماره ۱	بررسی کاربرد پژوهش اقدامی در حسابداری	ویژگی ها، مکانیزم و کاربرد رویکرد تحقیقات اقدامی	چیست؟ کدام است؟	آموزش
محقق شماره ۲	حسابداری عصبی	معرفی، تحلیل و ارزیابی نظریه حسابداری عصبی	چیست؟ کدام است؟	آموزش
محقق شماره ۳	حسابرسی مالیاتی در ایران و جهان	تضاد بین قوانین و استانداردها، مقررات و نحوه اجرا	چیست؟ کدام است؟	آموزش

### طراحی مسئله: نمونه عینی

برای تبیین چگونگی طراحی مسئله، نمونه عینی از طراحی یک مسئله ساده ارایه می شود. لازم به ذکر است، که این طراحی، به هیچ وجه محدود به نوع خاصی از تحقیق، اعم از کمی یا کیفی و حتی نوع خاصی از روش شناسی نمی شود. هر نوع تحقیقی اعم از کمی یا کیفی، تجربی یا غیر تجربی بایستی از یک نظام منطقی برخوردار باشد. آراستار زیر، مثالی از شیوه طراحی یک مسئله می باشد. در مثال مزبور محتوای هر گزاره مد نظر این مقاله نیست بلکه مهم نوع ساختار طراحی مسئله است. فرد پس از طراحی مسئله بایستی برای ورود کامل به عرصه پژوهش، ایده ای برای حل مسئله تصور و در قالب فرضیه تحقیق، بیان دارد. سپس حسب نوع و هدف پژوهش به آزمون آن بپردازد. نوع آزمون حسب نوع پژوهش (قیاسی یا استقرایی) ممکن است متفاوت (پیشینی - قیاسی و از طریق تحلیل قیاسی یا پسینی - استقرایی و از طریق تحلیل استقرایی) باشد.

همانطور که آراستار زیر نشان می دهد، تقابل گزاره ۳ یا (وضعیت ناموجود، مطلوب یا مورد انتظار حاصل از ذهنیت علمی محقق) با گزاره ۶ یا واقعیت (وضعیت موجود، نامطلوب یا واقع) به تولد یک مسئله منتهی شده است. لازم به یادآوری مجدد است که طراحی مسئله نیازمند بهره گیری از خلاقیت می باشد.



### آموزش مسئله محور

تا این قسمت از مقاله، به خوبی دیده می شود که مسئله شناسی و طراحی مسئله به عنوان درگاه شهر پژوهش، مهارتی است که آموختن آن نیاز به آموزش دارد. امروزه دانشمندان علم

آموزش و سایر رهبران علوم مختلف کاملاً به این موضوع واقفند که پیچیدگی‌های روز افزون در جهان و نیاز برای یافتن راه‌های جدید، موجب شده است که به جای به توسعه حجمی دانش دانشجویان (دانش محوری)، بایستی مهارت خلاقیت، مسئله‌شناسی و حل مسئله را در آنان تقویت نمود. آلبرچ و همکاران (۲۰۰۰)، بیان می‌دارند که دانشجویان آن‌چه را که به خاطر سپرده‌اند از یاد می‌برند. دانش محتوایی منسوخ می‌شود و در اغلب موارد در عمل بکار نمی‌رود. اما آن‌چه که باقی می‌ماند و منسوخ نمی‌شود مهارت‌های کلیدی است که در عمل مورد استفاده قرار می‌گیرد. به منظور عملی نمودن ایده آلبرچ و همکاران، داچ و همکاران (۲۰۰۱) بیان می‌دارند که استادان حسابداری نیازمند طراحی چارچوب آموزشی هستند که دانشجویان را به سمت پویایی، خودآموزی و حل مسئله‌یابی به جای دانش‌اندوزی حجمی‌انبوه، رهنمود کرده تا از این طریق آن‌ها را برای رویارویی با چالش‌های پیش‌رو آماده سازند. این موضوع چیزی است که در علم آموزش، از آن به عنوان آموزش مسئله‌محور یاد می‌شود. آموزش مسئله‌محور، فعالیتی است مبتنی بر تعامل گروهی و یادگیری دسته‌جمعی. ویژگی منحصر به فرد آموزش مسئله‌محور، آن است که دانشجو مسئولیت اصلی فرآیند یادگیری را از شناسایی تا حل مسئله به عهده داشته و آموزگار تنها به عنوان راهنما و رهبر بحث ایفای نقش می‌کند (اسچوارتز و همکاران ۲۰۰۱).

دبسای (۲۰۰۲) یکی از دلایل اهمیت آموزش مسئله‌محور در حسابداری را عدم امکان انتقال همه دانش مورد نیاز به دانشجو جهت ایفای نقش در جامعه می‌داند. آن‌چه که اهمیت دارد آن است که به دانشجویان مهارت‌هایی آموزش داده شود که خود، در زمان نیاز، به سرعت و اثربخش به یادگیری مستقل مفاهیم مورد نیازشان بپردازند. بوند و فلتی (۱۹۹۷) معتقدند در آموزش مسئله‌محور، مسایل دنیای پیچیده و واقعی، جهت ترغیب دانشجو به شناسایی و جستجوی مفاهیم و اصول مورد نیاز برای حل آن مسئله‌ها استفاده می‌گردد.

آموزش مسئله‌محور به دنبال ایجاد، پرورش و تقویت توانایی‌هایی از قبیل تفکر انتقادی، تحلیل و حل مسایل واقعی پیچیده، ارزیابی و استفاده از منابع مناسب، امتحانات کتاب باز، مورد کاوی، کار گروهی و تعامل اثر بخش شفاهی و کتبی با جامعه می‌باشد.

### نتیجه گیری

هدف این نوشتار تفکیک مفاهیم سوال و مسئله و در نتیجه تمایز دادن آموزش و پژوهش بود. همان طور که بیان گردید آموزش، سوال محور است و سوال زاییده تقابل علم و جهل است. در حالی که پژوهش، مسئله محور است و مسئله زاییده تعارض واقعیت و علم است. آموزش شرط لازم و نه کافی پژوهش است. کسب آموزش کافی و داشتن ذهنیت مناسب علمی همراه با عنصر خلاقیت می تواند با تشخیص تعارضات بین علم موجود و واقعیت، به طراحی مسئله پردازد. طراحی مسئله دروازه پژوهش است. بدون شناخت مسئله، سخن گفتن از پژوهش و ادعای انجام آن عالمانه نیست. این مقاله با استفاده از مقالات یکی از همایش های سالانه حسابداری در آمریکا نمونه هایی از مسایل طراحی شده در حوزه حسابداری را بیان نمود. سپس مثالی عینی از چگونگی طراحی مسئله ارائه کرد. اگرچه هدف این تحقیق نقد همایش بین المللی اخیر حسابداری در ایران نبود، لکن در جهت مقاصد مقاله، نقش کم رنگ مقالات پژوهش محور را در کشور برجسته کرد. عدم توجه به تفکیک مفهوم سوال و مسئله منجر به مغالطه مطالعات آموزش محور و پژوهش محور و بالتبع ایجاد هزینه های هنگفت مادی و معنوی می شود. در این راستا ضمن توجه به مسئله شناسی در پژوهش لازم است، با تاکید بر مقوله آموزش مسئله محور، این مهارت را در دانشجویان پرورش داد.

### منابع:

۱. ابراهیمی دینانی، غلامحسین. (۱۳۹۰) فلسفه یعنی نقد. جهان امروز. ۲۲ مهر ۱۳۹۰
۲. پوپر. کارل ریمون. (۱۹۶۵) اسطوره چارچوب، در دفاع از علم و عقلانیت، ترجمه علی پایا، تهران، طرح نو. ۱۳۷۹
۳. مهرانی، ساسان؛ نونهال نهر، علی اکبر (۱۳۸۹). حسابداری عصبی: تبیین، تحلیل و ارائه دیدگاهی نوین. سومین همایش بین المللی حسابداری ایران
۴. نبوی، لطف ا... (۱۳۸۹) فصل ۶. مبانی منطق و روش شناسی (جزوه درسی). دانشگاه تربیت مدرس. دانشکده مدیریت و اقتصاد
۵. نبوی، لطف ا.... (۱۳۸۹) مبانی منطق و روش شناسی. چاپ دوم. دانشگاه تربیت مدرس. تهران

۶. نمازی، محمد؛ موسوی نژاد، روح ا... (۱۳۸۹). بررسی کاربرد پژوهش های اقدامی در حسابداری. سومین همایش بین المللی حسابداری ایران
۷. هشی، عباس (۱۳۸۹). حسابرسی مالیاتی در ایران و جهان. سومین همایش بین المللی حسابداری ایران
8. Albrecht, W. Steve and Sack, R. (2000). Accounting Education: Chating Course a Perilous, Accounting Education Series, Volume No. 16.
9. Boud, D. and Feletti, G. (Eds) (1997) The Challenge of Problem-Based Learning. 2nd Ed. Kogan Page, London. UK
10. Debossay, A. (2002). Application of Problem-Based Learning (PBL) in Accounting, University of Delaware .
11. Demski, J. 2001. Some thoughts on accounting scholarships. Presidential Speech of 2001 AAA Annual Meeting, Atlanta, Georgia.
12. Duch, B. J., Groh, S.E, and Allen, D.E. (Eds.) (2001). The Power of Problem-Based Learning. Sterling, VA: Stylus Publishing, Sterling, VA .
13. Ijiri, Y. 1967. The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry. Houston, TX: Scholars Book Co.
14. Schwartz, P., Mennin S., Webb, G. (Eds.) (2001) Problem-Based Learning: Case Studies, Experience and Practice. Kogan Page, London, UK.
15. Sunder, S. 1997. Theory of Accounting and Control. Cincinnati, OH: Thomson Press.



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## آینده آموزش حسابداری در ایران: فرصت‌ها و تهدیدها

یاسر رضائی پیتته نوئی \*

مدرس دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز

علی اصغر قربانی

مدرس دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز

### چکیده

نقش حسابداری در توسعه اقتصادی کشورها بر کسی پوشیده نیست. کشور ما نیز برای دستیابی به اهداف توسعه اقتصادی باید به آموزش دانشگاهی حسابداری توجه بیشتری نماید. تربیت حسابداران لایق که نیاز سازمان‌ها را برطرف سازند، یکی از مهمترین دغدغه‌های مدیران امروزی است و در این بین نقش دانشگاه‌ها به عنوان مرکز پرورش نیروی انسانی توانمند و متخصص از اهمیت به سزایی برخوردار است. با توجه به اینکه آموزش حسابداری در ایران طی پنجاه سال گذشته تغییر قابل ملاحظه‌ای نکرده است و از طرف دیگر با مستقل شدن رشته حسابداری در سال‌های گذشته، در این تحقیق ابتدا تاریخچه‌ای از تحقیقات انجام شده در رابطه با آموزش حسابداری بیان و سپس سعی شده است فرصت‌ها و تهدیدات آینده آموزش حسابداری در ایران با توجه به تحقیقات انجام شده پیش‌بینی و مهارت‌های موثر در ارتقای آموزش حسابداری در ایران با توجه به این تحقیقات شناسایی شود. نتایج بیانگر این است که با توجه به تحقیقات در ارتباط با آموزش حسابداری ارتقای مهارت‌های عمومی در بین حسابداران از جمله مهارت‌های روتین حسابداری و مهارت‌های تحلیلی، شخصیتی، افزایش قابلیت، ارتباطی، رهبری، مدیریت استراتژیک و حساسیت فرهنگی از عوامل مهم و تاثیرگذار بر آموزش حسابداری در زمان حال و آینده می‌باشند که باید به آنها توجه خاص شود.

**کلمات کلیدی:** آموزش حسابداری، مهارت‌ها، حرفه حسابداری، ارتقاء آموزش حسابداری

---

\* نویسنده مسئول: Rezaei.yasser@gmail.com

### مقدمه

در کشورهای در حال توسعه، توجه به حسابداری باید به عنوان عامل توسعه بخشی از زیر بنای لازم برای رسیدن به اهداف توسعه اقتصادی استفاده شود، بدون توجه به این عامل کشورهای در حال توسعه برای رسیدن به توسعه اقتصادی بهای سنگینی خواهند پرداخت. تحولات شتاب آمیز صد سال گذشته، باعث شده که حرفه حسابداری به سرعت خود را با شرایط زمان تطبیق دهد و به عنوان یک دانش تخصصی مطرح شود. این تحولات ناشی از تغییراتی است که در نیازهای جامعه به وجود آمده است و پاسخ ندادن به موقع به تغییراتی که در نیازهای جامعه پیش می آید، نتایج مخربی را به دنبال خواهد داشت. از این رو بقاء و غنای خدمات حسابداری و حسابرسی مستلزم عکس العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است. به همین منظور، متخصصان این حرفه باید از دانش و مهارت های کافی برخوردار باشند. از این رو آموزش دانشگاهی باید فارغ التحصیلان را به گونه ای آماده نماید که بتوانند: ۱- برای ورود به حرفه حسابداری و حسابرسی موفق باشند. ۲- مهارت های اولیه لازم جهت تداوم در حرفه حسابداری و حسابرسی را به گونه ای داشته باشند که حرفه ای شوند. ۳- فارغ التحصیلان باید 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.

بررسی تاریخی برنامه آموزش دانشگاهی حسابداری در ایران طی پنجاه سال گذشته نشان دهنده این نکته اساسی است که در چارچوب کلی آموزش رسمی حسابداری، با توجه به تغییرات بوجود آمده در محیط اقتصادی حرفه ای حسابداری، دگرگونی بنیادی صورت نگرفته است. بر همین اساس بسیاری از صاحب نظران حرفه حسابداری، در ایران ادعا می کنند که فارغ التحصیلان حسابداری دانش و مهارت لازم جهت پاسخگویی به حرفه حسابداری و حسابرسی را ندارند. به گفته مک دونالد (MC DONALD):

"هدف آموزش حسابداری تنها تربیت نیروی انسانی آگاه بر مقررات و قوانین و استانداردهای حسابداری نیست بلکه هدف تربیت افرادی با قدرت و خلاقیت است. افرادی که قدرت تحلیل مسائل حسابداری و توانایی حل مشکلات آن را داشته باشند." (مک دونالد، ۱۹۷۵)

با این حال در اکثر کشورهای در حال توسعه حسابداران هنوز عهده دار وظایفی چون ثبت اطلاعات تاریخی، تنظیم صورت های مالی و حسابرسی سنتی جهت جوابگویی به الزامات قانونی و اساسنامه هستند.

در سالهای اخیر بحث های زیادی درباره نیاز به فارغ التحصیلان حسابداری که یک مجموعه وسیع تری از مهارتها را در خود ایجاد کنند و قادر به اتخاذ یک شغل در حرفه حسابداری باشند، در بین ذینفعان این رشته کاربردی مطرح شد، که این امر به نحوه و ساختار آموزش حسابداری وابسته است. با توجه به وضعیت کنونی اکثر برنامه های آموزش حسابداری در دانشگاه ها و توجه به این نکته که دانشگاه ها باید دانشجویان خود را با گستره جامع تری از مهارت ها آماده کنند، بحث های زیادی در این زمینه مطرح شده است.

به طور خلاصه آموزش دهندگان حسابداری در کشورهای مختلف مجبور شده اند که برای پرورش فارغ التحصیلان حسابداری با یک مجموعه وسیع تری از مهارت ها و مشخصه ها، که چیزی بیشتر از مهارت های تکنیکی محض را شامل می شوند، برنامه ریزی درسی را تغییر دهند. تحقیق حاضر به بررسی پیشنهاد مطالعات انجام شده در رابطه با آموزش حسابداری در ایران و کشورهای دیگر می پردازد. هدف این تحقیق پیش بینی فرصت ها و تهدیدات آینده آموزش حسابداری در ایران با توجه به تحقیقات انجام شده گذشته بوده و مهارت های موثر در ارتقاء آموزش حسابداری و مهارت ها و مشخصه هایی که برای حرفه حسابداری مورد نیاز می باشد را شناسایی می کند و به ایجاد و گسترش این مهارت ها در طی برنامه ریزی آموزشی حسابداران تاکید می ورزد.

### تحقیقات انجام شده در ارتباط با آموزش حسابداری

آنتوان، یکی از بنیانگذاران تحقیق در زمینه نقش و اهمیت حسابداری در توسعه اقتصادی در کشورهای در حال توسعه چنین بیان می دارد:

"وقتی که هیچ اطلاعات صحیحی از سطوح پائین (صنعت و تجارت) به دست نیاید، مجموعه ارقام نیز دارای معنی و اعتبار کم می باشد ... ملل در حال توسعه برای بخش اعظم از تشکیل



سرمایه خود وابسته به ورود سرمایه گذاری های خارجی هستند و جلب موفقیت آمیز سرمایه گذاری به مقدار زیادی متأثر از موقعیت مالی می باشد". (آنتوان، ۱۹۶۵)

بطور کلی در توسعه اقتصادی هر کشوری، نظامهای حسابداری وظیفه فراهم آوری اطلاعات مالی دقیق، به موقع و قابل اطمینان مورد نیاز برای مراحل تهیه، اجرا و کنترل پروژه های توسعه ای را به عهده دارند.

کلکتر (Kleckner) شش ویژگی که فرد بایستی جهت حرفه حسابرس موفق دارا باشد را شناسایی می نماید. این شش ویژگی عبارتند از: کنجکاوی بودن، مفهوم سازی، درک جهان تجارت، مهارت های ارتباطی، روشهای حل مسئله و توانایی و تمایل جهت قضاوت های ابتکاری. (کلکتر، ۱۹۸۵)

هال (Hall) با اضافه نمودن استعداد ریاضیاتی، درک درست از اهمیت ویژگیهای شخصی، اعتماد به نفس، درستکاری و درایت به فهرست بیان شده کلکتر، این فهرست را توسعه داد. (هال، ۱۹۸۶)

کلکتر کنجکاوی بودن را به عنوان تحرک فکری، تحقیق مداوم، جستجو، بررسی و ارزیابی مجدد تعریف می نماید.

هال این ویژگی را "حس کنجکاوی" می نامد و آنرا چیزی نزدیک به "شک" تعریف می نماید. شخصی با این فضا دایما سوالهایی در مورد تفسیرهای جایگزین در مورد داده های جمع آوری شده می پرسد. سوالاتی در مورد این که آیا داده ها جهت نتیجه گیری کافی می باشند یا نه؟ و سوالاتی در مورد این که چطور تغییر در شرایط اساسی، پیامدها و نتایج آنرا تغییر خواهد داد، می پرسد. اگرچه هال می داند که حسابرس بایستی شک بکند، اما نباید شکاک باشد. حسابرس شکاک قادر نخواهد بود کار حسابرسی را انجام دهد زیرا هر معامله ای به عنوان فرصتی جهت کلاهبرداری و اختلاس نگریسته می شود.

کلکتر مفهوم سازی را به عنوان توانایی جهت توسعه و کار با ایده ها و مفاهیم انتزاعی تعریف می نماید. مفهوم سازی به حسابرس کمک می کند تا توصیه هایی در جهت چگونگی بهبود کارایی عملیات به مشتری ارائه نماید. این به شرکت حسابداری اجازه می دهد تا از طریق ارائه خدمات بیشتر به مشتریان حسابرسی، بین خدماتش و خدمات دیگر شرکت های حسابداری تفاوت قائل

شود. به طور مشابه، هال اعتقاد دارد که یک حسابرس باید یک متفکر ریاضیاتی نیز باشد. مهارت‌های ریاضیاتی برای بکارگیری مفاهیم ارزش جاری، مفاهیم آماری و محاسبات پیچیده مالیاتی در ارزیابی اثرات اقتصادی مبادلات تجاری پیچیده، ضروری می‌باشد. یک حسابرس بدون این مهارت‌ها قادر نخواهد بود، درست بودن صورت‌های مالی مشتریان را ارزیابی نماید.

کلکتر تشریح می‌کند که درک مناسب از دنیای تجاری برای بقاء شرکت حسابرسی از طریق توانمند نمودن حسابرسان خود، به تشخیص نیازها و تمایلات مشتریان اهمیت زیادی دارد. حسابرسان با این اطلاعات قادر خواهند بود تا خدمات مشاوره‌ای را به طور موثری به مشتری بفروشند و سودآوری شرکت را بهبود دهند. این ویژگی‌ها در انجام حسابرسی، حسابرس را قادر به ارزیابی این موضوع می‌نماید که آیا روشهای اندازه‌گیری انتخاب شده توسط مشتری فعالیت‌های تجاری او را در طی دوره به طور مناسبی نشان می‌دهد یا نه؟

هال این موضوع را بوسیله بیان این نکته که، حسابرس باید غریزه کارآفرینی قوی داشته باشد، توسعه می‌دهد. به نظر هال این خصیصه‌ای است که حسابرس موفق را از حسابرس بالقوه جدا می‌کند. استدلال او این است که حسابرس باید به عملیات مشتری از دیدگاه مدیر یا مالک نگاه کند تا بتواند او را قادر به شناسایی سوالاتی کند که نیاز است پرسیده شوند.

کلکتر مهارت‌های گفتاری و نوشتاری و خواندن را در تعریفش از مهارت‌های ارتباطی وارد می‌نماید. مهارت‌های ارتباطی گفتاری و نوشتاری به حسابرسان اجازه می‌دهند تا اطلاعاتی را که بدست آورده اند به دیگران انتقال دهند. فردی با مهارت‌ها و دانش تخصصی عالی بدون مهارت‌های ارتباطی خوب ارزش محدودی برای سازمان دارا می‌باشد. زیرا دیگران از توانایی او بهره‌ای نمی‌برند.

حسابرسان به مهارت‌های شنیداری نیاز دارند تا بتوانند (۱) هدایت‌ها و انتظارات سرپرستان را درک نمایند (۲) اطلاعات غیر مغرضانه‌ای را از طریق مصاحبه از پرسنل مشتری جمع‌آوری نمایند و (۳) اطلاعات شفاهی را که جمع‌آوری نموده‌اند ارزیابی کنند.

کلکتر اعتقاد دارد که توانایی حل مساله به این دلیل مورد نیاز می‌باشد که حسابرسان نیاز دارند که مشکلاتشان را با روشی کارا حل کنند.

این ویژگی به جهت طبیعت رقابتی حسابداری عمومی و نیاز جهت کمک به مشتریان برای پیدا کردن راه حل هایی برای مشکلاتشان ضروری می باشد.

ویژگی آخر از نظر کلکتر تمایل و توانایی جهت انجام قضاوت های ابتکاری می باشد. کلکتر این ویژگی را حیاتی می داند. زیرا حسابرس اغلب قبل از این که حقایق روشن شوند نیاز به اخذ تصمیماتی دارد. از مهارت های قضاوتی دیگر مورد نیاز حسابرسان مهارت درک اهمیت می باشد. که حال آن را به عنوان توانایی ارزیابی اهمیت یک موضوع تعریف می نماید به نظر حال درک درستی از اهمیت جهت قادر نمودن حسابرس به انعطاف پذیر بودن در کارهای مختلف مورد نیاز می باشد. بحث با پرسنل مشتری در مورد چگونگی گزارش مبادلات بی اهمیت باعث اتلاف وقت مشتری و حسابرسی موثر می گردد و می تواند به روابط کاری طرفین لطمه وارد نماید. از طرف دیگر لازم می باشد که اقلام با اهمیت دقیقاً مورد بحث قرار گیرند و اگر روش گزارشی مورد استفاده مشتری بسته به شرایط مناسب نباشد حسابرس باید نوع گزارش حسابرسی خود را تعیین نماید.

حال اعتقاد دارد که ویژگی های اعتماد به نفس و درایت جهت اطمینان از این که حسابرس ویژگی حرفه ای خود را، زمانیکه مشتری در مورد قضاوت او درباره گزارش منتشره سوال می نماید، حفظ بکند مورد نیاز می باشد.

حسابرس نیاز دارد که مباحث حساس را با روشی غیر تدافعی مورد بحث قرار دهد، تا از بحثی باز با مشتریان اطمینان دهد. این پیش شرط حیاتی جهت تلاش برای ترغیب مشتری به تغییر ارائه اقلام مورد سوال موجود در گزارش مالی می باشد به عبارت دیگر، مباحثه بایستی اطلاعات جدیدی ارائه نماید تا در تصمیمات حسابرس مورد ملاحظه قرار گیرد.

حال اعتقاد دارد که درستکاری (صحت) ویژگی مطلقاً ضروری است که حسابرس موفق باید دارای آن باشد. او می گوید که:

"عقیده حسابرس بدون ویژگی صحت، چیزی بیش از یک حرف پوچ یا یک سخن رانی بیهوده نمی باشد." (هال، ۱۹۸۶)

معیار واقعی موفقیت حسابرس این است که او چگونه بطور موثری به منافع عموم خدمت می نماید.

بیانیه‌های کمیته انجمن حسابداری آمریکا در زمینه ساختار، محتوا و آینده آموزش حسابداری بیانیه‌های کمیته انجمن حسابداری آمریکا در زمینه ساختار، محتوا و آینده آموزش حسابداری (AAA) بیان می‌نمایند که تحلیل رفتن محتوای آموزشی آزاد برنامه‌های حسابداری باید جبران (معکوس) گردد. کمیته توصیف می‌نماید که دوره‌های حسابداری باید به سه مرحله زیر تقسیم گردند.

(۱) دو سال آموزش عمومی (۲) دو سال آموزش حسابداری عمومی و (۳) یک سال آموزش حسابداری تخصصی.

هدف اصلی مرحله نخست دوره تحصیلی حسابداری، توسعه توانایی یادگیری دانشجویان در سطح دستورالعمل دانشگاهی خواهد بود. وظیفه ظریف دیگر این دو سال نخست، شناسایی دانشجویانی می‌باشد که توانایی گذراندن مرحله دوم دوره تحصیلی حسابداری را ندارند. مرحله دوم دوره حسابداری به دانشجویان مبنای عمومی دانش حسابداری را ارائه خواهد نمود. اهداف این دوره عمومی، مجهز نمودن دانشجویان به (۱) الزامات اساسی برای ورود به حرفه حسابداری (خواه صنعتی، دولتی یا خصوصی) و (۲) توانایی به کارگیری دانش حسابداریشان تحت سرپرستی معقول می‌باشد.

مرحله نهایی دوره تحصیلی حسابداری، دانش تخصصی مورد نیاز جهت بخش خاصی از حرفه حسابداری (برای مثال حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی، مالیاتی) را به دانشجویان ارائه می‌نماید. کمیته AAA توصیف می‌نماید که در این دوره، جنبه‌های تئوریک تخصصی انتخابی دانشجویان مورد تأکید قرار گیرد. هدف مهیا نمودن دانشجویان به درک کاربرد یافته‌های تحقیق، انجام تحقیق در تخصصشان و طراحی سیستم‌های حسابداری خواهد بود.

گزارش کمیته AAA دربرگیرنده ۲۸ بیانیه راجع به نیاز برای هدایت دوباره آموزش حسابداری جهت ارائه نوع آموزش که کمیته اعتقاد دارد جهت ورود موفق افراد به حرفه حسابداری آینده ضروری است، می‌باشد.

از این ۲۸ بیانیه ۷ تای آن مرتبط به حوزه و محتوای آموزش حسابداری می‌باشد. ۴ تا مرتبط به ساختار آموزش حسابداری، ۳ تا مرتبط به فرآیند یادگیری، ۲ تا مرتبط به مسئولیت‌های دانشکده‌های حسابداری، ۵ تا مرتبط به حمایت تشکیلاتی از آموزش حسابداری، ۴ تا مرتبط به اعتبارنامه‌های برنامه‌های حسابداری، یکی مرتبط به استفاده از آزمون تخصصی در دوره تحصیلی

و ۳ تا مرتبط به اقتصادی بودن آموزش حسابداری می‌باشد. بیانیه‌های ذیل مرتبط با این تحقیق می‌باشند.

#۴ آموزش حسابداری دانشگاهی باید به مهارت‌ها و توانایی‌های مورد نیاز جهت یادگیری مادام‌العمر تاکید نماید.

#۶ دانشکده‌های حسابداری باید انتظارات بالایی را برای دانشجویان پایه گذاری نموده و محتوای دوره تحصیلی و روشهای یادگیری را در جهت تطابق با مهارت‌های حرفه‌ای، قابلیت‌های شخصی و دانش عمومی مورد انتظار جهت توسعه دانشجویان اصلاح نمایند.

#۱۰ حسابداران تجربی و دانشگاهی باید در تصمیم‌گیری بر روی محتوای تحصیلات تخصصی که بوسیله دانشگاهها، کارفرمایان یا دیگران از طریق برنامه‌های گوناگون آموزش حسابداری ارائه می‌گردند و از طریق اصل مزیت تقریبی مورد هدایت و راهنمایی قرار گیرند.

### کمیته تغییر آموزش حسابداری

کمیته تغییر آموزش حسابداری (AECC) به منظور اشاره به برخی عدم کارایی‌ها که توسط دیگران در مورد مباحث جاری آموزش حسابداری ایالات متحده مورد حمایت قرار می‌گیرد پایه گذاری گردید. کمیته در سال ۱۹۸۹ بوسیله انجمن حسابداران آمریکا پایه گذاری گردید و مسئولیت آن این بود که بعنوان یک عنصر فعال جهت بهبود آمادگی دانشگاهی حسابداران عمل نماید. انگیزه اولیه پایه گذاری AECC گزارش کمیته AAA بود که خاطر نشان می‌نماید تغییرات در آموزش حسابداری در طی ۵۰ سال گذشته با تغییرات در حرفه حسابداری هماهنگ نبوده است.

این کمیته معتقد است که آموزش حسابداری بایستی به جای فلسفه "انتقال دانش" فلسفه "آموزش جهت یادگیری" را اشاعه نماید. استفاده از فلسفه "آموزش جهت یادگیری" بدین مفهوم است که آموزش حسابداری سطح دانشگاهی مبنایی ارائه خواهد داد که می‌توان بر اساس آن آموزش تخصصی مادام‌العمر را پایه ریزی کرد. آموزش مادام‌العمر باید در یک دوره تحصیلی حسابداری که بوسیله دانشجویان بطور موفق گذرانده می‌شود دارای ۳ جزء باشد. این ۳ جزء عبارتند از مهارت‌ها، دانش‌ها، آشنایی حرفه‌ای. بخش مهارت‌ها به فرد اجازه می‌دهد تا مهارت‌ها

و مبنای دانش جدیدی را توسعه داده، اطلاعات را به افراد و گروهها انتقال داده و مشکلات ساختاری را شناسایی و حل نماید. بخش دانش، فرد را به درکی عمومی از وابستگیهای متقابل و پیچیده بین افراد، گروهها و جامعه و درکی از مفاهیم تغییر تکنولوژی و درکی پایه از حسابداری، به عنوان یک سیستم انتقال اطلاعات مهیا می‌نماید. و بخش آشنایی حرفه‌ای به افراد اجازه می‌دهد تا قضاوت‌های باارزشی در مورد مباحث حسابداری بنمایند. نمودار قابلیت‌های مورد نیاز فارغ‌التحصیلان را که توسط AECC تشریح شده، نمایش می‌دهد.

- دانش عمومی
- مهارت‌های روشنفکرانه
- مهارت‌های ارتباطات
- مهارت‌های ارتباط با دیگران (تعامل فردی)
- دانش تجاری و سازمانی
- دانش حسابداری
- مهارت‌های حسابداری
- خصوصیات و توانایی‌های شخصی

نمودار ۱: فهرست AECC از قابلیت‌های مورد نیاز فارغ‌التحصیلان حسابداری

Source: Objectives of Education for Accountants, Position Statement No. one (Bainbridge Island, WA: Accounting Education Change Commission, September 1990), 7-8.

### مباحث جاری در رابطه با دوره آموزش حسابداری

اینمان، ونزله و ویکرت در تحقیقی، ویژگیهای دانشجویان حسابداری را در مقایسه با دانشجویان مالی و رشته‌های دیگر مورد بررسی قرار دادند. بخشی از مطالعه آنها بر این موضوع تمرکز دارد که آیا فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری مهارت‌های فکری، فنی و ارتباط انسانی مورد نیاز جهت برآوردن تقاضاهای حرفه حسابداری را دارا می‌باشند یا نه؟

اینمان، ونزلر و ویکرت با شروع از دانشجویان سطح ورودی، تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای بین دانشجویان حسابداری و دانشجویان سایر رشته‌های مورد مطالعه‌شان، شناسایی کردند، آنها گزارش دادند که دانشجویان حسابداری دارای کیفیتی کمتر از دیگر دانشجویان مورد بررسی در مطالعه‌شان می‌باشند. عوامل اولیه که به نتیجه‌گیری آنها کمک کرده‌است عبارتست از: (۱) نمره‌های SAT دانشجویان حسابداری کمتر از سایر دانشجویان مورد مطالعه می‌باشند (۲) دانشجویان سطح ورودی رشته از اینکه از دانشگاه‌های سطح بالا فارغ‌التحصیل شوند اجتناب می‌نمایند. مطالعه آنها همچنین گزارش می‌نماید دانشجویانی که وارد رشته حسابداری دانشگاه می‌شوند در مقایسه با افرادی که پس از ورود به دانشگاه‌ها رشته حسابداری را انتخاب می‌نمایند مهارت‌های شغلی و قابلیت‌های پس از فارغ‌التحصیلی ضعیف‌تری را گزارش نموده‌اند. توجیه این نتایج شاید اثرات منفی تقاضای دوره تحصیلی حسابداری باشد. دانشجویان به دوره تحصیلی حسابداری بعنوان ارائه‌کننده مهارت‌های یکنواخت حفظی می‌نگرند. بنابراین آنها عقیده دارند که حسابداران تجربی با مسائل روتینی مواجه می‌گردند که نیاز به خلاقیت نداشته و با حفظ استانداردهای تخصصی دیگر با این مشکلات برخورد نمی‌کنند. اینمان، ونزلر و ویکرت سعی می‌کنند این ضعف مهارت‌های شغلی را به تواناییهای پایین دانشجویان، به علت ناتوانی تحصیلات دانشگاهی در توسعه مهارت‌های تفکر و یادگیری، و خلاقیت آنها نسبت دهند. آنها نتیجه‌گیری می‌کنند "مقایسه توانایی‌های فارغ‌التحصیلان حسابداری با توانایی‌های فارغ‌التحصیلان سایر رشته‌ها نشان می‌دهد که دانشجویانی که از رشته‌های دیگر به رشته حسابداری تغییر رشته داده‌اند بهتر از دانشجویانی که از اول رشته حسابداری را انتخاب نموده‌اند جهت برآورده نمودن مسائل حسابداری محیط امروزی آمادگی دارند." (اینمان و همکاران، ۱۹۸۹)

دلا هارپ و همکاران بیان کردند که مهارت‌های حرفه‌ای باید در بین واحدهای درسی گنجانده شوند. در تحقیق دیگر، ادراک دانشجویان از مهارت‌های قابل عرضه مورد انتظار را بررسی شد. (دلا هارپ و همکاران، ۱۹۹۹) آلبرخت و ساک اهمیت ایجاد مهارت در طی برنامه‌های درسی حسابداری را بیان کردند. (آلبرخت و ساک، ۲۰۰۰) گابریک و مک فادن ادراک دانشجویان از مهارت‌های قابل عرضه مورد انتظار را بررسی کردند. یافته‌ها نشان می‌دهد که دانشجویان با ایجاد و توسعه مهارت‌های قابل انتقال فردی از قبیل ارتباطات و مدیریت زمان که

می‌توانند در شرایط مختلف کاری استفاده شوند، موافقت. (گابریک و مک فادن، ۲۰۰۰) همچنین آتیومن پی برد که دانشجویان احساس می‌کنند دانشگاه‌ها هنوز مهارت‌ها و مشخصه‌هایی که آنها فکر می‌کنند برای شغلشان مهم هستند، را در آنها ایجاد نکرده‌اند. (آتیومن، ۲۰۰۱) در تحقیق دیگر، هانتون بیان کرد که بسیاری از وظایف سنتی حسابداری می‌توانند به طور اتوماتیک قابل اطمینان باشند ولی از ادعاهایی که بیان می‌کنند ارزش حسابداران در حال حاضر به طور قابل ملاحظه‌ای در مهارت‌های سطح بالاتر از قبیل تفکر منتقدانه و مهارت‌های تحلیلی و حل مسئله منعکس شده است حمایت می‌کند. (هانتون، ۲۰۰۲) الیوت و جاکوبسون بیان کردند که حسابداران به آموزش‌های تکمیلی از قبیل رفتار سازمانی، بحث‌هایی در مدیریت استراتژیک و مهارت‌های اندازه‌گیری و تحلیلی نیاز دارند. (الیوت و جاکوبسون، ۲۰۰۲) هاویسون این طور پیش‌بینی کرد که حسابداران آینده بر مدیریت دانش تمرکز داشته باشند و آموزش حسابداران حرفه‌ای به سمت این موضوع گرایش پیدا می‌کند. (هاویسون، ۲۰۰۳) جونز و سین تاکید کردند که دانشجویان باید با تمرکز روی ایجاد مهارت‌ها و مشخصه‌هایی در سراسر زندگی شان برای یادگیری مستمر آماده شوند. (جونز و سین، ۲۰۰۳) یکسال پس از آن، تحقیق دیگری در این زمینه یک برنامه‌ریزی میان رشته‌ای را در دانشگاه برای ایجاد مهارت‌های متنوع پیشنهاد داد. (ماتیوس، ۲۰۰۴) در سال ۲۰۰۸ نیز تحقیقی با این عنوان که چه مهارت‌هایی برای یک فارغ‌التحصیل حسابداری نیاز است؟ (شواهدی از ادراک دانشجویان و انتظارات صاحبکار) در استرالیا انجام شد. نتایج این تحقیق بیان می‌کنند که در بعضی موارد توافقی بین دانشجویان و کارفرمایان راجع به مهارت‌هایی که برای موفقیت در محیط تجاری امروزی مفید هستند، وجود دارد (از جمله: مهارت‌های حل مسئله و تجزیه و تحلیلی، مهارت‌های ارتباط کتبی و شفاهی، کار گروهی و یادگیری مستمر)؛ ولی در رتبه‌بندی کردن این مهارت‌ها اختلاف نظر وجود دارد. (کاواناو و درنان، ۲۰۰۸)

### آموزش حسابداری در ایران

علیرغم نقش موثر حسابداری در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی، جایگاه و موقعیت حسابداری در ایران به عنوان یک علم دانشگاهی، و همچنین ابزار تصمیم‌گیری، مناسب نمی‌باشد.



بطور کلی عوامل این امر به عواملی چون:

۱. ابهام نقش علمی رشته حسابداری در حل مشکلات مالی کشور
  ۲. عدم اعتقاد به نقش و اثربخشی حسابداری در توسعه کشور از جهت گزارشگری فعالیت‌های مالی
  ۳. عدم وجود سازمانهای مستقل حرفه‌ای غیر دولتی
  ۴. عدم ارتباط صنفی مستمر بین اعضای حرفه
  ۵. عدم وجود سیستم‌های کنترلی جهت ارائه خدمات حرفه‌ای و همچنین مسئولیت پاسخگویی حسابداران
- مربوط می باشد.

در هر حال با توجه به وضعیت فعلی چه استراتژی باید انتخاب نمود؟  
والاس (Wallace) و بریستون (Briston) رویکرد سه گانه‌ای را جهت رشد و توسعه حسابداری ارائه می نمایند.

۱. رویکرد وابستگی
  ۲. رویکرد اتکاء به خود با کمک خارجی
  ۳. رویکرد اتکاء به خود بدون کمک خارجی
- به گفته آنها: "رویکرد وابستگی به معنای انتقال منابع مالی، پرسنلی، تکنولوژیکی و سیستم‌های اداری و حسابداری از یک کشور پیشرفته مثل (انگلیس، فرانسه، پرتغال) به یک کشور در حال توسعه (کنیا، سنگال، آنگولا) است. با این هدف که چنین کمکی منجر به انگیزه توسعه در کشورهای در حال توسعه گردد." (والاس و بریستون، ۱۹۹۳)

آنها دلایل این امر را ناشی از:

- الف) عدم دریافت آموزش کافی توسط پرسنل بومی،
- ب) جدایی سریع افراد آموزش دیده از پیکره سازمان‌های دولتی و خروج مهارت‌های فراهم آمده از پیکره دولت،
- ج) مربوط نبودن آموزش‌های انتقالی از طرف افراد تعلیم دهنده که معمولاً از کشورهای پیشرفته می باشند،

می‌دانند.

رویکرد دوم: تلاش در جهت حفظ استقلال از طریق کمک‌های خارجی است. این کمک‌ها می‌توانند در قالب کمک‌های تأمین مالی، سازمانی و تکنولوژیکی مطرح گردند. بدیهی است که میزان چنین کمک‌هایی بستگی به سطح دانش و مهارت و توسعه حسابداری کشور متقاضی کمک خواهد داشت.

رویکرد سوم: که تحت عنوان رویکرد اتکاء به خود بدون وابستگی به خارج مطرح است توسط والاس و بریستون به صورت زیر بیان می‌گردد:

"رویکرد اتکاء به خود وابسته به سطح مهارت، دانش و نگرش افراد جامعه حسابداری در یک کشور است. آنها معتقدند که برای توسعه حسابداری جهت خودکفایی هر سه شرط فوق بطور توأم لازم است."

علیرغم وجود چنین رویکردی آنها معتقدند که بدلیل محدودیت‌های خاص موجود در کشورهای خواهان استقلال، تحقق چنین امری مشکل است.

موانع جدی که آنها در این راستا برشمردند عبارتند از: الف) عدم وجود نگرش مثبت نسبت به پیشرفت حسابداری بر مبنای اتکاء به خود توسط افراد جامعه ب) وجود نارساییهای حاد اداری و موانع اجتماعی توسعه حسابداری از جمله نبود تقاضا برای تحقیقات و عدم تمایل افراد منتقد جامعه نسبت به بهبود وضعیت حسابداری ج) شیوع گسترده فساد اداری و حاکمیت روابط بجای ضوابط و منزلت پایین محققین و وجود تبعیض و ملاکهای غیر از شایستگی (والاس و بریستون، ۱۹۹۳).

در حال حاضر وضعیت حسابداری کشور بیانگر پذیرش رویکرد خوداتکایی بدون کمک کشورهای خارجی است و لیکن بدلیل عدم وجود توانائیهای مهارتی و دانشی سطوح بالا و همچنین فقدان نگرش مثبت نسبت به دورنمای پیشرفت حسابداری تحقق چنین امری مشکل است.

### تحولات در آموزش حسابداری در ایران

آموزش حسابداری در سالهای بعد از انقلاب اسلامی تحولاتی را داشته است. در این دوره آموزش حسابداری از نظر کیفی و کمی تغییر کرد گرچه شکل آموزش و فن آوری آموزشی

بدون تغییر باقی ماند. این تغییرات در برگرنده برنامه درسی، دوره‌های آموزشی، کتاب‌های درسی و مجلات حسابداری است. (ثقفی، ۱۳۸۱)

### نیازهای جدید

تحولات دهه اخیر در محیط کسب و کار و پیشرفت‌های شگرف در فن‌آوری اطلاعات، ضرورت بهبود دوره‌های آموزشی را افزایش داده‌است. ضرورت یاد شده الزام می‌کند مطالب زیر در دوره کارشناسی پوشش داده شود:

- نقش حسابداری و حرفه حسابداری در جامعه
- تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری
- چگونگی استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری
- تحلیل ریسک و کنترل آن
- استانداردهای حسابداری و حسابرسی و چگونگی اجرای آن
- استفاده فن‌آوری و تجارت در تصمیم‌گیری و
- مالیات

از طرف دیگر دانش و مهارت مورد نیاز حسابداران و حساب‌رسان در پاسخ به الزامات محیط کسب و کار، ایجاب می‌کند دروسی از قبیل گزارش‌نویسی، کارگروهی، تجزیه و تحلیل ریسک، مشتری‌مداری، زبان، صفحه گسترده، برنامه نرم‌افزاری Word، ویندوز، وب‌سایت، نرم‌افزارهای Data Base، سیستم‌های اطلاعاتی، تجارت الکترونیک، قانون مالیات، حسابداری برای واحدهای غیرانتفاعی، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، مدیریت مالی پیشرفته و حسابداری بین‌الملل در دوره کارشناسی گنجانده شوند. (همان منبع، ۱۳۸۱)

### تحقیقات صورت گرفته در مورد موانع اعتلای آموزش حسابداری در ایران

خدادوست، مسائل و مشکلات آموزش حسابداری ایران قبل از انقلاب اسلامی را مورد بررسی قرار داده‌است. مسائل و مشکلات آموزش حسابداری ایران در آن سالها کم و بیش مانند سایر کشورهای در حال توسعه بوده‌است. (خدادوست، ۱۹۷۵)

در کشورهای در حال توسعه توجه به حسابداری نقش مهمی دارد. نظامهای حسابداری اثربخش که به گزارش‌دهی مربوط، قابل اتکاء و به موقع منجر می‌گردد، در کشورهای در حال رشد به هر دو بخش دولتی و خصوصی به گونه‌های زیر کمک می‌کند:

- (۱) استفاده بهینه از منابع اقتصادی موجود برای بهبود سطح زندگی.
- (۲) جلوگیری از هدر رفتن تلاشها، و کاهش ضایعات، سرقت و سایر زیانهای اقتصادی.
- (۳) پاسخگویی نسبت به درآمد دولت از محل مالیات‌ها.
- (۴) پاسخگویی در مقابل سرمایه‌گذارهای خارجی و به دنبال آن جذب سرمایه‌گذاران خارجی.
- (۵) پاسخگویی نسبت به کمک‌های خارجی

در حال حاضر اعتلای آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد توجه بسیاری را به خود جلب کرده است. پروفیسور مولر در این‌باره اظهار می‌دارد: "ما نیز همچون دانشمندان و حسابداران حرفه‌ای جهان اول و جهان دوم، باید مسئولیت دائمی خودمان را در برابر رشد حسابداری در جهان سوم بپذیریم. این مطلب یک مجادله علمی نیست. برخی آنرا یک موضوع اخلاقی و هنجاری می‌دانند، و عده‌ای دیگر آن را موردی از تساوی و انصاف در میان جوامع انسانی قلمداد می‌کنند. در عین حال، گروهی آن را داخل در بحث‌های اقتصادی مثل سطح زندگی کافی برای همگان قرار می‌دهند. احتمالاً وابستگی جمعی و نظریه دهکده جهانی گروهی دیگر از حسابداران را برمی‌انگیزاند. بدون قبول سریع مسئولیت‌های صریح در این زمینه به احتمال زیاد در وضعیت موجود باقی می‌مانیم."

پروفیسور انتون موضوع را جدی‌تر می‌بیند. او پیشنهاد می‌کند که یک مرکز برای هماهنگی موسسات حرفه‌ای و آموزشی حسابداری در آمریکا ایجاد شود. در عین حال، مشکلات بسیاری در زمینه اعتلای آموزش حسابداری در سرراه کشورهای در حال توسعه، همانند ایران وجود دارد. حل این مشکلات نیازمند مطالعه دقیق (بر حسب کشور به کشور) به منظور استقرار استراتژیهای بلند مدت است. بررسی مسائل مربوط به آموزش حسابداری امری لازم‌الاجرا در طراحی سیستم‌های حسابداری موثر و قابل اتکاء به شمار می‌آید. (ثقفی، ۱۳۷۱)

به دلیل نفوذ انگلیس در صنعت نفت و اعزام دانشجویان برای آموزش حسابداری به انگلستان و بازگشت چنین افرادی در حرفه و آموزش، حسابداری در ایران ابتدا تحت نفوذ کامل سیستم

انگلیسی آن قرار داشت. مدرسین این رشته اکثراً حسابداران بودند که آموزش خود را به شکل تجربی در شرکت‌ها و بانکهای خارجی مثل بانک شاهی شرکت نفت سابق و بانک ملی ایران در ابتدای تأسیس فرا گرفته و یا از حسابداران خبره‌ای بودند که پس از اعزام به انگلیس به وطن بازگشته و در کنار فعالیت‌های حرفه‌ای به تدریس اشتغال داشته‌اند.

غالباً آموزش از طریق حل مسأله، روش تدریس این دسته از مدرسان بود. به جنبه‌های عملی حسابداری، بیشتر توجه می‌شد تا دیدگاههای نظری آن، در نتیجه روش استقرایی آموزش بر شیوه قیاسی - استقرایی آن غالب بود.

با گسترش نفوذ سیاسی و فرهنگی آمریکا در ایران و مراجعت فارغ‌التحصیلان ایرانی رشته حسابداری از آمریکا، فرهنگ آمریکایی حسابداری در ایران اشاعه پیدا کرد. موسسات عالی آموزش نظیر موسسه عالی حسابداری و دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران سبک آمریکایی حسابداری را در آموزش دنبال کردند، درحالی‌که در دبیرستانها و دانشکده‌های حسابداری شرکت نفت، آموزش حسابداری به سبک انگلیسی و با تأکید بر جنبه عملی آن مورد نظر بود. بعدها تدریس مواد حسابداری توسط اساتید با دو پیشینه تحصیلی متفاوت که در یک دانشگاه تردد پیدا کردند مشکلاتی را بعثت تضاد در دیدگاه‌هایشان نسبت به حسابداری برای دانشجویان ایجاد می‌کرد. در عمل همچنین تضادهایی بین فارغ‌التحصیلانی که از موسسات آموزشی با سیستم آموزشی متفاوت فارغ‌التحصیل می‌شدند مشاهده می‌گردید. (نوروش، ۱۳۷۲)

قطعا محیط اقتصادی بر دانش حسابداری تأثیر می‌گذارد و از آن نیز تأثیر می‌پذیرد. بی‌شک برنامه‌های درسی دانشگاههای انگلستان و آمریکا برگرفته از محیط اقتصادی آنهاست. به همین دلیل شاهدیم که نیازهای صنایع به دانشجویان حسابداری آموزش داده می‌شود و آموخته‌های آنها نیز بطور کامل به کار بنگاههای اقتصادی می‌آید و از این حیث، میان برنامه‌های درسی و محیط اقتصادی سازگاری برقرار است ما نیز در ایران باید این سازگاری را برقرار نمائیم. یعنی باید برنامه‌های درسی حسابداری را براساس نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری تنظیم کنیم. اما عملاً مشکلاتی مانع از انجام این کار می‌شود. (تقفی، ۱۳۸۱)

پیش و پس از انقلاب اسلامی برنامه‌های دروس تخصصی حسابداری از دانشگاههای معتبر آمریکا و انگلیس اقتباس شده‌است، اما محیط اقتصادی و آموزشی ما با آنها متفاوت بوده است.

بعلت وارداتی بودن دانش و علم معمولاً آموزش ما جلوتر از صنعت حرکت می‌کند. معمولاً دانشجویان آموخته‌هایی دارند که با یک تاخیر ۵ تا ۱۰ ساله به عرصه عمل راه می‌یابد یا اصلاً به آن راه نمی‌یابند. در غرب ابتدا مسائل و مشکلات در عرصه صنایع و کسب و کار و تجارت بروز می‌کند و بدنبال آن حاصل یافته‌ها و دستاوردهای صنعت و تجارت به دانشگاه وارد می‌شود با تکیه بر این یافته‌ها و دستاوردها، نظریه‌های مطرح شده را صورت‌بندی و نتیجه آن را به صورت مقاله در مجلات علمی منتشر می‌کنند. نتیجه اینکه هر کشوری ویژگی‌های سیاسی اجتماعی و اقتصادی و فرهنگی خاص خودش را داراست و هدف‌ها و نیازهای اطلاعاتی مدیران اقتصادی در هر کشور نسبت به کشور دیگر تفاوت می‌کند. در نتیجه هر کشوری باید تشویق شود که به جای تقلید ساختار و مشخصات نظام‌های اطلاعاتی کشور دیگر، سیستم متناسب با نیازهای خودش را طراحی و اجرا کند. (ثقفی، ۱۳۷۱)

در زمینه نیازهای آموزشی در رشته حسابداری تا کنون تحقیقات زیادی صورت نگرفته تا از نتایج آن در جهت اعتلاء حسابداری که نقش مهمی در توسعه اقتصادی و مدیریت کشور دارد بهره‌برداری لازم صورت گیرد. بهر حال در حال حاضر بدون انجام تحقیقات لازم در برنامه‌های آموزشی سرمایه‌گذاری کرده‌ایم و از نظام حسابداری آمریکایی بدون ارتباط دادن آن با شرایط اجتماعی - اقتصادی کشورمان پیروی می‌کنیم، حتی این دنباله روی هم بدون انجام تحقیقات دستخوش تغییراتی (برای مثال حذف بعضی از دروس از برنامه درسی) گردید که علت آن روشن نیست.

در مقاله‌ای که توسط علی ثقفی و عادل محمدزاده نوین در آوریل ۱۹۹۲ در کنفرانس بین‌المللی حسابداری در واشنگتن دی سی با عنوان "اعتلای آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد: بررسی مورد ایران" ارائه گردید؛ پیشنهاداتی برای اعتلاء آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد در چهار حوزه بعمل آمد که عبارتند از:

آموزش اعضای دانشگاهی با تحصیلات عالی، آموزش حسابداری و نظام حرفه‌ای مربوط به یکدیگر، همکاری و تشریک مساعی نزدیکتر بین دانشگاهیان و حسابداران حرفه‌ای و بالاخره ایجاد انجمن‌ها و جامعه‌های حرفه‌ای حسابداری.

همچنین در تحقیق مذکور در خصوص اینکه چه عواملی بر سر راه رشد آموزش حسابداری در ایران وجود دارد؟ استراتژیهای گوناگون برای اعتلاء آموزش حسابداری در ایران چه مواردی می‌باشد؟ و چه دوره‌هایی از حسابداری و یا مواد درسی مربوط به آن برای آموزش این حرفه در ایران مناسب است؟ پرسشنامه‌ای براساس مدل بیکر و نوین در بین ۳۵ نفر از حسابداران و مدرسان حسابداری که با مسائل آموزشی و اجرایی حسابداری در ایران آشنایی کافی داشتند توزیع گردید و ۶ عامل زیر به ترتیب اولویت، به عنوان عوامل بازدارنده رشد آموزش حسابداری در ایران از دید این افراد شناخته شدند که عبارتند از:

۱. کافی نبودن مدرسان زبده
  ۲. تفاوت آشکار بین آموزش و اجرا
  ۳. کمبود کتابهای درسی حسابداری و یا وجود کتابهای قدیمی فارسی
  ۴. کمبود پژوهشهای کافی در زمینه حسابداری
  ۵. پایین بودن وضع چاپ و انتشار مطالب حسابداری
  ۶. نبود دوره‌های کارآموزی دانشجویان همراه با تحصیلات دانشگاهی
- استراتژیهای زیر برای بهبود و رشد حسابداری با توجه به ترتیب اثربخشی توسط افراد مورد نظر ارائه گردیده:

- 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 موثر دولتی در زمینه نقش و فواید حسابداری در توسعه اقتصادی
- تشویق و ترویج همکاریهای حرفه-دانشگاه
- افزایش کاربرد کامپیوتر در فراگردهای اطلاعات حسابداری
- افزایش چاپ و انتشار مجلات حسابداری
- ایجاد و تشویق به توسعه فعالیت‌های انجمن دانشجویان حسابداری

این محققان ترجمه کتاب‌های حسابداری و حسابرسی را بدون تطبیق مطالب آنها با نیازهای جامعه مفید نمی‌دانند. (ثقفی، ۱۳۷۱)

از نظر شریفی (دانشگاه میثیگان غربی، ۱۳۷۲) اصول و ضوابط ارائه شده از طریق همکاری نزدیک بین نظام آموزشی کشور به افراد ذی‌علاقه انتقال می‌یابد. بنابراین با توجه به انتظارات تصور شده توسط حسابداران فردا، نقش موسسات آموزش عالی سرنوشت سازتر می‌شود. از آنجا که خاتمه تحصیلات دانشگاهی در شرایطی که دانش و تکنولوژی به سرعت تغییر می‌کند، خاتمه تحصیلات به حساب نیامده و در حقیقت شروع فراگیری برای یک فرد می‌باشد؛ لازم است که نظام آموزشی کشور، شرایط بازآموزی افرادی که در گذشته تعلیم دیده‌اند را نیز فراهم نماید. (شریفی، ۱۳۷۲)

تحقیق بعدی توسط دکتر جمال رودکی در سال ۱۹۹۶ صورت گرفته است. در این تحقیق کتابخانه‌ای به تجزیه و تحلیل معروفترین نظام‌های آموزش حسابداری طراحی شده برای یا به وسیله کشورهای در حال توسعه پرداخته شده‌است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که هدف نظام‌های آموزشی مثل حسابداری توسعه اقتصادی و یا حسابداری ارزیابی اقتصادی تربیت حسابداران متخصص به منظور شرکت در برنامه‌های توسعه اقتصادی کشورهای در حال توسعه در بلندمدت است. در حالی که نظام‌های دو یا سه مرحله‌ای آموزشی هدف را فراتر از پاسخگویی به نیاز برنامه‌های توسعه اقتصادی این کشورها قرار داده و به تربیت حسابداران در سطوح مختلف از تخصص کوتاه مدت و سپس بلندمدت توجه نموده‌اند. در این تحقیق با بررسی نقدگونه نظام‌های آموزشی سایر کشورهای در حال توسعه، راهبردهای چندی برای ارتقاء کمی و کیفی آینده آموزش حسابداران ارائه شده‌است. نتایج این تحقیق، توسعه دوره‌های کاردانی حسابداری با تأکید بر جنبه‌های عملی و کسب تجربه به وسیله دانشجویان حسابداری را پیشنهاد می‌نماید. تربیت کادر آموزشی با کفایت، دارای شرایط تدریس در دانشگاهها و مراکز آموزش عالی از هدف‌های دوره‌های تحصیلی تکمیلی با زمینه نظری می‌باشد. فراهم ساختن امکانات استفاده بهینه از منابع مالی و نیروی انسانی از منافع استفاده از نظام آموزشی پیشنهادی است که ابعاد آن در این تحقیق ارائه شده‌است. به منظور هرچه بیشتر شفاف شدن سیاست آموزش حسابداران آینده کشور پیشنهاد می‌شود مطالعات نیروی انسانی مشغول تدریس در آموزش عالی (دولتی، نیمه دولتی و خصوصی)،



شروع شود. در این تحقیقات آمار متخصصان حسابداری از نظر مدرک تحصیلی و سایر مشخصات بدست می‌آید. داشتن این آمار برای برنامه ریزی آموزش حسابداری دارای اهمیت بسیار است. موضوع دیگری که آن نیز در برنامه ریزی آموزشی دارای اهمیت است بررسی کمیت و کیفیت کتاب های درسی، نشریات تخصصی و وسایل کمک آموزشی مورد استفاده مراکز آموزش عالی حسابداری دولتی، نیمه دولتی و خصوصی است. (رودکی، ۱۹۹۶)

غلامرضا مظاهری کوپایی (۱۳۷۴) در دانشگاه تربیت مدرس تهران در پایان نامه دوره کارشناسی ارشد خود با موضوع "بررسی وضعیت آموزش حسابداری در ایران" به شناسایی موانعی که در راه اعتلاء آموزش حسابداری در ایران وجود دارد، پرداخته و درجه اهمیت آنها را مشخص نموده است. در این تحقیق که بصورت پرسشنامه‌ای تنظیم و در میان گروههای سازمان حسابرسی، اعضای انجمن حسابداران خبره ایران و اعضای هیات علمی رشته حسابداری در دانشگاههای دولتی شهر تهران توزیع گردید، نتایج یافته‌ها نشان داد برخی از علل عدم اعتلاء آموزش حسابداری در ایران عبارتند از: چند شغله بودن اساتید رشته حسابداری، عدم ارتباط دانشگاهها و مراکز آموزش عالی با مراکز صنعتی و حرفه‌ای، کمبود حقوق و وجود مشکلات رفاهی اساتید، کمبود پژوهشها و تحقیقات در زمینه رشته حسابداری و .... افزایش حقوق و رفع مشکلات استادان رشته حسابداری، ایجاد انگیزه‌های مادی و معنوی جهت انجام پژوهشها و تحقیقات، تشویق صنایع و دانشگاهها به ایجاد ارتباط نزدیکتر با یکدیگر و ... از جمله پیشنهادات برای رفع موانع موجود در راه اعتلاء آموزش حسابداری در ایران بود که در این تحقیق اشاره شده است. (مظاهری کوپایی، ۱۳۷۴)

بدری (۱۳۷۳) نیز در مقاله خود با عنوان رویکرد فلسفی در آموزش حسابداری، یکی از فرضیات خویش را چنین بیان می‌نماید: "در مجموع توان و استعداد تحصیلی دانشجویانی که در حال حاضر (در ایران) به تحصیل در رشته حسابداری روی می‌آورند از حد متوسط مطلوب، پایین تر است." (بدری، ۱۳۷۳)

نوروش در مقاله‌ای با عنوان به سوی آینده‌ای برای زیر ساخت حسابداری کشورهای در حال توسعه در قسمت پیشنهادات بیان می‌کند: "پیشنهاد می‌گردد از هم اکنون وزارت امور اقتصادی و دارایی، بودجه‌ای تحت نظارت یک مرکز پژوهشی در اختیار دانشگاههایی که دارای دوره‌های تحصیلات تکمیلی در رشته حسابداری هستند قرار دهد تا با انجام تحقیقات گسترده نیازهای

اطلاعاتی استفاده کنندگان، گزارشهای مالی و مدیریتی داخلی، گزارشهای مالی خارجی، گزارشهای مورد نیاز اقتصاددانان و آمارگیران و سایر استفاده کنندگان احتمالی در سطح ملی و کلان را تعیین کنند." (نوروش، ۱۳۷۸)

دانشجویان حسابداری پس از اتمام تحصیلات در شاخه‌های تخصصی حسابداری از قبیل حسابداری مالی، حسابداری صنعتی، حسابرسی، طراحی نظام‌های مالی و آموزش به کار می‌پردازند. بی‌گمان یافته‌های دوره‌های آموزشی قابلیت‌هایی برای موفقیت در حرفه‌های مذکور فراهم می‌کنند. به نظر می‌رسد فرآیند فعلی آموزش حسابداری در ایران دارای کمبودهایی باشد و توانایی لازم جهت تربیت افراد شایسته برای تصدی حرفه‌های مذکور را نداشته باشد. بدین منظور نیاز به تغییر آموزش حسابداری با تأکید بر برنامه درسی دوره کارشناسی و روش‌های تدریس حسابداری موضوع تحقیقی بود که توسط مجید عظیمی در سال ۱۳۷۶ انجام شد. در این تحقیق پرسشنامه‌ای به منظور تعیین توافق یا عدم توافق استادان حسابداری با تغییر آموزش حسابداری در ۲۰ جمله تنظیم شد. این جملات معمولاً در پشتیبانی از تغییر آموزش حسابداری بیان شدند. پرسشنامه‌ها برای ۷۳ تن از اعضای هیأت علمی حسابداری ارسال شد. طبق نتایج حاصل از این تحقیق ۶۹ درصد از پاسخ‌دهندگان تغییرات بنیادی و اساسی در برنامه درسی حسابداری را ضروری دانستند. نزدیک به ۵۷ درصد از پاسخ‌دهندگان براین عقیده بودند که فرآیند فعلی آموزش حسابداری قادر نخواهد بود حسابداری را تربیت کند که نیازهای روبه گسترش حرفه را برطرف سازند. به اعتقاد ۶۶ درصد از پاسخ‌دهندگان، آموزش آموختن باید از اهداف برنامه درسی حسابداری باشد. ۸۱ درصد از پاسخ‌دهندگان اعتقاد داشتند که دانشجویان دوره کارشناسی حسابداری باید قادر به حل مسائل ساخت نیافته (افته‌ها) باشند و تقریباً تمامی پاسخ‌دهندگان (۹۵ درصد) براین باور بودند که در برنامه درسی حسابداری باید تأکید بیشتری بر اخلاق حرفه‌ای شود. ۸۱ درصد از پاسخ‌دهندگان اظهار کردند که برنامه درسی حسابداری باید تأکید بیشتری بر مهارت‌های ارتباطی گفتاری نوشتاری داشته باشد و ۷۲ درصد از استادان حسابداری معتقد بودند که دانشجویان باید به طور کامل با استانداردهای حسابداری و حسابرسی آشنا شوند. تقریباً ۶۳ درصد از پاسخ‌دهندگان با تغییرات اساسی در روشهای تدریس حسابداری موافق بودند. ۷۶ درصد اظهار کردند که روشهای تدریس سنتی کمتر منجر به تفکر خلاق در دانشجویان خواهد شد.

درصد بالایی از اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها با کاربرد روش یادگیری مشارکتی به طور وسیع در کلاس درس موافق بودند. (عظیمی، ۱۳۷۶)

اعظم السادات میرحسینی نیری (۱۳۷۶) در دانشگاه شهیدبهشتی در پایان نامه کارشناسی ارشد خود با موضوع "بررسی اثربخشی برنامه آموزش دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری" علت اصلی انتخاب این موضوع را کاستی‌های موجود در امر آموزش حسابداری عنوان نموده است، چرا که دانشگاه‌های ما هنوز نتوانسته‌اند کارشناسان مالی که توانایی تحلیل و بررسی و تصمیم‌گیری داشته باشند را به جامعه تحویل دهند. مسئله دیگر عدم انطباق دروس آموزشی با نیازهای جامعه در این تحقیق عنوان شده است. در این تحقیق تمام ایرادهای مطروحه در مورد آموزش حسابداری را به دوره کارشناسی ارشد، به طریق اولی وارد کرده است و عقیده داشته که این دوره از کارایی لازم در حد مورد انتظار برخوردار نیست. (میرحسینی نیری، ۱۳۷۶)

حسین اعتمادی (۱۳۷۷) در پایان نامه دکترای (PH.D) خود در دانشگاه تربیت مدرس با موضوع "شناسایی عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران و ارائه برنامه کارا و کارآمد"، عنوان نموده که پیشرفتهای علمی و فنی در زمینه آموزش 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. همچنین با توجه به تحولات اقتصادی کشور چنین به نظر می‌رسد که نظام آموزشی حسابداری از نارسائیهای بنیادی برخوردار بوده و در نتیجه امکان پرورش استعدادها و بوجود آوردن تخصص‌های لازمه را ندارد. در این تحقیق به شناسایی و تعیین درجه اهمیت هریک از عوامل و موانع رشد در ساختار آموزش حسابداری در ایران پرداخته است. نقطه نظرات آزمودنی‌ها که در این تحقیق اعضای هیات علمی حسابداری دانشگاه‌های سراسری کشور، دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری و اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی بودند از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید. بر مبنای آزمون فرضیات این تحقیق، کمبود اساتید متخصص و رسیدگی به امور رفاهی آنان (گروه اساتید و اعضا هیات علمی)، افزایش سطح معلومات زبان خارجی دانشجویان (گروه دانشجویان) و تاکید بر مبنای تئوریک (گروه مربوط به برنامه آموزشی) از مهمترین عواملی بودند که نتایج تحقیق تاثیر آنها را بر فرایند آموزش حسابداری بسیار حائز اهمیت نشان داده است. (اعتمادی، ۱۳۷۷)

نوروش (۱۳۷۷) در مقاله‌ای دیگر تحت عنوان "بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش دیده در واحدهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" بیان نموده است که برنامه آموزشی نامناسب و ضعف سایر عوامل سیستم آموزشی، یکی از مهم ترین علل پایین بودن دانش و مهارت حسابداران و در نتیجه کیفیت اطلاعات مالی می‌باشد. آموزش مکانیکی و ناقص حسابداری به ویژه حل مساله در سطح دانشگاهها در کنار کاستی های موجود عوامل سیستم آموزشی نظیر کمبود شدید مدرسين کیفی و واجد شرایط، کمبود منابع درسی به زبان فارسی، برنامه درسی نامتناسب با نیازهای اجتماعی-اقتصادی امروز کشور و ... مایوس کننده است.

پیشنهاد می‌شود دست اندرکاران آموزش عالی کشور با توجه به نتایج منفی آموزش حسابداری که در این تحقیق به دست آمده از گسترش بی رویه و بدون هدف رشته حسابداری در دانشگاههای دولتی و غیردولتی تا سرمایه گذاری حساب شده در جهت رفع کاستی های یادشده و انجام تحقیقات گسترده پیرامون برنامه درسی رشته حسابداری در سطح کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری جلوگیری بعمل آورند. آموزش ناقص که از جامعیت رئوس مطالب دانش امروز حسابداری در سطح جهان برخوردار نیست، کم اهمیت تلقی نمودن دروس پایه و زمینه‌ای رشته حسابداری، نادر بودن پژوهشهای اصیل در کنار آموزش در دوره‌های تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری، تولید بی رویه فارغ التحصیلان با کیفیت نازل در سطوح مختلف و اشباع بازار کار و سلب انگیزه از استعدادهای درخشان برای ورود به این رشته از ارتقاء کیفیت آن می‌کاهد. (نوروش، ۱۳۷۷)

تحقیق دیگر مربوط به طرح پژوهشی دکتر ویدا مجتهدزاده در ارتباط با برنامه آموزش حسابداری در دانشگاههای ایران (مقطع کارشناسی) می‌باشد. این پژوهش به بررسی دیدگاههای شاعلین در حرفه حسابداری، در ارتباط با مفاد برنامه مصوب آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی در دانشگاههای ایران می‌پردازد. هدف اصلی این پژوهش، تهیه یک برنامه آموزش حسابداری مناسب برای دانشگاههای ایران در مقطع کارشناسی است. برنامه‌ای که از دید شاعلین در حرفه پاسخگوی نیازهای بازار کار ایران باشد. در مرحله اول، ۳۳ برنامه آموزش حسابداری در دانشگاههای آمریکا مورد بررسی قرار گرفت تا ویژگی های هر برنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار

گیرد. این تجزیه و تحلیل راهنمایی برای تهیه پرسشنامه به منظور جمع آوری اطلاعات فراهم کرد. در مرحله دوم با استفاده از اطلاعات جمع آوری شده، ۱۰ فرضیه آزمون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. این تحقیق نتایج چندی را در برداشت از جمله:

۱- برنامه آموزشی حسابداری باید تأکید مساوی بر سه بخش دانش عمومی، دانش تخصصی وابسته و دانش تخصصی حسابداری داشته باشد.

۲- دانش عمومی باید بر علوم ارتباطات (نگارش به زبان فارسی و انگلیسی و ارائه سمینار)، ریاضی، علوم اجتماعی و علوم انسانی تأکید کند و کمتر به مطالب مربوط به علوم طبیعی بپردازد.

۳- آموزش کاربرد کامپیوتر از دروس تخصصی حسابداری باشد.

۴- درس کارآموزی در میان دروس تخصصی گنجانده شود. (مجتهدزاده، ۱۳۷۹)

دکتر نوروش در تحقیقی که جامعه آماری آن را مدرسین دانشگاه، حسابرسان مستقل، حسابداران شرکت‌ها و حسابداران دولتی تشکیل می دادند در مورد دو مورد از فرضیات تحقیق خود:

فرضیه ۲ تحقیق: آیا برنامه درسی مصوب رشته حسابداری دانش نظری مورد نیاز برای مشاغل حسابداری و حسابرسی را تأمین می کند و

فرضیه ۳ تحقیق: آیا برنامه درسی مصوب رشته حسابداری مهارت‌های مورد نیاز برای مشاغل حسابداری و حسابرسی را تأمین می کند؟

نتایج و پیشنهادات زیر را عنوان می نماید:

۱- سرفصل دروس برنامه درسی کارشناسی رشته حسابداری از اهمیت لازم برخوردار بوده و دانش نظری را در اختیار دانشجویان قرار داده و از ضرورت‌های یک برنامه درسی به شمار می رود. (اثبات فرضیه ۲)

۲- برنامه درسی از نظر حسابداران و حسابرسان "گروه‌های غیر آموزشی" مهارت‌های لازم را در اختیار دانشجویان قرار نمی دهد. (رد فرضیه ۳)

بنابراین چنین عنوان می کند که استنباط می شود فارغ التحصیلان در عمل توانایی و مهارت‌های لازم جهت بکارگیری دانش نظری را ندارند و برنامه درسی باید توانایی های لازم جهت برقراری ارتباطات، استدلال منطقی و حل مسائل واقعی را در دانشجویان ایجاد کند و عنوان

می‌کند که در این راستا بها دادن به دروس پایه و آگاهی برنامه ریزان برنامه درسی و مدرسین حسابداری از اولویت اهمیت مهارت‌های این دروس نسبت به کسب مهارت‌های ناپخته در حسابداری ضروری است. (نوروش، ۱۳۷۲)

تحقیق بعدی تحقیق میر محمود یزدانی پیرامون بررسی اهمیت برخی ویژگی‌ها (دانش‌ها و مهارت‌ها) جهت موفقیت در حرفه حسابداری و حسابرسی عمومی و نقش دانشگاه‌ها در ایجاد این ویژگی‌ها بود. هدف این تحقیق بررسی اثربخشی برنامه‌های آموزشی حسابداری در آماده سازی فارغ‌التحصیلان جهت حرفه حسابداری و حسابرسی عمومی بود. به منظور این تحقیق، حساب‌رسان ارشد و مدیران حسابرسی به جهت تجربه‌شان در سرپرستی حساب‌رسان در نخستین و پنجمین سال تجربه شان مورد سوال قرار گرفتند.

هشت دانش موضوع این تحقیق عبارت بودند از: حسابرسی، محیط تجاری، عملیات تجاری، حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، مالیاتی، اخلاقی و تکنیک‌های تصمیم‌گیری. و هشت مهارت موضوع تحقیق حاضر عبارت بودند از: ارزیابی کار حسابداری و حسابرسی دیگران، تجاری، کامپیوتری، ارتباط با دیگران، ارتباط گفتاری، ارتباط نوشتاری، یادگیری و استدلال اخلاقی حرفه‌ای.

جهت جمع‌آوری نظرات پاسخ‌دهندگان در رابطه با اهمیت نسبی دانش‌ها و مهارت‌ها، اهمیت نسبی دانش‌ها در مقایسه با مهارت‌ها و سطوح آمادگی حساب‌رسان در نخستین سال و پنجمین سال تجربه در حرفه حسابرسی در رابطه با این دانش‌ها و مهارت‌ها پرسشنامه‌ای طراحی گردید. پرسشنامه‌ها در بین حساب‌رسان ارشد و مدیران حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی در تهران توزیع گردید.

نتایج تحقیق عبارت بودند از:

۱- هر کدام از هشت دانش و هشت مهارت به یک اندازه برای حرفه حسابداری و حسابرسی عمومی موفق مهم نمی‌باشند.

۲- مسئولین ذیربط در تدوین برنامه درسی حسابداری مقدماتی نیازمند بهبود در دانش‌های محیط تجاری و عملیات تجاری می‌باشند.

۳- حساب‌رسان در نخستین سال و پنجمین سال تجربه در حرفه حسابرسی در مورد ارقام بیشتری از مهارت‌ها در مقایسه با دانش‌ها آماده دیده شدند. (یزدانی، ۱۳۷۷)

تحقیق پایانی مربوط به تحقیق رضائی (۱۳۸۸) با عنوان بررسی مهارت‌ها و مشخصه‌های مورد نیاز کارشناس حسابداری: (شواهدی از ادراک دانشجوی، فارغ‌التحصیل حسابداری و انتظارات صاحبکار) می‌باشد. مهارت‌های مورد بررسی در این تحقیق عبارت بودند از: مهارت‌های شخصیتی، ارتباطی، حساسیت فرهنگی، رهبری، تحلیلی، مدیریت استراتژیک، مهارت افزایش قابلیت‌ها و مهارت‌های روتین حسابداری.

یافته‌های تحقیق حاکی از آن بود که برای هر سه جامعه مهارت‌های روتین حسابداری در درجه اول اهمیت قرار داشته و مهارت‌های تحلیلی، شخصیتی، افزایش قابلیت، ارتباطی، رهبری، مدیریت استراتژیک و حساسیت فرهنگی به ترتیب در رده‌های بعدی اهمیت قرار دارند، و بجز مهارت‌های ارتباطی تفاوتی در ادراک دانشجویان در حال فارغ‌التحصیل، فارغ‌التحصیلان شاغل و انتظارات صاحبکاران نسبت به مهارت‌های مورد نیاز یک فارغ‌التحصیل حسابداری دیده نمی‌شود. (رضائی، ۱۳۸۸)

### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هر سازمانی به افراد آموزش دیده و متخصص که یکی از مؤثرترین عوامل در توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی هر کشور به شمار می‌رود، نیاز دارد تا مأموریت خود را به انجام برساند. با توجه به اینکه حسابداری در توسعه اقتصادی کشورها نقش مهمی ایفا می‌کند، آموزش حرفه حسابداری بایستی به‌روز بوده و افرادی با مهارت‌ها و مشخصه‌های مختلف تربیت نماید تا بتوانند وظایف خود را به‌درستی انجام دهند. با توجه به تحقیقات ذکر شده فوق نتایج بیانگر این است که در بیشتر تحقیقات صورت گرفته بطور کلی ارتقاء مهارت‌های روتین حسابداری و مهارت‌های تحلیلی، شخصیتی، افزایش قابلیت، ارتباطی، رهبری، مدیریت استراتژیک و حساسیت فرهنگی از عوامل مهم و تاثیرگذار بر آموزش حسابداری در ایران می‌باشند که باید به آنها توجه خاصی شود. با توجه به نتایج تحقیق مشاهده شد که مهارت‌های روتین حسابداری که مثل کفایت تکنولوژی کامپیوتری، مهارت‌های نرم افزاری حسابداری، مهارت‌های تخصصی و دفترداری، آشنایی با زبان انگلیسی، اهمیت بیشتری دارند. این امر می‌تواند ناشی از نیاز برای داشتن و آشنایی

با این مهارت‌های پایه‌ای برای انجام هر چه بهتر کار حسابداری توسط فارغ‌التحصیل حسابداری باشد. از طرف دیگر مهارت‌های تحلیلی، شخصیتی، افزایش قابلیت، ارتباطی، رهبری، استراتژیک و حساسیت فرهنگی به ترتیب در رده‌های بعدی اولویت قرار گرفتند. با توجه به اهمیت مهارت‌های ارتباطی و حساسیت فرهنگی در نتایج تحقیقات مشابه خارجی که در کشورهایی مثل استرالیا انجام شد، می‌توان نتیجه گرفت که این مهارت‌ها در کشور ما هنوز بدرستی درک و تفسیر نشده‌اند و یا در محیط تجاری ایران کاربردی ندارند.

### منابع :

۱. اعتمادی، حسین (۱۳۷۷)، "شناسایی عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران و ارائه برنامه کارا و کارآمد"، پایان‌نامه دکترا، دانشگاه تربیت مدرس.
۲. بدری، احمد (۱۳۷۳)، "رویکرد فلسفی در آموزش حسابداری"، رساله کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.
۳. ثقفی، علی، محمدزاده نوین، عادل و رویایی، رمضانعلی (۱۳۷۱)، "اعتلاء آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد: بررسی مورد ایران"، بررسی‌های حسابداری، شماره ۲، پاییز ۷۱.
۴. ثقفی، علی (۱۳۸۱)، "آموزش حسابداری در ایران: گذشته، حال و آینده"، مجله حسابرس، شماره ۹۵، ۱۳۸۱.
۵. ثقفی، علی (۱۳۸۱)، "تحولات اخیر حسابداری ایران"، فصلنامه حسابرس، سال چهارم، شماره ۱۷، آذر و دی ۱۳۸۱.
۶. رودکی، جمال (۱۹۹۶)، "برنامه‌های حسابداری در مقطع کارشناسی در کشورهای در حال توسعه: مورد ایران"، پایان‌نامه دکترا، دانشگاه ولونگون استرالیا.
۷. شریفی، محسن (۱۳۷۲)، "نظام‌های حسابداری و توسعه اقتصادی"، بررسی‌های حسابداری، ش ۴، تابستان ۷۲.
۸. عظیمی، مجید (۱۳۷۶)، "ضرورت تغییر برنامه آموزشی و روش تدریس حسابداری در ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.



۹. مجتهدزاده، ویدا (۱۳۷۹) "برنامه آموزش حسابداری در دانشگاههای ایران (در مقطع کارشناسی)"، (طرح پژوهشی)، دانشگاه الزهرا (س).
۱۰. مظاهری کوپایی، غلامرضا (۱۳۷۴)، "بررسی وضعیت آموزش حسابداری در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
۱۱. میرحسینی نیری، اعظم السادات (۱۳۷۶)، "بررسی اثربخشی برنامه آموزش دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی.
۱۲. نوروش، ایرج (۱۳۷۲)، "تحقیقی پیرامون تدوین برنامه درسی دوره کارشناسی رشته حسابداری مناسب برای نیازهای حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران"، رساله دکتری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
۱۳. نوروش، ایرج (۱۳۷۷)، "بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش دیده در واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، نشریه ش ۲۴ و ۲۵، تابستان و پاییز ۱۳۷۷.
۱۴. نوروش، ایرج (۱۳۷۸)، "به سوی آینده‌ای برای زیر ساخت حسابداری کشورهای در حال توسعه"، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، نشریه ش ۲۹، پاییز ۱۳۷۸.
۱۵. یزدانی، میر محمود (۱۳۷۷)، "بررسی اهمیت برخی ویژگی‌ها (دانش‌ها و مهارت‌ها) جهت موفقیت در حرفه حسابداری و حسابرسی عمومی و نقش دانشگاه‌ها در ایجاد این ویژگی‌ها"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
16. Albrecht, W.S., Sack, R.J. (2000), "Accounting education: charting the course through a perilous", Accounting Education Series 16, 1-72.
17. American Accounting Association (1976), Report of the committee on Accounting in developing countries 1973-1975, Accounting Review, 198-212.
18. American Institute of Certified Public Accountants (1991), Practice Analysis of Certified Public Accountants in Public Accounting May 1991 (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1991).
19. Athiyaman, A. (2001), "Graduates' perceptions about business education: an exploratory research", Journal of Further and Higher Education 25, 5-19.

20. Elliot R.K., Jacobson, P.D. (2002), "The evolution of the knowledge professional", *Accounting Horizons* 16, 69-80.
21. Entheven, A.j.H (1965), "Economic Development and Accountancy", *The journal of Accountancy*, August 1965.
22. Enthoven, A.j.H (1983), "U.S. Accounting and the Third world: More Needs to be Done to Improve Accounting systems and practice in developing countries" *journal of Accountancy*. June 1983, 110-118.
23. Gabric, D., McFadden, K. (2000), "Student and employer perceptions of desirable entry-level operations management skills", *Mid-American Journal of Business* 16, 51-59.
24. Hall, W.D. (1986), "What does it Take to be an Auditor?", *Journal of Accountancy*, January 1986, 76-80.
25. de la Harpe, B., Radloff, A. and Wyber, J. (1999), "What do professional skills mean for different disciplines in a business schools? Lesson learned from integrating professional skills across the curriculum", 7th ISL Symposium, York, September 1999.
26. Howieson, B. (2003), "Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge?", *British Accounting Review* 35, 60-104.
27. Hunton, J.E. (2002), "Blending information and communication technology with accounting research", *Accounting Horizons* 16, 56-67.
28. Inman, B.C., Wensler, A. and Weckert, P.D. (1989), "Square Pegs in Round Holes: Are Accounting Students well-Studied to Today's Accounting Profession?", *Issue in Accounting Education* 4, no. 1 (Spring 1989): 43-44.
29. Jones, A., Sin, S. (2003), "Generic Skills in Accounting, Competencies for Students and Graduates, (prentice Hall, Frenchs Forest, NSW).
30. 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.
31. khodadoust foroughi, T.T. (1975), "private Industrial Development and Evolution and change of Accounting Education and Profession in Iran", unpublished ph.D Dissertation, The university Oregon, 1975.
32. Kleckner R.A. (1985), "The Deregulation of Public Accounting", *Issues in Accounting Education*, May 1985.

33. Mathews, M.R. (2004), "Accounting Curricula: does professional accreditation lead to uniformity within Australian bachelor's degree programmes? Accounting Education 13 (Suppl. 1), 71-89.
34. McDonald Jr, D.F. (1975), Tripping Hazards in Schedules AACE Transactions 1975, 60-61.
35. Objectives of Education for Accountants, Position Statement No. one (Bainbridge Island. WA: Accounting Education Change Commission, September 1990), 7-8.
36. Wallace, R.S.O., Briston, R.J. (1993), "Improving the accounting infrastructure in LDCs", Research in Third World Accounting, Vol. 2, 201-274.



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## مطالعه تطبیقی آموزش حسابداری در کشورهای مختلف

علی بهرامی نسب \*

عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه سمنان

محمد رضا اخلاقی

دانشجوی کارشناسی رشته حسابداری دانشگاه سمنان

محمد عبدی

دانشجوی کارشناسی رشته حسابداری دانشگاه سمنان

### چکیده

دانش حسابداری به عنوان یک دانش کاربردی و تاثیرگذار در عرصه اقتصاد و بازارهای مالی باید خود رابه روز و سازگار نماید. برنامه آموزشی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی نیز باید متناسب با این تحولات تغییر یابد تا بتوانند دانشجویان را متناسب با نیازهای جامعه تربیت کنند. در نتیجه داشتن یک برنامه آموزشی جامع شرط اساسی برای تعلیم دانشجویان در این محیط پویا می‌باشد. هدف اصلی این تحقیق بررسی برنامه آموزش حسابداری در کشورهای مهم دنیا و تعیین تفاوت‌ها و شباهت‌ها به لحاظ مدت زمان دوره آموزش در مقطع کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری، تعداد واحدهای تعریف شده برای رشته، آموزش در مقاطع متوسطه و عالی، شیوه‌های تدریس و نقش نهادهای حرفه‌ای در آموزش می‌باشد. داده‌ها از طریق کتابخانه‌ای و با مطالعه منابع و مقالات موجود در مورد سیستم آموزشی ۷ کشور بررسی شد. این کشورها شامل استرالیا، ژاپن، روسیه، آمریکا، فرانسه، چین، اکراین و ایران می‌باشد.

نتایج نشان می‌دهد که سیستم آموزشی هر کشور متناسب با شرایط اقتصادی آن کشور تا حدودی با کشورهای دیگر متفاوت است. نتایج نشان می‌دهد که بیشترین دروس تخصصی در کشور استرالیا در نظر گرفته شده است و نظام آموزشی حسابداری این کشور مبتنی بر دروس نظری و کارآموزی می‌باشد، که به نظر می‌رسد یکی از کاملترین و بهترین نظام‌های آموزشی است.

**واژگان کلیدی:** آموزش حسابداری، نهادهای حرفه‌ای، مدارک دانشگاهی رشته حسابداری

---

\* نویسنده مسئول: Abahrami59@yahoo.com

## مقدمه

مروری بر سیر تاریخی حسابداری نشان می‌دهد که بعد از مطرح شدن حسابداری دوطرفه توسط لوکا پاچوئلی همواره شاهد رشد و توسعه این رشته متناسب با نیازهای اقتصادی جامعه بوده ایم و دانش حسابداری در هر مقطع زمانی برای رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان دروس جدیدی را اضافه نموده و یا دروس موجود را تکامل بخشیده است. به عنوان مثال با شکل گیری انقلاب صنعتی در دنیا و افزایش رقابت بین تولید کنندگان و نیاز شدید مدیران به اطلاعات مربوط به هزینه‌های تولیدی، دانش حسابداری موضوع جدیدی را تحت عنوان حسابداری بهای تمام شده به دامنه خود اضافه نمود و متناسب با نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گسترش یافت و با تشکیل شرکتهای سهامی و جدایی مدیریت از مالکیت و نیاز اطلاعاتی مالکان به تایید اطلاعات، دانش حسابداری موضوع جدیدی را تحت عنوان حسابرسی به دامنه خود اضافه نمود و توانست نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را مرتفع نماید، نمونه دیگر این تحولات تشکیل بازارهای سرمایه و میاخذ پیچیده مرتبط با سهام و اوراق بهادار و نیز استفاده گسترده از رایانه و تکنولوژی اطلاعات در سازمانها می‌باشد.

بنابراین آنچه که می‌توان از سیر تحولات رشته حسابداری نتیجه گرفت این است که اولاً دانش حسابداری باید همواره خود را با محیط اقتصادی در حال تغییر و تحول سازگار نماید و ثانیاً دانشگاهها و مؤسسات آموزشی نیز برنامه‌های آموزشی خود را متناسب با این تحولات تغییر داده تا بتوانند دانشجویان را متناسب با نیازهای جامعه آموزش دهند، در چند دهه اخیر نظام اقتصادی در بسیاری از کشورها تغییر یافته است به عنوان مثال کشورهای مربوط به اتحاد جماهیر شوروی سابق همگی دارای نظام کمونیست بوده و سرفصل‌های رشته حسابداری در دانشگاهها نیز متناسب با این نظام اقتصادی طراحی شده بود. اما با فروپاشی این نظام و خصوصی سازی در این کشورها، سرفصلهای رشته حسابداری تغییر یافت و نقش حسابداری مدیریت در آنها چشم گیرتر گردید.

در سالهای اخیر در بسیاری از کشورها درگیری زیادی بین دولتها و مدرسان دانشگاهی برای تغییر در آموزش حسابداری وجود داشته است و در برخی از کشورها تغییراتی نیز ایجاد شده است که به نظر می‌رسد تغییرات در روشهای آموزش حسابداری در کشورهای مختلف برای طراحی

یک سیستم آموزشی مفید باشد و می‌توان با استفاده از تجربیات سایر کشورها به نتایج بهتری دست یافت.

یک سوال بسیار اساسی است که اساتید رشته حسابداری همواره آن را مطرح می‌نمایند این است که:

چه آموزشهایی باید به دانشجویان رشته‌های حسابداری داده شود تا نیازهای آنان برای ورود به بازار کار مرتفع گردد؟

بدیهی است پاسخ به این سوال نیاز به بررسی سیستم‌های آموزش حسابداری و سرفصل‌های تعریف شده برای رشته حسابداری در دانشگاه‌های مختلف دنیا می‌باشد به همین دلیل در این مقاله آموزش حسابداری در کشورهای مهم دنیا مورد بررسی قرار می‌گیرد و تفاوتها و شباهتهای آنها به لحاظ مدت زمان دوره آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی و دوره کارشناسی ارشد حسابداری و دوره دکتری حسابداری، تعداد واحدهای تعریف شده برای رشته حسابداری، آموزش حسابداری در مقطع آموزش و پرورش و مقطع آموزش عالی، شیوه‌های تدریس و نقش نهادهای حرفه‌ای در آموزش حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### آموزش حسابداری در استرالیا

آموزش حسابداری در کشور استرالیا از مقطع دبیرستان آغاز می‌گردد، دبیرستان‌های استرالیا دروس پایه حسابداری را برای دانش آموزان رشته بازرگانی به صورت اختیاری در سال ۸ و ۹ و برای دانش آموزان اقتصاد در سال ۱۲ - ۱۰ ارائه می‌نمایند. اما برای دانش آموزان رشته حسابداری در ۲ سال آخر دبیرستان دروس حسابداری به صورت کامل آموزش داده می‌شود تا دیپلم حسابداری دریافت نمایند.

در استرالیا هیچ تعریف قانونی از حسابدار ارائه نشده است و رشته حسابداری معمولاً به صورت گرایش از رشته‌های بازرگانی ارائه می‌گردد. با این وجود ۲ نهاد حرفه‌ای در استرالیا وجود دارد که عبارتند از:

انجمن حسابداران خبره استرالیا (ICAA) و جامعه حسابداران با تجربه قسم خورده استرالیا (ASCPA).

شرط اولیه برای ورود به هر یک از این نهادها داشتن حداقل مدرک کارشناسی حسابداری می‌باشد، تعداد اعضاء ASCPA خیلی بیشتر از اعضاء ICAA می‌باشد. هر یک از این نهادها دوره‌های آموزشی را به صورت سالانه برگزار می‌نمایند تا فارغ التحصیلان حسابداری با شرکت در این دوره‌ها از آمادگی لازم برای قبولی در آزمون این مؤسسات و دریافت گواهینامه برخوردار شوند.

سرفصل دروس رشته حسابداری در استرالیا برای کسب مقطع کارشناسی که برای دوره سه ساله تدوین شده است به صورت زیر است:

حدود ۴۰٪ از زمان آموزش دوره به دروس حسابداری، ۱۷٪ به قوانین تجارت و مالیاتی، ۱۲٪ به دروس اقتصاد، ۱۵٪ به دروس کمی و محاسباتی و ۱۶٪ به سایر دروس تخصیص یافته است. همانگونه که مشخص است نقش سایر دروس بسیار کم می‌باشد. در حالی که در کشور آمریکا نقش سایر دروس در سرفصل‌های رشته حسابداری از تعداد بیشتری برخوردار می‌باشند و تفاوت چشمگیر است.

علاوه بر این دو نهاد حرفه‌ای شرکت‌هایی نیز در استرالیا وجود دارند که به آموزش حسابداری می‌پردازند.

شرکت‌های استرالیایی معمولاً برنامه جامعی برای آموزش کارکنان حسابداری خود ندارند و فقط بر حسب لزوم آموزش‌های ضروری را برگزار می‌نمایند و آموزش‌های بلندمدت را به مؤسسات آموزش عالی واگذار می‌نمایند.

نکته حایز اهمیت این است که در کشور استرالیا تمرکز بر حسابداری مالی می‌باشد و حسابداری مدیریت از درجه اهمیت کمتری برخوردار می‌باشد.

### آموزش حسابداری در ژاپن

آموزش حسابداری در کشور ژاپن نیز از مقطع دبیرستان آغاز می‌گردد، هنرستانهای فنی حرفه‌ای با گرایش بازرگانی در این کشور دارای ۴ رشته می‌باشند که یکی از آنها حسابداری می‌باشد. اما نظرسنجیهای انجام شده نشان می‌دهد که دانش آموزان دبیرستان معمولاً تمایل کمی برای انتخاب رشته حسابداری و سایر رشته‌های بازرگانی را دارند زیرا آینده شغلی در ژاپن بستگی

به تحصیلات دانشگاهی داشته و اکثر دانشگاه‌های معتبر امتحاناتی از زبان انگلیسی، ژاپنی، ریاضی و علوم اجتماعی در نظر می‌گیرند که شانس دانش آموزان هنرستانی برای ورود به دانشگاه کم است.

در دانشگاه‌های ژاپن طول مدت دوره کارشناسی حسابداری ۴ سال می‌باشد که ۱۸ ماه آن به آموزش‌های کلی و ۳۰ ماه باقیمانده به موضوعات و مفاهیم حسابداری پرداخته می‌شود، دروس حسابداری شامل اصول دفترداری، اصول حسابداری، حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت، تجزیه و تحلیل صورتهای مالی، حسابرسی و حسابداری مالیاتی است. در رشته‌های بازرگانی و مدیریت کسب و کار نیز دروس حسابداری از دروس اصلی بوده و برای دانشجویان اقتصاد از دروس اختیاری می‌باشد.

مهمترین ویژگی آموزش حسابداری در دانشگاه‌های ژاپن ارجحیت تئوری بر عمل می‌باشد. بنابراین اکثر فارغ التحصیلان ژاپنی قادر به تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه در شرکت‌هایی که پیچیدگی اندکی وجود دارد نخواهد بود. مدرسان رشته حسابداری مانند سایر رشته‌های علوم انسانی توجهی به صنعت یا حرفه نشان نمی‌دهند. کارفرمایان نیز به این موضوع عادت نموده‌اند و در هنگام استخدام ابتدا به نام دانشگاه و پس از آن به آموزش‌های فوق برنامه توجه نموده و پس از استخدام آموزش‌های ضروری در محیط کار را برای فارغ التحصیلان جدید در نظر می‌گیرند. فارغ التحصیلان مقطع کارشناسی ارشد نیز به دلیل عدم آشنایی عملی با حسابداری معمولاً به تدریس روی می‌آورند. به عبارت دیگر فارغ التحصیلان ارشد به ندرت در بخش‌های صنعتی و بازرگانی مشغول می‌گردند. زیرا اکثر شرکت‌های ژاپنی حسابداران با مدرک کارشناسی را استخدام می‌نمایند.

### آموزش‌های حسابداری در داخل شرکت‌های ژاپنی:

شرکت‌های ژاپنی پس از استخدام حسابداران اقدام به آموزش‌های ضروری در حین کار نموده و از این بابت متحمل هزینه بسیار بالایی شده (حدود ۳٪ فروش)، در حالیکه در انگلستان فقط ۰۰۱۵٪ فروش صرف هزینه آموزش می‌گردد. آموزش مقدماتی حسابداری برای تمام کارکنان سازمان انجام می‌شود زیرا حسابداری به عنوان مرکز شبکه اطلاعاتی محسوب می‌گردد.



همچنین برای مدیران میانی و رؤسای سازمان آموزش‌های تخصصی حسابداری در نظر گرفته می‌شود.

در ژاپن آموزش حسابداران در شرکت‌ها به یکی از اشکال زیر انجام می‌شود:

۱- الزام کارکنان به شرکت در کارگاه‌های آموزشی خارج از شرکت و ارائه گواهینامه با هزینه‌های شخصی خود.

۲- آموزش‌های ضمن خدمت (حسابداری هزینه‌ها، حسابداری دارایی ثابت، تهیه صورتهای مالی تلفیقی و غیره)

۳- چرخش شغل بین کارکنان

۴- برگزاری کلاس‌هایی در خارج از شرکت

۵- اعزام پرسنل به کشور یا مؤسسات آموزشی تخصصی

### آموزش حسابداری برای کسب مدرک حرفه‌ای:

اصلی‌ترین مدرک حرفه‌ای که می‌توان در ژاپن به دست آورد، عضویت در انجمن حسابداران رسمی ژاپن (NCPR) می‌باشد. تعداد اعضای انجمن حسابداران رسمی ژاپن در مقایسه با آمریکا، انگلستان و استرالیا بسیار کمتر می‌باشد. علاوه بر این اکثر حسابدارانی که در زمینه مالیات عمل می‌نمایند دارای گواهینامه حرفه‌ای مالیات می‌باشند. برای تبدیل شدن به یک حسابدار رسمی (CPA) ۳ مرحله باید گذرانده شود:

مرحله اول یک آزمون اولیه است.

مرحله دوم بررسی دانش و تخصص کسانی است در آزمون اولیه پذیرفته شده‌اند. پذیرفته شدگان این مرحله به عنوان کمک حسابدار رسمی می‌باشند و باید سه سال دوره ببینند که یک سال دوره تئوری و دو سال دوره عملی در زمینه حسابداری می‌باشد.

مرحله سوم ارسال پرونده عملکرد کمک حسابرسان به وزارت مالیه می‌باشد.

در هر حال با توجه به اینکه دانشگاه‌ها آموزشی در خصوص امتحانات CPA ارائه نمی‌نمایند

درصد قبولی شرکت کنندگان در آزمون بسیار کم است (کمتر از ۱۰٪ می‌باشد).

نکته حایز اهمیت این است که در کشور ژاپن تمرکز بر حسابداری مدیریت می‌باشد و حسابداری مالی از درجه اهمیت کمتری برخوردار می‌باشد.

### مقایسه آموزش حسابداری استرالیا و ژاپن

مهمترین تفاوت بین این دو کشور در این است که در استرالیا آموزش حسابداران برای اشتغال در صنعت و تجارت توسط دانشگاه‌ها و یا سایر مؤسسات آموزشی انجام می‌شود. دوره‌های ارائه شده توسط این نهادها شامل حسابداری مالی و موضوعات مرتبط با آن مانند مالیات و حسابرسی می‌باشد. در حالی که در ژاپن بیشتر آموزش‌ها توسط شرکت‌ها با تأکید بر حسابداری مدیریت می‌باشد.

#### نگاره ۱ - مقایسه نظام آموزشی استرالیا و ژاپن

ژاپن	استرالیا	
شرکت خاص	کلی	ماهیت آموزش حسابداری
تأکید اساسی بر تئوری و توجه کمی به عمل	تأکید بر تئوری و عملی	ماهیت آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها
شرکت‌های انفرادی	مؤسسات آموزش عالی	آموزش دهندگان به حسابداران شرکت
آموزش پایه برای همه کارکنان و آموزش حرفه‌ای برای کارکنان حسابداری	فقط برای کارکنان حسابداری	آموزش برای چه گروه‌هایی
تأکید بر حسابداری صنعتی و مدیریت	تأکید بر حسابداری مالی	ساختار دوره‌ها
پراکندگی زیاد و دروس نامرتبط زیاد	عمدتاً تأکید بر دروس تخصصی حسابداری	محتوای چارت رشته حسابداری در دانشگاه

### آموزش حسابداری در روسیه - دانشگاه سن پترزبورگ

دوره کارشناسی حسابداری در کشور روسیه یک دوره ۵ ساله می‌باشد. در حالی که در دانشگاه‌های آمریکا دوره کارشناسی حسابداری ۴ ساله می‌باشد. در روسیه کمتر از ۱۰٪ دانشگاه‌ها دوره کارشناسی حسابداری را برای ۴ سال ارائه می‌نمایند و مابقی آنها دوره ۵ ساله را ارائه می‌نمایند.

دانشگاه سن پترزبورگ دوره کارشناسی را به صورت ۴ ساله ارائه می‌نماید و دوره ۵ ساله را برای حسابداران متخصص و دوره ۶ ساله را به عنوان دوره کارشناسی ارشد ارائه می‌نماید. البته فقط حدود ۲۰٪ از دانشجویان هستند که دوره تخصصی را گذرانده و وارد مرحله کارشناسی ارشد می‌گردند. دلایل بسیار زیادی در این خصوص وجود دارد. یکی از این دلایل این است که دولت برای سال ششم از دانشجویان شهریه دریافت می‌نماید. همچنین فارغ التحصیلان مدرک کارشناسی ارشد چون حقوق بیشتری درخواست می‌نمایند بنابراین بازار کار محدودتری دارند. دانشجویان روسی که رشته حسابداری را انتخاب می‌کنند مدت زمان بسیار زیادی را باید در این رشته تحصیل نمایند. این مدت زمان بیشتر از زمان لازم برای رشته‌هایی مانند علوم اجتماعی، منابع انسانی، ریاضیات و علوم طبیعی است.

### آموزش حسابداری در آمریکا

آموزش حسابداری در آمریکا در تمام دانشگاه‌ها یکسان نمی‌باشد. البته تفاوت سرفصل‌ها در دانشگاه‌های مختلف به خصوص در دوره کارشناسی خیلی زیاد نمی‌باشد. زیرا انجمن دانشگاهی رشته‌های یازرگانی (AACSB) برنامه یکنواختی را ارائه نموده است و تقریباً در نصف دانشگاه‌های آمریکا از این برنامه استفاده می‌شود و تقریباً تمام دانشگاه‌هایی که دارای مقطع دکتری می‌باشند از برنامه AACSB استفاده می‌نمایند. طول دوره کارشناسی در آمریکا ۴ سال می‌باشد. سرفصل دروس به صورت زیر است:

#### نگاره ۲ مقایسه آموزش حسابداری آمریکا و روسیه

آمریکا - دوره ۴ ساله	روسیه - دوره ۵ ساله	
درصد	درصد	
۲۳/۸٪	۳۱/۲٪	دروس تخصصی حسابداری
۴۰/۵٪	۴۵٪	دروس کمی، اقتصادی و بازرگانی
۳۵/۷٪	۲۳/۸٪	دروس غیر اقتصادی
۱۰۰٪	۱۰۰٪	

## نگاره ۳: مقایسه آموزش حسابداری آمریکا و روسیه دوره آموزشی ۵ ساله

درصد	درصد	
۳۷/۱٪	۳۱/۲٪	دروس تخصصی حسابداری
۳۳/۴٪	۴۵٪	دروس کمی، اقتصادی و بازرگانی
۲۹/۵٪	۲۳/۸٪	دروس عمومی و کلی
۱۰۰٪	۱۰۰٪	

## آموزش حسابداری در فرانسه

منشأ آموزش حسابداری فرانسه به قرن ۱۷ بر می‌گردد. در سال ۱۶۷۳ دفترداری وارد فعالیت‌های بازرگانی گردید و اساس آموزش حسابداری و دفترداری ایجاد گردید. در سال ۱۶۷۵ ژاک ساواری (Jacques Savary) کتاب خود را در خصوص مفاهیم مدیریت و دفترداری دوطرفه تدوین نمود. همچنین در همین سال Bertrand – Fancois یک مدرسه برای آموزش رشته‌های بازرگانی تأسیس نمود.

در قرن ۱۹ در سال ۱۸۸۱ مجوز تأسیسی یک آموزشکده عالی بازرگانی صادر شد. در این آموزشکده حسابداری به عنوان یک تکنیک کمکی برای رشته مدیریت آموزش داده می‌شد. همچنین در سال ۱۸۸۱ یک سازمان خصوصی اقدام به آموزش دفترداری و حسابداری نمود. بعدها در سال ۱۹۱۶ نام این سازمان به انجمن حسابداران فرانسه (SCF) تغییر یافت. در راستای آموزش همگانی رشته حسابداری مؤسسه‌ای با نام CNAM تأسیس گردید که یک دوره آموزش ۳ ساله برگزار می‌نمود و دیپلم CPA را به فارغ التحصیلان می‌داد. بعدها این مؤسسه به آموزش‌های تخصصی آزمون‌های CPA پرداخت. در سال ۱۹۷۰ رشته حسابداری در دانشگاه فرانسه ایجاد شد و حسابداری مالی، حسابداری مدیریت و کنترل‌های مدیریت ایجاد شد و توسعه یافت.

## آمادگی برای آزمون‌های CPA در فرانسه:

از سال ۱۹۸۱ سیستم آموزشی CPA حسابداری فرانسه ثابت شده است. در این سیستم حداقل ۴ سال دوره آموزشی قبل از شروع دوره کارآموزی وجود دارد. مراحل آموزش به صورت زیر است:

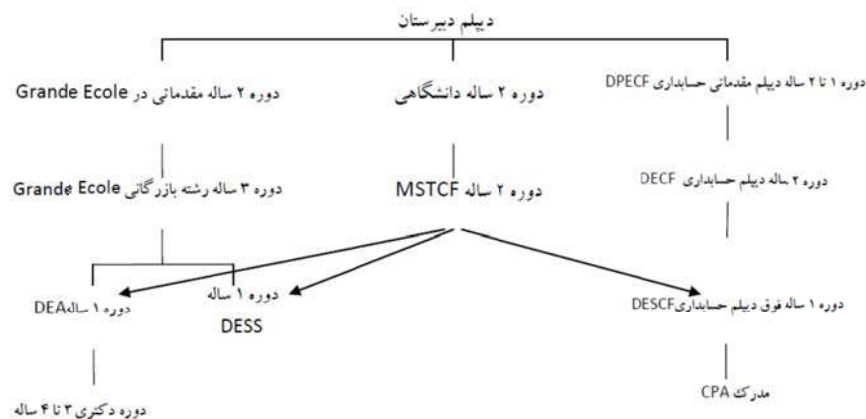
- ۱- دریافت دیپلم مقدماتی حسابداری و مدیریت مالی که زمان آموزش آن ۱ تا ۲ سال می‌باشد و به آن DPECF گفته می‌شود.
- ۲- دریافت دیپلم حسابداری و مدیریت مالی که زمان آموزش آن ۲ سال است و به آن DECF گفته می‌شود.
- ۳- دریافت فوق دیپلم حسابداری و مدیریت مالی که زمان آموزش آن ۱ سال است و به آن DESCF گفته می‌شود.
- ۴- گذراندن ۳ سالب دوره کارآموزی در یک شرکت حسابداری.
- ۵- دریافت مدرک دیپلم CPA که آزمون آن به صورت سالانه برگزار می‌شود.

### آموزش حسابداری در دانشگاه‌های فرانسه:

از سال ۱۹۷۶ نخستین دانشگاه تکنولوژی (IUT) در فرانسه ایجاد شد که دوره آموزش آن دو ساله بوده و مدرک آن DUT نامیده می‌شد. این دانشگاه رشته حسابداری را نیز ایجاد نمود که مجموع دروس حسابداری آن کمتر از ۳۰۰ ساعت بوده و مابقی آن به دروس مدیریتی و دروس کلی اختصاص دارد.

MSTCF نوعی مدرک مالی دانشگاهی برای رشته حسابداری می‌باشد که طول مدت دوره آن ۲ سال می‌باشد. برخی از دانشگاه‌های فرانسه آزمونی را برای ورود به این مقطع تحصیلی در نظر گرفته اند و برخی دیگر حالت گزینشی دارد. تقریباً ۹۵٪ شرکت کنندگان در آزمون قبول می‌شوند. بعد از ۲ سال حدود ۶۰٪ از فارغ التحصیلان ادامه تحصیل داده و این گروه خود را برای آزمون‌های CPA آماده می‌سازند و یا وارد دوره‌های تحصیلات تکمیلی DEA یا DESS می‌شوند. ۴۰٪ دیگر وارد مشاغل خصوصی یا دولتی می‌شوند. دوره‌های DEA و DESS یک ساله بوده و فارغ التحصیلان دوره DEA می‌توانند وارد مرحله دکتری حسابداری شده که طول مدت آن ۳ الی ۴ سال می‌باشد.

## نگاره ۴ نمودار آموزشی کشور فرانسه



## مقایسه آموزش حسابداری فرانسه و چین

## شبهات دو کشور:

در چین تا اواخر سال ۱۹۷۰ توسعه آموزش حسابداری بسیار محدود و غیر مستمر بود، اما از دهه ۱۹۸۰ تحولات سرعت زیادی یافت. سابقه آموزش حسابداری در چین به ۳۵۰۰ سال قبل از میلاد مسیح بر می گردد، آموزش مهارت های حسابداری به صورت انتقال از استادان به کارآموزان بود و این نحوه آموزش تا پایان قرن ۱۹ ادامه یافت، آموزش مدرن حسابداری چین بر می گردد به استعمار این کشور و ورود حسابداری دو طرفه به این کشور در قرن ۱۹ می باشد. در نیمه دوم قرن ۱۹ با ورود کشورهای غربی به این کشور و سرمایه گذاری غربیان در این کشور تدریس روش های حسابداری در چین آغاز شد. در سال ۱۹۴۹ بعد از پایه گذاری جمهوری خلق چین بر مبنای نظام کمونیست آموزش حسابداری در این کشور مطابق سیستم جماهیر شوروی پایه گذاری گردید و این سیستم تا زمان انقلاب فرهنگی (۱۹۷۶ - ۱۹۶۶) ادامه یافت. در پایان دهه ۱۹۷۰ آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی گسترش یافت. در سال ۱۹۷۹ دوره کارشناسی ارشد حسابداری و در سال ۱۹۸۱ دوره دکتری حسابداری در دانشگاه های چین ایجاد شد.

در هر دو کشور تجارت برای مدت زمان طولانی به تأخیر افتاد. زیرا در فرانسه با حاکم شدن مکتب کاتولیک و در چین نیز فرهنگ و قوانین و مقررات این کشور اندیشه های غیر تجاری و

ضد مادی گرایی را حاکم نمود و کسانی که در این کشورها به دنبال فعالیت‌های بازرگانی بودند به عنوان افراد پست و مادی گرا شناخته می‌شدند. به همین دلیل پیشرفت رشته‌های بازرگانی و حسابداری نیز در این دوران متوقف شد و رشد و توسعه این رشته‌ها به اواخر قرن بیستم بر می‌گردد، زیرا در این دوران مبادلات بین المللی توسعه یافته و بازارهای سرمایه شکل گرفته است. در هر دو کشور مدارک تحصیل رشته حسابداری از شباهت بالایی برخوردار می‌باشد. در کشور چین آموزش حسابداری از طریق ۲ وزارتخانه انجام می‌شود. وزارت آموزش عالی که مسئولیت برگزاری آزمون‌ها، نظارت بر نحوه آموزش و نظارت بر پایان نامه‌های دوره کارشناسی ارشد و دکتری را بر عهده دارد و وزارت مالیه که مسئولیت تعیین سرفصل‌های رشته حسابداری، سازماندهی و ویرایش کتب رشته حسابداری را دارد. یکی از دلایل شباهت دو کشور این است که هر ۲ کشور سیستم قانونی را پذیرفته اند. یعنی قوانین بر اساس عدالت و اخلاق تدوین می‌گردد.

### تفاوت بین دو کشور:

تفاوت بین دو کشور در آموزش حسابداری مربوط می‌شود به مدارک تخصصی، آموزش‌های حسابداری دبیرستانی و برنامه‌های آموزشی  
الف) مدارک تخصصی:

در فرانسه در مقطع کارشناسی حسابداری هیچ گرایشی وجود ندارد و حسابداری عمومی آموزش داده می‌شود. اما در مقطع کارشناسی ارشد گرایش‌هایی مانند حسابداری مالی، حسابرسی و کنترل‌های مدیریت اضافه می‌شود و در مقطع دکتری دانشجویان مجبورند رشته DEA در مدیریت را انتخاب نمایند.

در کشور چین دانشجویان به محض ورود به دانشگاه یک گرایش خاص برای رشته حسابداری انتخاب می‌نمایند. این گرایش‌ها ممکن است حسابداری بین المللی، حسابداری کامپیوتری و غیره باشد که بسته به نوع گرایش طول دوره از ۲ تا ۴ سال به طول می‌انجامد. این گرایش‌ها در مقطع کارشناسی ارشد و دکتری افزایش می‌یابد.

ب) آموزش حسابداری در دوران دبیرستان:

در کشور فرانسه آموزش حسابداری در مقطع دبیرستان منسوخ شده است و هیچ دبیرستانی دارای رشته حسابداری نمی باشد و آموزش حسابداری از مقطع آموزش عالی آغاز می گردد و مشابه تمام کشورهای توسعه یافته هر فردی بدون کنکور می تواند وارد دانشگاه شود. اما در چین که بر مبنای نظام شوروی پایه گذاری شده است در مقطع دبیرستان رشته حسابداری وجود دارد و گرایش های متعددی دارد و اکثر فارغ التحصیلان دبیرستانی وارد بازار کار شده و کمتر از ۱۰٪ حسابداران چین دارای تحصیلات دانشگاهی می باشند.

ج) برنامه های آموزشی در مقطع دانشگاهی:

برنامه آموزشی دوره دانشگاه های چین به صورت زیر است:

#### نگاره ۵ دوره های آموزشی دانشگاهی چین

نام دوره	تعداد دروس		پایان نامه	مدت تحصیل
	اجباری	اختیاری		
دوره آموزش عالی کوتاه مدت	۲۵	۳	ندارد	۲ تا ۳ سال
دوره کارشناسی	۳۰	۲۰	دارد	۴ سال
دوره کارشناسی ارشد	۱۵	۳	دارد	۳ سال
دوره دکتری	۱۰	-	دارد	۳ سال

از سال ۱۹۸۳ به بعد دروس حسابداری شامل ۵ گروه می باشد که شامل اصول حسابداری، حسابداری مالی، حسابداری صنعتی، حسابداری مدیریت و حسابرسی می باشد.  
(د) نحوه آموزش اساتید:

در کشور فرانسه اساتید از نمونه های تجربی و نمونه های شبیه سازی شده در حد بسیار زیادی استفاده می نمایند و سعی دارند مباحث واقعی را در کلاس های درس شبیه سازی نمایند. اما در چین نحوه آموزش همچنان استاد محور است، استاد مباحث را طبق کتاب تدریس می نماید نمره دانشجویان بر اساس آزمون میان ترم و پایان ترم مشخص می گردد و به ندرت بحث و تبادل نظر یا مطالعات موردی در کلاس انجام می شود. دلیل اصلی این نحوه آموزش برمی گردد به فرهنگ



مردم چین. در این کشور دانشجوی خوب یک دانشجوی منظم بوده که باید به سخنان استاد گوش داده و هیچ گونه انتقادی ننماید.

### آموزش حسابداری در اکراین

بسیاری از دانشکده‌های حسابداری در اکراین بعد از فروپاشی شوروی شروع به کار نمودند تا قبل از آن حسابداری به عنوان یک رشته مشهور دانشگاهی شناخته نمی شد و خیلی از دانشگاه‌ها فاقد رشته حسابداری بودند. رشد دانشکده‌های حسابداری در نتیجه خصوصی سازی در این کشور و افزایش تقاضا برای حسابداران بود. هر ساله ۶۰ تا ۷۰ دانشکده حسابداری در اکراین در برگزاری یک المپیاد بین دانشجویان مشارکت می‌نمایند. در این المپیاد دانشجویان به صورت انفرادی یا گروهی مقالات خود را ارائه می‌نمایند. هدف اصلی این کار این است که دانشجویان حسابداری با فنون مقاله نویسی آشنا شوند.

اعتبار رشته حسابداری به دلیل نیاز به متخصصین مالیاتی و مفسران امور مالی به شدت افزایش یافته است. هر دانشکده‌ای از روش‌های خاص خود برای آموزش حسابداری استفاده می‌نماید و همواره روش‌های آموزشی در حال اصلاح و بهبود می‌باشد.

دانشگاه اقتصاد ایالتی ادسا (Odessa State Economic University) که یکی از مشهورترین این دانشگاه‌ها می‌باشد در حال حاضر دوره ۴ ساله حسابداری را برای مدرک کارشناسی و دوره ۵ ساله را برای مدرک کارشناسی ارشد ارائه می‌نماید و تقریباً تمام کسانی که دوره کارشناسی را به اتمام می‌رسانند وارد مقطع کارشناسی ارشد می‌شوند. برنامه آموزش حسابداری به صورت زیر است:

سال اول: دروس کلی و عمومی

سال دوم: دروس پایه حسابداری

سال سوم و چهارم: سایر دروس تخصصی حسابداری

سال پنجم: دروس پیشرفته حسابداری مالی و تجزیه و تحلیل صورتهای مالی

در سال چهارم یک درس تخصصی تعریف شده است که بر اساس آن اسناد و مدارکی در اختیار دانشجویان قرار می‌گیرد که در بر گیرنده تعداد بسیار زیادی از دروس حسابداری ترم‌های قبلی می‌باشد که دانشجویان باید ظرف مدت ۳ هفته کار بر روی آن ثبت‌های دفتر روزنامه، دفتر

کل، ثبت‌های پایان سال و تهیه صورت‌های مالی را انجام دهند. در سال پنجم دانشجویان آموزش عملی خواهند داشت به این شکل که اسناد و مدارک واقعی شرکت‌ها در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد و هر دانشجو بر روی موضوعی خاص از آن کاری می‌نماید و از نتیجه نهایی کار آنان برای تهیه صورت‌های مالی استفاده می‌شود و مباحث مالیاتی نیز باید محاسبه و ارائه شود.

#### نگاره ۶ برنامه آموزشی چهار ساله دانشگاه اقتصاد ایالتی ادسا در اکراین

نام درس	درصد
دروس عمومی و کلی	۲۷/۱٪
دروس کمی، اقتصادی و بازرگانی	۴۱/۹٪
دروس حسابداری و تخصصی	۳۱٪
	۱۰۰٪

#### آموزش حسابداری در ایران

دفترداری و حسابداری دوطرفه همانند بسیاری از دانش‌های کاربردی دیگر از ۱۳۰۰ قمری به همراه ورود فرآورده‌های صنعتی و رسوخ موسسات و شرکت‌های خارجی به ایران راه یافت و در جریان تحولات اقتصادی اجتماعی آن دوران با پیدایش سازمان‌های جدید دولتی و دگرگونی شیوه‌های تولید توسعه بیشتری یافت. حسابداری نوین به دنبال تلاش پیشگامان گذشته‌ی حسابداری و با بازگشت استادانی چون اسمعیل عرفانی، حسن سجادی نژاد، دکتر فضل‌الله اکبری و دکتر عزیز نبوی که در طول دوران تحصیل خود در خارج از کشور با شیوه و طرز کار محققان حسابداری آشنا شده بودند به ایران راه یافت. معدودی از استادان و پژوهشگران حسابداری در دهه‌های بعد بر دامنه و شتاب این حرکت افزودند. تاسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران به وسیله‌ی مرحوم اسمعیل عرفانی و مرحوم حسن سجادی نژاد، دانشکده‌ی علوم اداری به وسیله‌ی دکتر فضل‌الله اکبری و موسسه‌ی عالی حسابداری به عنوان اولین دانشکده‌ی خصوصی به وسیله‌ی مرحوم دکتر عزیز نبوی و انتشار کتاب‌های متنوع و متعدد حسابداری به وسیله‌ی مولفان و مترجمان مختلف به ویژه در سال‌های اخیر پی‌آمد این پویش علمی است. اما عقب ماندگی

عمومی اقتصاد، فقر علمی، ناهماهنگی قوانین و مقررات با نیازهای جامعه، ضعف نهادهای حرفه‌ای و عدم ارتباط حسابداری نوین با ایران از جمله موانع عمده‌ای بوده که اشاعه و پیشرفت حسابداری را در کشور محدود و کاربرد آن را در جهت رفع تنگناها و مشکلات اداره‌ی موسسات کاهش داده است. (نظام الدین ملک آرای، ماهنامه حسابداری، سال نوزدهم شماره ۲).

#### نگاره ۷ برنامه آموزشی چهار ساله کارشناسی حسابداری در ایران

نام درس	درصد
دروس عمومی و کلی	۳۴٪
دروس کلی اقتصادی و بازرگانی	۴۲/۵٪
دروس حسابداری و تخصصی	۳۳/۵٪
	۱۰۰٪

در برنامه آموزشی حسابداری ایران در دانشگاهها در بین دروس عمومی، دروس اخلاق اسلامی و اندیشه‌های اسلامی تدوین شده است که مزیت اساسی آن این است که دانشجویان در حین آموزش با مبحث اخلاق آشنا شده و می‌تواند در آینده شغلی آنها تاثیرگذار باشد چراکه اخلاق عنصر کاربردی در حسابداری می‌باشد. همچنین درصد دروس تخصصی نسبت به کشورهای دیگر درصد بالایی می‌باشد اما دروس بااهمیتی مانند کامپیوتر و قوانین و مقررات بیمه و کارآموزی در سرفصلهای آموزش دانشگاهی یا بسیار کم‌رنگ بوده و یا اصلاً دیده نمی‌شود.

#### نتیجه گیری

مقایسه بین فرانسه و چین نشان داد که شباهت‌های عمده‌ای بین دو کشور در مورد روند توسعه این آموزش برای بیست سال گذشته و یکنواختی آموزش و پرورش وجود دارد. از سال ۱۹۸۰، به لطف روابط مطلوب سیاسی و اقتصادی، توسعه قابل توجه آموزش حسابداری در هر دو کشور وجود دارد. در همین حال، تفاوت‌های عمده در تخصص دیپلم‌ها، در اهمیت آموزش حسابداری ضمن خدمت و در برنامه‌های آموزشی وجود دارد. به دلیل منطق بخش دولتی (مدیریتی) نظام شوروی قدیم، آموزش حسابداری چینی بر تخصص دیپلم‌ها برتری دارد، در

حالی که آموزش حسابداری فرانسه راه عمومی (کلی) را ترجیح می‌دهد. آموزش حسابداری ضمن خدمت که در چین بسیار مهم است در فرانسه وجود ندارد. در برنامه‌های آموزشی، دوره‌های مورد نیاز، مانند نظریه مارکسیستی، ویژگی رژیم سیاسی کمونیستی در چین را نشان می‌دهد. تا آنجا که به تعلیم و تربیت مربوط می‌شود، شدت جنبه‌های عملی (مثل کارآموزی و مداخلات حرفه‌ای در برنامه‌ها) در آموزش حسابداری فرانسوی بالاتر از چین است.

دانشگاه‌های روسیه ظاهراً برنامه حسابداری ثابتی دارند. دانشجویان زمان بیشتری را نسبت به هم‌تایان آمریکایی خود صرف تحصیل در رشته حسابداری و موضوعات دیگر می‌کنند. در مصاحبه‌ها، نویسندگان در سه شرکت از چهار شرکت حسابداری بزرگ در مسکو و سن پترزبورگ برای پروژه تحقیقاتی دیگر تایید کردند که فارغ التحصیلان اخیر به اندازه کافی برای مناصب حسابداری سطح ورودی آماده شده‌اند.

مقایسه آموزش حسابداری در استرالیا و ژاپن نشان می‌دهد که استرالیا در آموزش حسابداری بر حسابداری مالی تاکید میکند و در ژاپن بر قیمت گذاری و حسابداری مدیریت می‌باشد، همچنین در حال حاضر در ژاپن اکثر شرکتها مبالغ بسیار زیادی را بابت آموزش حسابداران جدید خود پرداخت می‌نمایند.

دانشگاه‌های اوکراین ظاهراً برنامه حسابداری ثابتی دارند. دانشجویان زمان بیشتری را نسبت به هم‌تایان آمریکایی خود صرف تحصیل در رشته حسابداری و موضوعات دیگر می‌کنند.

در برنامه آموزشی حسابداری ایران در دانشگاهها در بین دروس عمومی، دروس اخلاق اسلامی و اندیشه‌های اسلامی تدوین شده است که مزیت اساسی آن این است که دانشجویان در حین آموزش با مبحث اخلاق آشنا شده و می‌تواند در آینده شغلی آنها تاثیرگذار باشد چراکه اخلاق عنصر کاربردی در حسابداری می‌باشد. همچنین درصد دروس تخصصی نسبت به کشورهای دیگر درصد بالایی می‌باشد اما دروس بااهمیتی مانند کامپیوتر و قوانین و مقررات بیمه و کارآموزی در سرفصلهای آموزش دانشگاهی یا بسیار کم‌رنگ بوده و یا اصلاً دیده نمی‌شود.

همچنین نتایج تحقیق نشان می‌دهد که سیستم آموزشی هر کشوری متناسب با شرایط اقتصادی هر کشور تا حدودی با کشورهای دیگر متفاوت است به عنوان مثال در ژاپن تاکید اصلی بر حسابداری مدیریت بوده و در استرالیا تاکید اساسی بر حسابداری مدیریت می‌باشد. دوره

کارشناسی در برخی کشورها سه ساله بوده و در اکثر کشورها ۴ ساله بوده و در برخی کشورها نیز ۵ ساله می باشد. در کشورهایی که در مقطع کارشناسی دوره کارآموزی و مطالعات موردی برای دانشجویان در نظر گرفته نمی شود معمولا فارغ التحصیلان در عمل دارای مشکل بوده و باید آموزشهایی در حین کار توسط شرکت و یا نهادهای حرفه ای برای این فارغ التحصیلان در نظر گرفته شود. نگاره مقایسه ای سرفصلهای حسابداری در مقطع کارشناسی به صورت زیر است:

نگاره ۸ مقایسه سرفصلهای حسابداری در مقطع کارشناسی کشورهای مختلف

ایران - دوره ۴ ساله	استرالیا - دوره ۴ ساله	اکراین - دوره ۴ ساله	آمریکا - دوره ۴ ساله	روسیه - دوره ۵ ساله	نوع درس
٪۳۱	٪۴۰	٪۳۱	٪۲۳/۸	٪۳۱/۲	دروس تخصصی حسابداری
٪۴۱/۹	٪۴۴	٪۴۱/۹	٪۴۰/۵	٪۴۵	دروس کمی، اقتصادی و بازرگانی
٪۲۷/۱	٪۱۶	٪۲۷/۱	٪۳۵/۷	٪۲۳/۸	دروس عمومی و کلی
٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	جمع

همانطور که نگاره فوق نشان می دهد بیشترین دروس تخصصی در کشور استرالیا در نظر گرفته شده است و نظام آموزشی حسابداری این کشور مبتنی بر دروس تئوری و کارآموزی می باشد که به نظر می رسد یکی از کاملترین و بهترین نظام های آموزشی می باشد، همچنین در کشور اکراین نیز دروس کارآموزی جامعی تدوین شده است که فارغ التحصیلان را توانمند می سازد.

## منابع

۱. ملک آرای، نظام الدین، ماهنامه حسابداری، سال نوزدهم، شماره ۲.
2. Galina G. Preobragenskaya & Robert W. McGee , (2004) , «ACCOUNTING EDUCATION IN RUSSIA AND THE USA: A COMPARATIVE STUDY» , Andreas School of Business Working Paper Series ,Barry University, Miami Shores, FL 33161 USA.

3. H. Wijewardena & S. Cooray , (1993) , »Accounting Education in Australia and Japan: A Comparative Examination» , Faculty of Commerce - Accounting & Finance , University of Wollongong.
4. Robert W. McGee , (2005) , »A COMPARATIVE STUDY OF ACCOUNTING EDUCATION IN UKRAINE AND THE USA » , Andreas School of Business Working Paper Series ,Barry University, Miami Shores, FL 33161 USA.
5. Yuan Ding , »Accounting Education in France and Its Comparison With Chinese One » , Department of Accounting and Management Control , HEC School of Management.





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## آموزش دانشجویان در حرفه حسابداری و حسابرسی برای فراگیری راهکارهای پیشگیری و کشف تخلف و تقلب

سید علی حسینی

استادیار حسابداری دانشگاه الزهرا

رضاداغانی\*

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس

### چکیده

با توجه به فساد و تقلب‌های مالی اخیر و نقش بازیگران عمده آن، در این مقاله به تقلب‌های رایج در سطح بین‌المللی و زمینه‌های وقوع آن‌ها در صورت‌های مالی و راهکارهای مقابله و ممانعت از آن پرداخته شود. به همین منظور مفاهیم تقلب‌ها و تخلف‌های مالی مرور شد و با بررسی ابعاد موضوع تقلب مدل مفهومی برای پیشگیری و مقابله با تقلب ارائه می‌گردد. در این مدل سعی شده است آموزش حسابداران، حسابرسان و کارشناسان در زمینه تقلب مالی مورد توجه قرار گیرد؛ زیرا آموزش کارکنان در سطح موسسه حسابرسی افزون بر آنکه بر کشف تخلف عمده به موسسه کمک می‌کند، زمینه افزایش کیفیت کار موسسه حسابرسی را فراهم می‌سازد.

**واژگان کلیدی:** تقلب، حسابرسی، نظارت، آموزش، مثلث مقابله با تقلب

---

\* نویسنده مسئول: Reza.Daghani@gmail.com



## مقدمه

طبق مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار اطلاعات افشا شده از سوی ناشر باید قابل اتکا، به موقع و به دور از جانبداری باشد ( ماده ۴، دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار) و لزوم حسابرسی صورتهای مالی ناشر و افراد تحت کنترل آن توسط حسابرسان معتمد سازمان ( ماده ۳، دستورالعمل انضباطی ناشران پذیرفته شده در بورس )، نشان از آن دارد که تاکید دستورالعمل های فوق بر ارائه اطلاعات قابل اتکا جهت فراهم نمودن تصمیم گیری مناسب سرمایه گذاران است.

در چند سال اخیر با بروز بحران مالی و تقلب ها در شرکتهای پذیرفته شده در بورس های اوراق بهادار در سطح جهان، سازمان های مجری و نظارتی را برآن داشته است که نظارت بر شرکت های پذیرفته شده را در حیطه افشا مناسب اطلاعات مالی و غیر مالی و نیز حسابرسان معتمد و بازرسان به عنوان بازوی اجرایی این نظارت، بیشتر مورد توجه قرار گیرد تا علاوه بر حفظ منافع سرمایه گذار، محیط سرمایه گذاری مطمئنی در سطح بورس اوراق بهادار یا کالا، ایجاد گردد.

در بحث تقلب های مالی، چند موضوع جای تامل دارد الف - سلامت صورتهای مالی ب - نظارت بر حسابرس ها در مورد نحوه برخورد با تخلفات مالی. به همین لحاظ در این نوشتار ابتدا مفهوم تقلب مورد بحث و سپس نقش آموزش در پیشگیری و کشف تقلب مورد توجه قرار می - گیرد. هدف این نوشتار، بررسی نحوه رویارویی با تخلف و تقلب در ادبیات حسابداری است همچنین توجه به آموزش کارشناسان و حسابرسان که به موجب آن، کسب اطمینان از کشف و گزارش موارد تخلف و تقلب را پی خواهد داشت.

## مفهوم تقلب و تخلف

تقلب<sup>۱</sup> مفاهیم قانونی وسیعی دارد اما بطور عمومی، فعلی است ارادی جهت بدست آوردن مزایای غیر منصفانه و غیر قانونی. تخلف<sup>۲</sup> نیز به سوء رفتاری که بر نقض قوانین، مقررات، رویه های داخلی سازمان وعدم توجه به انتظارات بازار از اعمال رفتار اخلاقی در تجارت اطلاق می شود. با توجه تعریف تقلب و تخلف، کلیه عملیاتی که منجر به تحلیل رفتن اعتماد شهروندی (بطور عام) و خدشه وارد شدن بر اعتبار بنگاه (بطور خاص) می شود، درجمله مفاهیم ریسک

عملیاتی قرار می‌گیرد. براساس بیانیه ۹۹<sup>۳</sup> استانداردهای حسابداری آمریکا، تقلب فعل یا عملی ارادی که به ارایه نادرست و تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی مورد حسابداری منجر می‌شود.

در استاندارد ۲۰۰۸-۸۰۰۱ استرالیا (کنترل فساد و تقلب)، تقلب فعالیت غیر صادقانه که منجر به زیان مالی بالقوه یا واقعی به هر شخص یا شرکت شود مانند سرقت مبالغ پول یا اموال یا آن که کارمندان، اشخاص برون سازمانی یا هر دو، با انجام فعالیتهای متقلبانه، منافع خود را تامین نمایند. همچنین شامل تحریفات عمدی، مخفی سازی، از بین بردن به عمد مستندات یا استفاده از مستندات اشتباه، استفاده نامناسب از اطلاعات و موقعیت نیز است. فساد به فعالیت غیر صادقانه که مدیریت، مدیر اجرایی، کارکنان و پیمانکاران در مقابل منافع بنگاه یا سوء استفاده از اعتماد، به منظور دستیابی به دستاوردها یا مزایای شخصی انجام می‌دهند معرفی گشته است<sup>۴</sup>. البته در بند ۱.۱ استاندارد مذکور، تقلب و فساد در سه طبقه اصلی قرار گرفته است:

- تقلب شامل اختلاس در دارایی‌ها
  - دستکاری گزارشگری مالی (درون یا برون واحد گزارشگر)
  - فساد شامل استفاده نامناسب از موقعیت برای دستاوردهای شخصی
- این استاندارد شرکت‌های پذیرفته شده، شرکت‌های خصوصی بزرگ، بخش‌ها، بنگاه‌ها و نهادهای دولتی را در بر می‌گیرد. البته در قانون تقلب بریتانیا (۲۰۰۶) فعل تقلب در سه بخش قرار گرفته است: الف) ارائه نادرست ب) قصور در افشا اطلاعات ج) سوءاستفاده از فرصت (بوجود آمده)

تقلب بر اساس بخش ۲۴ اصول و ضوابط استانداردهای حسابداری ایران عبارتست از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی. تقلب یک یا تمام ابزارهایی است که یک شخص با اعمال آن، منافع غیر منصفانه‌ای در مورد شخص دیگر بدست آورد. برای این که یک عمل به عنوان کلاه برداری و تقلب تلقی شود باید موارد ذیل رخ دهد:

۱. بیان، نمایش یا افشای نادرست.
۲. واقعیات با اهمیتی، که شخصی را وادار به عمل نماید.

۳. به قصد فریب دادن باشد.

۴. اتکای توجیه پذیر، که شخص عملی را به اتکای آنچه مناسب ارائه نشده انجام دهد.

### طبقه بندی تقلب‌ها در استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات

در استانداردهای حسابداری ایران، ایالات متحده، کانادا، بریتانیا و انجمن ممیزان رسمی تقلب، تقلباتی که منجر به ارزیابی نادرست می شود، به شرح زیر طبقه بندی شده است:

۱- گزارشگری مالی متقلبانه (فریب آمیز مالی) شامل ارائه نادرست تعدی صورتهای مالی یا حذف مبالغ یا افشاءها نظیر،

الف) دستکاری، اشتباه نشان دادن یا مختل نمودن ثبتها یا مدارک مثبته.

ب) ارائه نادرست یا حذف رویدادها معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت

ج) کاربرد نادرست اصول/استانداردهای حسابداری.

۲- استفاده و ارزیابی نادرست داراییها که شامل: الف) سرقت ب) سوء استفاده از دارایی- های شرکت است.

البته فعل تقلب شامل بکارگیری راهبردهای کاهش دهنده اثر آن از دیدگان عموم است. تقلب حتی زمانی که محرک‌های غیر عقلانی (در شرایط اجباری یا کنشی) وجود دارد، بطور منطقی انجام می گیرد.

### حسابرس و برخورد آن با تقلب و تخلف

اثربخشی حسابرسی به توانایی حسابرس در ارزیابی احتمال تقلب و چگونگی کاربرد این ارزیابی در برنامه ریزی حسابرسی بستگی دارد و این کار زمانی که صاحبکار دارای فرصت‌های زیادی برای ارتکاب تقلب است، از اهمیت خاصی برخوردار است. در بیانیه‌ها و استانداردها حسابرسی نظیر، SAS ۱، SAS ۹۹<sup>۵</sup> و CAS 240 بیان شده است: حسابرس مسئول برنامه ریزی و انجام حسابرسی به منظور رسیدن به اطمینان معقول در این باره است که صورتهای مالی عاری از اشتباهات یا اهمیتی است که موجب اشتباه یا تقلب می گردند. در این بیانیه‌ها رهنمودی برای حسابرسان فراهم می آورد تا مسئولیت خود را درباره تقلب بدانند. همچنین تاکید می شود مدیریت

مسئول پیشگیری و کشف تقلب است. در استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ بین المللی وظیفه حسابرس را بر اطمینان معقول از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی می‌داند. البته در کمیسیون تریدوی<sup>۴</sup>، که ریاست آن را عضوی از بورس اوراق بهادار بر عهده داشته است (جیمز تریدوی)، بر کشف تقلب توسط حسابرسان تاکید داشته و کشف گزارشگری مالی متقلبانه را بطور مستقیم مربوط به کیفیت حسابرسی دانسته است. در استاندارد 1210-A20، انجمن حسابرسان داخلی، از حسابرس انتظار دارند تا از دانش کافی برای تشخیص شاخص‌های تقلب برخوردار باشد. این سوال مطرح می‌شود که دانش کافی برای تشخیص و روبرویی با موارد تقلب که در این استاندارد به آن پرداخته شده است به چه صورت قابل دستیابی است؟

در ایران در استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰، مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف موارد تقلب و اشتباه با مدیریت اجرایی و هیئت مدیره واحد مورد رسیدگی دانسته و بیان می‌گردد حسابرسی می‌تواند عامل بازدارنده باشد و در قبال کشف موارد اشتباه و تقلب مسئولیت ثانویه دارد. البته در بند ۱۳-۱، آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران در مورد احکام قابل اجرا حسابداران رسمی، کسب صلاحیت حرفه‌ای را منوط به آموزش‌های ویژه و کسب تجربیات لازم دانسته و حفظ این صلاحیت را مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه می‌داند بطوری که اطمینان حاصل شود خدمات حرفه‌ای با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه ارائه می‌شود. البته باز این پرسش مطرح است که آگاهی حسابرس از چه روش یا طریقی صورت می‌گیرد؟ نکته‌ای که همواره حسابرسان به آن اذعان داشتند، نحوه کشف تقلب و موارد تخلف عمده است که معمولاً با همکاری کارکنان و مدیریت صورت می‌گیرد. بنابراین نحوه‌ی دستیابی به مدارک و مستندات می‌تواند حسابرسان را در کشف تقلب همیاری نماید، معمولاً مشکل به نظر رسیده و بعضاً بعید است. به همین جهت آموزش حسابرسان و کارشناسان حائز اهمیت است تا علاوه بر آنکه آنها با نحوه‌ی وقوع تقلب در موارد گذشته آگاهی یابند، با راهکارهای پیشگیری آن نیز آشنا شوند تا صاحبکار و مراجع ذیصلاح از مسایل پیرامون مطلع و بدین جهت توانسته باشند در پیشگیری از وقوع تقلب نقش بازاری را ایفا نمایند.

### هزینه‌های تقلب و تاثیر آن بر شرکت و اقتصاد کشورها

در پاسخ به این سوال، تقلب چه هزینه‌هایی را برای جامعه به همراه دارد؟ باید بیان داشت آنچه که تقلب و تخلف را مورد توجه همگان قرار داده است هزینه‌هایی است که تقلب و تخلف بر جامعه وارد می‌نماید. هزینه‌های تقلب چه از بعد اجتماعی و چه از بعد مالی، بر اعتماد شهروندی تاثیر گذار است و سایه چنین بی‌اعتمادی بر بورس اوراق بهادار یا سایر نهادهای سرمایه‌گذاری خواهد بود و برای خارج شدن از این سایه مخوف، راه طولانی را باید رفت. در همین راستا زیون با مطرح ساختن هزینه‌های بسیار بالای تقلب، خواستار اجماع نظرات به منظور واکنش مؤثر برای افزایش مسئولیت‌پذیری حسابرسی و اعتماد جامعه به حرفه حسابرسی بود.

مرانجان (۲۰۱۰) برآورد نموده است که شرکت‌ها بطور میانگین هفت درصد درآمدها را در تقلب بوسیله تخلف‌های کارمندان از دست می‌دهند. همچنین انجمن ممیزان رسمی تقلب (ACFE)، زیان سالانه تقلب در ایالات متحده افزون بر ۶۵۰ میلیارد دلار می‌داند و هزینه‌های تقلب در حدود پنج درصد، درآمد سالانه آن کشور تخمین زده شده است. البته در سایر کشورها شرایط مشابه وجود دارد بطوری که در گزارش برخورد با تقلب و مدیریت ایمنی بریتانیا در سال ۲۰۰۶،<sup>۷</sup> گزارش‌های تقلب منتشر شده در شش کشور، ایالات متحده، آلمان، بریتانیا، کانادا، ایرلند و استرالیا هزینه‌های بسیاری برای جامعه داشته است، هزینه‌های تقلب و نسبت آن به تولید ناخالص ملی به شرح مندرج در نگاره (۱) بررسی شده است. همانطور که مشاهده می‌شود، آلمان بیشترین درصد تقلب در بین کشورهای مورد بررسی دارد و ایالات متحده و ایرلند در درجه‌های بعدی قرار دارند. در سال ۲۰۱۰ و ۲۰۰۹ طبق بررسی صورت گرفته انجمن ممیزان رسمی تقلب، مشخص شده است ۹۹۴ میلیارد دلار در سال ۲۰۰۸ و ۲۰۴ تریلیون دلار در سال ۲۰۱۰ از درآمد سالانه ایالات متحده مرتبط با تقلب و تقریباً هفت درصد (۲۰۰۸) و پنج درصد (۲۰۱۰) تولید ناخالص ملی آن کشور را در برمی‌گیرد (ACFE, 2010).

کشور	برآورد هزینه‌های تقلب	نسبت هزینه‌ها به تولید ناخالص ملی
ایالات متحده	۳۷۸ میلیارد پوند (۶۵۰ میلیارد دلار)	۵ درصد
آلمان	۱۳۷.۱ میلیارد پوند (۲۰۰ میلیارد دلار)	۹ درصد
بریتانیا	۱۴ میلیارد پوند	۰.۲ درصد
کانادا	۱۰ میلیارد پوند (۲۰ میلیارد دلار کانادا)	۲.۱ درصد
ایرلند	۳.۴۵ میلیارد پوند (۶.۲۹ میلیارد یورو)	۴ درصد
استرالیا	۲.۳ میلیارد پوند (۵۸ میلیارد دلار استرالیا)	۱.۳ درصد

نگاره (۱)، مقایسه هزینه‌های تقلب نسبت تولید ناخالص ملی در هفت کشور بر مبنای گزارش NHS

### تقلب از دیدگاه سرمایه گذاران

ریسک در تمامی سرمایه گذارها، یک عامل موثر است. ابتدایی ترین ریسک مرتبط به میزان دستیابی به نتایج مورد انتظار - بر حسب نتایج عملیات، سودآوری - است. همچنین عوامل برون زای اقتصادی، سهم بازار، رفتار رقابتی، توانایی ایجاد و نگهداری جریان نقدی ضروری (و دستیابی به تأمین مالی مورد نیاز)، قضاوت مدیریت، تغییرات در فناوری و ترجیحات مشتری بر ارزش سهام تاثیر گذار است.

سرمایه گذاران از اطلاعات مالی برای ارزیابی نتایج عملیات، تصمیم گیری پیرامون عملکرد محتمل آتی، ارزیابی عوامل غیر حسابداری دخیل در مدل مالی شرکت استفاده می کنند. یکی از بزرگترین ریسک‌های سرمایه گذاران، مخاطره اتکا بیش از حد بر اطلاعاتی است که صحت و سقم آنها تردید وجود دارد. بنابراین ضروری است حسابرس نقش خود را در بررسی و بازبینی اطلاعات ارائه شده و سازمان بورس و اوراق بهادار نقش نظارتی بر ناشران و حسابسان را به نحوه مناسب ایفا نماید. هنگامی که چنین اطلاعاتی توسط ناشر یا حسابرس به قصد گمراهی سرمایه گذاران ارائه شود شکلی از تقلب به وقوع می پیوندد. چنین تحریفاتی شامل، بیشتر از واقع نشان دادن درآمدها، پایین نشان دادن هزینه‌ها، ارزشیابی بیش از واقع دارایی‌ها، حذف بدهیها، عدم افشاء معاملات و رویدادهای حسابداری یا سایر اطلاعات با اهمیتی که بر ارائه منصفانه نتایج عملیات اثر بگذارد یا تایید اظهارنظرهای مدیریت در مورد تحلیل های مالی ناصحیح است (ACEF 2009, COSO2010). با توجه به تصمیم سرمایه گذاران در تخصیص منابع به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و اهمیت اطلاعات قابل اتکا برای آنها، همچنین هزینه‌هایی

که از بابت تقلب بطور سالانه به جامعه تحمیل می‌گردد و در معرض خطر قرار گرفتن اعتماد سرمایه‌گذاران به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، انجام مطالعات و تحقیقاتی که به شناسایی عوامل موثر بر رخداد تقلب بینجامد، اجتناب ناپذیر به نظر می‌رسد و این امر به برنامه‌ریزی برای نظارت بر حساب‌برسان در جهت حفظ اعتماد عمومی سرمایه‌گذاران کمک شایانی می‌کند.

**بررسی تقلب در کشورهای مختلف و نقش نهادها و اشخاص ذینفع و ذی‌علاقه در کشف آن**  
نگاره ذیل، نحوه کشف تقلب در قاره‌های مختلف به همراه سازو کارهای کشف آن را ارائه شده است. بنابر آنچه مشاهده می‌شود، بیشترین موارد گزارش کشف تقلب در بررسی مدیریت و حساب‌رسی داخلی از درون سازمان برخاسته است.

شرح	ایالات متحده	آسیا	اروپا	آفریقا	کانادا	آمریکای جنوبی و دریای کارائیب	اقیانوسیه
تعداد موارد تقلب	۱۰۰۱	۲۹۳	۱۵۵	۱۱۱	۹۷	۷۰	۴۰
بررسی مدیریت	۱۷.۱	۱۱.۳	۱۶.۱	۱۱.۷	۱۵.۵	۱۴.۳	۲۰
حساب‌رسی داخلی	۱۳.۷	۱۴.۳	۱۷.۴	۹.۹	۱۲.۴	۱۰	۱۷.۴
به صورت تصادفی	۹.۳	۸.۹	۶.۵	۹	۵.۲	۰	۱۲.۵
مغایرت حسابها	۶.۲	۵.۵	۵.۸	۶.۳	۶.۲	۸.۶	۲.۵
بررسی مستندات	۶.۲	۴.۴	۵.۲	۰.۹	۴.۱	۴.۳	۰
حساب‌رس مستقل	۴.۲	۵.۸	۳.۹	۱.۸	۴.۱	۱۲.۹	۲.۵
آگاهی پلیس	۱.۹	۱.۷	۱.۳	۴.۵	۱	۰	۰
ناظرین و مراقبین	۱.۷	۲.۷	۳.۲	۵.۴	۴.۱	۴.۳	۷.۵
کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی	۱.۲	۰.۷	۰.۶	۰	۰	۰	۰
اعتراف به تخلف	۰.۸	۲.۴	۰.۰	۰.۹	۱	۱.۴	۰
*tips	۳۷.۸	۴۲.۳	۴۰	۴۹.۵	۴۶.۴	۴۴.۳	۴۵

\* بیشتر مواقع تقلب، از طریق اطلاعات ارائه شده کارکنان یا ارتباطات مردمی (از طریق مشتریان، فروشندگان، سهامداران، رقبای اشخاص ثالث) کشف می‌شود بطور مثال از آنجایی که کارکنان از عواقب اطلاع رسانی موارد تخلف و تقلب می‌ترسند لذا در شرکتها، ارتباطات و مکاتبات آن لاین یا خطوط تلفنی قرار داده شده است که کارکنان یا سایر ذی‌حقان و ذینفعان بتوانند از آن طریق موارد تخلف و تقلب را بدون شناسایی شدن در اختیار مراجع ذیربط قرار دهند.

**نگاره (۲)، تلخیص گزارش انجمن ممیزان رسمی تقلب در سال ۲۰۱۰، درباره سواستفاده و**

**تقلب‌ها در جهان**

با توجه به نگاره (۲) چند نکته قابل مشاهده است:

الف- بررسی‌ها و نظارت مدیران، هیات مدیره و حسابرسان داخلی، بیشترین تاثیر را در کشف تقلب و افشا آن داشته اند که از نوع پیگیری درون سازمانی محسوب شده و ارتباط تنگاتنگی با کمیته حسابرسی دارد در کتاب کمیته‌های حسابرسی موسسه پرایس واترهاوس کوپرز ترجمه بولو و مداحی (۱۳۸۷)، در مورد چرایی اهمیت کمیته حسابرسی بیان می‌شود: کمیته حسابرسی بخش اساسی فرآیند گزارشگری شرکتها است مسئولیت اصلی آن نظارت بر سلامت رویه‌ها و کنترل‌های گزارشگری مالی اعمال شده توسط مدیریت در راستای حمایت از حقوق سهامداران و سایر ذینفعان است که به نیابت از هیات مدیره صورت می‌گیرد. ضوابط و الزامات جدید در بسیاری از کشورها توجه خود را به تاکید مجدد بر اهمیت نظارت بی طرفانه بر گزارشگری مالی دارند. همانطور که مطرح است وظیفه اصلی کمیته حسابرسی حصول اطمینان از صحت اطلاعات منتشر شده است. بنابراین، شناخت و درک کل فرآیند گزارشگری مالی توسط کمیته حسابرسی ضروری است این شناخت، با رویه‌های مدیریت ریسک مالی و کنترل‌های داخلی (از جمله کنترل‌های حاکم بر ثبت داده‌ها) که توسط مدیریت اعمال می‌شود، آغاز می‌گردد.

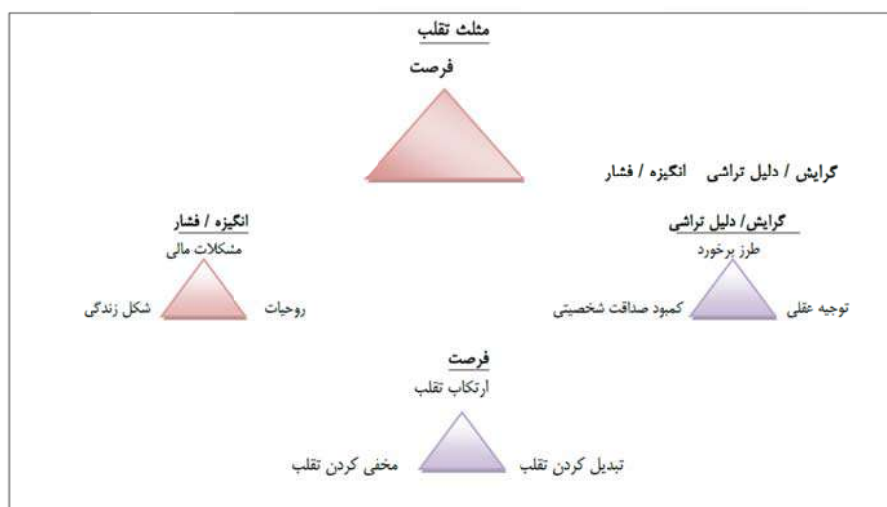
ب- بررسی‌های حسابرسان مستقل در رده چهارم موارد کشف تقلب قرار دارد (البته در هر قاره متفاوت است). در گزارش انجمن ممیزان رسمی تقلب، ناظرین برون سازمانی کمترین تاثیر در کشف و افشا تقلب دارند و می‌توان بیان داشت، کشف موارد تقلب به نوع منطبق وقوع تقلب بستگی دارد، بطور مثال در منطقه یورو (اروپا) و اقیانوسیه، حسابرسی داخلی و در ایالات متحده، بررسی مدیریت، بیشترین کشف موارد تقلب را داشته‌اند. همچنین در بررسی فعالیتهای متقلبانه در سایر قاره‌های جهان، مشخص شده است که حسابرسی سهم کمی را داشته است ولی با این حال، نسبت به سایر بررسی و نظارت‌ها، قابل توجه است. البته انجمن ممیزان رسمی تقلب (۲۰۱۰) در بررسی موارد تقلب کشف شده در صورتهای مالی طی سال‌های ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۶ مشخص نمود که سهم حسابرسان در کشف تقلب بیش از ۱۰ درصد نبوده است. این موضوع مشخص شده است که حسابرسان برای کشف فعالیتهای متقلبانه آموزش مناسبی ندیده‌اند. با توجه به این که حسابرسان آموزش اولیه را در دانشگاه‌ها کسب نموده‌اند، علت این عدم برخورداری از دانش لازم برای پیشگیری و کشف تقلب و بالتبع نقش کمتر در کشف تقلب داشته‌اند؟ در پاسخ به این سوال دو نظر را می‌توان پی گیری نمود، کارشناسان و حسابداران رسمی بر این دیدگاه هستند که



گزارش گری و کشف تقلب اصولاً وظیفه حسابرس نبوده و نخواهد بود بلکه وظیفه مدیریت است، بسط این دیدگاه را می‌توان در استانداردهای حسابرسی مشاهده نمود. در دیدگاه دیگر، حسابرس را مسئول پیشگیری و کشف تقلب می‌دانند که این دیدگاه مورد توجه قضات دادگاه‌های مالی و برخی کشورهای با اقتصاد دولتی است.

### ارائه چارچوبی برای پیشگیری و کشف تقلب

مهمترین سوالی که مطرح می‌شود که چرا افراد همه چیز (منافع فعلی و اعتبار خویش) را با تقلب به خطر می‌اندازند؟ تحقیقات نشان می‌دهد سه حالت برای وقوع تقلب وجود دارد: ۱- انگیزه یا فشار، ۲- فرصت و ۳- گرایش یا دلیل تراشی. این سه مورد به عنوان مثلث تقلب مطرح می‌شوند. فشار یا انگیزه به این نکته اشاره دارد که مدیریت یا سایر کارکنان سازمان ممکن است در اثر انگیزه یا فشار خاص مرتکب تقلب شوند. شرایطی مانند نبود کنترل‌های داخلی، وجود کنترل‌های غیر موثر، یا توانایی مدیریت برای زیر پا گذاشتن کنترل‌ها، نبود سامانه ایمنی منطقی . . . فرصتی برای تقلب ایجاد می‌کند و سرانجام این که افرادی که درگیر تقلب هستند قادرند برای اعمال فریب آمیز خود دلیل تراشی کنند و آن را مطابق اخلاقیات بدانند. در واقع برخی از افراد عقیده ویژه به ارزش‌های اخلاقی خاصی دارند که به آن‌ها اجازه می‌دهد آگاهانه و عمدتاً مرتکب اعمال نادرست شوند. در نمایه (۱) مثلث تقلب و سه مثلثی دیگر که اجزای مثلث تقلب، گرایش/دلیل تراشی، انگیزه/فشار و فرصت را تشکیل می‌دهند، مشاهده می‌شود.



نمایه (۱)، اجزای تشکیل دهنده مثلث تقلب

حال که عوامل بروز تقلب مطرح شد، پرسش دیگری مطرح می‌شود که به چه صورت می‌توان با تقلب، مقابله نمود. به همین صورت در این بخش، چارچوبی را براساس مطالعات گذشته با عنوان مثلث مقابله/رویارویی با تقلب ارائه می‌شود که می‌تواند در این زمینه راهگشایی فعالیتهای پیشگیری و کشف تقلب باشد. سه ضلع اصلی این مثلث مرتبط با ساختارهای درون یک شرکت است که به نوعی تحت تاثیر عوامل برون سازمانی نیز قرار می‌گیرد در نمایه (۲) این سه مفهوم را مشاهده می‌نمایید.



نمایه (۲) مثلث مقابله با تقلب

همانطور که مشاهده می‌نمایید در سه گوشه این مثلث، دوره آموزشی جامع و برنامه ریزی شده، مجموعه ارزش‌های اخلاقی و حاکمیت شرکتی قوی در کشف و پیشگیری در تقلب موثر دانسته است. راس مثلث مرتبط با آموزش حسابرسان، حسابداران و کارشناسان است با آموزش مناسب و مجهز شدن به ابزارهای لازم می‌توانند در پیشگیری و کشف تقلب نقش موثر خود را ایفا نمایند زیرا مشخص شده است که حسابرسان نقش کمتری در کشف تقلب داشته‌اند، از دلایل اصلی عدم توجه حسابرسان به این امر کمبود برنامه‌های آموزش حسابرسان در این مورد خاص بوده است. به همین جهت کمیسیون بورس اوراق بهادار، انجمن حسابداران رسمی و انجمن ممیزان رسمی تقلب سعی دارند با دوره‌های آموزشی مداوم و برقراری گردهمایی، سخنرانی‌ها و مورد کاوی تقلب‌های وقوع یافته و تهیه آمارهایی از میزان وقوع تقلب و هزینه‌های آن، شرکای موسسات و کارمندان کلیدی آنها را در مورد پیشگیری و کشف تقلب آموزش و حمایت علمی نمایند. از سوی دیگر همانطور که در ضلع سمت راست این مثلث مشاهده می‌شود راهبری شرکتی نقش بسیار برجسته‌ای در ممانعت و پیشگیری از وقوع تقلب و تخلف‌های عمده در شرکت دارد. همانطور که دستور العمل راهبری شرکتی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، به هیات مدیره، مجمع عمومی صاحبان سهام، نحوه انتخاب مدیر مستقل، پاسخگویی و افشای اطلاعات پرداخته شده است و در نهایت هیات مدیره شرکت را موظف دانسته تا رویه‌ای را در شرکت مستقر نماید تا از رعایت کامل الزامات افشای اطلاعات مقرر در قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران و آیین نامه‌ها، دستورالعمل و بخش نامه‌های آن و سایر قوانین و مقررات موضوعه اطمینان حاصل کند بنابراین می‌توان بیان داشت که چنین دستور العملی، خلا وجود مقررات لازم را در ایران پر نموده است. البته راهبری شرکتی مستلزم وجود یک سامانه کنترلی داخلی مناسب در شرکت است.

البته به غیر از آموزش، اخلاق حرفه‌ای دارای اهمیت بیشتری است زیرا تمایز بین صحیح و ناصحیح، اشتباه و تقلب گاهی بسیار مشکل است. برای همین است در بیشتر دوره‌های مرتبط با تقلب، در مورد اخلاقیات نیز بحث شده و در آن به آیین رفتار حرفه‌ای و فرهنگ سازمانی پرداخته می‌شود. نتیجه این که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و

رهبران این حرفه بستگی دارد. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق داد.

### ابعاد آموزش‌های حرفه‌ای

همانطور که مطرح شد آموزش حسابرسان، کارشناسان و حسابداران در پیشگیری و کشف تقلب از جمله راهکارهای رویاروی با موارد تقلب است. اما آموزش دارای ابعاد یا مراحل است که از زمانی که دانشجویان وارد رشته‌های حسابداری، حسابرسی می‌شوند حداقل آموزش مورد نظر را دریافت می‌دارند، در مرحله بعدی آموزش، که مرتبط با دوره‌های آموزش پیشرفته یا کارشناسی ارشد است دانشجویان وارد مرحله دیگری از آموزش می‌شود که ابعاد مختلف تقلب‌های مالی، پیامدهای و راهکارهای مقابله با آن شناخت کافی و آگاهی بیشتری دست خواهد یافت. البته مدل‌های آموزشی متفاوتی در هریک از دوره‌های فوق وجود دارد بطور مثال با یادگیری بر مبنای مسئله<sup>۱</sup> که مختص دوره‌های پزشکی است که شامل یک تیمی از دانشجویان که در رویارویی با یک مسئله حقیقی که نوعی شبیه‌سازی از جهان واقعی است، به کنکاش مسئله مطرح شده می‌پردازند، محققانی نظیر دورتچی و فالرتون (۲۰۰۵) مزایای این روش را در آموزش حسابرسان برمی‌شمارند و آن را در حسابرسی صورت‌های مالی و افزایش تخصص حسابرسان مفید می‌دانند. البته رویکرد دیگر توجه به حسابداری دادگاهی (حسابداری مبتنی بر مشکلات مالی حقوقی) است که در حال حاضر در بسیاری از دانشگاه‌ها به عنوان یک دوره تحصیلی به آن پرداخته می‌شود (رحمانی و غلام زاده لداری، ۱۳۹۰).

با توجه به مراتب فوق سوال دیگری که مطرح می‌شود چه رویکردهایی را برای کشف تقلب از برون سازمان می‌توان پی‌گیری نمود زیرا دستیابی به منابع درون سازمانی معمولاً مشکل است یا با وقفه زمانی در دسترس قرار می‌گیرد. بدین سبب نیاز به روشن ساختن وظایف نهادهای نظارتی (تقویت آنها) یا ایجاد انگیزه لازم در این نهادها است، تا تقلب‌های مالی فاش گردد به همین منظور در بخش دیگر مقاله به این مهم پرداخته می‌شود.

## نگرش‌های ردیابی تقلب

دو دیدگاه درباره سرمایه‌گذاری صورت گرفته بر فعالیت‌های پیشگیری و کشف تقلب مورد نظر صاحب‌نظران قرار گرفته است، در یک دیدگاه، این فرض را در نظر می‌گیرد که افرادی که مرتکب تقلب می‌شوند افراد باهوش و فعالی هستند که همواره راه‌های جدید تقلب را پیدا می‌کنند، به همین لحاظ، هر گونه سرمایه‌گذاری بر پیشگیری و کشف تقلب موجب از بین رفتن منابع



نگاره ۱، ا

کنند

شرکت می‌شود. در دیدگاه دیگر، این فرض مدنظر است که افراد متقلب از طرح‌های تقلب گذشته (مانند تقلب مدوف و ساتیام که در هند رخ داد و مشابه تقلب مدوف بود)، استفاده می‌نمایند به همین جهت حسابداران و حساب‌برسان با آموزش کافی و مستمر و بررسی موارد تقلب گذشته و اشراف کامل به موضوع که حاوی ارزش‌های اخلاقی و حاکمیت شرکتی مناسب است می‌توانند وقوع تقلب را کاهش دهند (علی آبادی و همکاران، ۲۰۱۱).

همچنین برای ردیابی تقلب در جهت کشف آن به

طور کلی دو نگرش، الزام آور به همراه مکانیزم‌های افشا

اطلاعات و ایجاد/نگیزه از مسیر اعطا پاداش مورد بحث محققان است.

## الف- نگرش الزام آور

برخی از افراد متعهد، که وظیفه بررسی و ارزیابی اطلاعات را دارند ممکن است در حین فعالیت، تخلف را شناسایی کنند. این طبقه شامل ناظرین، بازرسان، حساب‌برسان مستقل، حساب‌برسان دادگاهی، کمیته حسابرسی و بورس اوراق بهادار است، همچنین نهادهای نظارتی بالا دستی نظیر کمیسیون بورس اوراق بهادار سعی نموده اند که با بهره‌گیری از مبادله الکترونیکی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مبتنی بر شبکه گسترده جهانی، هزینه تهیه، پردازش و کاربرد اطلاعات کاهش دهند بطوری که فاصله جغرافیایی بین واحدهای سازمان از بین می‌رود و سازمان‌های گسترده و منشعب به صورت یک عرصه به هم پیوسته و بدون مرز درآیند. به همین جهت است که

دیگر رویه‌های سنتی حسابداری کارایی خود را ندارد و باید حساب‌رسان با فناوری روز و نحوه ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی آشنایی کافی داشته باشند زیرا باید گزارش به روز شده را در اختیار صاحبکار و سایر استفاده‌کنندگان قرار دهند.

یکی از ویژگی‌های مهم استفاده از گزارشگری مبتنی بر شبکه گسترده جهانی به جای روشهای سنتی، کاهش هزینه گردآوری، پردازش و انتشار اطلاعات است و علاوه بر بعد اطلاع‌رسانی این امکان را ایجاد می‌نماید تا نظارت مستمر و آن‌لاین بر رویدادها انجام گیرد. بازارهای تجاری و استفاده‌کنندگان اطلاعات تجاری به تمهیدات و شرایطی احتیاج دارند تا شفافیت مراحل گزارشگری را افزایش دهند، زیرا امروزه گزارشگری تجاری با انبوهی از مشکلات مانند ناکارایی، تجزیه و تحلیل نامناسب، انتشار نامناسب اطلاعات تجاری در بین استفاده‌کنندگان اطلاعات تجاری (مانند بخش‌های مختلف سازمان، سهامداران، و بانک‌ها) روبرو است. تغییرات فرایند گزارشگری مالی نیازمند ایجاد رویه‌های جدید برای اجرای عملیات حسابداری است. اگر چه هدف اصلی حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری تغییر نمی‌کند، اما اسناد و مدارک و گزارشهای الکترونیکی که تحت حسابداری همزمان تهیه می‌شود، نقش حساب‌رسان مستقل در فرایند گزارشگری مالی، از جمله مقطع ریسک حسابداری و ماهیت تهدیدها را تغییر می‌دهد. استفاده روزافزون از تجارت الکترونیکی حساب‌رسان را وادار می‌کند که از فنون حسابداری همزمان و خودکار استفاده کنند.

### ب- نگرش پاداش :

این نگرش یک سیستم پاداش را برای افرادی که تخلف را افشاء می‌سازند فراهم می‌کند. این تشویق‌ها می‌تواند به صورت وجوهی باشد که به افشاءکننده پرداخت می‌شود و اعتباری که برای آنان حاصل می‌شود مانند تحلیل گران مالی که اگر کلاهبرداری را افشاء کنند سابقه درخشان برای آنها محسوب می‌گردد. در مورد پاداش دادن به افشاءکنندگان می‌توان به قانون qui tam در ایالات متحده اشاره نمود. خاستگاه‌های قانون‌گذاری در مورد رسوایی در آمریکا را می‌توان تا قانون دعاوی نادرست ردگیری کرد که در سال ۱۸۶۳ به منظور کاهش وقوع تقلب بین عرضه‌کنندگان سلاح‌های نظامی و دولت مرکزی در زمان جنگ داخلی به تصویب رسید، این قانون پرداخت درصدی از مبالغ بازیافت شده یا درصدی از خسارت تحقق نیافته به رسواکنندگان

را در مواردی مجازمی دانست که شواهد ارائه شده توسط رسواکننده به افشای تقلب کمک کرده باشد. این قانون اجازه می‌داد که رسواکنندگان به نیابت از دولت علیه افراد متهم در دادگاه شکایت کنند که در اصطلاح qui tam گفته می‌شد، وقتی چنین اقدامی ثبت می‌شود دولت مسئولیت پژوهش در مورد اتهام را به عهده می‌گیرد. چندین سال بعد اصلاحیه‌های این قانون در سال ۱۹۸۶ آن را بسیار گسترش داد و هر صنعتی را که با دولت فدرال معامله داشت تحت پوشش قرار داده بود و سرانجام کنگره در سال ۱۹۸۹ قانون حفاظت از رسواکننده (WPA)<sup>۴</sup> را تصویب کرد. WPA یک قانون ضد انتقام و تلافی است که مانع از آن می‌شود که دولت فدرال علیه کارمندانی که تخلف بخش عمومی را رسوا می‌کنند عملی انجام دهد و همچنین شیوه‌ای برای جبران خسارت وارده به رسواگر فراهم می‌کند، بطوری که در هنگامی که تقلب با موفقیت مورد پیگرد قانونی قرار گیرد، پاداش رسواکننده واجد شرایط، دریافت جایزه‌ای به میزان حداقل پانزده درصد باز یافت نهایی است.

### پیشنهادهای و توصیه‌ها

- با توجه به مباحث مطرح شده، توصیه‌هایی در سه جنبه مرتبط به تدوین کنندگان مقررات، موسسات حسابرسی و دانشگاهیان ارائه می‌گردد و امیدواریم که مورد توجه قرار گیرد.
- الف- توصیه می‌شود سیاستگذاران و تدوین کنندگان مقررات، حسابرسان پذیرش شده در بورس اوراق بهادار را بر آن دارند که در آموزش مداوم درباره اخلاقیات (نظیر درستکاری، بی-طرفی و رازداری) و در زمینه پیشگیری و کشف تقلب مشارکت داشته باشند.
- ب- از موسسات حسابرسی درخواست می‌شود در آموزش کارکنان خود سرمایه‌گذاری نمایند و مزایا و منافع بلندمدت آن را در نظر بگیرند و نگران از دست دادن منافع کوتاه مدت خود نباشند. و سیستم کنترل کیفیت خود را بگونه‌ای طراحی نمایند که به آموزش کارکنان توجه بیشتری شود و فرهنگی را ترویج نماید که کار با کیفیت بالامورد تاکید و تشویق قرار گیرد.
- ج- از جامعه دانشگاهی تقاضا می‌شود که برنامه‌های خاص یا دوره‌های آموزشی در مورد رعایت اخلاقیات و پیشگیری و کشف تقلب را در راس امور خود قرار دهند تا دانشجویان امروز و کارشناسان، حسابرسان و حسابداران فردا، با بهره‌گیری از این دوره‌های آموزشی، با راهکارهای

مقابله با تقلب و تخلف‌های عمده آشنایی کافی داشته باشند. البته شایان ذکر است که دوره‌های آموزشی در سطح کارشناسی ارشد بطور مثال " بررسی موارد خاص در حسابداری، حسابرسی پیشرفته و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری " به موضوع تقلب و استانداردهای حسابداری و حسابرسی در دانشگاه‌های ایران مورد توجه قرار می‌گیرد. اما کمتر دیده می‌شود که در این سطح بطور خاص به موضوع تقلب پرداخته شود و زمان بیشتری به آن اختصاص یابد. البته در بررسی صورت گرفته در سطح دانشگاه‌های ایالات متحده مشخص شد در بین ۲۰۱ دانشگاه، فقط ۱۱ دانشگاه آن هم در دوره ارشد بطور خاص بر تقلب مالی تمرکز دارند( دورتچی و همکاران، ۲۰۰۵). اما لزوم توجه به تقلب مالی در سطح کارشناسی دارای اهمیت بیشتری است، زیرا سطح کارشناسی که یک دوره آموزشی و پژوهشی است، زمان بیشتری در اختیار دانشجویان است که در این موضوع تامل نمایند.

### جمع بندی مباحث

در چند سال اخیر با بروز بحران مالی و تقلب‌ها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار در سطح جهان، سازمان بورس اوراق بهادار را برآن داشته است که نظارت بر شرکت‌های پذیرفته شده در حیطه افشا مناسب اطلاعات مالی و غیر مالی و نیز حسابرسان معتمد به عنوان بازوی اجرایی این نظارت، بیشتر مورد توجه قرار دهد تا علاوه بر حفظ منافع سرمایه گذار، بتوان محیط سرمایه گذاری مطمئنی در سطح بورس اوراق بهادار، بورس کالا، و... ایجاد نماید.

آنچه که باید مورد توجه قرار گیرد، سلامت صورتهای مالی است. اما موضوعی که دارای اهمیت است، نحوه فاش سازی و کشف تقلب‌ها است، همانطور که ملاحظه شد دو نگرش برای کشف تقلب وجود دارد که در یک شیوه، نگرش الزام آور و استفاده از شیوه‌های نوین افشا اطلاعات برای سرمایه‌گذاران است که علاوه بر افزایش شفافیت اطلاعات در صورتهای مالی، ظرفیت نظارتی سازمان‌ها و نهادهای مجری قوانین و مقررات را افزایش خواهد داد. در کنار آن، رویکرد الزام آور، ایجاد انگیزه برای افشاگر و نیز حمایت‌های قانونی از وی، پیگیری سریع موارد تخلف و تقلب با اطلاع رسانی وی امکان پذیر خواهد نمود. اما آنچه که دارای اهمیتی بیشتری است توجه به پیشگیری و کشف تقلب است به همین جهت آموزش و استفاده از تکنیک‌ها و



مدل‌های جدید آموزشی این امکان را برای کارشناسان، حسابرسان و حسابداران فراهم می‌نماید که با شناسایی نقاط ضعف سیستم‌های مالی و کنترلی شرکت و نیز درک کامل از محیط فعالیت، از بروز تقلب پیشگیری نمایند و یا در صورت وقوع آن بتوانند اقدام مناسب را در زمان مناسب را داشته باشند، به همین جهت مدل یادگیری مبتنی بر مسئله، شبیه سازی نحوه وقوع تخلف و تقلب و بحث و گفتگو نسبت به نحوه‌ی مقابله با آن به عنوان شیوه آموزش موثر معرفی شده است. در پایان از آزاده مداحی که در این مقاله، مولفان را از موارد مورد بحث آگاه و مطلع نمودند، تشکر و قدردانی می‌نمایم.

### پی نوشت

- <sup>1</sup> Fraud
- <sup>2</sup> Misconduct
- <sup>3</sup> SAS-99
- <sup>4</sup> Australian Standard Fraud and Corruption control as AS 8001—2003, Second edition 2008.
- <sup>5</sup> Statement on Auditing Standard (SAS) No. 99, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.
- <sup>6</sup> Mr. Treadway in The Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO)
- <sup>7</sup> NHS Counter Fraud and Security Management Service (2006), International Report and Corporate report. A study of selected countries
- <sup>8</sup> Problem –Based learning (PBL)
- <sup>9</sup> The Whistleblower Protection Act

### منابع

۱. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابرسی ۰۲۴۰، مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت های مالی، سازمان حسابرسی، تهران. ۱۳۸۴.
۲. حساس یگانه یحیی، داغانی رضا و وحید اسکویی تقلب در شرکت ها: چه کسی هشدار می‌دهد؟ حسابدار رسمی شماره ۶، ۱۳۸۸.
۳. دستور العمل راهبری شرکت، سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۶-۱۳۹۰.

۴. رحمانی علی ، مسعود غلام زاده لداری، جای خالی آموزش حسابداری دادگاهی در ایران، حسابدار سال بیست و ششم، شماره ۳، ص ۶۸، ۱۳۹۰.
۵. سرلک نرگس، اخلاق حسابداری، اخلاق در علوم و فناوری ، سال سوم، شماره ۱-۲، ۱۳۸۷.
6. Aliabadi Sara, Alireza Dorestani and Mohammed Qadri, Fraud Prevention and Detection in the United States: A Macro Perspective . Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 3, Issue 3, 2011.
7. Clive lennox and Jeffrey A., Big Five Audits and Accounting Fraud, Contemporary Accounting Research Vol. 27 No. 1 p. 209–247,2010.
8. Colby Everrtt., financial statement fraud, Part 1, Professional Development network, CGA-Ontario's Board of Governors, chairs CGA Canada's Tax and Fiscal Policy committee, Canada government,2009.
9. Durtschi Cindy and Fullerton R. Rosemary, Teaching fraud detection skills, A problem- Based Learning Approach, Journal of forensic accounting, VI, 187-212, 2005.
10. Fraud Enforcement and Recovery Act *of 2009* "(FERA) Congress of the United States, US GPO, Washington, DC 20401. Passed by both the House and Senate, U.S President signed it into law in May 20, 2009
11. Hodge, F., J. Kennedy, and L. Maines. "Does search facilitating technologies improves the transparency of financial reporting?" The Accounting Review, 79(3): 687-703,2004.
12. International Standards on Auditing (ISA), International Federation of Accountants (IFAC) International Auditing and Assurance Standards Board , ISA 240 The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements , (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009).
13. Maranjan, S. The surprising plaque killing retailer profits. The American Association of Fraud Examiners, 2010,
14. Mark S. Beasley, Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson Terry L. Neal, fraud financial reporting, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2010,
15. Paige Whitaker l., The Whistleblower Protection Act: An overview. Congressional research service (CRS) Washington, Dc.,2007

16. Ray, E. "Learning XML", O'Reilly, Sebastopol, CA, 85472. [www.xbrl.org](http://www.xbrl.org), 2001.
17. Report of the nations on occupational fraud abuse. Global Fraud Study, Association of Certified Fraud Examiners, 2010.
18. Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, (SAS 99), issued by the Auditing Standards Board of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) in October 2002.
19. The Fraud Act 2006 (c 35) Parliament of the United Kingdom, England and Wales and Northern Ireland



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## بررسی تطابق استنادی پایان‌نامه‌های فارغ التحصیلان با منابع کتابخانه‌ای و فعالیتهای پژوهشی اعضای هیأت علمی رشته حسابداری دانشگاه تهران (۱۳۸۰-۱۳۸۸)

دکتر رضا جامعی \*

استادیار گروه حسابداری دانشگاه کردستان

بیان جامعی

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تهران

بختیار اصغرزاده پاوه

کارشناس ارشد حسابداری

### چکیده

در این پژوهش به بررسی رفتار علمی دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه تهران از حیث چگونگی استفاده از منابع اطلاعاتی پرداخته شده است. روش انجام پژوهش، تحلیل استنادی است. در این بررسی کوشش شده تا با تجزیه و تحلیل اطلاعات به دست آمده، منابع عمده مورد استفاده دانشجویان از لحاظ زبان، شکل ظاهری، نحوه نشر و نیز میزان استفاده از منابع کتابخانه‌ای و فعالیتهای پژوهشی اعضای هیأت علمی در دانشکده مدیریت تعیین شود. بررسی ۱۱۲ پایان‌نامه (۱۷ پایان‌نامه دوره دکتری و ۹۵ پایان‌نامه کارشناسی ارشد) با ۶۸۲۸ استناد نشان داد که استناد به مقالات با ۴۵/۳۸ درصد بیشتر از استناد به سایر منابع اطلاعاتی، استفاده از منابع فارسی با ۵۹/۶۶ درصد بیشتر از منابع غیر فارسی، کاربرد منابع چاپی با ۹۲/۲۲ درصد بیش از منابع اینترنتی بوده است. همچنین ۶۵/۲۰ درصد استنادها مربوط به منابع موجود در مجموعه کتابخانه و ۱۰/۸۲ درصد استنادها نیز مربوط به آثار علمی اعضای هیأت علمی دانشکده مدیریت بوده است.

**واژگان کلیدی:** تحلیل استنادی، پایان‌نامه‌ها، منابع کتابخانه‌ای، فعالیتهای پژوهشی،

دانشکده مدیریت

---

\* نویسنده مسئول: r.jamei@uok.ac.ir

## مقدمه

یکی از نوشتارهای تحقیقاتی که نقش قابل توجهی در تولید اطلاعات علمی دارد، پایان نامه است. پایان نامه از مهم ترین منابع اطلاعاتی است که به لحاظ مختلف از اهمیت علمی و پژوهشی خاصی برخوردار است. از طرفی اولین حرکت پژوهشی جدی دانشجویان در دوره تحصیلات تکمیلی دانشگاهی است و از طرف دیگر، می توان آن را به مثابه کاری نهایی ارزیابی کرد. زیرا همین فعالیت پژوهشی برآیند کل یافته های دانشجو در طول دوره تحصیلی است (حری، ۱۳۷۲). آنچه پایان نامه ها را از دیگر متون متمایز می سازد، پرداختن به موضوع های بدیع و ارائه نگرش های نو است. بدین سان مسایل و موضوع های مطرح شده در متون پایان نامه ها اغلب بکر و دست اول است و بر این اساس نگرش ها و رهیافت های ارائه شده توسط آنها در نوع خود منحصر به فرد تلقی می شوند. این امر تنها به این دلیل است که اصولاً پایان نامه ها رگه باریک و چارچوب محدودی از موضوع ها را به عنوان زیربنای تحقیق بر می گزینند و از این رو به بررسی موضوع ها با عمق بیشتری می پردازند و به آن تخصصی تر می نگرند. بدین علت پایان نامه ها همواره در زمره اصیل ترین منابع تحقیقات به شمار می آیند و یکی از ابزار و وسایل پژوهشی دانشجویان محسوب می شوند. این گونه متون اطلاعاتی توان و قابلیت های اطلاعاتی شگرفی دارند و پیوسته نقش بسزایی در پژوهش های آتی دانشجویان ایفا می کنند (سبکتکین، ۱۳۷۴).

بیشتر انتشارات علمی سیاهه ای از ارجاع های کتاب شناختی دارند. عمل استناد مقیاسی مناسب و آسان از ارتباط موضوعی را برای کتابداران فراهم آورده است. از آنجا که نویسندگان برای اثبات ادعاها و نشان دادن استفاده از نظریه های دیگران با نتایج پیشنهادی پیشین به استناد می پردازند، بنابراین استناد یا نقل قول، تصدیق و ارج نهادن آشکار نویسنده بر نفوذ و تأثیر کار علمی خاصی است که در گذشته انجام شده است. این عمل پیوندی میان اسناد مرتبط به وجود می آورد. همچنین عمل استناد علاوه بر استفاده از ارجاع ها برای برقراری ارتباط کار فرد با چارچوب گسترده تری از علم، به نویسنده امکان می دهد تا دانش تازه کشف شده را ارائه کند و با این کار به تعیین اولویت هایی برای پژوهش بپردازد (عبدالمجید، ۱۳۸۶: ۸۸).

در انجام هر فعالیت علمی علاوه بر نیاز به آگاهی از فعالیت های مرتبط پیشین، بدون کسب آگاهی از تلاش های گذشته، نمی توان در مسیر تحقیق گامی برداشت. برای دستیابی به دانش

پیشینیان بررسی منابع و مأخذ مورد استناد نوشته‌های علمی اهمیت خاصی دارد. امروزه کمتر اثر معتبری را می‌توان یافت که منابع را به عنوان مأخذ کار خود در پایان صفحات یا فصول یا انتهای متن نیاورده باشد (حری، ۱۳۷۶: ۱۲).

استناد نه تنها بیانگر میزان استفاده از مدارک و تأثیر آنهاست، بلکه معیاری بسیار مهم و اساسی برای سنجش میزان فعالیت و توسعه علمی و نیز عاملی بسیار با ارزش در تصمیم‌گیری‌های مربوط به تولید و اشاعه اطلاعات است. همچنین قوت‌ها و ضعف‌های مجموعه تحقیقات مربوط به رشته‌های گوناگون را می‌توان به طور فرضی با بررسی کتاب‌شناسی‌های موجود در پژوهش‌ها و پایان‌نامه‌های آنها مورد بررسی قرار داد (پورشعرباف، ۱۳۷۵).

لنکستر<sup>۱</sup> (۱۹۹۱) معتقد است در گروه بسیار مهمی از مطالعات کتاب‌سنجی، تلاش می‌شود تا مشخص شود نویسندگان به چه نوع منابعی استناد می‌کنند. از نظر او توجه تحلیل استنادی به این جنبه‌ها می‌بشد که چه تعداد از نویسندگان، بیشترین استنادها را کسب کرده‌اند؛ بیشترین استنادها به چه مجلاتی داده شده، روابط بین استنادها به چه صورت است (به این معنا که چه کسی به چه کسی و چه مجله‌ای به چه مجله‌ای استناد کرده). در متون یک رشته علمی، چه موضوعی بیشتر مورد استناد قرار گرفته است و موارد مانند آن. رایین<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) نیز عقیده دارد که تحلیل استنادی، بررسی فراوانی و الگوی استنادها در مقالات و کتاب‌ها و منابع دیگر است.

بنا به تعریف واژه نامه پیوسته کتابداری و اطلاع رسانی<sup>۳</sup>، تحلیل استنادی، روش کتاب‌سنجی است که در آن آثار مورد استناد در متون بررسی می‌شود تا الگوهای ارتباط علمی مانند اهمیت تطبیقی کتاب‌ها در مقابل مجلات یا منابع اطلاعاتی جاری نگر در مقابل گذشته نگر در یک یا چند رشته علمی مشخص شود (۲۰۰۷، اودلیس).

تحلیل استنادی کاربردهای بسیاری دارد و از سال ۱۹۶۳ استفاده‌های گوناگونی از آن شده که موارد عمده آن عبارتند از:

بهبود کنترل کتاب‌شناختی متون رشته‌های مختلف، تعیین منابع هسته؛ گروه بندی منابع؛ ردگیری گسترش اندیشه‌ها و رشد متون علمی؛ پیش‌بینی روند انتشارات؛ تبیین الگوی استفاده از انواع منابع در فهرست منابع و مأخذ؛ سیاست‌گذاری برای مجموعه سازی کتابخانه‌ها و مراکز اطلاع رسانی (حری، ۱۳۸۲، ص ۶۲۰).

با استفاده از روش تحلیل استنادی، نه تنها می‌توان به بررسی انگاره رفتار استنادی جامعه مورد پژوهش پرداخت بلکه با استفاده از نتایج حاصله می‌توان میزان تأثیر مجموعه منابع کتابخانه در شکل‌گیری متون علمی را نیز بررسی کرد و از آن برای سیاست‌گذاری مجموعه سازی کتابخانه‌ها بهره گرفت.

باتوجه به اینکه پایان نامه های دوره های تحصیلات تکمیلی بخش قابل توجهی از تولیدات علمی کشور را به خود اختصاص داده اند و به عنوان یکی از سرمایه های علمی و فکری مراکز دانشگاهی درخور توجهند، بررسی منابع و مأخذ آنها و به عبارتی مطالعه و تجزیه و تحلیل استنادهای مأخذ پایان نامه‌ها به منظور آگاهی از نوع منابعی که برای تولید آنها مورد استفاده قرار گرفته و نیز آگاهی از تأثیر مجموعه کتابخانه هر دانشکده بر محتوای پایان نامه‌ها، رهنمودهایی با پشتوانه علمی برای مجموعه سازی کتابخانه‌ها ارائه می‌دهد و نتایج یافته های چنین مطالعاتی منعکس کننده الگوی رفتاری استفاده از منابع توسط پژوهشگران است. ارتباط تنگاتنگ کتابخانه های دانشگاهی، فعالیتهای پژوهشی استادان و پژوهش های دانشجویان، به عنوان سه عامل مؤثر در پیشرفت و رشد شاخص های علمی کشور قابل توجه است. در واقع، تقویت یا تضعیف هر یک از سه رکن این مجموعه سبب تغییر بازدهی کل این مجموعه می‌شود. بنابراین با بررسی عوامل تأثیرگذار بر روی هر یک از حلقه های این زنجیر، می‌توان در جهت بهبود وضعیت همه آنها گام برداشت.

یکی از راه های بررسی این عوامل، بررسی استنادهای پایان نامه‌ها به عنوان بخش مهمی از تحقیقات دانشگاهی است.

باتوجه به اهمیت جایگاه دانشگاه تهران به عنوان قدیمی ترین و بزرگ ترین مرکز دانشگاهی کشور و نیز از آنجا که رشته حسابداری یکی از رشته های به نسبت جدید، علمی و مطرح دانشگاه تهران است، از این رو بررسی و به عبارت دیگر تحلیل استنادی پایان نامه های تحصیلات تکمیلی این رشته دیدگاه ما را نسبت به نحوه ارتباطات علمی تحقیقات انجام شده توسط دانشجویان با انواع منابع و به طور اخص به میزان استفاده دانشجویان از انواع مختلف منابع اعم از کتاب، نشریه، پایان نامه و دیگر منابع، چاپی یا اینترنتی بودن منابع مورد استناد، زبان مورد استناد و نیز میزان استناد دانشجویان به منابع موجود در کتابخانه دانشکده و میزان استناد به

فعالیت‌های پژوهشی اعضای هیأت علمی دانشکده مدیریت (در این پژوهش منظور استادان راهنما و مشاور پایان نامه های مورد بررسی است)، توسعه می دهد.

### پرسش‌های اساسی

۱. استناد به فعالیت‌های پژوهشی اعضای هیأت علمی در پایان نامه‌های مورد بررسی به چه صورت بوده است؟
۲. منابع کتابخانه‌ای دانشکده مدیریت تا چه اندازه در استنادهای پایان نامه‌های مورد بررسی نقش داشته است؟
۳. توزیع استناد به انواع منابع فارسی و لاتین در پایان نامه‌های مورد بررسی به چه صورت است؟
۴. توزیع استناد به منابع اینترنتی و چاپی به چه صورت است؟

### روش تحقیق

به منظور بررسی وضعیت استنادها در پایان نامه های مورد بررسی، از روش تحلیل استنادی استفاده شد. که به ارزیابی متون علمی براساس شمارش استندهای تعلق گرفته به آن متون می پردازد. با استفاده از روش تحلیل استنادی اغلب پر استفاده ترین منابع انتخاب می شوند. در نتیجه این روش یکی از روش های مناسب انتخاب منابع حوزه های مختلف نیز هست. در توجیه روایی روش پژوهش می توان گفت چون مطالعه مستقیم رفتارها و فعالیت های منجر به تولید، اشاعه و کسب اطلاعات علمی بسیار دشوار و در پاره ای موارد غیر عملی است، به ناچار باید به روش غیرمستقیم توسل جست و آمار برجای مانده از این فعالیت ها را که همان استنادها هستند، بررسی کرد.

### جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش عبارت است از کلیه پایان نامه های دوره تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری دانشگاه تهران که در فاصله سال های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸ از آنها دفاع شده است. تعداد کل پایان نامه ها در این گروه شامل ۱۱۲ مورد پایان نامه (۱۷ پایان نامه دوره دکتری و ۹۵ پایان نامه کارشناسی ارشد)، بررسی شد.



## روش گردآوری داده‌ها

گردآوری داده‌های مورد نیاز این پژوهش، با مشاهده فهرست مأخذ پایان نامه‌ها و اخذ اطلاعات مورد نیاز از آنها و ورود این اطلاعات به فهرست کنترل انجام شد. بنابراین ابتدا از فهرست مأخذ کلیه پایان نامه‌های جامعه آماری کپی گرفته شد و با توجه به اهداف، پرسش‌های اساسی پژوهش، اطلاعات مورد نیاز از آنها استخراج و در کار برگ کنترل پایان نامه‌ها ثبت شد. گردآوری اطلاعات مربوط به تطابق اسنادها با مجموعه منابع اطلاعاتی کتابخانه نیز از طریق جست و جو در نرم افزار جامع کتابخانه‌های دانشگاه تهران صورت گرفت. اطلاعات مربوط به میزان استناد به فعالیتهای پژوهشی استادان نیز از طریق مطابقت نام مؤلف اثر مورد استناد با نام استاد راهنما و استاد مشاور پایان نامه مورد بررسی گردآوری شد. پس از آن، مجموعه اطلاعات به دست آمده هر بار به تناسب یکی از پرسش‌های اساسی طرح شده در پژوهش مرتب شد و با استفاده از روش تحلیل استنادی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

## تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های آماری این پژوهش از روش توصیفی - تحلیلی استفاده شد. برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش از روش‌های توصیفی تعیین درصد، توزیع فراوانی و رسم نمودار استفاده شد.

## نتایج و یافته‌های پژوهش

اطلاعات ارائه شده در نگاره ۱، میزان استناد دانشجویان به فعالیتهای پژوهشی اساتید راهنما و مشاور پایان نامه‌های آنها را نشان می‌دهد. داده‌های نگاره، گویای آن است که از مجموع ۶۸۲۸ استناد ۷۳۹ استناد و به دیگر عبارت ۱۰/۸۲ درصد کل اسنادها، مربوط به آثار علمی اساتید راهنما و مشاور بوده است. میزان استناد به آثار استاد راهنما ۶۵/۳۶ درصد و میزان استناد به آثار استاد مشاور ۳۴/۶۵ درصد بوده است که نشان می‌دهد میزان استناد فارغ التحصیلان به استاد راهنما تقریباً دو برابر میزان استناد به استاد مشاور بوده است.

## نگاره ۱: توزیع فراوانی استاندارد به فعالیتهای پژوهشی اساتید راهنما و مشاور

استاد به استاد	فراوانی	درصد
استاد راهنما	۴۸۳	۶۵/۳۶
استاد مشاور	۲۵۶	۳۴/۶۴
جمع	۷۳۹	۱۰۰

اطلاعات ارائه شده در نگاره ۲ فراوانی استاندارد به منابع موجود در کتابخانه دانشکده مدیریت را به تفکیک نوع و زبان منبع نشان می دهد. همان گونه که مشاهده می شود از مجموع ۶۸۲۸ استاد، ۴۴۵۲ استاد و به عبارتی ۶۵/۲۰ درصد استنادها، در مجموعه کتابخانه موجود بوده اند که از لحاظ زبان می توان مشاهده نمود که میزان موجودی استنادهای فارسی در کتابخانه ۶۸/۲۱ درصد و استنادهای لاتین ۳۱/۳۹ درصد بوده است. در میان منابع فارسی بیشترین موجودی استاد مربوط به کتابها با ۱۱۱۹ مورد (۲۵/۱۳ درصد) و کمترین موجودی استاد مربوط به دیگر منابع اطلاعاتی با ۳۵ مورد (۰/۷۸ درصد) است. در میان منابع لاتین نیز مقالات با ۱۰۰۲ مورد (۲۲/۵ درصد) بیشترین و پایان نامه ها کمترین میزان استناد به موجودی کتابخانه را به خود اختصاص داده اند.

## نگاره ۲: توزیع فراوانی تطابق استاندارد با منابع کتابخانه ای دانشکده مدیریت به تفکیک نوع و زبان منبع

نوع منبع	شکل منبع	فراوانی	درصد
فارسی	کتاب	۱۱۱۹	۲۵/۱۳
	مقاله	۸۲۶	۱۸/۵۵
	پایان نامه	*۱۰۵۷	۲۳/۷۴
	دیگر منابع	۳۵	۰/۷۸
	مجموع منابع فارسی	۳۰۳۷	۶۸/۲۱
	کتاب	۳۸۶	۸/۷
لاتین	مقاله	۱۰۰۲	۲۲/۵
	پایان نامه	۰	۰
	دیگر منابع	۲۷	۰/۶
	مجموع منابع لاتین	۱۴۱۵	۳۱/۷۹
جمع کل		۴۴۵۲	۱۰۰

\* (۱۸۲) پایان نامه دوره دکتری و ۲۰۵۳ پایان نامه کارشناسی ارشد مربوط به کلیه رشته های موجود در دانشکده

مدیریت وجو دارد).

با استفاده از داده های نگاره ۲ و مقایسه موجودی هر قالب با فراوانی استادهای آن قالب، مشخص می شود که از میان ۱۹۴۹ مورد استناد به کتاب، ۱۵۰۵ مورد و به عبارتی ۷۷/۲۱ درصد در مجموعه کتابخانه موجود بوده است. از میان ۳۰۹۹ استناد به مقالات، ۱۸۲۸ مورد و به عبارتی ۵۸/۹۸ درصد در مجموعه کتابخانه موجود بوده است. از میان ۱۵۳۵ استناد به پایان نامه ها، ۱۰۵۷ مورد یعنی ۶۸/۸۵ درصد به پایان نامه های موجود در کتابخانه دانشکده مدیریت استناد شده است و از میان ۲۴۵ استناد به دیگر منابع اطلاعاتی، ۶۲ مورد یعنی ۲۵/۳۰ درصد در مجموعه کتابخانه موجود بوده است.

این ارقام نشان می دهد که در میان انواع منابع اطلاعاتی مورد استناد در پایان نامه های مورد بررسی، استناد به پایان نامه ها، با ۶۸/۸۵ درصد بیشترین میزان سازگاری با موجودی کتابخانه دانشکده مدیریت را داشته است. به عبارت دیگر، ۶۸/۸۵ درصد منابع مورد استفاده فارغ التحصیلان، در مجموعه کتابخانه موجود بوده است.

در مورد کتاب های مورد استناد، ۷۲/۲۲ درصد آنها در کتابخانه موجود بوده است که نشان می دهد کتابخانه دانشکده مدیریت از حیث گردآوری کتاب بهتر از نشریات و پایان نامه ها عمل کرده و در مورد پایان نامه ها ارقام مذکور نشان می دهد که ۶۸/۸۵ درصد پایان نامه های مورد استناد در مجموعه کتابخانه موجود بوده است. با توجه به اینکه هر کتابخانه فقط پایان نامه های مربوط به دانشکده متبوع خود را گردآوری می کند، امکان دستیابی به پایان نامه های دانشکده ها و دانشگاه های دیگر جز با مراجعه مستقیم دانشجویان به دانشکده مورد نظر میسر نیست. اما در مورد پایان نامه های خارجی، کتابخانه می تواند با خرید یا اشتراک پایگاه های مناسب، امکان دسترسی و استفاده دانشجویان به این نوع منابع را فراهم آورد.

اطلاعات به دست آمده در مورد مأخذ مورد استناد در پایان نامه های مورد بررسی از حیث زبان و قالب منابع در نگاره ۳ ارائه شده است. منابع براساس قالب به سه دسته کتاب، مقاله و پایان نامه تفکیک شدند و آن دسته از منابع که در هیچ کدام از این سه دسته قرار نمی گرفتند و در عین حال تعداد زیادی را در انواع دیگر تشکیل نمی دادند (مانند جزوات درسی و طرح های پژوهشی) با عنوان دیگر منابع بررسی شدند.

نگاره ۳: توزیع فراوانی استناد به منابع از لحاظ زبان به تفکیک قالب منابع

نوع منبع	شکل منبع	فراوانی	درصد
فارسی	کتاب	۱۱۱۲	۱۶/۲۸
	مقاله	۱۳۰۹	۱۹/۱۷
	پایان نامه	۱۴۹۹	۲۱/۹۵
	دیگر منابع	۱۵۴	۲/۲۵
	مجموع منابع فارسی	۴۰۷۴	۵۹/۶۶
لاتین	کتاب	۸۳۷	۱۲/۲۶
	مقاله	۱۷۹۰	۲۶/۲۱
	پایان نامه	۳۶	۰/۵۳
	دیگر منابع	۹۱	۱/۳۳
	مجموع منابع لاتین	۲۷۵۴	۴۰/۳۴
	جمع کل	۶۸۲۸	۱۰۰

بررسی فراوانی استناد به انواع منابع فارسی و لاتین نشان می دهد که بیشترین میزان استناد به مقالات لاتین ۱۷۹۰ استناد (۲۶/۲۱ درصد) و کمترین میزان استناد به پایان نامه های لاتین ۳۶ استناد (۰/۵۳ درصد) بوده است.

نگاره ۴: توزیع فراوانی استناد به منابع از لحاظ نحوه نشر

نحوه نشر	فراوانی	درصد
چاپی	۶۳۰۴	۹۲/۳۲
اینترنتی	۵۲۴	۷/۶۸
جمع	۶۸۲۸	۱۰۰

اطلاعات ارائه شده در نگاره ۴ میزان استناد به منابع چاپی و اینترنتی را نشان می دهد. همان گونه که مشاهده می شود، منابع چاپی ۹۲/۳۲ درصد کل استنادها را به خود اختصاص داده، درحالی که سهم منابع اینترنتی فقط ۷/۶۸ درصد است. باتوجه به رشد روزافزون اطلاعات در

اینترنت و یا نگاهی به منابع اطلاعاتی منتشرشده مثل کتاب ها، مقالات و گزارش های پژوهشی درمی یابیم که نویسندگان و محققان، منابع اطلاعاتی انتشاریافته در اینترنت را به عنوان بخشی از منابع مورد استفاده برای ایجاد اثر خود مورد توجه قرار داده اند. این مسئله نشان دهنده گسترش استفاده از این نوع منابع به عنوان منابعی هستند و دارای اعتبار در میان جوامع علمی است. با وجود این سهم ۷/۶۸ درصدی استناد به منابع اینترنتی نشان می دهد که به طور اخص فارغ التحصیلان دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری کمتر به استفاده از این منابع توجه نشان داده اند.

### بحث و نتیجه گیری

در پژوهش حاضر این نتیجه حاصل شد که میزان استناد به منابع فارسی بیشتر از منابع لاتین است. این مسئله بیانگر آن است که دانشجویان رشته حسابداری، کمتر از منابع لاتین و به ویژه مقالات لاتین استفاده می کنند. با توجه به نفوذ و رشد استفاده از اینترنت در سال های اخیر، میل به تقویت مهارت های زبانی به منظور استفاده بهینه از منابع اطلاعاتی موجود در اینترنت که اغلب به زبان انگلیسی است، در میان افراد جامعه به ویژه دانشجویان افزایش چشمگیری داشته است. به تبع افزایش این مهارت ها استفاده از انواع منابع لاتین اعم از کتاب، مقاله، پایان نامه و پژوهش های محققان دیگر کشورها نیز مورد توجه دانشجویان و پژوهشگران رشته های مختلف قرار گرفته است. این مسئله در میان دانشجویان رشته حسابداری که به منابع لاتین ۳۲ درصد کمتر از منابع فارسی استناد کرده اند، نشان دهنده اهمیت منابع لاتین این رشته و نیز مهارت دانشجویان در استفاده از این منابع است. دلایل مختلفی ممکن است در این زمینه تأثیرگذار باشد از جمله اینکه در زمینه تألیف یا ترجمه منابع مختلف به مرور زمان این رشته به زبان فارسی، ضعف و کاستی در حال بر طرف شدن است. به عبارت دیگر، مجلات و منابع فارسی موجود در زمینه حسابداری تا حد زیادی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی رو به رشد دانشجویان این رشته است. دلیل دیگر مأنوس نشدن به طور اخص دانشجویان کارشناسی ارشد این رشته به زبان انگلیسی، دانشجویان فوق الذکر ترجیح می دهند بیشتر از منابع لاتین استفاده کنند. در دسترس نبودن منابع لاتین مورد نیاز و غنی نبودن مجموعه منابع لاتین نیز از دیگر علل این مسئله است.

از دیگر یافته های این پژوهش این است که میزان استناد به منابع چاپی بسیار بیشتر (حدود ۱۲ برابر) از منابع اینترنتی است. بنابراین منابع اینترنتی به میزان بسیار کمی مورد استفاده قرار گرفته اند. دلایل این مسئله ممکن است نبود امکانات کافی برای بهره گیری از منابع اینترنتی، عدم آشنایی دانشجویان با مهارت های اطلاع یابی یا عدم آگاهی از وجود منابع علمی معتبر و به روز در اینترنت باشد که موجب گرایش کمتر به استفاده از این گونه منابع شده است. از طرف دیگر، به نظر می رسد که بیشتر منابع اطلاعاتی مورد نیاز دانشجویان از جمله نشریات خارجی به صورت چاپی در دسترس ایشان قرار دارد که این عامل هم بر عدم استفاده زیاد از منابع اینترنتی تأثیر دارد.

نتیجه دیگر پژوهش این است که استناد به مقالات نسبت به دیگر قالب های منابع اطلاعاتی بیشتر مد نظر دانشجویان این رشته قرار دارد. دلایلی را می توان برای مقاله گرایی دانشجویان رشته حسابداری برشمرد. از جمله اینکه به نظر می رسد منابع اطلاعاتی مورد نیاز دانشجویان رشته حسابداری در قالب مقالات نشریات ارائه می شوند و از آنجا که اطلاعات ارائه شده در مقالات، تخصصی تر و به روزتر از کتاب ها هستند، دانشجویان در پژوهش های خود از این منابع بیشتر استفاده می کنند.

پژوهش حاضر نشان داد که میزان استناد دانشجویان رشته حسابداری به فعالیتهای پژوهشی اساتید راهنما و مشاور پایان نامه تحصیلی شان، نسبتاً کم است (۱۰/۸۲ درصد). فعالیت های پژوهشی اعضای هیأت علمی دانشگاه ها به دلیل نقش حیاتی این افراد در تولید دانش و به تبع آن توسعه و پیشرفت کشور حایز اهمیت است. این فعالیت ها شامل تألیف و ترجمه کتاب و متون درسی، مقاله، طرح پژوهشی و نیز هدایت پایان نامه های دانشجویان است که این گونه متون اطلاعاتی، توان و قابلیت های اطلاعاتی شگرفی دارند و نقش بسزایی در پژوهش های دانشجویان ایفا می کنند. یافته های این پژوهش نشان دهنده سهم اندک استفاده از آثار استادان است.

استناد به منابع موجود در مجموعه کتابخانه کمتر از نیمی از کل استنادها را به خود اختصاص داده است. این مسئله بیانگر آن است که منابع اطلاعاتی موجود در کتابخانه به میزان نه چندان مطلوبی مورد استفاده فارغ التحصیلان تحصیلات تکمیلی قرار گرفته اند (۶۵/۲۰ درصد). به

بیان دیگر، مجموعه کتابخانه مورد نظر توانسته است و پاسخگوی بیش از نیمی از نیازهای اطلاعاتی دانشجویان مشغول تدوین پایان نامه باشد. باتوجه به اینکه کتابخانه های دانشگاهی کانونی برای تأمین امکانات تحقیق و پایگاه اصلی ارائه اطلاعات هستند، به طور معمول دانشجویان در گام نخست برای رفع نیازهای اطلاعاتی و گردآوری منابع پژوهش به کتابخانه دانشکده خود مراجعه می کنند و انتظار دارند که منابع مورد نیاز خود را در آنجا بیابند. از طرفی باتوجه به رشد روزافزون انتشارات نمی توان انتظار داشت که یک کتابخانه همه منابع موجود را گردآوری کند.

### پیشنهادهای

باتوجه به یافته های پژوهش و به منظور بهبود کیفیت پژوهش های گروه آموزشی حسابداری دانشگاه تهران لازم است که امکان استفاده از منابع اینترنتی برای کلیه محققان بدون محدودیت مکانی، زمانی و مالی فراهم شود. برنامه های آموزشی در زمینه نحوه استفاده از منابع اینترنتی و تقویت مهارت های اطلاع یابی برای دانشجویان تدارک دیده شود. همچنین با تجدیدنظر در خط مشی مجموعه سازی کتابخانه، تمهیداتی به منظور توسعه مجموعه از طریق سنجش نیازهای اطلاعاتی مراجعه کنندگان به کتابخانه به کار گرفته شود. تشکیل کمیته انتخاب کتاب متشکل از نمایندگان گروه های آموزشی، سرپرست کتابخانه و کتابداران، در جهت نیل به این هدف مؤثر است. از سوی دیگر، فراهم ساختن تسهیلات لازم مانند بودجه کافی و در دسترس قرار دادن امکانات پژوهش، در افزایش فعالیت های پژوهشی اساتید تأثیر دارد. از آنجا که درگیری نیروهای کارآمد و متخصص در کارهای اجرایی و مدیریتی گوناگون موجب شده برخی از آنها فرصت رسیدگی به مسایل آموزشی و پژوهشی رشته تخصصی خود را پیدا نکنند، می توان با سیاستگذاری مناسب، از نیروهای متخصص هم در امور مدیریتی و هم در فعالیت های تخصصی بهره جست و با فراهم ساختن فضای فعالیت تحقیقاتی و در اختیار گذاشتن فرصت کافی برای ثبت نتایج و تأمین نیازهای اساتید از لحاظ مختلف بر رشد و توسعه تولید آثار علمی افزود.

## پی نوشت

۱-Lancaster

۲-Rubin

۳-Online Dictionary for Library and information Science

## منابع

۱. پورشعرباف، الهه . (۱۳۷۵). "تحلیل استنادی مأخذ پایان نامه فارغ التحصیلان دانشکده علوم پایه دانشگاه تربیت مدرس در سالهای ۱۳۷۶-۱۳۷۴". پایان نامه کارشناسی ارشد کتابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه تربیت مدرس.
۲. حری، عباس . (۱۳۷۲). *مروری بر اطلاعات و اطلاع رسانی*، تهران، دبیرخانه هیأت امنای کتابخانه های عمومی کشور.
۳. حری، عباس. (۱۳۷۵). بررسی وضع پیشینه ها در پایان نامه های کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، برگرفته از:  
<http://journals.ut.ac.ir/user/LastIssue.aspx?issId=1017&MissID=41>
۴. حری، عباس. (۱۳۷۵). "اهمیت و ضرورت به کارگیری منابع خارجی در تحقیقات کشور. فصلنامه کتاب، دوره ۸، شماره ۴، ۷-۱۲.
۵. حری، عباس. (۱۳۸۲). *تحلیل استنادی دایره المعارف کتابداری و اطلاع رسانی*، جلد اول، تهران، کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران.
۶. سبکتکین، نادر. (۱۳۷۴). "تحلیل استنادی پایان نامه های دکتری حرفه ای دامپزشکی از نظر استناد به پایان نامه های همین رشته". پایان نامه کارشناسی ارشد علوم کتابداری و اطلاع رسانی. دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده علوم انسانی.
۷. عبدالمجید، امیرحسین. (۱۳۸۶). "تحلیل استنادی، تعاریف و کاربردها". فصلنامه علوم و فناوری اطلاعات، دوره ۲۲، شماره ۳، ۷۳-۸۸.



8. Lancaster, F.W. (1991). Bibliometric methods in assessing productivity and impact of research. Bangalore: Sarade Ranganathan Endowment for Library Science.
9. ODLIS (2007). "Online dictionary for library and information science". [www.scsu.edu/library/odlis.htm](http://www.scsu.edu/library/odlis.htm)
10. Rubin, R.E. (2004). "Foundations of library and information science". 2<sup>nd</sup>ed. New York: Neal – Schuman.



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## رابطه ضوابط اخلاق حرفه‌ای حسابداری با آموزش‌های

### دانشگاهی

رضوان حجازی \*

دانشیار دانشگاه الزهرا

محبوبه مصری پور

کارشناس ارشد حسابداری

### چکیده

اخلاق یکی از ارکان جدایی ناپذیر از زندگی انسانها و نادیده گرفتن آن منجر به صدمات زیادی شده است. حسابداری نیز از این قاعده مستثنا نیست. بروز بحران مالی و مقصر شناخته شدن حسابداران خلا اخلاق در حرفه را پررنگ تر کرده است. به منظور پر کردن این خلاء مراکز علمی و دانشگاه‌های سراسر دنیا اخلاق حرفه‌ای را به عنوان واحد درسی در برنامه درسی وارد کرده اند؛ اما در ایران واحد درسی با این عنوان در برنامه آموزشی حسابداری دیده نمی شود. پژوهش حاضر درصدد بررسی رابطه میان آموزش‌های موجود و رعایت ضوابط اخلاق حرفه‌ای توسط دانشجویان حسابداری دوره‌ی کارشناسی در دانشگاه‌های تهران است. جامعه‌ی مورد بررسی کلیه‌ی دانشجویان دانشگاه‌های تهران را در بر می گیرد و نمونه به صورت تصادفی از بین دانشجویان تازه وارد و دانشجویان ترم‌های پایانی رشته حسابداری انتخاب گردید. پرسشنامه‌ای که برای سنجش اخلاق حرفه‌ای دانشجویان طراحی شد از ۷ محور اصلی (۶ محور از ضوابط اخلاق حرفه‌ای در حسابداری به اضافه یک محور کلی که کلیه محور-ها را در بر می گیرد) تشکیل و برای سنجش هر محور سوالاتی طراحی گردید. اطلاعات جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار آماری SPSS نسخه ۱۶ تحلیل شد. از بررسی رابطه بین میانگین اهمیت هر یک از شاخص‌ها و تعداد واحدهای گذرانده شده این نتیجه حاصل شد که آموزش‌های ضمنی آیین اخلاق حرفه‌ای در دوره کارشناسی اثری بر بهبود رعایت ضوابط اخلاق حرفه‌ای توسط دانشجویان حسابداری ندارد.

**واژگان کلیدی:** ضوابط اخلاق حرفه‌ای حسابداری، آموزش، آیین نامه اخلاق حرفه‌ای

---

\* نویسنده مسئول: Hejazi33@yahoo.com

### مقدمه

در سال‌های اخیر با افزایش ضرورت توانایی اعضای حرفه در ارائه توصیه‌های مدیریت نقش حسابداران به طرز چشمگیری دگرگون شده است. اکنون که موضوعاتی چون اخلاق و حرفه‌ای بودن اهمیت فراوان یافته، دیگر کافی نیست که حسابدار فقط یک کارشناس فنی باشد، در گذشته، آموختن کار در برخی از زمینه‌های حرفه‌ای فقط از طریق تجربه و به شیوه آموزش ضمن خدمت صورت می‌گرفت؛ اما اینک بسیاری بر این باورند که استادان حسابداری می‌توانند در این زمینه‌ها نیز به دانشجویان آموزش دهند (خرسند ۱۳۷۴). بروز بحران‌های مالی در سراسر دنیا و صدمات زیادی که این بحران‌ها بر اقتصاد و صنعت کشورها وارد آوردند نیز، توجه به بعد اخلاقی حسابداری را افزون ساخت؛ زیرا مقصر اصلی بروز بحران‌های مالی در سراسر دنیا حسابداران شناخته شدند که وظیفه‌ی گزارشگری خویش را به نحو صحیح انجام نداده‌اند (بین و بناردی، ۲۰۰۵؛ امی و همکاران، ۲۰۰۵)؛ گزارشگری نادرست صورت‌ها و وضعیت مالی سازمان‌ها ناشی از نبود توانایی علمی آنان نبود بلکه به دلیل خلا ناشی از نبود اخلاق حرفه‌ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است. لاو، داوی و هوپر<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) یکی از دلایلی اصلی بروز مجدد بحران‌های حسابداری و سقوط ناگهانی شرکت‌ها را ناکافی بودن مواد درسی دانشگاهی و آموزش‌های اخلاق تجاری می‌دانند و معتقدند ارائه آموزش‌های اخلاقی عملکرد حرفه‌ای افراد را بهبود می‌بخشد.

پژوهشگران اعتقاد داشتند قصور مدارس در تربیت حسابداران آشنا با اخلاق حرفه‌ای منجر به بروز بحران‌های مالی شده است. به همین دلیل نیز پس از بحران جهانی سال ۲۰۰۲ مدارس بازرگانی به طور جدی به آموزش اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری پرداختند و اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک درس به سایر دروس در دوره‌ی کارشناسی اضافه گردید. به این نکته نیز باید اشاره نمود که اخلاق حرفه‌ای مسئله‌ی تازه‌ای نبود. افرادی مانند بوک<sup>۲</sup>، گاندز<sup>۳</sup> و یلای<sup>۴</sup> (۱۹۸۸) کمک به رشد اخلاقی در بازرگانی و حسابداری را از مسئولیت‌های دست اندرکاران آموزش و مدارس بازرگانی می‌دانند. آرم استرانگ<sup>۵</sup> (۱۹۹۳) نیز در تایید اثر آموزش اخلاق حرفه‌ای بر فرد، تاثیر آموزش اخلاق حرفه‌ای را بیش از تاثیر طبیعی اخلاق ذاتی بر نحوه عمل افراد می‌داند و اعتقاد دارد که تغییر الگوهای رفتاری افراد با استفاده از آموزش و ابزارهای

آموزشی امکان پذیر است. البته بر سر امکان یا عدم امکان آموزش اخلاق حرفه‌ای اختلاف‌هایی میان اهل فن وجود دارد. گروهی اخلاق را قابل آموزش می‌دانند و اعتقاد دارند برای آموزش اخلاق حرفه‌ای لازم است افراد را نسبت به مسائل اخلاقی‌ای که ممکن است در حرفه و کار روزمره‌ی خود با آن مواجه شوند آگاه کرد و توانایی استدلال اخلاقی را در آنها تقویت نمود. گروه دیگر ارائه آموزش‌های اخلاقی به افراد را ناممکن دانسته و اعتقاد دارند این آموزش‌ها در نحوه رفتار حرفه‌ای تاثیری ندارد.

### مبانی نظری پژوهش

اهمیت آموزش اخلاق حرفه‌ای برای شناسایی مسائلی در فعالیت‌های حسابداری است که مفهوم اخلاقی دارد و به ایجاد حسی از تعهد اخلاقی و مهارت‌های مورد نیاز برای برطرف کردن ابهامات اخلاقی کمک می‌کند.<sup>۶</sup> این موارد از دیدگاه کالاهن<sup>۷</sup> (۱۹۸۰) و لوئب<sup>۸</sup> (۱۹۸۸) به عنوان اهداف آموزش اخلاقی در نظر گرفته شده‌اند.

از دیدگاه کالاهن (۱۹۸۰) گام‌های مرتبط با آموزش اخلاق حرفه‌ای در حسابداری عبارتند از (۱) تقلید کردن رفتار اخلاقی (۲) شناسایی مسائل اخلاقی (۳) ایجاد حس تعهد اخلاقی (۴) ایجاد مهارت تحلیلی و (۵) تحمل مخالفت و کاهش ابهام. اهداف لوئب این موضوع را مطرح کرد که آموزش فعلی حسابداری می‌تواند به سمت استفاده‌ی دانشجویان از منابع شخصی و جستجوی بیرونی و حل تضادهای منطقی جهت‌گیری شده باشد. لوئب (۲۰۰۱) نیازهای آموزشی دانشجویان حسابداری را به چهار دسته تقسیم می‌کند. به اعتقاد او دانشجویان باید: (۱) ساختار و مکانیزم عملی کردن آیین رفتار حرفه‌ای مختلف که در حسابداری وجود دارد را درک کنند؛ (۲) مکانیزم‌های کنترل اجتماعی‌ای را که جامعه برای تعدیل و اصلاح حرفه‌ی حسابداری عمومی به منظور تنبیه کسانی که به حرفه پایبند نیستند استفاده می‌کند؛ بشناسد. (۳) قادر به واکنش موثر نسبت به ابهامات اخلاقی که در حسابداری به وجود می‌آید باشند و (۴) بتواند هماهنگی با ماهیت فعال محیط اخلاق حرفه‌ای حسابداری تغییرات و تعدیل لازم را انجام دهند.

اما شناخته شده‌ترین کار در حوزه‌ی استدلال اخلاقی مربوط به لارانس کالبرگ (۱۹۶۹) است که تئوری شناخت و رشد اخلاقی را مطرح کرد.<sup>۹</sup> در نظریه‌ی کالبرگ مانند نظریه‌های

دیگر، هر مرحله از مرحله‌ی قبل پیچیده تر و کامل تر است و توالی این مراحل در اکثریت افراد یکسان می‌باشد. (کلی، کالبرگ و لیبرمن، ۱۹۸۳). تئوری کالبرگ بیان می‌دارد که چگونه منطقی‌ها و استدلال‌ها ایجاد می‌شوند و چگونه یک فرد استدلال را تدوین می‌کند.<sup>۱۰</sup> قسمت وسیعی از تحقیقات انجام شده در ادبیات تصمیم‌گیری اخلاقی به طور کلی و استدلال اخلاقی به صورت خاص مبتنی بر کارهای اساسی کالبرگ بر تئوری مفهومی رشد اخلاقی است.<sup>۱۱</sup> از موارد استفاده از تئوری کالبرگ می‌توان به آزمون تعریف مسائل اشاره نمود که به وسیله جیمز رست<sup>۱۲</sup> در ۱۹۸۶ برای اندازه‌گیری سطح رشد اخلاق معرفتی ایجاد شد. آزمون تعریف مسائل ارزشمند بود و به صورت وسیعی نیز استفاده می‌شود اما علی‌رغم شهرتش با وجود کار کالبرگ درباره‌ی رشد معرفتی اخلاقی تئوری کالبرگ دست کم به دو دلیل برای تدریس مناسب نیست؛ اول اینکه تئوری بر مبنای این فرضیه بنا شده است که قضاوت اخلاقی یک آموزه‌ی ذاتی است و نه مهارتی که بتوان آنرا از طریق آموزش یا تدریس بدست آورد. دوم اینکه تئوری بیشتر برای مسائلی که سطح کلان را در بر می‌گیرد (مسائل اخلاقی جامعه) مناسب است تا برای مسائل سطح خرد (مثل مسائل اخلاقی در فعالیت‌های روزانه)<sup>۱۳</sup>. با توجه به این موضوع که وظیفه‌ی مدارس بازرگانی آماده کردن دانشجویان برای موقعیت‌های آتی در تجارت است، تاکید بر مسائل خرد از اخلاق حرفه‌ای (مثل اینکه چگونه ابهامات اخلاقی در فعالیت‌های روزانه را شناسایی و ارزیابی کند). بیشتر در یک برنامه درسی اخلاق قابل دستیابی خواهد بود. لاول<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۵) استدلال می‌کند که چارچوب کالبرگ به دلیل ماهیت متری آن ابزار مناسبی برای ترویج هشپاری اخلاقی در بین دانشجویان حسابداری است.

یافته‌های نگوین<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۸) نشان می‌دهد که به دلیل شکست تئوری‌های گسترده اخلاقی در ارائه راه حل‌های دقیق، همزمان و کلی که به ابهامات اخلاق محور و فعالیت‌های اخلاقی سوال برانگیز پاسخ دهد، هیچ روش اخلاقی خاصی در زمینه تجارت وجود ندارد که قادر به یافتن راه حلی برای مشکلات اخلاقی و رفتاری باشد. اما نبود راه حل جامع و کلی در رفع مشکلات اخلاقی، به معنی نفی آموزش اخلاق حرفه‌ای در مدارس حرفه‌ای و دانشگاه‌ها نمی‌باشد و اهمیت و ضرورت این موضوع بیش از پیش روشن است.

### پیشینه پژوهش

آموزش اخلاق حرفه‌ای با آموزش سایر مهارت‌های حسابداری متفاوت است، سایر مهارت‌ها در حسابداری، اموری صرف و تک بعدی هستند؛ اما اخلاق حرفه‌ای مقوله‌ای قابل تفسیر و چند بعدی است. امی هاس<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۵) بیان می‌کند که شاید آموزش ارزش‌ها به افراد ممکن نباشد، اما مواجه کردن دانشجویان با ابهامات اخلاقی معمول و روش‌های حل آنها، قسمت جدا نشدنی آموزش حسابداری است.

مسئله‌ی با اهمیتی که در بحث آموزش اخلاق حرفه‌ای با آن مواجه می‌شویم، عدم تمایل دانشجویان به فراگیری این درس است (لانگ‌ردرفر و راکنس<sup>۱۷</sup>، ۱۹۸۹)، هیندو<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۲) مثال جالبی در این مورد می‌زند و آنرا به عدم تمایل کودک شش ساله به یک بشقاب اسفناج تشبیه می‌کند. از جمله دلایل عدم تمایل دانشجویان، نیاز به تسلط بر دروس زیادی از جمله درس‌های بازرگانی، حسابداری و غیره برای شرکت در مباحث اخلاق حرفه‌ای (مری لاو و همکارانش (۲۰۰۸))، کم اهمیت دانستن نقش این درس در آینده کاری آنها، پیچیده بودن اخلاق حرفه‌ای و موضوعات مرتبط با آن (پلانونگ و کوپر (۱۹۹۴))، آشنا نبودن با مفاهیمی مانند تئوری اخلاقی و فلسفه‌های مختلف اخلاقی و نبود دانش فلسفی در بین دانشجویان است. ولی در صورت ارتباط دادن مسائل تئوریک با فعالیت‌ها، درک دانشجویان از این مسائل افزایش خواهد یافت و وارد شدن اخلاق حرفه‌ای در حوزه‌ی دروس دانشگاهی باعث افزایش پژوهش در این حوزه می‌گردد (هنینگ و کلیک من (۲۰۰۰)).

پلانونگ و کوپر (۱۹۹۴) اعتقاد دارند وظیفه‌ی مدارس بازرگانی حساس نمودن دانشجویان نسبت به مسائل اخلاقی‌ای است که در طول زندگی حرفه‌ای خویش با آن مواجه می‌شوند. در راستای نظر پلانونگ و کوپر، مک فائل<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۱) اشاره می‌کند که مفاهیم اخلاقی باید در آموزش‌های حسابداری وارد شوند تا احساس تعهد را در دانشجویان ایجاد کنند. بحث اصلی در حوزه‌ی آموزش اخلاق حرفه‌ای توانایی استدلال اخلاقی است؛ به این معنا که افراد با قرار گرفتن در یک موقعیت اخلاقی ابتدا این وضعیت را درک کنند؛ و سپس با استدلال، روش مناسبی برای برطرف کردن این ابهام بیابند. منظور از آموزش اخلاق حرفه‌ای فقط آموزش مفاهیم اخلاق حرفه‌ای و یادآوری وجود آن در دانشجویان نیست، بلکه باید قدرت و ایستادگی شخصیتی لازم

که مبتنی بر اخلاق حرفه‌ای باشد را نیز در آموزش‌ها وارد نمود<sup>۲۰</sup>. نگوین و همکارانش<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۸) نیز مهارت در استدلال اخلاقی را بخش بااهمیتی از قضاوت اخلاقی می‌دانند و اعتقاد دارند از طریق سخرانی‌ها و بحث در باره‌ی تئوری‌های اخلاقی مختلف و مفاهیم مسئولیت اجتماعی می‌توان این توانایی‌ها را در دانشجویان افزایش داد. امی هاس نیز تاثیر مثبت آموزش اخلاق حرفه‌ای بر دانشجویان را تایید می‌نماید. رضایی نیز بیان می‌کند که اخلاق حرفه‌ای تجاری را می‌توان بهبود بخشید و ایجاد اعتبار، پابندی، قضاوت و سایر ویژگی‌های فرایند تصمیم‌گیری قابل آموزش هستند (رضایی، ۲۰۰۸)

هنینگو کلیکمن<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۰) با مطالعه‌ای بر روی دانشجویان سال دوم رشته‌ی حسابداری و سایر رشته‌ها، تفاوت بااهمیتی بین حسابداران و سایر رشته‌های بازرگانی در تمایل به دستکاری درآمدها نیافتند. اما مطالعه‌ای بر همین دانشجویان در سال آخر نشان داد که افراد رشته‌ی حسابداری نسبت به سایر رشته‌ها تمایل کمتری برای دست‌کاری درآمد دارند. موضوع فوق به این معناست که آموزش در حسابداری، آگاهی اخلاقی حرفه‌ای را، به عنوان زیر بنای مسئولیت حرفه‌ای، ارتقا داده است. علی‌رغم وجود شواهد زیاد در تایید تاثیر آموزش اخلاق حرفه‌ای بر دانشجویان، در زمینه میزان اثرگذاری این آموزش‌ها مطالعات محدودی انجام شده است.

### فرضیه‌های پژوهش

حرفه‌ی حسابداری از مسئولیت بالایی در جامعه برخوردار است و گروه‌های مختلف در تصمیمات خود بر نتایج کار حسابداران تکیه می‌کنند. مسئولیت حسابداران در برابر عموم اهمیت اخلاق حرفه‌ای را برجسته‌تر می‌سازد از مباحث بالا می‌توان نتیجه گرفت که اخلاق حرفه‌ای مسئله ایست که از دربرباز مورد توجه اهالی حرفه بوده است و تلاش‌های زیادی در جهت وارد نمودن آن به عنوان یکی از موارد درسی حسابداری صورت گرفته است. در ایران هنوز سرفصلی با این عنوان در واحدهای درسی وارد نشده است، تحقیق جاری در نظر دارد بررسی کند آیا آموزش‌های جاری حسابداری بر اخلاق حرفه‌ای دانشجویان تاثیری دارد؟

**فرضیه اصلی:** به منظور پاسخ به پرسش مطرح شده فرضیه‌ی زیر تدوین گردید: آموزش‌های حسابداری موجود در دروس دانشگاهی در مراکز دانشگاهی در شهر تهران باعث بهبود اخلاق حرفه‌ای دانشجویان می‌گردد.

معیارهای مربوط به اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حساب‌رسان بر اساس آیین نامه‌ی اخلاق حرفه‌ای (از انتشارات سازمان حسابرسی) انتخاب شده‌اند. با در نظر گرفتن معیارهای اخلاق حرفه‌ای فرضیه تحقیق به فرضیات اخص به شرح زیر تبدیل شد:

۱. آموزش ضوابط اخلاقی موجود در بین دروس حسابداری با افزایش درستکاری در بین دانشجویان رابطه معناداری دارد.
۲. آموزش ضوابط اخلاقی موجود در بین دروس حسابداری با افزایش صلاحیت حرفه‌ای در بین دانشجویان رابطه معناداری دارد.
۳. آموزش ضوابط اخلاقی موجود در بین دروس حسابداری با افزایش رازداری در بین دانشجویان رابطه معناداری دارد.
۴. آموزش ضوابط اخلاقی موجود در بین دروس حسابداری با افزایش مراقبت حرفه‌ای در بین دانشجویان رابطه معناداری دارد.
۵. آموزش ضوابط اخلاقی موجود در بین دروس حسابداری با افزایش اصول و ضوابط حرفه‌ای در بین دانشجویان رابطه معناداری دارد.
۶. آموزش ضوابط اخلاقی موجود در بین دروس حسابداری با افزایش بی طرفی در بین دانشجویان رابطه معناداری دارد.

## روش پژوهش

با وجود اهمیت و ضرورت اخلاق حرفه‌ای حسابداری، این موضوع در دانشگاه‌های ایران و بین اهالی حرفه، هنوز به صورت یک بحث جدی مطرح نگردیده است؛ آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری در دانشگاه‌های ایران به صورت یک سرفصل جداگانه وجود ندارد و در واحدهای درسی موجود نیز به صورت رسمی اخلاق حرفه‌ای تدریس نمی‌شود؛ و به دلیل عدم وجود پژوهش در این حوزه، اطلاعی از تاثیر آموزش‌های موجود در دانشگاه‌های ایران بر دانشجویان



حسابداری موجود نیست. برای برطرف نمودن این خلاء پژوهش جاری به بررسی این موضوع می‌پردازد و مطرح می‌نماید که آیا آموزش‌های حسابداری اخلاق حرفه‌ای دانشجویان را تحت تاثیر قرار می‌دهد. به منظور بررسی تاثیر آموزش، دو گروه از دانشجویان در نظر گرفته شدند؛ گروه اول، دانشجویان ترم اول که آموزش‌های حسابداری را دریافت نکرده‌اند و گروه دوم دانشجویان ترم‌های پایانی، به عنوان افرادی که تحت آموزش‌های لازم حسابداری قرار گرفته‌اند. برای بررسی وضعیت اخلاق حرفه‌ای در دو گروه ذکر شده، پرسشنامه‌ای متشکل از ۵۶ سوال در رابطه با محورهای اخلاق حرفه‌ای تدوین گردید. محورهای اخلاق حرفه‌ای شامل درستکاری، بیطرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای، اصول و ضوابط حرفه‌ای می‌باشند؛ علاوه بر محورهای موجود در آیین رفتار حرفه‌ای، یک محور کلی نیز با همین عنوان برای سنجش کلی اخلاق حرفه‌ای به سایر محورها اضافه گردید. پرسشنامه‌ی تهیه شده محورهای مورد بحث را به صورت غیر مستقیم مورد پرسش قرار می‌دهد و سعی شد از موضوعاتی استفاده شود که برای دانشجویان موضوعات ملموس و بااهمیتی باشد تا به راحتی قادر به پاسخگویی باشند و امکان تجربه کردن آن را نیز داشته باشند. به عنوان مثال برای بررسی صداقت این سوال مطرح شد که آیا با افزایش حواشی یا اندازه حروف به قصد افزایش تعداد صفحات گزارش تحقیق موافق است یا خیر؛ افراد موافقت و مخالفت خویش را با هر یک از سوالات، در طیف ۷ درجه‌ای لیکرت نشان دادند، به این ترتیب که در صورت موافقت کامل با موضوع مطرح شده عدد ۷ و در صورت مخالفت با آن عدد ۱ را علامت زدند.

محورهای اخلاق حرفه‌ای که در پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفتند شامل موارد زیر می‌شوند:

- درستکاری: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.
- صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

- رازداری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود بدست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آنرا داشته باشد.
  - بی طرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بی طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.
  - رفتار حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای عمل کند که باحسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی پرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند.
  - اصول و ضوابط حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بیطرفی و درمورد حسابداران حرفه‌ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد.
- جامعه‌ی آماری این پژوهش را دانشجویان حسابداری دانشگاه‌های تهران تشکیل می‌دهند و فرضیه‌های مورد نظر در رابطه با این جامعه‌ی آماری مورد مطالعه و آزمون قرار خواهند گرفت.
- ابزار اندازه‌گیری در این تحقیق پرسش‌نامه است. و پرسش‌های آن بر اساس محورهای آیین نامه اخلاق حرفه‌ای و پیشینه تحقیق تدوین شده است و به منظور جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز مورد استفاده قرار گرفت. پرسش‌ها نیز به نحوی طراحی گردید که علاوه بر معیارهای اخلاق حرفه‌ای ارائه شده در آیین اخلاق حرفه‌ای، اطلاعات جمعیت شناختی مانند سن، تجربه کاری، تحصیلات و واحدهای درسی گذرانده شده را نیز جمع‌آوری کند.
- روایی و پایایی پرسشنامه نیز با ابزارهای آماری موجود سنجیده شد، به این ترتیب که با استفاده از نظرخواهی از اساتید حسابداری و جامعه‌شناسی روایی پرسشنامه مورد تایید قرار گرفت، آلفای کرونباخ نیز پایایی آزمون را تایید می‌نماید. در مجموع ۲۵۰ پرسشنامه توزیع گردید و ۲۰۸ مورد از آن دریافت شد. این پرسشنامه همزمان بین دانشجویان کارشناسی ترم اول و ترم پایانی دانشگاه‌های تهران توزیع شد. برای بررسی پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از نرم افزار

SPSS نسخه ۱۶ استفاده گردید و برای تعیین وجود تفاوت بین دو گروه دانشجویان ترم اول و ترم پایانی از آزمون بهره گرفته شد.

پس از جمع آوری نظرات دانشجویان، اطلاعات جمع آوری شده تحلیل گردید.

### یافته‌های پژوهش

نگاره فراوانی جنسیتی (نگاره شماره ۱) نشان می‌دهد گروه پاسخ دهنده از لحاظ جنسیتی ۶۵ درصد زن و ۳۵ درصد مرد بودند، از لحاظ تعداد واحدهای گذرانده (نگاره شماره ۲) نیز ۵۳ درصد ۰ تا ۱۰ واحد گذرانده اند که در گروه دانشجویان ترم اول لحاظ می‌شوند و ۴۷ درصد باقیمانده دانشجویان سال پایانی هستند که بیش از ۱۰۰ واحد گذرانده اند. پراکندگی سنی نمونه نیز به دلیل انتخاب نمونه از میان دانشجویان بین ۱۸ تا ۲۴ سال می‌باشد.

	فراوانی	درصد	درصد موجود	درصد انباشته
زن	136	65.4	65.4	65.4
مرد	72	34.6	34.6	100.0
جمع	208	100.0	100.0	

نگاره شماره ۱- فراوانی جنسیتی

	فراوانی	درصد	درصد موجود	درصد انباشته
0-10	109	52.4	52.4	52.4
11-20	2	1.0	1.0	53.4
100-110	26	12.5	12.5	65.9
110-120	34	16.3	16.3	82.2
120-130	21	10.1	10.1	92.3
130-140	14	6.7	6.7	99.0
جمع	208	100.0	100	

نگاره شماره ۲- فراوانی تعداد واحدهای گذرانده

به منظور انجام سایر آزمون‌های آماری ابتدا باید از نرمال بودن داده‌ها اطمینان یافت، sig در آزمون کلوموگراف-اسمیرنوف (نگاره شماره ۳) برابر صفر است که این خود حاکی از نرمال بودن داده هاست.

تعداد واحدهای گذرانده	تجربه کاری	سن	تعداد	
208	208	208	میانگین	پارامترهای نرمال *
6.0721	1.0673	3.4279	انحراف استاندارد	
7.26115	.31895	1.89955	خالص	
.282	.535	.192	مثبت	بیشترین تفاوت ها
.282	.535	.192	منفی	
-.242	-.416	-.128	Kolmogorov-Smirnov Z	
4.062	7.723	2.771	Asymp. Sig. (2-tailed)	
.000	.000	.000	* توزیع داده ها نرمال است	

نگاره شماره ۳- آزمون کلوموگراف - اسیرونوف

نگاره شماره ۴ نتایج آزمون t و لوین ( levene ) را در مورد معیارهای مورد آزمون نشان می‌دهد. ضمناً برای استفاده از این آزمون پاسخ دهندگان بر اساس تعداد واحدهای گذرانده به دو دسته کمتر از ۲۰ واحد و بیش از ۱۰۰ واحد تقسیم شدند. همانطور که در نگاره نمایش داده شده است، در همه معیارها sig مربوط به آزمون لوین بزرگتر از ۵ درصد می‌باشد و فرض برابری واریانس‌ها پذیرفته می‌شود. در ادامه به دلیل برابر بودن واریانس دو جامعه مورد بررسی از اطلاعات سطر اول استفاده می‌نماییم. Sig آزمون t نیز از ۵ درصد بزرگتر است و حد بالا و پایین برای کلیه معیارها به ترتیب مثبت و منفی است به همین دلیل فرض برابری میانگین‌ها رد نمی‌شود. به عبارت دیگر آموزش‌های موجود بر هیچ کدام از معیارهای درستکاری، صلاحیت حرفه‌ای، مراقبت حرفه‌ای، رازداری، بی طرفی تأثیری ندارد.

	آزمون t برای برابری میانگین ها						تست توین برای برابری واریانس ها				
	با فاصله اطمینان ۹۵ درصد		انحراف خطای استاندارد	تفاوت میانگین	Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.			F
	پایین	بالا									
صدافت	واریانس های برابر دارد نشده	1.341	-2.488	0.96912	-0.5737	0.555	155	-0.592	0.06	3.62	
	واریانس های برابر دارد نشده	1.304	-2.451	0.9504	-0.5737	0.547	154.8	-0.604			
صلاحیت حرفه ای	واریانس های برابر دارد شده	1.764	-2.525	1.08712	-0.3805	0.727	186	-0.35	0.68	0.17	
	واریانس های برابر دارد نشده	1.765	-2.526	1.08685	-0.3805	0.727	172.6	-0.35			
اصول و ضوابط حرفه ای	واریانس های برابر دارد شده	1.64	-0.338	0.50138	0.6507	0.196	195	1.298	0.51	0.44	
	واریانس های برابر دارد نشده	1.632	-0.331	0.49753	0.6507	0.193	181.6	1.308			
رفتار حرفه ای	واریانس های برابر دارد شده	1.158	-0.791	0.49427	0.1833	0.711	196	0.371	0.06	3.52	
	واریانس های برابر دارد نشده	1.118	-0.752	0.4741	0.1833	0.699	195.2	0.387			
بیطرفی	واریانس های برابر دارد شده	1.371	-3.991	1.35909	-1.3101	0.336	187	-0.964	0.78	0.08	
	واریانس های برابر دارد نشده	1.244	-3.865	1.29488	-1.3101	0.313	186.8	-1.012			
وازداری	واریانس های برابر دارد شده	2.706	-1.129	0.97201	0.7887	0.418	190	0.811	0.27	1.22	
	واریانس های برابر دارد نشده	2.775	-1.198	1.00529	0.7887	0.434	150	0.785			
آیین رفتار حرفه ای	واریانس های برابر دارد شده	1.324	-0.777	0.53273	0.2735	0.608	191	0.513	0.13	2.31	
	واریانس های برابر دارد نشده	1.348	-0.801	0.54426	0.2735	0.616	162.1	0.502			

#### نگاره شماره ۴-آزمون استقلال

پس از اطمینان از عدم وجود تفاوت معنادار بین میانگین جوامع وجود رابطه خطی بین متغیرها با استفاده از تحلیل واریانس رگرسیون بررسی می گردد. قبل از استفاده از آماره رگرسیون، آزمون

دوربین واتسن برای اطمینان از عدم وابستگی بین خطاها و استقلال خطاها برای تک تک محورها به عنوان متغیرهای وابسته و تعداد واحدهای گذرانده شده به عنوان متغیر مستقل انجام شد که برای کلیه محورها این آماره بین ۱.۵ تا ۲ قرار داشت که حاکی از استقلال خطاها می باشد. نتیجه از مون فوق (نگاره ۵) نشان دهنده عدم وجود رابطه خطی بین معیارهای اخلاق حرفه ای و تعداد واحدهای گذرانده است.

مدل	مجموع مربعات	df	میانگین مربعات	F	Sig.
1	رگرسیون	7	20.358	0.753	.628 <sup>*</sup>
	باقیمانده	125	27.05		
	جمع	132			
* عوامل پیش بینی کننده: آیین رفتار حرفه ای، صداقت، بیطرفی، رفتار حرفه ای، صلاحیت حرفه ای، رازداری، اصول و ضوابط حرفه ای					
** متغیر وابسته: تعداد واحدهای گذرانده شده					

نگاره ۵- آزمون ANOVA

به منظور تحلیل بهتر نتایج کلیه متغیرها به عنوان یک متغیر کلی (با استفاده از دستور compute در SPSS در نظر گرفته و وجود رابطه خطی بین این متغیر کلی و تعداد واحدهای گذرانده بررسی گردید و نشان داد که باز هم رابطه خطی بین کل متغیرها و تعداد واحدهای گذرانده وجود ندارد. (نگاره ۶)

مدل	مجموع مربعات	df	میانگین مربعات	F	Sig.
1	رگرسیون	1	35.383	1.329	.251 <sup>*</sup>
	باقیمانده	131	26.629		
	مجموع	132			
* عامل پیش بینی کننده مجموع محورها					
** متغیر وابسته: تعداد واحدها					

نگاره ۶- آزمون ANOVA

در این پژوهش همبستگی بین متغیرها نیز مورد بررسی قرار گرفت، (نگاره ۷) به این ترتیب صداقت و درستکاری با صلاحیت حرفه ای رابطه مثبت و با اصول حرفه ای و رازداری رابطه منفی دارد اما با رفتار حرفه ای و بیطرفی ارتباطی ندارد. صلاحیت حرفه ای نیز علاوه بر صداقت با اصول

و ضوابط حرفه‌ای و رازداری همبستگی منفی دارد. اصول و ضوابط حرفه‌ای تنها با بیطرفی همبستگی ندارد. بیطرفی نیز فقط با رازداری همبستگی داشته و رازداری نیز فقط با صلاحیت حرفه‌ای همبستگی ندارد. بیشترین همبستگی به میزان ۴۸ درصد بین صلاحیت حرفه‌ای و صداقت است. از همه مهمتر عدم وابستگی تعداد واحدهای گذرانده با محورهای اخلاق حرفه ایست که باز هم باعث رد فرضیه‌های پژوهش می‌گردد.

تعداد واحدهای گذرانده	تعداد واحدها	صداقت	صلاحیت حرفه‌ای	اصول و ضوابط حرفه‌ای	رفتار حرفه‌ای	بیطرفی	رازداری	آین رفتار حرفه‌ای
همبستگی پیرسون	1	-0.139	-0.111	0.088	0.045	-0.023	0.08	0.052
Sig. (2-tailed)		0.083	0.131	0.22	0.525	0.758	0.27	0.47
تعداد	209	157	199	107	109	189	102	193
همبستگی پیرسون	-0.139	1	.485**	-.373**	-0.073	-0.108	-.290**	0.025
Sig. (2-tailed)	0.083		0	0	0.372	0.188	0	0.753
تعداد	157	157	147	156	153	149	153	155
همبستگی پیرسون	-0.111	.485**	1	-.292**	0.014	-0.097	-.153*	0.11
Sig. (2-tailed)	0.131	0		0	0.855	0.202	0.043	0.144
تعداد	188	147	188	182	174	176	179	179
همبستگی پیرسون	0.088	-.373**	-.292**	1	.338**	0.142	.344**	.325**
Sig. (2-tailed)	0.22	0	0		0	0.055	0	0
تعداد	197	156	182	197	184	187	188	188
همبستگی پیرسون	0.045	-0.073	0.014	.338**	1	0.03	.199**	.201**
Sig. (2-tailed)	0.525	0.372	0.855	0		0.692	0.007	0.006
تعداد	198	153	182	190	182	182	186	186
همبستگی پیرسون	-0.023	-0.108	-0.097	0.142	0.03	1	.344**	0.043
Sig. (2-tailed)	0.758	0.188	0.202	0.055	0.692		0	0.567
تعداد	189	149	174	184	182	189	181	181
همبستگی پیرسون	0.08	-.290**	-.153*	-.344**	.199**	.344**	1	.164*
Sig. (2-tailed)	0.27	0	0.043	0	0.007	0		0.026
تعداد	192	153	176	187	186	181	192	184
همبستگی پیرسون	0.052	0.026	0.11	.325**	.201**	0.043	.164*	1
Sig. (2-tailed)	0.47	0.753	0.144	0	0.006	0.567	0.026	
تعداد	193	155	179	188	186	181	184	193

\*\*همبستگی در سطح ۰.۰۱ معنادار است (۲ دنباله)

\*همبستگی در سطح ۰.۰۵ معنادار است (۲ دنباله)

نگاره ۷- همبستگی

در یک تحلیل کلی تر همبستگی شاخص کلی که مجموع عامل‌های اخلاق حرفه ایست با متغیرهای سن و جنس و تعداد واحدهای گذرانده بررسی می‌شود (نگاره ۸). نتایج نشان دهنده همبستگی سن و تعداد واحدهای گذرانده شده به میزان ۶۶ درصد می‌باشد که طبیعی است. اما متغیرهای سن، جنس و تعداد واحدهای گذرانده شده با شاخص کلی همبستگی معناداری ندارند. نتایج به این معناست که سن افراد و جنسیت آنها و میزان پایبندی آنها به اخلاق حرفه‌ای ارتباط معناداری ندارد. همچنین افزایش تعداد واحدهای گذرانده (آموزش‌های حسابداری کسب شده) تاثیر معناداری بر اخلاق حرفه‌ای دانشجویان ندارد.

محور کلی	جنسیت	تعداد واحدهای گذرانده	سن		
سن	همبستگی پیرسون	1	.661**	.390**	-0.099
	Sig. (2-tailed)	0	0	0	0.257
	تعداد	208	208	208	133
تعداد واحدهای گذرانده	همبستگی پیرسون	1	.661**	.224**	-0.1
	Sig. (2-tailed)	0	0	0.001	0.251
	تعداد	208	208	208	133
جنسیت	همبستگی پیرسون	1	.390**	.224**	0.058
	Sig. (2-tailed)	0	0	0.001	0.507
	تعداد	208	208	208	133
محور کلی	همبستگی پیرسون	-0.099	-0.1	0.058	1
	Sig. (2-tailed)	0.257	0.251	0.507	
	تعداد	133	133	133	133
**همبستگی در سطح ۰.۰۱ معنادار است (۲ دنباله)					
نگاره ۸- همبستگی					



## بحث و نتیجه گیری

یافته‌های پژوهش نشان داد که آموزش‌های جاری حسابداری در دانشگاه‌های تهران تاثیری بر اخلاق حرفه‌ای دانشجویان حسابداری ندارد و میانگین محورهای اخلاق حرفه‌ای در دو گروه مورد بررسی تفاوت معناداری ندارد. علاوه بر آن، بین متغیرها نیز رابطه خطی وجود ندارد. همچنین بررسی‌های انجام شده نشان داد که جنسیت افراد بر نوع رفتار آنها در وضعیت‌های اخلاقی مشابه تاثیری ندارد. با توجه به مطالعات افرادی مانند امی هاس (۲۰۰۵)، بین ورناردی (۲۰۰۵)، ریدنیچ و روبین (۱۹۹۰ و ۱۹۹۵) و نظریه‌های تکامل اخلاقی کالبرگ و رست، می‌توان این عدم تغییر در اخلاق حرفه‌ای دانشجویان حسابداری را ناشی از نبود اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی آنها دانست، البته محدودیت‌هایی نیز در این پژوهش وجود داشت که بدون تاثیر بر نتایج بدست آمده نمی‌باشند از جمله امکان برداشت متفاوت از سوالات و خصوصی بودن اخلاق حرفه‌ای و عدم تمایل افراد با افشای تصمیمات اخلاقی حتی در راستای اهداف تحقیق و محدودیت‌های پرسشنامه‌ای است.

در هر صورت به دلیل خلا اخلاقی موجود در بین دانشجویان حسابداری و بنابر این نتایج، پیشنهاد می‌شود در واحدهای درسی دانشجویان به منظور وارد نمودن درسی مستقل تحت عنوان اخلاق حرفه‌ای تجدید نظر لازم صورت گیرد. ضمناً محتوا و نحوه آموزش نیز در طراحی درس مطرح گردد. به این منظور پیشنهاد می‌شود تحقیقی نیز در زمینه روش تدریس در بین صاحب نظران و مدرسین حسابداری براساس تجارب سایر کشورها انجام گیرد. اخلاق باید در دوره‌های آموزشی گنجانده شود تا دانشجویان پیش از ورود به حرفه با مسائل اخلاقی آشنا شوند. بسیار ضروری و اساسی است که حرفه، رشد اخلاقی را افزایش می‌دهد، کسب مهارت‌های لازم برای تصمیم‌گیری‌های موجه را تشویق کند و اخلاق حرفه‌ای را ترویج نماید این، کاری است که تنها به مدد اعضای حرفه‌ای شدنی است.

ما می‌توانیم و باید اخلاق را آموزش دهیم. ما باید دانشجویان را پیش از آن که به عضویت حرفه درآیند با نظریه‌های اخلاقی آشنا کنیم تا حرفه همچنان بتواند توقعات و انتظارات جامعه را، به حرفه‌ای‌ترین و اخلاقی‌ترین شکل ممکن، برآورده سازد.

## پی نوشت

- <sup>1</sup> hooper
- <sup>2</sup> Bok
- <sup>3</sup> Gandz
- <sup>4</sup> Ylay
- <sup>5</sup> Arm Strong
- <sup>6</sup> Gavin et al, 1991
- <sup>7</sup> Kallahen
- <sup>8</sup> Loeb
- <sup>9</sup> Jackling et al.; 2007
- <sup>10</sup> Kohlberg, 1969
- <sup>11</sup> Nhung et al, 2008
- <sup>12</sup> James Rest
- <sup>13</sup> Rest et al, 1999
- <sup>14</sup> Lovell
- <sup>15</sup> Nguyen
- <sup>16</sup> Amy Hass
- <sup>17</sup> Longenderfer & Rockness, 1989
- <sup>18</sup> Hindo
- <sup>19</sup> Mc.Phail
- <sup>20</sup> Boyce & Greenberg, 2001
- <sup>21</sup> Nguyen et al
- <sup>22</sup> Hening and clikman

## منابع

۱. آیین رفتار حرفه ای؛ سازمان حسابرسی؛ ۱۳۸۲؛
۲. علی مدد مصطفی، ۱۳۸۳، “درآمدی بر اخلاق و آیین رفتار حرفه ای حسابداران”. حسابر، شماره ۲۷، صفحات ۲۷ تا ۳۷
3. Anonymous, 2007, “Deliotte and Touch USA LLP survey finds Strong Relationship Between Work-life Balance and Ethical Behavior”.
4. B. Krohn Franklin, july 1986, “A general semantic approach to teaching business ethics”, *The journal of business communication*, volume 22, no 3, pp 59-66

5. Bampton Roberta, J.cowton Christopher, July 2002 "The teaching of ethics in management accounting: Progress and prospects", *Blackwell publishers*, Vol 11, no 1.
6. Blanthorne Cindy, Stacy E.Kovar, Dann G.fisher. August 2007, "Accounting Educators' opinions about ethics in the curriculum: An extensive view", *Accounting education*, volume 22, no 3, pp. 355-390
7. Boyce Gordon, 2008, "The social relevance of ethics education in a global (ising) era: From individual dilemmas to systemic crises", *Critical Perspectives on accounting* ,volume19, Pp255-290
8. E. Loeb Stephan. 2001, "Teaching students accounting ethics: some crucial issues", *issues in accounting education*, Pp. 316- 329
9. Report of the ethics education took force to AACSB international board of directors,2004, "Ethics education in business schools"
- 10.F. Bean David, A. Bernardi Richard, December 2005, "Accounting ethics courses: professional necessity", *The CPA journal*, Pp. 64-65.
- 11.Gaa C. James, Thoren Linda, February 2004, "An introduction to the special issue on professionalism and ethics in accounting education", *Accounting education*, Volume 19, no 1,.Pp. 1-6
- 12.Ghaffari Firoozeh, Kyriancou Orthodoxia, Boennan Ross, May 2008, "Exploring the implementation of ethics in U.K. accounting programs", *Accounting education*, volume 23, no 2, Pp. 183-198
- 13.Gray Rob, Bebbngton Jan, mcPhail Ken, 1994, "Teaching ethics in accounting and the ethics of accounting teaching: Educating for immorality and accounting education", *Accounting education*, volume3, no 1, Pp. 51-75
- 14.Haas Amy, June2005, "Now is the time for ethics in education", *The CPA journal*, Pp. 60-68
- 15.L.Madison Ronald, J.schmidt Jacqueline, May 2006, "Sarvay of time devoted to Ethics in accountancy programs in north American colleges and universities", *Accounting education*, volume 21, no 2, , Pp. 99-109.
- 16.Lere C. John & Bruce R. Gaumnitz, 2007, "Changing Behavior by Improving Codes of Ethics", *American journal of business*, Volume 22, No 2.
- 17.Low Mary, Danvey Howard, Hooper Keit,2008, "Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges", *Critical Perspectives on accounting* , volume 19, Pp. 222-254

18. Maclagan Patrick, 1994, "Education and development for corporate ethics, An overview", *industrial and commercial training*, volume 24, no 4.
19. P. Leung and Cooper B.J, 1994, "Ethics in accountancy: A classroom experience. Accounting Education", volume 3, no 1, Pp. 19-33.
20. T Geary William, R Sims Ronald, 1994, "Can ethics be learned?" Accounting education, volume 3, no 1, Pp. 3-18.
21. T. Nguyen Nhun, Basuray M. Tom, P. Smith William, Kapka Donald, N. McCulloh Donald, November/December 2008, "Ethics perception: Does teaching make a difference?", *journal of education for business*, Pp. 66- 75.
22. Steiner, G., and J. Steiner, 2009, *business, Government and society* (seventh Edition), pp 206-208. McGraw-Hill, Newyork





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## نقش اخلاق در حسابداری و چالش‌های پیش روی آموزش

### دانشگاهی

ویدا مجتهد زاده

دانشیار حسابداری دانشگاه الزهراء (س)

حمیده اثنی عشری \*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء (س)

مژگان رباط میلی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء (س)

### چکیده

سیستم آموزش دانشگاهی فعلی به گونه‌ای است که موجب پرورش حسابداران دارای مهارت استدلال قاعده محور می‌شود. دانش آموختگان حاضر، از مهارت تفکر انتقادی و استدلال تحلیلی برخوردار نیستند و در مواجهه با رویدادهایی که در پوشش قوانین، استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای موضوعه قرار نمی‌گیرند، با مشکلات عدیده روبرو می‌گردند. رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر نشان داد، توجه به تقویت مهارت استدلال اخلاقی در کنار مهارت‌های فنی (تخصصی) نقش مهمی در محیط تجاری کنونی بر عهده دارد. بنابراین شایسته است دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی به منظور ایفای رسالت خود جهت تربیت نیروی انسانی متخصص متناسب با نیازهای بازار کار، تدابیر مناسبی را اتخاذ نمایند. این مقاله بر آن است تا ضمن تشریح نقش اخلاق و استدلال اخلاقی در حسابداری، به چالش‌هایی اشاره نماید که در حرکت به سمت پوشش دروس اخلاقی در برنامه آموزشی، پیش روی دانشگاه‌ها قرار دارد.

**واژگان کلیدی:** اخلاق فضیلت گرا، استدلال‌های اخلاقی، آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش دانشگاهی

---

\* نویسنده مسئول: hamideh\_181363@yahoo.com

## آغاز سخن

هدف اصلی حسابداری، فراهم کردن اطلاعات سودمند جهت اخذ تصمیمات اقتصادی توسط مدیران، سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان می باشد. از اینرو، حسابداران به عنوان گزارش کننده و واسطه مالی بین شرکت و بازار سرمایه، دارای مسوولیت خطیری در برابر جامعه هستند. اعمال غیر اخلاقی حسابداران و حسابرسان، ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم، در عملکرد کارای بازارهای سرمایه نیز اخلاقیات را ایجاد می کنند (ویلیام و السون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). در نتیجه برخورداری از مهارت در مسائل اخلاقی در کنار صلاحیت های علمی و توانایی های فنی (تخصصی) برای حسابداران، حائز اهمیت است. با این حال، در بین واحدهای درسی ارائه شده به دانشجویان حسابداری در مقاطع مختلف تحصیلی سخنی از اخلاق به میان نیامده است. اینکه با داشتن برنامه های درسی که عمدتاً بر جنبه های فنی تاکید دارند، تا چه اندازه می توان حسابدارانی تربیت کرد که در موقعیت های چالشی اخلاقی بتوانند تصمیمات درستی اتخاذ کنند، سوالی بی پاسخ است. یعنی، مشخص نیست که از یک لانه چندین بار باید گزیده شد تا نیاز به تدریس اخلاق و آموزش مهارت های تصمیم گیری اخلاقی، توسط مسئولین ذیربط احساس گردد. انتشار اخبار رسوایی های مالی وقتی حسابداران با نگرش سرمایه داری تربیت می شوند و هدفی جز حداکثر کردن سود ندارند، تعجب آور نیست. هر رسوایی مالی، سیلی از قوانین و مقررات تازه تصویب را به دنبال خود دارد؛ هر چند نتوانسته است حرفه را از آفت اعمال غیر اخلاقی مصون سازد. به عبارتی، سیستم قانونی در ممانعت از بروز چنین رفتارهایی ناتوان است. گرچه، عوامل متعددی در ظهور رفتارهای غیر اخلاقی نقش دارند؛ اما نمی توان از نقش مهم دانشگاه ها و سیستم های آموزشی چشم پوشید. با پذیرش ضرورت حرکت به سمت دروس اخلاقی در برنامه های دانشگاهی، جهت گیری مجامع دانشگاهی برای کاهش خطر اقدامات غیر اخلاقی دانشجویان که بدنه آتی حرفه حسابداری را تشکیل می دهند، رخ می نمایاند. آن چه در این جهت گیری حائز اهمیت می باشد، تاکید بر نقش فضیلت های اخلاقی در آموزش دانشجویان است.

مطالب ارائه شده در این مقاله شامل چند بخش است. ابتدا تعریفی از اخلاق، نظریه های اخلاقی و مدل های تصمیم گیری اخلاقی مطرح می شود. سپس به نقش اخلاق در رسوایی های مالی اخیر و اثر استانداردهای بین المللی حسابداری بر اهمیت مهارت های استدلال اخلاقی اشاره

می‌گردد. در بخش سوم نیز به چگونگی گنجاندن دروس اخلاقی در برنامه‌های آموزشی دانشگاهی و روش‌های تدریس آن، پرداخته می‌شود.

### اخلاق چیست؟

پیشینه مباحث اخلاقی به قدمت وجود آدمی باز می‌گردد، که شاخه‌ای از فلسفه است و در پی پاسخ به سؤالاتی از قبیل: چگونه باید زندگی کرد؟ چگونه انسانی باید بود؟ بر اساس چه استانداردها و اصولی باید زیست؟ می‌باشد. تعاریف متعددی از اخلاق ارائه شده است. در ساده‌ترین تعریف، اخلاق علم تمیز درست از نادرست و نیکی از بدی است. این واژه، ریشه‌ای یونانی دارد و در لغت به معنای عرف، رهنمود<sup>۲</sup> و ویژگی می‌باشد. بحث در مورد موضوع‌های اخلاقی به سه حوزه تقسیم می‌گردد: ۱- فرا اخلاق<sup>۳</sup> ۲- اخلاق تجویزی یا هنجاری<sup>۴</sup> و ۳- اخلاق کاربردی<sup>۵</sup> فرا اخلاق انتزاعی‌ترین شاخه از فلسفه اخلاق است. در این حوزه مباحثی از قبیل عینی بودن گزاره‌های اخلاقی، روش‌های کسب شناخت نسبت به گزاره‌های اخلاقی و تعیین حد و مرزهای معنایی مفاهیم اخلاقی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

اخلاق هنجاری، شامل نظریه‌های اخلاقی است که معین می‌کنند انجام یا ترک چه اعمالی به گونه‌ای ارادی روا یا ناورا است. این نظریه‌ها به ناظر بر الزام و ناظر بر ارزش تقسیم می‌شوند. نظریه‌های ناظر بر الزام نیز خود به دو زیر دسته غایت‌گرایی<sup>۶</sup> و وظیفه‌گرایی<sup>۷</sup> تقسیم و نظریه‌های ناظر بر ارزش، فضیلت‌گرا<sup>۸</sup> نامیده می‌شوند. در نظریه‌های غایت‌گرایی، درستی و نادرستی عمل بر مبنای نتایج تعیین می‌شود. بر اساس این تعریف، غایت‌گرا ابتدا چیزی را به عنوان خوب تعیین و عملی را که موجب ایجاد آن خوب می‌گردد، به لحاظ اخلاقی درست می‌داند. بر اساس دیدگاه رالز<sup>۹</sup> (۱۹۷۱)، نظریات غایت‌گرا متعهد به دو اصل می‌باشند: اول آن که، خوب مستقل از درست تعریف می‌شود و دوم آن که، درست چیزی است که خوب را بیشینه می‌کند. بنابراین در این نظریه‌ها، معنای درست کاملاً وابسته به معنای خوب است و هدف وسیله را توجیح می‌کند (نورتس<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۳). غایت‌گرایی خود بر دو نوع است، خودگرایی اخلاقی<sup>۱۱</sup> و مطلوبیت‌گرایی (نفع جمعی) اخلاقی<sup>۱۲</sup>. بر مبنای خودگرایی اخلاقی، اگرین منافع فرد و جامعه تضاد وجود داشته باشد، فرد به گونه‌ای رفتار می‌کند که منافع خود را حداکثر نماید. این منفعت طلبی همیشه



پدیده بدی نیست. به عقیده اقتصاد دانانی چون آدام اسمیت<sup>۱۳</sup> (۱۷۷۶)، اگر تمامی افراد در یک جامعه بر مبنای منافع شخصی خود عمل کنند، آن جامعه مولد تر خواهد بود. زیرا، تا زمانی که این خود پسندی اخلاقی وارد حیطه منافع دیگران نشود، مضر نخواهد بود. در شرکت هایی که مدیران و کارکنان آن، به دنبال حداکثر نمودن سود شرکت هستند، ظهور خودپسندی اخلاقی امری عادی است. بر مبنای مطلوبیت گرایی اخلاقی، افراد به گونه ای عمل می کنند که بیشترین منافع نصیب بیشترین افراد گردد.

اما نظریه های وظیفه گرایی، این ادعا که درستی و نادرستی اعمال صرفاً مبتنی بر نتایج آن ها است را انکار می کند. در این نظریه ها، بر درستی و نادرستی ذاتی اعمال، به جای خوبی و بدی نتایج آن ها تاکید می شود. به عبارتی، انسان در مقام یک کنشگر اخلاقی وظایفی دارد که فارغ از آثار و نتایجی که بر آن مترتب است، بر اساس عقل موظف به انجام آن ها است (ایمانی و غفاری نسب، ۱۳۹۰؛ اترک، ۱۳۸۹؛ کریسپ<sup>۱۴</sup>، ۱۹۹۵؛ فرنکنا<sup>۱۵</sup>، ۱۹۷۳).

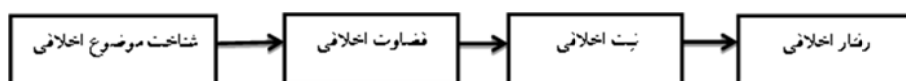
از دید نظریه های فضیلت گرا<sup>۱۶</sup>، موضوع اصلی اخلاق منش فرد است و نه کنش او؛ اگر شخصی دارای منشی درست باشد، به طور طبیعی کنش او نیز درست خواهد بود. این نظریه در صدد پاسخ به این سوال است که افراد چگونه باید باشند. فضیلت ها، ویژگی ها یا صفاتی هستند که موجب خوشحال شدن یک فرد، سود آور شدن یک شرکت و توانمند و سرآمد شدن یک جامعه می گردند. بر این اساس، پیش نیاز تصمیم گیری اخلاقی، نهادینه کردن برخی صفات در فرد مانند خیر خواهی است. به عنوان مثال اگر مدیر مالی شرکتی از حسابدار بخواهد تا از اشتباه بااهمیتی در صورت های مالی چشم پوشی نماید، این صفت اخلاقی صداقت است که موجب می شود او به تعهد خود در برابر عموم از جمله سرمایه گذاران عمل نماید. صفات خوب، ابزارهایی طلایی هستند که افراد را به انجام عمل درست رهنمون می گردند. هر تصمیم گیرنده باید از چهار فضیلت بنیادی برخوردار باشد: عدالت (عموماً انصاف نامیده می شود)، دلیری، خوشتنداری<sup>۱۷</sup> ودانایی<sup>۱۸</sup> (شایستگی و استدلال عملی نیز نامیده می شود). چهار انتقاد بر نظریه اخلاقی فضیلت گرا وارد شده است (ساندیر<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۵): **اول**، فضیلت ها تابعی از عقیده شخصی افراد هستند، **دوم**، اخلاق فضیلت گرا نمی تواند معرف فضیلت درست به گونه ای مطلق باشد. به عبارت دیگر فضیلت های درست در فرهنگ های مختلف مفهومی نسبی دارند. صفات خوب نتیجه توافق جمعی

افراد می‌باشد، **سوم**، آن‌ها رهنمود معینی را برای موقعیت‌های واقعی ارائه نمی‌دهند. به بیان دیگر، فضیلت‌ها از منظر ارائه شاخص‌های هنجاری برای تصمیم‌گیری‌های اخلاقی با شکست مواجه می‌شوند؛ و **در نهایت**، آن‌ها چالش تضاد بین فضیلت‌های متفاوت را مرتفع نمی‌سازند (کالکینز<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۲).

اخلاق کاربردی به بحث در مورد چگونگی به کارگیری نظریه‌های اخلاق هنجاری در امور گوناگون می‌پردازد. این شاخه از اخلاق بر موارد عینی و جزئی تمرکز و برای حل معضلات اخلاقی تلاش می‌کند. در این حوزه، بر حسب آن که چه رویکردی در اخلاق هنجاری به کار گرفته شده است، در باب خوب یا بد بودن موارد عینی و عملی داوری می‌شود (ایمانی و غفاری نسب، ۱۳۹۰؛ جودیس<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۸؛ فرنکنا، ۱۹۷۳).

### مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی

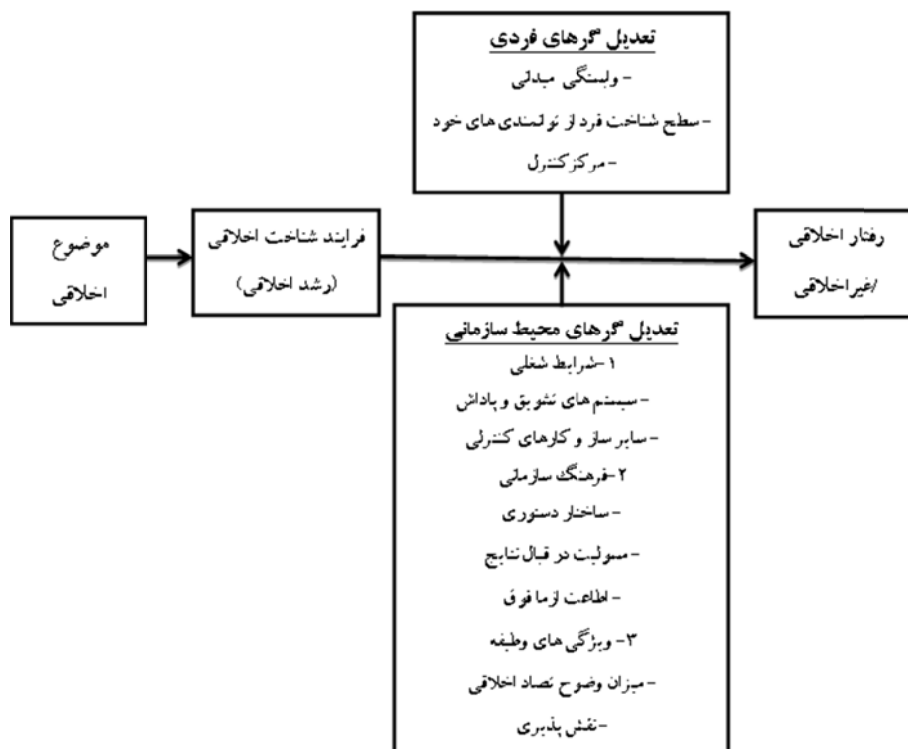
برای درک رفتار اخلاقی افراد در محیط سازمانی، چندین نظریه ارائه شده است. رست<sup>۲۲</sup> (۱۹۸۶) مدلی چهار عاملی را بر مبنای نظریه رشد اخلاقی کولبرگ (۱۹۷۶)<sup>۲۳</sup> ارائه کرد. او بر این باور بود که فرد برای نشان دادن رفتار اخلاقی، چندین مرحله را پشت سر می‌گذارد. اول، تشخیص می‌دهد مسئله‌ای که درگیر آن شده، موضوعی اخلاقی است (توانایی تشخیص فرد به سطح رشد اخلاقی وی، بستگی دارد). سپس، در مورد آن که انجام چه اقدامی از نظر اخلاقی درست است، قضاوت می‌کند. در گام سوم، عمل درست اخلاقی را بر می‌گزیند و در نهایت بر مبنای نیت اخلاقی<sup>۲۴</sup> خود، رفتار می‌نماید (آلین و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۶). نمودار (۱)، مدل چهار عاملی رست را به تصویر می‌کشد.



نمودار (۱): مدل چهار عاملی رست (۱۹۸۶)

تروینو<sup>۲۶</sup> (۱۹۸۶) مدل تعامل موقعیت - فرد<sup>۲۷</sup> را ارائه کرد. او بر این باور بود که متغیرهای فردی و محیط سازمانی بر فرایند تصمیم‌گیری و رفتار اخلاقی فرد اثر می‌گذارند. بنابراین تصمیم

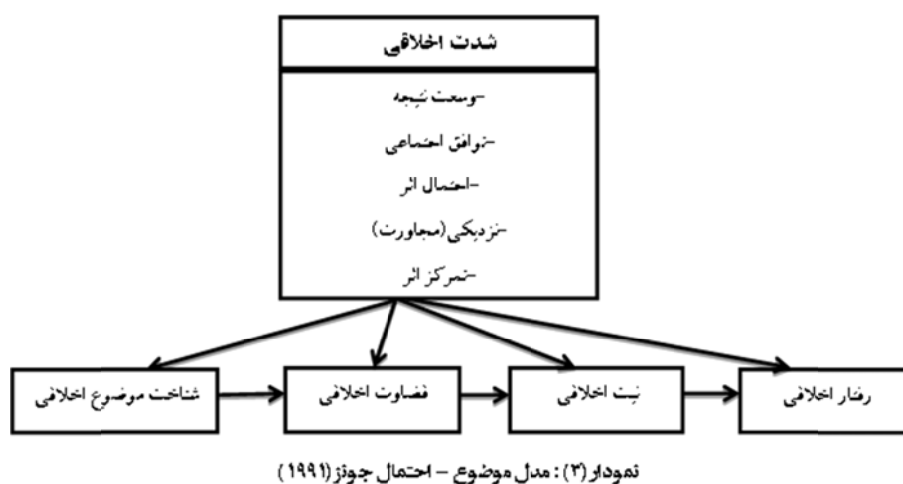
اخلاقی فرد نه تنها تحت تاثیر فرایند شناخت (رشد اخلاقی)<sup>۲۸</sup> وی قرار دارد؛ بلکه عواملی چون مرکز کنترل، مهارت‌های استدلال اخلاقی، سطح آگاهی فرد از توانمندی خود<sup>۲۹</sup>، وابستگی میدانی<sup>۳۰</sup>، فرهنگ سازمانی، شرایط شغلی و ویژگی‌های وظیفه نیز بر چگونگی رفتار اخلاقی موثر می‌باشند. نمودار (۲)، مدل تروینورا نمایش می‌دهد.



نمودار (۲): مدل تروینورا (۱۹۸۶)

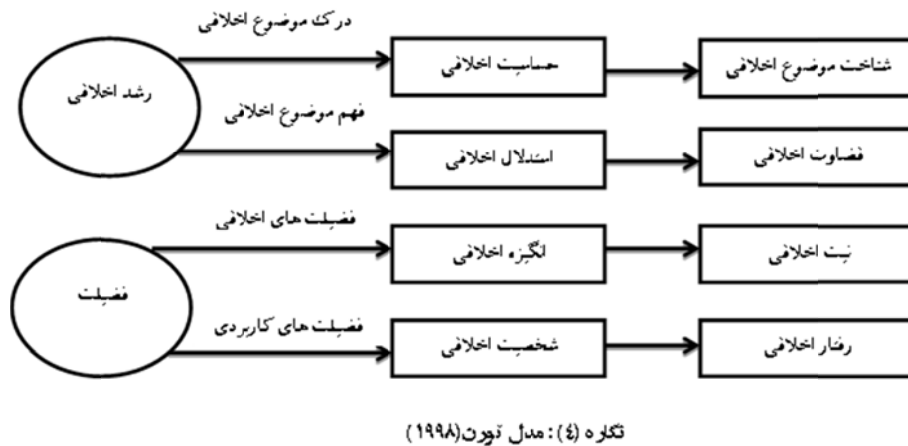
جونز (۱۹۹۱) با ورود عامل شرط (احتمال) در فرایند تصمیم‌گیری، مدل رست را توسعه داد. بر اساس این نظریه، شرایط بر موضوعات اخلاقی اثر می‌گذارد و موجب می‌شود افراد در موقعیت‌های مختلف واکنش‌های متفاوتی به مسائل اخلاقی نشان دهند. به عنوان مثال بروز بی‌عدالتی موقت در مقایسه با دائم و یا تاثیر نتایج تصمیم بر خویشاوندان دور یا نزدیک تصمیم

گیرنده، موجب کنش‌های متفاوتی می‌گردد. جونز این پدیده را شدت اخلاقی می‌نامد. به این معنا که تا چه اندازه موضوع قضاوت، تصمیم گیرنده را بر آن می‌دارد تا به ملاحظات، قضاوت و اقدام اخلاقی بپردازد (رینولدز، ۲۰۰۶). بنابراین واکنش فرد به موضوع اخلاقی وابسته به ویژگی‌هایی است که مشکل دارا می‌باشد. از جمله این ویژگی‌ها می‌توان به وسعت نتایج، احتمال اثر، نزدیکی (مجاورت)، توافق اجتماعی<sup>۳۱</sup> و تمرکز اثر اشاره نمود. نمودار (۳)، موضوع - احتمال جونز را نمایش می‌دهد. بر این اساس، قدرت اخلاقی هر چهار عامل مدل رست تحت تاثیر قرار گرفته است.



تورن (۱۹۹۸) با ترکیب مدل رست و نظریه اخلاقی فضیلت گرا، مدل یکپارچه‌ای را به منظور تشریح رفتار اخلاقی ارائه داد. او بر این اعتقاد بود که تصمیم‌گیری اخلاقی افراد به دو عامل فرایند شناخت (رشد اخلاقی) و فضیلت‌های اخلاقی وابسته است. بنابراین کنش اخلاقی افراد به موضوع‌ها، نه تنها تحت تاثیر توانایی آنان در تشخیص موقعیت‌های اخلاقی (حساسیت اخلاقی) و استدلال و تفکر انتقادی (قضاوت اخلاقی) می‌باشد؛ بلکه دو عامل انگیزه (نیت) اخلاقی و شخصیت اخلاقی تصمیم گیرنده نیز بر رفتار اخلاقی او اثر گذار است. اینکه فردی براساس نیت اخلاقی خود عمل نماید، به شخصیت اخلاقی اش بستگی دارد. ویژگی‌هایی از شخصیت اخلاقی که

موجب می‌شوند تصمیم گیرنده مطابق با نیت اخلاقی خود عمل نماید، فضیلت‌های کاربردی (ابزاری)<sup>۳۲</sup> و فضیلت‌هایی که موجب ایجاد انگیزه یا نیت اخلاقی در فرد می‌گردند، فضیلت‌های اخلاقی<sup>۳۳</sup> تأمیده می‌شوند. نمودار (۴)، مدل تورن را نمایش می‌دهد.



### رسوایی‌های مالی و چالش‌های اخلاقی

در سال‌های اخیر شاهد رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو<sup>۳۴</sup>، ورلد کام، آدلفی<sup>۳۵</sup>، زیراکس، گلوبال کراسینگ<sup>۳۶</sup> بوده ایم. سوالی که به ذهن متبادر می‌شود این است که چرا با وجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه، همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی‌ها و فروپاشی‌هایی متضرر می‌شود؟ وقوع رسوایی مالی در حسابداری سرفصل تازه‌ای نیست. هر روز باید انتظار آن را داشته باشیم که رسوایی جدیدی، عنوان اصلی نشریات شود. به راستی در کجای مسیر مرتکب اشتباه شده ایم که چنین رویدادهایی واقع می‌شود؟ آیا می‌توان تقصیر را به گردن ضعف در قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری انداخت؟ آیا مجامع دانشگاهی مقصرند؛ و علت ناتوانی در تربیت حسابداران و حسابرسانی است که مانع از رخداد چنین تقلب‌هایی می‌شوند (لو و همکاران، ۲۰۰۸)؟

رسوایی‌ها، اعتماد عموم به صورت‌های مالی را خدشه دار می‌کند که عاملی حیاتی برای ایفای نقش حسابداری در جامعه است. هر رسوایی همواره موجی از اصلاحات در قوانین و مقررات دولتی و استانداردهای حسابداری را به همراه داشته است، اما متأسفانه چنین واکنش‌هایی از سوی سرمایه‌گذاران، تامین‌گران مالی، کارکنان و به بیانی کلی‌تر جامعه پاسخی بسیار جزئی و با تاخیر انگاشته شده است. آن‌ها تنها نوش دارو پس از مرگ سهراب هستند. تلاش‌هایی که به منظور تسکین اذهان عمومی و حفظ اعتماد عموم به خدمات حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود. مهم نیست که قانون‌گذاران چه تعداد قوانین و مقررات تصویب کنند؛ مهم آن است که همواره افرادی هستند که دروغ می‌گویند، تقلب می‌کنند و در ابعادی وسیع دست به دزدی می‌زنند. افراد با خصایص بد همواره به دنبال راه‌هایی برای دور زدن قوانین می‌باشند؛ در حالی که انسان‌های با فضیلت نیازی به قوانین ندارند. آن‌ها همواره می‌دانند که به چه طریق مسئولانه رفتار کنند (پیت، ۲۰۰۴)؛ و این همان نکته‌ای است که رُزولت<sup>۳۷</sup> یک سده پیش به آن اشاره کرده بود: "تربیت انسان‌ها تنها از بُعد علمی و بدون توجه به ابعاد اخلاقی، تهدید آفرینی برای جامعه است" (لو و همکاران، ۲۰۰۸).

وقوع هر رسوایی مالی، خود شاهی است بر آن که برخی از طرفین درگیر به گونه‌ای اخلاقی رفتار نکرده‌اند. این افراد بیش از آن که به منافع دیگران بیاندیشند، منافع خود را مدنظر قرار داده‌اند. در تشریح آن که چرا آن‌ها به این گونه عمل می‌کنند می‌توان به پنج عامل شفافیت سازمانی، ارزش‌ها و رفتار سازمانی (فرهنگ سازمانی)، فرهنگ پول‌مداری<sup>۳۸</sup>، مشکلات جامعه سرمایه‌داری و فرهنگ قانون‌گرایی<sup>۳۹</sup> اشاره نمود. هر چه استانداردهای حسابداری در افشای رویدادها، معاملات، قضاوت‌ها و برآوردهای زیر بنایی صورت‌های مالی به قوت بیشتری عمل نماید، گزارشگری مالی از شفافیت بیشتری برخوردار خواهد بود (پونال و شیر، ۱۹۹۹). هر چند که استانداردهای حسابداری در نهایت باید به دست مدیران به اجرا گذارده شود و آن‌ها نقش غیر قابل انکاری در افشای پیچیدگی‌های معاملاتی که توسط حساب‌برسان مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، بر عهده دارند. استانداردهای حسابداری سیاه یا سفید نیستند. آن‌ها نمی‌توانند تمامی رویدادهایی را که امکان وقوع دارند، در برگیرند. بنابراین، ارزش‌ها و فرهنگ حاکمه در هر سازمان، چگونگی به کار بستن استانداردهای حسابداری را تعیین می‌نماید. ساز و کارهای نظام راهبری

شرکتی زمانی که سازمان از فقدان فرهنگ مناسب رنج می‌برد، اثر گذاری اندکی در حمایت از حقوق ذی نفعان دارد. فرهنگ، همان چیزی است که رفتار افراد را زمانی که تحت نظارت نیستند، شکل می‌دهد. مدیران ما آموزش دیده اند تا به بهای کاهش سرمایه سیرین، پول افزایی نمایند (کارتن، ۱۹۹۸). چرا که آن‌ها از همان سنین طفولیت با ارزش پول و نقش آن در مرتفع نمودن نیازها، آشنا شده اند. آن‌ها از همان ابتدا با فرهنگ پول گرایی رشد کرده اند و یاد گرفته اند که پول در درجه اول اهمیت قرار دارد و سایر مسائل در اولیتی پایین تر قرار می‌گیرند. کان (۲۰۰۰) اظهار می‌دارد: ما به قدری در فرهنگ و محیط پولی غوطه وریم که نمی‌توانیم درک کنیم این عامل تا چه اندازه تصورات ما از جهان پیرامون را تحت تاثیر قرار می‌دهد. سیستم سرمایه داری حاضر نیز به تقویت این فرهنگ کمک می‌کند. این سیستم بیش از آن که افراد را در برابر ایجاد ثروت پاسخگو نماید آن‌ها را در مقابل پول افزایی پاسخگو می‌کند. سیستم اقتصادی سرمایه داری، مدیران را بر آن می‌دارد تا سود شرکت را حداکثر نمایند، بی توجه به بهایی که بر دوش جامعه گذاشته می‌شود. درگیری مدیران در رسوایی‌های مالی به طور مطلق به آن معنی نیست که آن‌ها دارای ارزش‌های اخلاقی نمی‌باشند و یا توان تمیز درست از نادرست را ندارند؛ بلکه ممکن است ناشی از فرهنگ سرمایه داری و این حقیقت باشد که تنها بابت ایجاد بازده برای سرمایه گذاران، به آن‌ها پرداخت می‌شود (کارتن، ۱۹۹۸). پرورش حسابداران و مدیرانی با باورهای غلط موجب خواهد شد هیچ گاه جریان رسوایی‌های مالی پایانی نداشته باشد. در کنار عوامل پیش گفته، فرهنگ قانون گرایی نیز در بروز رفتارهای غیر اخلاقی موثر است. این فرهنگ بستر مناسب‌تری را برای ظهور رسوایی‌های مالی فراهم می‌آورد. در جوامع با فرهنگ قانون گرا، مدیران یا حسابداران عمدتاً با شرایطی روبرو می‌شوند که غیر قانونی نیست اما غیر اخلاقی است. در این جوامع، افراد می‌توانند با تعبیر قوانین و مقررات و نگاه به آن‌ها از زاویه‌ای محدودتر، آن چه مطلوبشان است را بدون نقض قوانین، به اجرا درآورند.

گرچه عوامل متفاوتی موجب شکل گیری رسوایی‌های مالی در جوامع مختلف می‌شوند؛ اما نمی‌توان از این نکته چشم پوشید که مسوولیت بخشی از این رسوایی‌ها بر دوش جامعه دانشگاهی است. آن‌ها نتوانسته اند حسابدارانی را پرورش دهند که از فضیلت‌های اخلاقی مناسبی برخوردار باشند و بتوانند در موقعیت‌های اخلاقی، تصمیم گیری درستی بنمایند. حسابداران باید متوجه نقش

خطیر خود در جامعه باشند. آن‌ها می‌توانند با انتخاب‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای خود بر زندگی سایرین اثر گذارند و وضعیت دنیا را دگرگون سازند. بنابراین آموزش اخلاقی، حسابداران را در برابر حقوق سایرین متعهد و فضیلت‌های کاربردی مورد نیاز را برای رفتار اخلاقی در آن‌ها نهادینه می‌سازد (بای و گرینبرگ، ۲۰۰۱؛ مک فیل، ۲۰۰۱).

### استانداردهای بین‌المللی و اخلاق فضیلت‌گرا

پدیده همگرایی به منظور تسهیل مبادلات در بازارهای سرمایه، عمده کشورها را بر آن داشته، به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی حرکت نمایند. این استانداردها به گونه‌ای اصول‌گرا با مسائل اخلاقی برخورد نموده‌اند. این رویکرد، نیازمند آن است که حسابداران نه تنها در کی گسترده از اصول اخلاقی (فضیلت‌های اخلاقی) داشته باشند، بلکه با برخورداری از فضیلت‌های کاربردی در برخورد با مسائل به گونه‌ای اخلاقی رفتار نمایند؛ برخلاف استانداردهای حسابداری آمریکا که رویکردی قاعده‌مند دارند و موجب پرورش حسابداران با توانایی استدلال اخلاقی مبتنی بر قاعده می‌گردند.

بنابراین حرکت به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، حسابداران را با چالش‌های اخلاقی بیشتری روبرو خواهد کرد؛ و آن‌ها در این سیستم نیازمند به کارگیری قضاوت حرفه‌ای بیشتر می‌باشند. این استانداردها، آزادی عمل و فرصت ذهنیت‌گرایی بیشتری را به حسابداران می‌دهد و درهائی بیشتری را برای اقدامات غیر اخلاقی و پرهزینه پیش روی آنان باز می‌کند. به کارگیری این استانداردها، نیازمند تعهد اخلاقی حسابداران به ارائه صادقانه و پایداری در مقابل فشارهای برون سازمانی می‌باشد؛ و این همان چیزی است که موجب رجحان محتوا بر شکل و گزارشگری درست و منصفانه می‌گردد (دیلان، ۲۰۱۱).

هیئت استانداردهای اخلاق حسابداری بین‌المللی<sup>۴۰</sup> (IESBA)، آیین رفتار اخلاقی (۱۹۹۶) را با رویکرد چارچوب مفهومی و به منظور ارائه رهنمود اخلاقی در زمینه شناسایی و تحلیل و برخورد با عواملی که اصول اخلاقی را تهدید می‌کنند، ارائه داد. هر چند که آیین رفتار حرفه‌ای مزبور عاری از قاعده نیست اما بیش از آنکه نگرش ممانعت<sup>۴۱</sup> داشته باشد، نگرش محافظت<sup>۴۲</sup> را پیش گرفته است. بر این اساس، پنج اصل بنیادی صداقت و درستکاری، عینیت، صلاحیت و



مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای را تدوین و عواملی که رعایت این اصول را با مشکلاتی مواجه می‌سازند به پنج دسته منافع شخصی، تجدیدنظر، حمایت یا مخالفت، قربت و تهدید (ارعاب) تقسیم نموده و حسابداران را بر آن داشته است تا اقدامات مناسبی به منظور حذف یا کاهش این عوامل به سطح قابل قبول به عمل آورند. بنابراین آن چه در آیین رفتار اخلاقی فدراسیون بین‌المللی حسابداران مشهود است، جهت‌گیری آن به سمت کاربرد استدلال‌های اخلاقی توسط حسابداران در تصمیم‌گیری می‌باشد.

حرکت به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، نیازمند ایجاد تغییر در سیستم آموزشی دانشگاهی است. چنین تغییری رخ نخواهد داد، مگر آن که نیاز به آن توسط جامعه حرفه‌ای احساس گردد. تغییرات حرفه سرمنشاء تغییرات در شیوه تدریس و سرفصل دروس دانشگاهی است. این حرکت در جامعه امریکا با الزام به گذراندن ۱۵۰ ساعت آموزش اخلاقی به عنوان پیش نیاز شرکت در آزمون حسابداران رسمی در حال رخداد بوده (۲۰۰۰) است و در حال حاضر حدود ۱۴۰ ایالت، آن را پذیرفته اند (ویلیام و السون، ۲۰۱۰).

### اخلاق را چه کسی باید تدریس کند؟

مهمترین دلیل رسوایی‌های مالی اخیر را باید در کلاس‌های درس دانشکده‌های حسابداری و مدیریت و برنامه‌های تدریس آن‌ها، جستجو کرد؛ چرا که حسابداری به عنوان یک رشته دانشگاهی در حدود ۵۰ تا ۶۰ سال است که نگرشی اساسی در شیوه تدریس مطالب و سرفصل‌های مورد بحث نداشته است (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ راسل و اسمیت، ۲۰۰۳). این در حالی است که سرفصل‌های مورد تدریس در مقاطع مختلف حسابداری باید به دانشجویان مهارت‌هایی را بیاموزند که برای موفقیت در محیط کار به آن نیاز دارند. صداقت، اخلاق و ارزش، مفاهیمی هستند که یا وجود اهمیتی که در دنیای واقع برای حفظ حیات حرفه حسابداری بر عهده دارند، به گونه‌ای شایسته در برنامه‌های درسی مورد توجه قرار نگرفته اند (آلبرچت، ساک<sup>۴۳</sup>، ۲۰۰۰). در حرکت به سمت بهبود برنامه‌ها و گنجاندن مباحث اخلاقی در آن، سوالات مختلفی مطرح می‌گردد. از جمله آن که، اساتید دروس اخلاقی باید از چه تخصصی برخوردار باشند؟ در پاسخ به این سوال، دو دیدگاه مطرح شده است. در دیدگاه اول، بیان می‌شود دروس اخلاق باید توسط

اساتید دانشکده حسابداری و مدیریت آموزش داده شود؛ زیرا تخصص حسابداری اساتید و تجربه‌های شخصی آن‌ها از چالش‌های اخلاقی، موجب تدریس اثر بخش دروس اخلاقی می‌گردد (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ کالاهان، ۱۹۸۰). در مقابل، موضوع مطرح در دیدگاه دوم، آن است که تا چه اندازه اساتید حسابداری قادر خواهند بود دروس اخلاقی را که شامل موضوعات استدلال اخلاقی، رشد اخلاقی و مسائل اخلاقی<sup>۴۴</sup> است، به شیوه‌ای موثر آموزش دهند. طرفداران این دیدگاه معتقدند با وجود در هم تنیدگی موضوعات اخلاقی و مسائل حرفه‌ای، اخلاق دارای قلمرویی مختص به خود است. قلمرویی که اساتید حسابداری، دانش‌چندانی از آن ندارند و همین امر موجب کاهش تمایل آن‌ها به تدریس دروس اخلاقی می‌گردد. از همین رو، دروس اخلاقی باید توسط اساتید فلسفه به دانشجویان حسابداری آموخته شود. کلین<sup>۴۵</sup> (۱۹۹۸) در این مورد بیان می‌کند: "تدریس دروس اخلاقی توسط هر فرد به غیر از متخصصین فلسفه، چیزی جز تقلب نیست." برخی این نوع آموزش را به دلیل عدم آشنایی اساتید فلسفه به موضوعات حسابداری مورد انتقاد قرار می‌دهند.

از این رو، استفاده از روش تیمی در تدریس دروس اخلاقی می‌تواند بر مشکلات هر دو دیدگاه فائق آید. در این روش، تیمی از اساتید حسابداری و فلسفه مسوولیت اداره کلاس را بر عهده می‌گیرند. فلسفه دانان در آموزش استدلال‌های اخلاقی به دانشجویان تبحر دارند، بی آن که اشرافی به چالش‌های اخلاقی پیش روی حسابداران در حرفه داشته باشند و حسابداران با معضلات اخلاقی حرفه آشنایی دارند اما از صلاحیت لازم جهت تدریس موضوع‌های اخلاقی برخوردار نمی‌باشند.

بهره‌گیری از روش تیمی، به دانشجویان نشان می‌دهد محیط حسابداری در دنیای واقع، چند رشته‌ای است. بنابراین، تنها با اتکا بر مهارت‌های فنی نمی‌توان فردی موفق در دنیای حرفه‌ای بود.

### روش تدریس اخلاق در حسابداری

در حال حاضر اخلاق در قالب دروس حسابرسی، با تاکید بر آیین رفتار حرفه‌ای و به صورت مبتنی بر قاعده به دانشجویان آموزش داده می‌شود. ممکن است چنین آموزشی برای کشورهایی که سیستم حسابداری قانون محوری دارند مناسب باشد، اما آموزش اخلاق در این سطح برای

کشورهایی که به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی حرکت کرده‌اند یا در حال حرکتند، کافی نیست. گرچه امروزه بخش اعظمی از جامعه حرفه‌ای، پرداختن به مباحث اخلاقی در دوره آموزش دانشگاهی را عاملی مهم می‌دانند اما در این رابطه دو سوال پیش روی آن‌ها قرار دارد؛ اول، آیا اخلاق و مسائل اخلاقی باید در قالب دروسی جداگانه به دانشجویان تدریس گردد<sup>۴۶</sup> و یا با مطالب فنی ترکیب و به صورت تلفیقی به دانشجویان آموزش داده شود؟ بی‌آنکه سرفصلی به سرفصل‌های در حال تدریس حاضر اضافه گردد؛ و دوم، مباحث اخلاقی با استفاده از چه روش آموزشی، به دانشجویان آموخته شود؟

در پاسخ به سوال اول، مزایا و معایبی برای هر یک از دو روش (آموزش جداگانه و تلفیقی) مطرح شده است. از جمله مزایای روش آموزش جداگانه: اختصاص زمان مناسب به مطالب اخلاقی، امکان آموزش توسط اساتید سایر گروه‌ها از جمله فلسفه، امکان آموزش عمیق‌تر چارچوب استدلال اخلاقی و درک موقعیت‌های اخلاقی در حسابداری است. به بیانی دیگر، آموزش اخلاق به صورت جداگانه ضمن آشنا نمودن دانشجویان با دانش عمومی اخلاق، تقویت مهارت‌های استدلال اخلاقی و حساسیت به موضوعات اخلاقی، به آن‌ها فرصت استفاده از زبان اخلاق در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان را می‌دهد (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ فیشر و همکاران ۲۰۰۷). از معایب آموزش جداگانه هم می‌توان به کم توجهی دانشجویان به مطالبی که آموخته می‌شود، اشاره نمود. زیرا آن‌ها می‌پندارند دروس اخلاقی نسبت به سایر دروس فنی از اهمیت و ضرورت چندانی برخوردار نمی‌باشند (دیلان، ۲۰۱۱).

در حمایت از روش دوم، این نکته بیان می‌شود که دانشجویان در هنگام ارائه موضوعات اخلاقی به همراه مباحث فنی، نه تنها علاقه بیشتری نسبت به آموزش از خود نشان می‌دهند؛ بلکه در مواقع لزوم، توانایی بهتری در به کارگیری آموخته‌های خود دارند. ضمن آن که از دید دانشگاه، این روش هزینه‌های کمتری را نیز در بر خواهد داشت. اما پوشش سرفصل‌های درسی در طول یک ترم که حداکثر از ۱۶ هفته تشکیل شده، خود به اندازه کافی برای اساتید چالش برانگیز است و حتی اوقات آنان را ناچار به انتخاب از بین سرفصل‌های رسمی می‌نماید. بنابراین چگونه می‌توان انتظار آموزش مباحث اخلاقی و مهارت‌های استدلالی به دانشجویان را از

آنان داشت. به ویژه آن که، آموزش استدلال اخلاقی به دانشجویانی که به صورت قاعده محور تربیت شده اند به تلاش و زمان بیشتری نیز نیاز دارد (دیلمان، ۲۰۱۱).

آن چه به نظر ایده آل می‌رسد، آموزش دروس اخلاق به روش ترکیبی<sup>۴۷</sup> می‌باشد (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ آرمسترانگ ۱۹۹۳). در این روش، نظریه‌های اخلاقی و مباحث مربوط به آن در قالب دروسی جداگانه به دانشجویان ارائه، سپس در طول دوره تحصیل، مجدداً به موضوعات اخلاقی در کنار مباحث فنی و تدریس سایر دروس تخصصی پرداخته می‌شود؛ تا مهارت‌های استدلال دانشجویان، به میزان بیشتری تقویت گردد. بر همین اساس، در کتب تخصصی حسابداری که اخیراً نگاشته می‌شوند، در انتهای هر فصل به چالش‌های اخلاقی مرتبط با مطالب فنی، در قالب پرسش و پاسخ و به منظور کمک به اساتید در تدریس هر چه بهتر دروس، پرداخته می‌شود. نکته در خور توجه در روش ساندویچی، زمان ارائه دروس جداگانه اخلاق در طول دوره می‌باشد. دانشجویان باید امکان انتخاب دروس اخلاقی را هنگامی داشته باشند که به میزان کافی با حوزه‌های مختلف حسابداری آشنا شده باشند.

در پاسخ به سوال دوم، بیان شده است که کلاس‌های آموزش اخلاق باید به شیوه سخنرانی-مباحثه<sup>۴۸</sup> اداره شوند. به این ترتیب که ابتدا نظریه‌های اخلاقی، رشد اخلاقی و فضیلت‌های اخلاقی توسط اساتید آموزش داده شود تا مبنایی برای درک پیچیدگی‌های استدلال اخلاقی برای دانشجویان فراهم گردد. سپس آیین رفتار حرفه‌ای جوامع حسابداری از جمله جامعه حسابداران رسمی، بنیاد حسابداران مدیریت<sup>۴۹</sup>، بنیاد حساب‌برسان داخلی<sup>۵۰</sup> و انجمن حسابداران دولتی<sup>۵۱</sup> به دانشجویان آموخته شود؛ چرا که دانشجویان برای ورود به حرفه و فعالیت در هر حوزه، نیازمند آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر آن حوزه می‌باشند. در مرحله بعد، اساتید باید موضوع‌های اخلاقی مطرح در حرفه مانند استقلال، تضاد منافع، مدیریت سود، معاملات محرمانه<sup>۵۲</sup>، تقلب و غیره را با استفاده از تحلیل موردی<sup>۵۳</sup>، مورد بحث و بررسی قرار دهند. در این مباحث، باید بخش‌هایی از آیین رفتار حرفه‌ای که رعایت نگردیده است، اثرات رفتار غیر اخلاقی حسابداران و مسئولیت حسابداران در اخذ تصمیماتی که در دایره پوشش آیین رفتار حرفه‌ای قرار نمی‌گیرد، مورد تأکید قرار داده شود. سخنرانی به اساتید اجازه می‌دهد تا دانش مربوط به نظریه‌های اخلاقی، آیین رفتارهای حرفه‌ای و نتایج مطالعات انجام شده را به دانشجویان منتقل نمایند و بحث‌هایی که

در کلاس درس شکل می‌گیرند موجب می‌شود دانشجویان، نظریه‌ها و استدلال‌های آموخته شده خود را در ارتباط با نمونه‌های مطرح شده، به کار گیرند. بحث و گفتگو با انعکاس نظرات دانشجویان در مورد موضوع‌های اخلاقی، در کی جدید از موضوع فراهم می‌آورد<sup>۵۴</sup> و با تشویق آن‌ها به شرکت در مباحثات، مهارت‌های استدلال اخلاقی آن‌ها را تقویت می‌کند. بهتر است اساتید مربوط، دانشجویان را در قالب گروه‌هایی ۳ الی ۴ نفره تقسیم نمایند و از آن‌ها بخواهند به ارائه نمونه‌های غیر اخلاقی در کلاس به منظور بحث و گفتگو توسط سایر دانشجویان بپردازند. به کارگیری این شیوه، ضمن فراهم نمودن زمینه یادگیری دانشجویان از یکدیگر، آن‌ها را با فرهنگ کار تیمی آشنا می‌نماید؛ به گونه‌ای که می‌آموزند در دنیای واقع و در مواجهه با مسائل اخلاقی با همکاران حرفه‌ای خود مشورت نمایند (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ جردن و استیونز، ۲۰۰۱). آن‌چه اهمیت دارد، نتیجه‌ای است که در انتهای کلاس از مباحث مطرح، گرفته می‌شود. استاد هدایت‌کننده بحث، باید مراقب باشد تا در خاتمه دیدگاه خود در مورد پاسخ صحیح یا اقدام مناسب را به دانشجویان منتقل نماید.

اخلاق موضوعی نیست که توسط هر کس و در قالب هر درسی بتوان آن را آموخت. این درس نه تنها باید جایگاه خود را در بین دروس حسابداری داشته باشد بلکه باید در قالب هر یک از درس‌های تخصصی حسابداری نیز مورد توجه ویژه قرار گیرد. آموزش اخلاق در قالب درسی جداگانه، موجب می‌شود دانشجویان دانش، مهارت و تجربه لازم برای موفقیت در محیط تجاری کنونی را کسب نمایند.

### مروری بر ادبیات اخلاق و آموزش دانشگاهی

**ماروزوسکا (۲۰۱۱)** تحقیقی انجام داد تا به این سوال پاسخ دهد که ارائه واحد درسی جداگانه اخلاق برای دانشجویان حسابداری و مدیریت مالی کشور لهستان، می‌تواند سطح توجه (هوشیاری)<sup>۵۵</sup> آن‌ها را نسبت به موضوع فرار مالیاتی<sup>۵۶</sup> به عنوان یکی از چالش‌های اخلاقی حرفه حسابداری، ارتقاء دهد. او نتیجه گرفت، دانشجویان آموزش دیده در زمینه مباحث اخلاقی، در برخورد با موضوع فرار مالیاتی می‌توانند از این آموزش بهره‌گیرند. بنابراین به لزوم گنجاندن این سرفصل در برنامه حسابداری دانشگاهی کشور لهستان اشاره نمود.

**میچالوک (۲۰۱۱)** به ارائه طرح درس سرفصل اخلاق جهت گنجاندن در دروس دانشگاهی مقطع لیسانس دانشگاه تنسی پرداخت. او پس از مروری بر مقالات "اخلاق و حرفه گرایی در آموزش حسابداری: یک دوره نمونه" <sup>۵۷</sup> (آرمسترانگ، ۱۹۳۹) و "طرح درس اخلاق تجاری: پیشنهادات و توضیحات" <sup>۵۸</sup> (سیمز و بریکمان، ۲۰۰۳) و بررسی تحلیلی گزارش برنامه‌های درسی ۲۵ دانشگاه برتر در مقطع لیسانس (۲۰۱۰)، طرح درسی را ارائه نمود که محتوای دوره آن به شرح زیر می‌باشد:

۱- نظریه‌های بنیادی اخلاق (شامل نظریه غایت گرایی میل <sup>۵۹</sup> (۱۸۶۳)؛ نظریه اخلاقی فضیلت گرا؛ نظریه اخلاقی کانت (۱۷۸۷) و مقیاس رشد اخلاقی رست (۱۹۸۶)) <sup>۶۰</sup>، ۲- کاربرد اخلاق در حسابداری (شامل مسوولیت اخلاقی حسابداران حرفه‌ای؛ اثر حسابداران حرفه‌ای بر محیط تجاری و نمونه‌های واقعی از چالش‌های اخلاقی حسابداری)، استانداردهای حرفه‌ای (شامل آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی آمریکا؛ استانداردهای حسابداران رسمی آمریکا در رابطه با خدمات مالیاتی و خدمات ارزشیابی) <sup>۶۱</sup>؛ بیانیه‌های حسابداران رسمی آمریکا در مورد مسوولیت‌های مرتبط با برنامه‌ریزی‌های مالی شخصی <sup>۶۲</sup> و به کارگیری استانداردهای حرفه‌ای در نمونه‌های عملی)، ۳- تجزیه و تحلیل موردی (شامل انرون؛ ورد کام؛ هیل سوس و سایر موارد). در این تحقیق نیز پژوهشگر به اهمیت آموزش اصول اخلاقی به دانشجویان اشاره نموده است.

**کنک (۲۰۱۰)**، اثر استدلال اخلاقی را بر فهم، نیت و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری مورد آزمون قرار داد. تحقیق او بر مبنای فرض کاهش تمایل رفتار غیراخلاقی افراد در اثر بهبود استدلال اخلاقی آن‌ها، قرار داشت. نتایج تحقیق، موید فرض بالا و نشانگر اهمیت آموزش دانشگاهی در بهبود استدلال و قضاوت اخلاقی دانشجویان حسابداری بود.

**هو (۲۰۰۹)** به بررسی رابطه بین رشد اخلاقی و عقاید مذهبی پرداخت. نتایج تحقیق او نشان داد، دانشجویان حسابداری بهره مند از عقاید مذهبی از رشد اخلاقی بیشتری برخوردارند. **لاو و همکاران (۲۰۰۸)** در یک پیمایش، باور دانشجویان را نسبت به تاثیر آموزش بر رفتار اخلاقی مورد آزمون قرار دادند. آن‌ها نتیجه گرفتند گرچه نمی‌توان در مورد اعتقاد دانشجویان به اثرگذار بودن آموزش بر رفتار اخلاقی به طور مطلق سخن گفت اما دانشجویان معتقدند مباحث اخلاقی حائز اهمیت است و باید در سرفصل دروس دانشگاهی گنجانده شود. **دلاپورتس (۲۰۰۴)**، با

توجه به نقش فرهنگ بر فضیلت‌ها و استدلال اخلاقی، توانایی‌های استدلالی دانشجویان دو کشور استرالیا و مالزی را مورد مقایسه قرار داد و به این نتیجه رسید که فرهنگ به عنوان یک متغیر مستقل، بر شیوه استدلال دانشجویان در چالش‌های اخلاقی اثر گذار نمی باشد. **برنارد و همکاران (۲۰۰۲)**، این نظریه را که تاکید بر تفکر انتقادی<sup>۶۳</sup> در دروس دانشگاهی موجب استدلال قوی تر دانشجویان در انتخاب‌های اخلاقی می‌گردد، مورد آزمون قرار دادند. نتایج آزمون نشان داد، دانشجویان دانشگاه هایی که سرفصل دروس آن‌ها بر محور تقویت تفکر انتقادی تنظیم گردیده است، در تصمیم گیری‌های اخلاقی خود سطوح بالاتری از استدلال را به کار می‌گیرند. در ایران نیز **جباری و رحمانی (۱۳۸۹)** با استفاده از مقیاس اخلاقی چندبعدی حساسیت، جهت گیری و نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران را با دو کشور تایوان و امریکا مقایسه و بیان کردند بین نیت و جهت گیری اخلاقی دانشجویان ایرانی با دو کشور دیگر، تفاوت معنی داری وجود دارد؛ آن‌ها پیشنهاد دادند جهت ارتقای سطح حساسیت، نیت و جهت گیری دانشجویان حسابداری کشورمان از دانشگاه‌های این دو کشور الگو گرفته و چند واحد درسی به مباحث اخلاقی اختصاص داده شود. **ثقفی و همکاران (۱۳۸۹)** با به کارگیری روش توصیفی - پیمایشی، به بررسی لزوم گنجانیدن دروس اخلاقی در فصول دانشگاهی پرداختند و نتیجه گرفتند پرداختن به این مباحث در رشته حسابداری یک ضرورت است و مطالب مربوط به این مباحث در سایر دروس حسابداری پوشش داده نمی‌شود. **اعتمادی و رحمانی (۱۳۸۸)**، اثر اخلاق بر انگیزه‌های مدیریت سود را با استفاده از روش پیمایشی آزمون نمودند و نتیجه گرفتند اخلاق بر انگیزه غیر اخلاقی مدیریت سود فرصت گرایانه و روش غیر اخلاقی مدیریت سود از طریق دستکاری اقلام تعهدی، تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی و تغییر در روش‌های حسابداری اثر گذار می‌باشند. **اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸)** در تحقیق خود (با استفاده از پرسش نامه موقعیت اخلاقی) نشان دادند، دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی موثر است و آرمان‌گرایی مدیران بر این کیفیت اثر مثبت دارد؛ آن‌ها پیشنهاد کردند نهادهای حرفه‌ای و مراجع مسئول در جهت تقویت آرمان‌گرایی مدیران برنامه ریزی نمایند.

گرچه نتایج تحقیقات انجام شده در زمینه اهمیت آموزش دانشگاهی اخلاق در حسابداری، متفاوت است اما عمده این تحقیقات نمایانگر جایگاه ویژه این درس در بین دروس حسابداری و

نقش آن در ترسیم آینده حسابداری و حسابرسی و کسب اعتماد عموم به عنوان بنیان خدمات حسابداری و حسابرسی می‌باشد.

### خلاصه

از منظر اخلاق هنجاری، اخلاق علم باید‌ها و نباید‌ها است. علمی است که معین می‌کند چه اموری خوب و چه اموری بد است. چارچوب مفهومی حسابداری بر پایه اقتصاد سرمایه داری آدام اسمیت نهاده شده است. بر این اساس، رفتار افراد هنگامی عقلایی است که مبتنی بر نفع شخصی و حداکثر کردن آن باشد؛ و از آن در علم اخلاق تحت عنوان خودگرایی اخلاقی یاد می‌گردد. حسابداری، سیستمی است که با دیگران درگیر است و پیوسته در تقابل و وابستگی با آن‌ها قرار دارد؛ هر جا که پای دیگران به میان آید، حسابداری با یک چالش اخلاقی روبرو است. چالش‌هایی که حل آن، نیازمند نگاه به اخلاق از منظر ارزشی است. وقوع رسوایی‌های متعدد مالی در سال‌های اخیر، تأکیدی مکرر بر همین نکته بود؛ نکته‌ای که حرفه طی سالیان گذشته، با خامی از آن گذر کرده است. بروز رفتارهای غیر اخلاقی از سوی حسابداران، نشان داد که نمی‌توان به سادگی از اهمیت اخلاق و استدلال‌های اخلاقی چشم پوشید. آن چه امروز حرفه بیش از گذشته برای تثبیت جایگاه خود به آن نیاز دارد، تربیت حسابدارانی است که ضمن برخورداری از ارزش‌های اخلاقی، توانایی تشخیص موضوع‌ها و اخذ تصمیم‌های اخلاقی را داشته باشند. تعدیل ساختار برنامه‌های آموزشی دانشگاه‌ها و قرار دادن اخلاق بین دروس حاضر، می‌تواند فرصت تجهیز حسابداران به فضیلت‌های اخلاقی و کاربردی را فراهم کند. بنابراین، تغییر در محیط تجاری و نقش دانشگاه‌ها در مهیا ساختن دانش آموختگان جهت فعالیت در چنین محیطی، این تعدیل را ضروری می‌سازد. از اینرو، توجه به سه نکته حائز اهمیت می‌باشد. **اول**، اخلاق در دوره آموزش دانشگاهی باید هم به صورت درسی مستقل و هم در کنار سایر دروس تخصصی به دانشجویان آموخته شود. آرمسترانگ (۱۹۹۳) بیان می‌کند پرسش در مورد اینکه کدامیک از این دو روش ارجح است همانند آن است که پیرسیم آیا مهارت نوشتن باید به صورت جداگانه یا در کنار سایر دروس، به افراد آموخته شود. مسلماً پاسخ این پرسش "هر دو" است. **دوم**، روش تیمی موثرترین روش در آموزش اخلاق است. زیرا، نه اساتید حسابداری از تخصص لازم برای



پرداختن به نظریه‌های اخلاقی برخوردارند و نه اساتید فلسفه تجربه حرفه‌ای لازم جهت تحلیل چگونگی کاربرد آموخته‌ها در دنیای واقع را دارا هستند. **سوم**، برگزاری جلسات بحث و گفتگو در کلاس‌های درس، بستر مناسبی برای دانشجویان جهت به کارگیری آموخته‌های اخلاقی فراهم و مهارت‌های استدلال آن‌ها را تقویت می‌کند. اساتید دروس اخلاق با استفاده از تحلیل موردی نمونه‌های غیر اخلاقی، به دانشجویان می‌آموزند چگونه باید آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کرد و در مواردی که موضوع اخلاقی در دایره پوشش آیین رفتار حرفه‌ای قرار نمی‌گیرد، چگونه به گونه‌ای اخلاقی تصمیم گرفت. در نهایت باید خاطر نشان ساخت که خط مشی‌های دانشگاهی از محیط حرفه‌ای اثر می‌پذیرد؛ بنابراین تا هنگامی که نهادهای حرفه‌ای ضرورت تغییر نگرش به مباحث اخلاقی را احساس ننمایند، تغییری در وضعیت موجود حاصل نخواهد شد. آن چه موجب توجه بیشتر نهادهای حاضر به موضوع اخلاق شده است، پاسخ خواهی جامعه نسبت به ضعف حرفه در استانداردهای اخلاقی می‌باشد. ایجاد تحول در مفاد آزمون‌های فعلی از جمله آزمون حسابداران رسمی و پرداختن به مهارت‌های اخلاقی در آن، مقدمه‌ای بر گنجاندن دروس اخلاق در برنامه‌های آموزشی دانشگاهی است.

## پی نوشت

<sup>1</sup> William and Elson , 2010

<sup>2</sup> conduct

<sup>3</sup> Meta-ethics

<sup>4</sup> Normative ethics

<sup>5</sup> Practical ethics

<sup>6</sup> teleology

<sup>7</sup> Deontology

<sup>8</sup> Virtue theories

<sup>9</sup> John rawls, 1971

جان رالز، استاد فلسفه سیاسی دانشگاه هاروارد است (۱۹۲۱-۲۰۰۲) که در کتابی با عنوان "نظریه‌ای در باب عدالت

"، مشهورترین نظریه خود را (۱۹۷۱) ارائه داد. کتاب رالز، بر اساس رهیافت اخلاقی - سیاسی به چالش با

مباحث وایچ، از جمله دیدگاه سودگرایان می‌پردازد.

<sup>10</sup> Nothouse, 2003

<sup>11</sup> Ethical self-egoism

در مباحث اخلاقی، خودگرایی به دو مفهوم متفاوت "خودگرایی روانشناختی" و "خودگرایی اخلاقی" به کار رفته است. خودگرایی روانشناختی، نظریه‌ای توصیفی در باب انگیزه انسانی به شمار می‌رود و معتقد است انسان چنین توانی ندارد که تنها به دلیل منافع دیگران کاری کند و یا از خود بگذرد. انسان به گونه‌ای آفریده شده است که تنها به دنبال منافع خویش باشد و برای منفعت خویش کوشش و تکاپو کند. به عبارتی، انسان در ذات خود، خودخواه است و به لحاظ سرشت و سجه باطنی، قادر به انجام عملی تنها به انگیزه نوع دوستانه نیست. اما خودگرایی اخلاقی نظریه‌ای در اخلاق هنجاری است که انسان را دارای هیچ وظیفه طبیعی در برابر دیگران نمی‌داند. وظیفه اصلی، اساسی و الزام نخستین اندیشیدن به منفعت فردی، به دست آوردن بالاترین میزان سود و لذت و ارضای خواست‌های شخصی و یا دست کم ارتقای میانگین سطح سود و لذت فردی است. به عبارتی، انسان از نظر اخلاقی باید به دنبال تامین منافع شخصی خود باشد. برخی بر این اعتقادند که خودگرایی اخلاقی بر پایه خودگرایی روانشناختی استوار است. یعنی استدلال خودگرایان اخلاقی برای توجیه این نکته که چرا افراد تنها باید منافع خود را دنبال کنند این است که اساساً انسان به طور ذاتی به دنبال منافع خود است.

<sup>12</sup> utilitarianism

<sup>13</sup> Adam smith, 1776

آدام اسمیت، در کتاب ثروت ملل (۱۷۷۶)، به بررسی نقش محوری پیروی از "نفع شخصی" در شکل دهی فعالیت‌های اقتصادی می‌پردازد و می‌گوید: "اگر در اصل شام ما توسط قصاب، نوشابه ساز و نانوا تهیه می‌شود، به دلیل خیر خواهی آن‌ها نیست؛ بلکه به این علت است که هر یک از آن‌ها به دنبال نفع شخصی خود هستند. بنابراین ما زندگی خود را مرهون انسانیت آن‌ها نیستیم بلکه مرهون خودخواهی و حب ذات آنهایم." بر همین اساس، اسمیت معتقد است محرک اصلی فعالیت‌های اقتصادی هر فرد را منافع شخصی او تشکیل می‌دهد و فعالیت‌های ناهماهنگ افرادی که به دنبال منافع شخصی خود هستند، نتایج مطلوب رفاه اجتماعی را فراهم می‌سازد. نظریه دست نامرتی او هم قائم بر همین اعتقاد است. یعنی، اسمیت با نفی هر گونه ارزش غیر از خودخواهی، با صراحت خودخواهی را امری می‌داند که همه افعال به خاطر آن انجام می‌گیرد.

<sup>14</sup> Crisp, 1995

<sup>15</sup> Frankena, 1973

<sup>۱۶</sup> اخلاق فضیلت‌گرا که به نظریه اخلاقی ارسطو نیز معروف است، بر محور این پرسش قرار دارد که چه چیزی فی نفسه ارزشمند، خوب، فضیلت و برای آدمیان کمال به حساب می‌آید. آن‌گاه در مرحله بعد عامل اخلاقی به پی‌جویی این ارزش‌های ذاتی و جوهری، در رسیدن به تعالی و کمال فردی، فراخوانده می‌شود. این نظریه در باب ارزش اخلاقی است، بر خلاف نظریه‌های غایت‌گرا که در باب الزام اخلاقی هستند. نظریه فضیلت‌گرا به دنبال بیشینه ساختن میزان چیزی نیست، بلکه نظریه‌ای فاعل محور است.

<sup>17</sup> Self mastery

<sup>18</sup> prudence

<sup>19</sup> Sandier, 2002

<sup>20</sup> Calkins, 2002

<sup>21</sup> Judith , 2008

<sup>22</sup> Rest , 1986

<sup>۲۳</sup> نظریه رشد اخلاقی کولبرگ، تکمیل کننده نظریه پیاژه است. بر اساس این نظریه، رشد قضاوت اخلاقی به ترتیب و در سه سطح انجام می شود. این سطوح سه گانه اخلاقی عبارتند از: استدلال پیش قراردادی، استدلال قراردادی و استدلال فوق قراردادی. هر یک از سطوح دارای دو مرحله اند و این نظریه مجموعاً مشتمل بر ۶ مرحله به شرح زیر می باشد: اطاعت و تنبیه، لذت جویی ساده، انتظارات بین فردی دو جانبه، حفظ نظم اجتماعی، تشخیص حقوق اساسی و قرارداد اجتماعی و اصول اخلاقی جهانی.

<sup>۲۴</sup> در مدل رست، نیت (انگیزه) اخلاقی، درجه تعهد فرد به انجام عمل اخلاقی می باشد.

<sup>25</sup> Alleyen et al , 2006

<sup>26</sup> Tervino , 1986

<sup>27</sup> Person-position interaction

<sup>۲۸</sup> مدل های پیاژه، کولبرگ و رست، مدل های رشد اخلاقی (فرایند شناخت) (cognitive moral development) نیز نامیده می شوند.

<sup>29</sup> Ego strength

<sup>30</sup> Field dependency

تا چه میزان افراد تحت تاثیر نشانه های محیطی قرار می گیرند. افراد وابسته به میدان در مقایسه با افراد مستقل از میدان دارای عزت نفس کمتری هستند، مطیع تر و پذیراترند و خلاقیت کمتری دارند.

<sup>31</sup> Society consensus

<sup>32</sup> Instrumental virtue

این فضیلت ها، فضیلت هایی هستند که در اثر ممارست و تمرین در تصمیم گیرنده نهادینه شده اند و موجب شکل گیری رفتار اخلاقی می گردند.

<sup>33</sup> Moral virtue

این فضیلت ها، فضیلت هایی هستند که به افراد آموخته می شوند به گونه ای که رهنمودی برای انتخاب و انجام کنش درست در اختیار قرار می دهند.

<sup>34</sup> Tyco

<sup>35</sup> Adelphia

<sup>36</sup> Global crossing

<sup>37</sup> Roosevelt, (1901-1909)

<sup>38</sup> Money culture

<sup>39</sup> Legalistic culture

این فرهنگ ها را مبتنی بر قاعده نیز می نامند. جوامع با فرهنگ قانون گرا با حجم وسیعی از قوانین و مقررات مواجه می باشند؛ و در برابر آن، فرهنگ اصول گرایی قرار می گیرد.

- <sup>40</sup> International ethical standards board for accountant  
آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین المللی حسابداران مصوب جولای ۱۹۹۶، به ترتیب در سال های ۱۹۹۸ (ژانویه)،  
۲۰۰۱ (نوامبر)، ۲۰۰۹ (جولای) مورد تجدید نظر قرار گرفت.
- <sup>41</sup> prohibition  
<sup>42</sup> safeguard  
<sup>43</sup> Alberecht and sack , 2000  
<sup>44</sup> Ethic issue  
<sup>45</sup> Kelin,1998
- <sup>۴۶</sup> عموماً این شیوه در آموزش مباحث اخلاقی، single course نامیده می شود.
- <sup>47</sup> Sandwich approach  
<sup>48</sup> Lecture and discussion  
<sup>49</sup> Institute of management accountant  
<sup>50</sup> Institute of internal auditor
- <sup>۵۱</sup> لازم به ذکر می باشد، برخی از مجامع ذکر شده در این بند، در ایران تشکیل نشده است. گرچه جامعه حسابداران  
رسمی، انجمن حسابرسی ایران، انجمن حسابداری ایران و انجمن حسابداران خبره ایران، در حال حاضر مشغول  
به فعالیت می باشند.
- <sup>52</sup> Insider trading  
<sup>53</sup> Case study
- <sup>۵۴</sup> آموزش به واسطه بحث هایی که در آن ایده های موجود مطرح و ایده هایی جدید از موضوع مورد بحث شکل  
می گیرد، در اصطلاح آموزش به روش انعکاسی (reflective approach) نامیده می شود.
- <sup>55</sup> awareness  
<sup>56</sup> Tax avoidance  
<sup>57</sup> Ethics and professionalism in accounting education: a sample course  
<sup>58</sup> Business ethics curriculum design : suggestions and illustrations  
<sup>59</sup> Mills,1863  
<sup>60</sup> Rest's DIT scale  
<sup>61</sup> AICPA statements on standards for tax services and valuation services  
<sup>62</sup> AICPA statement on responsibilities in personal financial planning  
<sup>63</sup> Critical judgment

## منابع

۱. اترک حسین. (۱۳۸۹). "وظیفه گرایی اخلاقی"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال  
پنجم: شماره های ۱ و ۲.

۲. اعتمادی حسین ، زهرا دیانتی .(۱۳۸۸). " تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها" ، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری ، سال چهارم : شماره های ۱ و ۲.
۳. اعتمادی حسین ، حلیمه رحمانی. (۱۳۸۸) . "بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود" ، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری ، سال چهارم: شماره های ۳ و ۴.
۴. ایمان محمد تقی ، اسفندیار غفاری نسب.(۱۳۹۰). "معیارهای اخلاقی در پژوهش های علوم انسانی" ، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری ، سال ششم : شماره ۲.
۵. ثقفی علی ، حلیمه رحمانی و افسانه رفیعی .(۱۳۸۹). "آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی" ، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری ، سال پنجم : شماره های ۱ و ۲.
۶. جابری علی.(۱۳۸۸). "علم اقتصاد متعارف و خودگروی لذت گرایانه، معرفت اقتصادی" ، شماره اول : ۱۶۳-۱۸۴.
۷. جباری حسین ، حلیمه رحمانی .(۱۳۸۹). "سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری" ، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم : شماره های ۳ و ۴.
۸. سورکی محمد حسین.(۱۳۸۵). "بررسی و نقد نظریه خودگرایی اخلاقی" ، پژوهش های فلسفی - کلامی ، شماره ۱(۲۹).
9. Armstrong .M.B ,J.Edward ketz ,D.owsen.(2003)."Ethic education in accounting : moving toward ethical motivation and ethical behaviour",journal of accounting education 21:1-16.
- 10.Bancroft.P.(2007)."an investigation of moral reasoning as a predictor of ethical awareness , ethical intention and ethical orientation " , nova southeastern university ,PH.d dissertation.
- 11.Brands. K .(2010) . "A Framework for Teaching Ethics and Values in Accounting Courses",13th Annual Colleagues in Jesuit Business Education (CJBE) Conference.
- 12.Dillman.M.(2011). "Teaching Ethics Under IFRS:Developing Ethical Reasoning Skills in Accounting Students",Vancouver Island University; available at [www.accounting.uwaterloo.ca](http://www.accounting.uwaterloo.ca).
- 13.Low.M,h.Davey,K.hooper.(2008)."accounting scandals ,ethical dilemmas and educational challenges",critical perspective on accounting 19:222-254.

14. Mack.j.(2010)."impact of formal education factors on moral reasoning :a comparative study of accounting versus non accounting majors",walden university ;PH.d Dissertation.
15. Mintz. S. M.(2006). "Accounting Ethics Education: Integrating Reflective Learning andVirtue Ethics",Journal of Accounting Education 24 :97-117.
16. Williams. J , R. J. Elson.(2010). "The Challenges and Opportunites of Incorporating Accounting Ethics into the Accounting Curriculum" ,Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues 13.1: 105-115.
17. William.j,R.j.Elson.(2010)."improving ethical education in the accounting program : a conceptual course ",academy of educational leadership journal ;V14:No.4.





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## بررسی اثربخشی برنامه آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی

### ارشد (از نظر دانشجویان دانشگاه مجری مقطع دکتری)

ایرج نوروش

استاد حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

فروغ رستمیان

استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال

شهرام دادگر\*

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال

### چکیده

امروزه اهمیت حسابداری در توسعه اقتصادی بر کسی پوشیده نیست. با توجه به تغییر و تحولات دنیای تجارت، حسابداران باید از تخصص‌های پیچیده‌تری برخوردار باشند تا خدمات بهتری ارائه نمایند و جایگاه متناسب با شان خود داشته باشند. در این میان دانش‌آموختگان این رشته به ویژه در مقطع کارشناسی ارشد نقش مهمی دارند. در این تحقیق سعی شده اثربخشی برنامه آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد (از نظر دانشجویان کارشناسی ارشد دانشگاه‌های مجری مقطع دکتری) توصیف و بررسی گردد. ابتدا مولفه‌هایی به عنوان عوامل ضروری در اثربخشی فارغ التحصیلان رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد شناسایی شد. بعد با استفاده از این مولفه‌ها و طرح سئوالاتی درباره اهداف برنامه مصوب آموزشی، پرسشنامه‌هایی تنظیم و بین جامعه آماری تحقیق توزیع شد. سپس با استفاده از آزمون  $t$ ، فرضیه‌های تحقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. سرانجام مشخص شد که برنامه جاری آموزش حسابداری از اثربخشی مطلوبی برخوردار نیست. از نتایج این پژوهش اینکه بررسی‌هایی از این دست می‌تواند گام مهمی در باره اینکه کجا قراور داریم؟ باشد تا براساس آن اقدامات بعدی را برای توسعه حسابداری برداشت.

**واژگان کلیدی:** اثربخشی، آموزش حسابداری، برنامه مصوب حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد، توسعه اقتصادی.

---

\* نویسنده مسئول: iran.research12@gmail.com



### مقدمه

نظام آموزشی بعنوان نهادی پویا، آینده نگر و برگرفته از اندیشه‌های تاریخی و اجتماعی، وظیفه سنگین و در عین حال افتخارآمیز آگاه‌سازی و هدایت انسان‌ها را براساس بنیان‌های اعتقادی و ارزشی جامعه بر عهده دارد. آموزش کلید راهیابی به آینده است و باید معطوف به تربیت آینده اندیش باشد. با توجه به تغییر و تحولات علمی، فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و اقتصادی در دوره‌های مختلف هر برنامه آموزشی نیاز به تجدید نظر بر اساس شرایط پیش آمده را دارد در این میان برنامه آموزشی فعلی حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد که در طول چندین سالی که در ایران برگزار می‌شود مانند هر برنامه آموزشی دیگر به لحاظ اثر بخشی و کارایی نیازمند ارزیابی می‌باشد.

امروزه حسابداری نقش بسیار مهمی در کمک به توسعه اقتصادی داشته که این نقش در کشورهای در حال توسعه مشهودتر است. چگونگی شکل‌گیری و توسعه رشته حسابداری بیشتر تابع رشد و افزایش واحدهای تجاری، مقررات بازرگانی و قوانین دولتی و مالیاتی بوده است. لذا پیشرفتهای علمی و فنی در این زمینه 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 متخصص نیاز به ساختار آموزشی مؤثر و کارا دارد که متناسب با شرایط محیطی نیز باشد. با توجه به تحولات اقتصادی کشور چنین به نظر می‌رسد که نظام آموزشی حسابداری از نارسائیهای بنیادی اهداف مد نظر برنامه آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد وجه از لحاظ تامین نیازهای جامعه برخوردار بوده و در نتیجه امکان پرورش استعدادها و بوجود آوردن تخصصهای لازمه را ندارد. در این تحقیق برآنیم که به بررسی اثربخشی برنامه آموزشی حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد پردازیم. چراکه با این اقدام می‌توان گام مهمی در باره اینکه کجا قرار داریم؟ و با توجه به آن اقدامات بعدی را برای توسعه حسابداری برداریم.

### اهداف تحقیق

با توجه به تغییر و تحولات علمی، فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و اقتصادی در دوره‌های مختلف هر برنامه آموزشی نیاز به تجدید نظر بر اساس شرایط پیش آمده را دارد در این میان برنامه آموزشی فعلی حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد که در طول چندین سالی که در ایران برگزار می‌شود مانند هر برنامه آموزشی دیگر به لحاظ اثر بخشی نیازمند ارزیابی می‌باشد.

هدف این تحقیق مطالعه و بررسی اثربخشی برنامه آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد ایران و تعیین درجه اهمیت عوامل شناخته شده می‌باشد که از نتایج این پژوهش آسیب شناسی نظام آموزشی این رشته در این مقطع است که از رهیافت این تحقیق دانشجویان در راستای اثر بخش بودن این نظام از برنامه آموزشی بهتری بهره مند گردیده و در نتیجه با افزایش تخصص و مهارت کسب شده به نحو شایسته‌ای قادر به برآورد نیازهای جامعه خواهند شد.

### پیشینه تحقیق

بررسی‌ها نشان می‌دهد که در زمینه‌های مرتبط با موضوع این پژوهش محققانی در سالهای گذشته کوشیده اند در ادامه به برخی از این پژوهشها اشاره می‌گردد..

نوروش (۱۳۸۲) به بررسی فرآیند تغییر برنامه درسی و پیشنهاد یک برنامه درسی نوسازی شده برای دوره کارشناسی رشته حسابداری پرداخت. وی عناصر اصلی فرآیند تغییر برنامه درسی یعنی تشخیص نیاز برای تغییر، مشخص کردن تغییرات مورد نیاز، طراحی برنامه، کسب پذیرش عمومی، اجرای برنامه و سنجش نتایج را مورد تحلیل قرار داد و بیان کرد که برای پاسخگویی به نیازهای محیط در حال تغییر در برنامه درسی دانشگاهی باید تغییراتی لحاظ، و برنامه نوسازی شود [3].

مجتهدزاده، علوی طبری، مرادی پور (۱۳۸۹) به بررسی دانش و مهارتهای موردنیاز برای دانش آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری (بررسی موردی: استان آذربایجان غربی) پرداخته اند. آنها به این نتیجه رسیدند که به رغم تفاوت در میانگین کفایت ارائه دانش و مهارتها با برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری، از دیدگاه پاسخ دهندگان برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری در ارائه دانش و

مهارت‌های مورد نیاز به دانش‌آموختگان، کفایت لازم را ندارد. همچنین شکاف بین سطح اهمیت اهمیت دانش و مهارت‌ها و سطح کفایت ارائه آن با برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری، معنی دار است [1].

ویدا مجتهدزاده (۱۳۸۰) با بررسی دیدگاه‌های شاغلان در حرفه حسابداری در رابطه با مفاد برنامه مصوب آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی در دانشگاه‌های ایران، مواردی را به شرح زیر بیان کرد:

۱. برنامه آموزش حسابداری باید تاکید مساوی بر سه دانش عمومی، دانش تخصصی و دانش حسابداری داشته باشد.

۲. دانش عمومی باید بر علوم ارتباطات، ریاضی، علوم اجتماعی و علوم انسانی تاکید کند و به مطالب مربوط به علوم طبیعی بپردازد.

۳. آموزش کاربرد رایانه از دروس تخصصی حسابداری باشد.

۴. درس کارآموزی در میان دروس تخصصی گنجانده شود [2].

جاکوبز<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) اعتقاد دارد برای پر کردن شکاف بین نظریه و عمل در حسابداری مدیریت باید از روش‌های آموزشی جدید مثل بررسی‌های مورد استفاده کرد و مهارت‌های خاصی از جمله کنترل و ارزیابی کارایی، به کارگیری فناوری اطلاعات، طراحی و نگهداری سیستم‌های مدیریت تغییر (توانایی ایجاد تغییر و تحول) را به دانشجویان آموزش داد [6].

لین، خیونگ و لیو<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) با بررسی نظر شاغلان در حرفه، استادان دانشگاه و دانشجویان، به منظور تعیین دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری بیان کردند که موقعیت کتونی آموزش حسابداری در چین برای ایجاد دانش و مهارت‌های مورد نیاز راضی کننده نیست. پاسخ دهندگان ارائه دانش و مهارت‌های مورد نیاز توسط برنامه‌های آموزش حسابداری هستند و تغییر برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری، نه تنها ضروری بلکه الزام آور است [8].

لین (۲۰۰۸) با ادامه بررسی قبلی خود بیان کرد که در محیط تجاری کنونی چین، اهمیت دانش و مهارت‌های کسب و کار از دیگر مهارت‌ها بالاتر است [7].

راگوتامن، لادین و دیدیس<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) با مطالعه نظر شاغلان در حرفه و استادان دانشگاه درباره دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری به منظور موفقیت در

تجارت الکترونیکی به دانش عمومی، فناوری، دانش سازمانی و دانش تجاری نیاز دارند. از نظر شاغلان در حرفه، مهارت‌های ذهنی و از نظر استادان دانشگاه، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های بین فردی، دانش حسابداری و توانایی رهبری از اولویت برخوردار بودند [11].

بلیزی<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۰۸) دیدگاه‌های شاغلان در حرفه، استادان دانشگاه و دانش آموختگان رشته حسابداری را به منظور تعیین مهارت‌های اساسی برای دانش آموختگان رشته حسابداری را به منظور تعیین مهارت‌های اساسی برای دانش آموختگان این رشته مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که به رغم تاکید بر اهمیت مهارت‌های ذکر شده توسط سه گروه، بین دیدگاه‌های آنان تفاوت‌هایی وجود دارد. شاغلان در حرفه بر داشتن مهارت‌های فکری و بین فردی، دانش آموختگان رشته حسابداری بر داشتن مهارت‌های ارتباطی و بین فردی و استادان دانشگاه بر داشتن مهارت‌های فکری، خود مدیریتی، ارتباطی و بین فردی تاکید فراوان داشتند [5].

پایسی<sup>۵</sup> (۲۰۰۹) نقش دوره کارآموزی را در توسعه مهارت‌های دانشجویان حسابداری مورد بررسی قرار داد. وی با مقایسه دیدگاه‌های دانشجویان شرکت کننده در دوره کارآموزی و دانشجویانی که در این دوره شرکت نکرده بودند، بیان کرد که دوره کارآموزی ابزار آموزشی سودمندی در ایجاد مهارت‌های انتقال پذیر در دانشجویان است. بنابراین گنجاندن دوره کارآموزی در برنامه درسی دانشگاهی حسابداری می‌تواند سودمند باشد. همچنین معایب و محاسن دوره کارآموزی از دیدگاه دانشجویان و شاغلان در حرفه نیز مورد بررسی قرار گرفت [10].

نیرون<sup>۶</sup> (۲۰۰۲) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیده که امروزه حسابداران امتیاز و احترام اولیه خود را در جامعه از دست داده اند و حالا باید در بازار کلاهبرداری‌های اخیر، مجدداً آن را بدست آورند. وی اظهار می‌دارد اصولی که دانشجویان حسابداری باید بطور عمیق بیاموزند در مورد مفاهیم حسابداری مالی می‌باشد که این مفاهیم در تئوری‌های مربوط به گزارشگری مالی بیان شده است. محقق نتیجه گیری می‌کند که دانشجویان حسابرسی باید موضوعات مربوط به اخلاق حرفه‌ای و استانداردهای جدید و کنترل‌های داخلی مربوط به کلاهبرداری را بیاموزند [9].

آلبرچت و ساک<sup>۷</sup> (۲۰۰۱) در تحقیقات خود نتیجه گیری گرفتند که زمان برای تغییر آموزش حسابداری برای اینکه "فقط بهترشود" گذشته است، آموزش حسابداری در ساختار

جاری که ارائه می‌شود، دور افتاده و ناقص بوده و نیاز به اصلاحات اساسی دارد، محتوای دروس حسابداری باید بر اساس تقاضای بازار، نه بر اساس علایق دانشگاه، تعیین شود. هدف علم حسابداری آموزش حسابداری نیست، بلکه آموزش به دانشجویانی است که حسابدار شوند [4].

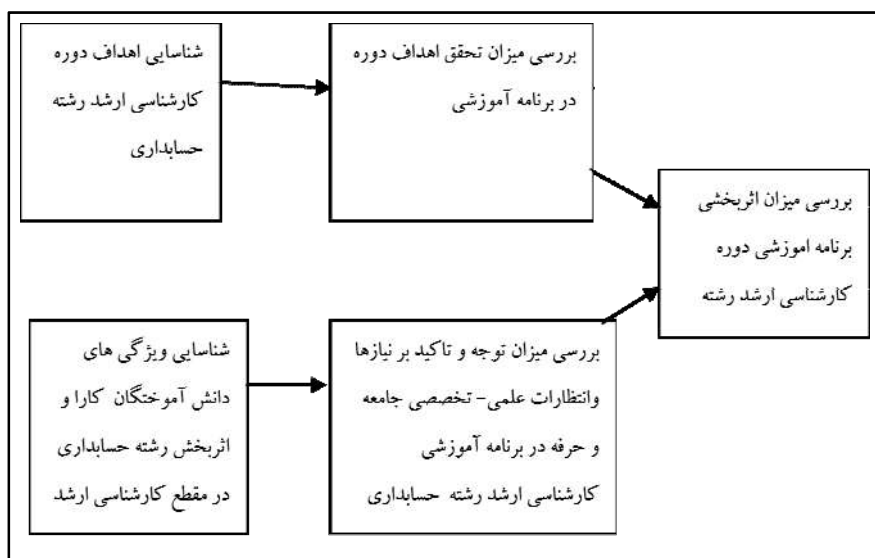
### سوالات و فرضیه‌های تحقیق

وضعیت نظام آموزشی رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد در ایران از نظر اثربخشی چگونه است؟  
عوامل موثر در اثربخش بودن برنامه آموزشی رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد در ایران چیست؟  
در این پژوهش یک فرضیه اصلی که شامل دو فرضیه فرعی به شرح زیر است مورد بررسی قرار می‌گیرد.  
فرضیه اصلی: برنامه آموزشی جاری دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری با توجه به اهداف دوره و نیازهای جامعه اثربخش نمی‌باشد.  
فرضیه فرعی ۱: برنامه آموزشی جاری دوره کارشناسی ارشد حسابداری با اهداف دوره سازگار نیست.  
فرضیه فرعی ۲: برنامه آموزشی دوره کارشناسی ارشد حسابداری با نیازهای علمی و تخصصی مورد نیاز جامعه هماهنگ نیست.

### چارچوب کلی پژوهش

دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده با فرض منطقی و دست یافتنی بودن آنها از ابتدایی‌ترین و اساسی‌ترین معیارهای ارزیابی یک برنامه آموزشی است. همچنین توانایی دانش‌آموختگان در اجرای صحیح آموخته‌های تئوریک در عرصه عمل و برخورداری از قابلیت پاسخگویی به نیازهای محیط اطراف، از دیگر ویژگی‌های بارز یک برنامه آموزشی موفق و اثربخش است. بنابراین اثربخشی برنامه آموزشی دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری حداقل از دو بعد قابل بررسی خواهد بود:

۱. میزان موفقیت این برنامه آموزشی در تحقق و دستیابی به اهداف تعیین شده در برنامه مصوب شورای عالی برنامه ریزی وزارت فرهنگ و آموزش عالی.
  ۲. میزان موفقیت این برنامه آموزشی در برآورده کردن نیازها و انتظارات علمی - تخصصی جامعه و حرفه از طریق توجه کافی به آموزش کامل مهارتها و نیازمندی‌های مورد انتظار از حرفه حسابداری، به دانشجویان رشته حسابداری و کاربردی بودن این آموزشها.
- در این راستا پس از مطالعه گسترده، چند تحقیق خارجی و مقالات مختلف داخلی و جمع آوری ۱۲ ویژگی مورد انتظار فارغ التحصیلان اثربخش رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد در جامعه دانشگاه‌های منتخب ایران انتخاب گردید. و با مطالعه برنامه مصوب رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد اهداف مطروحه نیز استخراج گردید.
- ودر نهایت موارد بیان شده در تهیه فرم پرسشنامه مورد استفاده قرار گرفت.
- بطور کلی، چارچوب ارزیابی نهایی در پژوهش حاضر به صورت زیر طراحی گردید.
- نمودار ۱ - چارچوب کلی تجزیه و تحلیل و ارزیابی نهایی پژوهش**



## روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر شیوه گردآوری داده ها، توصیفی-پیمایشی و از لحاظ هدف کاربردی می باشد. قلمرو مکانی تحقیق دانشگاههای مجری مقطع دکتری که شامل دانشگاههای تهران، علامه طباطبائی، تربیت مدرس، شیراز، شهید چمران اهواز و دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران می باشد. قلمرو زمانی تحقیق سال تحصیلی ۱۳۸۹-۱۳۹۰ است. جامعه آماری در این پژوهش شامل ۱۳۷ نفر دانشجویان ترم دوم و سوم مقطع کارشناسی ارشد در دانشگاههای مجری مقطع دکتری که شامل دانشگاههای تهران، علامه طباطبائی، تربیت مدرس، شیراز، شهید چمران اهواز و دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران می باشد که جامعه آماری تعداد ۱۰۲ نفر از دانشجویان دانشگاههای منتخب در در زمان تعیین شده به پرسشنامه پاسخ داده اند. با توجه به محدود بودن جامعه آماری، کل جامعه آماری بعنوان نمونه در پژوهش در نظر گرفته شده اند. به منظور تدوین مبانی نظری و مفاهیم اساسی موضوع این تحقیق پژوهشگر از پژوهش کتابخانه ای استفاده گردیده و برای گردآوری سایر اطلاعات مورد نیاز پژوهش از روش میدانی (پرسشنامه) استفاده گردیده است. و پرسشنامه این پژوهش براساس طیف لیکرت ۵ تایی طراحی شده و بنابراین برای آزمون فرضیه های تحقیق استفاده از آزمون پارامتری میانگین یک جامعه (t-test) مجاز است. پایایی یکی از ویژگی های فنی ابزار اندازه گیری است. نرم افزار آماری مورد استفاده در این تحقیق SPSS 18 است. پایایی ابزار اندازه گیری در این پژوهش با روش ضریب آلفای کرانباخ محاسبه شده است و برابر ۰/۸۳ می باشد.

## یافته های پژوهش

### بخش اول: آمار توصیفی

در این بخش پرسشنامه های تکمیل شده توسط دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد دانشگاه های منتخب هستند؛ بررسی می شود.

بررسی توصیفی فرضیه فرعی اول: در این مرحله سؤال زیر طراحی و به آزمون گذاشته شد:

سؤال ۱- به نظر شما در برنامه آموزشی دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری، تا چه حد

به آموزش کامل موارد ذیل توجه شده است؟

نگاره شماره ۱ - نگاره فراوانی مولفه‌های مرتبط با فرضیه فرعی اول

سؤالات فرضیه	خیلی کم (۱)	کم (۲)	متوسط (۳)	زیاد (۴)	خیلی زیاد (۵)	مجموع
انتقال دانش لازم برای بکارگیری در حرفه حسابداری و حسابرسی به دانشجویان	۱۰	۲۲	۵۳	۱۶	۱	۱۰۲
انتقال مهارت‌های لازم برای شناخت مسائل مربوط به حسابداری و حسابرسی و ارزیابی راهکارهای مختلف برای اداره موثر مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی به دانشجویان	۹	۲۸	۵۳	۱۱	۱	۱۰۲
آماده سازی دانشجویان برای عهده دار شدن مسئولیت‌های مدیریتی و حتی تدریس	۴	۳۲	۴۲	۲۰	۴	۱۰۲
ایجاد انگیزه‌های لازم را برای مطالعات فردی در دانشجویان	۶	۲۹	۳۴	۳۰	۳	۱۰۲
درصد فراوانی	۷	۲۵	۴۴	۲۱	۳	۱۰۰

با مراجعه به نگاره فراوانی (۱) مربوط به بررسی توصیفی فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهند که عدم هماهنگی برنامه آموزشی دوره کارشناسی ارشد حسابداری با نیازهای علمی و تخصصی مورد نیاز جامعه متشکل از مولفه‌های سؤال ۱ پرسش‌نامه می‌باشد. پاسخ‌دهندگان در مجموع ۷ درصد گزینه خیلی کم، ۲۵ درصد گزینه کم، ۴۴ درصد گزینه متوسط، ۲۱ درصد گزینه زیاد و ۳ درصد نیز گزینه خیلی زیاد را انتخاب نمودند.

بررسی توصیفی فرضیه فرعی دوم: در این مرحله سؤال زیر طراحی و به آزمون گذاشته شد:

سؤال ۲ - با توجه به اهداف مطرح شده در برنامه مصوب، برنامه آموزشی دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری تا چه حد در تحقق هر یک از اهداف زیر موفق بوده است.



جدول شماره ۲- جدول فراوانی مولفه های مرتبط با فرضیه فرعی دوم

سؤالات فرضیه	خیلی کم (۱)	کم (۲)	متوسط (۳)	زیاد (۴)	خیلی زیاد (۵)	مجموع
انتقال دانش لازم برای بکارگیری در حرفه حسابداری و حسابرسی به دانشجویان	۱۰	۲۱	۵۲	۱۵	۴	۱۰۲
انتقال مهارت های لازم برای شناخت مسائل مربوط به حسابداری و حسابرسی و ارزیابی راهکارهای مختلف برای اداره موثر موسسات انتفاعی و غیرانتفاعی به دانشجویان	۹	۲۷	۴۸	۱۶	۲	۱۰۲
آماده سازی دانشجویان برای عهده دار شدن مسئولیت های مدیریتی و حتی تدریس	۴	۳۲	۳۹	۲۲	۵	۱۰۲
ایجاد انگیزه های لازم را برای مطالعات فردی در دانشجویان	۶	۲۸	۳۱	۳۲	۵	۱۰۲
درصد فراوانی	۶.۵	۲۵.۲	۴۴.۵	۲۱.۳	۲.۵	۱۰۰

با مراجعه به نگاره فراوانی (۲) مربوط به بررسی توصیفی فرضیه دوم فرعی پژوهش نشان می دهند که متغیر عدم سازگاری برنامه آموزشی جاری دوره کارشناسی ارشد حسابداری با اهداف دوره که متشکل از مولفه های مربوط به سؤال ۲ پرسش نامه می باشد. پاسخ دهندگان در سؤال ۲ بیشتر گزینه متوسط را انتخاب نمودند. در مجموع ۶/۵ درصد گزینه خیلی کم، ۲۵/۲ درصد گزینه کم، ۴۴/۵ درصد گزینه متوسط، ۲۱/۳ درصد گزینه زیاد و ۲/۵ درصد نیز گزینه خیلی زیاد را انتخاب نمودند.

### بخش دوم - آمار استنباطی

در این بخش ما به دنبال آزمون فرضیه های پژوهش می باشیم که برای رسیدن به این مهم از آزمون آزمون میانگین یک جامعه (t-test) استفاده گردید.

**فرضیه فرعی ۱-** برنامه آموزشی دوره کارشناسی ارشد حسابداری با نیازهای علمی و تخصصی مورد نیاز جامعه هماهنگ نیست.

$$H_0: \mu = 3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

نگاره شماره ۳- آزمون میانگین یک جامعه (آزمون t) برای فرضیه فرعی اول پژوهش

انحراف معیار	میانگین	تعداد	
.49326	2.8611	102	اول

	Test Value = 3				
	t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)		
				حد پایین	حد بالا
فرضیه فرعی اول	-2.844	101	.005	-.2358	-.0420

نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۱:

مقدار بدست آمده برای sig در سطح اطمینان ۹۵٪، کمتر از (۰/۰۵) است در نتیجه فرض  $H_1$  را نمی توانیم رد کنیم و از طرفی با توجه به حد بالا و پایین که منفی می باشند در می یابیم که میانگین جوابهای مرتبط با این فرضیه کوچکتر از حد متوسط (۳) است و با توجه به مطالب فوق می توان ادعا کرد که این فرضیه تحقیق تایید می شود و از نظر آماری و با اطمینان ۹۵ درصد ادعا می شود: برنامه آموزشی دوره کارشناسی ارشد حسابداری با نیازهای علمی و تخصصی مورد نیاز جامعه هماهنگ نیست.

**فرضیه فرعی ۲-** برنامه آموزشی جاری دوره کارشناسی ارشد حسابداری با اهداف دوره سازگار نیست.

$$H_0: \mu = 3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

نگاره شماره ۳- آزمون میانگین یک جامعه (آزمون t) برای فرضیه فرعی دوم پژوهش

انحراف معیار	میانگین	تعداد	
.70021	2.8186	102	دوم

	Test Value = 3				
	t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)		
				حد پایین	حد بالا
فرضیه فرعی دوم	-2.616	101	.010	-.3189	-.0438

نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۲:

مقدار بدست آمده برای sig در سطح اطمینان ۹۵٪، کمتر از (۰/۰۵) است در نتیجه فرض  $H_1$  را نمی توانیم رد کنیم و از طرفی با توجه به حد بالا و پایین که منفی می باشند در می یابیم که میانگین جوابهای مرتبط با این فرضیه کوچکتر از حد متوسط (۳) است و با توجه به مطالب فوق می توان ادعا کرد که این فرضیه تحقیق تایید می شود و از نظر آماری و با اطمینان ۹۵ درصد ادعا می شود:

برنامه آموزشی جاری دوره کارشناسی ارشد حسابداری با اهداف دوره سازگار نیست. بعلا ت تایید دو فرضیه فرعی پژوهش دلیلی بر رد فرضیه اصلی تحقیق وجود ندارد بنابراین می توان گفت که برنامه آموزش دوره مقطع کارشناسی ارشد از اثربخشی لازم برخوردار نمی باشد. و در نهایت می توان بیان کرد که یافته های پژوهش با مطالعات انجام گرفته همخوانی دارد. چرا که مطالعات قبلی نیز بیانگر توجه بیشتر به برنامه های آموزش حسابداری در مقاطع مختلف تحصیلی رشته حسابداری می باشند. و برای مثال لین نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسید که بازنگری برنامه آموزش حسابداری در چین ضروری است.

### نتیجه گیری

هدف این تحقیق بررسی اثربخشی برنامه آموزش حسابداری کارشناسی ارشد از نظر دانشجویان می باشد. نتایج نشان می دهد که موفقیت برنامه آموزشی جاری دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری در هماهنگی با نیازهای علمی و تخصصی مورد نیاز جامعه در حد مطلوبی نبوده است و نیز بیانگر عدم موفقیت برنامه آموزشی جاری دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری در

تحقق اهداف پیش‌بینی شده در برنامه مصوب می‌باشد و در نهایت برنامه جاری دوره کارشناسی ارشد از اثربخشی مطلوبی برخوردار نیست.

با توجه به این مطالعه که نشان می‌دهد که دانشجویان و فارغ التحصیلان این مقطع در مورد بعضی از توانایی‌های مرتبط با تامین نیازهای حرفه و جامعه در حد مطلوبی نمی‌باشند، پیشنهاد می‌شود که مسئولین برنامه ریزی آموزشی دانشگاهها به این مسئله توجه بیشتری داشته باشند و یا حداقل از طریق دوره کارآموزی این مشکل را برطرف نمایند. و از طرفی چون برنامه دوره آموزشی حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد در سالهای قبل تدوین شده است و نظر به اینکه تغییرات زیادی در محیط فعالیت حسابداران رخ داده است و مسائل فرا روی حسابداری گسترده تر و پیچیده تر شده است بهتر است که نسبت به بازنگری و تجدیدنظر این اهداف و سرفصل دروس اقدام شود و در نهایت پیشنهاد می‌شود که ارتباط بیشتری بین دانشگاه و افراد شاغل در حرفه بوجود آید تا به این طریق نیز بر اثربخشی دورههای آموزشی حسابداری افزوده شود.

### پی نوشت

- 1-Jacobs
- ۲-lin,xiong and liu
- 3-Ragothaman , Lvin and Davis
- 4-Blazey
- 5-Paisey
- 6-Nearon
- 7-Albrecht & Sack

### منابع

۱. مجتهدزاده ویدا. برنامه آموزش حسابداری در دانشگاه های ایران (مقطع کارشناسی). فصلنامه علوم انسانی دانشگاه الزهراء (س) ۱۳۸۰؛ سال یازدهم شماره های ۳۷ و ۳۸.
۲. مجتهدزاده ویدا، علوی طبری سیدحسین، مرادی پور فاطمه. دانش و مهارتهای مورد نیاز برای دانش آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری (بررسی موردی: استان آذربایجان غربی). دانش حسابداری ۱۳۸۹؛ ۱: ۸۷-۷۳.

۳. نوروش ایرج. بررسی فرآیند تغییر برنامه درسی و پیشنهاد یک برنامه درسی نوسازی شده برای دوره کارشناسی رشته حسابداری. بررسی های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۲؛ ۳۲: ۲۱-۴۲.
4. Albrecht, S./V & Sack, R.J. The Perilous future of accounting education. The CPA Journal 2001؛ 71(3):16-23.
5. Blazey, P., Ashiabor H. and J. Penelope. Stakeholder Expectations for Generic Skills in Accounting Graduates ,Curriculum Mapping and Implications for Change. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1123784>2008.
6. Jacobs, L. The Impact of Changing Practitioner Requirements on Management Accounting Education at South African Universities. Doctoral Dissertation. University of Pretoria 2005.
7. Lin, Z. L., X. Xiong, and M. Liu. Knowledge Base and Skill Development in Accounting Education: Evidence from China". Journal of Accounting Education ۲۰۰۵ ؛ 23:149-169.
8. Lin, Z. L. A Factor Analysis on Knowledge and Skill Components of Accounting Education: Chinese Case. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting 2005؛ 24:110-118.
9. nearon, B. A professional argues for higher education standards. The CPA Journal ۲۰۰۲ ؛ 73:17-22.
10. 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.
11. Ragothaman, S. , A. Lavin , and T. Davies. Perceptions of Accounting Practitioners and Educators on E-business Curriculum and Web Security Issues". College Student Journal ۲۰۰۷. Vol. 41, Iss. 1؛ PP: 59-69 .



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## نگاهی بر نیازمندی‌های آموزش حسابداری

رضوان حجازی

دانشیار حسابداری دانشگاه الزهرا (س)

بهاره عامری \*

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه الزهرا (س)

فاطمه کرمی

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه الزهرا (س)

### چکیده

امروزه متقاضیان حرفه حسابداری از حسابداران حرفه‌ای انتظار ارائه خدماتی با ارزش افزوده را دارند؛ به عبارت دیگر انتظار می‌رود که حسابداران حرفه‌ای قادر به ارزیابی اطلاعات و سیستم‌های پیچیده، کشف، پیش‌بینی و ارائه مشاوره باشند. لازمه این امر آموزش شیوه‌های تفکر در سطوح بالا، توسعه مهارت‌های یادگیری بلند مدت برای تفکر نقادانه (به منظور درک اصول و مفاهیم پیچیده)، قضاوت و به کارگیری این اصول و مفاهیم در شرایط و زمینه‌های متفاوت است. دانشگاه‌ها به عنوان فعالان در فرایند یادگیری و آموزش باید از اهمیت تقویت مهارت‌های دانشجویان آگاه گردیده و متناسب با تغییرات در محیط و انتظارات از حرفه حسابداری به پرورش دانشجویان بپردازند. آشنا نمودن دانشجویان با مهارت‌هایی در زمینه کامپیوتر و ارتباطات، مهارت‌های تفکر خلاق و انتقادی، بازیابی و تجدید نظر در برنامه‌های درسی و سرفصل‌های دروس، تلاش برای یافتن شیوه‌های نوین در امر آموزش، گنجاندن تحقیقات در امر آموزش، توجه به جنبه‌های نظری به جای توجه صرف به جنبه‌های عملی در آموزش حسابداری از جمله زمینه‌هایی است که می‌تواند در پرورش دانشجویانی با قدرت تحلیل مسائل و توانایی حل مشکلات و نیز پاسخگویی به نیازهای صنعت موثر باشد. این مقاله به طور اجمالی به بررسی برخی از زمینه‌هایی می‌پردازد که در بازنگری رویکردها و شیوه‌های آموزش حسابداری باید مدنظر قرار گیرند.

---

\* نویسنده مسئول: ameribahareh@yahoo.com

## مقدمه

آموزش به مفهوم عام یعنی انتقال دانش و مهارت و شکل دادن اندیشه. این تعریف از دو قسمت انتقال دانش و مهارت به معنی ساختن و شکل دادن اندیشه به مفهوم خلق کردن و آفرینندگی تشکیل شده است. کارلایل درباره این دو واژه اعتقاد دارد که "ساختن مفهومی قابل درک است ولی آفرینندگی؟ کاری است شگرف که به راحتی درک نمی شود." [3]

دانشگاه‌ها و موسسه‌های آموزش عالی نقش عمده‌ای را در فرآیند یادگیری و آموزش دانشجویان ایفا می‌کنند. به همین منظور و با بهره‌گیری از الگوها و شیوه‌های نوین آموزشی همسو با تغییرات در محیط، می‌بایست بینش‌ها و باورها نیز تغییر یابد. ایجاد یک سیستم آموزشی مناسب که مبتنی بر تقاضا و نیاز جامعه و منطبق بر اهداف، سیستم‌ها و نگرش‌های جامعه باشد، از پدیده‌های تغییرات یاد شده است. [13]. سرمایه‌گذاری در آموزش حسابداری، سرمایه‌گذاری در تجارت موفق است. حسابداری در اصل زبان تجارت است و رویه‌های حسابداری نیازمند فصاحت این زبان اند. طی سال‌ها دانشگاه‌ها سعی کرده‌اند دانشجویانی با مهارت‌های زبانی مورد نیاز حسابداری را پرورش دهند. [17]. هدف اولیه تمام برنامه‌های آموزش حسابداری، آماده ساختن دانشجویان برای پاسخگویی به تقاضاهای بازار کار است. به عقیده هیرن<sup>۱</sup>: محتوای خوب برنامه‌های آموزشی، توانایی‌های پژوهشی دانشجویان را بالا می‌برد. [19]

با بهبود روابط بین دانشگاه‌ها، شرکت‌ها و موسسات حسابداری می‌توان انتظار داشت که فارغ التحصیلان حسابداری؛ از مجموعه مهارت‌های مرتبط تر و استانداردتری برخوردار باشند. البته مدرک حسابداری به معنی آن است که فارغ التحصیل درک بنیادینی از زبان حسابداری دارد اما آموزش‌های آتی که فارغ التحصیل احتیاج دارد باید توسط شرکت صورت پذیرد. [17]

در ادامه به بررسی برخی از زمینه‌هایی خواهیم پرداخت که توجه به آنها در امر آموزش حسابداری جهت پرورش دانشجویانی متناسب با نیاز صنعت مفید و ضروری است.

## محیط

ماهیت شغل و دوره زندگی کاری برای حسابداران در حال تغییر است و استادان حسابداری باید در پاسخگویی به این تغییرات واکنش مناسب نشان دهند. [14] در حال حاضر در کشورهایی

مانند کانادا، آموزش مبتنی بر تجارت و بازرگانی و سایر آموزش‌های دیگر به وجود آمده‌اند و بازار به فارغ التحصیلان این رشته‌ها نیاز دارد و دانشگاه‌هایشان دائما در حال تغییر و تحول هستند و از عوامل سیستم آموزشی به نحو مناسبی استفاده می‌کنند. ولی متأسفانه ما آن مظلوف یعنی اقتصاد بازار را نداریم و از عوامل سیستم آموزشی هم فقط الگوبرداری می‌کنیم. بنابراین ما در حقیقت چون به تقاضای بازار پاسخ نمی‌دهیم، به نیاز خودمان جواب می‌دهیم؛ یعنی موسسه‌ای باشد و اساتید در آنجا تدریس کنند و عده‌ای هم فارغ التحصیل شوند. و این موضوع مبین همان شکلی است که در جامعه و نظام آموزشی ما وجود دارد و همه رشته‌ها و سطوح آموزشی به دلیل نبود تقاضا در بازار، با آن مواجهند (دکتر ایرج نوروش). [13]

مناسب خواهد بود که ارتباط میان بنگاه‌های اقتصادی و دانشگاه‌ها در سطح کارشناسی و کارشناسی ارشد تقویت شود. از این طریق می‌توان زمینه آشنایی دانشجویان این مقاطع را با سامانه‌های مالی و اطلاعاتی این بنگاه‌ها فراهم کرد و آنها را آماده ورود به عرصه صنعت و کسب و کار ساخت. البته ارتباط دانشجو با محیط کسب و کار باید در یک محدوده تعریف شده باشد؛ به حدی نباشد که آنها را گرفتار کند و از مسیر اصلی باز دارد.

قطعا محیط اقتصادی بر دانش حسابداری تاثیر می‌گذارد و از آن نیز تاثیر می‌پذیرد. بی شک برنامه‌های درسی دانشگاه‌های انگلستان و آمریکا برگرفته از محیط اقتصادی آنها است. به همین علت شاهدیم که نیازهای صنایع، واحدهای تجاری و اساسا بنگاه‌های اقتصادی به دانشجویان حسابداری آموزش داده می‌شود. آموخته‌های آنها نیز به طور کامل به کار بنگاه‌های اقتصادی می‌آید و از این حیث، میان برنامه‌های درسی و محیط اقتصادی سازگاری برقرار است. ما نیز قاعدتا باید این سازگاری را برقرار کنیم؛ یعنی باید برنامه‌های درسی حسابداری را بر اساس نیازهای استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری تنظیم کنیم. اما عملا مشکلاتی مانع از انجام این کار می‌شود. [4]

### سیستم‌های اطلاعاتی

سیستم‌های جدید اطلاعاتی و ارتباطی تحولی عمده در نحوه ارتباط و دریافت اطلاعات ایجاد کرده و به همین دلیل، دانشجویان حسابداری نیز برای ورود به دنیای پیچیده و در عین حال مهیج



حسابداری، باید نسبت به قبل دارای آمادگی‌های بیشتر و بهتری باشند. یکی از این آمادگی‌ها برخورداری از دانش سیستم‌های اطلاعاتی و نقش آن در بهینه سازی عملیات حسابداری در سازمان‌های امروزی است. با توجه به سرعت تغییرات در زمینه فناوری اطلاعات، محیط‌های فعالیت تجاری و اقتصادی به شدت تحت تاثیر تحولات فناوری قرار گرفته و دائماً در حال تغییر هستند. از آنجا که حسابداران در چنین محیط‌های پیچیده‌ای فعالیت می‌کنند، لذا توانایی تداوم فعالیتشان در گرو همگامی با تغییرات محیطی است که در آن فعالیت می‌کنند، آنها تنها در این صورت است که می‌توانند پاسخگوی نیازهای سازمان خود باشند. یکی از مهمترین این موارد، آشنایی با موضوع چگونگی ایجاد و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی جدید است. با توجه به تحقیقات صورت گرفته، سیستم‌های اطلاعاتی در اغلب دوره‌های آموزشی حسابداری به صورت دوره‌های اجباری و یا اختیاری تدریس می‌شود؛ ولی تدریس این دوره هنوز عمومیت نیافته است. لیکن با توجه به اهمیت دوره‌های مرتبط با فناوری اطلاعات، لزوم اجباری نمودن این دوره‌ها در برنامه‌های آموزشی امری ضروری به نظر می‌رسد.

اغلب اساتیدی که درس سیستم‌های اطلاعاتی را به همراه سایر دروس حسابداری تدریس می‌کنند، در مقایسه با سایر دروس، نمره ارزیابی پایین تری از دانشجویان دریافت کرده اند. یکی از علل این امر را می‌توان به اساتید مربوط نسبت داد. استاد آرمانی برای تدریس دروس مرتبط با فناوری اطلاعات کسی است که دانش کافی در هر دو محدوده حسابداری و فناوری اطلاعات داشته و چندین سال سابقه آموزش و تجربه کاری داشته باشد. البته چنین استادانی نیز باید همواره خود را با تغییرات فناوری به روز نگه دارند. [8]

مطالعه آلبرشت و سک<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۰، بهبود آموزش حسابداری را در حوزه‌های مختلف از جمله تعلیم فناوری اطلاعات برای تامین بهتر نیازهای حرفه حسابداری پیشنهاد نمود. آنها دریافتند که متخصصان حسابداری و استادان دانشگاه، سیستم‌های اطلاعاتی را به عنوان دومین موضوع مهم مطالعه برای یک دوره آموزشی حسابداری قلمداد می‌کنند و مهارت‌های فناوری اطلاعات را به عنوان چهارمین مهارت مهم برای دانشجویان رشته حسابداری می‌شناسند. یک جزء مهم در مهارت‌های مذکور، دانش بنیادی از فرآیندها و کنترل‌های فناوری اطلاعات است. دانشجویان

حسابداری، عموماً دانش مقدماتی از کنترل‌های فناوری اطلاعات را در درس سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری به دست می‌آورند. [23]

## فناوری اطلاعات

عصر انقلاب اطلاعاتی- ارتباطی، مفاهیم تازه‌ای را به همراه خود آورده است که تأثیرهای بسیار زیادی در زمینه‌های اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی برای اداره شهرها و شهروندان در پی خواهد داشت. در زمینه‌های اقتصادی؛ گسترش تجارت الکترونیک، بانکداری الکترونیکی، افزایش استفاده از کارت‌های اعتباری و کاهش هزینه ارائه خدمات، از جمله تأثیرهای فناوری نوین است (اکبر جلالی، ۱۳۸۲). تحولات اخیر باعث تأثیرات متقابل آموزش و فناوری بر یکدیگر شده است که یکی از تأثیرات فناوری‌های نوین بر امر آموزش، تحول در ابزارهای آموزشی جدید بوده است این در حالی است که آموزش و برنامه ریزی آموزشی نیز باید پاسخگوی نیازهای چنین عصری باشد. [11]

فناوری اطلاعات عبارت است از مجموعه توانایی‌های انسان در قالب روش‌ها، تخصص‌ها، نرم افزارها و سخت افزارها در قلمرو کامپیوتر و ارتباطات. از این مجموعه می‌توان در امر آموزش بهره گرفت و در نتیجه آن، آموزش هم در محتوا و هم در شکل دگرگون می‌شود. در واقع فناوری اطلاعات می‌تواند هر دو بعد را متحول کند و بدون تحمل هیچ گونه مشکلی از یک مسیر میانبر ما را به مقصود برساند (دکتر یدالله مکرمی). [13]

حسابداران باید تخصص لازم در یافتن داده‌ها، همگذاری<sup>۳</sup> آنها و تهیه گزارش، داشته باشند. گرچه در حال حاضر، اصول مفهومی حسابداری از همگذاری چند فعالیت مالی و اعلام نتیجه در شکل‌های ثابت (الگوی پاچیولی) به انتخاب داده‌های مرتبط از میان حجم عظیم داده‌ها و انتقال مستقیم آن به مدیران تصمیم گیرنده با یک روش مفید و بی نظیر (الگوی گوگل) تغییر یافته و این تغییر اساسی است. حسابداران مدیران اطلاعات داخلی و بیرونی می‌شوند. در نتیجه جریان اطلاعات از شکل گزارش‌های استاندارد شده به شکل گزارش‌های انتخابی توسط کاربر، گزارش‌های دلخواه و سفارشی تبدیل و موجب رشد سریع فناوری‌های داده محور می‌شوند.

مهارت‌های لازم حسابداران نیز از توانایی همگذاری و طبقه‌بندی داده‌ها برای آماده کردن گزارش، به ارزیابی اطلاعات به منظور تشخیص نیازها و مدیریت جریان اطلاعات در جهت رفع نیازها در محدوده زمانی خاص و استفاده از فناوری‌های جدید برای مدیریت حجم وسیع تری از اطلاعات، تغییر می‌یابد. برای دانشجویان رشته حسابداری ضروری است که به جای پرداختن به گزارش‌های ثابت دوره‌ای، تلاش خود را صرف کسب توانایی انتخاب داده‌های مناسبی کنند که به کاربر امکان تهیه گزارش شخصی و مرتبط با شرایط خاص را می‌دهد. به کار گرفتن فناوری‌های جدید پاسخگوی نیاز به سرعت عملکردهای عصر حاضر می‌باشد. [15]

ضعف در نظام اطلاعاتی حسابداری باعث می‌شود تا اطلاعات به هنگام و صحیح در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد و در نتیجه زیان‌های جبران‌ناپذیری به آنان وارد شود. حسابداری را نوعی سیستم اطلاعاتی تعریف می‌کنند که کار آن پردازش داده‌های خام و تبدیل آنها به اطلاعات قابل درک است. [16]. اما امروزه در بسیاری از دروس حسابداری، دانشجویان در موضع استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری قرار می‌گیرند و تقریباً در هیچ یک از دروس نمی‌آموزند که این اطلاعات از کجا فراهم می‌شود. [11]. دانش‌آموختگانی که وارد حرفه می‌شوند باید مهارت‌های مورد نیاز برای به کارگیری فناوری را به طور اثربخش کسب کنند. [16]. موانعی که باعث عدم به کارگیری فناوری‌های آموزشی در آموزش توسط استادان می‌شود، ممکن است شامل موارد زیر باشد:

۱. آشنا نبودن استادان دانشگاه‌ها با اغلب فناوری‌های آموزشی؛
  ۲. نبود امکانات فناوری آموزشی در دانشگاه‌ها؛ و
  ۳. بومی نبودن فناوری‌های مختلف بر اساس فرهنگ کشور. [6]
- دکتر یدالله مکرمی در میزگرد رویکردهای نوین و سنتی آموزش و چالش‌های آن در رشته حسابداری (۱۳۸۱) بیان می‌کند: من به تجربه دریافته‌ام که تا نیاز احساس نشود هیچ کس به دنبال حل این موضوع، یعنی استفاده از فناوری اطلاعات در آموزش حسابداری نمی‌رود. یعنی حتماً باید نیاز احساس شود تا مثلاً بتوان از یک نرم‌افزار مانند اکسل استفاده کرد. باید سعی کنیم دانشجویان را به مسیری که اهداف و رسالت آموزش تعیین کرده است هدایت کنیم و اسباب و ابزار یادگیری را برای آنها تشریح کنیم. شاید گرایش بیش از حد مدرسان به استفاده از ابزارهای

سنتی آموزش مانع موثری در راه استفاده از فناوری مدرن در آموزش باشد که با برنامه ریزی‌های مناسب باید نسبت به حل این مشکل اقدام کرد. [13]

باید بر پایه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، دروسی مختلف در برنامه‌های سطوح کارشناسی ارشد رشته حسابداری گنجانده شود. هماهنگی و نحوه ارتباط این دروس با سایر دوره‌های تخصصی رشته حسابداری از یک سو و با دروس مرتبط با فناوری داده پردازی (دروس مرتبط با مبانی و کاربرد رایانه با برنامه ریزی برای آن) از سوی دیگر، باید به دقت تعریف و رعایت شود. [11]

### منابع درسی

اگر در رابطه با متون دروس رشته حسابداری اظهار نظر دانشجویان این رشته را جویا شویم، غالباً بر این باورند که مفاهیم و مباحثی که آموخته اند و یا می‌آموزند به درد بخور نیست؛ علت آن است که دانشجو نیاز امروزش را با مباحث مذکور تطبیق می‌دهد زیرا هنوز در شرایط و موقعیتی قرار نگرفته است که بتواند از آن مطالب استفاده کند. یعنی نیاز آینده برایش مبهم است. پس آموزش باید فراگیر و توأم با دامنه‌ای وسیع باشد که نیازهای فعلی و آینده را در بر داشته باشد (دکتر رضا تهرانی). [13]

دکتر علی ثقفی بیان می‌کند: ما تاکنون فقط دانش وارداتی را بومی کرده ایم. به عبارتی، ما هیچ برگی به دانش حسابداری نیفزوده ایم. به هر حال، اکنون ترجمه‌ها و آثار نوشتاری ما عمدتاً برگرفته از منابع کشورهای انگلیسی زبان به ویژه آمریکا و انگلستان است. البته ما نمی‌توانستیم از صفر شروع کنیم. باید به سراغ نوشته‌ها و دانش روز جهان می‌رفتیم و این مختص حسابداری نبوده است. هنوز هم باید چنین کنیم چرا که در آن سوی مرزها سرعت رشد و بالندگی و انباشت علم حیرت انگیز است؛ و اساساً دانش حسابداری در خارج از مرزهای ایران تولید می‌شود. اما باید اعتراف کرد که در ترجمه تا اندازه‌ای زیاده روی شده است. اما من از ترجمه و وارد کردن دانش حسابداری تعبیر بدی نمی‌کنم؛ تردید نکنید که تنها از این رهگذر می‌توانستیم و می‌توانیم صاحب دانش و فن بومی شویم. ولی با این حال در ایران به دلیل فرآیند وارداتی بودن دانش و علم، معمولاً آموزش ما جلوتر از صنعت و عمل حرکت می‌کند. به عبارت دیگر، دانشجویان معمولاً

آموخته‌هایی دارند که با یک تاخیر زمانی ۵ تا ۱۰ ساله به عرصه عمل راه می‌یابد یا اصلاً به آن راه نمی‌یابد. دانشگاه‌ها به صورت مداوم به وارد کردن دانش مبادرت ورزیده‌اند، اما در نقطه مقابل هنوز بستر کافی در صنعت و کسب و کار برای عمل به این دانش فراهم نیامده است. از سوی دیگر، صنعت و کسب و کار نیز با مشکلاتی روبرو است که از نظر دانشگاهیان باید قاعدتاً تاکنون حل و فصل شده باشد؛ زیرا بخشی از مسایلی به شمار می‌آیند که به ۱۰ سال یا بیش از ۱۰ سال پیش تعلق دارند.

در دوره‌های کارشناسی ارشد اگر دانشجویان با زبان انگلیسی آشنا باشند و دو کتابی را که آقایان دکتر رضا شباهنگ و دکتر علی پارسائیان به چاپ رسانده‌اند، مطالعه کنند قطعاً می‌توانند با نظریه‌های معتبر حسابداری آشنا شوند. اما در دوره دکتری وضع فرق می‌کند، زیرا فرض بر این است که دانشجویان با نظریه‌های حسابداری آشنا هستند و فقط باید مقاله بخوانند و بنویسند. اما متأسفانه در این زمینه مشکل وجود دارد؛ زیرا به دشواری می‌توان به مقالات نظری دست یافت. حتی اگر مقالاتی هم پیدا شود، مشکل می‌توان آنها را مطالعه کرد. در واقع، با کمبود منابع اصیل برای مطالع در دوره دکتری روبرو هستیم. [4]

## سر فصل دروس

هدف اولیه اکثر گروه‌های حسابداری، آموزش حسابداری دانشجویان است. تقریباً تمامی دانشگاه‌های معتبر تمرکز خود را بر مبانی تخصصی در حسابداری می‌گذارند اما درس‌هایی را نیز به صورت اختیاری ارائه می‌دهند از جمله سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری. چنین امکان انتخابی، به دانشجویان فرصت می‌دهد تا در حیطه‌ای که مورد علاقه‌شان می‌باشد، مطالب بیشتری را فراگیرند. البته این دروس می‌توانند از طرف دانشگاه‌ها به گونه‌ای تغییر یابد که جوابگوی نیازهای استخدام کنندگان فارغ التحصیلان باشد یا حتی دوره‌هایی که مستقیماً برای جوابگویی به تقاضاهای خاصی تعریف شوند مانند گرایش‌های مختلف حسابداری از جمله حسابرسی. [17]

برنامه آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی در دانشگاه‌های ایران باید بر سه بخش: دانش عمومی، دانش تخصصی وابسته، و دانش حسابداری؛ تأکید مساوی داشته باشد.

موضوعاتی که در بخش دانش عمومی تحت پوشش قرار می‌گیرد، شامل مطالب مشترکی است که کلیه دانشجویان بدون توجه به رشته تحصیلی باید فرا گیرند. ماهیت واحدهایی که در این بخش ارائه می‌شود، جنبه عمومی دارد، اما تصور می‌شود که قسمت با اهمیتی از معلومات عمومی یک دانشجوی حسابداری را تشکیل می‌دهد. دانش عمومی باید بر علوم ارتباطات (نگارش به زبان فارسی و انگلیسی و ارائه سمینار)، ریاضی، علوم اجتماعی و علوم انسانی تاکید کند و کمتر به مطالب مربوط به علوم طبیعی بپردازد.

موضوعاتی که در بخش دانش تخصصی وابسته تدریس می‌شود شامل مطالب مشترکی است که تمام دانشجویان گروه بازرگانی بدون توجه به رشته تخصصی باید فرا گیرند. همچنین سایر دروس بازرگانی که تصور می‌شود آموزش آن برای دانشجویان رشته حسابداری ضروری است، در این بخش قرار می‌گیرد. دانش تخصصی وابسته باید شامل: اصول مدیریت، مدیریت تولید، مالیه (مدیریت مالی)، قانون تجارت، کامپیوتر، آمار، انتقال اطلاعات بازرگانی، بازاریابی، اقتصاد و مدیریت رفتار سازمانی باشد.

دانش تخصصی حسابداری شامل موضوعات معمول حسابداری است که تمام دانشجویان این گروه ملزم به فراگیری آن هستند. همچنین دروس حسابداری اختیاری که هر دانشجو بر حسب علاقه و گرایش شغلی خود انتخاب می‌کند، در این قسمت قرار می‌گیرد. دانش تخصصی حسابداری باید مشتمل بر اصول حسابداری، حسابداری مالی، حسابداری صنعتی، حسابداری مدیریت، حسابرسی، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، حسابداری مالیاتی، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، زبان تخصصی حسابداری، تئوری حسابداری، مسایل خاص در حسابداری، سمینار در موضوعات جاری حسابداری و مقدمه‌ای بر کامپیوتر در حسابداری باشد. بعلاوه باید درس کارآموزی نیز در میان دروس تخصصی حسابداری گنجانده شود.

در دهه‌های اخیر، واحدهای اقتصادی در ایران به استفاده از کامپیوتر در انجام عملیات خود روی آورده‌اند. در نتیجه فارغ التحصیلان جدید باید کاربرد کامپیوتر در انجام امور حسابداری را فرا گرفته باشند. پاسخگویی به نیازهای جدید مستلزم به روز کردن برنامه آموزش حسابداری در دانشگاه‌های ایران است. [10]

دکتر علی ثقفی عنوان می‌کند: من به دانشجویان پیشنهاد می‌کنم علاوه بر دروس خود، به مطالعه روزنامه‌ها، مجلات و جراید اقتصادی و مالی بپردازند و در حال و هوای مسایل روز اقتصاد کشور باشند. یکی از نارسایی‌های اصلی دوره‌های آموزشی ما فقر دانش مدیریت و اقتصاد در دانشجویان حسابداری است؛ این دورس باید جدی گرفته شوند. آمیزه‌ای از اقتصاد، مدیریت و حسابداری است که می‌تواند دانش آموختگان حسابداری را به اوج دانش و تجربه برساند. علاوه بر آن، دانشجویان کارشناسی و کارشناسی ارشد باید در حد توان و بضاعت خود به مطالعه منابع مرجع بپردازند و این محقق نمی‌شود مگر آنکه بر آشنایی و دانش خود به زبان انگلیسی بیفزایند. کسب توانمندی و مهارت در زمینه نگارش لازمه کار آنهاست چرا که در محدوده حسابداری، توجه به ابعاد گزارشگری و تنظیم گزارش‌ها بسیار حائز اهمیت است. [4]

یکی از موانع رشد حسابداری در ایران، عدم وجود مطالب و آموزش‌هایی از قبیل دروس کارآموزی، کارورزی و دورس تحلیلی است که دانشجو را برای کار در حرفه حسابداری آماده کند. [7]

### تفکر انتقادی

در علم حسابداری، جوامع حرفه‌ای دست اندرکار همواره تاکید بر اجرای برنامه‌های آموزش حرفه‌ای مستمر و بهبود روش‌های آموزشی داشته‌اند. برای مثال تاکید بر استمرار آموزش حرفه‌ای از سوی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و یا ماده ۱۴ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران را ذکر می‌کنیم. در چند سال اخیر کمیسیون تغییر آموزش حسابداری (AECC) با نقد روش‌های سنتی اقدام به تغییر روش‌های آموزش حسابداری کرده است.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در سده بیست و یکم، دو هدف اساسی را در آموزش حسابداری مد نظر داشته است. نخست تغییر برنامه‌های آموزشی حسابداری با هدف استمرار یادگیری در طول زندگی با استفاده از مهارت‌های تفکر انتقادی و حل مساله و دوم الزام دانشجویان حسابداری برای آموزش در زمینه فناوری اطلاعات و آشنایی با آن.

پژوهش های دهه اخیر گویای این است که دانش آموختگان حسابداری فاقد تفکر انتقادی اند و استادان حسابداری بیشتر بر حفظ اصول حسابداری بدون پرداختن به مفاهیم نظری آنها تاکید دارند. [2]

تفکر انتقادی یعنی مورد تردید قرار دادن آنچه مسلم و بدیهی تلقی شده است. افراد دارای ذهنیت فلسفی با مقاومت در برابر فشار امر بدیهی، آنچه را دیگران بدون چون و چرا پذیرفته اند زیر سوال می برند. این شانس بیشتری برای حرکت به ماورای محدودیت های ناشی از تعصب جاهلانه، جانبداری ها، ملاحظات شخصی و تصورات قالبی دارد. این ویژگی ذهنیت فلسفی در روش های حاکم بر آموزش حسابداری کمتر مورد توجه قرار گرفته است. برخی از اصول، مفاهیم و رویه های حسابداری آنچنان قالبی و متعصبانه وارد ذهن دانشجویان می گردد که بعضا تغییر دادن آن در موارد لزوم به غیر ممکن نزدیک تر می شود. گرایشی اندشمندانه به تغییر نگرش ها به منظور مورد بررسی و مورد سوال قرار دادن نظرات متداول نشانه ای از فرد دارای ذهنی فلسفی است. یک آموزش صحیح در هر علمی، قادر است فرد را از عقاید قالبی، تعصبات جاهلانه و قراردادهای مربوط به محیط رهانیده و او را رشد دهد. هر برنامه ریزی یا روش آموزشی که از این لحاظ کوتاهی ورزد، مانع جدی در رشد فرد فراهم ساخته است. [3]

تفکر انتقادی یک فرآیند است. یک نتیجه و پرسش از اصول موضوعه را در بر می گیرد. تفکر انتقادی یک فعالیت مولد و مثبت است و خلاقیت و ابتکار را در بر می گیرد. تخیل صورت می پذیرد. احتمالات و شقوق دیگر بررسی و این به تردید فکری منجر می شود. تغییر به سادگی پذیرفته می شود، نتایج اقدامات پیش بینی می شود.

صاحبان تفکر انتقادی، کنجکاو، انعطاف پذیر، شریف و شکاک هستند. آنها می توانند تعصب را از منطق و حقایق را از عقاید تمیز دهند. آنها می توانند فکر را به صورتی عقلایی و هدفدار همراه با عواطف و شهود برای حرکت به سوی آینده به کار برند.

تفکر انتقادی با ویژگی های:

۱. استدلال کردن و به دنبال علل بودن.

۲. ارزیابی علت ها



در نهایت رسیدن به یک نوع خودآگاهی تعریف شده است. خودآگاهی موضوعی فراشناختی از نوع عالی تفکر است که با تغییر برنامه های آموزشی از یادگیری منفعلانه به یادگیری فعال و پویا در آموزش حسابداری حاصل می شود و به بیانی دیگر؛ **یادگیری چگونه یاد گرفتن.**

در ایران نیز به اهمیت این جنبه از آموزش حسابداری توجه شده و نتایج بررسی انجام شده در مورد رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش دیده در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز نشان می دهد که شواهدی دال بر کیفیت برتر سیستم گزارشگری مالی در شرکت هایی که از حسابداران آموزش دیده بیشتری استفاده می کنند نسبت به سایر شرکت ها وجود ندارد.

به نظر پژوهنده، برنامه آموزشی نامناسب و ضعف سایر عوامل نظام آموزشی یکی از مهمترین علل پایین بودن دانش و مهارت حسابداران و در نتیجه کیفیت اطلاعات مالی بوده و آموزش مکانیکی و ناقص حسابداری به شیوه حل مساله در سطح دانشگاه ها بدون تاکید بر بینش فلسفی و انتقال مفاهیم و نیز توسعه کمی این رشته در این دانشگاه ها در کنار کاستی های موجود عوامل نظام آموزشی نظیر کمبود شدید مدرسان خبره و واجد شرایط، کمبود منابع درسی به زبان فارسی، برنامه درسی متناسب با نیازهای اجتماعی-اقتصادی امروز کشور و ... از علل این ضعف ها می باشد. در نهایت بررسی ها بیانگر این است که در حیطه آموزش دانش حسابداری، هر قدر برنامه های درسی به طور کمی گسترش پیدا می کند، این توسعه به بهای از دست دادن توسعه عمقی (محتوایی) بوده و دوره های آموزشی به بمباران اطلاعاتی دانشجویان تبدیل شده است.

اغلب استادان حسابداری و نیز حسابداران در حال حاضر ضرورت به کارگیری مهارت های تفکر انتقادی در برنامه های آموزش حسابداری را پذیرفته اند. این تغییر نگرش گویای تغییر اساسی از تاکید صرف بر یادگیری دانش حسابداری به سوی یادگیری و به کارگیری دانش حسابداری است. به کارگیری دانش حسابداری تاکید بر هدف یادگیری برای کاربرد آن دارد. به کارگیری موثر دانش حسابداری به این معناست که، دانش مرتبط با نیازهای اجتماعی، اقتصادی می باشد و خواهان ایجاد توانایی دانش آموختگان حسابداری در زمینه جستجوی علل و ارزیابی آنها و رسیدن به خودآگاهی است. [2]

## یادگیری مشارکتی

بسیاری از صاحب‌نظران آموزش و پرورش معتقدند: روش های تدریس سنتی کمتر منجر به ایجاد تفکر خلاق و انتقادی در فراگیران می شود. به همین دلیل در بیشتر کشورهای پیشرفته جهان استفاده از روش های تدریس جدید آغاز شده است. یادگیری مشارکتی رویکردی نو در تدریس است. در این رویکرد مهارت های حل مساله و تفکر انتقادی از طریق کار گروهی افزایش می یابد.

کمیسیون تغییر آموزش حسابداری در بیانیه شماره ۱ خود (AEC,1990) تحت عنوان "هدف های آموزشی حسابداران" اظهار می کند: فراگیران باید در فرآیند یادگیری مشارکت فعال داشته باشند و نباید صرفاً دریافت کنندگان غیر فعال اطلاعات باشند. یکی از روش های تشویق فراگیران به مداخله در فرآیند یادگیری، رویکرد یادگیری مشارکتی است. [9]. این رویکرد به وضوح، مهارت های حل مساله و تفکر انتقادی را افزایش داده و انجام موفقیت آمیز کارها با همکاری دیگران را تسهیل می کند. در این رویکرد مهارت های حل مساله و تفکر انتقادی از طریق مباحثات جمعی و کار گروهی، ایجاد می شود و گسترش می یابد. یادگیری مشارکتی فراگیران را به قبول مسئولیت در آموزش خود ترغیب می کند. [18]. شالوده و بنیان این رویکرد توسط پرفسور هووارد ایتون<sup>۴</sup> نهاده شده است. او در این باره می گوید: شما فرصتی برای آموختن یافته اید. این مانند کار اجباری در در زندان یا سرگرمی بی فایده اجتماعی نیست، کاری واقعی است. کاری که مسئولیت را به دو صورت منتقل می کند. اولاً شما مسئول یادگیری خودتان هستید، ثانیاً در یادگیری همکلاسی هایتان مسئولیت مشابه دارید. [20]. کالدیول می گوید: این رویکرد مبتنی بر وابستگی متقابل مثبت بین اعضای گروه، مسئولیت شخصی اعضا، مهارت های اجتماعی و پردازش گروهی است. [21]

مطالعات انجام شده نشان می دهد استفاده از یادگیری مشارکتی باعث می شود فراگیران اطلاعات بیشتری را برای مدت زمان طولانی تر نگهداری کنند. [18]. کاربرست این روش در کلاس درس همراه با روش سخنرانی منجر به پرورش مهارت های تحلیلی فراگیران خواهد شد. گروه های مشارکتی پایه اصطکاک کلاسی و حس انزوایی فراگیران را کاهش و توانایی مقابله با موضوعات جدید را افزایش می دهد. [9]

## مهارت‌های ارتباطی

نتایج تحقیقات مختلف در رابطه با مهارت‌های ارتباطی دانشجویان نشان داده است که فقدان مهارت‌های ارتباطی به ویژه مهارت‌های نوشتاری به طور متناسب به عنوان بزرگترین نقص در فارغ التحصیلان حسابداری عنوان شده است. اندرز و سبک بند در تحقیقی که جهت تعیین میزان رضایتمندی از مهارت‌های ارتباطی فارغ التحصیلان حسابداری جدید انجام دادند به این نتیجه رسیدند که حسابداران مبتدی به اندازه کافی مهارت‌های لازم در اداره امور شغلی مربوط به ارتباطات نوشتاری و کلامی و بین فردی را ندارند (اندروز و سبک بند، ۱۹۸۴). [5]

گزارش سال ۱۹۸۷ کارگروه پژوهشی بدفورد و شینکر<sup>۵</sup> در امریکا نشان داد که آموزش حسابداری به طور اساسی تغییر نکرده است و به همین دلیل انتقادات گسترده‌ای وجود دارد که دانش آموختگان حسابداری نمی‌دانند چگونه ارتباط برقرار نمایند و به طور منطقی استدلال کنند. توصیه گروه این بود که شیوه آموزش حسابداری بازسازی شود. [11]

## سبک‌های یادگیری و آموزشی

سبک‌های یادگیری: در دو دهه اخیر، بارها ضرورت بهبود مهارت‌های فردی و اجتماعی دانشجویان حسابداری در کنار آموزش‌های تخصصی، مورد تاکید قرار گرفته است. آگاهی و درک سبک‌های یادگیری و علایق ذهنی دانشجویان اساس پرورش مهارت‌های فردی آنان است. تعیین چارچوبی مناسب برای آگاهی یافتن و درک بهتر چگونگی وقوع یادگیری در فرآیند آموزش حسابداری به سادگی انجام پذیر نیست.

استادان حسابداری باید بدانند کیفیت یادگیری به طور مستقیم تحت تاثیر رویکردهای یادگیری دانشجویان است و بهبود رویکردهای یادگیری دانشجویان نیز مستلزم آگاهی از همبستگی یادگیری و سبک آموزش است.

آموزش حسابداری باید با توجه به تفاوت‌های فردی در سبک تصویری- شفاهی تعدیل شود. این تعدیل با اتخاذ راهبردهای آموزشی و یادگیری متناسبی همراه است که عملکرد یادگیری را تقویت می‌کند و توانایی دانشجو در آموختن چگونه یاد گرفتن را افزایش می‌دهد. برای حمایت از سبک کل‌گرایی، مربی یا استاد باید در جریان یادگیری روشی کاملاً سازمان یافته

را اتخاذ کند و روابط میان مفاهیم را توضیح دهد. به این صورت دید کلی دانشجویان در پردازش اطلاعات تعدیل می شود.

آموزش حسابداری باید با توجه به تفاوت های فردی در سبک تحلیلی - شهودی تعدیل شود. این تعدیل با اتخاذ راهبردهای آموزشی و یادگیری متناسبی همراه است که عملکرد یادگیری را تقویت می کند و توانایی دانشجو در آموختن چگونه یاد گرفتن را افزایش می دهد.

سبک های سازشگری (تحلیلی) و نوآوری (شهودی) نیز در موقعیت های یادگیری، مزایا و محدودیت های خاص خود را دارند. گری و رونی<sup>۶</sup> (1992) آن مقدار از متون آموزش حسابداری را که در فرآیند حسابداری استفاده می شود، بررسی کردند و دریافتند که آموزش حسابداری به صورت تاریخی به جای تفکر شهودی گرا، مبتنی بر تفکر احساس گرا است. بنابراین اگر مربیان و استادان حسابداری بخواهند توانایی یادگیری دانشجویان خود را بهبود بخشند، باید از مواردی استفاده کنند که در شکل گیری مهارت های تفکر شهودی به دانشجویان کمک کنند. از راه روبرو ساختن دانشجویان با مسایل ساخت نیافته، تشویق آنان به بررسی مفروضات همراه یک مساله و ارائه پارادایم های مختلفی که بتوانند یک مورد یا مساله خاص را با روشی میانبر حل کنند. می توان مهارت های شهودی گرایانه را بهبود بخشید.

آموزش حسابداری باید با تفاوت های فردی در سبک های نوآوری و سازگاری تعدیل شود. این تعدیل با اتخاذ راهبردهای آموزشی و یادگیری متناسب است که عملکرد یادگیری را تقویت و توانایی دانشجو در "آموختن چگونه یاد گرفتن" را افزایش می دهد.

مارتون و سالجو<sup>۷</sup> (1997) در پژوهش های خود دریافتند دانشجویان برای خواندن متون علمی، دو رویکرد انتخاب می کنند که عبارتند از رویکرد عمیق و رویکرد سطحی. رویکرد عمیق مستلزم جستجوی مفاهیم و هدف موضوع مورد مطالعه و ارتباط آن با تجربیات و ایده های دیگران است. رویکرد سطحی نشان دهنده وابستگی به یادگیری معمولی و عادی و به خاطر سپردن مطالب، بدون توجه به ایده های دیگر است. بنابراین دستیابی به رویکرد عمیق با اهداف صریح تحصیلات عالی سازگار است (Hays et al, 1997). اگر روش عمیق از طرف استاد مربوطه حمایت و تشویق شود، دانشجویان می توانند یادگیری شان را کنترل و اداره کنند.

رویکردهای یادگیری دانشجویان در آموزش حسابداری، برای اولین بار توسط چو و تن استفاده شده است. در این بررسی که با استفاده از ۷۹ دانشجوی مقطع کارشناسی در استرالیا انجام گرفت، شواهدی به دست آمد که نشان می دهد دانشجویان در پردازش به روش عمیق نمرات بسیار بالایی گرفتند.

گو در بررسی اش با استفاده از ۷۹۳ دانشجو در هنگ کنگ، نتیجه گرفت که دانشجویان حسابداری تمایل به اتخاذ روش سطحی دارند که می توان آن را به عواملی مثل تکالیف زیاد، روش های ارزشیابی، سبک آموزشی معلم محور و شاغل بودن دانشجویان نسبت داد.

داف در پژوهشی با استفاده از ۱۷۹ دانشجوی حسابداری و ۱۳۷ دانشجوی مدیریت بازرگانی بیان نمود که رویکردهای یادگیری هر دو گروه، سطحی است. در عین حال، دانشجویان مسن تر در روش عمیق نسبت به رقبای جوان تر خود نمرات بالاتری کسب کردند و همچنین، خانم ها نسبت به آقایان بیشتر از روش سطحی استفاده می کنند.

استادان حسابداری باید بدانند کیفیت یادگیری به طور مستقیم تحت تاثیر رویکردهای یادگیری دانشجویان است و بهبود رویکردهای دانشجویان نیز مستلزم آگاهی از همبستگی و یادگیری سبک آموزش است.

گرچه برخی از متغیرهای محیطی مرتبط مثل نیاز دانشجو به کار نیمه وقت، خارج از کنترل استاد است، ولی متغیرهایی مثل روش های آموزشی و ارزشیابی و حجم کار، توسط استاد مربوط تعیین می شود.

ارزشیابی یکی از مهمترین متغیرهای مرتبط با سبک آموزش است که بر روش یادگیری دانشجو تاثیر می گذارد (tang, 1988). استادان حسابداری باید به دنبال به کارگیری روش هایی باشند که به جای ارزشیابی مجزای میزان یادگیری، کیفیت ساختاری و میزان منسجم یادگیری را ارزیابی کنند. برای مثال، سوالات چند گزینه ای و تشریحی که در آن به جواب های صحیح و به هر قسمت از معلومات درست، نمره داده می شود باعث شکل گیری راهبردهای حفظ کردن و یادگیری متداول و عادی می شود (روش سطحی) اما پروژه های ارزشیابی شونده گام به گام، تنوع در یادگیری و سوالات تشریحی باعث تشویق دانشجویان به نشان دادن کیفیت و یکپارچگی یادگیری شان می شود و در پی آن دستیابی به رویکرد عمیق آسان تر می گردد.

از طریق به کار گیری ابزارهای تشخیص رویکردهای یادگیری دانشجویان می توان فهمید که موفقیت تحصیلی با استفاده از روش های عمیق و روش راهبردی، مولفه های یادگیری سازنده به شمار می آیند. این مفهوم، مشابه طبقه بندی جانسن<sup>۸</sup> است (1996). دانشجوی موفق از نظر جانسن کسی است که روش عمیق و راهبردی را به کار گیرد. برعکس، دانشجویانی که در رویکرد سطحی نمرات بالایی می گیرند، دانشجویان ناتوان یا دانشجویان در معرض خطر عدم موفقیت هستند. بنابراین استادان حسابداری با به کارگیری اقدامات سنجشی رویکردهای یادگیری دانشجویان، می توانند دانشجویانی را که راهبردهای یادگیری ناموثری دارند، شناسایی کنند و در جهت بهبود عملکرد یادگیری آنان اقدامات لازم را انجام دهند.

بیتی<sup>۹</sup> (1997) اظهار کرده است که حسابداری، دانشجویانی را جذب می کند که پشتکار و خلاقیت به نسبت بالایی دارند و این بدان معنی است که امکان دارد استادان حسابداری یک روش یادگیری را یک خصلت شخصیتی بدانند که ثابت و به نسبت پایدار است. البته شواهد تجربی ثابت کرده اند که روش های یادگیری پویا است و در خلال دوره مطالعه یا تحصیل دانشجو تغییر می کنند (Zeegers, 2001). [12]

سبک های آموزشی: به طور کلی دو الگوی تدریس در دانشگاه ها که به استاد محوری و دانشجو محوری موسوم هستند وجود دارد. در الگوی استاد محوری فرض بر آن است که استاد در کلاس درس، انرژی و توان درخور ملاحظه ای صرف می کند و با محدود کردن بحث های موضوعات، مطالب درسی را در قالب جزوه هایی مختصر یا شاید هم حجیم به دانشجویان منتقل می نماید. مشکلاتی در این الگوی تدریس وجود دارد که آسیب های جدی بر دانشجویان وارد می کند، زیرا بخش اعظم نیرو و وقت ایشان صرف نوشتن مطالب درسی در کلاس های درس می شود، از طرفی فرصتی برای پرسش و پاسخ و تعمق در موضوع ها پدید نمی آید. البته در این زمینه مسایل و محدودیت هایی از جمله نبود منابع درسی کافی و مناسب، پابندی و اصرار مدرسان بر جزوه گویی و غیره نیز وجود دارد. الگوی دانشجو محوری موید آن است که دانشجویان در کلاس های درس با نشاط و جنب و جوش فراوان حاضر می شوند و در واقع بخش اعظم وقت کلاس به وسیله ایشان پر می شود. در این نگرش فرض بر آن است که منابع درسی مناسب وجود دارد و استاد وظیفه راهنمایی و راهبری کلاس را عهده دار است چرا که قبلاً

دانشجویان مطالب درسی را مطالعه کرده اند و حال در کلاس درس به رفع ابهامها و مسایل خود می پردازند. به این ترتیب نه تنها وقت دانشجو در کلاس صرف جزوه نویسی نمی شود بلکه با مطرح کردن سوالهای مختلف دامنه وسیع تری از موضوعها و مطالب درسی مطرح می شود و قدر مسلم با حضور فعال و پر رنگ وی، کیفیت یادگیری نیز بالا می رود. (مجتبی گودرزی) [13]

نتایج تحقیقات بین روشهای آموزش و استعداد نشان داده که دانشجویان با توانمندیهای بالا در محیطهای بحث و تبادل نظر بهتر درس را فرا می گیرند در حالیکه دانشجویان با توانمندیهای پایین در کلاس درس بهتر مطالب درسی را فرا می گیرند. [5]

### تحقیقات

کمیته مشاوره حسابداران امریکا مطرح کرده است که در حسابداری با یک محیط در حال تغییر از نظر تجاری، تکنولوژی، اطلاعات و ابداعات متنوع در بازارهای مالی مواجه هستیم و بر این اساس نتیجه گرفته است که تحقیقات آموزش حسابداری از اهمیت بالایی برخوردار است. [5]. به گفته مک دونالد<sup>۱</sup> (۱۹۷۵): هدف آموزش حسابداری تنها تربیت نیروی انسانی آگاه به مقررات و قوانین و استانداردهای حسابداری نیست بلکه هدف تربیت افرادی با قدرت تفکر و خلاقیت است. افرادی که قدرت تحلیل مسایل حسابداری و توانایی حل مشکلات آن را داشته باشند. بدیهی است که تحصیل چنین هدفی با گنجاندن تحقیقات در محتوای آموزش ممکن خواهد بود. [22]

اهمیت تحقیق و به خصوص پژوهش علمی در دانشگاهها و موسسههای آموزش عالی و به موازات آن استفاده مستقیم از نتایج پژوهشها در برنامه آموزشی رو به افزایش است. در سطح استاد، یادگیری مداوم و تلاش در حل مسایل جدید و در سطح دانشجو درگیری در موارد کاربردی و علمی الزامی است و موضوع دیگر تغییر وضعیت محصل به محقق است. زمانی که فرآیند یادگیری متحول و مستقر می شود دانشجو نه تنها در پی تکلیف و تمجید نیست بلکه در جستجوی یادگیری و کسب مهارت خود پیش قدم می گردد. تحقیق به معنای واقعی کسب اطلاعات، کشف ارزشها، ارزیابی راهکارها و پیشنهاد راه حل ها، بهترین نحوه آموزش است که نباید منحصر به افراد خاص باشد بلکه باید جزء لاینفک آموزش تلقی شود. [13]

## مبانی نظری

موضوع دیگری که باید به آن اشاره شود این است که آیا در دانشگاه‌ها صرفاً مباحث درسی به صورت حرفه‌ای و کاربردی ارائه شود یا به مبانی هم باید اشاره گردد. نکته درخور ذکر در این باره، این است که فراگیری مباحث درسی به صورت صرفاً کاربردی، شعاع دید دانش آموخته را محدود می‌کند و آن را در چارچوبی غیر منطقی قرار می‌دهد، و بنابراین مسلط بودن به مبانی نظری زیرساخت آن را محکم می‌کند، زیرا قواعد و استانداردهای ذهنی که با مباحث علمی کاملاً تطبیق دارد راهنمای وی در مسایل حرفه‌ای خواهد شد. در غیر این صورت بی‌ثباتی دانش صرفاً کاربردی به دلیل تغییرهای محیطی موجب وازدگی و بدبینی به رشته تحصیلی می‌شود (دکتر رضا تهرانی). [13]

دانشجویان حسابداری در عمل با واقعیت‌هایی مواجه می‌شوند که در آموزش‌های دانشگاهی خوب درک نشده است. این امر نه به خاطر نظریه زدگی بلکه دقیقاً به لحاظ ضعف بنیان‌های نظری آموزش حسابداری و کم‌بها دادن به پرورش ذهنی است. یکی از رایج‌ترین اشتباهات زمان حاضر تاکید بیش از حد بر جنبه‌های عملی منفک از جنبه‌های نظری است که این اشتباه از طریق نوعی عمل‌گرایی درک نشده، تقویت شده است. اصولاً ضعف قدرت تحلیل، فقدان قوه ابتکار و خلاقیت و کاهش تسلط در محیط به استثنای بخش‌هایی که زمینه روانشناختی و تجربی دارد (چرا که اساساً تجربه محصول زمان است) باید به کم‌باروری ذهنی و اندیشه نسبت داده شود که این نیز ریشه در بنیان‌های نظام آموزشی دارد. از زیربناهای توسعه هر دانشی ایجاد ارتباط مناسب آن با محیط و سایر علوم است. به نظر می‌رسد دانش حسابداری در ایجاد چنین ارتباطی موفق نبوده است، لذا باید یک تحول و حرکت کیفی در حسابداری ایجاد شود که مناسب‌ترین نقطه برای آغاز، یک رویکرد فلسفی در آموزش حسابداری است و منظور از آن چیزی بیشتر از موضوع شیوه یا روش‌های متفاوت آموزش، یعنی وارد کردن تفکر یا یک کیفیت تفکری است که می‌توان آن را رویکرد به کارگیری ذهنیت فلسفی نامید. چنین رویکردی دارای سه بعد: جامعیت، تعمق و قابلیت انعطاف است. [3]



### نتیجه گیری

هدف از این مقاله بررسی برخی از زمینه هایی بود که در تغییرات آموزش حسابداری باید مدنظر قرار گیرند. برخلاف گذشته که حرفه حسابداری به عنوان حرفه ای الگوریتمی و محدود به قواعد تلقی می شد، اکنون حسابداری از حرفه ای محدود به قواعد که درصدد بررسی رعایت قواعد از پیش تعیین شده توسط شرکت یا کاربر (بدون در نظر گرفتن شرایط اقتصادی اساسی) است به سمت حرفه ای مبتنی بر اصول در حرکت است و قواعد حسابداری اساسا به عنوان فراخوانی برای حسابداران جهت تمرین تفکر انتقادی است.

یکی از موضوعاتی که توجه به آن در امر آموزش حسابداری ضروری به نظر می رسد آن است که اساسا دانشگاهیان حسابداری باید تعیین نمایند که آیا وفاداری آنها به حرفه حسابداری است یا به آموزش حسابداری. اگر کار اصلی دانشگاهیان حسابداری آموزش شیوه ها و رویه ها است آنها کاری را انجام می دهند که به لحاظ منطقی غیر ضروری به نظر می رسد زیرا در موقعیتی که در آن تعداد زیادی کار برای حسابداری وجود دارد و کارکنان حسابداری که هیچ آموزش رسمی در حسابداری ندیده اند آنها را انجام می دهند، آموزش در سطح دانشگاه پیش نیازی برای عملیات تکنیکی حسابداری محسوب نمی شود. بنابراین ما باید در آموزش حسابداری به دنبال هدفی فراتر از توسعه صرف مهارت ها برای عملیات حسابداری باشیم و این امر مستلزم ترسیم مجدد افق های حسابداری و آموزش آن است.

برنامه های آموزش حسابداری باید منطبق با محیط اقتصادی کنونی و نیاز صنعت تدوین گردیده و فراتر از آموزش حسابداری سنتی بر تمرین نویسندگی، تفکر انتقادی و سایر مهارت های مهم برای پرورش فارغ التحصیلان موفق تر تمرکز نمایند. به عبارت دیگر باید مهارت های لازم برای درک و به کارگیری و پذیرش مفاهیم و اصول در شرایط و زمینه های مختلف را در دانشجویان ایجاد و تقویت نمود و دانشگاه ها نیز به عنوان فعالان در این زمینه باید این فرایند را بشناسد و با قراردادن دانشجویان در این دوره های عملی، آنها را برای مواجه شدن با چالشهای حرفه ای امروز آماده نماید.

## پی نوشت

- <sup>1</sup> Hearn
- <sup>2</sup> Albrecht & Sack
- <sup>3</sup> assemble
- <sup>4</sup> Howard Eaton
- <sup>5</sup> Bedford & Sheinker
- <sup>6</sup> Geary & Rooney
- <sup>7</sup> Morton & Saljo
- <sup>8</sup> Jonsen
- <sup>9</sup> Beattie
- <sup>10</sup> Mc Donald

## منابع

۱. اعتمادی، حسین؛ (۱۳۷۷)؛ شناسایی عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران و ارائه برنامه کارا و کارآمد؛ پایان نامه دکتری؛ دانشگاه تربیت مدرس.
۲. به آیین، یعقوب؛ (۱۳۸۵)؛ تفکر انتقادی در آموزش حسابداری؛ حسابرس.
۳. پور علی، محمدرضا؛ (۱۳۸۴)؛ آموزش حسابداری: چالش ها و راهکارها؛ حسابدار.
۴. ثقفی، علی؛ (۱۳۸۱)؛ گفتگو با دکتر علی ثقفی: آموزش حسابداری در ایران؛ گذشته، حال و آینده؛ حسابرس.
۵. رویایی، رمضانعلی - جبارزاده کنگرلوئی، سعید - پور رضا سلطان احمدی، اکبر؛ (۱۳۸۸)؛ چارچوبی برای توسعه تحقیقات آموزش حسابداری؛ دانش و پژوهش حسابداری.
۶. رویایی، رمضانعلی - محمدزاده سالطه، حیدر؛ (۱۳۸۶)؛ بررسی فاصله انتظاراتی بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت؛ فصلنامه علمی پژوهشی علوم مدیریت.
۷. رهنمای رودپشتی، فریدون - طاهر آبادی، علی اصغر؛ (۱۳۸۹)؛ مشکلات تعامل بین تحقیقات، آموزش و حرفه حسابداری و ارائه یک الگوی جدید؛ دانش و پژوهش حسابداری.
۸. طایفی نصر آبادی، حسین - عرب مازار یزدی، محمد؛ (۱۳۸۷)؛ سیستم های اطلاعاتی و فناوری: بازنگری در آموزش مفاهیم فناوری اطلاعات و سیستم ها در دوره های آموزشی حسابداری؛ حسابدار.

۹. عظیمی، مجید؛ (۱۳۸۵)؛ یادگیری مشارکتی و کاربست آن در آموزش حسابداری؛ حسابرس.
۱۰. مجتهد زاده، ویدا؛ (۱۳۸۰)؛ بررسی برنامه آموزش حسابداری در دانشگاههای ایران در مقطع کارشناسی: دیدگاههای شاغلین در حرفه حسابداری؛ فصلنامه علمی- پژوهشی علوم انسانی دانشگاه الزهرا (س).
۱۱. محمدزاده سالطه، حیدر - پناهی، سونیا؛ (۱۳۸۷)؛ ظهور عصر فناوری اطلاعات، افول روش های سنتی آموزش و بروز چالش های نوین در آموزش حسابداری؛ حسابرس.
۱۲. مهرآذین، علی رضا - پوریوسف، اعظم؛ (۱۳۸۸)؛ نقش سبک های یادگیری شناختی در آموزش حسابداری: بهبود مهارت های یادگیری؛ حسابدار.
۱۳. نوروش، ایرج - تهرانی، رضا - مقبلی، عطاءالله - گودرزی، مجتبی - صفار، محمد جواد - مکرمی، یدالله (۱۳۸۱)؛ میزگرد رویکردهای نوین و سنتی آموزش و چالشهای آن در رشته حسابداری؛ حسابرس.
۱۴. نوروش، ایرج؛ (۱۳۸۲)؛ بررسی فرآیند تغییر برنامه درسی و پیشنهاد برنامه درسی نوسازی شده برای دوره کارشناسی رشته های حسابداری؛ فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی.
۱۵. نویسنده: gerald trites - مترجم: مسروری، کامران؛ (۱۳۸۶)؛ تاثیر تجارت الکترونیک بر حسابداری و آموزش حسابداری (افول عصر پاچیولی)؛ حسابدار.
- 16.Chang,C.Janie & Hwang Nen-Chen Richard (۲۰۰۲), Accounting education , firm training & information technology a research/not, The International Journal of Accounting.
- 17.Chun-Chia (Amy) Chang, Mark Landis & Shaokun Carol Yu (2011), Investing in accounting: A call for professional involvement in higher education, American Journal of Business Education.
- 18.Edwaed J. Sullivan (1996), Teaching Financial Statement Analysis: A cooperative learning approach, Journal of Accounting Education.
- 19.Hearn, A.H. (1984), Accounting education update: Bridging the gap between curricular product & market demand, Journal of Business Education. Johnson, D.W., Johnson, R.T., & Smith, K.A. (۱۹۹۱), Coopreative learning increasing faculty instructional Productivity,

ASHE-ERIC Higher Report NO.۴, Washington DC: The George Washington University, School of Education & Human Development.

20. Johnson, D.W., Johnson, R.T., & Smith, K.A. (1991), Cooperative learning increasing faculty instructional Productivity, ASHE-ERIC Higher Report NO.4, Washington DC: The George Washington University, School of Education & Human Development.
21. Mary Beth Caldwell, Judy Weishar, G. William Glezen (1996), The effect of cooperative learning on student perceptions of accounting in the principles courses, Journal of Accounting education.
22. Mc Donald (1975), An academic perspective of accounting, Journal of Accounting.
23. O'Donnell Joseph & Jennifer Moore (2005), Are accounting programs providing fundamental IT control knowledge. CPA Journal.





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## آموزش حسابداری در هزارتوی روشهای تدریس

احسان نصیری \*

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبائی

### چکیده

این مقاله در حوزه روشهای تدریس و تلاشی برای یافتن شیوه مناسب برای تدریس در حسابداری می‌باشد. مقاله از نوع مروری و روش تحقیق آن عمدتاً کتابخانه‌ای است. در این راستا از کتب روانشناسی، مقالات روانشناسی و حسابداری استفاده شده است. در تجزیه و تحلیل نتایج، علاوه بر منابع معتبر، تجربه شخصی نگارنده نیز به کار گرفته شد.

با مرور روشهای تدریس و فناوری آموزشی موجود در تدریس حسابداری نسبت به وضع مطلوب، نامناسب بودن روشهای تدریس در حسابداری نمود می‌یابد. منابع معتبر، لزوم تغییر در روشهای تدریس و فناوریهای آموزشی و جلب توجه مدرسين حسابداری به هوشهای چندگانه و استفاده مفید از آنها در آموزش این رشته را توصیه می‌کنند. لزوم انجام تحقیقات مدون در باب روشهای تدریس در حسابداری مخصوصاً از نوع شبه آزمایشی، هم اندیشی مدرسان حسابداری برای در اختیار قرار دادن تجربه‌های تدریس به هم‌تایان خود و برگزاری دوره‌های آموزشی تفصیلی روشهای تدریس توسط متخصصین روانشناسی آموزشی برای مدرسين حسابداری احساس می‌شود. در این مسیر حتی می‌توان تا قراردادن چند واحد درسی در مقاطع تحصیلات تکمیلی با عنوانی شبیه به روشهای تدریس در حسابداری نیز پیش رفت.

**واژگان کلیدی:** آموزش حسابداری، روشهای تدریس، هوشهای چندگانه، فناوری آموزشی،

رسانه آموزشی

---

\* نویسنده مسئول: ehsan.nasiry@gmail.com

### مقدمه و بیان مسئله

حسابداری علمی است که ردپای علوم مختلف در تحقیقات مختلف آن به چشم می‌خورد؛ چونانکه در تحقیقات رفتاری حسابداری به نظریات تصمیم‌گیری پرداخته می‌شود و ارتباط مستقیم حسابداری با روانشناسی رفتاری در آن مشهود است. همچنین نظریات عقلایی مطرح شده در اقتصاد را می‌توان شاهدی بر مدعای چند رشته‌ای بودن تحقیقات حسابداری دانست. آموزش و بحث از آن در هر رشته از علم به نحوی پیوندی پیدا یا پنهان با روانشناسی آموزشی، تکنولوژی آموزشی، برنامه‌ریزی درسی و... به فراخور موضوع خواهد داشت؛ تا آنجا که در پاره‌ای موارد، وارد شدن به تدریس و آموزش و سخن‌راندن در این عرصه بدون نیم‌نگاهی به نظریات روانشناسی آموزشی، کاری بس عبث و بیهوده است. در این نوشتار نیز نگارنده ورود به عرصه روانشناسی و لمس مطالبی از آن را برای توضیح مقصود خود ناگزیر می‌داند. از این رو این نوشتار با توضیح مفاهیمی از علم روانشناسی آموزشی همانند روشهای تدریس و ابزارهای آن آغاز شده و با ورود به عرصه نظریه‌های چندگانه و توضیح فراز و نشیب‌های به‌کارگیری آن در آموزش سعی در ارتباط دادن کلیه این مفاهیم آموزشی با علم حسابداری و نحوه‌ی تدریس مناسب این شاخه از علم در سطوح مختلف تحصیلی و افراد مختلف در زمانهای مختلف دارد. شاید روی سخن این سطور نگاشته شده بیشتر با مدرسین و اساتید حسابداری در دانشگاهها و آموزشگاهها باشد تا نگرش این عزیزان به دریچه نظریات روانشناسی بازتر گردد و ملاحظات جدیدی را در به‌کارگیری علم و هنر تدریس به‌کار گیرند.

### پیشینه و ادبیات تحقیق

در این بخش سعی بر آوردن شواهدی از تلاش‌های پیشین پژوهشگران حسابداری در راه ارزیابی و به‌گزینی روشهای مختلف تدریس داریم. در حوزه‌ی حسابداری و آموزش آن زمینه‌های پژوهشی مختلفی در آنسوی مرزهای کشورمان وجود دارد. برای مثال: در زمینه‌های ارزیابی آموزش<sup>۱</sup>، برنامه آموزشی و تدریس<sup>۲</sup>، تکنولوژی آموزشی<sup>۳</sup>، مسائل مختص دانشکده‌های مختلف<sup>۴</sup> و مسائل مختص دانشجویان<sup>۵</sup> تحقیقات متعددی به چشم می‌خورد. از آنجا که این نوشتار بیشتر

سعی در بررسی روشهای تدریس دارد، ضمن اشاره به برخی نمونه‌های مختصر از سایر زمینه‌های پژوهشی، به این نوع مقالات توجه بیشتری خواهد شد.

داولینگ و دیگران<sup>۶</sup> (۲۰۰۳) به ارزیابی خروجی کلاسهای آموزشی با کمک تدریس ترکیبی<sup>۷</sup> و چندرسانه‌ای در مقابل روش رو در رو سنتی پرداختند و روش ترکیبی را بهتر از روش رو در رو گزارش نمودند. آمونز<sup>۸</sup> و میلز<sup>۹</sup> (۲۰۰۵) به بررسی چگونگی ارزیابی‌های حین کلاسی در دانشگاههای بزرگ امریکا پرداخته‌اند. آیسیت<sup>۱۰</sup> و سنگستر<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۵) به توضیح و پیشنهاد یک روش ارزیابی اینترنت-محور از دانشجویان سال اول حسابداری در قالب یک مطالعه موردی نمودند تا بدین وسیله یادگیری اصول را در این دانشجویان قوت بخشند (Watson, et al. 2007,32). بایبل و دیگران (۲۰۰۸) به نگارش مقاله‌ای توصیفی در باب مقایسه‌ی ارزیابی چندگزینه‌ای و تشریحی در میزان سنجش یادگیری‌های مختلف پرداختند. به عقیده‌ی آنان این دو روش به یک میزان، یادگیری‌های مختلف را می‌سنجند. لوشر و یوسفوا (۲۰۰۹) به طراحی روش ارزیابی کلاسی پرداختند و در طی پژوهش خود اظهار رضایت کلیه آزمون‌شوندگان را از این روش ابراز نمودند (Apostolou, et al. 2010,167).

چون بحث اصلی ما روشها و تکنولوژی‌های تدریس است، اکنون اختصاصاً به مرور ادبیات این موضوع خواهیم پرداخت. پرداختن به مقالاتی که در حوزه آموزش حسابداری به رشته تحریر درآمده‌اند نشان می‌دهد که طی دو دهه بیشترین تعداد مقالات در حوزه روشهای تدریس و برنامه درسی در حسابداری بوده است. هارتن و دیگران (۲۰۰۳) به بررسی ارتباط شیوه‌ی تدریس و عملکرد دانشجویان می‌پردازد. نتایج پژوهش مذکور نشان می‌دهد که نحوه‌ی ارائه استاد و توانایی استفاده از رویکردهای مختلف تدریس رابطه مثبتی با عملکرد دانشجویان دارد. کار و متیو (۲۰۰۴) تغییرات برنامه‌های درسی در دانشگاههای نیوزلند در پاسخ به نیاز تغییر در آموزش از سوی جوامع حرفه‌ای را بررسی نموده‌است. کلیولند و لارکینز (۲۰۰۴) تأثیر آموزش بر مبنای وب و خودآزمون‌های مهارت‌های نوشتاری دانشجویان را در زمینه به‌کارگیری افعال مجهول، نقطه-گذاری و فاصله‌گذاری و غنای لغوی بررسی نمودند. در این پژوهش تأثیر مثبتی از این نوع آموزش بر مهارت‌های مورد نظر به دست آمد. هوانگ، لویی و تانگ (۲۰۰۵) به بررسی روشهای تدریس (مشارکتی در برابر سخنرانی) و نوع سؤالات (کاربرد مستقیم یا غیر مستقیم آگاهی) بر



نمرات دانشجویان پرداختند. این پژوهش تأثیر روشهای مشارکتی را بر روی نتایج آزمونها مثبت ارزیابی نمود. نورمن رز و لمن (۲۰۰۴) به مرور و طبقه‌بندی ۵۶ منبع یادگیری مشارکتی در بازرگانی به عنوان منبعی برای به کارگیری روشهای مشارکتی توسط مدرسين حسابداری پرداخته- است. آرکرو مونتانو و دیگران (۲۰۰۴) به نحوه تأثیر استفاده از مطالعات موردی تصمیم-محور<sup>۱۲</sup> در آموزش مهارت‌های غیر تخصصی (مانند: مهارت‌های ارتباطی و حل مسئله) در یکی از دانشگاههای اسپانیا پرداختند. گرچه در این پژوهش تفاوت معناداری میان گروه آزمایش و کنترل گزارش نشد، ولی پراکندگی نمرات دو گروه با یکدیگر تفاوت معناداری داشته‌است. کولن<sup>۱۳</sup> و دیگران با مرور بر ادبیات مرتبط با به کارگیری مطالعات موردی در حسابداری و ایجاد نوعی مسئله موردی که آموزش بر مبنای حل مسئله را با مطالعات موردی تحقیقات واقعی<sup>۱۴</sup> - که برای حل آن دانشجویان باید در آن به ایفای نقش پردازند- در هم می‌آمیزد رضایت نزدیک به ۶۰٪ دانشجویان را از این روش اعلام نمودند. بالانتاین<sup>۱۵</sup> و مک کورت لارس<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۴) به بررسی تأثیر تجربه واقعی کاری بر میزان درک دانشجویان از مطالعات موردی در سطوح بالای حسابداری مدیریت نمودند. براساس این پژوهش زمانی که برای مطالعات موردی برنامه ریزی می‌شود، دانشگاهیان حسابداری نیازی به تجربه کاری مرتبط نخواهند داشت. اسکافیلد<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۵) به تشریح نحوه انتخاب یک مطالعه موردی برای تکلیف گروهی می‌پردازد و به موازات آن رهنمودهایی در جهت چگونگی تشکیل گروهها، دریافت بازخورد از آنها و... ارائه می‌نماید. دمپسی<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۳) شواهدی دال بر مزایای آموزش مفاهیم ارزش زمانی پول به کمک توابع ریاضی به جای آموزش این مفاهیم در قالب جداول معمول می‌آورد. هیگی<sup>۱۹</sup> و لمن<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر استفاده از روش یادگیری بر مبنای حل مسئله بر میزان آگاهی دانشجویان در آزمون‌های پایه در سیستم‌های اطلاعاتی پرداختند. این پژوهش تفاوت معنی داری میان نتایج روش حل مسئله و روش دیگر گزارش نکرده است (Watson, et al. 2007, 20) دیبال<sup>۲۱</sup> و دیگران (۲۰۰۷) تأثیر یادگیری گروهی را در ۵۶۹ دانشجو در استرالیا بررسی نمودند. بر این اساس دانشجویان اکثراً از این رویکرد در آموزش راضی بوده‌اند. سالت<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۹) به بررسی برنامه آموزشی گروهی در یک دانشگاه خصوصی در امریکا پرداخت. این پژوهش روش آموزش گروهی را در رشد مهارت‌های گروهی بین فردی موثر می- داند. وندرلان<sup>۲۳</sup> و اسپلیندل<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۷) به بررسی تأثیر نحوه‌ی تشکیل گروهها در یادگیری

مشارکتی (انتخاب توسط استاد یا به انتخاب دانشجویان) پرداخته‌است. بر این اساس انتخاب گروه‌های یادگیری توسط خود دانشجویان، اثربخشی یادگیری مشارکتی را افزایش خواهد داد. بالانتاین و مک کورت لارس (۲۰۰۷) به ارزیابی اثربخشی کار گروهی در بهبود برخی مهارت‌ها مانند مدیریت بر خود، برنامه ریزی و... پرداختند. در این پژوهش یادگیری گروهی مشارکتی موجب بهبود در مهارت‌های کاری اولیه می‌شود. بالانتاین و مک کورت لارس (۲۰۰۹) به مقایسه میزان یادگیری دانشجویان انگلیسی در دو روش سنتی و مشارکتی پرداخته‌است. این پژوهش اثر این روش را بر ۹۰٪ مهارت‌های مورد آزمایش در این پژوهش مثبت ارزیابی نموده‌است (Apostolou, et al. 2010, 151). پژوهش‌های مورد بحث در این بخش تنها بخش کوچکی از انبوه تحقیقات در عرصه آموزش حسابداری است. در ادامه به بررسی چند پژوهش داخلی در این زمینه خواهیم پرداخت.

آموزش حسابداری در ایران آنگونه که باید و شاید مورد توجه محققان قرار نگرفته است با این وجود مقالات و پایان نامه‌هایی چند در این باب منتشر شده‌است. 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. البته در این پژوهش ارزیابی دانشجویان در وضع کنونی تنها محدود به ارزیابی محفوظات ذکر شده و بر این مورد نیز انتقاد وارد می‌آورد. 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 صحنه‌گزاردن بر وجود این فاصله، راه برون رفت از آن تعامل این دو گروه (حرفه‌ای‌ها و دانشگاهیان) به منظور آشنایی دانشگاهیان با مشکلات حرفه و آشنایی افراد حرفه با برخی تازه‌های علمی خوانده می‌شود. بهشتیان (۱۳۸۷) فاصله میان آموزش حسابداری مدیریت در محیط آموزشی و محیط کار را در بسیاری از جنبه‌ها قابل تأمل می‌داند و بر معضل کم توجهی به مباحث جدید در محیط آموزشی اذعان دارد. در این پژوهش همکاری نزدیک‌تر متخصصان حسابداری مدیریت و دانشگاهیان توصیه شده‌است. عظیمی (۱۳۸۵) ضمن توضیح در باب یادگیری مشارکتی و برخی ابعاد آن، نحوه استفاده از این روش را در آموزش تجزیه و تحلیل صورتهای مالی توضیح می‌دهد. به‌آیین (۱۳۸۵) به اهمیت

تفکر انتقادی در آموزش حسابداری می‌پردازد و دانش آموختگان این رشته را فاقد این نوع تفکر می‌داند و در این بین اساتید حسابداری را به توضیح بیشتر مفاهیم نظری همراه با تفکر انتقادی به دانشجویان توصیه می‌کند. رویایی و دیگران (۱۳۸۸) اهمیت آموزش حسابداری قانونی و تقلب را در دانشگاه مورد تاکید قرار می‌دهد و سرفصلی جهت تدریس آن پیشنهاد می‌نماید. عرب مازار یزدی (۱۳۸۲) با برشماری تغییرات سریع در جهان امروز لزوم هماهنگی آموزش حسابداری با این تغییرات را گوشزد می‌نماید. این پژوهش به لزوم تغییر مطالب موجود در منابع آموزشی و نه فقط شکل‌دهی منابع به صورت برخط و یا الکترونیک تاکید می‌ورزد و در نهایت با توجه به این مطالب، با اتخاذ رویکردی استراتژیک برنامه درسی جدیدی را پیشنهاد می‌دهد. مجتهدزاده و دیگران (۱۳۸۹) به بررسی کفایت دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری از دید سه گروه اساتید دانشگاه، شاغلان حرفه و دانشجویان می‌پردازد. بر این اساس از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری در ارائه دانش‌ها و مهارت‌های مورد بحث کفایت لازم را نداشته و لزوم بازنگری آنها احساس می‌شود. با توجه به این پیشینه لزوم پرداختن به روش‌های تدریس و تکنولوژی آموزشی به صورت جداگانه و کاربرد آن در حسابداری بیش از پیش احساس می‌شود. این سطور در ضمن بیان حقایق درباب روش‌های مختلف تدریس و فناوری آموزشی، برای اولین بار مفهوم هوش‌های چندگانه را وارد ادبیات آموزش حسابداری نموده‌است و از این‌رو به جرئت می‌توان گفت نوشتار پیش رو اگر بی‌نظیر نباشد در نوع خود و نحوه‌ی نگرش آن به آموزش حسابداری کم‌نظیر است.

### نگاهی به یادگیری، یاددهی و روش‌های تدریس

مهم یادگیری است نه تدریس (مک کیچی و سوینیکی ۱۳۸۸، ۳۳). در برقراری ارتباطات (اعم از انسانی و غیر انسانی)، این تنها ارسال پیام نیست که مهم است، بلکه پیام فرستاده شده باید توسط گیرنده دریافت و به درستی پردازش گردد. اگر پیام به بهترین شکل فرستاده شود ولی توسط گیرنده دریافت نگردد، ارتباطی شکل نخواهد گرفت و نیز در صورتی که گیرنده توانایی درک تمام یا قسمتی از پیام دریافتی را نداشته باشد، هر چند که پیام را دریافت نموده باشد،

برقراری ارتباط کامل نخواهد بود. از این رو، هدف آموزگار نه خود تدریس و بیان صرف مطالب درسی، بلکه آموختن مطالب و نحوه یادگیری مطالب به یادگیرندگان است.

یادگیری فرآیندی است فعال. یعنی برخلاف عقیده بسیاری، تدریس تنها گفتن زنجیره‌ای از مطالب به فراگیران نیست؛ بلکه فرآیندی است دو طرفه؛ یعنی فراگیران لزوماً آن چیزی که توسط مدرس به آنان گفته می‌شود را به خاطر نمی‌آورند؛ بلکه تنها نسخه مشخصی از دانش را در ذهن خود می‌سازند که این خود دلیلی است بر فعال بودن هر دو سوی فرآیند (پتی ۱۳۸۵). در طول تاریخ، تدریس دوره‌های مختلفی را به خود دیده است. در ابتدا معلم، محور هرآنچه بود که در کلاس درس می‌گذشت. در ادامه توجه دست‌اندرکاران به فرآیند یادگیری و انتقال مطلب جلب گردید و آنان این فرآیند را محور اصلی قرار دادند. ولی در سالهای اخیر نقش فراگیران بیش از پیش در این فرآیند پررنگ گردیده و تدریس فراگیر محور به اصطلاحی پرکاربرد تبدیل گردیده است (خنیفر ۱۳۸۹، ۴۵).

در بین رشته‌های مختلف علم، آشنایی با برخی از مهارت‌های آموزشی در فنون تدریس بسیار مهم و تعیین کننده است. از جمله:

۱. کاربرد روانشناسی تربیتی
  ۲. مهارت‌های مربوط به فنون و الگوهای جدید تدریس
  ۳. آشنایی با فلسفه تعلیم و تربیت
  ۴. آشنایی با مبانی ارتباطات انسانی و عنایت به رفتار و روابط انسانی (همان)
- از تمامی موارد گفته شده این نوشتار بیشتر به موارد ۱ و ۲ می‌پردازد. که همان پرداختن به روشهای تدریس و برشمردن نظریاتی چند در این رابطه است؛ که آبشخور آن روانشناسی تربیتی خواهد بود.

## روش‌های تدریس

یکی از نکات اساسی در تعیین آمادگی مدرس، انتخاب روش تدریس است. هریک از روشهای تدریس در جای خود می‌تواند بهترین و مؤثرترین تکنیک باشد. اساتید موفق، روشهای خود را به تناسب فلسفه، توانایی، اهداف، زمان و مکان تدریس تغییر می‌دهند (مک کیچی و

سوینیکی (۱۳۸۸، ۷۵). روشن است که روش تدریس مورد استفاده در سطح تحصیلات تکمیلی با روش مورد استفاده در دوره ابتدایی متفاوت خواهد بود. معلمان نمی‌توانند بر یک یا دو روش تدریس محدود باشند (خنifer ۱۳۸۹، ۴۳). علاوه بر این روشهای تدریس در برخی منابع بالغ بر ۳۰۰ مورد گزارش شده‌اند. پرداختن به تمامی این روشها بسیار فراتر از هدف این نوشتار است؛ ولی در عین حال این بخش سعی در بیان برخی از مهمترین روشهای تدریس دارد.

### روش حفظ و تکرار

در این روش اطلاعات یا معلوماتی کلی مطرح می‌شود که نیاز به حفظ و به خاطر سپاری دارد. این روش از روشهای قدیمی آموزش است و فرمول کلی آن به حافظه سپردن مطالب، تکرار آنها و در مرحله بعد بازگرداندن آنهاست. عرضه‌ی مفاهیم در این روش با معلم بوده و حفظ و تکرار و بازیابی آن به عهده دانشجوست. این روش در به یاد سپاری اصول، قواعد و مفاهیم کلی مانند مسائل مذهبی می‌تواند مفید باشد. عوامل انگیزشی در این روش ترس از امتحان و پاداش و تنبیه است و انضباط در آن آمرانه، دستوری و بسیار سخت است (خنifer ۱۳۸۹، ۸۲). در این روش به خوبی می‌توان از خلاصه برداری و سایر فنون حافظه استفاده نمود (پتی ۱۳۸۵، ۱۵۶). این روش همچنان در مدارس و نیز دانشگاههای کشور ما مورد استفاده فراوانی دارد.

### روش سخنرانی

از زمانهای بسیار قدیم این روش متداول بوده و سرمنشأ آن زمانی است که کتاب وجود نداشته و کسی مأمور خواندن کتاب برای عده زیادی می‌شده، تا شاگردان از آن یادداشت برداری کنند. یعنی همان دیکته کردن که رفته رفته به سخنرانی تغییر شکل داده است. این روش بهترین شیوه توضیح مطالب یا تفهیم یک موضوع جدید است، چون در صورت لزوم مطلب با مقدمه‌ای مناسب و توضیحی کامل، خلاصه و جمع بندی شده و به فراگیران عرضه می‌شود. این روش مستلزم وجود برخی ویژگی‌های شخصیتی مانند: صدا، روش سخن‌گویی، روانی سخن، آرامش و نظم است (خنifer ۱۳۸۹، ۱۳۰). با وجود پیدایش روشهای بسیار نوین در حوزه تدریس، هنوز اکثر معلمان بیش از ۶۰٪ از وقت کلاس را به سخنرانی می‌پردازند (پتی ۱۳۸۵، ۱۶۲).

### روش یاران یاور

از این روش به عنوان انقلابی در تدریس یاد می‌شود. این روش از نظریات شاگرد محور و الگوهای اجتماعی تدریس نشأت می‌گیرد. این روش شاگردان را چنان سازمان می‌دهد که بتوانند در پاسخ به تکالیف شناختی و اجتماعی الگوهای تدریس و پردازش اطلاعات به یکدیگر کمک کنند. افراد در این روش به چندین گروه دو نفری تقسیم شده این دو تجربیات کلاسی خود را یادداشت نموده و با یکدیگر به اشتراک می‌گذارند و در مورد آن به بحث می‌نشینند. پس از آن گروهها گسترش می‌یابند و هر گروه یافته‌های خود را با گروههای دیگر توسط سرگروه خود قرار می‌دهد. این روش مسئولیت مشترک و تعامل و احساسات مثبت نسبت به تکالیف در فراگیران ایجاد می‌کند (خنیفر ۱۳۸۹، ۱۳۵).

### روش پرسش و پاسخ

در این روش استاد سؤالات صریحی را در مورد درس مطرح نموده و به فراگیران فرصت بررسی و کنکاش می‌دهد. در این روش می‌توان سؤالات خلاقانه‌ای طراحی نمود و یا کلاس را به گروههایی تقسیم نمود که سؤالاتی را از یکدیگر بپرسند. موضوعی که در این روش باید دقت نمود این است که استاد باید فرایندی را در پیش گیرد که تک تک دانشجویان به تلاش برای یافتن پاسخ سؤال و یادگیری پردازند نه اینکه تنها در پی یافتن پاسخ از دانشجویان خاصی باشد (خنیفر ۱۳۸۹، ۱۴۲). در این روش باید از سؤالات ساده شروع نمود و سپس پا به عرصه سؤالهای تحلیلی نهاد. سؤالها چندین دسته هستند: سؤالاتی که به یادآوری داده‌ها محدود می‌شوند، مانند: صورتهای مالی را نام ببرید. سؤالاتی که به مشاهده مربوط می‌شوند، مانند: در ترازنامه چه می‌بینید؟ سؤال نماها که انتظار پاسخ مشخصی از آنها می‌رود، مانند: در این شکل چه می‌بینید؟ فرضیه‌های نظری مانند اینکه اگر همه حسابداران متقلب باشند چه اتفاقی خواهد افتاد؟ و... (پتی ۱۳۸۵، ۱۷۱).

### روش مباحثه‌ای

این روش بر مبنای لذت انسان از مباحثه با هم‌نوع بنا نهاده شده‌است. حال چه بهتر آنکه در این مباحثه فرد موضوع جدیدی را نیز بیاموزد. معلم در این روش نقش راهنما و هدایت‌گر را دارد

و موضوعی را در کلاس به بحث می‌گذارد تا یادگیرندگان با همفکری یکدیگر آن موضوع را فراگیرند (خنیفر ۱۳۸۹، ۱۴۵). در این روش تفاوت با بگو مگو- که شکلی رقابتی دارد- در این است که در روش مباحثه رقابت مبنای اصلی نیست. بنابراین باید برای رسیدن به جمع‌بندی مشترک در آن تلاش همکارانه وجود داشته باشد (پتی ۱۳۸۵، ۱۷۶).

### روش دیداری (نمایش علمی)

در این روش مدرس استفاده از نوعی ابزار یا اجرای کار یا مهارتی را در معرض مشاهده فراگیران می‌گذارد. این روش بر توانایی مشاهده استوار است. استفاده از اشیای واقعی و یا مدلی از اشیای غیرقابل دستیابی در محیط تدریس در این روش متداول است (خنیفر ۱۳۸۹، ۱۵۲). در این روش مدرس می‌تواند با ایجاد چند اشتباه عمدی در یک مسئله یا موضوع نحوه رفع آن را به فراگیران بیاموزد. قبل از اجرای این روش باید تمریناتی متناسب با موضوع به فراگیران داده شود تا پس از این مرحله نحوه عمل مدرس الگوی مناسبی برای حل مسائل حل شده و یا حل نشده ارائه دهد، اشتباهات احتمالی فراگیران را اصلاح کند و یادگیری را قوت بخشد (پتی ۱۳۸۵، ۱۸۲).

### روش دستیاری

تحقیقات مختلف ثابت نموده‌اند که شاگردان به خوبی از یکدیگر حرفه‌ها و روش‌ها را یاد می‌گیرند. استاد در این روش از میان فراگیران چند نفر را به دستیاری خود برمی‌گزیند و با آموختن مطلبی به آنان راه را برای یادگیری سایر فراگیران از این دستیاران منتخب فراهم می‌نماید (خنیفر ۱۳۸۹، ۱۶۰). این روش در سطح تحصیلات تکمیلی کارایی بالاتری داشته و هم اکنون نیز در دانشگاه‌های کشور مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### روش ایفای نقش (نمایشنامه)

این روش در حقیقت تجسم عینی آموخته‌ها و موضوعات است؛ و در مورد مسائلی کاربرد دارد که توانایی بالقوه برای تبدیل شدن به نمایشنامه را دارند. امروزه در بسیاری از علوم از این روش استفاده می‌شود. در این روش باید مدرسان، فراگیرانی را که استعداد هنری بیشتری دارند را در جهت تفهیم مفاهیم به آنها و سایر فراگیران به خدمت گیرند. این روش برای از بین بردن

کمرویی فراگیران، مناسب بوده و تحرک و تنوع بیشتری به کلاس می‌بخشد. مدرس با این روش موجب ایجاد تداعی معانی به کمک ذهن نمایشی فراگیران می‌شود (همان، ۱۶۵).

### روش گردش علمی

گاهی در هنگام آموزش یافتن مصادیق عینی مطالب درسی در جهان خارج از محیط کلاس ضرورت می‌یابد. بازدید از کارخانه‌ها، نمایشگاه‌ها، کتابخانه‌ها، شخصیت‌ها و سازمان‌ها و مراکز علمی-پژوهشی از این دست هستند. این روش مشاهده و بررسی عینی، توانایی عملیاتی و گزارش نویسی فراگیران را تقویت می‌نماید. گردش علمی لزوماً مدت زمان زیادی به طول نمی‌انجامد و می‌تواند از یک مشاهده چند دقیقه‌ای تا یک گردش کامل چند روزه تغییر نماید. در این روش فرآیند یادگیری پایدارتر خواهد بود و اگر با برنامه مناسب اجرا شود کیفیت آموزشی بالایی خواهد داشت (همان، ۱۷۱). این روش امکان برقراری پیوند میان حرفه و دانشگاه را فراهم می‌نماید.

### روش بحث گروهی

این روش بر فعالیت‌های گروه در امر یادگیری تکیه دارد. فراگیران در این روش جهت اظهار نقطه نظرات و دیدگاه‌هایشان، آزادی عمل بیشتری از سوی مدرس خواهند داشت. مدرس در این روش نقش هدایت‌گر و رهبر بحث را ایفا می‌کند. مدرس، جرقه بحث‌های گروهی را با طراحی سؤالی استدلالی خواهد زد و کمتر خود به عنوان طرفی از بحث در این بحث‌ها شرکت خواهد نمود. وی در ادامه و در صورت لزوم سؤالی را در ارتباط با بحث طراحی نموده و سعی در ایجاد ارتباط صحیح میان اعضای گروه‌ها دارد. این روش در مطالعه مباحث روز و مباحث اجتماعی کاربرد فراوان دارد. کارگروهی را قوت می‌بخشد و عمده‌تاً مناسب کلاسهای تا سقف ۲۰ دانشجو می‌باشد (همان، ۱۸۲).

### روش مطالعه موردی

مطالعه موردی روشی است که استفاده از موقعیتهای واقعی و فراگیر را سریعتر به مفاهیم اصلی درس می‌رساند. اگر در این روش موضوع به درستی انتخاب شود و به درستی مورد مطالعه



شاگردان قرار گیرد و سؤال‌های مناسبی از جانب مدرس در مورد آنها مطرح شود، نتیجه گیری فردی و قضاوت فراگیران در اثر اجرای آن به طرز چشمگیری بهبود یافته و تبادل افکار یادگیرندگان سریع‌تر امکان‌پذیر می‌گردد. در نتیجه این روش، روحیه انتقادی فراگیران را افزایش می‌دهد و در عین فعال نمودن دانشجو، خلاقیت‌های وی را نمایان می‌سازد (خنیفر ۱۳۸۹، ۱۸۱). لازم به ذکر است این روش روشی مبتنی بر حل مسئله می‌باشد و درگیری ذهنی خوبی را در ذهن فراگیران ایجاد می‌نماید. مورد بحث شده می‌تواند از یک مسئله مکتوب یا حتی از یک فیلم ویدئویی باشد (مک کیچی و سوینیکی ۱۳۸۸، ۱۲۰).

### روش آزمایشی (اکتشافی)

در این روش فراگیران ترغیب می‌شوند تا بدون آموزش دقیق و خاص قبلی به اکتشاف و بازیابی مطالب و مفاهیم درسی پردازند. راهنمایی‌های مدرس در این میان بسیار حائز اهمیت خواهد بود؛ زیرا علاوه بر اینکه فراگیران شخصاً به اهمیت و صحت یا سقم یک موضوع پی خواهند برد و یادگیری با کیفیتی را تجربه خواهند کرد، مدرس نیز باید موقعیت کلی را به درستی برای فراگیران مجسم نماید تا احیاناً در این مسیر به بیراهه نروند و لذت یادگیری آنان دوچندان شود. این روش حس کنجکاوی و جستجوگری فراگیران را افزایش داده و باعث ارتقای اعتماد به نفس آنان خواهد شد (خنیفر ۱۳۸۹، ۱۷۷). تفاوت عمده این روش با روش‌های معلم محور در این است که در این روش فراگیران برخلاف روشهایی که تصورات و اصول و فنون توضیحی توسط معلم را به آنها دیکته می‌نماید و از آنان انتظار دارد که این موارد را به یاد آورند و به کار گیرند تنها با اندکی راهنمایی و آمادگی اولیه توسط معلم شخصاً این اصول و فنون را کشف می‌نمایند (پتی ۱۳۸۵، ۱۹۰).

### روش داستان‌گویی

مدرس با کمک این روش می‌تواند مطلبی را در قالب یک داستان و به صورت غیرمستقیم منتقل نماید. این روش در رشته‌های علوم انسانی بسیار قابلیت کاربرد دارد. اندازه داستان‌ها باید معقول بوده، پیام مثبتی را به همراه داشته باشند. استفاده از کنایات هنرمندانه در این داستانها به

نیکی ذهن فراگیران را به صورت غیر مستقیم به سرمنزل مقصود می‌رساند. این روش به رشد تخیل و احساسات فراگیران کمک می‌نماید و بالطبع مهارت زیادی را از جانب مدرسان می‌طلبد (خنifer ۱۳۸۹، ۱۸۴).

### روش حل مسئله

بر این اساس که منشأ هر پژوهش، سؤال یا فرضیه‌ای است که در ذهن محقق ایجاد می‌شود و وی به دنبال راه حل آن در دنیای خارج می‌گردد، می‌توان تک تک درس‌ها را نیز به فراگیران منتقل نمود. این روش بسیار فعال و ابتکارآفرین بوده و بر مبنای استناد، استوار است. راهنمایی‌های سودمند مدرس نقش به سزایی در اجرای این روش خواهد داشت (خنifer ۱۳۸۹، ۱۸۰). یادگیری مبتنی بر مسئله بر این واقعیت استوار است که انسان به صورت فردی تکامل یافته و برای حل مشکلاتش تشویق شده و رفته‌رفته هر دانشی را که در جهت حل موفقیت آمیز چالش‌های پیش روی خود بوده جستجو نموده‌است. بر این اساس اگر قبل از مطالعه موضوعی مرتبط و مسئله‌ای واقعی ارائه شود دانشجویان اطلاعات مورد نیاز خود را جستجو نموده و تحریک به یادگیری می‌شوند. این روش از گروه‌های مختلف تشکیل شده و یک استاد یا دانشجوی زبده از سالهای بالاتر تحصیلی نقش تسهیل کننده را در آن ایفا می‌کند و موجب می‌شود مطالب آموخته شده در کلاس، خلاصه شده و با مهارت‌های پیشین فراگیران ترکیب شوند (مک کیچی و سونیک ۱۳۸۸).

### برخی روشهای جدیدتر تدریس

همانطور که پیش از این نیز اشاره گردید بحث‌های علمی در سالهای اخیر محمل نظریاتی است که بر اهمیت دادن به فراگیران و در مرکز توجه قرار دادن آنان در فرآیند تدریس تکیه دارد. بر همین اساس روشهای آموزشی انفرادی مختلفی در دهه‌های اخیر ایجاد شده‌اند که قائل بر متفاوت بودن شخصیت، خلق‌و‌خو و یادگیری فراگیران هستند و تاکید بر آموزش منحصر به فرد هریک از فراگیران بر اساس عوامل یادشده دارند. **آموزش به کمک کامپیوتر** را می‌توان نمونه‌ای از این روشها دانست. **روش واحد پروژه** نیز یکی دیگر از روشهای آموزش فردی

است؛ که در آن مسئله به انتخاب فراگیر به صورت پروژه‌ای یکتا به فراگیر داده می‌شود و وی را ترغیب به جستجو و کنکاش در باب آن می‌نماید. نکته‌ای که باید در مورد روشهای انفرادی به آن توجه نمود این است که در این روشها لزوماً به فراگیران به صورت فردی آموزش داده نمی‌شود؛ بلکه در پاره‌ای موارد این روشها در محیط فعالیتهای گروهی و به قصد یادگیری تک‌تک افراد نیز صورت می‌پذیرد (خنifer ۱۳۸۹). **بازی و شبیه سازی** نیز روشی فعال در یادگیری است. در روش بازی استاد به فراخور درس مورد مطالعه می‌تواند بازیهایی را طراحی و اجرا کند. مثلاً: مجموعه‌ای از کارت‌های بازی حاوی اطلاعات صحیح و غلط علمی به دانشجویان داده شود تا در قالب فردی یا گروهی به شناسایی صحیح از غلط بپردازند و در عوض پاسخ صحیح خود امتیاز دریافت کنند یا کلاس در قالب گروههای مختلف در مورد موضوعی به رقابت بپردازد و کار آنها توسط مدرس یا فراگیران دیگر مورد داوری قرار گیرد. با گسترش فناوری‌های جدید شبیه‌سازی فعالیتهای خطیر و پرهزینه و غیرقابل لمس در دنیای واقعی، در محیط کلاس به راحتی دستیافتنی و آموزش دادنی گشته‌اند (پتی ۱۳۸۵).

شبیه سازی کامپیوتری در تدریس روشهای تحقیق بسیار کمک کننده گزارش شده‌است. در این ارتباط دانشجویانی که استعداد کم و مهارت شناختی پایینی دارند، به کمک شبیه سازی نسبت به روشهای ساختارمندتر رشد بیشتری خواهند نمود. مهمترین مزیت روش شبیه‌سازی بدل نمودن فراگیر از یک تماشاچی صرف به یک عنصر فعال در فرآیند آموزش می‌باشد. در نهایت بازی و شبیه سازی با ایجاد چالش فکری باعث بالارفتن اعتماد به نفس، کنجکاوی و کنترل درونی و افزایش قوه تخیل خواهد شد (مک کیچی و سونیکی ۱۳۸۸).

### فناوری آموزشی و رسانه‌های یادگیری-یاددهی

فناوری آموزشی، به هر نوع وسایل ارتباط با دیگران به جز ارتباط مستقیم و رودررو یا ارتباط شخصی اطلاق می‌گردد. در توضیح این جمله می‌توان وسایل حقیقی که معلم را در تدریس یاری می‌دهند مانند نرم افزار، برنامه، شبکه، پروژکتور و... را نام برد و یا در مراتب بعد به مهارت‌های مورد نیاز برای تولید یا به کارگیری موثر وسایل و تجهیزات مانند نویسندگی و برنامه نویسی، درک فرآیند آموزشی و چگونگی انتخاب ابزار و وسایلی برای بهره‌گیری مناسب و

حمایت از این فرآیندها و... اشاره نمود (بیتز و پول ۱۳۸۸). تفاوت فناوری و رسانه‌های آموزشی در این است که فناوریها عمدتاً ماهیت فیزیکی دارند و به خودی خود پیامی را منتقل نمی‌کنند؛ ولی رسانه‌ها وسایل برقراری ارتباطند و برای برقراری ارتباط به منبع اطلاعاتی، وسیله انتقال پیام و گیرنده نیاز دارند.

رسانه‌های اولیه آموزشی ۵ دسته‌اند:

۱. ارتباط مستقیم و رودررو (حضوری)
۲. نوشتار یا متن (شامل گرافیک و تصاویر ثابت)
۳. صوت
۴. تصویر
۵. چند رسانه‌ای‌های دیجیتال

به جز گروه اول سایر گروهها به کمک فناوریهای مختلف همچون: دی‌وی‌دی، تلویزیون، اینترنت، ماهواره و... منتقل می‌شوند. در نگاره ۱ فناوری‌های مختلف از منظر یک سویه یا دو سویه بودن و هم زمانی یا ناهم زمانی طبقه بندی گردیده‌اند.

فناوریا				
کاربستهای فناوری یکسویه		کاربستهای فناوری دوسویه		
همزمان	ناهمزمان	همزمان	ناهمزمان	رسانه
سخنرانی	جزوه (یادداشت)	سمینار		رودررو (حضوری)
	کتابها		نامه	نوشتار
رادیو	نوار صوتی	آموزش تلفنی کنفرانس صوتی		صوت
شبکه تلویزیون ملی، کابلی و ماهواره‌ای	نوارهای ویدئویی	ویدئو کنفرانس		تصویر
انتشار با وب، صداها استریمینگ (جریانی) و ویدئوی استریمینگ	وب سایت‌ها، دی‌وی دی‌ها، اشیا یادگیری و تصاویر چند رسانه‌ای	اتاق‌های گفتگو، کنفرانسهای وب	پست الکترونیک، سالنهای بحث	چند رسانه‌ای دیجیتال

نگاره ۱ انواع رسانه‌های یادگیری از حیث همزمانی و ناهم زمانی در مقابل یک سویه و یا دو سویه

فناوری دوسویه به فناوری‌هایی مانند: ویدئو کنفرانس، ایمیل، اتاق‌های گفتگو و... اطلاق می‌گردد که فرصت‌های یکسان بین تمامی مخاطبان ایجاد می‌کند. در سوی دیگر فناوری‌هایی وجود دارند که در آنها فقط ارسال وجود دارد و از تعامل میان گیرنده و فرستنده خبری نیست؛ مانند: کتاب، رادیو، تلویزیون و... از منظری دیگر دو دسته فناوری موجود است. یکی فناوری‌های هم‌زمان که در آنها همه مخاطبان در زمان مشخصی با یکدیگر مشارکت می‌کنند و در سوی دیگر فن آوری‌های ناهم‌زمان که در آنها هر زمان که فناوری برای مخاطب مناسب باشد توسط وی مورد استفاده قرار می‌گیرد. معیار مناسب برای انتخاب فناوری آموزشی در ابتدا سرواژه‌ی ACTIONS بوده که به SECTIONS تغییر یافته است. نگاره ۲ به خوبی و به تفصیل این سرواژه‌ها را به تصویر می‌کشد. استفاده از فناوری‌ها و رسانه‌ها مستلزم در نظر گرفتن موارد بسیاری است که در بخش‌های بعد به آنها می‌پردازیم.

A-Access = میزان دستیابی به فناوری.	S-Students = میزان تناسب فناوری با دانشجویان
C-Cost = هزینه فناوری.	E-Ease of use = میزان سادگی کار با فناوری
T-Teaching & learning = میزان پشتیبانی آن از فرآیند یاددهی-یادگیری.	C-Cost = هزینه فناوری.
I-Interactivity = نوع تعاملی که فناوری ممکن می‌سازد.	T-Teaching & learning = میزان پشتیبانی آن از فرآیند یاددهی-یادگیری.
O-Organizational Issue = خواسته‌های سازمان و موانع پیش روی آنها	I-Interactivity = نوع تعاملی که فناوری ممکن می‌سازد.
N-Novelty = تازگی فناوری	O-Organizational Issue = خواسته‌های سازمان و موانع پیش روی آنها
S-Speed = سرعت فناوری	N-Novelty = تازگی فناوری
	S-Speed = سرعت فناوری

نگاره ۲ معیارهای انتخاب یک رسانه آموزشی مناسب

### هوش چندگانه

نظریه هوش‌های چندگانه<sup>۲۵</sup> نخستین بار توسط فردی به نام هاوارد گاردنر در سال ۱۹۷۵ بیان شد. وی معتقد بود که معیارهای سنتی ارزیابی هوش مثل آزمون ضریب هوشی (IQ) قادر به تشریح توانایی‌های شناختی نیستند (طباطبایی ۱۳۸۸). این اندیشمند روانشناس به نوعی نظریه غالب

درباره مقوله هوش که همان نگاه تک مساحتی به هوش است را رد نمود (مهرمحمدی ۸۸). وی در ابتدا هفت نوع هوش جداگانه را در زمینه آموزشی بررسی نمود و در پی آن و در سالهای بعد چند هوش را به این هفت گانه اضافه کرد (حسینی بیدخت ۱۳۸۷، ۱۱۷). هفت هوش مورد نظر وی در ابتدا شامل: هوش منطقی-ریاضی، هوش زبانی-کلامی، هوش تجسمی-فضایی، هوش جنبشی-جسمانی، هوش موسیقایی-ریتمی، هوش میان فردی و هوش درون فردی بودند و در سالهای بعد وی هوش طبیعت گرا و هوش وجودگرایی (معنوی) را نیز به تقسیمات خود اضافه نمود (همان، ۱۲۰).

گرچه وی تمامی افراد را از تمامی هوش‌ها بهره‌مند می‌داند و اکثر قریب به اتفاق انسانها را در نقطه‌ای بین رشد حداکثر این هوش‌ها و فقدان آنها می‌داند، ولی در پاره‌ای از موارد در باب افراد نابغه بروز هوش‌های مختلف در آنان را به علت قوت بیشتر آنان در یک نوع هوش نسبت به سایر هوش‌ها همچون برافراشتگی کوه سترگ در میان زمین‌های هموار دانسته و در سوی دیگر طیف، افرادی که دچار آسیب‌های مغزی خاص شده‌اند را در یک یا چند هوش آنقدر ضعیف می‌داند که این نوع هوش‌ها در آنان را بسیار کم‌رنگ و در مرز ناپدید شدن برمی‌شمرد (آرمسترانگ ۱۳۸۹). وی حتی افراد موجود در فرهنگ‌های مختلف را به علت ارزش‌های متفاوتشان با سایر فرهنگ‌ها در هوش‌هایشان متفاوت می‌داند (حسینی بیدخت ۱۳۸۷). از آن رو که بررسی و ذکر خصوصیات کامل این هوش‌ها از حوصله‌ی این نوشتار خارج است تنها به صورت مختصر و در قالب چند نگاره به توضیح این هوش‌ها خواهیم پرداخت. این اشاره مختصر در پیشبرد موضوع مورد بحث این نوشتار مفید خواهد بود. در قدم بعد به موضوع اصلی مورد بحث یعنی نقش این هوش‌ها و چگونگی استفاده از آنها را در فرآیند آموزش می‌پردازیم.

همانطور که در نگاره ۳ مشاهده می‌شود هریک از هوش‌ها شاخصه‌ی خاص خود و نمادهای منحصر به فردی دارند. برای مثال دانش آموز یا دانشجویی که در رفتارهای خود به دنبال استدلال‌ها منطقی و رابطه بین پدیده‌هاست از هوش ریاضی-منطقی بالایی برخوردار است و در سوی دیگر دانشجویی که به آسانی به درک احساسات و انگیزه‌های دیگران نایل می‌آید دارای هوش بین فردی بالاتری نسبت به همسالان خود می‌باشد. ستون سوم و چهارم این نگاره نیز بیانگر عوامل توسعه هریک از هوش‌ها و روش‌های پرورش هریک از آنهاست. برای مثال از آن رو که

زمان بروز حداکثری هوش کلامی در زمان کودکی است، می‌توان با به‌کارگیری روشهایی در این سنین خطیبان توانمندی تربیت نمود و با فعالیت‌های آموزشی همچون داستان‌سرایی می‌توان یادگیری این دسته از فراگیران را بهبود بخشید؛ درحالی‌که این واقعیت هرگز مانع از قوت بخشیدن به هوش کلامی در سنین بالاتر نمی‌شود. با این تفاوت که در سنین بالاتر نمی‌توان به حد کودکی این روشها را در پرورش هوش مذکور موثر دانست. برشمردن این روشهای توسعه از آن رو حایز اهمیت‌اند که به عقیده‌ی گاردنر هر انسان معمولی می‌تواند با اتخاذ روشهایی تمامی هوش‌های خود را به سطح معقولی برساند (آرمسترانگ ۱۳۸۹) که این خود بیانگر تاثیر آموزش و تدریس بر روی هوشهای انسان و به زبان دیگر توانایی‌های وی است.

### نگاره ۳ مؤلفه‌های اصلی هریک از هوشها به همراه عوامل توسعه هر کدام و روشهای پرورش آنها

هوش یا بصیرت	مؤلفه اصلی	عوامل توسعه	روش‌های پرورش ارزشها
زبان شناختی	حساسیت نسبت به صدا، ساختار و معنا	اوج در اوایل کودکی و بقا تا سن پیری	داستان‌های شفاهی، داستان‌سرایی و ادبیات
منطقی-ریاضی	شناسایی و استعداد منطقی و ریاضی روابط، توانایی بیان استدلال منطقی	اوج در نوجوانی، افت پس از ۴۰ سالگی	کشفیات علمی، فرضیه‌های ریاضی و سیستم شمارش و طبقه‌بندی
مکانی	توانایی درک درست جهان به صورت بصری و ایجاد تغییر در برداشت‌های ابتدایی	افکار توپولوژیکی در اوایل کودکی تا شناسایی اقلیدسی در ۹ تا ۱۰ سالگی	کارهای هنری، سیستم‌های دریاوردی، طرح‌های معماری و اختراعات
حرکتی-جسمانی	توانایی کنترل حرکات بدن و جابجایی ماهرانه اشیا	تغییر بر اساس برخی مؤلفه‌ها مانند قدرت، انعطاف پذیری و نمایش بدون کلام	صنایع دستی، حرکات ورزشی، کارهای نمایشی و مجسمه‌سازی
موسیقایی	توانایی خلق و درک ریتم، ارتفاع، طنین و درک فرم حالات موسیقایی	گسترش هوش اولیه-بحران زدگی نواغ	آهنگسازی، نوازندگی و ضبط
میان فردی	قابلیت درک و بروز واکنش نسبت به روحیات، خلق و خو، انگیزه و خواست‌های دیگران	الحاق/ترکیب در طول ۳ سال نخست	اسناد سیاسی و موسسه‌ها یا نهادهای اجتماعی
درون فردی	دستیابی به حیاظ حسی و توانایی تمیز احساسات و شناخت توانایی	شکل‌گیری مرز میان خود و دیگری در ۳ ساله نخست	سیستم‌های دینی، نظریه‌های روانشناسی و مقررات عبور و مرور
طبیعت‌گرا	مهارت تشخیص اعضای یک گونه، شناسایی گونه‌های مشابه و درک تفاوت میان گونه‌ها	به نحو شگفت‌آوری در برخی کودکان نمود می‌یابد. تحصیل یا تجربه باعث افزایش مهارت-های معمولی و خاص می‌شود	رده‌بندی مردمی، دانش‌های گیاهی، آیین شکار و اسطوره‌شناسی روح حیوانات

سوال بسیار مهمی که ممکن است برای هریک از خوانندگان این سطور پدید آید این است که چگونه می‌توان به برجسته بودن نوع خاصی از هوش در یک فراگیر پی‌برد؟ به عقیده گاردنر سنجش نوع هوش غالب در هر یادگیرنده به استثنای برخی از انواع هوش مانند هوش ریاضی-منطقی، به کمک آزمونهای متداول روانشناسی که غالباً به شکل چندگزینه‌ای، نوشتاری و یا حتی ترسیمی هستند توفیق چندانی به دست نخواهند آورد؛ بلکه وی یکی از راههای شناسایی هرچه بیشتر این هوشها در یادگیرندگان مختلف را تعامل چندجانبه مدرس با یادگیرنده می‌داند. این نظریه پرداز توانا در این مورد برای توضیح ساده و قابل فهم موضوع، نوع شیظتهای یادگیرندگان در کلاس درس را شاهی بر نوع هوش غالب آنها می‌داند. برای مثال زمانی که مدرس به توضیح درس می‌پردازد یادگیرنده‌ای که هوش تجسمی فضایی قوی‌تری دارد مشغول به نقاشی کشیدن از موضوعاتی است که به درس نامربوط هستند. چنین یادگیرنده‌ای با این رفتار به مدرس خود به زبان بی‌زبانی می‌گوید: من به این صورت بهتر درس را یاد خواهم گرفت؛ اگر می‌توانی شروع کن وگرنه روش تدریس تو درمورد من کارایی نخواهد داشت (آرمسترانگ ۱۳۸۹). با این مقدمه به سراغ روشهای تدریس مطابق هر نوع هوش و در پایان این بخش به تدریس چندهوشی خواهیم پرداخت.

حال که به صورت گذرا وجود هوشهای مختلف در انسان را مرور کردیم به جنبه‌ی کاربردی‌تر این موضوع یعنی چگونگی به‌کارگیری این هوشها در فرآیند تدریس را می‌آموزیم. آرمسترانگ (۱۳۸۹) و آذرفر (۱۳۸۶) به نیکی به این مقوله پرداخته‌اند. تا آنجا که برای فراگیرندگانی با هوشهای برجسته‌ی مختلف روشهای تدریس متفاوتی را پیشنهاد می‌دهند. به منظور تحریک هوش زبانی-کلامی چند راه پیشنهاد شده‌است که از آن جمله می‌توان به داستان سرایی یعنی نوعی ارتباط دادن مفاهیم با داستان‌ها و نقل داستان‌هایی که مطلب مورد انتقال را از راه هوش کلامی و خارج از چارچوبی خشک و نامفهوم برای یادگیرنده‌ای که برای نخستین بار موضوعی را می‌شنود اشاره نمود. استقبال از افکار بکر دانشجویان در حوزه‌ی موضوع مورد آموزشی یکی از راههای دیگر تحریک هوش کلامی است. فقط کافی است افکار دانشجویان را بدون ارزش گذاری شنید و به تمامی آنها اهمیت داد. انتشار رسمی یا غیر رسمی مقالات و یا حاصل تجربیات دانشجویان برای سایرین و امکان نقد نظرات مکتوب آنان توسط سایر دانشجویان



و یا حتی صاحب‌نظران و اساتید نیز یکی از راههایی است که نقش به سزایی در پرورش توانایی کلامی دانشجویان و بیان مسایل درسی و غیر درسی آنان دارد.

یکی از راههای تقویت و تحریک هوش ریاضی-منطقی، بیان اعداد و ارقام مختلف و وارد کردن اعداد در موضوعاتی که کمتر با عدد سر و کار دارند و یا یافتن الگوهایی عددی بین مفاهیم یک موضوع درسی که به اصطلاح کمیت نمایی خوانده می‌شود می‌باشد. یک ذهن منطقی زمانی که اطلاعات را بر پایه یک ساختار عقلایی ببیند برانگیخته شده و به فعالیت می‌پردازد؛ از این رو طبقه‌بندی و رده‌بندی موضوعات درسی در الگویی نظام‌مند و ساختار دادن هرچه بیشتر مفاهیم مورد یادگیری در افرادی با هوش منطقی ریاضی کارگشا خواهد بود

هوش یا بصیرت	فعالیت‌های آموزشی	منابع آموزشی	شیوه‌های آموزشی
زبان شناختی	سخنرانی، مباحثه، بازی با کلمات، داستان‌سرایی	کتاب، ضبط صوت، ابزار تایپ	خواندن، نوشتن، صحبت کردن و گوش دادن به آن
منطقی-ریاضی	معما، حل مسائل، تجربیات علمی، محاسبات ذهنی، تفکرات موشکافانه	ماشین حساب، تجهیزات علمی، بازی‌های ریاضی	کمیت‌گذاری، تفکر دقیق، قرارداد در یک چارچوب منطقی و تجربه آن
مکانی	معرفی بصری، فعالیت‌های هنری، استعاره، تجسم و نقشه ذهنی	نمودار، نقشه، ویدئو، لگوها، خطاهای چشمی، دوربین و...	دیدن، کشیدن، تجسم، رنگ آمیزی و نقشه ذهنی
حرکتی-جسمانی	یادگیری‌های علمی، نمایشنامه، فعالیت‌های لمسی	ابزارهای تولید، خاک رس، منابع یادگیری لمسی	ساختن، نمایش دادن، لمس کردن، حرکات ورزشی
موسیقایی	یادگیری ریتمیک و استفاده از اصوات یا آواز در تدریس	ضبط صوت، مجموعه نوارها و ابزار موسیقی	آواز خواندن، ضربه‌زدن و گوش دادن به آن
میان فردی	یادگیری گروهی، آموزش به همسالان، فعالیت‌های اجتماعی و شبیه سازی	بازی‌های صفحه‌ای، محصولات مشترک با دیگران و وسایل نمایش	آموزش دادن، همکاری کردن و ارتباط برقرار کردن با آن
درون فردی	آموزش فردی، مطالعات مستقل، امکانات دوره مطالعاتی و ایجاد عزت نفس	یادداشت‌های روزانه و منابع طرح‌های تحقیقاتی	ارتباط‌دادن آن با زندگی شخصی خود، تصمیم‌گیری با توجه به آن و پاسخ براساس آن
طبیعت‌گرا	مطالعه طبیعت و اطلاعات بوم شناختی	گیاهان، حیوانات، ابزارهای دانشمندان طبیعی دان	ارتباط دادن آن با موجودات زنده و پدیده‌های طبیعی

نگاره ۴ روشهای مناسب آموزش هریک از هوشهای چندگانه

پرسش‌های سقراطی مدرس در جریان صحبت‌های فراگیران به آنها می‌آموزد که نظرات خود را تنها براساس احساسات و هیجانات زودگذر ابراز نمایند و به نوعی توانایی تفکر دقیق و موشکافانه را به یادگیرندگان می‌آموزد. تشویق فراگیران برای جستجوی مسایلی شبیه به آنچه با آن روبه‌رو هستند و استفاده از راه‌حل‌های مختلف و اطمینان از صحت و سقم این راه‌حل‌ها در مورد مسئله جدید راه دیگری برای غور نمودن در هوش منطقی-ریاضی دانشجویان است.

متأسفانه هوش تجسمی-مکانی یکی از هوش‌هایی است که در کلاسهای آموزشی متداول مغفول مانده است. در اغلب موارد تلاشی که مدرسین برای ارتباط با این هوش می‌نمایند تنها محدود به نوشتن چند مطلب و یا شکل بر روی تخته می‌باشد. در صورتی که برای توفیق در ارتباط با این هوش باید پا را فراتر از این حدود نهاد. برای مثال تجسم یک فضا که هر مطلب ذکر شده توسط مدرس در ذهن یادگیرنده بر آن نقش بندد و مطالب به صورت مجازی و تنها در ذهن یادگیرنده در آن کم و زیاد شوند، هوش تجسمی فضایی را به نوعی درگیر خواهد نمود. موضوع دیگر درباب این نوع هوش حساس بودن افرادی با این هوش به رنگ‌های متنوع است. استفاده از علامات و اشکال رنگی متعدد و اسلایدهای رنگی مناسب با موضوع درس که هنرمندانه طراحی و انتخاب شده باشند نقطه‌ی روشنی در دستیابی مدرس به هوش تجسمی-مکانی است. ترسیم تصاویر در آموزش و ارتباط تصاویر مناسب با موضوع درس و استعاره‌های تصویری به معنای در نظر گرفتن یک تصویر در ارتباط با یک مفهوم آموزشی در ذهن را به لیست راههای دسترسی به هوش تجسمی-مکانی اضافه نمایید.

هوش جنبشی-جسمانی یکی از هوش‌هایی است که برخلاف تصور عام در آموزش مفاهیم نظری قابلیت نقش‌آفرینی بسزایی خواهد داشت. یکی از روشهایی که از این هوش مدد می‌جوید، درخواست بازخورد از فراگیر با استفاده از مهارت‌های حرکتی خود است. بدین صورت که مدرس طی یک فرآیند قراردادی از فراگیران می‌خواهد که نسبت به ابهام یک موضوع، دیر فهم بودن آن و یا سادگی در انتقال مفاهیم فعالیتی حرکتی از خود نشان دهند. مثلاً با استفاده از زبان بدن خود هنگامی که درسی را به خوبی متوجه نشدند شروع به خاراندن سر خود کنند. راه دیگر برای نفوذ به این هوش اجرای نمایش توسط دانشجویان از مطالبی که آموخته‌اند می‌باشد. برای ارتباط برقرارکردن با این هوش مدرس می‌تواند مدتی از فرآیند تدریس را بی‌کلام و تنها با

استفاده از حرکاتی پانتومیم گونه پی گیرد. در جریان این حرکات مدرس به مخاطبان خود می-آموزد که چگونه هریک از مفاهیم را به شکل حرکت یا مجموعه‌ای از حرکات درآورند. ملزم نمودن دانشجویان به ساختن وسایل جدید براساس مفاهیمی که آموخته‌اند نیز فعالیتی ثمربخش در پرورش این هوش خواهد بود.

هوش میان فردی را می‌توان به عنوان دریچه‌ای به سوی ارتباط همکلاسی‌ها با یکدیگر و مدرس خود دانست. آنجایی که مدرس از فراگیران می‌خواهد نظرات خود و یا حتی احساساتشان را در مورد موضوعی خاص برای همشاگردی‌های خود بیان کنند، نادانسته یا دانسته هوش میان فردی آنان را به کار می‌گیرد. روش جالبی که می‌توان از آن به عنوان به کارگیرنده هوش میان-فردی به آن اشاره نمود، تشکیل پیکره و یا پیکره‌های انسانی از فرد فرد فراگیران است. در این روش هریک از آموزندگان نقش جزیی از یک سیستم را ایفا می‌نماید. مثلاً هریک نقش یک طرف از یک معادله یا کلمه‌ای در خلال یک جمله را می‌پذیرد. به نحوی که این اجزا با راهنمایی مدرس خود و با همکاری یکدیگر می‌توانند بسیاری از مفاهیم را بیاموزند و به ساینی که نظاره کننده هستند بیاموزانند. شبیه سازی محیط کلاس همانند محیط واقعی نوعی از فعالیت در دنیای خارج نیز نیاید از نظر مدرس تیزهوش دور بماند.

هوش درون فردی را با درون گرایی و درک مناسب احساسات و انگیزه‌های شخصی می-شناسیم. از این رو برقراری ارتباط با آن در تدریس را عمدتاً باید با توجه به خصوصیات فردی سامان‌دهی نمود. برای مثال فرصتی که مدرس برای اندیشیدن به مطالب ارائه شده به فراگیران می-دهد و توضیح و تفسیری که مدرس در پاسخ به سؤال فراگیران درمورد کاربرد این موضوع درسی در زندگی واقعی می‌دهد، همه با هوش درون فردی مرتبط هستند. حق انتخاب‌هایی که مدرس در فرآیند تدریس در اختیار آموزندگان می‌گذارد چه در مورد انواع روشها و چه در مورد زمانها و شرایط یادگیری همه و همه مربوط به هوش درون فردی هستند که مسئولیت پذیری فراگیران را بیشتر خواهد نمود. درگیر نمودن احساسات و عواطف فراگیرندگان مانند خنده، خشم، مخالفت شدید و یا سایر هیجانات هنری است که در رابطه با این هوش مدرس خوب باید از آن بهره‌ی کافی را ببرد.

موسیقی و صداهاى موزون مى تواند انسان را در به یاد آوردن تعلقاتش یاری رساند. در فرآیند تدریس برای ورود به عرصه‌ی هوش موسیقایی استفاده از ریتم‌ها، ضربه‌ها و سرودها برای القای مفاهیم، الگوها و طرح کلی بسیاری از موضوعات می‌تواند اثربخش باشد. راه دیگر مدد جستن از این هوش، پخش موسیقی مناسب درحین تدریس و استفاده از آن به نحو مطلوب در تثبیت برخی مطالب در حافظه فراگیران است. استفاده از نواها و اصوات مناسب در حین تدریس نیز مدرس را در یاددادن موضوعی به فراگیران یاری می‌رساند.

در سالهای متمادی تدریس مدرسین به این موضوع بسیار برخورد نموده‌اند که آموزنده‌ای مدت‌ها به محیط خارج از کلاس از پنجره خیره می‌شود. شاید این رفتار از این روست که آنچه بیرون از کلاس می‌گذرد بهتر از وقایع درون کلاس است. اینجاست که هوش طبیعت گرا ابزار موثری در ارتباط برقرار نمودن و تسهیل فرآیند یادگیری است. البته این نکته را نباید از نظر دور داشت که مرتبط نمودن مفاهیم با طبیعت بیرون و جهان خارج، هنری است که از هر مدرسی ساخته نیست. فراگیرانی که این گونه بهتر ارتباط برقرار می‌نمایند، غالباً با ذکر مثالهای درسی از محیط طبیعی یادگیری بهتری خواهند داشت. گاه شاید لازم باشد فرآیندی درسی را به وقایع موجود در طبیعت شبیه نمود تا در تدریس کارگر افتد. نگاره ۴ خلاصه مطالب گفته شده در مورد هوش‌های مختلف را به نمایش می‌گذارد.

### تدریس چندهوشی

روش چند مدلی یا چندهوشی گرچه روشی جدید است ولی از سالهای بسیار قبل اندیشمندانی کوشیده‌اند که انسان را به یک ساحت محدود نکنند و از تک تک توانایی‌های فراگیران در آموزش آنان استفاده کنند. حروف لمسی مونتسوری و رویکرد دوی به کلاس درس به عنوان مدل کوچکی از یک اجتماع را می‌توان از این دست دانست. در آموزش زبان هسته‌ی اصلی ایجاد هوش زبانی است ولی با این حال در این میان از فعالیت‌های عملی، موسیقایی، درون-نگری و فعالیت‌های گروهی نیز استفاده می‌شود. در روشی موسوم به مجموعه پیشنهادات<sup>۲۶</sup> از نمایش و ابزارهای بصری برای گشایش استعدادهای بالقوه استفاده می‌شود. بر اساس تئوری هوش‌های چندگانه مدرس باید به آن‌سوی متن و تخته سیاه گام بگذارد تا از این رهگذر ذهن

فراگیرندگان را بیدار نماید (آرمسترانگ ۱۳۸۹). این تئوری به مدرسین سراسر رشته‌های علمی می‌آموزد که روش تدریس می‌تواند برای هر کلاس و برای هر موضوع درسی و حتی برای هر گروه از فراگیران متفاوت باشد. آیا با توجه به این تئوری تعصب بر روی یک روش تدریس در طول زمان و در مورد درس‌ها و افراد متفاوت دیگر جایی خواهد داشت؟ آیا شایسته نیست که مدرسین در فرآیند تدریس خود کلیه کانالهای انتقال پیام را بیازمایند که مبدا هوشی سرشار از آموختن مطلبی محروم بماند؟ این گونه سؤالات مقدمه‌ای است برای بازنگری روش‌های تدریس و ابزارهای آموزشی در هر رشته‌ای از علم. بی‌شک علم حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست و نیازمند بازنگری در روش‌های تدریس خود است.

### انطباق هوش‌های چندگانه با رسانه‌های یادگیری-یاددهی

هر گروه از رسانه‌های یاددهی-یادگیری بر هوش‌های خاصی تاکید دارند و تنوع بهره‌گیری از رسانه‌های مختلف می‌تواند فعالیت‌های آموزشی را با ویژگی هوشی شاگردان بیشتری منطبق کند: رسانه نوشتاری و شنیداری بر هوش کلامی، رسانه دیداری بر هوش بینایی-فضایی، رسانه شنیداری بر هوش موسیقایی و رسانه‌های چندحسی بر هوشهای جنبشی بدنی، میان‌فردی، درون فردی و طبیعت‌گرا تاکید دارند (امیر تیموری ۱۳۸۳).

### تجزیه و تحلیل و بحث: آموزش حسابداری، کدامین روش، کدامین رسانه و کدامین هوش؟

در این بخش ماحصل کلیه بخش‌های پیشین این نوشتار و ارتباط آنها با علم حسابداری به همراه ارائه شواهدی از آنسوی مرزها بر استفاده از برخی از روشهای نوین در تدریس حسابداری و گزارش توفیق یا عدم توفیق آنها می‌پردازیم و به صورت مشابه استفاده از روشهای جدیدی که تاکنون در حسابداری آزمون نشده‌اند را استدلال می‌کنیم.

کیفیت در آموزش به همان میزانی که موضوع مورد تدریس اهمیت دارد، حایز اهمیت است. در پژوهشی نگارنده به اثری مهم در آموزش حسابداری اشاره دارد که موسوم به برنامه درسی پنهان<sup>۲۷</sup> است. بر این اساس نوع تدریس در علوم مختلف که حسابداری نیز یکی از آنهاست گرچه در ظاهر به صورتی خاص نمود می‌یابد ولی در عمل نقش‌های اجتماعی که حسابداران در زندگی

حرفه‌ای خود ممکن است بپذیرند متأثر می‌سازد. به عبارت دیگر آموزش حسابداری در واقع آموزش کلیه نقش‌های خوب یا بد اجتماعی حسابداران را در بطن خود دارد (Thomson and Bebbington 2004).

چگونگی استفاده از روشهای تدریس و فناوری‌های آموزشی متفاوت را می‌توان با الگوی ورود اطلاعات به مغز انسان از طرق مختلف مرتبط دانست. پتی (۱۳۸۵) معتقد است که ما ۸۷٪ از اطلاعات را از طریق چشم، ۹٪ از طریق گوش و تنها ۴٪ را از طریق لامسه دریافت می‌کنیم. از طرفی ۷۵٪ یادگیری ما از طریق حس بینایی، ۱۳٪ آن از طریق شنوایی، ۶٪ درصد از طریق لامسه خواهد بود و حس بویایی و چشایی نیز هر کدام بیش از ۳٪ از یادگیری را به خود اختصاص نمی‌دهند (خاقانی زاده و شکرالهی ۱۳۸۸).

رویکرد غالب در تدریس حسابداری عمدتاً بر پایه روش سخنرانی و حل مسئله توسط مدرس برای فراگیران است. رسانه‌هایی که در این رشته به کار می‌روند اکثراً نوشتاری هستند. این رسانه‌ها تنها توسط مدرس انتخاب می‌شوند و اطلاعات آنها از مدرس به فراگیران منتقل می‌شود. درحقیقت آموزش کنونی حسابداری انتقال مطالب از مواد درسی مدرسین به دفاتر دانشجویان است (Hosal-Akman و Simga-Mugan 2010). هوش‌های چندگانه در تدریس این علم مغفول مانده‌اند و مدرسین از تدریس چند روشی، چند رسانه‌ای و چند هوشی محرومند. به عبارت دیگر موضوعات مورد بحث در این نوشتار تاکنون به این صراحت و تفصیل ارائه نشده‌اند. در منابع مختلف روش سخنرانی مورد حجمه قرار گرفته است؛ ولی سخنرانی گرچه روشی است که به عقیده بسیاری از صاحب‌نظران اثر بخشی کافی را در تدریس و یادگیری ندارد؛ ولی اگر با فنون خاصی ترکیب گردد؛ می‌توان انتظار کلاسی پویا و دانشجویانی فعال داشت. به گواه مک کیچی (۱۳۸۸) سخنران موثر کسی است که بتواند توانایی‌های یک محقق، نویسنده، کم‌دین و بازیگر را با هم درآمیزد.

**فراشناخت** را شناخت شناخت یا دانستن شناخت و ... تعریف می‌نمایند. به عبارت دیگر فراشناخت عبارتست از این که یک فرد در مورد چگونگی فکر کردن و آموزش دیدن به خودآگاهی برسد (Schleifer and Dull 2009). یعنی بداند که چگونه یاد می‌گیرد و فرآیند آموزش در مورد او به چه نحو است. لزوم استفاده از مهارت‌های فراشناختی یکی از الزامات

دستیابی به فراگیران خودتنظیم<sup>۲۸</sup> است که فراگیری را گویند که خود در فرآیند تدریس از لحاظ انگیزش، رفتار و فراشناخت فعال باشد. در رشته حسابداری و بین دانشجویان حسابداری به این نوع دانشجویان نیاز بسیار است و ثابت شده که آموزش چنین مهارت‌های فراشناختی در بهبود عملکرد دانشجویان این رشته موثر است. (Schleifer and Dull 2009) پر واضح است که دستیابی به فراشناخت با کمک روش سخنرانی تقریباً محال است.

تلاشهایی برای جایگزینی هرچه بیشتر روشهای سنتی مانند سخنرانی در تدریس حسابداری و یا ترکیب روشهای سنتی و نوین در جهت تسهیل فرآیند یادگیری عمدتاً در خارج از ایران شده است. در این رابطه اصطلاح روشهای فعال تدریس و یادگیری مطرح می‌شوند. روشهای فعال یادگیری موجب می‌شوند: نه تنها دانشجو به سخنرانی مدرس گوش فرا دهد، بلکه به موضوع مورد بحث نیز علاقه‌مند گردد. در این روشها تنها هدف انتقال صرف مفاهیم درسی به دانشجویان نیست؛ بلکه این روشها سعی در افزایش مهارت‌های مختلف دانشجویان نیز دارند. در فعالتر نمودن یادگیری می‌توان از ابزارهایی چون: جلوه‌های بصری، تشویق دانشجویان به نوشتن در حین تدریس، تدریس به کمک کامپیوتر، استفاده از آموزش موردی، شبیه سازی و بازی و یادگیری مشارکتی استفاده نمود (Bonwell and eison 1991).

منابع مختلفی اذعان به لزوم دخالت دادن بیشتر فراگیران در آموزش حسابداری دارند که الزامات انجمن حسابداران رسمی امریکا<sup>۲۹</sup> و کمیسیون تغییرات در آموزش حسابداری<sup>۳۰</sup> از این دست هستند بر اساس این الزامات:

۱. دانشجو باید در فرآیند یادگیری، مشارکت کننده‌ای فعال باشد.
  ۲. دانشجو باید به گونه‌ای آموزش ببیند که بتواند مسائل غیرساختارمند را که نیاز به منابع مختلف اطلاعاتی دارند، حل نماید.
  ۳. آموزش از طریق به کارگیری در عمل باید مورد تاکید قرار گیرد.
  ۴. فعالیت گروهی باید تشویق گردد و
  ۵. استفاده خلاقانه از تکنولوژی ضرورتی اجتناب ناپذیر است. (Gary and Christopher 2003)
- متأسفانه ارتقای تفکر نقاد دانشجویان به کمک سخنرانی کاری سخت است. بنابراین باید کلاسهای فعال‌تری داشته باشیم. یعنی به روشهای فعال‌تر تدریس روی آوریم. تفکر نقاد را می-

توان در نظریه بنجامین بلوم<sup>۳۱</sup> منعکس دید. وی فرآیند شناخت را شامل ۶ مرحله می‌داند. این مهارتها به ترتیب عبارتند از: دانش و آگاهی، درک مطلب (فهمیدن)، به کار بستن، تجزیه و تحلیل، ترکیب و ارزشیابی که تفکر نقاد همان ارزشیابی در طبقه بندی بلوم است (Limbach, Duron and Waugh 2005). لازم به ذکر است این مراحل ششگانه در فرآیند شناخت یکی پس از دیگری باید تکمیل گردند و برای مثال تا کسی نسبت به مطلبی دانش و آگاهی نداشته باشد و در مرحله بعد آن را درک نکرده باشد به هیچ عنوان نمی‌تواند آن را به کار ببندد و به همین طریق برای مراحل دیگر این سلسله مراتب مصداق دارد (خنیفر ۱۳۸۹). بنابراین برای رسیدن به مرحله ارزشیابی یعنی زمانی که فرد بتواند در مورد مطلب مورد یادگیری به قضاوت و انتقاد در مورد ارزشها، روشها و ساختها در آن پردازد راه طولانی برای پیمودن هست و باید بسیاری از روش‌ها را به کار بست.

روش تدریس موردی روشی است که باید در حسابداری بیش از پیش و به صورت جدی بدان پرداخت. مواد درسی در آموزش موردی در حوزه تجارت و بازرگانی شرایط واقعی محیط کسب و کار را مستند نموده و توضیحاتی را برای مدرس به همراه خود دارند (CHENG 2005). مروزه مؤسسات مختلفی در آموزش حسابداری حرفه‌ای نظیر آماده‌سازی فراگیران برای دوره‌های حرفه‌ای همچون حسابرس داخلی گواهی شده<sup>۳۲</sup> یا مدیریت ارشد اجرایی<sup>۳۳</sup> استفاده می‌کنند. تا جایی که متد دانشکده بازرگانی دانشگاه هاروارد در آموزش موردی یکی از متدهای آزمایش شده و موفق در این روش تدریس می‌باشد. روش آموزش موردی در حال حاضر عمدتاً برپایه رسانه‌های نوشتاری است. در حالیکه می‌توان این روش را در قالب رسانه‌های دیگر نیز پیاده نمود. فیلم‌های ویدئویی یکی از آن دست رسانه‌هاست. آموزش در قالب موردی ویدئویی به شکلی آسان و کاربر-پسند<sup>۳۴</sup> مفاهیم گاهاً پیچیده را منتقل می‌نماید. فاکس<sup>۳۵</sup> (۲۰۰۸) در پژوهشی موردهای تجاری ویدئویی را در پرورش سه مهارت تحلیلی، انتقادی و قضاوتی - که به اختصار مهارت‌های ژنریک خوانده می‌شوند - ثابت نمود. این ارتقا زمانی سرعت می‌یابد که جلوه‌های بصری، صوتی و کیفیت این رسانه افزایش یابد. مطالعه موردی یکی از روشهایی است که به صورت بسیار کمرنگ در کشورمان اجرا می‌شود درحالیکه این روش



مستحق توجه بسیار زیاد جهت رشد مهارت‌های حل مسئله و هوش‌هایی چون ریاضی-منطقی می-باشد.

برخی روش‌های تدریس ذکر شده در این نوشتار در نگاه اول بی‌ارتباط به حسابداری و دروس مربوط به آن است. روش قصه‌گویی در درس اصول حسابداری و مددجستن از داستانهای غیر حسابداری در آموزش حسابداری به دانشجویان رشته‌های دیگر مورد آزمون قرار گرفته و سربلند بیرون آمده‌است. هنر ایجاد ارتباط مدرس میان آن داستانها و مفاهیم حسابداری مسئله‌ای است که نباید از نظر دور نگه‌داشت (Miley 2009). داستان‌گویی در حسابداری باعث واگذاری مسئولیت یادگیری به عهده دانشجویان و باعث تقویت تفکر نقاد و انگیزه تحصیلی آنها می‌شود. از روش قصه‌گویی برای تفهیم مفاهیمی همچون محافظه‌کاری، شناخت و تحقق در حسابداری می‌توان استفاده نمود.

کنت لیانگ (۲۰۱۰) آموزش معادله اساسی حسابداری به سبکی جدید و با فنون تقویت حافظه تصویری را امتحان نموده و موفقیت آمیز بودن آن را اعلام نموده‌است. توضیح کامل روش تدریس به کاررفته در این مورد به درازا می‌انجامد ولی همین قدر می‌توان اشاره نمود که در این روش با رسم نموداری از سرواژه‌های اجزای اصلی معادله حسابداری به توضیح آنها اقدام شده است.

روش نمایش علمی روشی است که امروزه در محیط کار حسابداری مرسوم است و حسابداران پس از پایان تحصیلات، خود را نسبت به محیط کار موجودی غریب می‌یابند و سعی بر این دارند تا هرچه از همکاران پرسابقه خود می‌بینند بدون دید نقادانه خواه صحیح و خواه غلط انجام دهند. آیا بهتر نیست ترتیبی اتخاذ شود تا این فرآیند توسط اساتید با تجربه‌ای که اخلاق حرفه‌ای را به درستی می‌دانند انجام شود، تا دانشجویان با ورود به بازار کار به جای «پذیرنده هرچه هست»، «ایجاد کننده هرچه باید باشد» شوند؟

زمانی که روش گردش علمی در حسابداری به یک شوخی می‌ماند و هیچ جایی برای آن در این رشته متصور نیست؛ دانشجویان از درک صحیح خطوط تولید، مفهوم تولید انبوه، سیستم‌های مکانیزه شمارش کالا در انبار و... عاجزند. به راستی اگر دانشجویان حسابداری روزی در نقش حسابدار وارد اینگونه محیط‌ها می‌شوند، آیا نباید پیش از فراغت از تحصیل و به موازات معلومات

تئوری این محیط‌ها را نیز درک کنند؟ جالب اینجاست که حتی در محیط‌های حرفه‌ای نیز حسابداران چندان با خطوط تولید و نحوه کار آنها آشنایی ندارند. این موضوع به ویژه در مورد حسابداران بهای تمام شده و نیز حسابداران مدیریت به شدت حیاتی می‌باشد. اگرچه فرصت پرداختن به چرایی اهمیت آشنایی حسابداران با نحوه کار کارخانجات و خطوط تولید در این نوشتار وجود ندارد ولی اهمیت آن را اغلب افراد شاغل در حرفه حسابداری در عمل درک نموده‌اند.

خلاقیت و نوآوری در کاربرد اصول و رویه‌های حسابداری امری مذموم است؛ زیرا ثبات رویه و یکنواختی بر حسابداری سایه افکنده است. این که محافظه کاری و ثبات رویه درست یا نادرستند مورد بحث این نوشتار نیست. بلکه از بخت بد مدرسین حسابداری که عمدتاً حسابدار هم هستند این ثبات رویه را در روش‌های تدریس نیز پیاده می‌سازند. حال آنکه یادگیری ماهیتاً فعالیتی است که در خاک حاصلخیز نوآوری و خلاقیت رشد می‌یابد و مدرس هوشمند باید هرزمان در پی یافتن راهی نو برای تسهیل یادگیری فراگیران باشد.

روش نمایش خلاق روشی است که می‌توان در برخی دروس حسابداری مخصوصاً در سطوح پایینتر به کار بست. روش نمایش خلاق یا نمایشنامه لزوماً اجرای یک نمایشنامه مدون مفصل نیست بلکه یکی از راههای ساده آن به کارگیری فراگیران به عنوان اجزای مطلب مورد آموزش است. مثلاً حالتی را در نظر بگیرید که دانشجویان اجزای صورتهای مالی یا معادله اساسی حسابداری را تشکیل دهند. بی شک این روش یادگیری آنان را تعمق خواهد بخشید.

صحبت از تمامی روشهای تدریس در این نوشتار و بررسی قابلیت اجرای آنها در تدریس حسابداری به درازا خواهد انجامید. نمونه‌های بالا فقط گوشه‌ای از این موارد هستند. مهم این است که یک مدرس بتواند با کمک مفاهیم روانشناسی مطرح در این نوشتار یا مفاهیمی که جای آنها در این اندک سطور خالی است به فراخور شرایط روش تدریس بهینه را بیابد.

موضوع مشترکی که توسط بسیاری از مجامع حرفه‌ای حسابداری<sup>۳۶</sup> در تغییر آموزش حسابداری وجود دارد تاکید بیش از پیش آنان بر استفاده از فناوری‌های مختلف از جمله فناوری اطلاعات است (AHADIAT 2008). احدیت (۲۰۰۸) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که در آموزش حسابداری بیشترین فناوری مورد استفاده فناوری اطلاعات به خصوص ایمیل،

صفحات گسترده و واژه پردازهاست. در حالیکه استفاده از فناوری‌های صوتی در حسابداری نادر است، استفاده از رسانه تصویری تا حدودی در این رشته مرسوم گشته‌است. به گواه تحقیق مذکور استفاده از فناوری در برخی مواد درسی حسابداری مثلاً قانون تجارت بسیار به ندرت اتفاق می‌افتد. در تغییر محیط آموزش حسابداری از حالت فیزیکی به حالت مجازی محتاج وجود پیش‌نیازهایی هستیم که مهمترین آنها آمادگی استاد و دانشجو برای این تغییرات است. متأسفانه با افزایش تعداد دانشجویان در کلاسهای حسابداری در سالهای اخیر همزمان با این که به روشهای معلم محور مانند سخنرانی تن در داده‌ایم، انجام تکالیف به کمک کامپیوتر نیز کاهش یافته‌است. در صورتی که در عصر فناوری‌های پیشرفته لزوم استفاده بیش از پیش تکالیف کامپیوتری در کلاسهای حسابداری احساس می‌شود (Gary and Christopher 2003)

به کارگیری بازی‌های واقعی و مجازی در دهه‌های اخیر به پدیده‌ای مورد توجه مبدل گشته و انگیزاننده بسیار مناسبی برای ممارست در امر یادگیری دانشجویان کم انگیزه‌تر به شمار می‌رود البته در این بین معایبی نیز بر این روش آموزشی همچون اخت نبودن برخی مدرسین یا فراگیران با این نوع بازیها وجود دارد (squire 2005) در کنار تمامی معایبی که در این روش وجود دارد مزیت مهم آن دریافت پاداش یادگیری عیناً و زمانی کوتاه پس از یادگیری در قالب امتیازات ارائه شده پس از موفقیت در این بازیهاست. در استفاده از بازی و شبیه سازی علی‌رغم اثربخشی مناسب این روش باید دقت نمود که بازی مورد نظر عیناً مرتبط با درس مورد تدریس باشد و فراگیران نیز به خوبی با آن و نحوه به کارگیری آن آشنا باشند (Kapralos, et al. 2011)

روش آنلاین مشارکتی، که مولود تکنولوژی و ترکیب آن با روشهای مشارکتی است به صورتی است که در آن فراگیران در وقت کلاس یا خارج از آن مطالب را مطالعه نموده، می‌فهمند و سرانجام با اعضای گروه خود در میان می‌گذارند که این فرآیند به خودی خود تاثیر بسزایی در تقویت تعاملات گروهی آنها خواهد داشت (اشکرفت ۱۳۸۸) در خارج از ایران روشهای گروهی آموزش در حسابداری مخصوصاً در سطوح پایین‌تر از قبیل اصول حسابداری بسیار پرکاربردتر هستند (Gary and Christopher 2003).

تاثیر سه روش تدریس در حسابداری (گروهی، مشارکتی و فردی) همراه با شبیه سازی کامپیوتری در نتایج دانشجویان در پژوهشی آزمون گردیده‌است؛ که در آن تفاوت معناداری میان

سه گروه آزمایش شده مشاهده نشده. ولی انگیزه مداوم فردی در دانشجویانی که خود به صورت فردی به یادگیری پرداخته بودند بیشتر گزارش شد. در عوض دانشجویانی که به روش گروهی و مشارکتی عمل کرده بودند، در پاسخ به پرسش‌های گروهی ایده‌های بیشتری داشته و قوی‌تر عمل نموده‌اند. البته این موضوع را نباید از نظر دور داشت که دانشجویان مستعد در هر نوع روش آموزشی می‌توانند مطالب را به خوبی درک نمایند. شاید یکی از علت‌های نبود اختلاف معنادار میان نمره‌های سه گروه همین مطلب باشد (Doran 1994) از طرفی عامل شبیه سازی کامپیوتری در هر سه روش ثابت بوده که در صورت اثربخشی نرم‌افزار مورد استفاده مویده اثر بسزای آن در یادگیری هر سه گروه است.

کامپیوتر به عنوان ابزاری کمک آموزشی به عنوان دارایی برای هر مدرسی در هر کلاس درسی تلقی می‌شود. کامپیوتر در حقیقت دروازه ورود مدرس به همراه فراگیران خود به جهان ارتباطات برای مرور مطالب جدید علمی، نمایش علمی نحوه انجام فعالیت‌ها و استفاده از برنامه‌های مختلف کامپیوتری در حوزه رشته مورد تدریس است (Levine 2002).

درمورد استفاده از تجهیزات متحرک<sup>۳۷</sup> در کلاس درس تحقیقی پیمایشی انجام شده و نشان می‌دهد استفاده موثر از دستگاههای متحرک در کلاس درس موجب افزایش لذت یادگیری و کاهش دزدگی در کلاس درس در نوجوانان و جوانانی شده که عمدتاً خود پرورش یافته عصر تجهیزات متحرکند (Tremblay 2010). در روش آموزش به کمک تجهیزات متحرک<sup>۳۸</sup> مدرس مواد درسی را در آن واحد با تلفن هوشمند خود فراهم می‌آورد و به تجهیزات متحرک فراگیران مخابره می‌کند.

استفاده از پاورپوینت در نقش یک تکنولوژی در این روزها گسترش یافته‌است. نکته‌ای که در استفاده از تکنولوژی‌هایی مانند پاورپوینت باید در نظر گرفت این است که این فناوری‌ها صرفاً یک ابزار است و نمی‌توان نقص تدریس را با به کارگیری آن جبران نمود. در برخی موارد مدرسین یا دانشجویانی به خاطر راحتی و جلوگیری از نوشتن حجم زیادی از مطالب بر روی تخته آن را عیناً به اسلایدی در پاورپوینت تبدیل می‌نمایند؛ که این بدترین نوع استفاده از این نرم‌افزار است (پنجه پور ۱۳۸۸).

پادکست‌ها<sup>۳۹</sup> فایل‌های صوتی هستند که به سادگی می‌توان آنها را در اینترنت به اشتراک گذارد و مقایسه‌ی را بدون تماس مستقیم با مخاطب و به صورت رایگان و یا در قبال دریافت مبلغ اندکی حق اشتراک به فراگیر انتقال داد (wikipedia 2012). این ابزار که نوعی رسانه شنیداری محسوب می‌شود؛ در سایتهای مربوط به علم حسابداری همچون سایت هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۴۰</sup> آمریکا که از این ابزار در جهت بحث در مورد استانداردهای خود سود می‌برد و یا دیوان محاسبات<sup>۴۱</sup> آمریکا که شکافتن موضوعات مختلف مبتلا به را به کمک آن محقق می‌سازد، کاربرد دارد. این رسانه همانطور که می‌دانیم از نوع ناهمزمان یکسویه است. مثل اینکه شما یک برنامه رادیویی را در هر زمان که بخواهید بدون محدودیت و البته با بار آموزشی و در موضوع دلخواه خود دریافت نموده و از آن استفاده نمایید.

در استفاده از رسانه در حسابداری می‌توان انواع رسانه‌هایی که کم کاربردتر می‌نمایند به کار گرفت. در سالهای اخیر کتابهایی در قالب داستان با موضوع حسابداری و حسابرسی نگاشته شده‌اند و فیلم‌هایی مفید و انتقادی با موضوعات داغ حسابداری از جمله رسوایی انرون با نام «انرون: زیرکترین‌ها در زندان»<sup>۴۲</sup> ساخته شده‌اند. اینها تنها نمونه‌هایی است از فناوری‌های به کاررفته و قابل به کارگیری در آموزش حسابداری و مدرسین حسابداری باید خود حدیث مفصل از این مجمل بخوانند.

هوش‌های چندگانه و کاربرد آنها در آموزش که پیش از این بدان اشاره شد در ادبیات حسابداری و آموزش آن تاکنون مطرح نشده است. در حالیکه شناسایی صحیح این نظریه می‌تواند بسیاری از کج فهمی‌های موجود بر سر راه استفاده از روشهای تدریس و یا تکنولوژی‌های آموزشی را از میان بردارد. این موضوع که مدرس حسابداری بداند تمامی دانشجویان وی از طریق هوش کلامی آموزش نمی‌بینند، وی را در جهت تغییر روش خود از سخنرانی به روشهای فعالتر تدریس می‌کشاند. اینکه استفاده از رسانه و فناوری آموزشی متناسب با نوع هوش غالب فراگیران باشد و یا اینکه بتوان برای پوشش حداکثری مطالب آموزشی در کلاس هم زمان چند هوش از هوش‌های فراگیران را به کار گرفت، موضوعی نیست که بتوان به سادگی از آن گذشت.

نظریه هوش‌های چندگانه در سطوح مختلف تحصیلی نیز نموده‌ای متفاوتی دارند، به گونه‌ای که در نگاره‌های پیشین دیدیم نقطه افول و یا اوج هر هوش در بازه سنی خاصی رخ می‌دهد. برای

مثال در دوره آموزش دکتری به خاطر سن بالاتر فراگیران انتظار هوش منطقی ریاضی کمتری نسبت به فراگیران دوره کارشناسی داریم.

تجسم فضایی به عنوان یکی از کاربردهای هوش‌های چندگانه یکی از مواردی است که در حسابداری تقریباً بدان پرداخته نمی‌شود. در صورتی که بلا استثنا نظری‌ترین مفاهیم علمی را نیز می‌توان در قالب تجسم تصویری درآورد. این موضوع از این لحاظ حایز اهمیت است که برخی دانشجویانی که تصور خلاق بهتری دارند و ممکن است در جنبه‌های دیگر هوش قوی نباشند، نمی‌توانند ارتباط لازم را با موضوع مورد تدریس برقرار کنند و این خود کاهنده انگیزه که موتور یادگیری است، خواهد بود. در مجموع باید اشاره کرد مفاهیمی که در این نوشتار به آنها اشاره گردید به هیچ عنوان به صورت عنصری مجرد معنی نمی‌یابد و باید در محیط مناسب خود و به صورت سیستمی به هم پیوسته مورد بررسی و به‌گزینی قرار گیرند. در پایان یادآور می‌گردد که نگارنده این سطور خود توانایی ارائه همین سطور با کمک تکنولوژی‌های نوین و با روش‌های جدید را داراست و قابلیت استفاده از رسانه‌های غیرنوشتاری در این حوزه و با سبکی متفاوت را داراست.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در دنیای امروز هر علم شاخه‌های متفاوت گوناگونی به خود گرفته است و رفته رفته کلیه دانش‌ها به صورت کاملاً تخصصی مطرح می‌گردند. مطالعات بین رشته‌ای در سالهای اخیر شاخه‌های مختلف دانش را به یکدیگر پیوند داده‌است. آموزش و تدریس مهارت و علمی است که در تمامی رشته‌ها کاربرد دارد؛ حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست. این مقاله لزوم مطالعه روش‌های مختلف تدریس را توسط علمای حسابداری که در تخصص خود وزنهایی بی‌بدیل به حساب می‌آیند بیش از پیش نتیجه می‌دهد. چه بسا روشها و فناوریهایی در تدریس که ما حسابداران از آن بی‌خبریم. حال آنکه برخی از آنها دقیقاً راه حل برخی مشکلات آموزشی ما است. سطوح شناخت بلوم و نظریه هوش‌های چندگانه گاردنر مفاهیمی است که کمتر حسابداری با آنها آشنایی دارد. لازم است در برخی موارد حسابداران از موضع لایتغیر خود که مفاهیم یکنواختی و ثبات رویه به آنها هدیه کرده پایین آیند و از موضع انعطاف‌پذیرتری به استفاده از روشهای تدریس در حسابداری بپردازند. باشد که چنین گردد.

- به عقیده نگارنده در نتیجه این مقاله می‌توان پیشنهادهایی به شرح زیر را گنجاند:
- گردهمایی سالانه اساتید و دانشجویان حسابداری اختصاصاً به منظور بررسی روشهای تدریس جدید در حسابداری با حضور افراد زبده در روانشناسی آموزشی و تکنولوژی آموزشی جهت غنای بیشتر این گردهمایی‌ها.
  - نگارش کتاب‌ها و مقالات بیشتر در باب روشهای مختلف تدریس حسابداری در ایران به منظور گشایش باب گفتگو در خصوص این موضوع و در نتیجه رشد آموزش حسابداری در کشور
  - اجرای پژوهش‌های شبه آزمایشی برای سنجش روشهای مختلف تدریس در حسابداری و خروج از رویه کنونی که بیشتر از جنبه توصیفی و به صورت کتابخانه‌ای این موضوع مورد توجه اهالی دانش حسابداری قرار می‌گیرد.
  - شناخت هوش‌های چندگانه توسط اساتید حسابداری و به کارگیری آنها جهت شناخت نوع یادگیری و هوش غالب فراگیران برای تنظیم بهتر روش تدریس و فناوری آموزشی
- گنجانیدن سرفصلی درسی در سطح تحصیلات تکمیلی برای تدریس تخصصی روشهای تدریس به مدرسین حسابداری ترجیحاً به وسیله مدرسان زبده تدریس.

### پی‌نوشت

- <sup>1</sup> Assessment
- <sup>2</sup> Curriculum and instruction
- <sup>3</sup> Educational technology
- <sup>4</sup> Faculty issues
- <sup>5</sup> Students
- <sup>6</sup> Dowling et.al
- <sup>7</sup> Hybrid
- <sup>8</sup> Ammons
- <sup>9</sup> Mills
- <sup>10</sup> Aisbitt
- <sup>11</sup> Sangster
- <sup>12</sup> Decision-oriented
- <sup>13</sup> Cullen
- <sup>14</sup> Actual Research Case Study
- <sup>15</sup> Ballantine

- <sup>16</sup> McCourt Larres
- <sup>17</sup> Scofield
- <sup>18</sup> Dempsy
- <sup>19</sup> Heagy
- <sup>20</sup> Lehman
- <sup>21</sup> Dyball
- <sup>22</sup> Sathe
- <sup>23</sup> Van der Lann Smith
- <sup>24</sup> Spindle
- <sup>25</sup> Multiple Intelligence
- <sup>26</sup> suggestopedia
- <sup>27</sup> Hidden Curriculum
- <sup>28</sup> Self-regulated
- <sup>29</sup> AICPA
- <sup>30</sup> AECC(Accounting Education Change Comission)
- <sup>31</sup> Benjamin Bloom
- <sup>32</sup> CIA
- <sup>33</sup> MBA
- <sup>34</sup> User Friendly
- <sup>35</sup> Faux
- <sup>36</sup> AECC,AAA,AICPA,AACSB,IMA
- <sup>37</sup> Mobile Devices
- <sup>38</sup> Mobile Learning(M-Learning)
- <sup>39</sup> Podcasts
- <sup>40</sup> FASB
- <sup>41</sup> GAO
- <sup>42</sup> Enron: the smartest Guys in the room

### منابع

۱. اشکرفت، دونا. “یادگیری آنلاین مشارکتی با استفاده از مدل ساختن گرایی.” با ترجمه: سمیه محمدی. رشد تکنولوژی آموزشی، ۱۳۸۸: ۳۲-۳۴.
۲. امیر تیموری، محمدحسن. رسانه های یادگیری-یاددهی: شناسایی-انتخاب، تولید و کاربرد. تهران: ساوالان، ۱۳۸۳.



۳. آذرفر، فاطمه. سنجش و کاربرد هوش‌های چندگانه در مدرسه و خانه. مشهد: ضریح آفتاب، ۱۳۸۶.
۴. آرمسترانگ، توماس. هوش‌های چندگانه در کلاسهای درس. با ترجمه مهشید صفری. تهران: مدرسه، ۱۳۸۹.
۵. به آیین، یعقوب. "تفکر انتقادی در آموزش حسابداری." حسابرس، ۱۳۸۵: ۵۴-۵۹.
۶. بیتز، آی دبلیو (تونی)، و گاری پول. تدریس موثر یا استفاده از فناوری در آموزش عالی. با ترجمه بی‌بی عشرت زمانی و سیدامین عظیمی. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت)، ۱۳۸۸.
۷. پتی، جفری. روش‌های نوین تدریس. با ترجمه صغری ابراهیمی قوام و عباس صادقی. تهران: عابد، ۱۳۸۵.
۸. پنجه پور، مجتبی. "عوامل موثر در استفاده کارآمد از نرم افزار پاورپوینت." مجله راهبردهای آموزش، ۱۳۸۸: ۱۳۱-۱۳۵.
۹. حسینی بیدخت، محسن. "هوش‌های چندگانه (بررسی رابطه اعمال روش‌های چندگانه گاردنر با رشد عاطفی اجتماعی) (پایان نامه چاپ نشده کارشناسی ارشد رشته برنامه ریزی درسی)." تهران: دانشگاه آزاد تهران مرکز، ۱۳۸۷.
۱۰. خاقانی زاده، مرتضی، و فریدون شکرالهی. "استفاده از رسانه‌ها و وسایل کمک آموزشی در تدریس." مجله راهبردهای آموزش، ۱۳۸۸: ۱۲۷-۱۳۰.
۱۱. خنیفر، حسین. نگاهی دوباره به روشها و فنون تدریس. قم: بوستان کتاب، ۱۳۸۹.
۱۲. رفیعی، افسانه، و محمدحسین صفرزاده. "بازطراحی آموزش حسابداری مدیریت." حسابرس، ۱۳۹۰: ۹۰-۹۸.
۱۳. رویایی، قربانعلی، ایرج مولایی قولنجی، و سعید جبارزاده کنگرلویی. "بررسی مبانی نظری حسابداری قانونی و تقلب در محیط‌های دیجیتالی و ضرورت آموزش آن برای دانشجویان رشته حسابداری." دانش حسابرسی، ۱۳۸۸: ۵۰-۶۰.
۱۴. طباطبایی، مینو. "انواع هوش و کاربردهای آن در زندگی انسان." پیوند، آذر ۱۳۸۸: ۲۲-۲۶.

۱۵. عرب مازار یزدی، محمد. "تحول در آموزش حسابداری: ضرورت یک رویکرد استراتژیک." پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، ۱۳۸۲: ۱۲۵-۱۳۹.
۱۶. عظیمی، مجید. "یادگیری مشارکتی و کاربست آن در آموزش حسابداری." حسابرس، ۱۳۸۵: ۴۷-۵۱.
۱۷. مجتهدزاده، ویدا، سید حسین علوی طبری، و فاطمه مرادی پر. "دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری (بررسی موردی: استان آذربایجان غربی)." دانش حسابداری، ۱۳۸۹: ۷۳-۸۷.
۱۸. مک کیچی، ویلبرت، و ماریلا سوینیکی. روش‌های تدریس پیشرفته و راهکارهای علمی برای مدرسان و معلمان. با ترجمه محمدرضا کرامتی و حسن محبوب عشرت آبادی. تهران: یسپرون، ۱۳۸۸.
۱۹. مهرمحمدی، محمود. "نظریه هوش های چندگانه و دلالت‌های آن برای برنامه درسی و آموزش." فصلنامه تعلیم و تربیت، ۱۳۸۸: ۷-۳۱.
۲۰. نورش، ایرج، و بیتا مشایخی. "تأثیر و اولویتهای آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری." بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۳۸۴: ۱۳۳-۱۶۱.

21. AHADIAT, NAS. "Technologies Used in Accounting Education: A Study of Frequency of Use Among Faculty." *Journal of Education for Business*, 2008: 123-133.
22. Apostolou, Barbara, John M Hassell, James E Rebele, and Stephanie F Watson. "Accounting education literature review (2006-2009)." *Journal of Accounting Education*, 2010: 145-197.
23. Bonwell, C.c, and J eison. "Active learning: Creating excitement in the classroom." *ASHE-ERIC Higher Education*, 1991.
24. CHENG, KAI-WEN. "THE CURRICULUM DESIGN IN UNIVERSITIES FROM THE PERSPECTIVE OF PROVIDERS IN ACCOUNTING EDUCATION." *Education* 127, no. 4 (2005): 580-590.
25. Doran, Martha S. "The effects of individual, cooperative and collaborative learning structures using a computer simulation in

- accounting." *Arizona State University(dissertation)*. Arizona: Arizona State University, 1994.
- 26.Faux, Jeffrey. "Supporting generic skills development in accounting through the simulation of unstructured case studies using video." *Asian Review of Accounting* 16, no. 2 (2008): 149-159.
- 27.Gary, Saunders, and Jill Ellen R Christopher. "Teaching Outside the Box:A Look at the Use of Some Nontraditional Teaching Models in Accounting Principles Courses." *Journal of American Academy of Business*, 2003: 162.
- 28.Hosal-Akman, Nazli, and Can Simga-Mugan. "An assessment of the effects of teaching methods on academic performance of students in accounting courses." *Innovations in Education and Teaching International* 43, no. 3 (2010): 251-260.
- 29.Kapralos, Bill, Michelle Hogan, Antonin I Pribetic, and Adam Dubrowski. "Virtual simulations and serious games in a laptop-based university Gauging faculty and student perceptions." *Interactive Technology and Smart Education*, 2011: 106-119.
- 30.Kenneth Laing, Gregory. "An Empirical Test of Mnemonic Devices to Improve Learning in Elementary Accounting." *JOURNAL OF EDUCATION FOR BUSINESS*, 2010: 349-358.
- 31.Levine, Lawrence. "Using Technology to Enhance the Classroom Environment." *the Journal*, 2002.
- 32.Limbach, Barbara, Robert Duron, and Wendy Waugh. "Become A Better Teacher: Five Steps in the Direction of Critical Thinking." *Research in Higher Education Journal*, 2005.
- 33.Miley, Frances. "The storytelling project: innovating to engage students in their learning." *Higher Education Research & Development* 28, no. 4 (2009): 357-369.
- 34.Schleifer, Lydia L. F, and Richard B Dull. "Metacognition and Performance in the Accounting Classroom." *ISSUES IN ACCOUNTING EDUCATION*, 2009: 339-367.
- 35.squire, kurt. "Changing the Game: What Happens When Video Games Enter the Classroom?" *Innovate Journal of Online Education* 1, no. 6 (2005).
- 36.Thomson, Ian, and Jan Bebbington. "It doesn't matter what you teach?" *Critical Perspectives on Accounting*, 2004: 609-628.
- 37.Tremblay, Eric. "Educating the Mobile Generation – using personal cell phones as audience response systems in post-secondary science

teaching." *Journal of Computers in Mathematics and Science Teaching*, 2010: 217-227.

38. Watson, Stephanie F, Barbara Apostolou, John M Hassell, and Sally A Webber. "Accounting education literature review (2003–2005)." *Journal of Accounting Education* 25 (2007): 1-58.

39. wikipedia. *Educational-technology*. 2012.  
[http://en.wikipedia.org/wiki/Educational\\_technology#cite\\_note-20](http://en.wikipedia.org/wiki/Educational_technology#cite_note-20)  
(accessed 4 1, 2012).





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## بازشناسی مطالعات میان رشته‌ای در حسابداری و

### حسابرسی

دکتر هاشم نیکومرام

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

علی اکبر نونهال نهر\*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

### چکیده

از دیرباز پیرامون ماهیت، چیستی و چرایی حسابداری بحث‌های طولانی مطرح بوده است. هر یک از نهادها و صاحب‌نظران حسابداری بر حسب شرایط و کارکردهای اقتضایی، اقدام به ارایه تعریف یا تصویری از حسابداری نموده اند و در حال حاضر، حسابداری به عنوان یک رشته دانشگاهی معتبر در سطح دنیا شناخته شده و به عنوان یکی از علوم اجتماعی تلقی می‌گردد. سمت و سوی پژوهش‌های فعلی در کلیه علوم و رشته‌های دانشگاهی به سوی انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای بوده و دیوارها و مرزهای تصنعی که مابین علوم مختلف ایجاد شده بود، در حال شکسته شدن بوده و علوم مختلف به سمت یکپارچه شدن و ایجاد علم کلی و واحد حرکت می‌کنند. در این مقاله سعی شده است تا ابتدا پیرامون ماهیت، چیستی و چرایی حسابداری بحث شده، سپس درباره مفهوم، نقش و ضرورت پژوهش‌های میان رشته‌ای در علوم مطالبی ارایه شود. در ادامه نیز به تشریح برخی از اهم پژوهش‌های میان رشته‌ای انجام شده در ادبیات حسابداری و حسابرسی (در سطح جهانی و داخلی) پرداخته شده و در پایان نیز تحلیلی از اوضاع و روند کنونی پژوهش‌های میان رشته‌ای در حسابداری ارایه شده است. نشان داده شده است که انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای در حسابداری و حسابرسی، تنها راهکار حل چالش‌ها و معضلات و مشکلات کنونی و آتی حسابداری و حسابرسی بوده و بایستی بسترهای لازم و ضروری برای انجام آنها فراهم گردد. اوضاع انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای در ادبیات حسابداری و حسابرسی ایران چندان مناسب و رضایت بخش نبوده و بایستی جهت گیریها و تلاشهای مناسب و فوری در این زمینه انجام شوند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری، حسابرسی، پژوهش‌های میان رشته‌ای، علم کلی و واحد.

---

\* نویسنده مسئول: anonahal@gmail.com

## مقدمه

پیرامون ماهیت، چیستی و چرایی حسابداری، همواره بحث و نظر پردازی های زیادی وجود داشته است. حسابداری در معنای عام آن دارای سابقه ای به اندازه تاریخ پیدایش جوامع بشری می باشد، ولی در معنای خاص و امروزی آن، دارای سابقه ای در حدود ۵۰۰ سال تخمین زده می شود<sup>۱</sup>. با وجود این، نهادهای حرفه ای رسمی در حسابداری، از اوایل قرن بیستم تأسیس گردیده و پس از آن رشد و توسعه حسابداری سرعت و جهت گیری مناسبی یافته است. هر یک از نهادهای حرفه ای و همچنین صاحب نظران حسابداری به منظور روشن کردن و تبیین ماهیت و چیستی حسابداری، اقدام به تعریف آن کرده اند؛ بدین ترتیب، تعاریف و تصاویر گوناگونی از حسابداری ارائه گردیده و برخی از آنها در حال حاضر نیز از اعتبار و توجه نسبتاً مناسبی در میان اعضای حرفه برخوردار می باشند. حسابداری، نه تنها قدیمی ترین زبان نوشتاری است، بلکه این عقیده وجود دارد که زبان نوشتاری خارج از انگیزه ایجاد حساب ها تکامل یافته است. سومبارت معتقد است که حسابداری، برخاسته از یک نظام سرمایه داری است که به تناسب تغییرات و پیشرفت های اقتصادی در هر یک از جوامع، تکامل یافته و دگرگون شده است.

از دیرباز تاکنون پیرامون ماهیت و چیستی و حتی چرایی حسابداری توافق چندانی بین صاحب نظران و سایر اشخاص ذیصلاح وجود نداشته است. تا چند دهه اخیر، حسابداری از جایگاه چندانی در مباحث علمی و دانشگاهی برخوردار نبوده و آنرا فقط در قالب چند واحد درسی در رشته هایی مانند اقتصاد، علوم مالی و بازرگانی مطالعه می کردند؛ ولی این دیدگاه در چند دهه اخیر کاملاً دگرگون گشته و در حال حاضر حسابداری به عنوان یک رشته دانشگاهی تقریباً در اکثر دانشگاه های معتبر دنیا تدریس و آموزش داده می شود و رشد نظریه ها و پژوهش های آن چنان بوده است که برخی افراد آنرا در زمره علوم تلقی کرده و شواهدی نظری و تجربی در این زمینه ارائه می کنند (نونهال نهر و رحمتی، ۱۳۸۹). اگرچه حسابداری هنوز در دوران نوجوانی خود به سر می برد و با علوم و رشته های دانشگاهی دیگر، به خصوص علوم طبیعی فاصله دارد، اما با توجه به رشد خیره کننده آن در آموزش و حرفه می توان آنرا در قلمرو علوم اجتماعی جای داده و از آن به عنوان یک رشته توصیفی - تحلیلی و دانشگاهی یاد کرد (محمدیان، ۱۳۹۰). بزرگ اصل (۱۳۷۶) بیان می کند که به منظور ارائه تعریف علمی از حسابداری، آنرا نه بر مبنای

موضوع، بلکه باید بر مبنای غایت تعریف کرد. استرلینگ این غایت را تهیه اطلاعات بهتر می داند. بر همین اساس، بزرگ اصل (۱۳۸۴) حسابداری را چنین تعریف می کند: حسابداری را می توان به عنوان دانشی تعریف کرد که هدف آن ارایه اطلاعات، اساساً اطلاعات مالی، درباره یک واحد اقتصادی و اجزای آن به استفاده کنندگان برون سازمانی و درون سازمانی برای تسهیل تصمیم گیریهای اقتصادی و پاسخگویی است (بزرگ اصل، ۱۳۸۴؛ ۳).

تعداد مجلات تجربی و پژوهش حسابداری در تمامی نقاط جهان همه روزه افزایش یافته و مقالات تجربی و علمی بسیار معتبری در آنها منتشر می شوند و اینها همگی بیانگر گسترش روز افزون و افزایش توجهات جوامع به حسابداری و محصول نهایی آن یعنی اطلاعات حسابداری می باشند.

### مفهوم و اهمیت مطالعات میان رشته‌ای

بشر از آغاز حیات تاکنون با موضوعات مختلفی سر و کار داشته است. زمانی فیلسوفان بزرگ با چارچوب های فلسفی خود در باب تمامی موضوعات صحبت می کردند. دلیل این امر هم مسئله‌ای معرفتی بود. اساساً فرد فیلسوف در باب همه چیز صحبت می کند، زیرا فلسفه یک ابزار مطالعات میان رشته‌ای است. فلسفه باعث می گردید تا توجه نکنیم که خود فلسفه و روش فلسفی به ما این مشروعیت را می داد که در باب همه چیز صحبت کنیم. فلسفه بیشتر به مباحث کلی می پردازد. به تدریج که علم پیش می رود، شعبه‌ها و شاخه های جدید علمی پدید می آیند و هر کدام بر حوزه‌ای خاص متمرکز می شود. این تجزیه ناشی از مجزا بودن موضوعات هستی و پدیده‌ها نیست؛ در واقع، این تجزیه یک تجزیه تصغی و کارکردی است که پژوهشگر برای فائق آمدن بر جهان خارج ابداع و ابتکار نموده است. به عبارت دیگر، موضوعاتی که در جهان واقعی با آنها سر و کار داریم، به این شکل از هم جدا نیستند، به همین دلیل هر چه بیشتر به سمت جزئیات پیش می رویم، به نظر می رسد که از نیازهای عادی و روزمره بشر دورتر می شویم؛ یعنی علم به تدریج یک کارکرد شناختی تصغی و محض برای ما پیدا می کند، اما مسئله مهم آن است که این تجزیه، به تدریج کارکرد پاسخگویی به نیازها را نیز از دست داده است. این تجزیه کردن، قدرت ما را بر جزء بیشتر می نماید، اما قدرت پاسخگویی را کاهش می دهد. در اصل، علم یک



کارکرد شناختی دارد و یک کارکرد اجتماعی (عملی) - هر چند که این امر به معنای جدایی کامل کارکرد عملی از کارکرد شناختی نیست - ولی هر چه که جزیی تر می شود، به نظر می رسد که کارکردهای عملی اش در ارتباط با نیازهای اجتماعی کاهش می یابد. این اتفاق در بسیاری حوزه‌ها روی نداده است. از اینرو بایستی به منظور پاسخگویی مناسب به نیازهای جامعه، اقدام به باز مهندسی این اجزاء نمود، و در صورتیکه نتوان آن کارکرد مهندسی اجزاء علم را انجام داد، قادر به پاسخگویی به نیازهای جامعه نخواهیم بود.

نزدیک به سه دهه است که جدال‌های اندیشه‌ای بر سر مفهوم سازی، درک و کاربست آموزش یا مطالعات میان رشته‌ای همچنان ادامه دارد. این جدال‌ها که نتیجه کاستی‌های شناخت شناسی آموزش و مطالعات (درون) رشته‌ای در بین مسایل پیچیده هستی و جامعه بشری است، همچنان نیازمند ژرف کاویهای بسیار است (جاودانی و توفیقی، ۱۳۸۸). تجربه تخصصی شدن بیش از حد اندازه علوم در سده‌های اخیر به بهانه بهره‌مندی از دانش دقیقه منجر به بیگانگی و حتی دشمنی و رقابت میان علوم مختلف شده است. این رقابت، دانش را از آن هدف اصلی اش که همانا فهم و تبیین پدیده‌هاست، دور ساخته و برخلاف وظیفه روشنگرانه‌ایی که برای آن تعریف شده است، در مسیری انحرافی قرار دارد. یکی از پیامدهای زیان بار این تخصصی شدن، از بین رفتن فرصت‌های خلاقیت و نوآوری در پژوهشگرانی بود که خود را محصور مرزهای غیر منعطف رشته‌ای خاص نموده‌اند. راه حل این معضل، البته در راستای رهایی از تخصصی تر شدن بیش از حد اندازه و پرداختن به رویکرد جدیدی بود که از اواخر دهه ۱۹۵۰ به این سو و در قالب عنوان «میان‌رشتگی» خود را به محافل علمی شناساند. میان‌رشتگی در معنای عام، «همکاری و همراهی دیدگاه‌های مختلف رشته‌ای برای رسیدن به نقاط اشتراک فهم از پدیده‌ها و دسترسی به چشم اندازهایی غیر از چشم انداز مألوف رشته‌ای خاص» می باشد. پژوهش‌های میان رشته‌ای بطور کلی دارای دو مزیت زیر خواهند بود:

نخست، با به چالش کشیدن هویت‌ها و ایده‌های پذیرفته شده پیشین، درکی انتقادی و جدید ارائه می کنند. دوم، این فرصت را برای دانش پژوهان رشته‌ای فراهم می کند که شناخت بهتری از فعالیت علمی یکدیگر بدست آورند. البته، پرداختن به پژوهش‌های میان رشته‌ای، پیچیدگیهای خاص خود را داشته و به لحاظ روش شناسی، متفاوت از رویکردهای رشته‌ای است؛ بر این اساس

باید گفت که صرف کنار هم قرار گرفتن و همکاری چند رشته با همدیگر، پژوهشی را واجد این شرایط نمی کند.

با گذشت زمان و افزایش تخصص‌ها و شکل‌گیری رشته‌های مختلف، امروزه دشوار به نظر می‌رسد که بتوان موضوعی مطالعاتی را تفکیک ناپذیر پنداشت و آنرا فقط با یک واقعیت مرتبط دانست. بهرحال، همانگونه که بوج بیندر و همکاران (۲۰۰۵) بیان کرده اند، بیشتر رشته‌های دانشگاهی به صورت واحدهای ویژه سلسله مراتبی توسعه یافته‌اند که معمولاً آنرا الگوی سیلویی، لوله بخاری یا سازمان دودکش می‌نامند (استناد شده توسط همان منبع). بنابراین، جریان علم از یک حالت کلی به حالت‌های جزئی پیش رفته و این حالت‌های مجزا تنها اگر در یک منظومه کلان و عمومی تعریف شده باشند، می‌توانند پاسخگوی نیازهای جامعه باشند، در غیر اینصورت فایده‌چندانی نخواهند داشت. یعنی آن کل‌نگری که جزءها را جمع می‌کند - در علوم مهندسی (شیمی، فیزیک و ...) - کارکردی که فلسفه برای علوم انسانی دارد، این کارکرد را نیازهای اجتماعی انجام می‌دهند. یعنی نیازهای اجتماعی در علوم مهندسی دارای همان جایگاهی هستند که فلسفه در علوم انسانی از آن برخوردار است.

مهندسی و سیاست‌گذاری علوم، بنیان کار، فعالیت و طرحی دیگر می‌خواهد که در حوزه سیاست‌گذاری علمی قرار دارد. در مباحث میان رشته‌ای اعتقاد بر این است که ضرورت بحث‌های بین رشته‌ای از زمانی پدیدار می‌شود که به چیزی تحت عنوان سیاست‌گذاری علمی پردازیم. یکی از مباحث مهمی که در سیاست‌گذاری علم و فن آوری باید به آن پاسخ داد، مباحث میان رشته‌ای و روشهای آن، و چگونگی به سرانجام رسانیدن یک پژوهش میان رشته‌ای است. بنابراین، زمانی که مشاهده شد که علم تا این اندازه از نیازهای جامعه جدا و جزء جزء گشته است، انتقادهایی به دانشگاهیان و پژوهشگران صورت گرفت و لذا بر این امر تاکید شد که انتخاب موضوع و پاسخگویی به نیازهای اجتماعی بسیار مهم است و تجزیه علوم برای پاسخگویی به این موضوعات و نیازها کافی نیست. در نتیجه این انتقادات سعی گردید تا نوعی نزدیکی، هماهنگی، ارتباط و همراستایی برای پاسخگویی به نیازهای اجتماعی بوجود آید؛ زیرا از ابتدا هم این تجزیه، یک امر تصفی بوده و از آنجائیکه موضوعات اجتماعی در واقع یک کل به هم تنیده هستند و این

کل را برای درک بهتر آن تجزیه کرده بودند، جهت پاسخگویی به آن کل، بایستی یک پاسخ کلی داد و آن پاسخ کلی نیاز به ابزار مهمی به نام «مطالعات میان رشته ای» دارد.

### مطالعات میان رشته‌ای در حسابداری

بسیاری از صاحب‌نظران حسابداری در این مورد اتفاق نظر دارند که نقش پژوهش‌های حسابداری این است که: «قوانین عمومی تدوین نمایند که در بر گیرنده نوع رفتار موضوع‌ها و تغییرات تجربی باشد، همان چیزهایی که این رشته علمی با آنها سر و کار دارد و بدینوسیله ما را قادر سازد که دانش پراکنده خود را درباره رویدادهای شناخته شده به هم پیوندیم و بتوانیم درباره رویدادهایی که هنوز ناشناخته مانده اند، پیش بینی های قابل اتکایی بنمائیم (برایت ویت، ۱۹۷۳؛ استناد شده توسط بلکویی، ۱۳۸۱؛ ۳۴۶).

هدف حسابداری را ارائه اطلاعات مفید در تصمیم‌گیریهای اقتصادی و ایفای مسئولیت پاسخگویی بیان کردیم. با توجه به اینکه حسابداری تقریباً با تمامی بخش‌های جامعه مرتبط بوده و از همه آنها تاثیر پذیرفته و می‌تواند بر آنها نیز موثر باشد، لذا پیرامون بحث درباره نحوه عملکرد و روشها و تکنیک‌های آن به هیچ وجه نمی‌توان از سایر علوم و دانش‌ها و روشها و تکنیک‌های آنها غفلت کرد. ریچاردسون معتقد است که در حال حاضر، حسابداری مجموعه‌ای از مهارت‌ها و تکنیک‌ها است که نقش یک سکوی پرتاب برای خلق بزرگترین بنگاههای خدماتی و موسسات حرفه‌ای مشهور که سابقه‌ای تقریباً ۲۰۰ ساله دارند را ایفا می‌کند. بنابراین شگفت‌انگیز نیست که تاریخ حسابداری با باستان‌شناسان، مورخان زبان‌شناسی، مورخان اقتصادی و جامعه‌شناسان مورد بحث قرار داده شود (ریچاردسون، ۲۰۰۸؛ ۲۴۸).

تدریس و پژوهش دو جزء جدا نشدنی در رشته‌های دانشگاهی هستند؛ زمانیکه درس حسابداری در دانشگاه تدریس می‌شود، به صورت خاص توجه دانشجویان و پژوهشگران سایر بخش‌های دانشگاه نسبت به حسابداری جلب می‌شود و آن موقع است که بکارگیری ایده‌های حسابداری در رشته‌های دیگر همچون فیزیک و ریاضیات و نحوه همکاری حسابداری با دانشگاه به صورت یک مساله مطرح می‌شود، از طرفی دیگر، تدوین قوانین جهت آموزش به حسابداران در دانشگاه و آماده کردن آنها برای شغلشان، منجر به عدم توجه نسبت به همکاری با دانشگاه می‌شود.

شود؛ بنابراین در تعلیم و به طور گسترده در پژوهشها، بر حرفه تمرکز می شود که این امر متفاوت با دانشگاه بوده و این موضوع، جایگاه حسابداری را در محافل دانشگاهی دچار مشکل ساخته است (فلینگهام، ۲۰۰۷؛ ۱۶۰). در واقع فلینگهام بر این باور است که اگر حسابداری واقعاً در دانشگاه با علوم و هنرهای وابسته به علوم انسانی در ارتباط است، باید در دانش عمومی از برخی مفاهیم کمک بگیرد، نه اینکه فقط به آماده سازی مسیر دانشجویان پردازد. یا کسی غیر از حسابداران به پژوهش های حسابداری توجه می کند؟ آیا دانشجویان سایر رشته ها که دوره حسابداری را می گذرانند، درباره تاثیر هر گونه مشارکت حسابداری بر هنرها و علوم دیگر چیزی شنیده اند؟ (گراسو، ۲۰۰۸؛ ۲۴).

با توجه به توضیحاتی که ارائه گردید، موضوع علم بودن حسابداری و پذیرش آن به عنوان یک رشته دانشگاهی معتبر، نزد همگان پذیرفته و جا افتاده است و کمتر کسی می تواند با رویکرد علمی و منطقی چالشی در این زمینه ایجاد نماید. بنابراین، توجه به هدف اصلی و زیر بنایی حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی بسیار گسترده و مورد توجه در جامعه - تهیه و ارائه اطلاعات مفید - نیازمند توجه مستمر و بسیار عمیقی می باشد. حسابداری به عنوان یک معلم اجتماعی که به مطالعه پدیده های اجتماعی - عمدتاً دارای ماهیت مالی - می پردازد، بایستی بتواند متناسب با تغییرات شرایط محیطی، خود را تغییر داده و همواره نقشی موثر و ارزنده در جامعه ایفا نماید. علاوه بر این، با توضیحاتی که درباره لزوم انجام پژوهش های میان رشته ای - به دلیل داشتن منشاء مشترک در همه علوم - در راستای تکامل علوم و رشته های دانشگاهی، انجام چنین پژوهش هایی در حسابداری و حسابرسی امری ضروری و انکار ناپذیر می نماید. در بررسی پژوهش های پیشین انجام شده در حسابداری و حسابرسی، پژوهش هایی که بتوان آنها را میان رشته ای تلقی کرد، بسیار نادر بوده و همچنین علیرغم استحکام و ضرورت قابل قبول برخی از آنها، متأسفانه چندان مورد توجه و پیگیری قرار نگرفته اند. بسیاری از پژوهشگران که به مطالعات میان رشته ای می پردازند، عمدتاً از تکنیک ها، روش ها و ابزار مورد استفاده در سایر رشته های دانشگاهی و علوم در راستای حل معضلات و چالش های رشته خود بهره برداری کرده و سعی بر آن دارند تا از این طریق مرزهای دانش خود را گسترش داده و نقش رشته خود را در جامعه موثرتر و با اهمیت تر نمایند؛ همچنین بسیار کمتر مشاهده می گردد که پژوهشگران در پی این امر

باشند که تکنیک‌ها و روش‌ها و ابزار علم و رشته خود را به صورت خود جوش و داوطلبانه، در راستای حل معضلات و چالش‌های رشته‌ها و علوم دیگر بکار گیرند. بنابراین، هر رشته و یا علمی باید تلاش نماید تا بهترین‌ها را جذب خود کرده و پژوهشگرانی مستعد، تلاشگر و هوشیار پرورش دهد که توانایی و انگیزه لازم را برای انجام مطالعات طاقت فرسای میان رشته‌ای دارا باشند. فلینگهام، راه حل‌های ممکن برای سکونت کامل در دانشگاه و قطعی شدن حسابداری به عنوان یک رشته دانشگاهی را اینگونه بیان می‌کند؛ حسابداری نه تنها باید به نسل فعلی دانشجویان کمک نماید، بلکه باید با دانشگاه نیز همکاری کند. دانشجویان خلاق و باهوش باید جذب این رشته شوند تا از نظرات روشنفکرانه آنها که ناشی از تجربه‌های دانشگاهی است، استفاده شود. علاوه بر این، دانشجویان دکتری نیز هوش باید جذب این رشته شوند تا کمبودهای دانشجویان دکتری حسابداری کاهش یابد (فلینگهام، ۲۰۰۷؛ ۱۶۰).

در این بخش از مقاله، به معرفی و تحلیل اجمالی برخی از پژوهش‌ها و رویکردهای میان رشته‌ای انجام و منتشر شده در ادبیات حسابداری پرداخته می‌شود. سعی می‌گردد تا تاثیرات و چالش‌های هر یک از آنها نیز ارایه گردد.

### کاربرد فلسفه علم در حسابداری

بیان شد که درک ماهیت هر رشته یا موضوعی، اولین گام در راستای آشنایی، تحلیل و توسعه آن می‌باشد. پیرامون ماهیت، چیستی و حتی چرایی حسابداری، در بخش‌های قبلی مطالبی نسبتاً مفصل ارائه گردیده و بیان شد که پژوهشگران حسابداری پس از تثبیت آن به عنوان یک رشته دانشگاهی، در پی بررسی و تبیین آن به عنوان یک علم بوده‌اند. قضاوت در مورد علم بودن یک رشته یا موضوع بر اساس تعریف واژه علم به تنهایی کافی نیست و ممکن است به صورت سلیقه‌ای باشد. معمولاً، در مقام تعریف هر رشته علمی از سه شیوه استفاده می‌شود:

۱. از طریق تعریف موضوع
۲. از راه نشان دادن هدف و غایت هر رشته علمی
۳. از طریق تکیه کردن بر متد یا روش

عالمان حسابداری نیز از هر سه روش استفاده کرده اند و در این راستا از مواضع و دیدگاه  
ههای فیلسوفان علم بهره گرفته اند ( طاهری، ۱۳۷۴) مثلاً، عالمان حسابداری در راستای بررسی  
علم بودن حسابداری از طریق شیوه سوم - تکیه بر متد یا روش - از روش های مطرح در فلسفه  
علم از قبیل قیاسی، استقرایی، اثبات گرایی، ابزار گرایی، ابطال پذیری، نسبی گرایی الگوهای  
کوهن، عقل گرایی - برنامه های پژوهشی علمی و هرج و مرج گرایی استفاده کرده اند.<sup>۲</sup>

### کاربرد ریاضیات و آمار در حسابداری

قواعد و روابط ریاضی در واقع شالوده اصلی حسابداری را تشکیل داده اند. دو طرفه بودن  
ثبت رویدادها از قاعده جبر خطی ساده پیروی می کند و تعمیم آن در کلیه مراحل و ثبت های  
حسابداری باعث حفظ موازنه در معادله ی اساسی حسابداری می گردد. هر گاه انجام ثبت یا  
رویدادی دارای توازن ریاضی نباشد، معادله اساسی حسابداری را مخدوش می کند؛ به عبارت  
دیگر این امر باعث ایجاد کنترل و نظم حیرت انگیز و مثال زدنی در علم حسابداری شده است. از  
طرف دیگر، حسابداری علمی است که عمدتاً با اعداد و ارقام سروکار دارد و لذا استفاده از قواعد  
و روابط ریاضی در آن اجتناب ناپذیر خواهد بود. همچنین در فرایندهای اساسی حسابداری از  
قبیل بودجه بندی، محاسبه استهلاک اموال و دارایی ها، برآورد اقلام احتمالی و غیره از قواعد و  
روابط ریاضی از قبیل رگرسیون، حداقل مجذورات و غیره استفاده می گردد. در حسابرسی نیز  
همواره از روش های ریاضی و آمار از قبیل تئوری احتمالات، مدل های نمونه گیری و توابع  
ریاضی استفاده های متعدد می گردد. البته طیف جدیدی از پژوهش های حسابداری، استفاده از  
روش های سنتی ریاضی و آمار از قبیل تئوری احتمالات را مورد انتقاد قرار داده و بر روش های  
جدیدتر این علوم تاکید می نمایند. از جمله، ظریف فرد (۱۳۷۸) نشان می دهد که مدل های  
آماري احتمالات در حسابداری، ممکن است برای تعیین مشکلات حسابداری همانند ابهام و عدم  
صراحت مناسب نباشد، زیرا در تئوری احتمالات، موضوع ابهام و عدم صراحت در تصمیم گیری  
مدنظر قرار نمی گیرد. وی بر فواید بکارگیری تئوری مجموعه های فازی به عنوان یک راه حل  
احتمالی در مسئله ابهام در حسابداری تاکید می نماید. نظریه فازی بر خلاف روش های مقداری  
سنتی، یک چارچوب ریاضی برای پدیده های غیر دقیق در سیستم های انسانی و تصمیم گیری

ایجاد می کند که به صورت تنظیم شده قابل اجرا است. در این نظریه نیاز به اندازه گیری دقیق نیست؛ در نتیجه، نظریه فازی بویژه در شرایط ابهام و زمانی که نتوان دقت زیادی به خرج داد، می تواند برای حسابداران بسیار ارزشمند باشد (ظریف فرد، ۱۳۷۷).

### کاربردهای روانشناسی در حسابداری

حسابداری به عنوان یک علم اجتماعی با افراد سر و کار دارد. در واقع حسابداری به تجزیه و تحلیل و ارائه اطلاعات درباره رفتار انسانها پرداخته و اطلاعات ارائه شده توسط آن نیز دارای تأثیرات مهمی بر روی رفتار افراد دیگری (از قبیل سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان) خواهد بود. بدین ترتیب، توجه به عوامل درونی و احساسی افراد همواره مورد توجه و بررسی صاحب نظران حسابداری بوده است و از طریق بکارگیری روشها و تکنیک های علم روان شناسی در حسابداری، شاخه ای جدید به عنوان حسابداری رفتاری معرفی گردیده است.

حسابداری رفتاری به عنوان یکی از گرایش های نوین حسابداری، به ارتباط بین رفتار انسان و سیستم حسابداری توجه دارد. این رشته جدید از چند دهه پیش ایجاد و رشدی تدریجی ولی مداوم داشته است. ضرورت توجه به این رشته از زمانی آغاز شد که مدیران و حسابداران حرفه ای دریافتند که سیستم های حسابداری و گزارش های مالی تمامی اطلاعات مورد نیاز جهت تصمیم گیری را فراهم نمی کند. انتخاب نوع اطلاعات، چگونگی تأثیر گذاری بر اطلاعات و تأثیر پذیری رفتار انسانی از اطلاعات و ارتباط رفتار انسانی با طراحی، اجرا و استفاده موثر از یک سیستم اطلاعاتی حسابداری از موضوعاتی است که در حسابداری رفتاری مورد بحث واقع می گردند (رحمانی، ۱۳۷۳). بنابراین، چنین به نظر می رسد که حسابداران حرفه ای بایستی آشنایی مناسبی از علم روانشناسی و تکنیک ها و روش های آن داشته باشند. در سال های اخیر، کاربرد علم روانشناسی در حسابداری و بویژه در حسابداری مدیریت بسیار گسترده شده است. همچنین از چند سال پیش، نشریه ای تجربی و معتبر توسط انجمن حسابداری آمریکا (AAA) تحت عنوان " پژوهش رفتاری در حسابداری " منتشر می گردد.

پژوهش های قضاوت و تصمیم گیری (J&DM) در حسابداری و حسابرسی نیز از زیر شاخه های حسابداری رفتاری تلقی می گردند. وارد شدن علوم رفتاری به حوزه حسابداری در بالندگی

حرفه بسیار مهم بود و معلومات جدیدی را برای حسابداران به ارمغان آورده است. آگاهی از ارتباط بین رفتار افراد و حسابداری، حسابداران را به ابزار جدیدی برای ارزیابی و حل مشکلات سازمانی تجهیز کرده است.

مطالعات پژوهشی انجام شده در حسابداری رفتاری از تکنیک های آزمایشی، زمینه یابی و همبستگی سود جسته اند، اما بیشتر مطالعات، تلاش چندانی برای فرمول بندی یک چارچوب نظری که بتواند فرضیه ها مسایل مورد آزمون را تأیید کند به عمل نیاورده اند؛ در مقابل، این مطالعات عموماً توجه خود را بر تأثیرات رفتاری اطلاعات حسابداری یا بر مسائل مربوط به پردازش اطلاعات توسط انسان معطوف نموده اند (مکرمی، ۱۳۷۴).

### کاربرد اقتصاد در حسابداری

ارتباط حسابداری با اقتصاد شاید بیشتر از همه رشته ها و علوم دیگر باشد. از طرفی، موضوع حسابداری عبارت از بنگاه های اقتصادی بوده و با رویدادهای اقتصادی سروکار دارد. از طرف دیگر، حسابداری و اطلاعات ارایه شده توسط آن در تعامل شدید با متغیرهای خرد و کلان اقتصادی قرار دارند. پژوهشگران متعددی به بررسی تأثیرات متقابل مابین متغیرهای اقتصادی و سیستم ها و اطلاعات حسابداری پرداخته اند. طیف دیگری از پژوهشگران از روش های اقتصاد اثباتی استفاده کرده و پژوهش های اثباتی را در حسابداری معرفی نمودند. بازارهای سرمایه به عنوان هسته اصلی اقتصاد در جامعه، همواره مورد توجه حسابداران و پژوهش های حسابداری بوده است. برخی از صاحب نظران، حسابداری و اقتصاد را ناسازگار با هم می دانند. به عقیده آنها، اقتصاد و حسابداری، هر دو نظام هایی هستند که مواد اولیه خود را از منابع مشابهی به دست می آورند، اما به نظر می رسد که این مواد اولیه همانند را به محصولات متفاوتی تبدیل می کنند. موضوع مطالعه هر دو رشته، عملیات بنگاه هاست و از مفاهیمی همانند درآمد، هزینه، سود و سرمایه، ارزش و قیمت گفتگو می کند، در عین حال، علیرغم اشتراک در موضوع، به نظر می رسد که موضوع هر یک از آنها دنیایی متفاوت از دیگری است. دنیاهایی که ارتباط بین آنها بگونه ای قابل ملاحظه ای اندک است... اغلب دانشجویان رشته های اقتصاد، تنها در یک یا دو نیمسال، حسابداری را مطالعه کرده و موضوع خاتمه یافته تلقی می گردد. مباحثات علمی در سطح حرفه ای بین اقتصاددانان و



حسابداران بسیار اندک است، که در این مورد ممکن است اقتصاددانان بیشتر از حسابداران مقصر باشند. کمتر اقتصاددانی یافت می شود که مطالب حسابداری را مطالعه کند؛ به همان اندازه نیز یافتن حسابداری که از اطلاعاتی اقتصادی خوبی برخوردار باشد، مشکل به نظر می رسد. این وضعیت بسیار تأسف انگیز است، زیرا بسیاری از مفاهیم اساسی اقتصاد، در واقع از عملیات حسابداری مشتق گردیده و بسیاری از روش های حسابداری هم به منظور پاسخگویی به سؤالاتی طراحی شده اند که اصولاً جنبه اقتصادی داشته است (ثقفی و فرقاندوست حقیقی، ۱۳۷۲).

در سال های اخیر توجه به محاسبه دقیق ارزش افزوده اقتصادی (EVA) به عنوان سود اقتصادی توسط حسابداران و تأکید بر آن در مواردی از قبیل ارزیابی عملکرد، محاسبه مالیات و پیش بینی روند عملکرد آتی، نشاندهنده توجه حسابداران به این رشته علمی می باشد.

### کاربرد تئوری های فرهنگی در حسابداری

بیشتر پژوهش هایی که پیش از سال ۱۹۷۰ میلادی برای شناخت رفتار انسان ها صورت گرفته، تحت تأثیر شدید تعصبات نژاد پرستانه بوده است. اما از دهه ۱۹۸۰ به بعد، پژوهشگران با هدف بررسی جهان شمول بودن تئوری های روانشناختی در اروپا و آمریکا، تمایل زیادی به انجام پژوهش های بین فرهنگی پیدا کردند (بری، ۱۹۷۵). در حسابداری، اهمیت فرهنگ و ریشه های تاریخی آن، امروزه بطور فزاینده ای شناخته شده است. اگر چه توجهات اندکی به این بعد در ادبیات گذشته طبقه بندی بین المللی صورت گرفته است، هرسیون و مسی کینن (۱۹۸۶) یک چارچوب متدولوژیک را ارایه کردند و در آن تأثیر فرهنگ را برای تحلیل تغییرات در مقررات گزارشگری مالی در سطح ملی مورد مطالعه قرار دادند. کارآیی این چارچوب برای ارزیابی اثر فرهنگ بر روی حسابداری، در مطالعه ای که بر روی سیستم های حسابداری کشور ژاپن صورت گرفت، تأیید شده است. فرهنگ یک عنصر ضروری در چارچوبی برای فهم چگونگی تغییرات سیستم های اجتماعی ارایه می کند، زیرا ارزش ها و رفتار گروه ها را در داخل همه سیستم ها تحت تأثیر قرار می دهد.

ویولت (۱۹۹۳)، با بررسی منابع مردم شناسی، فرهنگ را اینگونه تعریف کرده است: "فرهنگ، سیستمی یکپارچه از الگوهای رفتاری آموخته شده است که ویژگی خاص اعضای هر

جامعه را تشکیل می دهد و خاستگاه آن فیزیولوژیکی یا ارثی نیست. بنابراین، فرهنگ رفتاری اکتسابی و محصول طبیعی فعالیت های بشر است". حسابداری یک فعالیت اجتماعی - حرفه ای است که شامل منابع انسانی و غیر انسانی می گردد و بین منابع انسانی و غیر انسانی واکنش های متقابلی وجود دارد و فرهنگ جامعه بر منابع انسانی تاثیر گذار می باشد و با وجود اینکه جنبه های حرفه ای حسابداری کمتر فرهنگی است، اما به دلیل وابستگی آن به جنبه های انسانی و کنش و واکنش متقابل آن، فرهنگ بر حسابداری تاثیر گذار است (مهرانی، ۱۳۷۵).

گری (۱۹۸۸) معتقد است که یک چارچوب تئوریک شامل فرهنگ می تواند برای توضیح دادن و پیش بینی تفاوت های بین المللی موجود در سیستم های حسابداری و تعیین الگوهای توسعه حسابداری بصورت بین المللی مورد استفاده قرار گیرد. وی همچنین بیان می کند که ممکن است انتظار رود که فرهنگ با ارزش های اجتماعی، در سطح ملی خرده فرهنگ های سازمانی و حرفه ای را تحت تاثیر قرار دهد. سیستم های حسابداری می توانند تحت تاثیر ارزشهای اجتماعی قرار بگیرند و یا اینکه، خودشان ارزشهای اجتماعی را تحت تاثیر قرار دهد، با این طرز تفکر، احتمالاً ما می توانیم موارد بنیادی بیشتری را از آنچه تاکنون در مورد قضاوت هایی که در مورد سیستم های ملی حسابداری و گزارشگری، چه در سطح داخلی و چه در سطح خارجی داشته ایم، دارا باشیم.

اگر الگوهای توسعه ارزش های اجتماعی (فرهنگی) با توسعه سیستم های اجتماعی ارتباط داشته باشند، واضح است که چنین ارزشهایی، سیستم اجتماعی یک ملت را تحت نفوذ قرار دهند؛ بنابراین، همانگونه که گری (۱۹۸۸) بین کرد، باید یک ارتباط نزدیکی بین حوزه های فرهنگی و الگوهای سیستم های حسابداری (به عنوان یک سیستم اجتماعی) در سطح بین المللی وجود داشته باشد. بعلاوه، با فرض آنکه هافستد، فردگرایی، فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان، فردگرایی و پویا بودن را به عنوان ابعاد مهم ارزشهای فرهنگی شناسایی کرده باشد، لذا بایستی بتوان ارتباط آنها را با "ارزشهای حسابداری" مشخص کرد. اگر چنین ارتباط هایی وجود داشته باشد، بنابراین یک پلی مابین ارزشهای فرهنگی (اجتماعی) و سیستم های حسابداری می توان ایجاد کرد و نفوذ فرهنگی را بر روی حسابداری مورد ارزیابی قرار داد.

### کاربرد اخلاق و رویکردها اخلاقی در حسابداری

حسابداری به عنوان یک علم اجتماعی، بیان شد که تقریباً با تمامی بخش های جامعه در ارتباط بوده و با عوامل انسانی و غیر انسانی سروکار دارد. از آنجائیکه انسانها عمدتاً به دنبال منافع شخصی خود بوده و این امر در تناقض با منابع سایرین قرار دارد، لذا بایستی تمهیداتی اندیشیده و این ارتباطات را تنظیم نمود. اخلاق و حرفه ای گرایی در همه علوم - از جمله حسابداری - همیشه در کانون توجه بوده و می توان آنرا تقریباً در رأس امور دانست. اگر چه نهادهای حرفه ای و قانونی حسابداری تلاش های گوناگونی در این زمینه ها انجام داده اند، ولی رسوایی ها و شکست های اخلاقی اخیر در ادبیات حسابداری و حسابرسی، حاکی از عدم تناسب این اقدامات می باشند و بر لزوم توجه و تاکید بیشتر و دقیق تر بر آن اشاره دارند. واژه ی "اخلاق" جمع خُلُق و خُلُق است. برای اینکه صفتی عنوان اخلاق را به خود گیرد، باید آن صفت پایدار باشد؛ یعنی آن صفت چنان با شخصیت فرد آمیخته باشد که گویی جزئی از سرشت اوست و چنان در نهاد فرد ریشه دواند که بدون هیچ دشواری و به راحتی خود را نشان دهد. به عبارت دیگر اخلاق عبارت است از: ویژگی های پایدار نفسانی که به آسانی خود را نشان دهد و ملکه ای نفسانی که مقتضی صدور افعال به راحتی و بدون نیاز به فکر و اندیشه است ( رویایی و محمدی، ۱۳۹۰).

موضوع توجه به اصول اخلاقی و گنجاندن آن در برنامه های آموزشی حسابداری بعد از سال ۱۹۸۶ توجهات زیادی را به خود معطوف کرده است. در آن سال، کمیته برنامه های آتی انجمن حسابداری امریکا (AAA) درباره محتوا و محدوده آموزش حسابداری گزارشی را منتشر کرد که بیان می کرد "آموزش حرفه ای حسابداری نباید تنها بر مهارتهای مورد نیاز و دانش مربوطه تاکید کند، بلکه باید به استانداردهای اخلاقی و تعهدات و الزامات حرفه نیز توجه داشته باشد." نیاز به آموزش اخلاق و آیین نامه رفتار حرفه ای به عنوان بخشی از برنامه های آموزشی برای اعضای حرفه حسابداری، واحدهای تجاری و موسسات مالی و اعتباری که با مسئله گزارشگری مالی متقلبانه مواجهند آشکار است. از طرف دیگر، پژوهش های انجام شده نشان می دهند که وجود سه عامل بنیادی زیر در کنار هم موجب تشکیل، رشد و گزینش حرفه ها از جمله حرفه حسابداری (به معنای عام) می شود که اخلاق و آیین نامه رفتار حرفه ای از نقش کلیدی تری برخوردار می باشد. این سه عامل عبارتند از: (حساس یگانه؛ ۱۳۸۴؛ ۸)

- فلسفه، مبانی نظری، اصول و استانداردهای حرفه ای؛
- تشکل حرفه‌ای فراگیر، و
- آیین نامه رفتار حرفه ای.

پژوهشگران متعددی از دانش حسابداری، بر اساس ضرورت موجود، به مطالعه و انجام پژوهش‌های اخلاقی در محیط‌های آموزشی و اجرایی حسابداری پرداخته‌اند. در دنیای کنونی که رسوایی‌های مالی بزرگ‌تر و گسترده‌تر شده‌اند، توجهات دوباره و بیشتری معطوف این بُعد از پژوهش‌های میان‌رشته‌ای در حسابداری شده است. این گونه مطالعات، به ویژه پس از بحران‌های سال ۲۰۰۱ (از قبیل سقوط انرون، ورلد کام و غیره) بسیار گسترده شده و رساله‌ها و مقالات متعددی در دانشگاه‌ها و مجلات معتبر دنیا انجام و منتشر شده‌اند.

### کاربرد علوم ارتباطات و اطلاع‌رسانی در حسابداری

بیان گردید که محصول نهایی حسابداری، همان اطلاعات حسابداری بوده و در واقع هدف اصلی حسابداری، ارایه اطلاعات به استفاده‌کنندگان می‌باشد. بدین ترتیب، فرایند ارایه اطلاعات، همواره مورد توجه صاحب‌نظران و پژوهش‌گران حسابداری و حسابرسی بوده است. اگر هدف حسابداری و حسابرسی، اثر بخشی بر روی مخاطبان خود می‌باشد، این امر از طریق تعامل موثر و بکارگیری مناسب ابزار و تکنیک‌های علم اطلاع‌رسانی امکان پذیر خواهد بود. بسیاری از صاحب‌نظران، حسابداری و گزارشگری مالی را یک فرایند ارتباطی می‌دانند (سالواری، ۲۰۰۵). فرایند ارتباطی (اطلاع‌رسانی)، فرایندی بسیار پیچیده می‌باشد و ابعاد و جنبه‌های مختلف آن نیز به این پیچیدگی می‌افزاید. علم اطلاع‌رسانی، ذاتاً یک علم میان‌رشته‌ای می‌باشد و بدون در نظر گرفتن کاربرد آن در سایر علوم - از قبیل حسابداری و حسابرسی - به خودی خود وجود خارجی نخواهد داشت (نیکخواه آزاد؛ ۱۳۷۹؛ ۸۳).

در پژوهش‌های حسابداری، همواره به امر اطلاع‌رسانی موثر و روشها، تکنیک‌ها و ابزارهای موثر در این امر توجه و تاکید شده است. اینگونه پژوهش‌ها، دارای دامنه بسیار گسترده‌ای بوده و تقریباً به تمامی جنبه‌های حسابداری توجه دارد. فرستنده، موضوع، نحوه ارایه، ابزار، گیرنده و تأثیر پیام، عواملی هستند که مبنای تجزیه و تحلیل سیستم‌های اطلاع‌رسانی و پژوهش‌های میان

رشته‌ای مرتبط با آن قرار می‌گیرند. یکی از شیوه‌های تحلیل موثر در این امر، از طریق پاسخ به سوالات زیر می‌باشد:

چه کسی، چه گفت، چگونه، از چه طریقی، به چه کسی گفت، و تأثیرش چه بود؟  
اخیراً پژوهش‌های بسیار جالبی در این حوزه از مطالعات میان رشته‌ای حسابداری انجام می‌گیرند؛ از قبیل توجه به تأثیر نحوه ارایه اطلاعات در صورتهای مالی اساسی، شکل و رنگ صورتهای مالی، نوع قلم استفاده شده در گزارشهای حسابداری و غیره در دنیای رقابتی امروزه، توجه به این نکات در واقع موجب افزایش کارآیی و اثربخشی سیستم حسابداری و حفظ نقش آن به عنوان بهترین سیستم اطلاعاتی (بویژه اطلاعات کمی و مالی) در جامعه خواهد گردید.

### کاربرد کامپیوتر و فن آوری اطلاعات در حسابداری

فن آوری اطلاعات عنصری کلیدی در حذف محدودیت‌های زمانی و مکانی، دسترسی بهتر و سریع‌تر به اطلاعات، به روز بودن و غیره می‌باشد؛ به عبارت دیگر، فن آوری، روش انجام کارها را دگرگون ساخته و باعث گردیده تا بستری که بر کاغذ بنا شده بود، به بسترهای الکترونیکی تبدیل شود که آنرا اصطلاحاً «تبادل الکترونیکی» اطلاعات می‌گویند. در پی این تغییر، زمان دسترسی به اطلاعات بسیار کوتاهتر شده و نحوه مبادلات پولی منابع مالی تغییر یافته است و به جای پول، اطلاعات مالی رد و بدل می‌گردد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۵).  
امروزه تحولات شگرفی در زمینه فن آوری اطلاعات رخ داده و پیشرفت‌های آن فراگیر شده است، به طوریکه روندهای دگرگونی را در زمینه‌های مختلف ایجاد کرده است. مهم‌ترین ویژگیهای آن، سرعت زیاد در پردازش داده‌ها، دقت فوق‌العاده زیاد، سرعت بالای دسترسی به اطلاعات، به روز بودن، امکان مبادله الکترونیکی اطلاعات، کیفیت بالا، قیمت فوق‌العاده ارزان و رو به کاهش آن است؛ از طرفی دیگر، گسترش حجم عملیات و پیچیده‌تر شدن امور را در پیش داریم. با توجه به این عوامل، به نظر می‌رسد که دیگر نیازی به توجیه استفاده کامل از فن آوری اطلاعات در دنیای امروز نخواهیم داشت و حسابداری نیز ناگزیر به کاربرد و استفاده از تمام یا برخی از روش‌های نوین در ارایه خدمات و وظایف خود است (الهی و آذر، ۱۳۷۸).

فن آوری اطلاعات و کاربرد انواع روشها و تکنیکها و ابزار آن، امروزه - که آنرا عصر اطلاعات می نامند- مهمترین و شاید حیاتی ترین رویکرد در کلیه علوم تلقی می گردد. علم حسابداری نیز از این امر چندان غافل نبوده و پژوهشگران آن همواره تلاش های ارزنده ای در این راستا داشته اند. از آثار این تلاشها، تهیه و ارایه صورتهای مالی میان دوره ای، تهیه و ارایه انواع گزارشهای مورد نیاز استفاده کنندگان (درون و برون سازمانی) در کمترین زمان ممکن، تهیه و ارائه گزارشهای مالی براساس انواع استانداردهای حسابداری با استفاده از روشهایی از قبیل زبان تجاری گزارشگری توسعه پذیر (XBRL)، کنترل هوشمند فرآیندهای مختلف حسابداری و حسابرسی، استفاده از کامپیوتر و روشهای کامپیوتری در انجام حسابرسی، ایجاد بانکهای اطلاعاتی بسیار گسترده و نامحدود، تهیه و بکارگیری نرم افزارهای متعدد کاربردی (تحلیل و آماری) و غیره را می توان نام برد.

این طیف از پژوهش های حسابداری و حسابرسی نیز در حال حاضر در کانون توجه پژوهشگران حسابداری و حسابرسی قرار داشته و مجلات و کتب بسیار گسترده و معتبری در ادبیات حسابداری همه روزه منتشر می گردند. استفاده از کامپیوتر و فن آوری اطلاعات در حسابداری و حسابرسی تا حدی است که نمی توان یک حسابدار و یا حسابرس بدون آشنایی کامل و لازم با آنها را تصور کرد که می تواند کارآیی و اثر بخشی لازم و مورد انتظار را داشته و به وظایف خود عمل نماید.

### کاربرد مذهب و اعتقادات دینی در حسابداری

مذهب و اعتقادات و باورهای دینی و مذهبی در هر جامعه ای از ارکان اصلی و غیرقابل اغماض تلقی می گردد. امروزه کمتر جامعه ای را می توان یافت که عاری از مذهب و ارزش های مذهبی باشد. در عین حال، تمامی افراد مذهبی نیز بالاترین ارزشها را همان ارزشهای دینی و مذهبی شان می دانند و همواره در پی اجرای صحیح و کامل اصول و باورهای مذهبی خود می باشند. حسابداری به عنوان یک علم اجتماعی، با تمامی ابعاد و پدیده های اجتماعی درگیر و در تعامل بوده و پژوهش های متعددی نیز حاکی از تاثیر پذیری شدید آن از اصول و اعتقادات مذهبی می باشد. سیستم حسابداری فعلی از این حیث با چالش هایی اساسی مواجه می باشد، زیرا

که ریشه های رشد و نمود آن در کشورهای غربی با اعتقادات سکولار می باشد که چندان توجهی به اصول و اعتقادات مذهبی ندارد (شاهول محمد، ۱۳۸۸). در دهه های اخیر نیز که بحث بین المللی شدن حسابداری و باصطلاح گرایش به هماهنگ سازی حسابداری<sup>۴</sup> در سطح بین المللی و حتی جهانی مطرح گردیده و بسیاری از کشورها نیز بنا به دلایلی متعدد از آن استقبال و پیروی کرده اند، یا چالش هایی اساسی از بعد توجه به ارزش ها و باورهای مذهبی مواجه بوده است. از جمله می توان به استفاده از حسابداری مرسوم در کشورهای اسلامی اشاره کرد؛ بسیاری از صاحب نظران حسابداری در کشورهای اسلامی معتقدند که مفروضات زیر بنایی سیستم های حسابداری مرسوم در کشورهای اسلامی اشاره کرد؛ بسیاری صاحب نظران حسابداری در کشورهای اسلامی معتقدند که مفروضات زیر بنایی سیستم های حسابداری مالی غربی با ارزشها و اعتقادات اسلامی سازگار نیست و بر توسعه پژوهش های مرتبط با حسابداری اسلامی و گزارشگری مالی اسلامی تاکید نموده اند. گزارشهای اسلامی نقش شایانی در زمینه پژوهش های حسابداری بین المللی داشته اند، به طوریکه به جای تشریح تفاوت های نحوه عمل حسابداری در کشورهای مختلف، به توسعه روشهای حسابداری جدید پرداخته اند. در این فرآیند، پژوهشگران حسابداری اسلامی، بر صورتهای مالی استفاده شده در دنیا، بر چسب صورتهای مالی حسابداری غربی زده اند (بایدون و ویلت، ۲۰۰۰). به دنبال این امر، پژوهشگران حسابداری اسلامی برای توسعه استانداردهای حسابداری اسلامی فراخوانده شدند و در سال ۱۹۹۱ نیز «سازمان حسابداری و حسابرسی موسسات مالی اسلامی» را تشکیل دادند (پومرانز، ۱۹۹۷). البته برخی دیگر از پژوهشگران، حتی در کشورهای اسلامی (!) با این فرآیند چندان موافق نبوده و بیان می کنند که حسابداری غربی و حسابداری اسلامی وجود ندارد، اما حسابداری وجود دارد. نحوه عمل حسابداری در مناطق مختلف به واسطه عوامل تاریخی، قانونی، دینی و فرهنگی تفاوت دارد، درست همانند تفاوت در نوآوریهای علمی که در کشورهای مختلف با توجه به دلایل فرهنگی و تاریخی متفاوت اند (ولایتیام، ۱۳۸۳). دکتر شاهول محمد بن ابراهیم می گوید: «برای حسابداران حرفه ای، یعنی کسانی که بر مبنای این ایده که حسابداری به عنوان رشته ای فنی و عاری از ارزش است پرورش یافته اند، ایده و فکر الحاق یک صفت مذهبی و دینی به حسابداری، می تواند خجالت آور، غیر حرفه ای و حتی خطرناک به نظر برسد. البته این امر در زمانی که این صفت

الحاقی، «اسلام» باشد (مسیحیت و یا بودایی تا حدودی برای آنها قابل اغماض می باشند) - که از طرف رسانه های جمعی با تروریسم و خشونت معرفی می گردد- خجالت آورتر نیز جلوه می کند.

با وجود این، توسعه و رشد بانکداری و تامین مالی اسلامی، در حال حاضر از سوی موسسات سرمایه داری محض از قبیل سیتی بانک، بانکهای HSBC و ANZ مورد پذیرش قرار گرفته و این امر موجب انگیزش و علاقه مندی حسابداران به ایجاد مزیت های جدید در حرفه (مخصوصاً در جهت بیداری از غفلت ها و کاستی ها و تحقیرها توسط چهار موسسه بزرگ) شده است. به نظر می رسد رسوای انرون نیز موجب انگیزش و روشن شدن مجدد و ایجاد علاقه مندی در حسابداری و جامعه برای داشتن یک حرفه قابل اعتماد و امین که به طور صحیح از منافع عموم بیش از جیب خود مراقبت نماید، گردیده است (شاهول محمد، ۱۳۸۸). علیرغم همه مقاومت ها در برابر پژوهش های میان رشته ای در باب تاثیر مذهب و باورهای دینی در حسابداری، این امر در همه جوامع و به ویژه در جوامع اسلامی در کانون توجه پژوهشگران قرار داشته و انتشار کتب متعدد و مجلات معتبر از قبیل «مجله پژوهش های حسابداری اسلامی» از سال ۲۰۱۱ نیز گواهی بر این مدعاست. در کشور ما نیز به عنوان یک کشور اسلامی، متأسفانه بر رویکرد هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری توجه و پیروی شده است که این امر فاقد هر گونه پشتوانه پژوهشی و توجیه علمی و منطقی می باشد و لزوم توجه و توسعه پژوهش های حسابداری در این زمینه کاملاً ضروری و مورد نیاز می باشد.

### کاربرد الگوریتم ژنتیک و شبکه های عصبی مصنوعی در حسابداری

یکی از ابزارهای مهمی که در الگوریتم های تصمیم گیری مدرن مورد استفاده قرار می گیرد، شبکه های عصبی مصنوعی است. مطالعه های بسیاری، کارایی شبکه های عصبی مصنوعی را با روش های سنتی مورد مقایسه قرار داده اند و در برخی موارد، شواهدی مبنی بر کارایی بهتر شبکه های عصبی یافته اند. از شبکه های عصبی مصنوعی به منظور حل مسئله پیچیدگی الگوهای اقتصادی و تعدد متغیرهای موثر در ایجاد آنها استفاده می گردد. این روش، در فرایندهایی از قبیل قیمت گذاری سهام، پیش بینی بازده های آتی سهام و غیره استفاده می گردد. همانگونه که بیان



گردید این روش بسیار موثرتر از روشهای سنتی بوده و دقت و توانایی پیش بینی و الگوبندی را در حسابداری، میزان بااهمیتی افزایش داده است.

الگوریتم ژنتیک یکی از الگوریتم های جستجو می باشد که به صورت تصادفی جواب مساله را پیدا می کند. این الگوریتم که در دسته ی الگوریتم های آزمون و خطا<sup>۵</sup> جای می گیرد، اولین بار توسط هالند ارایه شد و بر اساس ژنتیک موجودات زنده و عوامل و شرایطی که برای زندگی و ادامه حیات آنها موثر است عمل می کند. پایه این روش، نظریه داروین است که بر اصل حیات قویترین موجود در جامعه تاکید می کند (ایبن و اسمیت؛ ۲۰۰۳). از این الگوریتم در حل مسایل بهینه سازی پیچیده که نمی توان برای آن قوانین خاصی در نظر گرفت استفاده می شود. برای حل یک مساله با استفاده از این روش ابتدا باید پاسخ های فرضی مسئله را به صورت خاصی نمایش داد که برای ادامه کار و ارزیابی پاسخ ها مشکلی ایجاد نگیرد. روشهای متعددی برای نمایش و کدگذاری وجود دارد که از مهم ترین و معمول ترین آنها روش دودویی و نمایش اعشاری شناور است (عبدالعلی زاده شهیر و عشقی، ۱۳۸۲). در دهه اخیر از این روش در حسابداری استفاده های متعددی گردیده است، از قبیل تعیین ساختار بهینه سرمایه شرکت، انتخاب پرتفوی بهینه سهام، قیمت گذاری عرضه های اولیه سهام و غیره. البته لازم به ذکر است که این روشها، بسیار جنبه ریاضی و محاسباتی پیچیده دارند و به دلیل عدم دارا بودن پشتوانه ریاضی قوی در بسیاری از پژوهشگران حسابداری، این روشها به صورت محدود مورد توجه قرار می گیرند.

### کاربرد جامعه شناسی در حسابداری

در جای جای این مقاله تاکید گردید که حسابداری به عنوان یک علم اجتماعی با تمامی پدیده ها و بخش های جامعه تعامل داشته و به نوعی با آنها درگیر می باشد. پژوهشگران و صاحب نظران حسابداری همواره از روش ها و رویکردهای جامعه شناسی در انجام پژوهش ها و حتی تدوین تئوری های حسابداری استفاده کرده اند. مثلاً بلکویی تاکید دارد که یکی از روش های اصلی تدوین تئوری حسابداری، روش جامعه شناسی است و چنین می نویسد:

در تدوین تئوری حسابداری بر اساس روش جامعه شناسی، بر اثرهای اجتماعی شیوه های فنی حسابداری تاکید می گردد. این یک روش اخلاقی است که بر مفهومی گسترده تر از "رعایت

انصاف" یعنی بر "رفاه اجتماعی"، تاکید می کند، از دیدگاه روش جامعه شناسی، یک روش فنی یا اصل حسابداری، برای اینکه پذیرفته شود، باید بر مبنای اثرهای مورد گزارش بر همه ی گروههای جامعه مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد. در این روش، برای اینکه اهداف مربوطه تأمین شوند، اساس فرض بر این گذاشته می شود که ارزش های اجتماعی پذیرفته شده و پابرجا وجود دارند و برای تعیین تئوری حسابداری از آنها به عنوان شاخص استفاده می شود (بلکویی؛ ۱۳۸۱؛ ۱۲۰).

روش جامعه شناسی در تدوین تئوری حسابداری در مسیر خلق یک رشته جدید فرعی (میان رشته) به نام حسابداری اقتصادی - اجتماعی<sup>۶</sup> نقش داشته است. هدف اصلی این بخش از حسابداری عبارت است از اینکه سازمان های تجاری را تقویت کند تا در یک سیستم بازار آزاد، انجام وظیفه نماید و اثرهای ناشی از فعالیت های تولیدی خاص بر محیط اجتماعی (از مجرای سنجش و اندازه گیری، پذیرفتن اثرهای ناشی از فعالیت ها و افشای اطلاعات در صورتهای مالی) را به حساب آورد. با گذشت زمان و به سبب پذیرفته شدن مسئولیت های اجتماعی توسط سازمان ها، دولت و مردم، این رشته علمی بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. حسابداری مبتنی بر ارزش اجتماعی، بر معیار سنجش اجتماعی تاکید می نماید. وابستگی این رشته به ارزش های اجتماعی و به کارگیری شاخص رفاه اجتماعی در آینده می تواند نقش عمده ای در فرایند تدوین تئوری حسابداری ایفا نماید (همان منبع؛ ۱۲۱). از نمادهای عینی بکارگیری رویکردهای جامعه شناسی در حسابداری و حسابرسی می توان به بحث هایی از قبیل تئوری ذینفعان، تئوری نمایندگی، تئوری هزینه های اجتماعی و غیره اشاره کرد. این طیف از پژوهش های میان رشته ای حسابداری از قدمت و استحکام نسبتاً زیاد برخوردار بوده و در حال حاضر نیز در زمره پژوهش های مورد توجه و تاکید ادبیات حسابداری و حسابرسی می باشند.

### کاربرد علم اعصاب شناختی<sup>۷</sup> در حسابداری

در سال های اخیر، افراد علمی و پژوهشگران رشته های گوناگون اقدام به استفاده از علم اعصاب (نوروساینس) و روانشناسی جهت گسترش آن رشته ها و پاسخگویی بهتر به نیازهای جدید رشته های خود نموده اند. علم اعصاب همان مطالعه آناتومی و فیزیولوژی (علم وظایف اعضا)

مغز انسان، و روانشناسی نیز همان مطالعه ذهن بشر و نحوه رفتار او می باشد. چنین اقدامی باعث بوجود آمدن حوزه های علمی میان رشته ای متعدد دارای پیشوند عصبی (Neuro) از قبیل اقتصاد عصبی<sup>۸</sup>، مالی عصبی<sup>۹</sup>، حکمرانی عصبی<sup>۱۰</sup>، علم اخلاق عصبی، بازاریابی عصبی و در نهایت حسابداری عصبی<sup>۱۱</sup> گردیده است (احمد؛ ۲۰۱۰؛ استناد شده توسط مهرانی و نونهای نهر، ۱۳۹۰). دیکات و همکاران (۲۰۱۰) برای نخستین بار موضوع حسابداری عصبی را به عنوان یک میان رشته جدید در حسابداری مطرح کردند. به اعتقاد آنها، این شاخه از حسابداری در واقع روشی نوین جهت بررسی علمی حسابداری و نیز بررسی و مطالعه نقش کانونی مغز در ایجاد نهادهای اقتصادی می باشد. در این شاخه، از طریق اندازه گیری فعالیت مغز در فرایند اتخاذ تصمیمات اقتصادی با استفاده از روش های علم اعصاب می تواند در ارزیابی مطلوبیت بکارگیری سیاست های جدید حسابداری که بر خلاف اصول قدیمی و متداول آن تدوین می شوند. موثرواقع شود. آنها بیان می کنند که شواهد بررسی شده از پژوهش های علم اعصاب شناختی، پیشنهاد می کند که پیدایش اصول حسابداری مدرن مبتنی بر طرح ریزی عملکرد مغز جهت دستیابی به آن اصول حسابداری مدرن می باشد؛ به عبارت دیگر، آنها پیدایش اصول قدیمی و سنتی حسابداری (از جمله محافظه کاری، بهای تمام شده تاریخی، عینیت، دوطرفه بودن، تحقق درآمد، تطابق هزینه ها با درآمد، معیار اندازه گیری و غیره) را ناشی از عملکرد مغز انسان دانسته و شرط پذیرش اصول و استانداردهای جدید را نیز مبتنی بر آن قرار می دهد.

در پژوهش هایی که در آنها از روش های علم اعصاب استفاده می گردد (مانند حسابداری عصبی)، پژوهشگران همواره آزمودنیهای خود را در حالت ها و آزمون های مختلف با استفاده از دستگاههای ویژه ای از قبیل  $^{12}\text{fMRI}$ ،  $^{13}\text{PET}$  و بررسی تک سلولی قرارداده و تعیین می کنند که کدامیک از نورون ها و در کدام یک از بخش های مغز در اثر این متغیر (حالت یا موقعیت مورد نظر) مشتعل گشته و چه واکنشی از خود نشان می دهد. البته باید توجه داشت که روشهای  $\text{fMRI}$  و  $\text{PET}$  در مورد آزمودنیهای انسانی و روش بررسی تک سلولی با توجه به تعارضی بودنش فقط در مورد آزمودنی های غیر انسانی (حیوانات و غیره) مورد استفاده قرار می گیرند (مهرانی و نونهای نهر، ۱۳۹۰).

این شاخه از مطالعات در حسابداری کاملاً جدید و ناشناخته بوده و به جرات می توان گفت که تاکنون هیچ گونه پژوهش تجربی (آزمایشی) معتبری در دنیا در این زمینه انجام و منتشر نشده است. لذا با توجه به پتانسیل بسیار بالای پژوهشی این شاخه از حسابداری، علیرغم همه موانع و مشکلات پژوهشی موجود، توصیه می گردد که پژوهشگران حسابداری به این شاخه از پژوهش ها نیز توجه و تاکید مناسب و جدی داشته باشند.

### کاربرد رویکردهای زبان شناسی در حسابداری

حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، وظیفه تهیه و ارایه اطلاعات - اساساً مالی - را بر عهده دارد. بسیاری از پژوهشگران و صاحب نظران حسابداری، از آن به عنوان یک زبان (در مفهوم عام) و به عنوان زبان تجارت (در مفهوم خاص) یاد کرده اند. در ادبیات حسابداری نیز پژوهش ها و تالیفات متعددی در این زمینه انجام و منتشر شده است. البته این بخش از پژوهش های حسابداری را می توان در دو گروه (طیف) کلی به شرح زیر طبقه بندی کرد:

الف) پژوهش های مرتبط با بررسی و مطالعه اعداد و ارقام صورتهای مالی به عنوان یک زبان؛ و

ب) پژوهش مرتبط با بررسی و مطالعه یادداشت ها و گزارش های توضیحی (غیر عددی) حسابداری و تاثیرات آنها بر اثر بخشی و کارآیی تصمیمات و قضاوت های استفاده کنندگان.

حسابداری و زبان دارای چنان ارتباط و اثرات متقابلی هستند که بویژه در ادبیات پیشین حسابداری، آنرا به عنوان یک زبان و به طور دقیق تر زبان تجارت خوانده اند. در دیدگاه سنتی از حسابداری به عنوان یک زبان، بیان می گردد که زبان از دو بخش تشکیل شده است: *نمادها* و *قواعد دستوری*؛ لذا شناخت حسابداری به عنوان یک زبان بر پایه شناخت این دو جزء قرار دارد.

علاوه بر این، در دیدگاه سنتی بر جنبه های دیگری از حسابداری و یا به صورت دقیق تر، به زبان حسابداری و یا حسابداری به عنوان یک زبان توجه و تأکید شده است. مفاهیمی از قبیل سود انباشته که در گزارش های مالی ارایه می شوند، مفاهیمی هستند که مختص زبان حسابداری بوده و هر کسی که با حسابداری آشنا نباشد، مفهوم واقعی آنرا درک نخواهد کرد. از این روست که

برخی از افراد به انتقاد از حسابداری پرداخته و آنرا وسیله‌ای برای گپیج کردن و به رمز و راز در آوردن امور می‌دانند که در نهایت به نفع طبقه سرمایه دار می‌باشد (همان منبع؛ ۱۰۱). در دهه‌های اخیر، بر اثر تغییرات قابل ملاحظه‌ای که در محیط حسابداری رُخ داده اند، از جمله توسعه بازارهای سرمایه و افزایش نقش حسابداری و اطلاعات آن در این محیط‌ها، بر افشای بیشتر اطلاعات توسط حسابداری تأکید شده است. از جمله می‌توان به الزام شرکتها به ارایه اطلاعات غیر کمی (توضیحی) همراه با اطلاعات مقداری (صورت‌های مالی) همانند یادداشت‌های توضیحی مدیران، بحث و تحلیل‌های مدیران، بیانیه‌های مربوط به آینده و ... اشاره کرد. در سال‌های اخیر، طیف جدیدی از پژوهش‌های حسابداری به بررسی این بخش از اطلاعات حسابداری و تأثیرات آنها بر قضاوت، ادراک و تصمیم‌گیریهای اقتصادی استفاده‌کنندگان پرداخته‌اند.

### روند کنونی پژوهش‌های میان رشته‌ای در حسابداری:

با توضیحات نسبتاً مفصلی که در بخش‌های قبلی ارایه گردید، می‌توان گفت که عصر حاضر از لحاظ پژوهشی، عصر انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای می‌باشد. در این زمان بحرانی که تغییرات محیطی بصورتی شگرف و با سرعت بالایی اتفاق می‌افتند، با این تمامی علوم نیز از چنین سرعت و تغییراتی برخوردار گشته و خود و روشها و تکنیک‌های خود را هماهنگ با این محیط می‌نمایند. در این عصر، دیوارهای تصغی ایجاد شده ما بین علوم شکسته شده و سمت و سوی تمامی علوم در جهت یکپارچه شدن و تشکیل علم کلی در حرکت می‌باشد. در علم حسابداری نیز اگر چه گرایش‌ها و پژوهش‌های میان رشته‌ای نسبتاً قابل قبول و مستحکمی در حال انجام و گسترش می‌باشند ولی روند حرکتی چندان مطلوب به نظر نمی‌رسد و لزوم توجه جدی به آن از نیازهای حیاتی حسابداری در عصر حاضر تلقی می‌گردد.

انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای، کاری سخت و شاید طاقت فرسا می‌نماید و مستلزم وجود دانش، توانایی، انگیزه و ابزارهای خاص خود می‌باشد. هر علمی باید بتواند بسترهای لازم و ضروری برای انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای را در درون خود فراهم نماید. از بسترهای مورد نیاز در این امر می‌توان به وجود پژوهشگران مستعد و با انگیزه، وجود تجهیزات و امکانات لازم، حمایت‌های کامل فضای انتشار و ارایه نتایج پژوهش‌ها و غیره اشاره کرد. از مهم‌ترین این عوامل،

بحث جهت گیری آموزش و دوره‌های دانشگاهی و پژوهشی در هر یک از علوم می‌باشد. همانگونه که در بخش‌های قبلی مقاله تشریح گردید، علم حسابداری تقریباً با تمامی رشته‌ها و علوم شناخته شده به نوعی در ارتباط و تعامل می‌باشد و می‌تواند از ابزارها، تکنیک‌ها و یافته‌های هر یک از آنها در راستای رفع چالش‌ها، موانع و مشکلات فعلی خود بهره برداری کرده و قدرت و امکان ارایه انعطاف پذیری لازم را در برابر فرصت‌ها و تهدیدهای نوین در خود ایجاد نماید. ولی همانگونه که شواهد و یافته‌های تجربی و پژوهشی نشان می‌دهند، در دوره‌های فعلی آموزش حسابداری، توجه شایسته‌ای به سایر علوم و رشته‌های مرتبط نگردیده و دروسی از قبیل اقتصاد، مدیریت، کامپیوتر، روانشناسی، جامعه شناسی، ادبیات، علوم و معارف دینی و غیره هم تنها در حد رفع تکلیف و به صورتی کاملاً سطحی و بدون جهت آموزش داده می‌شوند، البته در صورتیکه اساتید، پژوهشگران و حتی دانشجویان را با اهمیت و نقش و لزوم انجام مطالعات و پژوهش‌های میان رشته‌ای آشنا و آنها را توجه نمود، انتظار می‌رود که با اندک تغییری در راستای جهت دار نمودن آموزش‌های دانشگاهی رشته حسابداری اقداماتی موثر و محکم در راستای گشایش باب‌های پژوهشی میان رشته‌ای در آن فراهم و ایجاد گردد.

اکثر مجلات معتبر حسابداری چه در خارج و چه در داخل کشور، شدیداً از پژوهش‌های میان رشته‌ای استقبال می‌کنند و این امر را می‌توان از مقاله‌های انتشار یافته در شماره‌های اخیر این مجلات مشاهده کرد. اگر چه انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای سخت و طاقت فرسا بوده و با موانع بسیاری همراه است، ولی استقبال گرم از نتایج آنها، موجب دلگرمی و پشتکار پژوهشگران خواهد بود.

پژوهش‌های میان رشته‌ای در حسابداری، سابقاً عمدتاً در ارتباط با علومی از قبیل ریاضیات، آمار، اقتصاد، مدیریت و مالی انجام می‌شدند؛ ولی در حال حاضر عمده این گونه پژوهش‌ها در ارتباط با علوم رفتاری و روانشناسی و بعبارت دیگر در قلمرو حسابداری رفتاری انجام می‌شوند. دانشجویان دوره‌های دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری هم می‌توانند رساله‌های خود را به این سمت سوق داده و علاوه بر کمک به توسعه و گسترش علم حسابداری، می‌توانند موجبات غنای پژوهش خود را نیز فراهم نمایند.

جامعه حسابداری در حال حاضر با تنگناهای عمده‌ای مواجه می‌باشد و علیرغم تلاش‌هایی که انجام می‌دهد، چندان موفقیتی حاصل نمی‌کند و در صورتیکه به صورت فوری اینگونه چالش‌ها را حل نکند، موقعیت و اعتبار آن در جامعه زیر سوال خواهد رفت. از جمله این تنگناها و مشکلات می‌توان به مشکل اندازه‌گیری در حسابداری اشاره کرد که از دیرباز چالش اول و اصلی حسابداری بوده است و هیچگاه پاسخی مناسب و قانع‌کننده برای آن ارایه نشده است. اخیراً برخی از پژوهشگران، بکارگیری نظریه مجموعه‌های فازی را در این راستا مفید می‌دانند، ولی هیچگونه شواهد و یافته‌های تجربی معتبری در این زمینه مشاهده نمی‌گردد. البته این امر هم، به مشکل اشاره شده در حسابداری (و شاید در همه علوم) یعنی عدم آشنایی پژوهشگران و صاحب‌نظران با این نظریه (و نظریه‌های مشابه) و همچنین عدم وجود امکان و رغبت مشارکت در پژوهشگران رشته‌های مربوطه به انجام چنین پژوهش‌هایی بر می‌گردد. از دیگر مشکلات و چالش‌های فعلی حسابداری می‌توان به مشکل ابهام و عدم صراحت در اطلاعات (عددی و غیر عددی) و سایر گزارشهای حسابداری اشاره کرد. البته این مشکل هم تا حدود زیادی به همان مسئله اندازه‌گیری و عدم امکان اندازه‌گیریهای دقیق و قابل قبول در حسابداری مرتبط می‌باشد. مشکل دیگری که در حال حاضر برای حسابداری بسیار چالش برانگیز است، مشکل در امر اطلاع‌رسانی و فرایندهای ارتباطی آن می‌باشد. اگر چه حسابداری را به عنوان یک فرایند ارتباطی (و اطلاع‌رسانی) می‌دانند (سالواری، ۲۰۰۵) ولی ابزارهای و روشهای اطلاع‌رسانی در آن از قبیل صورتهای مالی اساسی چندان مناسب و قابل قبول به نظر نمی‌رسد و دارای برخی پیگیرهای موردنیاز این عصر از قبیل به موقع بودن و ارایه مناسب برخوردار نمی‌باشد.

### نتیجه‌گیری

اوضاع و شرایط کنونی حسابداری در عصر حاضر کاملاً دگرگون گشته و نه تنها در حال حاضر حسابداری به عنوان یک رشته دانشگاهی توسعه یافته در تقریباً تمامی دانشکده‌های بازرگانی دنیا تدریس و آموزش داده می‌شود، بلکه آنرا به عنوان یک علم اجتماعی مورد پذیرش عمومی قرار داده‌اند. در این عصر که عصر اطلاعات و ارتباطات نامیده می‌شود، هیچ یک از علوم نمی‌تواند یا ایجاد حصار و دیوارهایی به دور خود و با استفاده صرف از تکنیک‌ها، روشها و ابزار

خود پاسخگوی نیازها و چالش‌های پیش روی خود در محیط‌های در حال تغییر فعلی گردد، لذا سمت و سوی پژوهش‌های علمی و دانشگاهی در عصر کنونی به سمت برداشتن دیوارها و مرزهای تصنعی و بیهوده ایجاد شده مابین علوم و به اصطلاح به سمت ایجاد یک علم کلی و اصلی (که منشاء همه علوم بوده است) در حرکت می‌باشند.

در این عصر، اولویت اصلی و جهت گیری همه پژوهش‌ها به سمت انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای بوده و هر علمی بایستی بتواند بسترهای مورد نیاز را در این راستا برای خود فراهم نماید تا از فاصله این جهش و حرکت علمی عقب نیافتد.

در این مقاله ابتدا به تشریح مفهوم، اهمیت و نقش پژوهش‌های میان رشته‌ای در علوم پرداخته شده، سپس به تبیین پژوهش‌های میان رشته‌ای انجام شده در حسابداری و حسابرسی پرداخته شد. البته این مواردی که ارایه گردید، بیانگر تمامی پژوهش‌های میان رشته‌ای انجام شده در ادبیات حسابداری و حسابرسی نبوده است، بلکه سعی گردیده تا اهم آنها را با دیدی تحلیلی و با ارایه برخی راهکارها بحث نماییم. در نهایت نیز به تبیین و بحث کلی در مورد اوضاع و روند کنونی پژوهش‌های میان رشته‌ای حسابداری و جهت گیری آن پرداخته شد. امید است که در آینده نزدیک شاهد ایجاد و گسترش بسترهای لازم و مناسب برای انجام پژوهش‌های میان رشته‌ای بویژه در ادبیات حسابداری و حسابرسی ایران باشیم.

## پی نوشت

<sup>۱</sup> - صاحب‌نظران معتقدند که معرفی حسابداری دو طرفه توسط لوکا پاچولی در سال ۱۴۹۴ صورت گرفته است.

<sup>۲</sup> - برای مطالعه بیشتر در این باره به منبع طاهری (۱۳۷۴) رجوع شود.

<sup>۳</sup> - Behavioral Research in Accounting

<sup>۴</sup> - Harmonization

<sup>۵</sup> - Test and error

<sup>۶</sup> - Socioeconomic Accounting

<sup>۷</sup> - Cognitive Neuroscience

<sup>۸</sup> - Neuroeconomics

<sup>۹</sup> - Neurofinance

<sup>۱۰</sup> - Neurogovernance

<sup>۱۱</sup> - Neuroaccounting



<sup>12</sup> - Functional Magnetic Resonance Imaging (fMRI)

<sup>13</sup> - Positron Emission Tomography (PET)

## منابع

۱. اعتمادی، حسین. الهی، شعبان. حسن آقایی، کامران (۱۳۸۵)، بررسی تاثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری. بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۴۳؛ صص ۲۴-۳.
۲. بزرگ اصل ، موسی (۱۳۸۴) ، حسابداری میانه. جلد اول ، تهران ، سازمان حسابرسی ، نشریه ۱۷۵.
۳. بزرگ اصل ، موسی (۱۳۷۶)، فلسفه حسابداری. فصلنامه بررسیهای حسابداری ، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران ، شماره ۱۸ و ۱۹ ، صص ۲۳-۵.
۴. بولدینگ ، کی. ای. ( ۱۳۷۲ ) ، اقتصاد و حسابداری : دوقلوهای ناسازگار . ترجمه علی ثقفی و کامبیز فرقاندوست حقیقی ، بررسیهای حسابداری ، سال دوم ، شماره پنجم ؛ صص ۷۷-۶۱ .
۵. پور حیدری، امید (۱۳۸۳)، حسابداری اسلامی و حسابداری مرسوم: ناسازگار یا مکمل؟ فصلنامه حسابرس، سال ششم، شماره ۲۶؛ صص ۶۱-۵۵.
۶. جاودانی ، حمید . توفیقی ، جعفر (۱۳۸۸). ساختارها ، فرآیندها وعوامل موثر بر توسعه میان رشته ای ها. فصلنامه مطالعات میان رشته ای در علوم انسانی ، دوره دوم ، شماره ۱ ، صص ۵۶-۳۷.
۷. حساس یگانه ، یحیی ( ۱۳۸۴ ) ، فلسفه حسابرسی . تهران ، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی ، چاپ اول .
۸. رحمانی ، علی ( ۱۳۷۳ ) ، حسابداری رفتاری . بررسیهای حسابداری ، سال دوم ، شماره ۸ ؛ صص ۸۰-۷۱.
۹. رویایی ، رمضانعلی . محمدی ، مهدی ( ۱۳۹۰ ) ، اخلاق و حرفه ای گرایی در حسابداری . تهران ، انتشارات کتابخانه فرهنگ ، چاپ اول .

۱۰. ریاحی بلکویی، احمد (۱۳۸۱). تئوری های حسابداری. ترجمه علی پارسائیان، تهران، دفتر پژوهش های فرهنگی، چاپ اول.
۱۱. ستایش، محمد حسین. کاظم نژاد، مصطفی. شفیع، محمد جواد (۱۳۸۸)، کاربرد الگوریتم ژنتیک در تعیین ساختار بهینه سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۶؛ صص ۵۸-۳۹.
۱۲. شباهنگ، رضا (۱۳۸۴). تئوری حسابداری، جلد اول، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۵۷.
۱۳. طاهری، محمد رضا (۱۳۷۴)، نقدی بر روش شناختی حسابداری. بررسیهای حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال سوم، شماره ۱۲ و ۱۳؛ صص ۳۰-۵.
۱۴. ظریف فرد، احمد (۱۳۷۷)، کاربرد نظریه مجموعه های فازی در حسابداری. بررسیهای حسابداری، سال ششم، شماره ۲۲ و ۲۳؛ صص ۱۰۰-۷۰.
۱۵. ظریف فرد، احمد (۱۳۷۸)، مشکل ابهام و عدم صراحت در حسابداری. بررسیهای حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال هشتم، شماره ۲۸؛ صص ۵۵-۳۳.
۱۶. عبدالعلی زاده شهیر، سیمین. عشقی، کوروش (۱۳۸۲)، کاربردهای الگوریتم ژنتیک در انتخاب یک مجموعه دارایی از سهام بورس اوراق بهادار. فصلنامه پژوهش های اقتصادی ایران، شماره ۱۷.
۱۷. محمد بن ابراهیم، شاهول. (۱۳۸۸)، مبانی اولیه حسابداری اسلامی، ترجمه علی اکبر نونهال نهر و محمد ابراهیم پور زرنندی، ماهنامه حسابداری، سال بیست و چهارم، شماره ۲۱۱؛ صص ۷۷-۷۰.
۱۸. محمدیان، محمد (۱۳۹۰). توسعه دانش حسابداری: حسابداری به عنوان یک رشته علمی در دانشگاه. فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کل کشور، شماره ۴؛ صص ۹۹-۷۴.
۱۹. مکرمی، یدالله (۱۳۷۴)، نگرش رفتاری در ایجاد تئوری حسابداری. بررسیهای حسابداری، سال سوم، شماره ۱۲ و ۱۳؛ صص ۱۰۶-۹۶.
۲۰. مهرانی، کاوه (۱۳۷۵)، تأثیر فرهنگ بر حسابداری. بررسیهای حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴ و ۱۵؛ صص ۱۱۴-۸۷.

۲۱. مهران، ساسان. نونهال نهر، علی اکبر (۱۳۹۰)، حسابداری عصبی: تبیین، تحلیل و آرایه دیدگاه های نوین. فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، دوره جدید، شماره ۵: صص ۹۳-۱۱۱.
۲۲. نونهال نهر، علی اکبر. رحمتی قورولی، منوچهر (۱۳۸۹)، بررسی مقایسه‌ای نظام های آموزشی حسابداری در دانشگاه های روسیه و آمریکا. اولین همایش ملی رویکردهای نوین حسابداری در سطح بین الملل، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین المللی جلفا.
۲۳. نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۹)، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی. تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ دوم.
24. Ahmad, Z. (2010), Brain in Business: The Economics of Bachbinder ; Sharon , B . Patricia , M . MK , Karen Eskow , William torbes , Eva Haster ; Miriam struck ; and Diane Taylor ( 2005) , Creating Learning Prisms with an Inter diciplinary Case Syudy Workshop . Innovation Higher Education . Vol 29 . No.4 , Springer Science & Business Media .
25. Chong, Kar-Ming and G. Pflugrath (2008), Do Different Audit Report formats Affect Shareholder's and Auditors' Perceptions? International Journal of Auditing , 12: 221-241.
26. Dickhaut.J , Basu.S , McCabe. k , and Waymire.C. (2010) Neuroaccounting : Consilience between the Biologically Evolved Brain and Culturally Evolved accounting Principles . *Accounting Horizons* ; 24 , pp. 221 - 255.
27. Eiben , a.E. and Smith , J.E.(2003), Introduction to Evolutionary Computing NewYork; 2003.
28. Fellingham , J.C .(2007) , Is Accounting An Academic Discipline . *Accounting Horizons* , Vol.21 , No.2 , pp.159 – 163 .
29. Gold, A., Gronewold, U., Pott, ch. (2012), The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter? Forthcoming in International Journal of Auditing.
30. Grasso , L .(2008) . The Accounting Ph.D. Shortage : Crisis or opportunity . *Cost Management* , Vol.22 , No.2 , pp.15 - 25
31. Gray , S.J.(1988) , Towards a theory of Cultural influence on the Development of Accounting systems Internationally . *Abacus* . 24 , pp. 1-15
32. Hofstede , G .(1991) *Cultures and organizations : Software of the Mind* , New York : Mc Grow – Hill .

33. Liewellyn, sue and Milne, markus, J. (2007), Accounting as codified discourse. Accounting, Auditing & Accountability Journal; 20, 6: pp. 805 – 824
34. Neuroscience. Malaysian J Med. Sci; 17(2): pp.1-3.
35. Ramadier, T. (2004), Transdisciplinarity and its challenges: the case of urban studies, Futures, No. 36, Elsevier.
36. Richardson, A.J.(2008), Strategies in Development of Accounting History as an Academic Discipline. Accounting History, Vol 13, No.247, pp.247-280.
37. Salvary, Stanley C.W. (2005), Accounting in Context of communication, Language, and Information theories: A Partial Analysis, working paper.
38. Wolk, H.L, Dodd, J.L. & Tearney, M.G.(2004), Accounting theory: Conceptual Issues in audit and economic environment, 6th edition, Mason, Ohio: Thomson South Western.





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## درک یادگیری دانشجویان حسابداری

نازنین بشیری منش

هیئت علمی دانشگاه پیام نور بیرجند و دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا(س)

سیده سمانه شاهرخی\*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا(س)

### چکیده

هدف این مقاله ارزیابی درک دانشجویان حسابداری از تجربه یادگیری دروس دانشگاهی می‌باشد. بدین منظور پرسشنامه‌ای در سه محور یادگیری حسابداری، ویژگیهای حرفه حسابداری و مهارتهای ضروری برای موفقیت در حرفه حسابداری بر اساس تحقیق استیورز و همکاران (۲۰۱۱) طراحی گردید. پس از سنجش سطح روایی آن که بیش از ۸۰ درصد بود، این پرسشنامه بین دانشجویان مقطع کارشناسی رشته حسابداری سه دانشگاه کشور که در ترم ۴ و بالاتر مشغول به تحصیل بودند توزیع شد. پاسخ پرسشنامه‌ها از ۳۶۰ دانشجو در دوره مربوطه جمع آوری شد و با استفاده از آزمون‌های اختلاف میانگین و تحلیل واریانس تحلیل گردید. مقاله شش عامل شامل آشنایی با مبانی حسابداری، سطح یادگیری، رضایت شغلی، آشنایی با انجمن‌های حسابداری، فرصت‌های شغلی حرفه و شهرت و اعتبار شغلی حرفه از منظر دانشجویان حسابداری تحلیل نموده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد، دانشجویان رشته حسابداری در دانشگاه‌های مورد بررسی از سطح دانش مناسبی در رابطه با مبانی حسابداری برخوردار هستند ولی سطح یادگیری آنها در رابطه با سایر مباحث مربوط به حرفه یا مسائل روز حرفه مناسب نیست. نتایج این مقاله بیانگر بازخوردی برای تنظیم مجدد برنامه‌های دروس کارشناسی حسابداری و تغییر برنامه آموزش محسوب می‌شود تا بتوان تجربه یادگیری دانشجویان را در این مقطع افزایش داد.

**کلمات کلیدی:** درک یادگیری، برنامه‌های دروس کارشناسی، تجربه یادگیری

---

\* نویسنده مسئول: sss\_1360@yahoo.co.uk

## مقدمه

هدف اصلی دروس کارشناسی حسابداری یادگیری دانشجویان در مورد حسابداری به عنوان سیستم اطلاعاتی است که برای تصمیم گیری سودمند است. تجربه یادگیری دانشجویان در این دروس اثر قابل ملاحظه‌ای بر دیگران می‌گذارد که ترغیب شوند این رشته تحصیلی را انتخاب کنند. بنابراین این دروس باید به شکلی تنظیم شوند تا اطمینان حاصل شود که دانشجویان مهارت-های حسابداری مورد نیاز را برای ورود به دنیای کسب و کار بدست می‌آورند و بهترین و باهوش‌ترین افراد را جذب حسابداری کند.

امروزه نیاز به برنامه درسی حسابداری مناسب بیش از پیش می‌باشد. مک کادی در سال ۲۰۰۷ چهار علت اساسی را برای این موضوع بیان کرد. اول. سازمان‌ها در اقتصاد جهانی رو به رشدی فعالیت می‌کنند. دوم. تصمیمات باید در جهانی صورت گیرد که به سرعت در حال تغییر است. سوم. باید اثر فن آوری را بر افراد و سازمان‌ها در نظر گرفت. چهارم. بحران‌های در مورد اخلاق و ارزش‌ها در موسسات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی وجود دارد.

برای اینکه حرفه حسابداری موفق باشد باید حسابداران آموزش‌های لازم را دیده باشند و این محقق نمی‌شود جز اینکه آموزش‌دهنده‌ها برنامه‌ای را ارائه کنند که اطمینان حاصل شود فارغ التحصیلان رشته می‌توانند به نیازهای مهارتی جامعه کسب و کار پاسخ دهند. دروس باید به شکلی طراحی شوند که دانشجو مهارت‌های تصمیم‌گیری لازم را فراگیرد و علاقمند به رشته حسابداری گردد.

## پیشینه تحقیق

مطالعات مربوط به آموزش حسابداری به سال ۱۹۸۶ بر می‌گردد یعنی زمانی که کمیته بدفورد<sup>۱</sup> انجمن حسابداری آمریکا<sup>۲</sup> وضعیت آموزش حسابداری را ارزیابی کرد و اعلام داشت همگام با تغییرات گسترده در محیط کسب و کار، آموزش حسابداری نیز نیاز به تغییرات اساسی دارد.

در سال ۱۹۸۹ مدیران شرکت‌های حسابرسی ۸ بزرگ موقعیتشان را برای آموزش به حسابداری اعلام کردند. پس تغییر در برنامه آموزشی حسابداری هم در دورس دانشگاهی و هم در برنامه‌های اعطای رتبه حسابداری الزامی بود (کالبرگ و همکاران، ۱۹۸۹)

کمیسیون تغییر آموزش حسابداری در سال ۱۹۸۹ توسط انجمن حسابداری آمریکا منصوب شد. هدف اصلی آن تقویت آموزش حسابداران آکادمیک بود. کمیسیون تغییر آموزش حسابداری بیان داشت هدف اصلی از اصول حسابداری برای دانشجویان این است که آنها یاد بگیرند حسابداری وظیفه ارائه و انتقال اطلاعات را برای حمایت از تصمیم‌گیری دارد. این هدف چیزی ورای دفترداری محسوب می‌شد.

در سال ۲۰۰۱ انجمن حسابداری آمریکا، موسسه حسابداران مدیریت<sup>۳</sup>، انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۴</sup> و شرکت‌های حسابرسی ۵ بزرگ از مقالات مربوط به آینده آموزش حسابداری حمایت مالی کردند. آلبرچت و ساک (۲۰۰۱) در این زمینه تحقیق کردند و سه پیشرفت اصلی را در محیط کسب و کار یعنی فن آوری، جهانی شدن و قدرت سرمایه‌گذار در بازار سرمایه نشان دادند و بیان داشتند آموزش حسابداری در راستای این پیشرفت‌ها نمی‌باشد. لذا باید تغییرات اساسی‌ای بر مدل آموزشی حسابداری در این حوزه‌ها رخ دهد: محتوا و برنامه آموزشی، آموزش، فن آوری، توسعه اساتید و سیستم پاداش دهی و جهت استراتژیک

لین و همکاران (۲۰۰۵) با بررسی نظر شاغلان در حرفه، استادان دانشگاه و دانشجویان، به منظور تعیین دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری بیان کردند که موقعیت کنونی آموزش حسابداری در چین برای ایجاد دانش و مهارت‌های مورد نیاز راضی‌کننده نیست. پاسخ‌دهندگان از ارائه دانش و مهارت‌های مورد

نیاز توسط برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری، رضایت نداشتند. به عنوان نتیجه لین و همکاران بیان کردند که اصلاح برنامه آموزش حسابداری، نه تنها ضروری بلکه الزام‌آور است. راگوتامن، لاوین و دیویس (۲۰۰۷) با مطالعه نظر شاغلان در حرفه و استادان دانشگاه درباره دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری بیان کردند که دانش‌آموختگان حسابداری به منظور موفقیت در تجارت الکترونیکی به دانش عمومی، فناوری، دانش سازمانی و دانش تجاری نیاز دارند. از نظر شاغلان در حرفه، مهارت‌های ذهنی و از نظر استادان دانشگاه، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های بین فردی، دانش حسابداری و توانایی رهبری از اولویت برخوردار بودند.



لین (۲۰۰۸) با ادامه بررسی قبلی خود بیان کرد که در محیط تجاری کنونی چین، اهمیت دانش و مهارت‌های کسب و کار از دیگر مهارت‌ها بالاتر است.

بلیزی و همکارا (۲۰۰۸) دیدگاه‌های شاغلان در حرفه، استادان دانشگاه و دانش-آموختگان رشته حسابداری را به منظور تعیین مهارت‌های اساسی برای دانش آموختگان این رشته مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که به رغم تأکید بر اهمیت مهارت‌های ذکر شده توسط سه گروه، بین دیدگاه‌های آنان تفاوت‌هایی وجود دارد. شاغلان در حرفه بر داشتن مهارت‌های فکری و بین فردی، دانش آموختگان رشته حسابداری بر داشتن مهارت‌های ارتباطی و بین فردی و استادان دانشگاه بر داشتن مهارت‌های فکری، خود مدیریتی، ارتباطی و بین فردی تأکید فراوان داشتند.

پایسی (۲۰۰۹) نقش دوره کارآموزی را در توسعه مهارت‌های دانشجویان حسابداری مورد بررسی قرار داد. وی با مقایسه دیدگاه‌های دانشجویان شرکت کننده در دوره کارآموزی و دانشجویانی که در این دوره شرکت نکرده بودند، بیان کرد که دوره کارآموزی ابزار آموزشی سودمندی در ایجاد مهارت‌های انتقال‌پذیر در دانشجویان است. بنابراین گنجاندن دوره کارآموزی در برنامه درسی دانشگاهی حسابداری می‌تواند سودمند باشد. همچنین معایب و محاسن دوره کارآموزی از دیدگاه دانشجویان و شاغلان در حرفه نیز مورد بررسی قرار گرفت.

سیگل و همکاران (۲۰۱۰) بیان کردند که آموزش حسابداری متناسب با نیاز دانشجویان و کاربران نیست. آنها نشان دادند که برنامه درسی حسابداری دوره کارشناسی پیشرفت چشم‌گیری نداشته است. درحالی‌که دنیای کسب و کار به سمت جهانی شدن می‌رود، قانون‌های جدیدی چون قانون ساربانز- آکسلی رویه‌های کسب و کارشان را تغییر داده‌اند، برنامه‌های آموزشی سنتی همچنان بر قواعد حسابداری و معاملات تمرکز می‌کنند. دانش آموختگان باید مهارت‌هایی را برای حمایت از تصمیم‌گیری و مدیریت عملکرد فرا گیرند.

استیورز و همکاران (۲۰۱۱) تجربه یادگیری دانشجویان را در دروس مقدماتی حسابداری مربوط به سه دانشگاه آمریکا بررسی کردند. آنها پرسشنامه‌ای را بین ۳۷۶ دانشجوی رشته حسابداری، مدیریت و سایر رشته‌های مرتبط توزیع کردند و دریافتند که رضایت شغلی، مبانی حسابداری و پرستیژ حرفه‌ای از اهمیت بیشتری برخوردار است. پاسخ پرسشنامه‌ها حاکی از آن بود که دانشجویان به جنبه‌های مالی در کار حسابداری ارزش می‌دهند. همچنین آنها فهمیده‌اند که

حسابداری در جامعه نقش مهمی را بازی می‌کند. پاسخ‌ها بیانگر این است که جایی برای بهبود وجود دارد. مجتهدزاده (۱۳۸۰) با بررسی دیدگاه‌های شاغلان در حرفه حسابداری در رابطه با مفاد برنامه مصوب آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی در دانشگاه‌های ایران، مواردی را به شرح زیر بیان کرد:

(۱) برنامه آموزش حسابداری باید تأکید مساوی بر سه بخش دانش عمومی، دانش تخصصی و دانش حسابداری داشته باشد. (۲) دانش عمومی باید بر علوم ارتباطات، ریاضی، علوم اجتماعی و علوم انسانی تأکید کند و به مطالب مربوط به علوم طبیعی کمتر بپردازد. (۳) آموزش کاربرد رایانه از دروس تخصصی حسابداری باشد. (۴) درس کارآموزی در میان دروس تخصصی گنجانده شود. نوروش (۱۳۸۲) به بررسی فرایند تغییر برنامه درسی و پیشنهاد یک برنامه درسی نو سازی شده برای دوره کارشناسی رشته حسابداری پرداخت. وی عناصر اصلی فرایند تغییر برنامه درسی یعنی تشخیص نیاز برای تغییر، مشخص کردن تغییرات مورد نیاز، طراحی برنامه، کسب پذیرش عمومی، اجرای برنامه و سنجش نتایج را مورد تحلیل قرار داد و بیان کرد که برای پاسخگویی به نیازهای محیط در حال تغییر در برنامه درسی دانشگاهی باید تغییراتی لحاظ، و برنامه نو سازی شود.

مجتهدزاده و همکاران (۱۳۸۹) اهمیت دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش آموختگان مقطع کارشناسی، کفایت ارائه دانش و مهارت‌های مورد نیاز توسط برنامه کنونی آموزش حسابداری و اولویت برتر برنامه آموزش حسابداری را از دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری مورد بررسی قرار دادند. آنها دریافتند از نظر شاغلان در حرفه، روش‌های جدید آموزش حسابداری و از نظر استادان دانشگاه، دانش اساسی حسابداری برای دانش آموختگان رشته حسابداری از اهمیت بیشتری برخوردار است.

### داده‌ها و روش تحقیق

پرسشنامه‌ای حاوی ۷۳ سوال می‌باشد که ۵۵ سوال آن درک دانشجویان را از شش عامل مربوط به تجربه یادگیری در دروس حسابداری به شرح زیر نشان می‌دهد:

آشنای با مبانی حسابداری، سطح یادگیری، رضایت شغلی، آشنایی با انجمن‌های حسابداری، فرصت‌های شغلی حرفه و شهرت و اعتبار شغلی حرفه و بقیه سوالات در مورد مهارت‌های مهم برای موفقیت می‌باشد.

ابتدا از پاسخ‌دهنده‌ها خواسته شد تا میزان موافقت یا عدم موافقت خود را با هر یک از ۴۴ سوال مربوط به تجربه شان در مورد دروس حسابداری با استفاده از رتبه بندی مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت تعیین کنند. بر اساس این رتبه بندی ۱ = عدم تایید ۱۰۰٪ و ۵ = تایید ۱۰۰٪ و ۲ تا ۴ بین این دو می‌باشد. دوم از پاسخ‌دهنده‌ها خواسته شد تا درکشان را از اهمیت ۱۱ ویژگی حرفه حسابداری بر اساس مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت که ۱ به منزله عدم اهمیت تا ۵ به معنی اهمیت بسیار زیاد تعیین کنند. علاوه بر این از پاسخ‌دهنده‌ها خواسته شد مهارت‌های مهم برای موفقیت را بر اساس مقیاس ۵ درجه‌ای لیکرت تعیین کنند.

نمونه تحقیق شامل دانشجویان حسابداری سه دانشگاه یکی پیام نور، دیگری دولتی تهران و سوم دولتی شهرستان ایران می‌باشد. پرسشنامه بین دانشجویانی توزیع شده است که حداقل ترم ۴ باشند یعنی دروس اصول حسابداری را گذرانده‌اند تا بتوان درک آنها را از تجربه یادگیری‌شان در حسابداری بدست آورد. ۳۶۰ پاسخ نامه از بین دانشجویان جمع آوری شد.

سوالات پرسشنامه در ۷ گروه طبقه بندی شدند و برای تعیین پایایی سوالات از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شود. از ۷۳ سوال کل ۲ سوال به دلیل قرار نگرفتن در هیچ کدام از طبقات حذف شود و ۲ سوال نیز برای افزایش ضریب مربوطه حذف شوند. نتایج در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱- طبقه بندی تجربه یادگیری و تعیین پایایی آن

معیار	تعداد سوالات	ضریب آلفای کرونباخ
۱ مبانی حسابداری	۲۴	۰/۹۰۳
۲ سطح یادگیری	۹	۰/۷۲۴
۳ رضایت شغلی	۵	۰/۷۷۳
۴ انجمن‌های حسابداری	۴	۰/۷۴۶
۵ فرصت‌های حرفه	۳	۰/۶۹۵
۶ شهرت و اعتبار حرفه	۶	۰/۷۵۹
۷ مهارت‌های مهم برای موفقیت	۱۸	۰/۹۲

همانطور که مشاهده می‌شود این ضریب برای معیار ۱ و ۷ در سطح بالا و برای بقیه معیارها در سطح نسبی قرار دارد.

### نتایج تحقیق

این مقاله می‌خواهد درک دانشجویان حسابداری را در مورد تجربه یادگیری شان از دروس دانشگاهی مورد بررسی قرار دهد. پاسخ دانشجویان در شش عامل طبقه بندی شد و درک آنها از ۱ (کمترین میزان تایید یا اهمیت) تا ۵ (بیشترین میزان تایید یا اهمیت) قرار گرفت و پس از آن مهارت‌های مهم برای موفقیت از دید دانشجویان از ۱ تا ۵ قرار گرفت.

همانطور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود مبانی حسابداری بیشترین مقدار میانگین و نحوه یادگیری کمترین مقدار آن را به خود اختصاص داده است. در تحقیق استیورز و همکاران (۲۰۱۱) مبانی حسابداری دومین امتیاز و رضایت شغلی بیشترین میانگین را به میزان ۴/۱۳ دریافت کرد. آنها استدلال می‌کنند اهمیت رضایت شغلی و شهرت و اعتبار حرفه بیانگر این است که استخدام دانشجویان خوب به شرطی افزایش می‌یابد که بر این جنبه‌های حرفه در دروس حسابداری تاکید شده باشد. نتایج بدست آمده بیانگر این است که عوامل مورد بررسی در حد متوسط می‌باشند هرچند سطح یادگیری به نظر خیلی رضایت بخش نمی‌رسد.

جدول ۲- میانگین کل برای معیارهای تجربه یادگیری و مهارت‌های مهم برای موفقیت		
میانگین	معیار	
3/581	مبانی حسابداری	۱
2/920	سطح یادگیری	۲
3/500	رضایت شغلی	۳
3/138	انجمن‌های حسابداری	۴
3/300	فرصت‌های شغلی حرفه	۵
3/213	شهرت و اعتبار حرفه	۶
۳/۴	مهارت‌های مهم برای موفقیت	۷

بمنظور درک بهتر تفاوت‌های ممکن بین درک یادگیری دانشجویان، تفاوت بین آنها از لحاظ جنسیت و نوع دانشگاه محل تحصیل به ترتیب در جداول ۳ و ۴ آزمون گردیده است. همانطور که در جدول ۳ دیده می‌شود تفاوت معنی‌داری بین میانگین امتیاز دانشجویان زن و مرد دیده نمی‌شود. هرچند در اغلب موارد سطح میانگین مردها در شش عامل مورد بررسی به میزان کمی بیش از زن‌ها می‌باشد. این موضوع احتمالاً ناشی از علاقه بیشتر مردها به حرفه حسابداری به لحاظ داشتن مهارت‌های استدلالی بالاتر و امکان دستیابی به فرصت‌های مناسب شغلی می‌باشد.

**جدول ۳- میانگین معیارهای تجربه یادگیری و مهارت‌های مهم برای موفقیت بر اساس جنسیت**

معیار	زن	مرد	P-values	تفاوت معنی دار
۱ مبانی حسابداری	3/523	۳/۷۱۰	۰/۴۳۲	ندارد
۲ نحوه یادگیری	2/904	2/955	0/145	ندارد
۳ رضایت شغلی	3/447	3/615	0/162	ندارد
۴ انجمن‌های حسابداری	3/143	3/127	0/543	ندارد
۵ فرصت‌های حرفه	3/288	3/328	0/815	ندارد
۶ شهرت و اعتبار حرفه	3/139	3/373	0/113	ندارد
۷ مهارت‌های مهم برای موفقیت	3/412	3/426	0/513	ندارد

سپس سه گروه دانشگاه بر اساس مقایسه میانگین چند جامعه (ANOVA) با هم مقایسه شدند و نتایج آزمون مربوط به ۶ معیار تجربه یادگیری در جدول ۴ نشان داده شده است.

**جدول ۴- مقایسه معیارهای تجربه یادگیری و مهارت‌های مهم برای موفقیت بر اساس نوع دانشگاه**

نوع	مجموع	درجه	میانگین	آماره	معنی
	مربعات	آزادی	مربعات	F	داری
قسمت الف) مبانی حسابداری					
بین گروهی	۱۱۶/۶۶۹	۲	۵۸/۳۳۴	۴۲/۱۸۲	۰/۰۰۰
قسمت ب) سطح یادگیری					
بین گروهی	۳۱/۵۱۴	۲	۱۵/۶۵۶	۱۰/۷۳۶	۰/۰۰۰
قسمت ج) رضایت شغلی					
بین گروهی	۰/۲۴۸	۲	۰/۱۲۴	۰/۰۷۲	۰/۹۳۰
قسمت د) انجمن‌های حسابداری					
بین گروهی	۹۹/۶۲۳	۲	۴۹/۸۱۲	۳۳/۷۷۲	۰/۰۰۰
قسمت ه) فرصت‌های شغلی					
بین گروهی	۴/۰۳۸	۲	۲/۰۱۹	۱/۱۸۳	۰/۳۰۷
قسمت و) شهرت و اعتبار					
بین گروهی	۱۴/۴۲۰	۲	۷/۲۱۰	۴/۴۰۴	۰/۰۱۳

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌کنید، بین میانگین‌های یادگیری مبانی نظری حسابداری، سطح یادگیری، آشنایی با انجمن‌های حسابداری و نگاه دانشجویان به اعتبار شغلی حسابداری در سه دانشگاه دولتی تهران، دولتی شهرستان و پیام نور اختلاف معناداری وجود دارد. در حالیکه در بحث رضایت شغلی و فرصت‌های شغلی دانشجویان دانشگاه‌های مختلف دیدگاه مشابهی دارند و اختلاف معناداری بین جوامع دانشگاهی از این منظر وجود ندارد. با توجه به اینکه نتایج بیانگر وجود اختلاف معنادار در زمینه‌های فوق می‌باشد، بمنظور تحلیل بیشتر و یافتن اختلاف‌ها از آزمون تیوکی استفاده شد. در خروجی مربوط به آزمون Tukey سه دانشگاه به طور مجزا با هم مقایسه شده‌اند. در این آزمون به علت یک دامنه بودن هر جا سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ ( $Sig < 0/05$ ) فرض برابری میانگین‌ها رد می‌شود.

جدول ۵. مقایسه میانگین‌های سه دانشگاه از نظر یادگیری مبانی حسابداری با استفاده از آزمون تیوکی				
معناداری	خطای استاندارد	اختلاف میانگین (۱-۲)	دانشگاه ۲	دانشگاه ۱
۰/۰۰۰	۰/۰۴۷	-۰/۴۰۵	دولتی تهران	دولتی شهرستان
۰/۳۸۵	۰/۴۴۰	-۰/۰۵۸	پیام نور	
۰/۰۰۰	۰/۰۴۷	۰/۴۰۶	دولتی شهرستان	دولتی تهران
۰/۰۰۰	۰/۰۴۷	۰/۳۴۷	پیام نور	
۰/۳۵۸	۰/۰۴۴	۰/۰۵۸	دولتی شهرستان	پیام نور
۰/۰۰۰	۰/۰۴۷	-۰/۳۴۷	دولتی تهران	

جدول ۵ نتایج آزمون تیوکی در مورد یادگیری مبانی نظری حسابداری را نشان می‌دهد. این تحلیل بیانگر وجود اختلاف میانگین بین دانشگاه دولتی تهران با دو دانشگاه دیگر می‌باشد. در این دانشگاه دانشجویان از سطح دانش بالاتری در بحث مبانی نظری حسابداری نظیر، مفاهیم بنیادی حسابداری، طبقه بندی حساب‌ها، مانده گیری حساب‌ها، تهیه و استفاده از صورت‌های مالی نسبت به دانشجویان دو دانشگاه دیگر برخوردار می‌باشند. این مساله بیانگر توجه و اهتمام بیشتر محیط آموزشی این دانشگاه برای افزایش دانش دانشجویان حسابداری در زمینه مبانی حسابداری می‌باشد. مقایسه میانگین‌های دانشگاه دولتی شهرستان و پیام نور اختلاف معناداری را نشان نمی‌دهد.

**جدول ۶. مقایسه میانگین‌های سه دانشگاه از نظر سطح یادگیری با استفاده از آزمون تیوکی**

معداری	خطای استاندارد	اختلاف میانگین (۱-۲)	دانشگاه ۲	دانشگاه ۱
۰/۰۰۰	۰/۰۷۹	-۰/۳۵۱	دولتی تهران	دولتی شهرستان
۰/۶۲۰	۰/۰۷۴	-۰/۰۶۹	پیام نور	
۰/۰۰۰	۰/۰۷۹	۰/۳۵۱	دولتی شهرستان	دولتی تهران
۰/۰۰۰	۰/۰۷۹	۰/۲۸۲	پیام نور	
۰/۶۲۰	۰/۰۷۴	۰/۰۶۹	دولتی شهرستان	پیام نور
۰/۰۰۰	۰/۰۷۹	-۰/۲۸۲	دولتی تهران	

جدول ۶ نتایج آزمون تیوکی در بحث سطح یادگیری حسابداری را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، دانشگاه دولتی تهران اختلاف میانگین معناداری با دو دانشگاه دیگر دارد. دانشجویانی که در دانشگاه دولتی تهران در رشته حسابداری مشغول به تحصیل هستند، نحوه یادگیری و تحقیق در حسابداری را بهتر یاد گرفته‌اند. آنها با توجه به فضای آموزشی درک بیشتری نسبت به نقش حسابداری، نحوه استفاده از رایانه در پردازش اطلاعات حسابداری و سطح یادگیری حسابداری با استفاده از مهارت‌های استدلالی دارند. مقایسه میانگین‌های دانشگاه دولتی شهرستان و پیام نور اختلاف معناداری را نشان نمی‌دهد.

**جدول ۷. مقایسه میانگین‌های سه دانشگاه از نظر آشنایی با انجمن‌های حسابداری با استفاده از آزمون تیوکی**

معداری	خطای استاندارد	اختلاف میانگین (۱-۲)	دانشگاه ۲	دانشگاه ۱
۰/۰۰۰	۰/۱۰۱	-۰/۷۸۶	دولتی تهران	دولتی شهرستان
۰/۴۰۹	۰/۰۹۲	-۰/۱۱۷	پیام نور	
۰/۰۰۰	۰/۱۰۱	۰/۷۸۶	دولتی شهرستان	دولتی تهران
۰/۰۰۰	۰/۱۰۱	۰/۶۶۹	پیام نور	
۰/۴۰۹	۰/۰۹۲	۰/۱۱۷	دولتی شهرستان	پیام نور
۰/۰۰۰	۰/۱۰۱	-۰/۶۶۹	دولتی تهران	

جدول ۷ نتایج آزمون تیوکی در مورد آشنایی دانشجویان با انجمن‌های حسابداری را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، میانگین دانشگاه دولتی تهران با دو دانشگاه دیگر اختلاف معناداری دارد. دانشجویان دانشگاه دولتی تهران با انجمن‌ها و موسسات حسابداری معتبر دنیا، نقش انجمن‌ها در پیشرفت حسابداری و مسائل اخلاق حرفه‌ای در حسابداری آشنایی بیشتری دارند. مقایسه میانگین‌های دانشگاه دولتی شهرستان و پیام نور اختلاف معناداری را نشان نمی‌دهد.

جدول ۸. مقایسه میانگین‌های سه دانشگاه از نظر نگاه دانشجو به اعتبار شغلی حسابداری با استفاده از آزمون تیوکی

معناداری	خطای استاندارد	اختلاف میانگین (۱-۲)	دانشگاه ۲	دانشگاه ۱
۰/۹۹۷	۰/۱۱۲	۰/۰۰۹	دولتی تهران	دولتی شهرستان
۰/۰۲۲	۰/۱۰۶	۰/۲۸۰	پیام نور	
۰/۹۹۷	۰/۱۱۲	-۰/۰۰۹	دولتی شهرستان	دولتی تهران
۰/۰۴۱	۰/۱۱۲	۰/۲۷۲	پیام نور	
۰/۰۲۲	۰/۱۰۶	-۰/۲۸۰	دولتی شهرستان	پیام نور
۰/۰۴۱	۰/۱۱۲	-۰/۲۷۲	دولتی تهران	

جدول ۸ نتایج آزمون تیوکی در مورد نگاه دانشجویان حسابداری به اعتبار شغلی رشته را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، اختلاف میانگین دانشگاه پیام نور با دو دانشگاه دیگر معنادار می‌باشد. دانشجویان این دانشگاه اعتبار شغلی حسابداری در سطح کمتری نسبت به دانشجویان دانشگاه‌های دولتی تهران و شهرستان ارزیابی می‌کنند. شاید یکی از دلایل اصلی این امر نگرش مثبت جوامع شغلی نسبت به دانشجویان دانشگاه‌های دولتی در بحث استخدام نیروی کار می‌باشد که منجر به کاهش سطح اهمیت اعتبار شغلی رشته حسابداری در نزد دانشجویان این رشته در دانشگاه پیام نور گردیده است. مقایسه میانگین‌های دانشگاه دولتی تهران با دانشگاه دولتی شهرستان اختلاف معناداری را نشان نمی‌دهد.



## نتیجه گیری

این مقاله درک دانشجویان حسابداری از تجربه یادگیری دروس حسابداری را مورد بررسی قرار داد. با استفاده از ابزار پرسشنامه اطلاعات مربوط از بین ۳۶۰ دانشجویی که از ترم ۴ به بالا مشغول به تحصیل بودند جمع آوری شد. نتایج حاکی از آن است که بیشترین مقدار میانگین به ترتیب به آشنایی با مبانی حسابداری، رضایت شغلی و شهرت و اعتبار حرفه از منظر دانشجویان داده شده است. آنها به طور متوسط دانش کافی درباره مبانی حسابداری داشتند، جنبه‌های مالی کار در حسابداری را درک کرده و به نقشی که حسابداری در جامعه بازی می‌کند ارزش می‌دهند. این نتیجه با کمی اختلاف مشابه تحقیق استیورز و همکاران (۲۰۱۱) است. او در تحقیقی بین ۳ دانشگاه آمریکا به این نتیجه رسید که بیشترین امتیاز به ترتیب به رضایت شغلی، مبانی حسابداری و شهرت و اعتبار حرفه اختصاص داده شده است. نتیجه بدست آمده تعجب آور نیست زیرا هدف اصلی از ارائه دورس حسابداری، آشنایی دانشجویان با مبانی و اصول حسابداری است اما پاسخ‌ها بیانگر حد وسط این میزان است و تعداد گزینه تایید ۱۰٪ بندرت وجود دارد. این نتیجه نشان می‌دهد با این سطح دانش هنوز تمایل به یادگیری مباحث بیشتر و پیشرفته تر وجود دارد. در تنظیم برنامه آموزش حسابداری باید اهتمام بیشتری ورزید. لازم است با توجه به اهمیت مباحث اخلاق حرفه ای، کاربرد نرم افزارهای مختلف در دانش حسابداری و درک نقش مهم حسابداران در سیستم‌های اطلاعاتی مدیران موضوعات اصلی مورد تجدید ارزیابی قرار گیرد تا فرصت‌های حرفه حسابداری تقویت شده و بینش دانشجویان حسابداری نسبت به اهمیت نقش حسابداران در جامعه ارتقا یابد.

از طرفی به طور متوسط بین دانشگاه‌های مختلف از نظر مبانی حسابداری و سطح یادگیری دانشجویان تفاوت معنی داری دیده شد. این موضوع نشان می‌دهد نوع دانشگاه در یادگیری دانشجویان و نوع نگرش آنها اثر می‌گذارد. در تحقیقات آتی لازم است عوامل از جنبه اساتید دانشگاه و مدیران فعال در حوزه حسابداری بررسی گردد تا سطح نیاز به یادگیری مبانی و اصول حسابداری از منظر این دو گروه تحلیل گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود پرسشنامه‌ای بین افراد شاغل در حرفه حسابداری توزیع شود تا نظر آنها را در مورد دانش، مهارت و توانایی‌های لازم برای موفقیت در حسابداری مشخص شود و تفاوت آن با یافته‌های این تحقیق تحلیل گردد.

## پی نوشت

1. Bedford
2. AAA
3. IMA
4. AICPA

## منابع

۱. مجتهدزاده، ویدا (۱۳۸۰)، « برنامه آموزش حسابداری در دانشگاههای ایران (مقطع کارشناسی) »، فصلنامه علوم انسانی دانشگاه الزهراء(س)، سال یازدهم، شماره های ۳۷ و ۳۸ بهار
۲. نوروش، ایرج (۱۳۸۲)، « بررسی فرآیند تغییر برنامه درسی و پیشنهاد یک برنامه درسی نو سازی شده برای دوره کارشناسی رشته حسابداری »، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۲، ص ۲۱ تا ۴۲
3. Blazey, P., Ashiabor H. and J. Penelope, ( 2008), " Stakeholder Expectations for Generic Skills in Accounting Graduates ,Curriculum Mapping and Implications for Change". Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1123784>
4. Kullberg, D. R., Gladstone, W. L., Scanlong, P. R., Cook, J. M., Groves, R. J., Horner, L. D., O'Mally, S.F., & Kangas, E. A. (1989), *Perspectives on education: Capabilities for success in the accounting profession*. New York: Arthur Andersen & Co., Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney, Peat Marwick Main & Co., Price Waterhouse, and Touche Ross.
5. Lin, Z. L.( 2008), "A Factor Analysis on Knowledge and Skill Components of Accounting Education: Chinese Case". *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 24 , PP:110–118.
6. Lin, Z. L., X. Xiong, and M. Liu,( 2005)."Knowledge Base and Skill Development in Accounting Education: Evidence from China". *Journal of Accounting Education*, Vol. 23, PP: 149-169.
7. McCuddy, M. K. (2007). The challenges of educating people to lead in a challenging world. In McCuddy, M. K., van den Bosch, H., Martz, W. B. Jr., Matveev, A. V., & Morse, K. O. (Eds.), *The challenges of educating people to lead in a challenging world* (pp. 3-30). Springer: Dordrecht.

8. 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.
9. Ragothaman, 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
10. Siegel, G., Sorensen, J. E., Klammer, T., & Richtermeyer, S. B. (2010, Spring). The ongoing preparation gap in accounting education: A call to action. *Management Accounting*, 41-52.
11. Stivers, Bonnie P, Emmanuel Onifade & Ruthie Reynolds(2011), *Student Learning Perceptions: Evidence From an Introductory Accounting Course*. Business Education & Accreditation .Volume 3 .Number 1.PP.9-20



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## کاربرد مدل سه جانبه‌ی دانشگاه، صنعت و دولت در تدوین الگوی حسابداری نوین

مهدی عظیم مزرگی \*

کارشناسی ارشد پژوهش اجتماعی، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه تبریز

### چکیده

اهمیت کیفیت نیروی انسانی آموزش دیده و تحقیق و توسعه در تدوین الگوی حسابداری نوین از طریق مدل‌های رشد درون‌زا توضیح داده می‌شود. در این مقاله ضمن بیان یکی از مدل‌های رشد درون‌زا یعنی مدل رشد با تغییر درون‌زای تکنولوژی، مدلی برای تدوین الگوی حسابداری نوین معرفی می‌شود و تأثیر مثبت سه زیرنظام دانشگاه، صنعت و دولت بر ارتقای مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی حسابداری بررسی خواهد شد. همچنین روابط متقابل نیروی کار، سرمایه انسانی، تحقیق و توسعه و نیز تأثیر متقابل آنها بر ارتقای مدیریت کیفیت و مدل‌های حسابداری نوین بررسی خواهد شد. ابتدا ماهیت فرایند تحقیق و توسعه بررسی می‌شود و در ادامه، سازماندهی، عناصر و تأثیرات آن بر ارتقای مدیریت کیفیت در حسابداری نوین بررسی می‌شود.

**واژگان کلیدی:** تحقیق و توسعه، مدل‌های رشد، الگوی حسابداری نوین، تولید دانش بنیان، نظام آموزش عالی حسابداری، همکاری دانشگاه و صنعت.

---

\* نویسنده مسئول: Mahdiazim\_20@yahoo.com

## مقدمه

در نظریه رشد کلاسیک، رشد اقتصادی را ناشی از رشد کمی عوامل تولید (کار و سرمایه) می‌دانستند، اما شواهد تجربی نشان دادند که حدود ۴۰ تا ۶۰ درصد از رشد را نمی‌توان برحسب عوامل تولید (متغیرهای اقتصادی) تبیین نمود. در نتیجه، از این جا توجه به مسئله‌ی فضای کسب و کار اقتصادی معطوف شد. آنچه این فضا را شکل می‌دهد، تلفیق فعالیت‌های صنعت و دانش، و فعالیت‌های تحقیق و توسعه است (نقدی، ۱۳۸۹).

عمدتاً تحولات دانش و فناوری، نیروی آموزش دیده، سرمایه‌ی انسانی و کیفیت آموزش عالی حسابداری از منابع اصلی و عمده‌ی ایجاد تحولات و توسعه پایدار اقتصادی است. از این رهگذر اغلب کشورها برای تداوم رشد اقتصادی خود، فعالیت‌های تلفیق دانش، تولید و تحقیق و توسعه را گسترش می‌دهند. اقتصاد تحقیق و توسعه عنوان تازه‌ای است که طی دهه‌های اخیر وارد ادبیات اقتصاد دانش‌بنیان گردیده و سعی دارد قابلیت، چگونگی و میزان مؤثر کارایی تحقیق و توسعه بر شکوفایی پایدار را توضیح دهد. مدل‌های رشد برونزا به تشریح عوامل تعیین‌کننده‌ی رشد بلند مدت اقتصادی کمک زیادی نموده و جایگاه تحولات فناوری در رشد اقتصادی را مشخص کرده‌اند. در این مدل‌ها، مفهوم سرمایه متحول شد و دامنه‌ی شمول آن به دانش و سرمایه انسانی بسط یافت و این تعریف از سرمایه‌گذاری، نقش دانش را در اقتصاد آشکارتر ساخت. با این تحول در اقدیشه اقتصادی، مفهوم رشد بلندمدت نیز تغییر پیدا کرد، به گونه‌ای که با ایجاد یک رابطه‌ی متناسب بین سرمایه‌گذاری در دانش و رشد اقتصادی، امکان تغییر در نرخ رشد اقتصادی در شرایط پایدار بلند مدت میسر می‌گردد. با این نگرش امکان تجربه‌ی نرخ‌های رشد متفاوت و حتی بزرگ در مسیر توسعه پایدار امکان‌پذیر می‌شود. در نتیجه نقش تولید دانش‌محور در اقتصادهای صنعتی اهمیت بیشتر یافت و از این رو اقتصادهای صنعتی، اقتصادهای دانش‌محور نام گرفتند زیرا که تداوم رشد این اقتصادها منوط به شتاب بخشیدن به تحولات فناوری و نوآوری است. اقتصاد دانش‌محور، از طریق افزایش سهم دانش در تولید کالاها و خدمات و از طریق همکاری میان دانش و صنعت، نظام تولید را دگرگون می‌سازد و سهم عمده‌ی ارزش افزوده را از صنایع و خدمات دانش‌محور به دست می‌آورد. در این فرآیند، تولید دانش، توزیع و مصرف آن، نقشی مهم در اقتصاد ایفا می‌کنند. در اقتصاد دانش‌بنیان، فاصله دانش تا فناوری به حداقل مقدار

ممکن می‌رسد. از این‌رو، تحقیق و توسعه و حسابداری نوین از مقولات مهم اقتصاد دانش‌بنیان تلقی می‌شود که بخشی از عوامل تحول فناوری را توضیح می‌دهد (دین محمدی، ۱۳۸۵).

در ایران توسعه درونزای تکنولوژی نظامی را مد نظر قرار می‌دهد که دارای سه زیر نظام صنعت، دانشگاه و دولت است. صنعت نیز دارای دو زیر نظام صنعت کالاهای نهائی و واسطه‌ای است. دانشگاه نیز به عنوان عضو دیگر نظام، برای تأمین مالی فعالیت‌های خود و کسب سود اقتصادی معقول، تکنولوژی را عرضه می‌کند. به این ترتیب، به طور خودکار بازاری با ساخت ویژه برای مبادله‌ی تکنولوژی به وجود می‌آید که به طور مستقیم به سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه (R&D)<sup>۱</sup> و سرمایه‌گذاری در بکارگیری نتایج آن بستگی دارد. اگر هر دوی این سرمایه‌گذاری‌ها به یک نسبت افزایش یابد، تکنولوژی توسعه پیدا می‌کند. البته، این مهم وقتی عملی است که دولت برای تحقیقات کاربردی، مبنای علمی بر پایه تحقیقات بنیادی به وجود آورد؛ و نیز فضاهای اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی را طوری برنامه‌ریزی و کنترل نماید که بازار با ساخت بهینه به طور آزاد عمل کند (انتظاری، ۱۳۷۴).

یکی از کارهای انجام نشده برای توسعه ایران اسلامی که می‌توان به بسط آن پرداخت، توجه بیشتر به نظام آموزش عالی حسابداری و تحقیق به عنوان طرف تجارت تولید (صنعت) و دولت از یک سو و تلاش برای تدوین الگوی حسابداری نوین از سوی دیگر است. بر این اساس، هدف از مقاله‌ی حاضر، تحلیل مدل سه جانبه‌ی دانشگاه، صنعت و دولت برای تدوین الگویی نوین در حسابداری است؛ در این نوشتار می‌خواهیم به این سؤال پاسخ بدهیم که رابطه‌ی سه زیر نظام دانشگاه، صنعت و دولت و به طور کلی رابطه‌ی تحقیق و توسعه با هم و بر یکدیگر چگونه است؟ این روابط و تأثیرات کدامند؟ از چه عناصر اصلی تشکیل شده‌اند و مسیر تأثیر آنها بر ارتقای مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی حسابداری نوین چگونه می‌باشد؟

## ۱. تبیین نقش تولید دانش‌بنیان در ارتقای مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی

### حسابداری

برای بررسی تأثیر شرکت‌های دانش‌بنیان بر ارتقای مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی حسابداری، با مقدمه‌ای از ضرورت همکاری میان دانشگاه و تولید (صنعت)، و در ادامه با معرفی

فعالیت‌های تحقیق و توسعه و همچنین با تأکید بر ضرورت برنامه‌ریزی و کنترل دولت در این زمینه، به تبیین مسأله می‌پردازیم.

### ۱-۱. همکاری دانشگاه و صنعت

شفیعی و آراسته، سابقه همکاری دانشگاه و صنعت در غرب را به سه دوره تقسیم می‌کنند. اولین دوره به اواخر قرن نوزدهم بر می‌گردد که پژوهش به عنوان اصلی مهم در کنار آموزش قرار گرفت. دومین دوره به پس از جنگ جهانی دوم و اوایل دهه ۱۹۷۰ بر می‌گردد. از میانه دهه ۱۹۴۰ و در طول دهه ۱۹۵۰، ارتباط میان دانشگاه و صنعت، با توجه به نیازهای بازسازی خرابی‌های جنگ و بهبود قدرت نظامی، علاوه بر نوآوری و رقابت در دستور کار قرار گرفت. فناوری‌های جدید، نیازمندی صنعت را به نیروهای متخصص و رویکردهای متفاوت به پژوهش‌های بنیادی و کاربردی افزایش داد. سومین دوره‌ی همکاری دانشگاه‌ها و صنعت از اوایل دهه ۱۹۸۰ آغاز می‌شود (آراسته، ۱۳۸۳).

در اوایل این دهه، اقتصاد مبتنی بر صنعت به اقتصاد مبتنی بر دانش تغییر جهت داد. اقتصاد جدید با اقتصاد مبتنی بر صنعت تفاوت داشت. صنعت هرچه بیشتر نیازمند سرمایه‌گذاری در پژوهش و آموزش عالی برای دستیابی به نوآوری‌های فناوری و رقابت در بازار جهانی بود. در دهه ۱۹۹۰، تدوین و تصویب لوایح از سوی دولت‌ها، با هدف تسهیل در ایجاد ارتباط اثربخش میان دانشگاه، صنعت و دولت در کشورهای پیشرفته اهمیت بسیاری یافت. شفیعی و آراسته معتقدند که در آغاز هزاره سوم، ارتباط دانشگاه و صنعت به منزله‌ی سازگاری برای ابداع فناوری‌ها و تولید محصولات جدید، بازآموزی نیروهای متخصص، ایجاد شغل و رقابت جهانی مورد توجه قرار گرفته است.

هم اکنون در بسیاری از کشورهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)<sup>۲</sup>، اقداماتی اساسی برای حمایت از فعالیت‌های علمی صورت پذیرفته است. نظر به اینکه این سازمان بر رقابت اقتصادی تأکید دارد، توجه به علوم را فعالیتی ضروری و ارتباط میان دانشگاه‌ها و صنایع را با اهمیت‌تر از گذشته اعلام کرده است (Calvert & Patel, 2003).

## ۲-۱. دلایل ایجاد ارتباط بین دانشگاه و صنعت

همکاری‌های دانشگاه و صنعت به دلایل مختلفی صورت می‌پذیرد. دلایل افزایش این همکاری‌ها را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱-۲-۱. کاهش حمایت‌های مالی دولت‌ها از فعالیت‌های پژوهشی در دانشگاه‌ها؛ این امر دانشگاه‌ها را برآن داشته است که به دنبال منابع جدیدی برای حمایت از فعالیت‌های پژوهشی در دانشگاه‌ها باشند، در نتیجه به همکاری با تولید و صنعت روی می‌آورند.

۲-۲-۱. افزایش هزینه اجرای پژوهش و آسیب‌پذیری آن؛ این موضوع سبب شده است که صنعت برای اجرای پژوهش و ارتقای فناوری، از دانشگاه‌ها- که از نزدیک با موضوع‌های جدید علمی در ارتباط هستند- مدد جویند تا از دوباره کاری‌ها پرهیز شود.

۳-۲-۱. ظهور فناوری‌های زیستی، فناوری اطلاعات، مواد و محیط‌های جدید؛ این عوامل موجبات تعامل بیشتر میان کاربردها و دستاوردهای فناوری‌های جدید و در نتیجه، لزوم ایجاد ارتباط میان دانشگاه و صنعت را فراهم کرده است.

۴-۲-۱. ضرورت همکاری‌های بین رشته‌ای و بین‌المللی؛ این نوع همکاری‌ها هم‌اکنون به عنوان روش‌هایی برای یافتن راه‌حل‌های پایدار صورت می‌گیرد. این موضوع همچنین، زمینه همکاری میان نهادهای اقتصادی و ایجاد شبکه‌های ائتلافی را فراهم کرده است.

۵-۲-۱. تلاش برای طراحی ساختارهای عملیاتی و شبکه‌های جدید؛ نظر به تغییر و تحولات محیطی، نیاز به همکاری‌های چند جانبه میان سازمان‌ها، که فرایند نوآوری را تسهیل می‌کنند، ضروری شده است (Callon, 1992).

## ۳-۱. تحقیق و توسعه (R&D)

از زمان جنگ جهانی دوم تا کنون، تحقیق و توسعه منبع اصلی رشد و دگرگونی جوامع صنعتی تشخیص داده شده است. امروزه تحقیق و توسعه در سراسر دنیای صنعتی به یک فعالیت عمده‌ی صنعتی تبدیل شده است، با این لحاظ که حدود سی کشور توسعه یافته (یا کمتر از یک سوم جمعیت جهان) بر دانش و تکنولوژی جهانی چیرگی دارند و اکثریت مؤثر نشریات علمی، اختراعات، حق امتیازها و محصولات جدید، در اختیار این کشورهاست. از آنجا که تکنولوژی و تولید علم محصولی است که در کارخانه‌ی تحقیق و توسعه وجود می‌آید و واحدهای تحقیق و



توسعه با تأکید بر تولید دانش بنیان، رکن زیربنای تکنولوژی دانسته شده‌اند و بزرگترین منبع یگانه نوآوری، تحقیق و تحقیق و توسعه است؛ تقریباً همه کشورهای در حال توسعه از نارسایی‌های نظام تکنولوژیک زیان می‌بینند (احمدی، ۱۳۷۷، ص ۵۷).

تحقیق و توسعه عبارت از کار خلاق است که بطور منظم برای افزایش ذخیره علمی و دانش فنی و نیز استفاده از این دانش در اختراع و طرح کاربرهای جدید انجام می‌شود. فرایند تحقیق و توسعه عبارت از شناسایی نیاز یا استعداد، پیدایش اندیشه‌ها، آفرینش، طراحی، تولید و معرفی و انتشار یک محصول یا نظام تکنولوژیک تازه است (شهیدی، ۱۳۷۸).

در کشور ما، قبل از پیروزی انقلاب اسلامی کمتر تلاشی برای انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه به چشم می‌خورد و فقط در خلال سالیان پس از پیروزی انقلاب اسلامی و خصوصاً در دهه اخیر، عطش گرایش به فعالیت‌های تحقیق و توسعه و تلاش برای خوداتکایی فنی موجب صرف امکانات و منابع به امور تحقیقات صنعتی گردیده است و درصد زیادی از مدیران واحدهای صنعتی تحت حمایت دولت برای بازسازی و توسعه منابع خویش متقاضی تأسیس واحدهای تحقیق و توسعه بوده‌اند. ولی برآستی عوامل مؤثر در گسترش و ارتقای فعالیت‌های تحقیق و توسعه کدامند، چگونه باید فعالیت‌های تحقیق و توسعه را برنامه‌ریزی، سازماندهی، هدایت و رهبری و کنترل نمود تا به تولید و تکنولوژی و شکوفایی پایدار در کشور دست یافت (احمدی، ۱۳۷۷، ص ۶۳). دستیابی به امر فوق می‌تواند مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی را ارتقا دهد و همچنین می‌تواند قدرت سیاسی، ایجاد استقلال، افزایش درآمد، توسعه صادرات، رفاه اجتماعی و بهبود سطح زندگی افراد یک کشور را بدنبال داشته باشد.

#### ۱-۴. طبقه‌بندی فعالیت‌های تحقیق و توسعه

فعالیت‌های تحقیق و توسعه معمولاً به سه طبقه فعالیت تحقیقات بنیادی، تحقیقات کاربردی و توسعه تقسیم می‌شود.

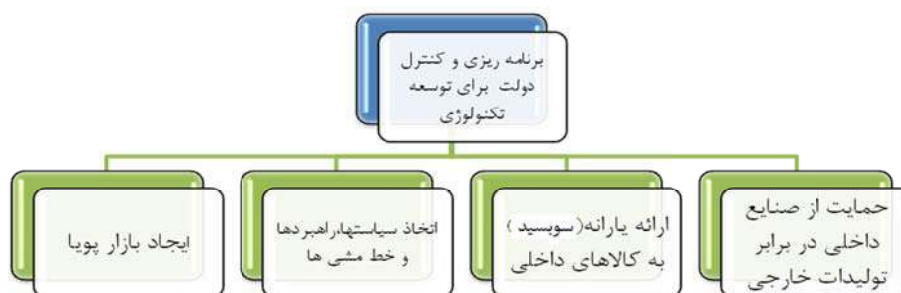
۱-۴-۱. تحقیقات بنیادی (محض): فعالیت‌های نظری و یا تجربی که عمدتاً به منظور کسب دانش فنی یا علمی جدید، بدون توجه به هدف یا کاربرد عملی خاصی انجام می‌شود و ارتباط خیلی کمی بین مخارج متحمل شده و منافع آتی آن وجود دارد.

۱-۴-۳. تحقیقات کاربردی: پژوهشی منتقدانه یا بدیع که به منظور کسب دانش فنی یا علمی جدید انجام شده و در جهت هدف یا موضوع کاربردی مشخصی می‌باشد. این مخارج معمولاً با یک پروژه مشخص در ارتباط بوده و ارتباط قابل توصیفی بین مخارج و منافع آتی وجود دارد.

۱-۴-۳. تحقیقات توسعه‌ای: کاربرد دانش علمی یا فنی به منظور تولید مواد، محصول یا ارائه خدمات جدید یا بهبود یافته و یا بهبود محصولاتی که در حال حاضر تولید می‌شوند. این مخارج به منظور اهداف تجاری مشخصی انجام می‌شود، لذا احتمال منطقی وجود ارتباط بین این مخارج و منافع آتی آن بیش از فعالیت‌های تحقیقی (بنیادی و محض) می‌باشد (فولادی، ۱۳۸۵).

### ۱-۵. برنامه‌ریزی و کنترل دولت

دولت به دلیل احاطه‌ای که بر فرایند نظام ملی نوآوری و نیز تحقیق و توسعه دارد، برای آن برنامه‌ریزی می‌کند و آن را تحت کنترل در می‌آورد؛ فضای مناسب اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی را برای ایجاد بازار پویا و تصحیح ساختار بازار ایجاد می‌کند. در این برنامه راهبردها، سیاست‌ها و خط مشی‌های مناسب را برای شکل‌گیری سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه‌ی کاربردی و سرمایه‌گذاری نوآوری تعیین می‌کند. در زمان مناسب تولیدات داخلی را تشویق کرده و به آنها یارانه (سوبسید) می‌دهد و تا هنگام قدرت رقابتی پیدا کردن در مقابل تولیدات خارجی، از آنها حمایت می‌کند. دولت در این فرایند، دو نقش اساسی بازی می‌کند: یکی عرضه و تقاضای تکنولوژی به عنوان کالای عمومی، و دیگری مدیریت روابط بین تحقیق و توسعه در مقام یک نظام پویا که با نظام‌های نظیر در جهان در تعامل رقابتی است (انتظاری، ۱۳۷۴).



شکل ۱- تاثیر دولت بر ترفیع جایگاه ایران در نظام ملی نوآوری

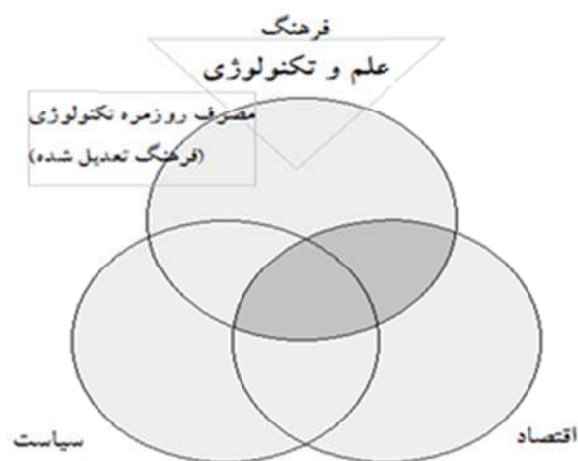
## ۲. نظریه و مدل‌های کاربردی برای تدوین الگوی حسابداری نوین

در این قسمت از مقاله ضمن بیان یکی از مدل‌های رشد اقتصادی درون‌زا یعنی مدل رشد با تغییر درون‌زای تکنولوژی، مدلی برای ارتقای مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی حسابداری معرفی می‌شود و تأثیر مثبت نیروی کار، نظام آموزش عالی، سرمایه انسانی، تولید دانش‌بنیان و نیز همکاری دانشگاه، تولید و دولت بر ارتقای مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی حسابداری بررسی می‌شود. برای تبیین مسأله، به یک نظریه کاربردی که نشانگر روابط میان سه بخش تولید، دانشگاه و دولت است، اکتفا می‌شود.

### ۲-۱. نظریه علم، تکنولوژی و تغییر اجتماعی

این نظریه بر این امر تأکید دارد که علم، که منشأ آن دانشگاه است، در طول تاریخ همواره از طریق تکنولوژی و با کمک برنامه‌ریزی و خط مشی‌های دولت، بر ساختار صنعت و تولید جامعه تأثیر داشته و باعث تغییر و تکامل آن شده است، که این تغییر و پیچیدگی از دوره انقلاب صنعتی دوم شدت بیشتری گرفته است. همچنین بر این امر تأکید دارد که علم، تکنولوژی و ساختار صنعتی و تولیدی، مانند بخش‌های یک سیستم هستند که روابط متقابلی با یکدیگر دارند (Partridge, 2001, pp. 77-89).

پیشرفت‌های علمی و تکنولوژیکی علاوه بر تأثیر در تکامل و پیچیدگی بخش تولید، تغییرات ساختاری در حوزه‌های آموزشی را نیز به ارمغان آورده و باعث ارتقای کیفیت در نظام‌های آموزشی می‌شود. در این مورد میان فرهنگ، اقتصاد، سیاست و به طور کلی قلمروی اجتماعی با قلمروی علم و تکنولوژی رابطه تنگاتنگی وجود دارد؛ تکنولوژی، همچون فرهنگ رابطی بین حوزه اجتماع و دیگر حوزه‌ها عمل می‌کند و با استفاده روزمره از آن، شاهد پیچیدگی مضاعف و تغییر در ساختارهای آموزشی و اقتصادی خواهیم بود (Schroeder, 2007, p. 104).



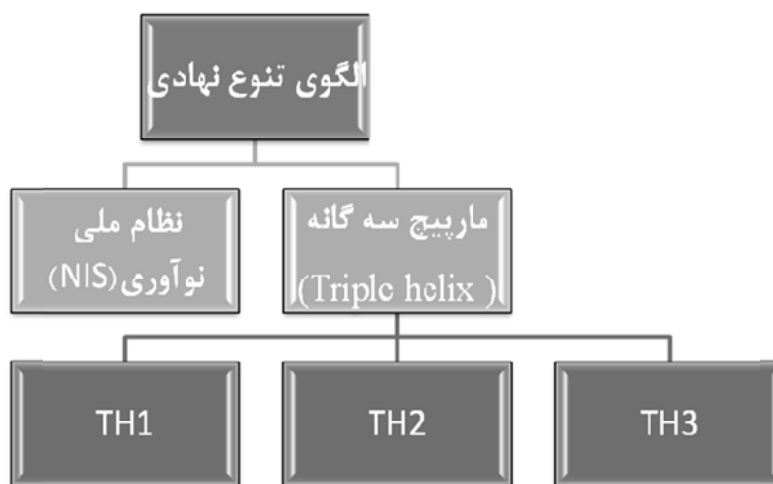
شکل ۳-۲. رابطه بین حوزه‌های فرهنگ، سیاست، اقتصاد و علم و تکنولوژی

## ۲-۲. مدل مارپیچ سه گانه<sup>۳</sup>

در کشورهای پیشرفته، تعامل صنعت و دانشگاه در چارچوب اقتصاد تکاملی و نظریه‌های نوآوری و توسعه تکنولوژی مطالعه شده است. آنتونلی به چهار الگوی توسعه فناوری با عناوین کار آفرینی، ادغام عمودی، تعاون تکنولوژیک و تنوع نهادی اشاره می‌کند. در راستای الگوی تنوع نهادی<sup>۴</sup>، دو رویکرد نظام ملی نوآوری و مارپیچ (پیچش) سه جانبه‌ی دانشگاه، صنعت (تولید) و دولت، توسعه یافته است (Antonelli, 1999).

مشارکت مجموعه نهادهای دانشگاه، صنعت، مراکز تحقیقاتی، آزمایشگاه‌های ملی، دولت و سازمان‌های پیرامونی در تولید دانش، الگوی تنوع نهادی<sup>۵</sup> نام دارد. اترکووتیز و لیدسدورف<sup>۶</sup> از این الگو بعنوان مدل مارپیچ سه جانبه نام برده‌اند و آن را در سه مدل تریپل هلیکس ۱ (TH1)، تریپل هلیکس ۲ (TH2)، و تریپل هلیکس ۳ (TH3) دسته‌بندی کردند. در بعد سوم این مارپیچ (Triple helix3)، مرزهای سه حوزه دانشگاه، صنعت و دولت در نظام ملی نوآوری با یکدیگر مشارکت دارند و ایده‌آل‌ترین حالت نیز همین مدل سوم است. در این الگو ادغام و یکپارچگی در سه قلمروی علمی (دانشگاه)، اقتصادی (صنعت) و سیاسی (دولت) مشاهده می‌شود که نهادهای

مذکور در تعامل رقابتی و مشارکتی با هم به ایفای نقش علمی- اقتصادی می‌پردازند. در مدل مذکور اولاً تحول در ساختارها و بویژه تحول در کارکردها و ثانیاً تغییر و 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 قلمروی یکدیگر می‌شوند و بین آنها همپوشانی وظایف بوجود می‌آید؛ بطوریکه دانشگاه‌ها علاوه بر ماموریت‌های آموزشی و تحقیقاتی، در آستانه‌ی ماموریت سوم خود یعنی مشارکت بیشتر و مستقیم در نوآوری تکنولوژیک قرار گرفته‌اند. این ظرفیت‌ها فقط زمانی شکل می‌گیرد و گسترش می‌یابد که اقتصاد ایران بتواند نظام نوآوری را در دورن خود نهادینه کند و به یک اقتصاد یادگیرنده تبدیل شود. لازمه این امر نیز ایجاد تعامل پویا بین دانشگاه، صنعت و دولت است (Paula, 2006).



شکل ۳ - الگوی تنوع نهادی و مدل مارپیچ سه گانه

## ۲-۲-۱. مدل اول تریپل هلیکس

در مدل اول (TH1)، دولت، محیط‌های دانشگاه و صنعت و روابط بین آنها را تحت پوشش و کنترل قرار می‌دهد. این یک مدلی از روابط بین سه حوزه دانشگاه، صنعت و دولت می‌باشد که در آن یک حوزه یعنی دولت بر دو حوزه‌ی دیگر مسلط است. این مدل در اتحاد جماهیر شوروی سابق و برخی کشورهای آمریکای لاتین در دوره‌های قبل کاربرد داشته است (Etzkowitz & Leydesdorff, 2000).

## ۲-۲-۲. مدل دوم تریپل هلیکس

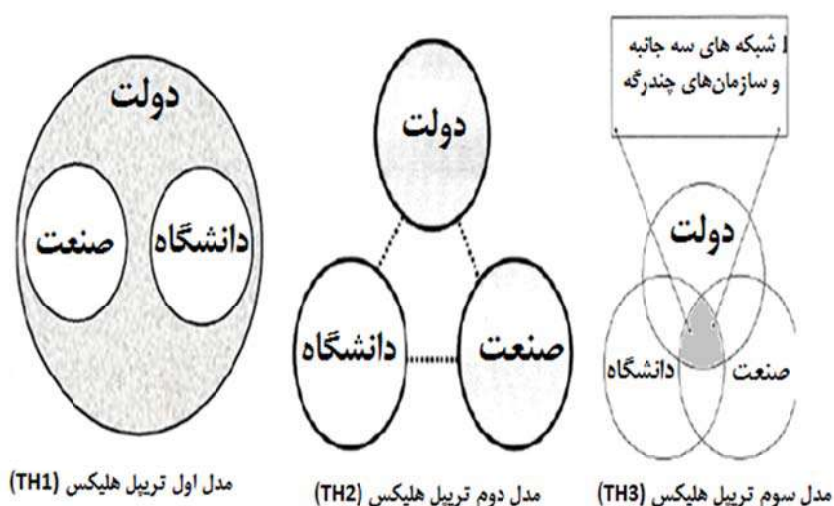
در مدل تریپل هلیکس دوم، قلمروی نهادهای دولت، دانشگاه و صنعت، با مرزهای قوی عقلانیت فرهنگی، اجتماعی و تخصصی از همدیگر جدا شده‌اند، اما دارای کنش متقابل و تعامل می‌باشند. در این مدل، دانشگاه به تدریس و تحقیق می‌پردازد، بنگاه تولیدی نتایج تحقیقات را به کالاها و خدمات جدید تبدیل می‌کند و دولت نیز از دانشگاه و صنعت حمایت می‌کند و زیر ساخت‌های لازم را فراهم می‌آورد. نظام دانشگاهی موجب جریان اطلاعات علمی و تکنولوژیکی با کمترین هزینه به صنعت می‌شود و موجب جذب اثرات جانبی تکنولوژی در سیستم اقتصادی می‌شود. می‌توان گفت کشور آمریکا در این مدل کار می‌کند (Etzkowitz & Leydesdorff, 1997).

## ۲-۲-۳. مدل سوم تریپل هلیکس

در مدل تریپل هلیکس سوم، مرزهای سه حوزه دانشگاه، صنعت و دولت در فرایند نوآوری همپوشانی دارند و نقش‌هایشان با یکدیگر تداخل و فصل مشترک پیدا می‌کند. در واقع در فرایند نوآوری، کارکرد سه حوزه نهادی (دولت، دانشگاه و بنگاه‌های تولیدی) با یک الگوی ماریپیچی از پیوندها در هم تنیده شده و در مراحل مختلف ظاهر می‌شوند و ایفای نقش می‌کنند. در این الگو ادغام و یکپارچگی نهادی خاصی، در سه قلمروی سیاسی (دولت)، علمی (دانشگاه) و اقتصادی (صنعت و تولید) مشاهده می‌شود، که نهادهای مذکور در کنش رقابتی و مشارکتی با یکدیگر به ایفای نقش علمی-اقتصادی می‌پردازند. با توجه به این تداخل وظایف و ماموریت‌ها، شبکه‌های سه‌جانبه و سازمان‌های جدیدی ظهور کرده‌اند که اصطلاحاً سازمان‌های مختلط و چندرنگه نامیده می‌شوند. این چنین سازمان‌های واسط و فصل مشترک، برای تنظیم و تداوم روابط بین سه نهاد یادشده ایجاد می‌شوند (Etzkowitz & Leydesdorff, 2000).

در الگوی مذکور اولاً تحول در ساختارها و بویژه تحول در ماموریت نهادها و ثانیاً تحول در روابط آنها مد نظر است. در این رابطه، دانشگاه‌ها علاوه بر ماموریت آموزشی و تحقیقاتی، ماموریت سوم خود یعنی مشارکت فزاینده‌تر در تولید، نوآوری و توسعه‌ی تکنولوژی را عهده‌دار گشته‌اند. بر این اساس بنگاه‌ها و شبکه‌های جدید وابسته به دانشگاه در حال گسترش می‌باشند و دانشگاه‌ها با توجه به ظرفیت‌هایی که دارند، بعنوان نهاد تولید و توزیع کننده‌ی دانش و همچنین به

عنوان کارآفرین و بنیانگذار بنگاه تولیدی، نقش اساسی را در نوآوری صنعتی و توسعه فناوری ایفا می کنند.



شکل ۴- مدل ماریچ سه گانه

## نتیجه گیری

در دهه اخیر اغلب کشورها شاهد تحولات و چالش های اقتصادی نظیر جهانی شدن، توسعه فناوری اطلاعات و ارتباطات و اقتصادهای دانش بنیان بوده اند. از طرف دیگر، تحولات و چالش های آموزشی همچون افزایش تعداد دانشجویان، کاهش بودجه سرانه دانشگاه ها و افزایش رقابت بین مؤسسات آموزش عالی بین المللی و ملی، نیاز فزاینده ای برای ارتقای مدیریت کیفیت در سیستم حسابداری نوین را بوجود آورده است. از این رو اهتمام به ارتقای مدیریت کیفیت در نظام های آموزش عالی حسابداری امری اجتناب ناپذیر شده است.

هر کشوری برای نیل به این امر باید برنامه ریزی های مشخصی را جهت دستیابی به تکنولوژی های آموزشی جدید و قابلیت های اطلاعاتی و ارتباطاتی طراحی و به اجرا گذارد. یکی از راهکارهای ارتقای مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی حسابداری، نظام ملی نوآوری و

فرایند تحقیق و توسعه است. باید توجه داشت که در تمامی کشورها بسیاری از اجزاء نظام ملی نوآوری وجود دارد، اما آنچه که حائز اهمیت است تکمیل عناصر تشکیل دهنده این نظام و برقراری ارتباطات موثر بین اجزاء آن می باشد. اخیراً عناصر خاصی از این نظام در کشورهای در حال توسعه مورد توجه قرار گرفته اند که می تواند در تسریع فرایند نظام ملی نوآوری نقش به سزایی داشته باشد؛ یکی از این عناصر پارک های علم و فناوری می باشد که عمدتاً با هدف تجاری سازی نتایج تحقیقات شکل می گیرند، اما نکته قابل توجه آن است که این نظام نیازمند مدیریت کارآمد دولت می باشد.

همکاری سه رکن اساسی دانشگاه ها، بخش تولید، دولت و سازمان های تحقیقاتی برای توسعه تکنولوژی آموزشی و فرآیند نوآوری آموزشی در زمینه حسابداری نوین و تجاری سازی تحقیق و توسعه بسیار مهم است. در اقتصاد مبتنی بر دانش، دولت ها بر اهمیت مؤسسات آموزش عالی بعنوان بازیگران استراتژیک در توسعه ملی و منطقه ای واقفند و اعتبارات خاصی را برای خروجی های مشخصی از همکاری های علمی و تکنولوژیک اختصاص می دهند و به منظور توسعه ی روابط دانشگاه و صنعت در زمینه های مختلف، برنامه های اجرایی و سیستم های حمایتی و انگیزشی طراحی می کنند؛ بطوریکه با طراحی و پیاده سازی مدل های انعطاف پذیر روابط صنایع و بخش تولید دانش، چالش های جدیدی را تجربه می کنند. از این رو، ارتباط دولت، دانشگاه و صنعت در ایران نیاز به مطالعه و بررسی مجدد دارد. راهکارهای فعلی نمی توانند جوابگوی شرایط جدید کشور باشند و اگر بخواهیم تحقق اهداف پیش بینی شده در سند چشم انداز توسعه در بخش فناوری و توسعه آموزشی حسابداری و تأسیس شرکت های دانش بنیان را انتظار داشته باشیم، لازم است رویکردهای جدیدی با توجه به تولید دانش محور آغاز شوند. بنابراین می توان اینگونه نتیجه گرفت که با توجه به شرایط نظام آموزشی کشور و با در نظر گرفتن پتانسیل های بالقوه و متنوع، به نظر می رسد با پیاده سازی مدل سوم تریپل هلیکس، می توان کشور را به سمت و سوی ارتقای مدیریت کیفیت در نظام آموزش عالی حسابداری هدایت کرد.



## پی نوشت

- <sup>1</sup> - Research & Development
- <sup>2</sup> - Organization for Economic Co-operation and Development
- <sup>3</sup> - Triple Helix
- <sup>4</sup> - Institutional variety
- <sup>5</sup> - Institutional Variety
- <sup>6</sup> - Etzkowitz & Leydesdorff

## منابع

۱. آراسته، حمیدرضا (۱۳۸۳)، «ارتباط دانشگاه و صنعت»، مجله پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی، شماره سی و سوم، صص ۵۷-۹۸.
۲. انتظاری، یعقوب (۱۳۷۴)، «نظام ملی نوآوری تکنولوژیک: پیوند دانشگاه - صنعت»، مجله پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی، شماره یازدهم و دوازدهم، صص ۱۸۲-۱۴۹.
۳. دین محمدی، مصطفی؛ وزیری، علی رضا؛ شهنازی، روح الله (۱۳۸۵)، «تحلیل ساختار فعالیت‌های تحقیق و توسعه: مطالعه موردی اقتصاد تحقیق و توسعه کشورهای OECD»، مجله اقتصاد و تجارت نوین، شماره چهارم، صص ۶۲-۹۹.
۴. شهیدی، محمد نقی (۱۳۷۸)، «موانع اساسی تحقیقات در ایران»، نشریه دانش مدیریت، شماره اول، ص ۱۲۴.
۵. علی احمدی، علیرضا (۱۳۷۷)، مدیریت تحقیق تا توسعه تکنولوژی، تهران: مرکز انتشارات علمی دانشگاه آزاد اسلامی.
۶. فولادی، مسعود (۱۳۸۵)، «نقد و بررسی تطبیقی استانداردهای حسابداری مخارج تحقیق و توسعه ایران، بریتانیا- آمریکا»، مجله حسابداری، شماره ۱۷۴، صص ۷-۴ و ۴۲-۴۰.
۷. نقدی، اسدالله؛ محمدپور، احمد و سوری، علی (۱۳۸۹)، «سرمایه اجتماعی و نقش آن در فعالیت‌های اقتصادی با نگاهی به استان همدان»، مجله جامعه‌شناسی کاربردی، شماره چهلیم، صص ۱۹۴-۱۷۷.

8. Antonelli, C. (1999). The evolution of the industrial organization of the production of knowledge. *Cambridge Journal of Economics*, vol 8, pp: 823-833.
9. Callon, M. (1992). The Dynamics of Techno- economic Networks; the University – Industry Relationship in Brazil: trends and implication of university management. Vol. 2, No.2, pp: 173-190.
10. Calvert J. & P. Patel. (2003). University-Industry Research Collaborations in the UK: biometric trends. *Science and Public Policy*, Vol. ۳۰, No.۲, pp: 85-96.
11. Etzkowitz, Henry & Leydesdorff. (1997). Universities in the Global Economy: A Triple Helix of university-industry-government relations. Cassel Academic, London. pp: 140-153.
12. Etzkowitz, Henry & Leydesdorff. (2000). The dynamics of innovation: from National Systems and “Mode 2” to a Triple Helix of university-industry-government relations. *Research Policy*, 29: 109-123.
13. Partridge, Ernest. (2001). *Future Generation: A companion to environment philosophy*. Oxford. UK. Blackwell, pp: 77-89
14. Paula, Andrea & Segatto, Mendes. (2006). University-Industry Technological Cooperation for Energy Efficiency: A Case Study. Vol 3, pp: 31-45.
15. Schroeder, Ralph. (2007). *Rethinking Science, Technology, and Social Change*. Stanford: Stanford University Press.