

## الگوی عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری در ایران

زهرا دیان‌تی دیلمی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی دانشگاه خوارزمی، تهران ایران  
dianati@khu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۷/۱۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۹/۲۸

### چکیده

حسابداری یک علم ۳ بُعدی شامل ۱- بُعد آموزشی، ۲- پژوهشی و ۳- حرفه‌ای (فنی) است. با توجه به اهمیت حسابداری در سطح واحدهای اقتصادی، نظارتی و کنترلی و نقش بسزایی که حسابداری در تهیه اطلاعات، تصمیم‌گیریها و شفاف‌سازی مالی دارد، پیشرفت و نهایتاً بالندگی آن اثرات بسزایی در جامعه می‌تواند داشته باشد. از اینرو ضروریست عوامل مؤثر بر مسیر بالندگی حسابداری شناسایی شوند. تحقیق حاضر که با رویکرد کیفی و به روش متاسنتز انجام شده است با بررسی ۱۲۱ مقاله و نوشتار تخصصی حسابداری در ایران و جهان الگویی از عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری در ایران ارائه می‌دهد. نتایج این تحقیق نشان دهنده این موضوع است که حسابداری در ایران هنوز به مرحله بالندگی نرسیده است. در ضمن عوامل هفتگانه تأثیرگذار بر بالندگی حسابداری در این کشور عبارتند از: ۱- زیست بوم نظام آموزش عالی، ۲- زیست بوم اقتصاد، ۳- زیست بوم سیاسی، ۴- زیست بوم فرهنگی، ۵- زیست بوم اجتماعی، ۶- زیست بوم حکمرانی خوب، ۷- زیست بوم قانونگذاری و نظارت حرفه‌ای. با توجه به تأثیرگذاری و تأثیرپذیری عوامل فوق‌الذکر بر یکدیگر، بالندگی حسابداری محقق نخواهد شد تا زمانی که در تمامی این عوامل بهبود حاصل شود. نتایج این تحقیق می‌تواند برای تصمیم‌گیرندگان و مجریان امر در سطح آموزش عالی (اعم از دانشگاه‌ها و وزارت عتف)، نهادهای حرفه‌ای (سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمن‌های علمی و حرفه‌ای)، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و سایر مراجع ذیربط سودمند مفید واقع شود.

**واژه‌های کلیدی:** بالندگی حسابداری، رشد حسابداری، آموزش حسابداری، پژوهش حسابداری، حرفه حسابداری.

## ۱- مقدمه

تحقیق حاضر در صدد است تا عوامل بومی موثر بر مسیر بالندگی حسابداری در کشور ایران را شناسایی نماید. از آنجا که حسابداری یک رشته ۳ بعدی است و دارای بُعد آموزشی، علمی (پژوهشی) و حرفه ای (فنی) می باشد (رضا زاده، ۱۳۹۲)، لذا در تحقیق حاضر، عوامل موثر بر مسیر بالندگی این رشته در هر سه بعد مذکور توأم مورد بررسی قرار می گیرد تا دید جامع و کامل تری در اینخصوص ارائه شود. بنابراین، مساله اصلی تحقیق حاضر شناسایی عوامل موثر بر بالندگی حسابداری است تا از این طریق بتوان با برنامه ریزی صحیح برای جهت دهی به این عوامل، حسابداری کشور را به شکوفایی در خور شأن آن رساند. دستاورد این پژوهش می تواند برای مراجع تصمیم گذار بالاخص وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه های دارای این رشته، مجلس شورای اسلامی، نهادهای حرفه ای حسابداری و حسابرسی، انجمن های علمی و حرفه ای حسابداری سودمند باشد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بالندگی مطابق آنچه در لغت نامه دهخدا تعریف شده، به معنی رشد، نمو است. پس منظور از بالندگی حسابداری در ایران، یعنی حرکت و رشد حسابداری به سمت و سویی که همپا و بلکه پیشاپیش کاروان علم حسابداری در جهان حرکت کند و هر لحظه، افق های جدیدی از دانش و مهارت را فراروی متخصصان این حرفه بگشاید تا به بهترین وجه پاسخگوی مباحث و حل مسائل نوین مالی مرتبط با حسابداری در عرصه جامعه، اقتصاد، دولت، صنایع، دانشگاه و حرفه باشد.

از آنجا که تاکنون تعریفی از بالندگی رشته حسابداری در منابع داخلی و خارجی ارائه نشده است، لذا ابتدا باید دلیل استفاده از این اصطلاح تبیین شود. شاید در ذهن مخاطبین این سوال مطرح شود چرا از واژه "توسعه<sup>۱</sup> حسابداری" در این پژوهش استفاده نشده است، دلیل این است که این واژه به نوعی دارای سرشتی ایستا هستند. اما "واژه بالندگی" مبین کوشش برنامه ریزی شده برای پدید آوردن نوعی از دگرگونی پیوسته است که هدف آن یاری رساندن به متخصصان حسابداری است تا بتواند کارهایی که موظف به انجام دادن آن هستند را به صورتی بهتر از پیش به انجام برسانند که منجر به بهگشت و پیشرفت مستمر این رشته و رسیدن به جایگاه در خور شأن آن در جامعه شود.

تنها دو تحقیق در خصوص توسعه حسابداری در ایران انجام شده است. اولی توسط اعتمادی و توکلی محمدی (۱۳۸۴) با عنوان "عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری در ایران" است و دومی تحقیق صورت گرفته توسط

تنوع الگوهای توسعه و عملکرد سیستم های حسابداری، نتیجه تنوع محیط های تجاری در سراسر جهان است. حسابداری به عنوان یک زیرشاخه علوم اجتماعی، تحت تأثیر محیطی است که در آن فعالیت می کند. اما در عین حال، یکی از عواملی است که بر این محیط تأثیر می گذارد. این امر وابستگی متقابل حسابداری و محیط را می رساند (ریاحی و خوفی، ۲۰۱۵). پس سیستم حسابداری یک کشور تحت تأثیر انواع مختلفی از عوامل تاریخی، اقتصادی، اجتماعی - فرهنگی نهادی و سایر موارد غیرحسابداری قرار دارد. تحقیقات اندکی برای بررسی عوامل موثر بر توسعه حسابداری در کشورهای مختلف و تعیین وابستگی متقابل آنها در جهان صورت گرفته است. سوداگران (۲۰۰۴) معتقد است ۱۰ عامل ذیل بر توسعه حسابداری در کشورها تأثیرگذار هستند. البته او اشاره می کند که این لیست، جامع نیست و میزان متمایز بودن سیستم های حسابداری در سطح بین المللی بستگی به شدت هر کدام از این عوامل و تاثیرات آنها بر یکدیگر دارد: (۱) نوع بازار سرمایه، (۲) سیستم گزارشگری مالی، (۳) نوع واحدهای اقتصادی، (۴) سیستم قانونگذاری، (۵) میزان اعمال قانون، (۶) سطح تورم، (۷) روابط سیاسی و اقتصادی با سایر کشورها، (۸) وضعیت حرفه حسابداری، (۹) وجود یک چارچوب نظری، (۱۰) کیفیت آموزش در حسابداری (سوداگران، ۲۰۰۴، ۳-۷).

چوی و مولر (۱۹۹۲) علاوه بر موارد فوق، طبقه بندی ذیل را درخصوص عوامل تأثیرگذار بر توسعه حسابداری کشورها مطرح کرده است: (۱) سیستم حقوقی، (۲) سیستم سیاسی، (۳) نوع مالکیت، (۴) تفاوت در اندازه و پیچیدگی واحدهای تجاری، (۵) جو اجتماعی، (۶) سطح پیشرفت مدیریت و جامعه/ انجمن مالی، (۷) سطح دخالت قانونگذاری در فعالیت اشخاص، (۸) وجود قانون مشخص در حسابداری (استانداردها)، (۹) سرعت پیشرفت تجارت، (۱۰) سطح توسعه اقتصادی، (۱۱) الگوی رشد اقتصاد، (۱۲) وضعیت آموزش حرفه ای و انجمن های حرفه ای. بطور منطقی می توان فرض کرد که عوامل موثر بر توسعه سیستم حسابداری یک کشور، شکل دهنده صفات خاص برای سیستم حسابداری آن کشور و در نتیجه موجد اختلافات بین سیستم های حسابداری در سطح بین المللی هستند. از این گذشته، دقیقاً همانگونه که کشورها، دارای تاریخچه های مختلف، نظام سیاسی و حقوقی یا حتی سیستم های ارزشی متفاوت هستند، سیستم های حسابداری آنها نیز کم و بیش دارای مدل توسعه ای و عملکردی متمایز از دیگر کشورها است. به همین خاطر است که عوامل تأثیرگذار بر حسابداری، در حتی دو کشور دقیقاً یکسان نیستند (سرنی، ۲۰۰۹). از اینرو

مابقی تحقیقات داخلی هم به نوعی یا به آینده پژوهی حسابداری پرداخته اند یا موانع و مشکلات این حرفه را مورد بررسی قرار داده اند.

قنبرپور و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله ای با عنوان "وضعیت و مشکلات حرفه ی حسابداری و حسابرسی در ایران" بیان می کنند که عمده معضلات حرفه حسابداری و حسابرسی عبارتند از: عدم شناخت شان منزلت حسابرسان، نرخ حق الزحمه حسابرسی که بصورت مناقصه و استعلام تعیین می شود، کمبود تعداد اعضای جامعه حسابرسان رسمی، رقابت نابرابر دولت مردان و بخش محاسباتی در این حرفه، عدم تسلط برخی حسابرسان به امر حسابرسی و نداشتن تجربه و دانش کافی به مباحث، عدم توسعه خود نظارتی حسابرسان رسمی، عدم استقلال واقعی حسابرسان، تداخل وظایف بازرسی (سازمان بازرسی، دیوان محاسبات، دفتر بازرسی ویژه ریاست جمهوری)، ناکافی بودن درآمد حسابرسان و حسابرسان، نبود امنیت شغلی حسابرسان و حسابرسان و به تبع آن سندسازی جعلی و فاکتورسازی صوری و همدستی در فسادهای مالی و اقتصادی و هدر رفتن بودجه های عمرانی، انجام حسابرسی مالیاتی توسط افراد غیر متخصص، کارشناسی های نادرست در واگذاریهای مربوط به اصل ۴۴، تهیه صورتهای مالی نادرست (بسیار بدتر از واقع) درخصوص برخی واگذاریهای مربوط به اصل ۴۴، اخذ مالیات به سلیقه ممیز، اخذ عوارض و جریمه ها به سلیقه شهرداریها، انتخاب حسابرسان شرکتهای بورس در عمل توسط مدیران (خدشه دار شدن استقلال حسابرسان)، عدم افشای تقلب مدیران توسط حسابرسان برای حفظ صاحبکار.

رضایی (۱۳۹۷) در بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران، به این نتیجه رسیده است که ابعاد کلی آموزشی، قانونی، سیاسی و حرفه ای در عقب ماندگی حسابداری بخش عمومی در ایران تأثیر دارند. وجود مشکلات آموزشی در حسابداری بخش عمومی، کمبود نیروی متخصص در این بخش، نبود قوانین و مقررات الزام آور به اندازه کافی، ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی، وجود مشکلات در نظام بودجه ریزی، کم میلی بخشهای عمومی به پاسخ گویی، کم میلی استفاده کنندگان به پاسخ خواهی، کمبود ارتباطات مالی و عملیاتی در سطح بین المللی، عدم تمایل حرفه حسابداری به بخش عمومی و اداره مالی و عملیاتی بخش ها و زیرمجموعه ها به شکل متمرکز ۱۰ فرضیه پژوهش بودند که مورد تأیید قرار گرفت. همچنین مطابق یافته های پژوهش ایشان، سه عامل ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل های اجرایی مربوط به آن ها، بی میلی بخش های عمومی به پاسخ گویی و مشکلات بودجه ریزی به

مقدس پور و ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳) با عنوان "تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران" می باشد.

اعتمادی و توکلی محمدی (۱۳۸۴) با استفاده از مجموعه اطلاعات سال ۱۳۵۲ تا ۱۳۸۲ به بررسی تجربی جهت و ابعاد تأثیرات عوامل محیطی بر توسعه حسابداری در ایران پرداختند و همچنین روابط بین حسابداری و محیط تجاری ایران را در طول دوره مورد مطالعه مورد آزمون قرار دادند. یافته های به دست آمده از رگرسیون سری های زمانی و آزمون های آماری تحقیق ایشان، مشخص می کند که یک رابطه قوی بین عوامل محیطی (شامل ۴ عامل توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه و میزان سرمایه گذاری بخش خصوصی) و توسعه حسابداری در ایران وجود دارد و این رابطه ها در دوره مورد مطالعه متنوع و متفاوت بوده است. یافته های پژوهش تجربی ایشان نشان می دهد که توسعه اقتصادی به صورت مثبت در ارتباط با توسعه حسابداری در ایران است. همچنین اثر عوامل محیطی بر توسعه حسابداری در طول دوره مورد مطالعه متفاوت بوده که نشان دهنده مراحل مختلف اصلاحات اقتصادی و سیاسی در ایران است.

البته لازم به ذکر است که ایشان برای اندازه گیری متغیر توسعه حسابداری از شاخص "تعداد دانش آموختگان به ازای هر ۱۰۰ هزار نفر جمعیت" استفاده کرده اند. بدیهی است که این شاخص، شاخصی بی عیب و جامعی برای اندازه گیری توسعه حسابداری نمی باشد زیرا علاوه بر اینکه صرفاً کمیّت را ملاک قرار داده و کیفیت آموخته های این فارغ التحصیلان رشته حسابداری را مورد بررسی قرار نمی دهد، معیار کمی مناسبی هم برای سنجش توسعه حسابداری نیست. زیرا هر ساله تعداد زیادی از فارغ التحصیلان حسابداری در مشاغل غیر از حرفه حسابداری مشغول بکار می شوند و از اینرو لزوماً افزایش تعداد دانش آموختگان این رشته به منزله توسعه حسابداری نمی باشد.

مقدس پور و ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳) در تحقیقشان، چهار دسته عوامل مؤثر بر "توسعه حسابداری مدیریت در ایران" شناسایی کردند که ترتیب آنها از نظر رتبه بندی آنتروپی شانون به این شرح است: عوامل محیط کلان، عوامل سازمانی، عوامل محیط حرفه ای و ویژگیهای تکنیک های حسابداری مدیریت. همانطور که مشخص است، تحقیق مقدس پور و ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳) نیز صرفاً محدود به شاخص حسابداری مدیریت است و جنبه های دیگر حسابداری از جمله حسابرسی و حسابداری مالی را نادیده گرفته است.

ترتیب مهم ترین عوامل و موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران شناخته شدند.

نتایج تحقیق باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان می دهد که وضعیت حسابداری مدیریت از منظر "آموزش و پژوهش"، مطلوب نیست و برای بهبود آینده آن باید تلاش مضاعف نمود. از نظر خبرگان در این تحقیق، آموزش و پژوهش مهمترین پیشران تاثیرگذار در آینده است ولی وضعیت آموزش و پژوهش حسابداری مدیریت در ایران نابسامان است و خواهد بود، به طوری که خبرگان وضعیت آموزش و پژوهش در این حوزه را بحرانی عنوان کرده اند. ارتباط دانشگاه ها و صنایع در جایگاه دوم قرار دارد و دلالت بر این موضوع دارد در آینده دانشگاه ها برای بهبود روابط خود با صنایع، تلاش مضاعف خواهند کرد. ایشان معتقدند به منظور شکوفایی و رشد حرفه، بازیگران و فعالان تاثیرگذار بر حسابداری مدیریت، متناسب با پیشران های پژوهش، برنامه ریزی و اقدامات اجرایی بلندمدت برای آینده حسابداری مدیریت تدوین و اجرا نمایند. همچنین نتایج تحقیق باباجانی و همکاران (۱۳۹۷) نشان دهنده نامساعد بودن وضعیت حسابداری مدیریت از منظر "علم و فناوری اطلاعات" در ایران است. مطابق با نظر خبرگان، توسعه نرم افزارها و سیستم های حسابداری هوشمند مهمترین پیشران تاثیرگذار بر حسابداری مدیریت در آینده خواهد بود. همچنین هوشمندی کسب و کار نیز در جایگاه دوم قرار دارد و گسترش استفاده از فناوری های شخصی و رایانش ابری در کسب و کارها به طور مساوی در رتبه سوم قرار دارند.

پژوهش انجام شده توسط حسب النابی (۲۰۰۳) درخصوص عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری مصر طی سال (۱۹۹۱-۱۹۶۱)، نشان می دهد که به ترتیب چهار عامل: ۱- محیط اقتصادی (سرانه تولید ناخالص داخلی)، ۲- محیط سیاسی (آزادی سیاسی - دموکراسی)، ۳- توسعه بازار سهام و ۴- خصوصی سازی شرکتهای دولتی، بر توسعه حسابداری در این کشور تاثیر مثبت داشته اند.

زهانگ (۲۰۰۵) در رساله دکتری خود با عنوان "عوامل محیطی در توسعه حسابداری مالی چین از سال ۱۹۴۹" بیان می کند که تفاوت عوامل محیطی، یکی از دلایل اصلی اختلاف حسابداری در بین کشورها است. همچنین یکی از مهمترین عواملی است که باید هنگام مطالعه و درک فعالیتهای حسابداری یک کشور و همچنین در هنگام هماهنگی و بین المللی کردن سیستم حسابداری یک کشور مورد بررسی قرار گیرد. چین یکی از کشورهای با سریعترین رشد اقتصادی از زمان اصلاحات و سیاست بازار باز است. این کشور در سال ۱۹۷۹ شروع به جذب سرمایه گذاری خارجی از بسیاری از

کشورهای مختلف و به اشکال مختلف کرد. در نتیجه، موفق به پیوستن به سازمان تجارت جهانی (WTO) شده است، به این معنی که چین خود را در محیط اقتصادی بین المللی وارد کرده و به تبع آن باید حسابداری خود را ارتقا ببخشد.

اشرف و قنیب (۲۰۰۵) در پژوهشی توسعه ای، شیوه های حسابداری و افشای اطلاعات در پاکستان و عوامل مؤثر بر آنها را در طی ۳ دوره استقلال تا سال ۱۹۷۱، بین ۱۹۷۱ تا ۱۹۸۴ و از ۱۹۸۴ تا ۲۰۰۵ مورد بررسی قرار داده اند. نتایج پژوهش ایشان نشان می دهد عدم حمایت از سرمایه گذاران (حمایت از حقوق اقلیت ها، حمایت از تجارت داخلی)، ناکارآمدی قضایی و سازوکارهای ضعیف اجرایی که از فاکتورهای فرهنگی نشأت گرفته اند، وضعیت گزارشگری مالی نامناسب در پاکستان را رقم زده اند.

بن سلما و کلیبی (۲۰۱۷) در مقاله خود با عنوان "توسعه حسابداری در محیط تغییر: مطالعه موردی کشور تونس" بیان داشته اند که بسیاری از عوامل محیطی از زمان انتخاب تونس برای ورود به عرصه جهانی شدن (در اوایل دهه ۱۹۹۰) دچار تحول شده اند. این عوامل، انتقال از یک سیستم سوسیالیستی به یک سیستم اقتصادی لیبرال را رقم زده اند. در این چارچوب، تونس از سال ۱۹۹۶ سیستم حسابداری سازمانی<sup>۳</sup> (EAS) را پیاده سازی کرده است. این سیستم ضمن رعایت منطق چارت حسابها، اولین تلاش برای هماهنگی با استانداردهای بین المللی حسابداری است. بنابراین، داشتن برجسته پیروی از استانداردهای بین المللی حسابداری (IFRS) به عنوان بخشی از یک استراتژی جهانی سازی به این کشور کمک کرده تا با بهبود رقابت پذیری اقتصاد، تقویت نقش بازاریابی، مشروعیت بخشیدن به نقش کشور در جامعه بین المللی، محیط حسابداری را در سطح کلان افزایش سرمایه گذاری های خارجی و توسعه آموزش حسابداری و حرفه حسابداری ارتقا ببخشد.

الشیری (۲۰۱۷) در تحقیقی با استفاده از رویکرد ساختاری مبتنی بر تئوری اقتصادی نهادی<sup>۴</sup>، توضیحاتی را در مورد چگونگی پیشرفت آموزش و حرفه حسابداری در رابطه با تحولات اجتماعی و اقتصادی در اردن ارائه داده است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که آموزش حسابداری در اردن تحت تأثیر ابعاد اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی محیط عملیاتی آن است.

البابومی و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان "توسعه حسابداری و حسابرسی در مصر: منشأ، رشد، عملکرد و عوامل مؤثر" انجام دادند. در این پژوهش، مجموعه ای جامع از عوامل تأثیرگذار مانند قوانین و مقررات موجود، ارزش های

چندین مطالعه به منظور ایجاد یافته‌های جامع و تفسیری استفاده می‌شود. از آنجا که اولاً شناخت کافی از عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری در ایران در حال حاضر وجود ندارد و ثانياً این مطلب، موضوع جدیدی است که هنوز مطالعه ای بر روی آن صورت نگرفته، لذا استفاده از روش متاسنتر برای استخراج این عوامل، مناسب است (ساینی و شلونسکی ۲۰۱۲).

سندلوسکی و باروسو (۲۰۰۷) یک روش ۷ مرحله ای برای تحقیقات فرا ترکیب ارائه داده اند که مراحل اجرای آن عبارتند از: ۱-تنظیم سؤال پژوهش، ۲- بررسی نظام مند متون، ۳- جستجو و انتخاب مقاله های مناسب، ۴-استخراج اطلاعات از مقاله ها، ۵- تجزیه وتحلیل و ترکیب یافته های کیفی، ۶-کنترل کیفیت و ۷- بیان یافته ها (محرر و همکاران، ۱۳۹۲).

در مرحله اول فراترکیب باید چهار موضوع ذیل را مشخص کرد:

- چه کسی (Who) جامعه آماری مطالعه است؟
- چه چیزی (what) هدف این تحقیق است؟
- چگونه و با چه روشی (How) تحقیق را باید پیش برد؟
- چه موقع (When) و در چه بازه زمانی تحقیق باید انجام شود؟

جدول ۱ این چهار موضوع را در تحقیق حاضر مشخص کرده است

جدول (۱) چهار موضوع کلی که باید در مرحله اول روش کیفی

فراترکیب مشخص شود

موضوع	پاسخ به موضوع
چیستی کار (what)	شناسایی عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری مطرح در و همچنین پیامدهای ناشی از این عوامل در حسابداری
جامعه مورد مطالعه (who)	آثار مختلف اعم از انواع سطوح مختلف مقالات، کتاب، فصول کتاب و پایان نامه که در آنها بیشتر به تشریح و شناسایی عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری و همچنین پیامدهای آن پرداخته شده است.
محدودیت زمانی (When)	کلیه آثار موجود بین سالهای ۱۹۰۰ الی ۲۰۲۰ میلادی و سالهای ۱۳۰۰ الی ۱۳۹۹ شمسی (تاریخ انجام پژوهش)
چگونگی روش (How)	بررسی موضوعی آثار، شناسایی و یادداشت برداری نکات کلیدی، تحلیل مفاهیم، دسته بندی مفاهیم و مقوله های شناسایی شده.

دینی و فرهنگی، شرایط اقتصادی و سیاسی، بازارهای مالی و برنامه های خصوصی سازی مورد بررسی قرار گرفته است. این مقاله همچنین به تجزیه و تحلیل این عوامل می پردازد تا تأثیر آنها در حرفه حسابداری و حسابرسی در مصر را تبیین نماید. نتایج این پژوهش نشان می دهد که عوامل سیاسی، اقتصادی، نهادی، حقوقی و فرهنگی در توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی در مصر نقش داشته اند. علاوه بر این، خصوصی سازی منجر به اصلاح مقررات گزارشگری مالی مصر و تعیین چارچوب سیاست های حاکمیت شرکت ها شده است.

همانطور که نتایج پژوهش های پیشین فوق الذکر نشان می دهند عوامل مختلفی بر توسعه حسابداری در کشورها تاثیر گذار هستند. اما هیچ پژوهشی تاکنون مبحث بالندگی حسابداری را مورد توجه قرار نداده است. بدیهی است که حسابداری در ایران باگذر زمان، توسعه یافته و پیشرفت هایی داشته است. اما سوال این است که آیا حسابداری در ایران به بالندگی لازم رسیده است؟ تحقیق حاضر سعی دارد تا با یافتن پاسخ این سوال، عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری در ایران را مورد شناسایی قرار دهد.

### ۳- سوال تحقیق

سوالات اصلی تحقیق حاضر عبارتند از: آیا حسابداری در ایران به بالندگی لازم رسیده است؟ مهمترین عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری در ایران کدامند؟ و این تاثیرات و پیامدهای آنها چگونه است؟

### ۴- روش شناسایی تحقیق

انواع مطالعات در ادبیات پژوهش را می توان به ۳ دسته تقسیم کرد؛ ۱-مطالعات اولیه، ۲-مطالعات ثانویه و ۳-مطالعات ثالثه (کبیری ۱۳۸۸، ۱۴۷). یکی از انواع مطالعات ثانویه، مطالعه مروری<sup>۵</sup> است که دربرگیرنده مرور مقالات پژوهشی، کتب و دیگر منابع (شامل رساله ها، پایان نامه ها، مقالات ارائه شده در کنفرانس ها و همایش ها) مرتبط با بحثی خاص است که به شرح، خلاصه و ارزیابی منتقدانه کلیه کارها می پردازد. مطابق بانظر بامیستر و لری (۱۹۹۷) مطالعه مروری، روشی مفید جهت ایجاد و توسعه تئوری های جدید و موجود، شناسایی مسائل و مشکلات و نهایتاً فراهم آوردن فرصت برای نمایش مسیر تاریخی و پژوهشی حول موضوعی خاص است. در این تحقیق نیز از این روش و بصورت نظامند استفاده شده است.

روش مطالعه در پژوهش حاضر، کیفی و از نوع فراترکیب می باشد. استفاده از روش فراترکیب، برای یکپارچه سازی

لذا سوالات اصلی این پژوهش عبارتند از:

✓ «عوامل موثر بر بالندگی حسابداری در ایران کدامند؟»  
 ✓ «دسته‌بندی عوامل موثر بر بالندگی حسابداری در ایران چگونه است؟»  
 ✓ «پیامدهای ناشی از عوامل موثر بر بالندگی حسابداری کدامند؟»

در این پژوهش به منظور شناسایی و گردآوری مطالعات مختلف به سایتها و پایگاه‌های اطلاعاتی مندرج در جدول (۲) رجوع شده است.

سپس با جستجوی کلید واژه های مندرج در جدول ۳ در سایتها و پایگاه های اطلاعاتی داخلی و خارجی به جستجوی نظام مند و جمع آوری منابع مرتبط با موضوع تحقیق حاضر پرداخته شد.

جدول (۲) - سایتها و پایگاه داده و سایت‌های مورد بررسی

داخلی (فارسی)	خارجی (انگلیسی)	
	سایتها، پایگاه‌های داده و موتورهای جستجو	
پایگاه مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی (SID)	google	sciencedirect
بانک اطلاعات نشریات کشور (magiran)	Google Scholar	Scopus
پایگاه سیویلیکا	sci-hub.tw	Emerald
کتابخانه ملی ایران	gen.lib.rus.ec	Proquest
پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران	elsevier	Springer

جدول ۳-واژه‌های کلیدی جستجو شده مرتبط با موضوع تحقیق

Accounting Development	عوامل موثر بر توسعه حسابداری و حسابرسی	وضعیت حسابداری در ایران
Third and Fourth Generation of Universities	مشکلات حسابداری دولتی	وضعیت حسابرسی در ایران
Futures studies in accounting	پاسخگویی و حسابداری دولتی	موانع توسعه حسابداری و حسابرسی
Factor affecting on accounting	مشکلات نظارت بر بودجه	توسعه حسابداری و حسابرسی
Factors Influencing on Accounting development	مشکلات حسابرسان دیوان محاسبات	مشکلات پژوهش در حسابداری و حسابرسی
Environmental factor Influence On Accounting Development	مشکلات حسابرسی	حسابداری اجتماعی
Accounting and Political System	اخلاق در حسابداری و حسابرسی	واکاوی موانع در دانشگاه های ایران
Accounting and Economic System	ساختار آموزش عالی در ایران	نسل های دانشگاهی
Accounting Education, Training & Licensing in countries	حسابداری و بازار سرمایه	وضعیت پژوهش در حسابداری
Human Development Index (HDI)	آینده پژوهی در حسابداری و حسابرسی	آینده حرفه حسابداری و حسابرسی
World Democracy Report	وضعیت آموزش حسابداری و حسابرسی	چالش های حسابداری و حسابرسی
Good Governance Index (GGI)	وضعیت آموزش عالی در ایران	مشکلات حرفه حسابداری و حسابرسی
Accountability	فساد و حسابداری	وضعیت اقتصادی ایران
Transparency	اختلاس و حسابداری	وضعیت سیاسی ایران
Corruption Perception Index	بازار بورس و حسابداری	وضعیت اجتماعی ایران
Social Progress Index	شاخص های حکمرانی خوب	وضعیت فرهنگی ایران
Environmental accounting	شاخص های توسعه سیاسی	سیاست و حسابداری
Sustainability Reporting	شاخص توسعه اقتصادی	اقتصاد و حسابداری
شفافیت	توسعه فرهنگی	حسابداری اجتماعی
پاسخگویی و پاسخ خواهی	شاخص فساد	حسابداری پایداری
وضعیت شغلی حسابداران و حسابرسان	دموکراسی و حسابداری	حقوق بین نسلی
حساب سازی	موانع آموزش حسابداری	سرمایه اجتماعی

### ■ زیست بوم آموزش عالی

حسابداری، اولین بار در سال ۱۳۴۳ با پیگیری مرحوم فضل اکبری بعنوان رشته حسابداری وارد عرصه دانشگاهی ایران شد. بررسی دفترچه انتخاب رشته کنکور سراسری دانشگاه ها (به غیر از پیام نور، دانشگاه آزاد و علمی کاربردی) سال ۱۳۹۸ نشان می دهد، تعداد دانشگاه های متقاضی این رشته به ۳۹ دانشگاه در مقطع کارشناسی رسیده است. قطعاً با اضافه کردن تعداد واحدهای دانشگاهی دانشگاه آزاد اسلامی، دانشگاه پیام نور و دانشگاه علمی کاربردی این رقم افزایش قابل توجهی می یابد. به نحوی که مطابق آمار اعلام شده در سال ۱۳۹۲، رشته حسابداری با ۲۳۰ هزار دانشجوی کارشناسی، بیشترین سهم را در میان رشته محل ها به خود اختصاص داده است (خبرگزاری مهر، ۱۳۹۲) همچنین از سال ۱۳۶۳ مقطع کارشناسی ارشد حسابداری و از سال ۱۳۷۲ مقطع دکتری این رشته در دانشگاه های داخل کشور راه اندازی شده است که این امر خود نشان از توسعه این رشته در سطح آموزش عالی دارد.

آخرین رتبه بندی تایمز در سال ۲۰۱۹ در خصوص موضوع حسابداری و مالی نشان می دهد دانشگاه کاشان (رتبه ۵۰۱ تا ۶۰۰)، دانشگاه تبریز (رتبه ۶۰۱-۸۰۰) و دانشگاه فردوسی مشهد، گیلان، اصفهان، مازندران، شهید بهشتی و شیراز (رتبه ۸۰۱ تا ۱۰۰۰) جزو ۱۰۰۰ دانشگاه برتر جهان در حوزه موضوعی حسابداری و مالی هستند.

بعلاوه در طی سالهای گذشته به همت اساتید و فارغ التحصیلان این رشته کتب تخصصی، به زبان فارسی در این رشته ترجمه و تالیف شده است. هرچند هنوز کاستی هایی در این خصوص وجود دارد و در برخی دروس کتب از ترجمه های روان شیوا و فصیحی برخوردار نیستند و کتب تالیفی نیز نواقصی دارند، اما بهرحال نشان از توسعه آموزش این رشته در ایران دارد.

تعداد مجلات علمی پژوهشی این رشته نیز از یک مجله در سال ۱۳۷۹ (بررسی های حسابداری و حسابرسی) به بیش از ۱۹ مجله در سال ۱۳۹۸ افزایش یافته است که نشانگر افزایش پژوهش های علمی در این رشته دانشگاهی است.

خوشبختانه در حال حاضر ۳ انجمن علمی حسابداری در کشور فعال هستند. انجمن حسابداری ایران، اولین انجمن است که در سال ۱۳۷۶ تاسیس شد و فعالیت های خود را از پاییز سال ۱۳۸۲ آغاز کرد. دومین انجمن، انجمن حسابداری مدیریت ایران است که از سال ۱۳۹۰ فعالیت خود را شروع کرده است و انجمن حسابرسی ایران نیز در سال ۱۳۹۱ تاسیس شد و فعالیت های خود را از پاییز سال ۱۳۹۲ آغاز کرد.

کلیه منابع اولیه شناسایی شده ۲۷۶۳ مورد می باشند که پس از چند مرحله فرآیند غربالگری و استفاده از ابزار برنامه مهارت های ارزیابی حیاتی گدر نهایت، ۱۲۱ نوشتار و پژوهش، حائز شرایط و امتیاز لازم برای انتخاب به عنوان نمونه مورد بررسی در تحلیل محتوا بوده اند. برنامه مهارت های ارزیابی حیاتی ابزار ۱۰ سؤالی است که به پژوهشگر کمک می کند تا دقت، اعتبار و اهمیت پژوهش های نهایی انتخابی را مشخص کند. ۱۰ سؤال این ابزار عبارتند از: ۱- اهداف پژوهش، ۲- منطقی روش، ۳- طرح تحقیق، ۴- روش نمونه گیری، ۵- جمع آوری داده ها، ۶- انعکاس پذیری (رابطه بین پژوهشگر و شرکت-کنندگان)، ۷- ملاحظات اخلاقی، ۸- دقت تجزیه و تحلیل داده ها، ۹- بیان روشن یافته ها ۱۰- ارزش پژوهش. برای تکمیل این ابزار، پژوهشگر هر پژوهش را بررسی و در هر سؤال بر مبنای عالی (۵ امتیاز)، بسیار خوب (۴ امتیاز)، خوب (۳ امتیاز)، متوسط (۲ امتیاز) و ضعیف (۱ امتیاز) امتیازدهی کرده و در نهایت، امتیازها را جمع می کند. بر اساس این ابزار ۵۰ امتیازی، دسته بندی پژوهش های نهایی و انتخاب نمونه برای پژوهش هایی که امتیاز بالای ۳۰ را اخذ نموده اند صورت گرفته است.

سپس ۱۲۱ مقاله مذکور به روش تحلیل محتوا مطالعه شده اند. در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل و تلفیق یافته های کیفی؛ از روش کدگذاری باز انجام شده است. بدین منظور تمام عوامل استخراج شده از مطالعات، بعنوان کد در نظر گرفته شده و با در نظر گرفتن معنای هر یک از کدهای مذکور، آنهایی که با هم سنخیت داشتند در یک دسته (مفهوم) قرار گرفتند. به این ترتیب مفاهیم (تم های) پژوهش شکل گرفتند. این مفاهیم شامل زیست بوم آموزش عالی، اقتصادی، سیاسی، فرهنگی، اجتماعی، قانونگذاری و حرفه ای، و حکمرانی خوب است که در ادامه به تشریح آنها و تاثیراتشان بر بالندگی حسابداری در ایران پرداخته می شود.

### ۵- یافته های پژوهش

مطابق نتایج تحقیق البایومی و همکاران (۲۰۱۹)، حرفه حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر محیطی است که در آن فعالیت می کند. این محیط شامل عوامل مختلف حسابداری و غیر حسابداری است. این عوامل از یک کشور به کشور دیگر متفاوت است. یکی از عوامل تاثیرگذار بر بالندگی حسابداری، آموزش است. لذا در ادامه ابتدا نقش دانشگاه (بعد آموزش و پژوهش حسابداری) در بالندگی حسابداری مورد بحث و بررسی قرار می گیرد.

این انجمن ها با برگزاری همایش ها و انتشار کتب و مجلات تلاش در پیشرفت حسابداری و حسابرسی در ایران دارند.

موارد فوق همگی موید توسعه دوبعد آموزش و پژوهش حسابداری در ایران هستند. اما آیا این توسعه به بالندگی حسابداری ختم شده است؟

برای پاسخ به این سوال لازم است توضیح داده شود که دانشگاه های جهان از بدو پیدایش تا کنون دائما در حال ترقی نقش خود بوده اند؛ به نحوی که دانشگاه های نسل اول نقش آموزش را داشتند و به نوعی تعداد فارغ التحصیلان، نشانه فعالیت و رتبه دانشگاه ها محسوب می شد. اما به مرور، دانشگاه ها در کنار آموزش به امر پژوهش روی آوردند و بدین ترتیب سعی کردند تا مسئولیت اجتماعی دانشگاه را در قبال جامعه توسعه دهند و در این دوره که نسل دوم دانشگاه ها بود، شاخص فعالیت دانشگاه ها تولید علم از طریق نوشتن مقالات بود. با گذشت زمان دانشگاه ها وارد مرحله سوم تکامل خود شدند و در راستای ارتقای مسئولیت اجتماعی خود، وظیفه یافتند تا در توسعه اقتصادی و اجتماعی جامعه نیز موثر باشند و در ثروت آفرینی و کارآفرینی و کاربردی کردن علوم نقش موثرتری ایفا نمایند و راهکارهای تولید ثروت از علم مبنای سیاست ماموریت گذاری دانشگاه ها شد (کیتاگاوا، ۲۰۰۵). با گذشت زمان و تعالی دانشگاهها، نسل چهارم دانشگاه ها شکل گرفتند که دنبال اهداف والاتری نظیر تولید رفاه، کسب اعتبار بین المللی، اثرگذاری و راهبری روند سیاست های توسعه ای محلی و منطقه ای، مدیریت سرمایه فکری و تغییرات محیطی و در نهایت شکل دادن به آینده خود و جامعه خود هستند (پاولوسکی، ۲۰۰۹). به عنوان نمونه مسئولین دو منطقه پاراماتا و پنریت (در غرب سیدنی) از دانشگاه محلی خواسته اند تا به آنها در فرایند جامعه یادگیرنده کمک رسانند. در واقع، در دانشگاههای نوین (نسل چهارم) به وظایف استاد و پژوهشگر، وظایف مدیریتی و مشاوره نیز اضافه شده است و عضو هیئت علمی، یک عضو مشارکت کننده و فعال جامعه (و نه موجودی در حاشیه) محسوب می شود (کرمخانی و همکاران، ۱۳۹۷ به نقل از دوکه، ۲۰۰۲).

اما در ایران، نتایج تحقیقات پیشین نشان می دهد که آموزش حسابداری دارای مشکلات عدیده ای می باشد. صالحی و همکاران (۱۳۹۴) با پژوهش درخصوص چالش های آموزش حسابداری در ایران به این نتیجه رسیدند که عدم توجه کافی به آشنایی دانشجویان با ابزارهای نوین تکنولوژی، عدم توجه کافی به آموزش مناسب موارد قانونی مورد نیاز در عمل، عدم انتقال کافی مفاهیم و آموزشهای اخلاقی به دانشجویان، عدم انطباق مطالب آموزشی با استانداردهای حسابداری از مشکلات

آموزش حسابداری در این کشور است. نتایج پژوهش دیانتی و پاکزاد (۱۳۹۶) نیز نشان می دهد که متاسفانه آموزشهای داده شده به دانشجویان حسابداری تا حد کمی توانسته است توانایی های لازم برای ارائه خدمت به صنعت (بویژه در تصمیم گیریهای مالی) را در آنها ایجاد نماید. همچنین از نظر دانشجویان در دروس حسابداری توازن خوبی بین تئوری و عمل وجود ندارد. دروس حسابداری برای اینکه فارغ التحصیلان این رشته توانایی های لازم برای برعهده گرفتن مسئولیتهای حسابداری را به طور مستقل و بدون تجربه کاری برعهده بگیرند، کافی نیست، اساتید کافی برای تدریس دروس حسابداری وجود ندارد، امکانات فیزیکی ای که در طول تحصیل در دانشگاه به کار رفته است مثل تعداد کلاس ها، کامپیوتر و پروژکتور... کافی نبوده است، نحوه تدریس در دانشگاهها به گونه ای نبوده که دانشجویان تا حد مطلوبی از آخرین تحولات رشته حسابداری به صورت به روز در دروس که خوانده ام مطلع شوند، فارغ التحصیلان آنقدر توانمند نیستند که بتوانند در آزمون های حرفه ای نظیر آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران موفق شوند (دیانتی و پاکزاد، ۱۳۹۶).

نتایج تحقیقات صالحی و همکاران (۱۳۹۳) و دیانتی و پاکزاد (۱۳۹۶) و نیز شاهسواری و غفاری (۱۳۹۰) نشان می دهد که رشته حسابداری در دانشگاههای کشور نه تنها در نقش اول خود که همانا آموزش و تربیت نیروی متخصص کارآمد برای برآورده ساختن نیاز صنایع و سازمانهای مختلف است، دارای ضعفهای اساسی است و اثربخشی لازم را ندارد بلکه در عرصه پژوهش نیز دچار ضعف شدید می باشد. به نحویکه تحقیقات حسابداری نتوانسته پاسخی کامل و بدون نقص به مسائل مطرح شده در حسابداری ارائه دهد و آن چه در پژوهش های حسابداری به آن پرداخته می شود، چیزی بیش از تحلیل همبستگی فرضیه ها نیست (شفیع پور و دادگر، ۱۳۹۱). اما مشکل جدی تر در پژوهش های داخلی این است که عمده پژوهش های داخل کشور، عنوان و چارچوب اصلی نشان را از مقالات و تحقیقات خارج از کشور به عاریه گرفته اند و بدون اینکه نظریه و مفهوم سازی جدیدی در رشته حسابداری در ایران صورت گرفته باشد، در اکثر موارد به دنباله روی مقالات خارجی و به تعبیری- ایرانیزه کردن- تحقیقات خارجی اکتفا کرده اند (دیانتی و بردبار، ۱۳۹۲).

حتی بررسی آمار موجود در سایت سایمگو<sup>۷</sup> نشان می دهد که در طی ۲۲ سال (از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۱۸) تنها ۹۲ مقاله در حوزه حسابداری توسط ایرانیان در مجلات بین المللی منتشر شده است که رقم بسیار پایینی است. به نحویکه



ایران با این تعداد مقاله در بین ۱۵۲ کشور جهان در رتبه ۵۱ و در خاورمیانه در رتبه هفتم و پس از رژیم صهیونیستی، ترکیه، امارت عربی و حتی عربستان سعودی و مصر قرار دارد. البته اگر بجای تعداد مقالات بخواهیم از معیار کیفی جهت ارزیابی رتبه ایران استفاده کرد، آنوقت باید رتبه کشورها را براساس اچ ایندکس<sup>۸</sup> مقالاتشان طی این دوره زمانی بررسی نمود که در اینحالت رتبه ایران به ۶۱ تنزل می یابد. این آمار و شواهد نیز حاکی از ضعف تحقیقاتی محققان رشته حسابداری در ایران است. پس دانشگاه های ایران در رشته حسابداری هنوز با اهداف نسل دوم دانشگاه های جهان، فاصله زیادی دارند.

از سوی دیگر، باوجود اینکه مطابق گزارش اعلام شده در طرح رصد اشتغال دانش آموختگان در سال ۹۸، اکثر فارغ التحصیلان این رشته (۷۵٪) خوشبختانه جذب بازار کار می شوند (خبرگزاری مهر، ۱۳۹۸)، اما تفکر کارآفرینی و خلاقیت پروری (اهداف دانشگاه های نسل سوم) بر گروه های آموزشی رشته حسابداری حاکم نیست (باقری، ۱۳۹۳). از همه مهتر اینکه رشته حسابداری بجای اینکه نقش کنشگرایانه<sup>۹</sup> در جامعه داشته باشد (هدف نسل چهارم دانشگاه ها) و برای معضلاتی نظیر جرائم/فسادهای مالی، اختلاسها، کشف تقلب، فرار مالیاتی، افزایش سواد مالی عموم جامعه و حتی ایفای مسئولیت پاسخگویی در سطح دولت و صنعت، اقدامی درخور از خود نشان دهد (باباجانی، ۱۳۸۳) در لاک آموزش سنتی و پژوهشهای گسسته مبتنی بر مقالات دیگر کشورها (و بعضا بی

مناسبت با نیاز روز کشور ایران)، فرو رفته است. نتایج تحقیق سرلک و همکاران (۱۳۹۵) نیز نشان می دهد که نقش تحقیقات انجام شده حسابداری در ایران، در حل نیازهای بخش های صنعت و حرفه، بسیار کم رنگ است و چرخه ترجمه دانش حسابداری در هر یک از بخش های انتقال سؤال یا تسهیل کنندگان، تولید دانش، انتقال دانش و استفاده از نتایج پژوهشی، به درستی عمل نمی کند و موانعی برای آن وجود دارد که این مسئله به گسست بین پژوهش ها و جامعه عمل حسابداری و در نهایت بهره بردن از نتایج تحقیقات منجر شده است. این در حالی است که دانشگاه های جهان در رشته حسابداری بسیار فعال عمل کرده و هم اکنون وارد عرصه نقش آفرینی خلاقانه و حتی راهبردی در جوامع شده اند. برای مثال، دانشگاه منچستر<sup>۱۰</sup> در وب سایت خود زیر بخش هایی را جهت آموزش و سرگرمی کودکان و علاقمند سازی آنها به ادامه تحصیل در این رشته دارد. دانشگاه ایلینویز<sup>۱۱</sup> و برخی دیگر از دانشگاهها، بخشی برای افزایش "سواد مالی" دانشجویان، والدین آنها و کارمندان دارند. اساتید دانشگاه یوپی ام<sup>۱۲</sup> مالزی، بسته آموزشی- سرگرمی مدیریت مالی<sup>۱۳</sup> برای کودکان ۶ الی

اما وقتی به سایت دانشگاه های ایران مراجعه می کنیم مشاهده می شود، هرچند که برنامه راهبردی در سطح کلان دانشگاه تدوین شده است، اما این برنامه به گروه های آموزشی شکسته نشده و بررسی وب سایت گروه های حسابداری دانشگاه های ایران نشان می دهد تقریبا هیچ گروه حسابداری (به غیر از دانشگاه خوارزمی<sup>۱۴</sup>) دارای بنیانه ماموریت و برنامه راهبری مشخص (حتی در حد یک اعلان) نمی باشد.

بنابرتوضیحات فوق الذکر، چنین می توان نتیجه گرفت که دانشگاه های دارای رشته حسابداری در ایران نتوانسته است نقش آموزشی، پژوهشی، اجتماعی و راهبری خود را در کشور ایران بخوبی ایفا کنند. به عبارت دیگر رشته حسابداری در ایران هنوز بالندگی لازم را ندارد تا دانشکده های دارای این رشته بتوانند خود را در راستای اهداف دانشگاه های نسل سوم و چهارم (وحتی دوم) بدانند. لذا ضروریست عواملی که بر مسیر بالندگی حسابداری در بعد آموزش و پژوهش حسابداری در ایران مؤثر هستند، شناسایی گردد.

لازم به ذکر است که ساده انگاری محض است که تقصیر عدم بالندگی حسابداری در دو بعد آموزش و پژوهش در ایران

اعمال شود. در نهایت نیز یک سرفصل و برنامه واحد، به دانشگاه های سراسر کشور در تمام استانها بدون توجه به نیازهای متنوع بومی هر استان و شهرستان و توانایی های دانشگاه های مختلف ابلاغ می شود. حتی بدون اینکه عمیقا به نیاز صنعت و سایر نهادها و سازمانها توجه خاصی شود (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۶).

یک نمونه کاملا عینی و ملموس ضعف چنین برنامه ریزی، عدم توجه به دروسی نظیر حسابداری نفت، حسابداری گاز و پتروشیمی، حسابداری بانک و بیمه، حسابداری منابع طبیعی و کشاورزی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عمیاتی و حسابداری زیست محیطی (با هدف ارزیابی کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و ملاحظات زیست محیطی) و مواردی از این دست است که مورد نیاز روز کشور هستند ولی هنوز بصورت جدی به آنها پرداخته نشده است

بنابراین می توان نتیجه گرفت که نظام برنامه ریزی آموزش عالی ایران در رشته حسابداری، خود مانع اصلی توسعه و بالندگی اثرگذار در این رشته بوده است. یک نمونه دیگر، حذف کلیه گرایشهای حسابداری (نظیر حسابرسی، مالیاتی و دولتی) از مقطع کارشناسی دانشگاه های دولتی (منظور واحدهای دانشگاهی علمی کاربردی نیست) بوده است که خود ضربه ای بلندمدت به بدنه اجرایی نهادهایی نظیر سازمان امور مالیاتی و... می تواند وارد کند. زیرا تحقیقات پیشین نشان می دهد که تحولات ایجاد شده در بخش عمومی کشورهای پیشرفته و در حال توسعه که تحت عنوان "مدیریت عمومی نوین" از آن نام برده می شود و تمرکز بر مفاهیمی نظیر کارایی و اثربخشی عملیات در بخش دولتی است، تحت تاثیر عمیق دانش حسابداری در این کشورها بوده است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲).

تعداد اساتید حسابداری نیز هرچند با افزایش تعداد فارغ التحصیلان این رشته افزایش یافته است، اما بررسی هرم هیات علمی براساس رتبه علمی آنها نشان می دهد که اکثر اعضای هیات علمی دارای مرتبه استادیاری (۴۸٫۱ درصد) و مربی (۳۰٫۲ درصد) هستند و تنها ۱۴٫۲ درصد اعضای هیات علمی دارای مرتبه دانشیاری و ۷٫۵ درصد دارار مرتبه استادی هستند. بالا بودن درصد اعضای هیات علمی مربی مبین مشکلات موجود در جذب هیات علمی با مدرک دکتری و عدم تناسب تعداد اعضای هیات علمی با تعداد دانشجویان است. همچنین کم بودن درصد اساتید دارای مرتبه دانشیاری و بویژه استادی به دلیل شرط سنوات برای باقی ماندن در هر مرتبه علمی (حدود ۴ سال در هر مرتبه) و نامتناسب بودن آیین نامه ها و شیوه نامه های ارتقای اعضای هیات علمی برای رشته

را صرفا محدود به راهبردهای دانشگاه های کشور دانست. زیرا در ایران بر اساس ماده ۲ قانون اهداف و وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری مصوب ۱۳۸۳/۰۵/۱۸ مجلس شورای اسلامی؛ یکی از مأموریت های اصلی و حدود اختیارات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری عبارت است از: "مشارکت فعال در فرآیند سیاستگذاری نظام آموزش و توسعه نیروی انسانی کشور به منظور ایجاد هماهنگی لازم بین برنامه های سطوح مختلف آموزش کشور" (مورد ۱ بند ج ماده ۲). پس در ادامه بررسی می کنیم که وزارت عتف چقدر در ایفای این مأموریت اصلی خود، در رشته حسابداری موفق عمل کرده است؟

نظام آموزش عالی در کشورهای جهان به گونه ای است که از حرکت متعالی دانشگاه ها حمایت می شود. اما در ایران دانشگاه ها (بویژه دانشگاه های دولتی) فاقد استقلال اساسی لازم هستند (رزاق مرنندی و همکاران، ۱۳۹۲) و همین هم باعث شده که نتایج تحقیق نظرزاده همکاران (۱۳۹۵) نشان دهد دانشگاه های جامع کشور بجز در مولفه آزادی علمی (یعنی اساتید و دانشجویان در دنبال کردن دانش تا هرکجا که لازم باشد آزادند)، در سایر مولفه های دانشگاه کلاس جهانی (شامل حکمرانی دانشگاه، تعالی داشتن در پژوهش، و امکانات و تسهیلات کافی) در سطحی پائین تر از متوسط قرار دارند.

همچنین برخلاف سیستم یک طرفه فشاری<sup>۲۵</sup> از سوی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری جمهوری اسلامی ایران، در دانشگاه های خارج از کشور با صرف مبالغ کلان و تشکیل تیم هایی متخصص (اعم از افراد دانشگاهی و غیردانشگاه نظیر نمایندگان صنعت و نهادهای حرفه ای و ...) یک رشته جدید متناسب نیاز روز کشور و صنعت، معرفی و سرفصلهای آن تدوین می شود.

در واقع در ایران تعریف یک رشته و تدوین سرفصل های آن و بررسی اش بصورت کاملا غیر حرفه ای (به پیشنهاد گروه حسابداری یک دانشگاه که اصلا افرادی از رشته های علوم تربیتی و برنامه ریزی درسی و آموزشی و سایر تخصص های مرتبط در این تیم وجود ندارد) و با بررسی کمیته ای متشکل از اعضای هیات علمی چند دانشگاه محدود، در وزارت علوم صورت می گیرد. بدون اینکه نظر تمام اساتید صاحب نظر رشته حسابداری در دانشگاه های سراسر کشور همراه با نظر افراد متخصص حرفه ای و نهادهای اثرگذار (اعم از جامعه حسابداران رسمی ایران، پلیس مبارزه با مفساد اقتصادی، وزارت امور اقتصاد و دارایی، دیوان محاسبات، سازمان بورس و اوراق بهادار، نمایندگان از صنایع، موسسات حسابرسی، و شرکتهای بزرگ کشور و نظیر آن) جمع آوری و در برنامه

آیین نامه های تبدیل وضعیت استخدامی اعضای هیات علمی نیز به نوعی عدم امنیت شغلی را برای اساتید بویژه اساتید جوان رقم می زند که تا مدتها باید با وضعیت استخدام پیمانی با دانشگاه همکاری داشته باشند و ادامه همکاری آنها با قرار داد یکساله تعیین می شود. از همه مهتر اینکه، در مراکز دانشگاهی هیچ نظام دقیق و مدونی برای تشویق و تنبیه متناسب عملکرد اعضای هیات علمی وجود ندارد و بین اعضای هیات علمی مسئولیت پذیر با اعضای هیات علمی که بخاطر جبر مشکلات و بعضا منفعت طلبی شخصی خود، صرفا ساعات کلاسی خود را در دانشگاه حضور دارند و مابقی ساعات به کار حسابداری، حسابرسی و مشاوره و نظیر آن مشغولند، تفاوت و تمایز خاصی در نظر گرفته نمی شود.

گذشته از مورد فوق الذکر، مواردی نظیر عدم تمایل رتبه های برتر کنکور به انتخاب این رشته مهم و تاثیرگذار که نیازمند هوش بالا برای حل مسائل، کشف تقلب، اختلاس و مواردی نظیر اینهاست، چند شغله بودن اساتید این رشته، شاغل بودن دانشجویان این رشته و عدم اختصاص وقت کافی برای مطالعه و تحقیق، تسلط ناکافی برخی اساتید و دانشجویان به زبان انگلیسی، عدم تمایل برخی از مدیران به شفاف سازی مالی و عوامل دیگری از این دست همگی بر عدم بالندگی این رشته تاثیرگذار بوده است (باغومیان و رحیمی بافقی، ۱۳۹۱).

به غیر از مبحث عدم تمایل مدیران به شفاف سازی مالی، مابقی عوامل مذکور در تحقیق باغومیان و رحیمی بافقی (۱۳۹۱)، ریشه در سیاستگذاری های نادرست وزارت علوم، تحقیقات و فناوری دارد. شکل ۱، بطور خلاصه تاثیر زیست بوم آموزش عالی بر بالندگی حسابداری در ایران را نشان می دهد.

های علوم انسانی است. به نحویکه این آیین نامه و شویه نامه ها برای کلیه رشته ها (اعم از علوم پایه و فنی مهندسی و ...) یکسان است حال اینکه اقتضائات رشته های علوم انسانی با رشته های دیگر متفاوت است (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۲).

بالا بودن وزن امتیارات برای انتشار مقالات ISI در مقایسه با تالیف کتاب، انجام طرح پژوهشی، یا برگزاری کرسی نظریه پردازی، ناخودآگاه اساتید را به سمت استثمر دانشجوین (بویژه در مقطع دکتری) برای نوشتن مقاله ISI سوق داده است و چه بی اخلاق هایی که در اینخصوص صورت گرفته است و بازار پژوهش را به سمت نوعی تجارت سوداگرانه پیش برده است. همین امر باعث شده که اساتید رقبت کمتری به تالیف کتب در حسابداری داشته باشند و بیشتر کتب موجود در رشته حسابداری، ترجمه کتب خارجی است که براساس استانداردهای حسابداری کشورهای خارجی (اکثر آمریکا و انگلستان) نوشته شده اند (مسیح آبادی و صادقی، ۱۳۹۴). ضعف های اجرایی حمایت از مالکیت معنوی آثار علمی بویژه انتشار مجانی کتبی که اساتید سالها وقت برای تالیف آنها صرف کرده اند در سایتها و فضای مجازی نیز موجبات بی انگیزی بیشتر اساتید را در اینخصوص فراهم آورده است.

توجه بیش از اندازه به مقالات علمی پژوهشی (بخاطر امتیازات در نظر گرفته شده در آیین نامه های وزارت علوم) تنزل شدید کیفیت مقالات همایشی را منجر شده است. درکنار افول محتوایی همایش ها، شاهد شکل گیری نوعی تجارت پرسود برای برخی موسسات خصوصی کاسب کار، در زمینه برگزاری همایش ها نیز هستیم که حتی در پایگاه ISC نیز موفق به کسب مجوز می شوند (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۲).



شکل ۱- زیست بوم آموزش عالی موثر بر مسیر بالندگی حسابداری در ایران

جویی و وونگ(۲۰۱۵) هم پیشرفت های رخ داده در حرفه حسابرسی در چین را زاینده تغییرات و نوسازیهای اقتصادی در این کشور دانسته اند که از سال ۱۹۸۰ شروع شد. در این زمان، کشور چین، درهای خود را بر روی سرمایه گذاری خارجی باز کرد. همزمان با تغییرات اقتصادی و قانونی، ورود سرمایه گذران خارجی تسهیل شد و سرمایه گذاریهای هنگفت مشترک بین چین و شرکتهای خارجی صورت گرفت. کارخانجات بزرگ راه اندازی شد و کالاهای ساخت چین به اقصی نقاط جهان صادر گردید. این رشد پرشتاب بازار و افزایش فعالیت های تجاری در چین، تقاضا برای خدمات حسابداری و حسابرسی را منجر شد. از آنجا که مقامات چینی برای پاسخ گویی به این تقاضای بالای به وجود آمده در بازار سرمایه،

■ **زیست بوم اقتصادی**

حسابداری زبان تجارت است و بدیهی است که در محیطی شکل گرفته و توسعه می یابد که رونق تجارت و کسب و کار در آن صورت گرفته باشد. رونق تجارت نیز در بستر یک اقتصاد پویا و آزاد رخ می دهد (بلوم فیلد، ۲۰۰۸). نتایج پژوهش های پیشین نشان می دهد که یکی از مهمترین عوامل موثر بر پیشرفت حسابداری، محیط اقتصادی کشورهاست(حسب النابی، ۲۰۰۳). برای نمونه، بررسی وضعیت پیشرفت حسابداری در چین نشان می دهد که این پیشرفت مرهون تغییرات اقتصادی (از اقتصاد سوسیالیستی به سمت اقتصاد بازار آزاد) در این کشور است (خوش طینت، ۱۳۸۲).

"رانت قانون گذاری" نیز منبع رانت جویی در این کشور است (رحمانی و گلستانی، ۱۳۸۸).

رانتی بودن اقتصاد ایران روی دیگر مسائل اقتصادی همچون عدم ثبات اقتصادی و نبود سیستم رقابتی نیز تاثیر گذار است. براین اساس، کرمخانی و همکاران (۱۳۹۷) زیست بوم اقتصاد ایران را یک اقتصاد انحصاری و هئیتی نام نهادند که دربرگیرنده مقوله های اقتصاد نفتی، نبود منابع مالی متعدد، صنعت مونتاژی، عدم ثبات اقتصادی، نبود فضای رقابتی، نبود کسب و کار درونزاد، رانتی بودن اقتصاد، ناکارآمدی برنامه ریزی اقتصادی است. از سوی دیگر به دلیل نبود شفافیت اقتصادی، فرهنگ گریز از پرداخت مالیات در عموم مردم کشور وجود دارد (کمالی، ۱۳۹۵) این امر بر افزایش تقاضا برای جذب حسابداران جهت حساب سازی تاثیر گذار است.

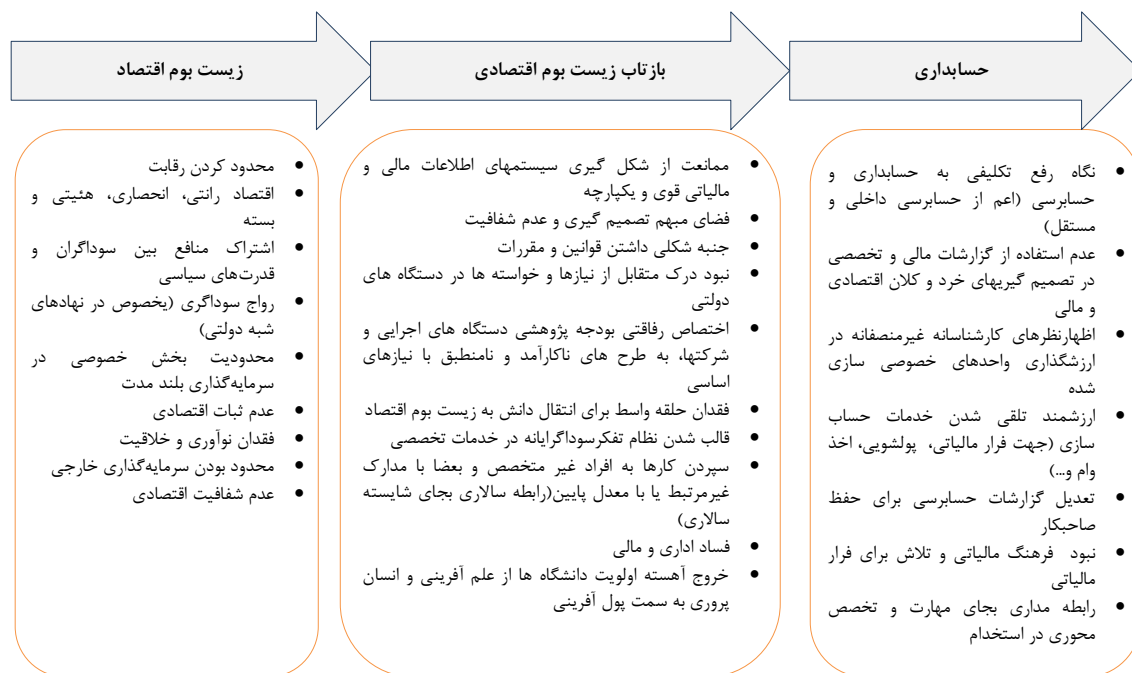
قنبرپور و همکاران (۱۳۹۴) معتقدند برخی حسابرسان به علت عدم استقلال واقعی، با گروه های فساد اقتصادی همکار شده اند و این آفت به تدریج به سایر ادارات و موسسات دیگر در حال تسری است. از پیامدهای این فسادمالی، همکاری حسابداران در امر حساب آرایی و فاکتورسازی به نفع مدیران بالادستی و در نهایت ناتمام ماندن بسیاری از طرح های عمرانی و هدر رفت بودجه های کلان کشوری است. همچنین شاهد آن هستیم که یک شخص حقیقی که ظاهرا چند سالی فقط در یک بخش محاسباتی کار کرده، بیشتر از مهمترین موسسات حسابرسی خصوصی کشور، گزارش حسابرسی مالیاتی امضا کرده است" دوانی (۱۳۸۵، ص ۳۵).

رانتی بودن اقتصاد ایران، باعث نبود سیستم رقابتی شده است. نبود اقتصاد رقابتی، یعنی نبود بستر لازم برای رشد و بالندگی حسابداری در ایران. در واقع، حسابداری در ایران بیشتر جنبه رفع تکلیف برای سازمانها دارد و اگر الزامات قانونی اعم از مالیاتی و سازمان بورس و نظیر آن نبود، همین حداقل توجه به حسابداری و حسابرسی نیز در کشور صورت نمی گرفت. در چنین محیط اقتصادی، حتی اگر مقررات خوبی نیز بوسیله مراجع نظارتی وضع شود، در عمل فلسفه اصلی خود را از دست می دهد و بیشتر جنبه شکلی پیدا می کند. برای نمونه، موسسات مالی و اعتباری تنها برای تکمیل پرونده، از شرکتها گزارش حسابرس را طلب می کنند و در عمل هیچ استفاده ای از این گزارش حسابرس نمی کنند و تصمیم گیریها را بر اساس این گزارشات و حتی گزارشات مالی انجام نمی دهند (میزگرد حسابرس، ۱۳۹۶، ص ۴۳). شکل ۲، بصورت خلاصه عوامل اقتصادی مؤثر بر بالندگی حسابداری در کشور ایران را نشان می دهد.

برای خدمات حسابرسی به یک راه حل سریع نیاز داشتند، در نتیجه به چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی (Big 4) اجازه داده شد تا با همکاری مؤسسه های زیر نظر وزارت امور مالی چین<sup>۲۶</sup> برای یک دوره ۲۰ ساله تحت عنوان "مؤسسه های حسابداری تعاونی چینی - خارجی"<sup>۲۷</sup> در این کشور فعالیت کنند. بدین ترتیب حسابرسان هنگ کنگی و نیز حسابرسان چینی شاغل در کشورهای خارجی، نه تنها خلاء ارائه خدمات حرفه ای در چین را پر کردند، بلکه دانش حسابرسی و تجربه فنی مورد نیاز برای توسعه حرفه حسابرسی چین را وارد این کشور کردند. دسترسی به این تجربه موجبات رشد محلی حرفه حسابرسی چین را فراهم آورد. علاوه بر این، بواسطه این همکاری، استانداردها و ضابطه گذاران چینی با استانداردهای بین المللی آشنا شدند. در واقع، در پاسخ به کمبود مهارت های حسابرسی چین آن روزها، حرفه حسابرسی هنگ کنگ، مشارکتی انکارناپذیر و قابل توجه در شکل گیری چشم انداز حسابرسی چین امروزی داشت. بالاخره در سال ۲۰۰۰ بود که انجمن حسابداران رسمی چین (CICPA)<sup>۲۸</sup> شکل گرفت که هم اکنون بیش از ۲۵۰،۰۰۰ عضو است. در حالیکه در حالیکه انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) بعد از ۱۳۰ سال هم اکنون ۴۰۰،۰۰۰ عضو دارد و انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW) که در سال ۱۸۸۰ تاسیس شد و قدمتی ۱۴۰ ساله دارد، ۱۴۷،۰۰۰ عضو دارد (دنگ و مکوی، ۲۰۱۸).

پس تا به اینجا نتیجه می گیریم که محیط اقتصادی آزاد و پویا و تعامل با حسابرسان کشورهای پیشرو در حسابداری و حسابرسی نوین، یکی از مهمترین عوامل تاثیرگذار بر بالندگی رشته حسابداری است. حال وضعیت اقتصاد ایران را مورد بررسی قرار می دهیم.

به اعتقاد رشیدی (۱۳۹۳) - رییس انجمن اقتصاددانان ایران - اقتصاد ایران بسیار خاص و منحصر به فرد است. اقتصاد ایران را نمی توان کلاسیک و نئوکلاسیک خواند. اقتصاد ایران یک اقتصاد بسته است و رقابت در آن وجود ندارد. روابط سرمایه گذاری در سطح بین الملل نیز محدود است (رشیدی، ۱۳۹۳). پژوهش کرمخانی و همکاران (۱۳۹۷) مبین این است که اقتصاد ایران یک اقتصاد مرکانتلیسیم است که در این اقتصاد، یک طبقه بر کل اقتصاد تسلط دارد و مانع از تجارت آزاد و بازار آزاد می شود و همین طور این مسئله با خود رانتی بودن اقتصاد را نیز به همراه دارد. وجود رانت باعث می شود دولت ها برای تامین مالی مخارج، نگرانی نداشته و برای به وجود آوردن نهاد های قوی با زیر ساخت قانونی دقیق حساس نباشند. تحلیل نظری بیورواتن و سلویک (۲۰۰۵) نشان می دهد که در ایران علاوه بر رانت ناشی از نفت،



شکل ۲- زیست بوم اقتصادی موثر بر مسیر بالندگی حسابداری در ایران

#### ■ زیست بوم های سیاسی و حکمرانی خوب

رشد اقتصادی، خود تحت تاثیر محیط سیاسی (آزادی سیاسی- دموکراسی) است (شارما، ۲۰۰۷؛ قریشی و احمد، ۲۰۱۲؛ حسینی غفار و همکاران، ۱۳۹۶). البته این تاثیر در کشورهای مختلف متفاوت است. نتایج تحقیق انجام شده توسط حیدری و همکاران (۱۳۹۳) بر روی کشورهای عضو گروه (D-8) که شامل ایران، اندونزی، نگلادش، پاکستان، ترکیه، مالزی، مصر و نیجریه نشان می دهد که این کشورها برای دستیابی به سطح بالاتر رشد اقتصادی، لازم است اقداماتی در جهت برقراری دموکراسی در ساختاری سیاسی خود انجام دهند. ایشان معتقدند که با اقداماتی از قبیل آزادی مطبوعات، مشارکت دادن مردم در امور کشور و دخالت سیاسی در کشورداری و آزادی شهروندی برای اظهار نظر و پاسخگو بودن دولتمردان می توان گامی در جهت دموکراتیزه کردن کشورها برداشته شود و روند رشد و توسعه اقتصادی این ۸ کشور شتاب بیشتری گیرد.

نتایج پژوهش طاهر پور و رجبی (۱۳۹۴) نیز موید همین مطلب است و نشان می دهد در ایران، هرچه درجه رقابت سیاسی بالاتر باشد، احتمال اتخاذ سیاست های کارشناسی شده و پخته افزایش می یابد و مجلس نقش اصلی خود که کنترل و نظارت بر عملکرد دولت است را به نحو بهتری بازی می کند و این امر تأثیر مثبتی بر رشد اقتصادی دارد. اما با کاهش درجه رقابت، یا مجلس همسو با دولت می شود یا در مقابل دولت قرار

می گیرد که در هر دو حالت احتمال اتخاذ سیاست های کارا و ارتقادهنده رشد اقتصادی کاهش می یابد. ایشان به این نتیجه رسیدند که طی دوره ۱۳۶۷ تا ۱۳۹۳ در کشور ایران همسویی قوه مقننه و قوه مجریه یا به عبارت صحیح تر کاهش رقابت سیاسی تأثیر منفی بر رشد اقتصادی داشته است.

با توجه به مطالب فوق، نتیجه می گیریم که محیط سیاسی (آزادی سیاسی- دموکراسی) کشور بر رشد اقتصادی آن تاثیر مستقیم دارد. از سوی دیگر نتایج تحقیق حسب النابی (۲۰۰۳) نشان می دهد که محیط سیاسی (آزادی سیاسی- دموکراسی)، یکی از عوامل موثر بر توسعه حسابداری است. نتایج تحقیق اقدام مزرعه (۱۳۹۶) نیز نشان می دهد رابطه معنی داری بین شاخص های دموکراسی و توسعه حسابداری وجود دارد. به نحوی که شاخص های دموکراسی (به ترتیب شامل عضویت افراد در سازمانها و احزاب، انتخاب نمایندگان پاسخ گو و موثر، آزادی بیان، حاکمیت قانون، آزادی رای، آزادی احزاب، رقابت در تصدی پست ها، آزادی های شخصی) بیشترین تاثیر را بر توسعه حسابداری دارند. آنها نتیجه گرفته اند که آزادی سیاسی در یک کشور، موجب توسعه حسابداری می شود.

همچنین نتایج تحقیق اقدام مزرعه و همکاران (۱۳۹۸) نیز نشان می دهد که بین آزادی های مدنی (سنجیده شده با شاخص های آزادی بیان، آزادی سازمانها، حاکمیت قانون و آزادی اشخاص) و توسعه حسابداری در ایران رابطه معنی داری

وجود دارد و به ترتیب متغیرهای آزادی بیان، حاکمیت قانون، آزادی احزاب و آزادی‌های شخصی بیشترین بارهای عاملی بر توسعه حسابداری در ایران را دارند.

اما برای اینکه متوجه شویم وضعیت محیط سیاسی ایران چگونه است، لازم است به گزارش شاخص دموکراسی<sup>۲۹</sup> منتشر شده توسط واحد تحقیقات اکونومیست در سال ۲۰۱۹ رجوع شود. این گزارش نشان می‌دهد که ایران در بین ۱۶۷ کشور جهان رتبه ۱۵۱ را دارد. این شاخص بر اساس ۶۰ شاخص دسته بندی شده در پنج شاخص اصلی شامل شیوه انتخابات، کثرت گرایی (جمع گرایی)<sup>۳۰</sup>، آزادی‌های مدنی<sup>۳۱</sup>، مشارکت سیاسی، و فرهنگ سیاسی<sup>۳۲</sup> می‌باشد. این گزارش کشورها را بر اساس وضعیت دموکراسی از بهترین وضعیت تا وخیم‌ترین وضعیت به چهار نوع دموکراسی کامل<sup>۳۳</sup>، دموکراسی های ناقص<sup>۳۴</sup>، نظام مرکب (حکومت‌های ترکیبی)<sup>۳۵</sup> و حکومت‌های استبدادی (اقتدارگرا)<sup>۳۶</sup> تقسیم می‌کند. با توجه به وضعیت کشور ایران در شاخص دموکراسی و نتایج تحقیقات پیشین مذکور که نشان دهنده تاثیر مستقیم محیط سیاسی بر توسعه حسابداری است، بدیهی است که نمی‌توان در شرایط فعلی، انتظار توسعه و بالندگی چندانی در رشته حسابداری داشت. این امر بصورت کاملا مشهود در عدم توسعه حسابداری دولتی و حتی حسابرسی در ایران هویدا است. به نحوی که علوی (۱۳۹۸) بیانی می‌دارد، دولتی بودن سازمان حسابرسی (که حسابرسی شرکتهای دولتی را برعهده دارد)، عنصر اساسی در عدم پاسخگویی و شفافیت حسابرسی دولتی به تعارض منافع در انجام همزمان حسابرسی و تدوین استانداردهای حرفه ای، و نیز مخدوش بودن استقلال ظاهری حسابرس (سازمان حسابرسی)، عدم امکان دادخواهی ذیحقان و ذینفعان بابت کیفیت حسابرسی و عدم انعکاس عمومی قصور و تخلفات حرفه ای برای این سازمان بوده است (علوی، ۱۳۹۸، ص ۱۹).

نادریان (۱۳۹۸) یکی از تهدیدهای موجود برای جامعه حسابداران رسمی ایران را تاثیرپذیری عمده از تصمیم گیری سیاسی دانسته است که در شرایطی موجب فشار عمده به حرفه می‌شود.

تحقیق طالب نیا و همکاران (۱۳۹۰) نیز نشان می‌دهد مهمترین عامل محیطی تاثیرگذار بر انجام اصلاحات در حسابداری دولتی در ایران، "محیط سیاسی" است. درخصوص تاثیر گذاری پارامترهای محیط سیاسی نیز به ترتیب پارامتر ۱- حاکمیت دولتهای مردمی و متعهد به پاسخگویی به مردم، ۲- تقویت رسانه ها و پیگیری رخدادهای مالی و سیاسی، ۳- رابطه مجلس و دولتی، ۴- تعداد احزاب سیاسی و توزیع قدرت میان

آنها و در نهایت افزایش شعور سیاسی افراد جامعه و آگاهی از حقوق سیاسی، بیشترین تا کمترین اولویت را دارا هستند. نتایج تحقیق انصاری و عادی (۱۳۹۶) نیز نشان می‌دهد که اصلی ترین موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران عبارتند از: ۱- پایین بودن انگیزه پاسخگویی، ۲- عدم توسعه مسئولیت پاسخ خواهی مردم و نمایندگان آنها، ۳- ابهام در وضعیت آتی اقتصادی کشور و نارساییهای ساختار اقتصادی فعلی، ۴- عدم تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بصورت کامل، ۵- نقص در قوانین و فقدان قوانین الزام آور برای گزارشگری کامل و شفاف و ۶- نارسایی های بنیادی در نظام آموزشی حسابداری دولتی، ناکافی بودن کتب و نشریات تخصصی و پایین بودن سطح تعلیمات در اینخصوص است

نتایج تحقیق کردستانی و همکاران (۱۳۹۵) نیز موید نقش پر رنگ محیط سیاسی بر پیاده سازی سیستم حسابداری تعهدی در ایران است به نحوی که نبود خواست واقعی سیاستمداران و پابندی ایشان به تدوین و اجرای برنامه گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی گر دولت در اقتصاد، و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از مهم ترین موانع پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور ایران هستند

آنچه در تحقیقات فوق بعنوان موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران مشترک است، موضوع نبود انگیزه "پاسخگویی" در بین دولتمردان و عدم توسعه پاسخ خواهی مردم و نمایندگانشان است. باید توجه شود که "پاسخ گویی" یکی از شاخص های حکمرانی خوب<sup>۳۷</sup> است. منظور از حکمرانی طبق تعریف بانک جهانی، شیوه استفاده از قدرت در مدیریت منابع اقتصادی و اجتماعی برای دستیابی به توسعه پایدار است (لطیف، ۱۹۹۱) و حکمرانی خوب، تمرین مدیریت (سیاسی، اقتصادی، اجرایی و...) منابع یک کشور، برای رسیدن به اهداف تعیین شده است (صباغ کرمانی و بخشا، ۱۳۸۸). بانک جهانی، حکمرانی خوب را براساس ۶ شاخص<sup>۳۸</sup> ذیل تعریف کرده است و کشورها را براساس این شاخص ها، از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۲ هر دو سال یکبار و بعد از سال ۲۰۰۲ بصورت سالانه مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این شاخص ها عبارتند از: ۱- حق اظهارنظر و حق پاسخگویی<sup>۳۹</sup>، ۲- ثبات سیاسی و فقدان خشونت<sup>۴۰</sup>، ۳- اثربخشی (کارآمدی) دولت<sup>۴۱</sup>، ۴- کیفیت قانون گذاری<sup>۴۲</sup>، ۵- حاکمیت قانون<sup>۴۳</sup>، ۶- کنترل فساد<sup>۴۴</sup>.

بعلاوه، کمیسیون اقتصادی، اجتماعی ملل متحد برای آسیا و اقیانوسیه (ESCAP) نیز هشت ویژگی برای حکمرانی خوب برشمرده که عبارتند از:

بهتری را نسبت به مابقی شاخص ها دارد و از بین ۲۰۹ کشور در جایگاه ۱۳۱ قرار گرفته است. ولی در خصوص مابقی شاخص ها جزو ۵۰ کشور آخر در بین کشورهای دیگر است. به نحوی و درخصوص شاخص حق اظهارنظر و پاسخ گویی پایین ترین جایگاه را دارد. جایگاه کشور ایران در بین ۲۵ کشور منطقه نیز چندان مناسب نیست و در تمامی شاخص ها بجز شاخص اثربخشی (کارآمدی) دولت جزو ۱۰ کشور آخر است) عرب یار محمدی و اسماعیلی خوشمردان، ۱۳۹۹).

نتایج پژوهش های پیشین نشان می دهد که حکمرانی خوب و دموکراسی رابطه دوسویه بایکدیگر دارند. بدین معنا که در قلب حکمرانی خوب، دموکراسی نهفته است و بین بسیاری از شاخص های حکمرانی خوب و دموکراسی اشتراکات زیادی وجود دارد. بدون وجود دموکراسی، پیاده سازی حکمرانی خوب موضوعیت ندارد (ابولمعالی و دانشفرد، ۱۳۹۷). به همین خاطر است که در شکل ۷ رابطه بین حکمرانی خوب و محیط سیاسی بصورت فلش دوسویه رسم شده است.

درخصوص ویژگی شفافیت نیز می توان گفت یکی از مهمترین انواع شفافیت، شفافیت مالی است و از آنجا که بودجه مهمترین سند مالی دولتهاست، شفافیت بودجه جایگاه حایز اهمیتی در کشورها دارد. منظور از شفافیت بودجه، میزان دستیابی شهروندان یک کشور به اطلاعات در خصوص مبالغ اختصاص یافته به مخارج مختلف، درآمدهای کسب شده و کمکهای اهدایی بین المللی و سایر منابع درآمد عمومی کشور و نحوه هزینه کرد آنهاست.

نتایج تحقیقات پیشین موید مشکلات و آسیبهای جدی در نظام بودجه بندی و شفافیت بودجه ای کشور است (مقدم چوکانی و امیرخانی، ۱۳۹۷). موسسه مشارکت بین المللی بودجه ای (IBP)<sup>۴۴</sup> شاخص جهانی شفافیت بودجه ای را منتشر می نماید و سه حوزه شفافیت، مشارکت و نظارت را ارزیابی می کند، که ایران جزو کشورهای مورد بررسی این موسسه نیست. همینطور سازمان «مشارکت حاکمیت باز»<sup>۴۵</sup> هم گزارشی در اینخصوص ارائه می دهد که ایران جزو این گزارش نیز نیست. تنها در گزارش منتشره توسط سازمان بین المللی شفافیت (TI)<sup>۴۶</sup> است که شاخص ادراک فساد<sup>۴۷</sup> (CPI) برای کشور ایران نیز گزارش می شود. مطابق این گزارش، ایران در سال ۲۰۱۹ با هشت پله نزول نسبت به سال گذشته و کسب نمره ۲۶ از ۱۰۰، در رتبه ۱۴۶ از بین ۱۹۸ کشور مورد بررسی قرار گرفته است. از لحاظ جایگاه منطقه ای در زمینه شاخص ادراک فساد نیز امتیاز و رتبه ایران به هیچ وجه قابل قبول نیست، به طوری که در بین کشورهای منطقه در جایگاهی

(۱) مشارکت<sup>۴۵</sup>: مفهوم مشارکت در اینجا، اشاره به آزادی بیان و تنوع دیدگاهها و سازماندهی یک جامعه مدنی دارد.

(۲) حاکمیت قانون<sup>۴۶</sup>: وجود چارچوب عادلانه ای از قوانین که دربرگیرنده حمایت کامل از حقوق افراد در جامعه بوده و به صورت شایسته ای اجرا شود.

(۳) شفافیت<sup>۴۷</sup>: شفافیت را می توان آگاهی افراد جامعه از چگونگی اتخاذ و اجرای تصمیمات نیز دانست. در چنین شرایطی، رسانه های گروهی به راحتی قادر به تجزیه و تحلیل و نقد سیاست های اتخاذ شده در نظام تصمیم گیری و اجرایی کشور خواهند بود.

(۴) پاسخگویی<sup>۴۸</sup>: پاسخگویی نهادها، سازمانها و موسسات در چارچوب قانونی و زمانی مشخص در برابر اعضای خود و ارباب رجوع، از جمله عواملی است که به استوار شدن پایه های حکمرانی خوب در یک جامعه منجر می شود.

(۵) شکل گیری وفاق عمومی<sup>۴۹</sup>: یعنی نظرات مختلف باید در قالب وفاق ملی عمومی به سمتی رهنمون گردد که بیشترین همگرایی را با اهداف کل جامعه داشته باشد. ایفای این نقش حیاتی نیازمند شناخت دقیق نیازهای بلندمدت جامعه در مسیر حرکت به سمت توسعه پایدار است.

(۶) حقوق مساوی (عدالت)<sup>۵۰</sup>: رفاه و آرامش پایدار در جامعه، با به رسمیت شناختن حقوق مساوی برای تمامی افراد ممکن خواهد بود. در جامعه باید این اطمینان وجود داشته باشد که افراد به تناسب فعالیت خود در منافع جامعه سهیم خواهند بود. به عبارت دیگر در حکمرانی خوب، همه افراد باید از فرصت های برابر برخوردار باشند.

(۷) اثربخشی و کارایی<sup>۵۱</sup>: از حکمرانی خوب به عنوان ابزاری برای تنظیم فعالیت نهادها در راستای استفاده کارا از منابع طبیعی و حفاظت از محیط زیست نیز یاد می شود.

(۸) مسئولیت پذیری<sup>۵۲</sup>: در کنار موسسات و نهادهای حکومتی، سازمانها خصوصی و نهادهای مدنی فعال در جامعه نیز باید در قبال سیاستها و اقدامات خود پاسخگو باشند.

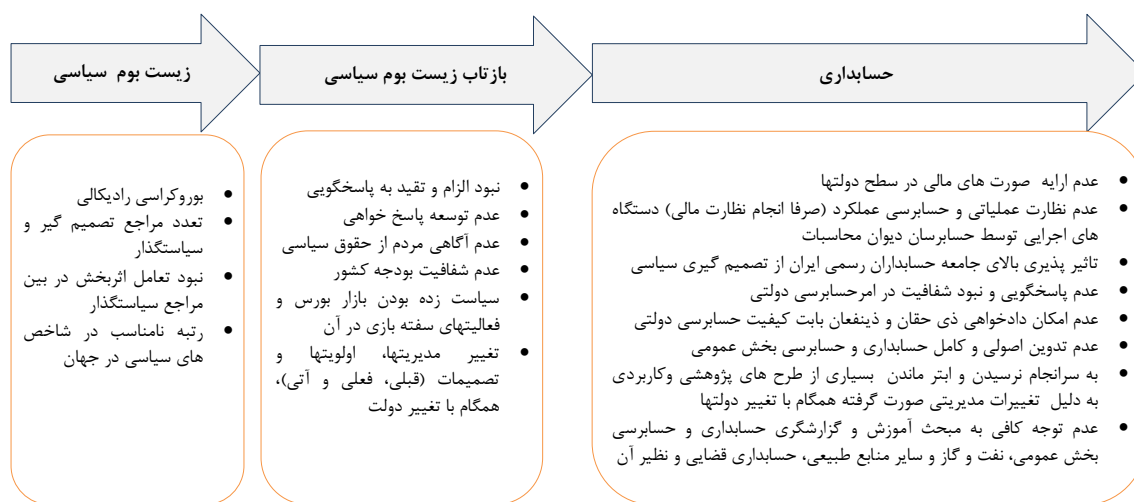
برای بررسی وضعیت شاخص حکمرانی خوب در ایران کافی است به سایت بانک جهانی<sup>۵۳</sup> رجوع شود. براساس آخرین آمار منتشره در سال ۲۰۱۹ بانک جهانی، از بین شش شاخص مذکور، ایران در شاخص اثربخشی دولتی جایگاه



نتایج پژوهش باباجانی (۱۳۸۳) نیز نشان می دهد حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران برای ادای مسئولیت پاسخگویی در زمینه های کنترل بودجه مصوب، و انعکاس درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس های سرمایه ای و بدهی های بلندمدت عمومی، انعکاس وضعیت و نتایج عملی مالی در گزارش های مالی جامع سالانه، از قابلیت های لازم برخوردار نمی باشد. شکل ۳، بطور خلاصه تاثیر زیست بوم سیاسی و حکمرانی خوب را بر مسیر بالندگی حسابداری در ایران را نشان می دهد.

نازل تر از کشورهای عربستان سعودی، عمان، کویت، ترکیه و پاکستان قرار دارد.

بدیهی است که حسابداران و بویژه حسابرسان دیوان محاسبات نقش پررنگی در شفافیت بودجه ای کشور می توانند ایفا کنند. اما پژوهش ها نشان می دهد دیوان محاسبات نتوانسته وظایف خود را به نحو مطلوب انجام دهد. از جمله عدم ارائه گزارش تفریغ بودجه در برخی از سالها به مجلس، عدم ارائه به موقع گزارش تفریغ بودجه به مجلس قبل از ارائه لایحه بودجه سال بعد و ناتوانی در حسابرسی عمکرد دستگاه های اجرایی (نیکبخت و عسگری موسوی سنگ چشمه، ۱۳۹۱).



شکل ۳- زیست بوم های سیاسی و حکمرانی خوب مؤثر بر مسیر بالندگی حسابداری در ایران

افراط گرایی کم (خویشترن دار) است. به همین خاطر در شکل ۷ یک فلش از سوی پارامتر محیط فرهنگی به سمت حکمرانی خوب ترسیم شده است.

در واقع، فرهنگ ملی کشور نیز در کنار عوامل اقتصادی و سیاسی بر بالندگی و توسعه حسابداری کشورها تاثیر دارد. این ادعا زمانی مطرح شد که موضوع " فرهنگ و حسابداری" کانون اصلی بحث های نشست سالانه انجمن حسابداران آمریکا را در سال ۱۹۸۶ به خود اختصاص داد. از آن زمان به بعد، محققان سعی کردند تا الگوهایی در زمینه نحوه تاثیر فرهنگ بر حسابداری ارائه دهند. یکی از این محققان گری (۱۹۸۸) است که مدلی تئوریک در رابطه با نحوه ارتباط بین ارزشهای فرهنگی و ارزشهای حسابداری ارائه داد که در واقع بسط یافته مدل هوفستد (۱۹۸۷) در رابطه با الگوهای فرهنگی می باشد. در مدل گری (۱۹۸۸)، ارزشها و عملکردهای حسابداری بعنوان یک زیرمجموعه به ارزشهای اجتماعی و پیامدهای نهادی اضافه

#### ■ زیست بوم فرهنگی

نتایج تحقیق دهمرده قلعه نو و زارعی (۱۳۹۷) نشان می دهد که فرهنگ کشورها (اطلاعاتش بر گرفته از سایت رسمی هافستد است<sup>۵۸</sup>) بر شاخص های حکمرانی مطرح شده توسط بانک جهانی (مسئولیت پذیری، ثبات سیاسی، تاثیرگذاری دولت، کیفیت نظرات، حاکمیت قانون، کنترل فساد) اثر می گذارد. به نحویکه در کشورهای با فاصله قدرت کمتر، افق دید بلند مدت تر و افراط گرایی بالاتر، جمع شاخص های حکمرانی خوب هم بالاتر است و این کشورهای به مسئولیت پاسخگویی بهای بیشتری می دهند و در عرصه های سیاست داخلی و خارجی مقتدرانه تر عمل می کنند. لازم به ذکر است که بر اساس تحقیق انجام شده توسط هوفستد و بررسی ویژگیهای فرهنگی مربوط به کشور ایران در تحقیق دهمرده قلعه نو و زارعی (۱۳۹۷)، این کشور دارای فاصله قدرت بالا، جمع گرا، زن منش، دارای بلاتکلیفی زیاد، افق دید کوتاه مدت،

اجتناب از عدم اطمینان و فردگرایی) و میزان افشاء اطلاعات حسابداری در آن جوامع می باشد.

زارسیکی (۱۹۹۶) با کمک مدل گری سعی کرد تا به این سؤال پاسخ دهد که «آیا فرهنگ آنقدر بر حسابداری تاثیر دارد که تلاش برای یکسان سازی بین المللی رویه های حسابداری را بی نتیجه سازد؟». او متوجه شد که فرهنگ بر رویه های افشاء شرکت های درون مرزی تاثیر می گذارد.

اوریل و همکارانش (۱۹۹۶) در یک تحلیل نظری به بررسی تغییرات فرهنگ و حسابداری (اعم از حسابداری مدیریت و حسابداری مالی) کشور اسپانیا از زمان مرگ فرانکو (۱۹۷۵) تا بوجود آمدن ساختار دمکراتیک (۱۹۷۸) در این کشور پرداخته اند. بعبارت دیگر، آنها اعتبار مدل گری را با توجه به قدرت این مدل در انعکاس شرایط فرهنگی و حسابداری کشور اسپانیا مورد آزمون قرار داده اند. مطابق نظر این محققان در دوره زمانی مورد بررسی، حرفه گرایی و انعطاف پذیری حسابداری در کشور اسپانیا افزایش یافته و در مقابل محافظه کاری و پنهانکاری کم شده است. از نظر فرهنگی نیز فردگرایی بیشتر شده ولی فاصله قدرت و بلا تکلیفی (اجتناب از عدم اطمینان) کاهش یافته است.

سادرین و تیموتی فاگرتی (۱۹۹۶) با استفاده از روش لیزرل و در یک دوره زمانی ۱۲ ساله (۱۹۹۲-۱۹۸۱) به آزمون مدل گری در اندونزی پرداخته اند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که در صورت انجام تعدیلاتی در مدل گری، مدل اصلاح شده قادر است تاثیرات تغییرات فرهنگی را بر ارزشهای حسابداری کشور اندونزی تبیین نماید.

یانگ (۲۰۱۳) در رساله دکتری خود به این نتیجه رسید که فرهنگ ملی تأثیرات گسترده ای بر حسابداری می گذارد. همچنین حسابداری تحت تأثیر فرهنگ سازمانی شرکتی است که در آن به عنوان یک سیستم اطلاعاتی اجرا می شود.

خلیف (۲۰۱۶) با مرور تحقیقات انجام شده با بررسی ابعاد فرهنگی هوفستد در حسابداری به این نتیجه رسید که فردگرایی با سیاست گزارشگری شرکت ارتباط مثبت دارد، در حالی که با سطوح پایین فرار مالیاتی همراه است. همچنین سطح بالای مردمنشی معمولاً با افشای کم و دستکاری های حسابداری بصورت تهاجمی، همراه است. افق دید بلند مدت نیز با توجه به افشای محیط زیست اجتماعی ارتباط مثبت دارد.

حال که به تاثیر فرهنگ بر حسابداری پی بردیم. لازم است وضعیت فرهنگی کشور ایران را بدانیم تا بر این اساس بتوانیم تاثیر فرهنگ بر حسابداری این کشور را تحلیل نماییم. مطابق آنچه در وب سایت هوفستد<sup>۵۹</sup> بعنوان شاخص های فرهنگی

شده اند. او معتقد است چون ارزشهای حسابداری زیر مجموعه ارزشهای اجتماعی هستند، بنابراین می توان آنها را به مانند ماکتی از ارزشهای وسیع تر اجتماعی دانست که ابعادشان در گزارشات مالی و استانداردهای حسابداری نمایان می شود (دیانتی دیلمی، ۱۳۸۰).

نتایج تحقیق نورورش و همکاران (۲۰۰۷) و نیز لیم و همکاران (۲۰۱۲) که همگی بر مبنای مدل گری- هوفستد انجام شده اند موید تاثیر فرهنگ بر حسابداری می باشند.

ادی (۱۹۸۹) با انتخاب یک نمونه ۱۳ تایی از کشورهای نواحی آسیا و اقیانوسیه، به آزمون مدل گری پرداخت. نتایج تحقیق او مؤید صحت روابط تئوریک مطرح شده از سوی گری (در رابطه با نحوه ارتباط ارزشهای فرهنگی با ارزشهای حسابداری) می باشد.

بلکوئی (۱۹۸۹) در تحقیق خود، به بررسی تاثیر فرهنگ بر خودکنترلی حسابداری در ۲۸ کشور از کشورهایی که گری و همکارانش (۱۹۸۴) سیستم حسابداری آنها را قبلاً مورد بررسی قرار داده بودند، پرداخت. نتیجه تحقیق او نشان داد که میزان حرفه گرایی تا حد زیادی تحت تاثیر ابعاد فرهنگی هر جامعه (علی الخصوص فردگرایی، اجتناب از عدم اطمینان و مردمنشی) قرار دارد.

دوپنیک و سالتز (۱۹۹۵) با ترکیب مدل های مربوط به نحوه توسعه حسابداری که توسط محققان قبلی (نظیر اسچویکارت ۱۹۸۵، مک کینون ۱۹۸۶، گری ۱۹۸۸، رابسون ۱۹۹۱) بیان شده بودن، به یک مدل کلی دست یافتند. براساس این مدل، توسعه حسابداری هر کشور محصول یکسری روابط داخلی پیچیده بین محیط بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ آن کشور می باشد. در قدم بعد، آنها با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی و آزمون همبستگی به تست مدل پیشنهادی خود پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که هر سه عامل - محیط بیرونی، مالکیت نهادی و فرهنگ - نقش قابل توجهی در تغییر حسابداری در یک جامعه دارند.

سالتز و نیسوندر (۱۹۹۵) با داده های جمع آوری شده از ۲۹ کشور جهان، به آزمون مدل گری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که این مدل به بهترین نحو قادر به تشریح عملکردهای گزارشگری مالی در محیط واقعی می باشد

گری و وینت (۱۹۹۵) به بررسی تاثیر فرهنگ بر افشاء اطلاعات حسابداری (بعد پنهانکاری/ شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور پرداختند. آنها میزان افشاء یکسری اقلام مالی و غیر مالی (اعم از اختیاری و غیر اختیاری) را بعنوان تعریف عملیاتی پنهانکاری/ شفافیت اطلاعات در نظر گرفتند. تحقیق آنها مؤید وجود روابط قوی بین ارزشهای فرهنگی جوامع (بخصوص

مثال، تقوایی و همکاران (۱۳۸۵) در تحقیقی با عنوان "تحلیل شاخص های توسعه فرهنگی استانهای کشور" شاخص های فرهنگی را تعداد خبرگزاریها، مراکز فرهنگی، سینما، کتابفروشی، لیتوگرافی، چاپخانه، صحافی، موسسه نشر، تعداد دفتر مطبوعات، نشریه، کتاب موجود، کتاب امانت داده شده با توجه به تعداد جمعیت با سواد، تعداد عضو مرکز فرهنگی، تعداد دانشجوی، تعداد تماشاچی سینما در نظر گرفته است. اما مسعودی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیق خود با عنوان "سنجش و رتبه بندی شاخص های توسعه فرهنگی در شهرستانهای استان گلستان" شاخص های فرهنگی را تعداد کتابخانه های عمومی، تعداد مساجد، تعداد آموزشگاه ها و سینماها و سالن های نمایش، تعداد نمایشگاه، تعداد چاپخانه، کانون پرورش فکری، تعداد کارکنان آموزشی زن و مرد، تعداد دانش آموزان دختر و پسر، تعداد با سوادان زن و مرد، تعداد کتابهای موجود در کتابخانه ها، تعداد کتب موجود در کانون پرورش، تعداد اعضای کتابخانه های عمومی، تعداد تماشاگران موسیقی و تئاتر و سینما، تعداد برنامه های موسیقی و تئاتر، تعداد بازدیدکنندگان از نمایشگاه کتاب، تعداد نمایشگاه کتاب، اماکن مذهبی اقلیتها، تعداد تکیه ها، حسینیه ها و مهدیه ها، تعداد اماکن متبرکه اسلامی، گنجایش سینما، تعداد بازدید کنندگان از سایر نمایشگاه ها، تعداد سایر نمایشگاه ها در نظر گرفته است.

محققان دیگر هم از شاخص هایی کم و بیش مشابه ای برای سنجش توسعه فرهنگی در تحقیقات خود استفاده کرده اند، اما نکته حائز اهمیت آن است که نتایج تحقیقات انجام شده در خصوص وضعیت کلی شاخص های فرهنگی ایران، همچون تحقیق انجام شده توسط وثوقی و همکاران (۱۳۹۱)، بیانگر نامساعد بودن وضعیت شاخص های فرهنگی و توسعه فرهنگی در ایران است.

از جهت دیگر، چون فرهنگ جوامع بر توسعه آنها تاثیر بسزایی دارد، در ادامه وضعیت فرهنگی کشور ایران با تاکید بر تاثیر آن بر توسعه و به تبع آن بالندگی رشته حسابداری مورد بررسی قرار میگیرد. بایزیدی و حسین پناهی (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان "فرهنگ و توسعه: شاخص های فرهنگی توسعه پذیر و ضد توسعه در ژاپن، بریتانیا و ایران" وضعیت فرهنگی کشور ایران را در مقایسه با دو کشور ژاپن و انگلستان مورد مقایسه قرار داده اند. ایشان معتقدند فرهنگ جوامع، بر توسعه آنها تاثیر دارد. براین اساس شاخص های فرهنگی را به دودسته تقسیم کرده اند؛ ۱- توسعه پذیر و ۲- ضد توسعه. شاخص های توسعه پذیر به آن بخش از فرهنگ یک جامعه گفته می شود که از پتانسیل قابل توجهی در هموارسازی مسیر

کشورهای جهان آمده است، پیش بینی شده که ایران کشوری دارای فاصله قدرت بالا، جمع گرا، زن منش، دارای بلاتکلیفی زیاد، افق دید کوتاه مدت، افراط گرایی کم (خویشتن دار) است. اما باید توجه داشت که این ویژگیهای ذکر شده در خصوص کشور ایران بصورت پیش بینی (نه آزمون شده) هستند. زیرا ویژگیهای فرهنگی کشور ایران صرفا در تحقیق انجام شده در سال ۱۹۷۰ هوفستد بررسی شده و اطلاعاتی که در این وب سایت در خصوص کشور ایران آمده است، به روز نیست و متعلق به تقریبا ۵۰ سال قبل است. بدیهی است وضعیت فرهنگی ایران در طی این پنجاه سال دستخوش تغییراتی بوده است. لذا برای بررسی وضعیت دقیق فرهنگی کشور ایران می بایست به سایر تحقیقات انجام گرفته در اینخصوص توجه شود. تحقیق انجام شده نجاتی (۱۳۹۱) در مرکز بررسیهای استراتژیک ریاست جمهوری با محوریت ارزشهای فرهنگی مطرح شده توسط هافستد با استفاده از نمونه ۲۱۹۹ نفره از ایرانیان در هفت قومیت فارس، کرد، لر، ترک، مازنی، لک، بختیاری نشان می دهد که ایرانیان مردمانی پذیرای قدرت سلسه مراتبی هستند، تقریبا جمع گرا، مرد منش، با بلاتکلیفی زیاد می باشند.

نتایج تحقیق خیری و پورعلی (۱۳۹۲) نشان می دهد سرمایه گذاران نهادی دارای ویژگی فرهنگی مردگرا، فردگرا، دارای اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت هستند. درضمن نتایج پژوهش ایشان نشان می دهد مردگرایی بر میزان تناوب سرمایه گذاری سرمایه گذاران نهادی تأثیر ندارد. اما ویژگی فردگرایی، اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت بر میزان سرمایه گذاری سرمایه گذاران نهادی و نیز میزان تناوب سرمایه گذاری ایشان تأثیر دارند. متغیر فاصله قدرت، بیشترین توانایی و اجتناب از عدم اطمینان (بلاتکلیفی) کمترین توانایی را در پیش بینی وجود تناوب سرمایه گذاری دارند.

جبارزاده و همکاران (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان " رابطه بین عناصر فرهنگی و عدم تقارن اطلاعاتی در گزارشگری مالی" به این نتیجه رسیدند که بین فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان (بلاتکلیفی) و فردگرایی با عدم تقارن اطلاعاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

علاوه بر ابعاد فرهنگی که هوفستد مطرح کرده است، شاخص هایی برای سنجش میزان توسعه یافتگی فرهنگی جوامع وجود دارد. البته بررسی پژوهشهای صورت گرفته در خصوص شاخص های استفاده شده در تحقیقاتی که به بررسی سطح توسعه یافتگی فرهنگی استانهای مختلف در ایران پرداخته اند، نشان می دهد بین محققان این حوزه در خصوص شاخص های توسعه فرهنگی اتفاق آرایی وجود ندارد. برای

ورود به مقطع ارشد و دکتری از عمده دلایل رواج سرقت ادبی در ایران هستند.

مطابق یافته های تحقیق فیروزجانیان و شریفی (۱۳۹۶) بین هزینه های تنبلی و فرهنگ تنبلی در جامعه با متغیر تنبلی دانشگاهی و ابعاد آن رابطه معناداری وجود دارد. نتایج تحقیق ناصری و فتاحی (۱۳۹۷) نیز با عنوان 'بررسی عوامل موثر بر گرایش دانشجویان ارشد حسابداری به سرقت علمی' بیانگر این مطلب است که (الف) بین میزان ارتکاب به سرقت علمی دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری و میزان فشارهای محیطی، میزان گرایش سیستم آموزشی و دانشجویان به رویکردهای سطحی آموزش حسابداری، و میزان دسترسی دانشجویان به اینترنت (فناوری اطلاعات)، رابطه مثبت و (ب) بین میزان ارتکاب به سرقت علمی دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری و صلاحیت اخلاقی ایشان، میزان آگاهی آنان از کم و کیف سرقت علمی، میزان حمایت و همراهی استاد با دانشجویان، و میزان علاقه ایشان به رشته حسابداری رابطه منفی وجود دارد.

از سوی دیگر، فرهنگ از مهمترین عوامل تاثیرگذار بر کنش ها و رفتارهای فردی و اجتماعی انسانهاست و رفتارهای سیاسی را نیز متأثر از خود قرار می دهد. صیاد و همکاران (۱۳۹۷) معتقدند نظام فرهنگی ایران از نوع دولتگرا است. فرهنگ دولت گرا، نوعی از فرهنگ سیاسی است که براساس آن مردم با دوری از عرصه فعالیت های سیاسی و اجتماعی و ظایف و اختیارات خود را در عرصه عمومی به دولت واگذار می کنند. نخبگان سیاسی هم با پذیرش این وظایف و اختیارات، انتظارات و توقعات فزاینده ای را از دولت ها بوجود می آوردند تا جایی که دولت ها هرچه قدر هم تلاش کنند باز هم قادر به انجام تمام وظایف محوله نخواهند بود. پیامد فرهنگ دولت گرا، مشارکت منفعلانه مردم، تضعیف احزاب سیاسی و شکل گیری انحصارات اقتصادی و به تبع آن تورم، بیکاری، افزایش فساد اقتصادی و نهایتاً ناکارآمدی نظام سیاسی است (صیاد و همکاران، ۱۳۹۷).

این فرهنگ دولت گرا، در حرفه حسابداری و حسابرسی نیز اثرات مخرب خود را داشته است و از موانع جدی در راه ارتقای حسابرسی و شفافیت، افشای فسادهای درشت در دستگاه های دولتی و عمومی بوده است. در واقع، حضور یک سازمان حسابرسی دولتی انحصارگر که هم استاندارددگذار حرفه و هم مجری حسابرسی بخش دولتی و عمومی شده (که عملاً ناقض استقلال سازمان مذکور در حسابرسی بخش دولتی نیز شده بود) از پیامدهای فرهنگ دولت گراست. حتی در اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، نقش وزیر امور

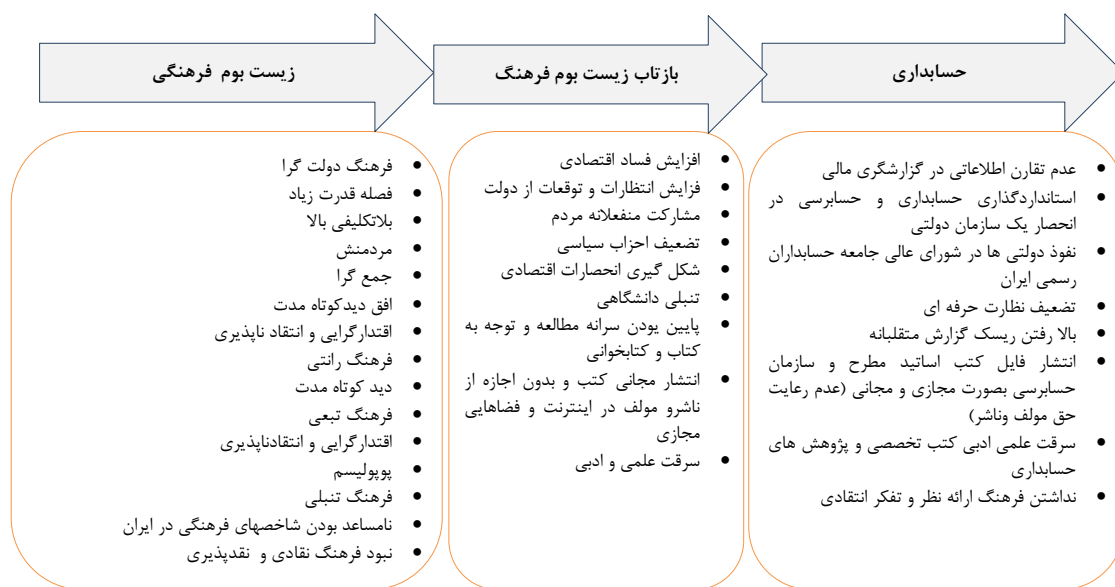
توسعه در یک کشور برخوردار است. در مقابل، شاخص های ضد توسعه به آن بخش از فرهنگ یک جامعه گفته می شود که تاثیر منفی بر دستیابی یک کشور به توسعه دارند. ایشان شاخص های فرهنگی توسعه پذیر در ایران عبارتند از: ۱- عدالت خواهی، ۲- جمع گرایی، ۳- پلورالیسم فرهنگی (کثرت گرایی فرهنگی با توجه به اقوام مختلف ساکن در ایران)، ۴- احترام. شاخص های فرهنگی ضد توسعه در ایران نیز عبارتند از: ۱- دیالکتیک سنتزناپذیر فرهنگ اسلام گرایی، ملی گرایی، مدرنیسم و مارکسیسم، ۲- فرهنگ رانتهی، ۳- دید کوتاه مدت، ۴- فرهنگ تبعی، ۵- استبداد، اقتدارگرایی و انتقادناپذیری و ۶- پوپولیسم. در نهایت، نتایج تحقیق ایشان نشان می دهد، جامعه ایرانی گرچه دارای برخی شاخص های فرهنگی توسعه پذیر هست اما در مقایسه با فرهنگ برخی کشورهای توسعه یافته (همچون ژاپن و انگلستان) از شاخص های توسعه پذیری کمتری برخوردار می باشد. به عبارت دیگر، در جامعه ایرانی، شاخص های فرهنگی ضد توسعه بر شاخص های توسعه پذیر غلبه دارد (بازدی و حسین پناهی، ۱۳۹۸). نتایج تحقیق وثوقی و همکاران (۱۳۹۱) نیز موید نامساعد بودن وضعیت شاخص های فرهنگی و توسعه فرهنگی در ایران است.

همانطور که قبلاً نیز توضیح داده شده وضعیت فرهنگ هر کشور بر توسعه حسابداری آن کشورها موثر است. پس اگر وضعیت شاخص توسعه فرهنگی ایران نامساعد است و شاخص های فرهنگی ضد توسعه در ایران بر شاخص های فرهنگی توسعه پذیری غلبه دارند، لذا نمی توان انتظار پیشرفتهای چشم گیر در این سیستم اطلاعاتی - حسابداری - را در ایران داشت.

همچنین نتایج تحقیق انجام شده درخصوص فرهنگ تنبلی در ایران که توسط جوادی یگانه (۱۳۹۸) به سفارش کمیسیون اجتماعی شورای عالی انقلاب فرهنگی انجام شده است نشان می دهد که میزان تنبلی ایرانیان از متوسط جهانی بیشتر است و تنها کشورهای عربی و آفریقایی هستند که بیش از ایرانیان دچار تنبلی هستند. این فرهنگ تنبلی در بحث آموزش دانشگاهی، سرقت های علمی و ادبی و سایر جنبه های اجتماعی تاثیر قوی خود را نشان می دهد. به نحویکه نتایج پژوهش محمدحسین پور و همکاران (۱۳۹۶) نشان می دهد فقدان آموزش اصولی و فرهنگ سازی مناسب از سطوح پایه، رواج فرهنگ تنبلی و تقلب در میان ایرانیان، عدم آگاهی کافی از انواع سرقت ادبی و عواقب ارتکاب آن، اجبار اساتید و دانشجویان به ارائه مقالات و تکالیف فراتر از محدوده توانایی آنها برای ارتقاء، کسب رتبه یا مدرک دانشگاهی بالاتر و سهولت

سازمان دولتی و حضور در کارگروه‌های آن دارند، عملاً در همه انتخابات گذشته جامعه حسابداران رسمی، در صفت‌بندی دولتی‌ها قرار داشته‌اند. بدین ترتیب نظارت حرفه در دست بازنشستگان دولتی افتاده است که بعضاً صلاحیت فنی - حرفه ای لازم را برای نظارت ندارند و عمری را در دستگاه‌های دولتی به «تمکین فرمان از بالا» و «گوش به فرمان» خدمت کرده‌اند (دوانی، ۱۳۹۸).

اقتصادی و دارایی به عنوان نماینده دولت در لابه لای همه مواد اساسنامه ای مستتر است. حضور دولتی‌ها و خصوصیتی‌ها در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران نه تنها مشکلی را از این جامعه حل نکرده، بلکه به اختلافات درونی جامعه دامن زده است و آنها کوشش کرده‌اند جامعه را به بخش دولتی تبدیل کنند. از این بدتر حضور حسابدارانی در لباس بخش خصوصی و به‌عنوان دست مخملی دولتی‌ها، کار را سخت‌تر کرده است. این حسابداران که چشم در یافتن کار دست دوم از



شکل ۴- زیست بوم فرهنگی مؤثر بر مسیر بالندگی حسابداری در ایران

اساسی انسان<sup>۱</sup>»، «بنیان‌های بهتر زیستن<sup>۲</sup>» و «فرصت<sup>۳</sup>» تقسیم‌بندی می‌شود. این ابعاد با ۱۲ مؤلفه و ۵۱ سنجه از ۲۶ مؤسسه جهانی، توسط یک سازمان غیرانتفاعی به نام «سازمان غیرانتفاعی ضرورت پیشرفت اجتماعی<sup>۴</sup>» که در سال ۲۰۱۲ در آمریکا ثبت شده است از سال ۲۰۱۲ تاکنون به‌صورت سالانه جمع‌آوری و در قالب یک گزارش منتشر می‌شود. نخستین گزارش شاخص پیشرفت اجتماعی در سال ۲۰۱۳ برای ۵۰ کشور تدوین و منتشر شد که شامل کشور ایران نبود. اما از سال ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۹ وضعیت ایران نیز در این گزارشها بررسی شده است. در حال حاضر این شاخص ۹۹ درصد از جمعیت جهان از ۱۳۳ کشور را پوشش می‌دهد. مؤلفه‌های مربوط به ابعاد ۳ گانه این گزارش به شرح ذیل هستند:

- بعد نیازهای اساسی انسان شامل چهار مؤلفه ۱- تغذیه و مراقبت‌های پایه پزشکی، ۲- آب و بهداشت عمومی، ۳- سرپناه و ۴- و امنیت فردی است.

#### ■ زیست بوم اجتماعی

مطابق تحقیق قلعه سیدی و صالحی (۱۳۹۷) تغییرات اجتماعی بر توسعه حسابداری تاثیرگذار است. لذا لازم است وضعیت اجتماعی کشور ایران را نیز مورد بررسی قرار داد تا از این طریق تاثیر زیست بوم اجتماعی ایران را بر بالندگی حسابداری این کشور بصورت دقیقتر مشخص شود.

برای بررسی وضعیت اجتماعی کشورها، شاخصهای مختلفی وجود دارد از جمله شاخص پیشرفت اجتماعی (SPI)<sup>۵</sup>. منظور از پیشرفت اجتماعی، ظرفیت جامعه در برآوردن نیازهای اساسی شهروندان و ایجاد شرایطی است که به شهروندان و اجتماعات محلی اجازه دهد کیفیت زندگی خویش را ارتقاء داده و تثبیت نمایند و شرایطی را به وجود آورد که همه افراد بتوانند به همه ظرفیت‌ها و توانمندی‌های خود دست یابند. پس شاخص پیشرفت اجتماعی، شاخصی است که با دیدگاه اجتماعی و انسان‌محور، وضعیت توسعه و پیشرفت کشورها را اندازه‌گیری می‌کند. این شاخص از ۳ بُعد «نیازهای

- بعد بنیان های بهتر زیستن شامل چهار مولفه ۱- دسترسی به دانش پایه، ۲- دسترسی به اطلاعات و ارتباطات، ۳- سلامت و تندرستی و ۴- کیفیت محیط زیست است.
- بعد فرصت شامل چهار مولفه های ۱- حقوق فردی، ۲- آزادی فردی و حق انتخاب، ۳- مدارا و ادغام و ۴- دسترسی به آموزش پیشرفته است.

مطابق گزارش سال ۲۰۱۹ شاخص پیشرفت اجتماعی کشور ایران، در بین ۱۴۹ کشور جهان از بعد نیازهای اساسی امتیاز ۸۴،۱۶ را کسب کرده و رتبه ۶۵ را دارد که در حد متوسط است. از بعد بنیان های بهتر زیستن، امتیاز ۶۸،۳۵ را کسب کرده و رتبه ۸۱ را بین ۱۴۹ کشور جهان دارد که ضعیف است. در بعد فرصت نیز ایران امتیاز ۴۲،۹۴ را کسب کرده و دارای رتبه ۱۰۹ بین ۱۴۹ کشور جهان است که بسیار ضعیف است. در کل، ایران با کسب ۵۴،۱۵ امتیاز از ۱۰۰ امتیاز دارای رتبه ۸۶ در بین ۱۴۹ کشور جهان در شاخص پیشرفت اجتماعی است که عملکرد بسیار ضعیف این کشور را نشان می دهد (گزارش پیشرفت اجتماعی، ۲۰۱۹).<sup>۶۵</sup>

یکی از گزارشات حسابداری که رابطه تنگاتنگی با مباحث اجتماعی دارد، گزارش پایداری است که می کوشد تا اثر محیطی و اجتماعی فعالیت های سازمانی را به نمایش بگذارد. در واقع، اصطلاح پایداری شرکت ها، از مفهوم وسیع تری با عنوان "توسعه پایدار"<sup>۶۶</sup> نشأت گرفته است. تعاریف متعددی برای مفهوم توسعه پایدار وجود دارد اما تعریفی که مورد توافق اکثریت قرار گرفته است، تعریفی است که توسط کمیته جهانی محیط زیست و توسعه<sup>۶۷</sup> بیان شده است. این کمیته توسعه پایدار را این گونه تعریف می کند: "توسعه ای که نیازهای نسل فعلی را برآورده سازد بدون آنکه توانایی و حق نسل آتی را در تامین نیازهایش از محیط زیست و منابع طبیعی به مخاطره اندازد".

پایداری شرکتی دارای سه بعد اساسی است: ۱- قابلیت سوددهی اقتصادی ۲- مسئولیت و پاسخگویی اجتماعی (کارکنان، جامعه و سایر ذینفعان)، ۳- مسئولیت محیطی (فخاری و همکاران، ۱۳۹۴). نتایج تحقیق تحقیق عبدی و همکاران (۱۳۹۸) نشان می دهد که مهمترین شرایط علی که موجب اتخاذ گزارشگری پایداری در شرکتهای ایرانی می گردد، الزامات محیطی، مشوق های محیطی، فشارهای محیطی، ویژگی های فرهنگی و اجتماعی کشور، ویژگی های سیاسی کشور و ویژگی های محیط بین المللی است. همچنین برای دستیابی به گزارشگری پایداری باید راهبردهایی مانند مشخص کردن نهاد مسئول پایداری، تدوین اصول و استانداردهای

پایداری، ایجاد کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی در شرکت ها، آشنایی و آموزش مقوله پایداری، استقرار نظام کنترل داخلی و گزارشگری اثربخش و استفاده از فناوری های نوین اتخاذ شود. در نهایت، الگوی منسجم پژوهش عبدی و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد که گزارشگری پایداری شرکت ها، می تواند پیامدهایی از قبیل افزایش اعتماد اجتماعی، افزایش کیفیت زندگی انسان ها، حفظ محیط زیست برای نسل های آتی، رشد بازار سرمایه و افزایش کیفیت گزارشگری را در پی داشته باشد. اما متأسفانه نتایج تحقیق خوزین و همکاران (۱۳۹۷) نشان می دهد که گزارشگری پایداری شرکت های ایرانی همانند شرکت های سایر کشورهای آسیایی در سطح پایینی بوده و نیاز به بهبود بسیاری در افساء موارد مربوط به حاکمیت شرکتی، وضعیت اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی است که البته این موارد اجزاء اصلی پایداری هستند

از سوی دیگر، نتایج تحقیقات پیشین نشان می دهد وضعیت ایران در شاخص ترکیبی عدالت اجتماعی در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵، چندان مطلوب نبوده و روند نزولی ملایمی داشته است و در ضمن از سه حوزه اصلی، نامناسب ترین زیرشاخص، مربوط به عدالت در حوزه تعاملات اجتماعی بوده است (خاندوزی و همکاران، ۱۳۹۹). همچنین نتایج پژوهش انجام گرفته توسط فاضلی و همکاران (۱۳۹۲) نشان می دهد وضعیت توسعه اجتماعی ایران در مقایسه با سایر کشورهای جهان و کشورهای ۱۶ گانه منطقه، چندان مناسب نیست. نتایج تحقیق صوفی مجید پور (۱۳۸۳) طی سالهای ۱۳۷۳ الی ۱۳۸۰ هم بیانگر رشد برخی نابسامانیهای اجتماعی نظیر تعداد پرونده های مختومه در دادگاه، پرونده های مختومه طلاق، دستگیرشدگان جرائم، خودکشی، انواع مواد مخدر کشف شده است. این وضعیت نامناسب، قطعاً تاثیر خود را روی حسابداری در ایران نیز گذاشته است.

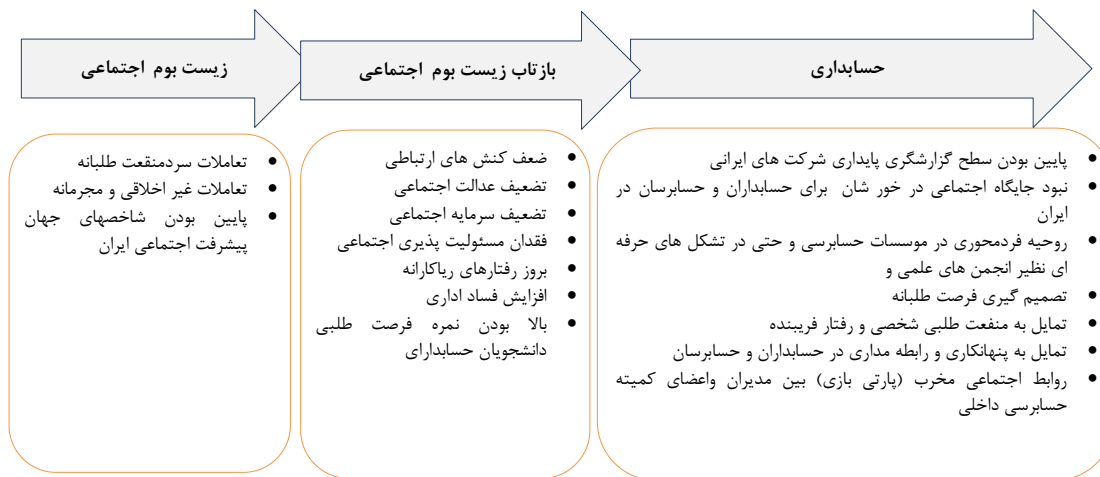
برای اینکه با وضعیت حسابداری ایران را با توجه به شاخص های اجتماعی بررسی کنیم، می توان نتایج تحقیقات انجام شده در حوزه تعاملات اجتماعی در ایران را ملاک قرار داد. تعامل اجتماعی<sup>۶۸</sup>، پایه ای ترین عنصر سازنده زندگی اجتماعی است وجود مشکلات تعاملی، عامل بنیادین انواع عدم تعادل های اجتماعی است. مطابق تحقیق انجام شده توسط باقری و همکاران (۱۳۹۸)، وضعیت تعاملات اجتماعی در ایران - آن گونه که جامعه شناسان ادراک و گزارش کرده اند - مبین وجود و افزایش «فردگرایی خودخواهانه»، «تعاملات غیراخلاقی»، «تعاملات مجرمانه»، «افزایش فساد اداری» و در نتیجه غلبه تعاملات سرد در ایران است. در مجموع، می توان

تشدیدکننده گزارشگری مالی متقلبانه است (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین نتایج پژوهش مشهودی قره قیه و همکاران (۱۳۹۸) نشان می دهد خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکار، تحت تاثیر ویژگی های ماکیاولیسم و فرهنگ مشتری مداری حسابرسان است.

نتایج تحقیق اشگرف و امیری (۱۳۹۷) نشان می دهد که «ماکیاولیسم بالا» دارای بیشترین تاثیر بر بروز رفتارهای ریاکارانه در شرکت های دولتی ایران است. تحقیق بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) نیز نشانگر رابطه مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت طلبی و ویژگی فرهنگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان است. شواهد این پژوهش موید وضعیت نامناسب ارزش های فرهنگی و اخلاقی حرفه حسابرسی در بازار حسابرسی کشور است و نشان می دهد جامعه حسابداران رسمی ایران با چالش های جدی در حوزه ارزش های فرهنگی و اخلاقی روبرو است. اما آنچه که هولناک تر است این است که میانگین نمره فرصت طلبی دانشجویان رشته حسابداری بیشتر از میانگین نمره فرصت طلبی حسابداران شاغل در حرفه است (بنی مهد، ۱۳۹۱) و این یعنی، باید منتظر رفتارهای به دور از اخلاق بیشتری از سوی حسابرسان آینده باشیم.

یافته های این تحقیق را در «ضعف تعاملات و عواطف مثبت و افزایش تعاملات سرد در ایران» خلاصه کرد. از سوی دیگر، نتایج تحقیق خسرو آبادی و بنی مهد (۱۳۹۴) هم نشان می دهد که رابطه مستقیم بین اعتماد اجتماعی پایین و فساد مالی در میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حرفه حسابرسی وجود دارد. همچنین نتایج تحقیق فخاری و همکاران (۱۳۹۷) نشان می دهد بین روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و اقدامات اعضای کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه منفی و معناداری وجود دارد

از سوی دیگر، وجود روحیه فرد گرایی خودخواهانه در جامعه باعث شده است که این ویژگی به حرفه حسابداری و حسابرسی نیز تسری یابد به نحوی که یکی از چالش های حرفه حسابرسی در ایران، چالش رابطه سالاری و پیوند طبقاتی و محوریت داشتن افراد (شرکای موسسه) بجای محور بودن خود موسسات حسابرسی است (غلامزاده، ۱۳۸۷). در کل، ویژگی فردگرایی خودخواهانه و تعاملات غیر اخلاقی نیز در حرفه حسابداری همواره چالش جدی بوده است. نتایج تحقیق صادقیان و همکاران (۱۳۹۸) نشان می دهد که ویژگی های شخصیتی ماکیاولیسم (فرصت طلبی) از عوامل رفتاری



شکل ۵- زبست بوم اجتماعی مؤثر بر مسیر بالندگی حسابداری در ایران

این حرفه داشته اند، اما در ایران این توسعه بخاطر الزامات قانونی بوده است (میزگرد حسابرسان، ۱۳۹۶). اصلی ترین نهاد تاثیرگذار بر حرفه حسابداری در ایران، سازمان حسابرسی است که عمر چندین طولانی ندارد و در سال ۱۳۶۲ بواسطه الزام قانون تشکیل سازمان حسابرسی (مصوب پنجم دی ماه ۱۳۶۲ مجلس شورای اسلامی)، سازمان

■ **زبست بوم قانونگذاری و نظارت حرفه ای**  
چوی و مولر (۱۹۹۲) و سوداگران (۲۰۰۴) سیستم قانونگذاری وضعیت نهادهای حرفه ای حسابداری را نیز جزو عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری دانسته اند. توسعه حرفه حسابداری در کشورهای پیشرفته به واسطه نیازی بود که به

از اصلی‌ترین الزامات استاندارد حسابداری بین‌المللی مذکور در ایران توسط سازمان حسابرسی، حذف شده‌اند. این دو مورد عبارت‌اند از:

- ۱) افشای حقوق و مزایای مدیران اصلی
- ۲) الزام واحدهای تجاری تحت کنترل دولت به رعایت مفاد این استاندارد در خصوص تمام معاملات با سایر واحدهای دولتی.

حذف این دو مورد و بخصوص مورد اول در تعارض کامل با مطالبه و حساسیت بی‌سابقه به وجود آمده در کشور در سنوات گذشته، در خصوص «حقوق‌های نجومی»، است. از نظر عموم ذی‌نفعان گزارشگری مالی شرکت‌های دولتی، مبالغ حقوق و مزایای مدیران اصلی، یکی از اساسی‌ترین اطلاعات مربوط و مهم می‌باشد که لازم است برخلاف تصمیم سوگیرانه نهاد استانداردهاگذار (یعنی سازمان حسابرسی)، در صورت‌های مالی افشا شود. از سوی دیگر سازمان حسابرسی به‌عنوان یک ابرمؤسسه حسابرسی در اقتصاد ایران که به گفته مدیرعامل آن به تنهایی حدود ۲۰ درصد از درآمد حسابرسی کشور را در اختیار دارد، بدون هیچ دلیل منطقی و حرفه‌ای، هم از سازوکار «کنترل کیفیت» و هم از سازوکار «اقدامات انضباطی» حرفه حسابرسی کشور که از سوی نهاد قانونی ناظر بر حرفه حسابرسی ایران یعنی «جامعه حسابداران رسمی ایران» اعمال می‌شود، معاف است. (قاسمی، ۱۳۹۵).

در کل رویکرد تدوین مقررات در سطح کلان و حرفه، اساساً تشکیل نهاد حرفه‌ای خودانتظام و مستقل نبوده است. جامعه حسابداران رسمی ایران، هم‌گرچه به اسم بخش خصوصی و نهاد حرفه‌ای تشکیل شده است اما اساساً فایده و ویژگی‌ها و مولفه‌های بخش خصوصی است. انتخاب حسابداران رسمی، سیاستگذاری کلان، مقررات کلیدی، اعمال مقررات انضباطی و میزان دریافت حق عضویت از اعضا، کلاً در اختیار وزارت امور اقتصاد و دارایی است زیرا که ارکان انتصابی جامعه حسابداران رسمی، همواره در ید اختیار مدیران دولتی، بازنشستگان وزارت امور اقتصاد و دارایی، و سازمان حسابرسی بوده است (علوی، ۱۳۹۸).

شورای اقتصاد، همه ساله به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی حق الزحمه سازمان حسابرسی برای حسابرسی شرکت دارای ردیف بودجه (شرکت‌های دولتی) را تعیین می‌کند. هرچند شورای اقتصاد متولی امر سیاست‌گذاری در قیمت کالاها و محصولات و خدمات دولتی به شمار می‌رود، ولی در عمل حق الزحمه سازمان حسابرسی، به عنوان "حق الزحمه پایه" برای حسابرسان بخش خصوصی هم اعمال می‌شود.

حسابرسی به صورت مؤسسه‌ای دارای شخصیت حقوقی و استقلال مالی و وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل شد. متأسفانه ۱۴ سال طول کشید تا نخستین استاندارد حسابداری ملی ایران توسط "کمیته تدوین استانداردهای حسابداری" سازمان حسابرسی وضع شد و این استاندارد از آغاز فروردین سال ۱۳۸۰ لازم‌الاجرا گردید.

همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران هم در سال ۱۳۸۰ مطابق قانون "استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی" و به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت بر کار حسابداران رسمی، فعالیت خود را آغاز کرد.

یعنی تا سال ۱۳۸۰ شرکتها از استاندارد و رویه یکسانی برای گزارشگری مالی خود پیروی نمی‌کردند و حسابرسی نیز استاندارد و دستورالعمل مدون واحدی در ایران نداشت و نظارت خاصی روی این حرفه صورت نمی‌گرفت. پس با تشکیل و شروع به کار این دو نهاد حرفه‌ای، حسابداری در ایران عملاً گام در مرحله جدیدی از توسعه و تکامل نهاد. تلاشهای سازمان حسابرسی برای تالیف کتب تخصصی حسابداری و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی به توسعه حسابداری و نظام مند شدن آن در ایران کمک زیادی کرده است. همچنین وجود جامعه حسابداران رسمی ایران مبحث نظارت حرفه‌ای را پررنگ تر کرده است. اما آیا تشکیل این دو نهاد حرفه‌ای توانسته است حرفه حسابداری را در ایران به بالندگی برساند؟

بررسی روند عملکرد سازمان حسابرسی بعنوان مهمترین نهاد اثرگذار بر حرفه حسابداری نشان می‌دهد که این سازمان تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی، به دلیل پی‌ریزی غیرمنطقی و غیرحرفه‌ای، هم در زمینه ارائه خدمات اطمینان‌بخشی (حسابرسی) و هم در زمینه استانداردگذاری - دو خدمت اصلی و تأثیرگذار این سازمان بر اقتصاد ایران - نه می‌توانسته "مستقل" عمل کند و نه در همه موارد «مستقل» عمل کرده است. تبعات این عدم استقلال، اظهارنظر سوگیرانه (فاقد هرگونه ارزش و اتکاپذیری) در خصوص اطلاعات مالی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی و نیز تدوین (در واقع، ترجمه) استانداردهای جانبدارانه بوده است (قاسمی، ۱۳۹۵). یکی از نمونه‌های مشخص و برجسته سوگیری (بی‌طرف نبودن) سازمان حسابرسی در جایگاه نهاد استانداردهاگذار، در فرآیند تصویب استاندارد حسابداری شماره (۱۲) ایران با عنوان «افشای اطلاعات اشخاص وابسته» (تجدیدنظرشده ۱۳۸۶) که در واقع ترجمه حسابداری بین‌المللی شماره (۲۴) می‌باشد، نمود پیدا کرده است. در کمال شگفتی در پیوست این استاندارد، دو مورد



دیگر وابستگی نهادهای حرفه ای به دولت (معلول قوانین ناصحیح)، علت دیگری بر عدم بالندگی حرفه حسابداری محسوب می شود.

نکته حایز اهمیتی که در بررسی روند کار جامعه حسابداران رسمی کشورهای پیشرفته و حتی کشورهایی که حسابداری پیشرفته ای نداشتند و ظرف ۲۰ سال گذشته حسابداری خود را سروسامان داده اند نظیر کشور چین به چشم می خورد این است که این انجمن ها دارای برنامه توسعه ای<sup>۶۹</sup> هستند. برنامه توسعه ای جامعه حسابداران رسمی چین (CICPA)<sup>۷۰</sup> هر ۴ سال یکبار بروز رسانی شده و تعالی می یابد. در برنامه توسعه ای پنج ساله ۲۰۱۱-۲۰۱۵ این انجمن تصریح شده بود که تسهیل بین المللی سازی مؤسسه های حسابداری محلی یکی از اهداف راهبردی این انجمن حرفه ای است. در راستای رسیدن به این هدف، انجمن حسابداران رسمی چین مؤسسه های حسابداری محلی را به پیوستن به شبکه جهانی حسابداری تشویق می کند (قاسمی، ۱۳۹۴). حال اینکه در برنامه توسعه ای پنج ساله ۲۰۱۶-۲۰۲۰ این انجمن آمده است که ارتقاء بخش حسابداری برای به دست آوردن فرصتهای پیش رو و دستیابی به توسعه پایدار و سالم به روش علمی و جامع و با اهداف توسعه ای صریح، اقدامات هماهنگ و دسته جمعی، به منظور خدمت رسانی هرچه بهتر به سازه های ملی (توسعه چین)، هدف جدید این انجمن است (CICPA، ۲۰۲۰).

اما وقتی به سایت جامعه حسابداران رسمی ایران مراجعه می کنیم، به سند راهبردی و خط مشی تجدیدنظر شده جامعه می رسیم که در تاریخ ۱۳۸۹/۰۸/۱۲ یعنی حدود ۱۰ سال پیش به تصویب شورای عالی این نهاد حرفه ای رسیده است و نسخه جدیدتری نیز در اینخصوص در سایت مذکور مشاهده نمی شود. در بخش چشم انداز این سند راهبردی ذکر شده "دستیابی به جامعه حسابداران رسمی حرفه ای در سطح کشورهای پیشرفته در افق ده ساله". براین اساس باید انتظار داشته باشیم جامعه حسابداران رسمی ایران با اجرای این سند راهبردی و خط مشی های آن طی ۱۰ سال، یعنی در سال ۱۳۹۹ هم سطح جامعه حسابداران رسمی حرفه ای کشورهای پیشرفته باشد. اما آیا در عمل چنین بوده است؟

پاسخ این سوال را می توان در گزارش شورا عالی جامعه حسابداران رسمی مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۲۹ یافت که به صراحت بیان داشته است: "ضریب نفوذ حسابداری در مقایسه با کشورهای توسعه یافته و در مقایسه با دست اندرکاران کسب و کار کشور، به مراتب پایین است که نتیجه این امر می تواند در

عبارت دیگر، دولت از یک طرف آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تعریف حسابداری را در راستای قانون ماده واحده استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی تصویب می کند، اما از طرف دیگر با لحاظ حق الزحمه ساعتی حرفه حسابداری، شان و منزلت این حرفه را پایین می آورد که این تناقض در عملکرد نه تنها حرفه باعث ارتقا حرفه نشده است، بلکه آن را وارد یک چرخه مصیبت بار فرار از مسولیت به دلیل نامتناسب بودن حق الزحمه با مسولیت نموده است (دوانی، ۱۳۹۸ و ۱۳۸۸). از پیامدهای این امر، بکارگیری حسابرسان کم تجربه یا فاقد تجربه کافی برای درک فعالیت واحد مورد رسیدگی در کارهای حسابداری، و نیز عدم رعایت اخلاق حرفه ای از سوی حسابرسان در طی انجام حسابداری است (خدای پور و علی پور سر مست، ۱۳۹۱).

از سوی دیگر، بررسی روند تصویب قوانین مرتبط با حرفه نشان می دهد، با مشاهده هرگونه علائم جان گرفتن حرفه، تیرهای خلاص بصورت پی در پی و با تلاش متولیان امر (دولتیها) با وضع قوانین دست و پاگیر، شلیک شده اند. طبق تبصره ۵ قانون استفاده از خدمات حسابداران رسمی ذیصلاح بعنوان حسابدار رسمی، حق انتخاب حسابرس به واحدهای مورد رسیدگی (بجای حسابرس دولتی) اعطا شده بود که متولیان امر جهت جلوگیری از گسترش این موضوع، اقدام به تصویب " آیین نامه انتخاب حسابرس برای شرکتهای دولتی" در سال ۱۳۸۶ نمودند و بدین ترتیب حق انتخاب حسابرس که طبق قانون مجلس به واحدهای مورد رسیدگی اعطا شده بود، طبق مصوبه هیات وزارت سلب و به وزارت اقتصاد و دارایی (کارگروه انتخاب حسابرس) محول گردید. همچنین در اجرای تبصره ۳ ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابداری، واگذاری کار دست دوم به حسابداران رسمی ممنوع شده بود، اما طبق اصلاحیه ۱۹۰ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی، واگذاری کار دست دوم توسط سازمان حسابداری به حسابداران رسمی (جهت برقرار مجدد مرجعیت حرفه ای و وابستگی)، کار دست اول تلقی شد. حتی هم اکنون هم که به دلیل عدم اقبال اعضای جامعه، مدیران غیردولتی در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی انتخاب شده اند، باز شاهد ان هستیم که با عجله پیشنهاد تاسیس نهاد ناظر مستقل با عضویت خودشان {دولتی ها} را مطرح کرده اند (علوی، ۱۳۹۸، ص ۱۹ و ۲۰).

پس تا اینجا نتیجه می گیریم قانون گذاری ناصحیح، یکی از مهمترین معضلات عدم بالندگی حرفه حسابداری در ایران (حداقل در حوزه مسولیت اجتماعی و پاسخگویی به جامعه، استانداردها گذاری و خدمات اطمینان بخش) بوده است. از سوی

۳) عدم ارتباط مناسب جامعه با مراجع رسمی که نقش کلیدی و تاثیر گذار بر جامعه دارند،

۴) مجهز نبودن حسابرسان به ارائه خدمات متنوعی که موسسات حسابرسی لین المللی ارائه می دهند،

۵) عدم اقدام موثر جهت به فعل در آوردن ظرفیتهای قانونی جامعه بویژه در زمینه بازار کار،

۶) ضعف در جلب مشارکت اعضای جامعه در بهبود امور و ارائه نظرات اصلاحی به مراجع ذیصلاح در راستای آینده پایدار،

۷) عدم اقدام مناسب به منظور شناساندن حرفه و خدماتش به ذینفعان در جهت تقویت فرهنگ حسابداری و حسابرسی (نادریان، ۱۳۹۸، ص ۸۷)

در کنار سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران که عملکردشان تشریح شد، لازم است نقش انجمن های حرفه ای نیز بررسی شود. بررسی عملکرد انجمن حسابداران خبره ایران که قدیمی ترین نهاد حرفه ای موجود در کشور است و از سال ۱۳۵۱ فعالیت خود را آغاز کرده و نیز انجمن های حسابداری ایران، انجمن حسابداری مدیریت ایران و نیز انجمن حسابرسی ایران نشان می دهد که این انجمنها هم هرچند اقداماتی در جهت برگزاری برخی دوره های آموزشی و برگزاری همایش ها و چاپ کتب و نشریات داشته اند اما همانند دو نهاد مذکور نتوانسته است صدای گویا و قوی برای شناساندن اهمیت این حرفه به عموم مردم، دولتمردان و مجاب کردن ایشان به استفاده از نقش حمایتی و مشاوره ای حسابداران در عرصه تصمیم گیریهای کلان کشور، مباحث سرمایه گذاری داخلی و بین المللی، بودجه ریزی، و حتی نظارتی باشد.

شفافیت آمار و اطلاعات مالی کشور و همچنین عدم دستیابی دولت به درآمدهای مالیاتی اثر گذار باشد!"

نادریان (۱۳۹۸) نیز تهدیدهای ذیل را برای جامعه حسابداران رسمی ایران مطرح کرده است: ۱- تاثیرپذیری عمده از تصمیم گیری سیاسی که در شرایطی موجب فشار عمده به حرفه می شود، ۲- فاصله گرفتن عمده از فناوری روز حسابرسی و ریسک ورود بالقوه موسسات بین المللی به بازار کشور، ۳- عدم شناخت کافی ذینفعان از مزایای حرفه، ۴- عدم آمادگی صاحب کاران جهت پرداخت حق الزحمه مناسب حسابرسی، ۵- عدم تامین نیازهای دانشی حرفه توسط دانشگاه و مراجع حرفه ای، ۶- وجود فاصله انتظارات ذینفعان با توانایی های حرفه و ابراز توقعات غیر حرفه ای نزد صاحبکاران، ۷- وجود ابهامات در برخی قوانین که تکلیفی برای حرفه حسابرسی ایجاد کرده است، ۸- عدم تمکین به قوانین مالیات گریزی، ۹- عدم شفافیت و ضعف در نظام حسابخواهی، پاسخگویی و توجه به منافع عمومی در محیط کسب و کار، ۱۰- تعدد مراکز نظارتی به اعضای حرفه، ۱۱- ناکارآمدی نظارت مورد عمل و برخورد متفاوت مراجع نظارتی با موارد تخلف از اصول حرفه ای، ۱۲- فراهم نبودن شرایط مناسب جهت رقابت عادلانه و سالم در حرفه. او علاوه بر این تهدیدها، نقاط ضعف جامعه حسابداران را به شرح ذیل عنوان کرده است:

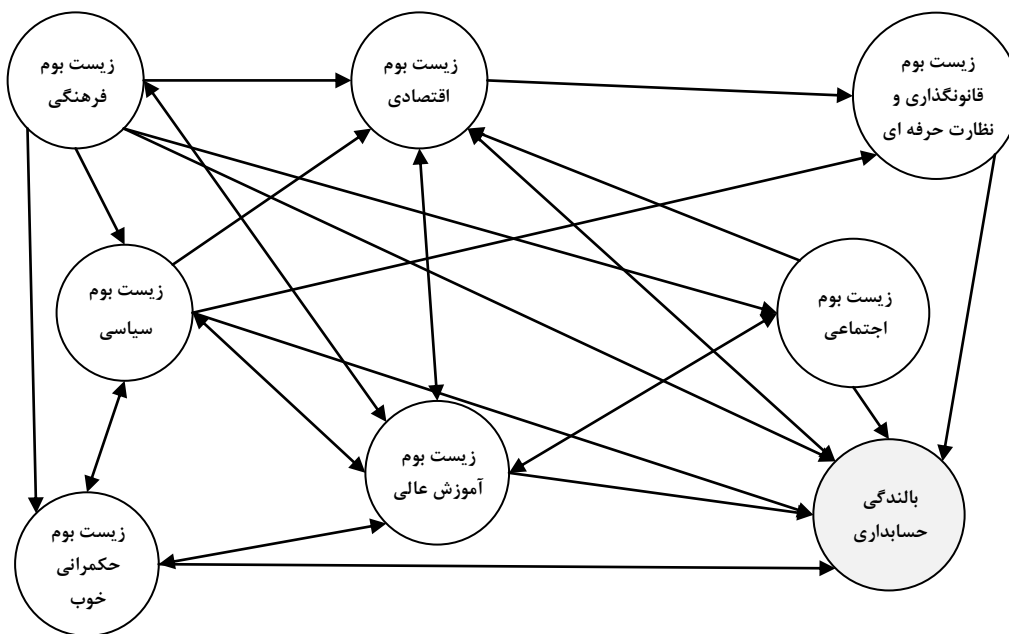
- ۱) فاصله گرفتن از فناوریهای روز دنیا در زمینه حسابرسی بویژه حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک، فناوری اطلاعات و آمار،
- ۲) عدم ارتباط مستمر با مراجع حرفه ای بین المللی برای ارتقای سطح دانش حرفه ای و تبادل تجربیات و دانش روز،



شکل ۶- زیست بوم قانون گذاری و نظارت حرفه ای مؤثر بر مسیر بالندگی حسابداری در ایران

حسابداری در ایران مؤثر هستند. شکل ۷، این تاثیرات و تعامل این عوامل بر بالندگی حسابداری را نشان می دهد.

نتیجه می گیریم محیط آموزشی، فرهنگی، سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، قانونگذاری و حکمرانی خوب بر بالندگی



شکل ۷- عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری در ایران

**کنترل کیفیت پژوهش (روایی و پایایی تحقیق)**

یونگ (۲۰۱۵) معتقد است چند روش برای ارزیابی روایی تحقیقات کیفی بخصوص در زمینه روش فراترکیب وجود دارد که از آن جمله به مثلث سازی نتایج از دیدگاه محققان، منابع و نظریه‌ها و نیز بررسی مستندسازی صحیح مقالات انتخاب و بررسی شده در تحقیق براساس یک فرایند نظام‌مند اشاره می‌کند (لیونگ ۲۰۱۵) و از سوی دیگر گلین (۲۰۰۶) چک لیستی را برای ارزیابی دقت و اعتبار مقالات مورد بررسی در روش های کیفی ارائه داده‌هاست که اجزای آن عبارتند از: جامعه آماری، جمع آوری داده ها، طرح تحقیق و نتایج. (حسینیان پویا ۱۳۹۴).

در این تحقیق سعی شده است تا از منابع معتبر علمی استفاده شود و منابعی که با توجه به ملاک‌های ورود و خروجی ارائه شده در گام دوم، اعتبار علمی ناکافی داشتند در فرآیند فراترکیب از چرخه مطالعه خارج شدند. همچنین سراسر تحقیق، محقق تلاش کرده است تا با فراهم کردن توضیحات روشن و واضح برای گزینه های موجود در تحقیق گام های اتخاذ شده را بردارد. در مرحله کنترل کیفیت جهت اعتباردهی از ارزیابی پایایی با روش توافق بین ارزیاب ها استفاده شده است. برای این منظور خلاصه مقالات در اختیار یک خبره دیگر قرار گرفت تا او نیز کدگذاری را انجام دهد و در نهایت گزاره های موجود در مدلها با هم مقایسه شد که نتایج نشان از توافق بالای بین دو کدگذار داشت.

**۶- نتیجه گیری و بحث**

در این مقاله سعی شد تا با بررسی موشکافانه مقالات منتشر شده در مجلات حسابداری، اولاً وضعیت حسابداری در ایران در هر سه بُعد آموزش، پژوهش و حرفه مورد بررسی قرار گیرد که در نهایت مشخص شد که در هر سه بُعد مذکور هنوز به بالندگی لازم نرسیده ایم. ثانیاً عوامل موثر بر مسیر بالندگی حسابداری شناسایی گردیدند و ثالثاً الگوی تاثیرگذاری این عوامل بر یکدیگر و بر بالندگی حسابداری ارائه گردید. این عوامل عبارتند از: ۱- زیست بوم نظام آموزش عالی، ۲- زیست بوم اقتصاد، ۳- زیست بوم سیاسی، ۴- زیست بوم فرهنگی، ۵- زیست بوم اجتماعی، ۶- زیست بوم فرهنگی، ۷- زیست بوم قانونگذاری و نظارت حرفه ای. به دلیل تاثیرپذیری و ارتباط متقابل این هفت عامل بر یکدیگر، بالندگی حسابداری محقق نخواهد شد مگر زمانی که هر هفت عامل فوق الذکر توأماً بستر لازم برای این بالندگی را فراهم کنند.

در خصوص زیست بوم نظام آموزش عالی، آن را می توان در دو سطح مورد بررسی قرار داد: ۱- در سطح دانشگاهی و ۲- در سطح کلان مدیریتی (وزارت عتف).

در سطح دانشگاهی، اهم اقداماتی که می توان انجام داد عبارتند از تدوین برنامه استراتژیک توسط گروه های آموزشی و التزام جدی به اجرایی نمودن آنها و بروز رسانی اش هماهنگ با تغییرات و تحولات جامعه و جهان، لزوم توجه بیشتر به امر آموزش با استفاده از روش های نوین آموزشی و متناسب پیشرفته‌ها و فناوری های روز دنیا، داشتن دیدگاه مهارت محوری در آموزشهای مقطع کارشناسی، حرفه محوری در آموزشهای مقطع کارشناسی ارشد و دانش محوری در آموزشهای مقطع دکتری، هدفمند کردن تحقیقات با محوریت حل مشکلات بومی، تقویت بنیه علمی، پژوهشی و نیز زبان خارجه اساتید و دانشجویان (از طریق برگزاری دوره ها و کارگاه های لازم)، حذف اعضای هیات علمی متخصص و توانمند و مشتاق خدمت در محیط دانشگاهی، برقراری ارتباط سازنده با صنعت، کمک به ایجاد مراکز رشد و استارت آپ های دانشگاهی در این رشته و خروج گروه های حسابداری از حاشیه نشینی دانشگاهی و تبدیل دانش به داروی حل مشکلات مالی و توزیع آن در رگ های جامعه (مسئولیت پذیری اجتماعی) و از این طریق تامین منابع مالی بیشتر.

وجود فرمالیسم علمی که در خود مدرک گرایی، حافظه محوری، فقدان مسئله محوری، عدم خلاقیت و تفکر انتقادی و تحمل ابهام را با خود به همراه دارد، مانعی بر سر راه رشد و بالندگی حسابداری در بُعد آموزش است. زیرا انجام حسابداری تخصصی کارآمد (نه دفتردار) که بازوی فکری و مشورتی قوی در کنار مدیریت ارشد واحد اقتصادی تلقی شود، بتواند ضعفهای کنترل‌های داخلی و انحرافات مالی را در حسابرسی و ممیزی مالیاتی کشف کند و یا در سطح گزارشگری مالی دولت و شفاف سازی گام موثری بردارد، نیازمند ذهنی خلاق، نقاد، مسئله محور و پذیرای تغییر است. بخش بزرگی از مشکلات در سطح دانشگاهی حسابداری نیز از وضعیت نامطلوب زیست بوم آموزش عالی در سطح مدیریت (وزارت عتف)، اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی، حرفه ای به آنها تحمیل می شود. بنابراین برای رسیدن به دانشگاه پاسخگو، شاید نیاز باشد که نگاهی گسترده تر و چند جانبه به مسائل داشت و چالش ها و مشکلات را ریشه ای حل نمود. در سطح مدیریتی (وزارت عتف)، تقویت منزلت اعضای هیات علمی (از طریق در نظر گرفتن حقوق مکفی و حمایت های لازم غیر مالی نظیر در اختیار قرار دادن امکانات لازم)، تمرکز زدایی و دادن اختیارات لازم به گروه های

ص ۶۱). لذا اولویت بندی و امتیازدهی نامتناسب آیین نامه های وزارت علوم هم باعث بی انگیزی اساتید بویژه اساتید جوان می شود و هم تحقق این فرمایش بنیان گذار انقلاب را که " دانشگاه باید انسان ایجاد کند و انسان بیرون بدهد" را در عمل مختل می کند. زیرا آیین نامه های وزارت علوم و شیوه نامه های اجرایی آنها در وهله نخست و سخت گیری هیات ممیزه دانشگاه ها در وهله بعد، همانند گردابی است که اساتید را در دور باطل مقاله نویسی (ISI) فرو برده است. به نحویکه در رشته حسابداری وقتی فردی مقاله بین المللی منتشر می کند با شغف و غروری وصف ناپذیر که گویا به سیاره ای جدید پا گذاشته است به پایکوبی عبور خود از خط پایان ماراتن مقاله نویسی می پردازد. البته این مسابقه تمامی ندارد و دیگران نیز با چاپ مقاله در مجله با رتبه بالاتر، سعی در رقم زدن رکوردی جدید برای خود دارند و دانشجویان (بویژه در مقطع دکتری) خود را هم در این رقابت ناسالم وارد می کنند. بدین ترتیب هدف والای دانشگاه در تراز انقلاب اسلامی در هیاهوی مقاله نویسی ISI حداقل در رشته حسابداری به فراموشی سپرده شده است. نتایج تحقیق انجام شده توسط رجب دری و روستا میمندی (۱۳۹۵) هم موید نامطلوب بودن سطح پایبندی به اخلاق حرفه ای دانشجویان حسابداری است. سطح متوسط پایبندی به اخلاق حرفه ای در بین دانشجویان حسابداری که آینده ساز این کشور هستند ریشه در ضعف آموزش و آنهم ریشه در زیست بوم آموزش عالی نشات گرفته از آیین نامه های اجرایی وزارت عتف ( به نحوی که در بالا تشریح شد) دارد.

با نگاه به آمار مربوط به نرخ رشد اقتصادی که مطابق اعلام مرکز آمار ایران در سال ۹۸ برابر منفی ۰٫۷٪ و بدون احتساب نفت برابر منفی ۰٫۶٪ است و شرایط خاص کرونا، لزوم چاره اندیشی حسابداران و حسابرسان برای کار در چنین شرایطی را می طلبد. زیرا حسابداری و اقتصاد با هم عجین هستند و در شرایط اقتصادی ضعیف و ناسالم نمی توان انتظار بالندگی حسابداری را از طریق ادامه مسیر فعلی داشت. در خصوص زیست بوم اقتصادی نیز چاره ای نیست و می بایست دمل چرکین رانت و انحصارطلبی را از اقتصاد کشور جراحی و خارج کرد. زیرا تا زمانی که اقتصاد کشور انحصاری و هئیتی است، فضای لازم برای شفافیت و بالندگی وجود ندارد و هر تلاش برای شفاف سازی مالی در نطفه خاموش می شود. وقتی این عوامل را در کنار هم بررسی می کنیم و تاثیرگذاریشان را بر هم مورد تامل قرار می دهیم، متوجه می شویم که چرا قانونگذاری حرفه ای در حسابداری (آنطور که در متن مقاله شرح داده شد) هر بار استقلال و بالندگی حرفه را نشانه می

آموزشی (در جذب هیات عملی، بروز رسانی رشته ها و حتی راه اندازی رشته های مورد نیاز جامعه و انعقاد قرار داد با صنایع)، الزام به تقویت بنیه علمی و بروز رسانی اساتید (با برقراری کارگاه های آموزشی و یا دوره های دانش افزایی تخصصی از سوی وزارت علوم)، حمایت از تالیف کتب تخصصی، اصلاح اساسی شیوه نامه های اجرایی و آیین نامه های جذب، تبدیل وضعیت استخدامی و نیز ارتقا اساتید و ضابطه مند کردن شرایط پذیرش دانشجو در مراکز دانشگاهی، فراهم کردن بستر برقرار ارتباط گروه های حسابداری با صنعت و مراکز دانشگاهی و علمی بین المللی از اولویتهاست.

در اینجا ذکر این نکته ضروریست که حسابداری زبان تجارت است و واحدهای اقتصادی ایران در شرایط محیطی، اقتصادی و جهانی (به دلیل تحریم ها) متفاوت از دیگر کشورهای قرار دارند، لذا موضوعاتی که بتواند مسائل و مشکلات مالی این واحدهای تجاری، نهادهای مالی و اقتصادی کشور را پوشش دهد متفاوت از دیگر کشورهاست و بومی ایران تلقی می شود. از آنجاکه دغدغه ها، نیازمندیها و اولویتهای تحقیقاتی این رشته در ایران متفاوت از دیگر کشورهاست، بنابراین اگر تحقیقی که به نوعی مبتنی بر نیازها و مسایل روز کشور باشد در رشته حسابداری انجام شود به احتمال بسیار زیاد در مجلات معتبر علمی پژوهشی جهان جایگاهی برای انتشار ندارد. زیرا موضوع آن در محیط اقتصادی و دنیای تجارت آنها که بسیار متمایز از محیط ایران است به هیچ وجه کاربردی نخواهد داشت. اما در شیوه نامه های اجرایی آیین نامه های ارتقا و تبدیل وضعیت اعضای هیات علمی وزارت عتف ایران، این موضوع در علوم انسانی و اجتماعی نادیده گرفته شده است و بیشترین امتیاز برای مقالات علمی پژوهشی خارجی آنهم متناسب با ضریب تاثیرشان داده می شود.

بنابراین می توان نتیجه گرفت که وزارت عتف ایران چشم خود را بر مشکلات فساد افسارگسیخته مالی و نیازهای عموم جامعه برای رفع مشکلات اطلاعاتی در امر شفاف سازی مالی و مالیاتی کشور بسته و این مسائل را با آیین نامه ارتقای مقاله خارجی محورش، مورد بی محلی قرار داده و این کار ناصواب را هم به طرز کاملاً ماهرانه ای در لوای بندهای شیوه نامه های اجرایی آیین نامه هایش و با شعار پیشرفت و شتاب علمی، پنهان کرده است.

این در حالی است که مطابق فرمایش بنیانگذار انقلاب اسلامی، "دانشگاه مرکز سعادت و در مقابل، شقاوت یک ملت است. از دانشگاه باید سرنوشت یک ملت تعیین شود. دانشگاه خوب یک ملت را سعادتمند می کند و دانشگاه غیر اسلامی، دانشگاه بد، یک ملت را به عقب می زند" (صحیفه امام، ج ۸،

گیرد و نمی گذارد غیردولتی ها ارکان حرفه و یا حسابرسی موسسات دولتی را در دست بگیرند.

برای شکوفایی اقتصادی نیز می بایست در زیست بوم سیاسی کشور بهبود ایجاد کرد، نحوه تعامل با کشورهای جهان، پاسخ خواهی و پاسخگویی، و حکمرانی خوب را در کشور تقویت نمود. تقویت حکمرانی خوب هم در بستر فرهنگی مناسب شکل می گیرد. فرهنگ دولنگرا باعث وابستگی عمیق همه مسائل به دولت ها شده است به نحویکه بسیاری از طرح های پژوهشی و کاربردی به دلیل تغییرات مدیریتی صورت گرفته همگام با تغییر دولتها به سرانجام نرسیده و ابتر می ماند. فرهنگ تنبلی، فرهنگ انتقادناپذیری و پوپولیسم همگی تیشه به ریشه بالندگی حسابداری می زنند. تغییر فرهنگ نیز به واسطه کنش های اجتماعی صورت می گیرد باید تعاملات و عواطف مثبت را در جامعه افزایش داد، و در جهت ارتقای عدالت و مسئولیت پذیری اجتماعی و حفظ سرمایه اجتماعی قدم برداشت تا از این طریق بتوان هم جایگاه در خورشانی را برای حسابداران و حسابرسان در جامعه ایران رقم زد و هم شرایط فساد ساز اداری را اصلاح نمود.

در کل یافته های این پژوهش در عین منحصر بفرد بودن (به دلیل شرایط خاص کشور ایران)، هم راستا با تحقیقات پیشین انجام شده در خصوص عوامل موثر بر حسابداری در کشورهای دیگر (چوی و مولر، ۱۹۹۲؛ سوداگران، ۲۰۰۴؛ حسب النابی، ۲۰۰۳؛ البایومی و همکاران، ۲۰۱۹) است. نتایج این تحقیق، دیدی جامع برای صاحبان مناصب تصمیم گیر در سطح کلان کشور، وزارت عتف؛ روسای دانشگاه ها و بالاخص مدیران گروه های حسابداری کشور، تصمیم گیرندگان حرفه حسابداری و نهادهای حرفه ای، و انجمن های علمی و حرفه ای فراهم می آورد تا عوامل موثر بر بالندگی حسابداری را یکجا دیده و اگر قرار است تصمیمی برای پیشرفت گرفته شود، تمام حلقه های این زنجیر را همزمان در کنار هم مورد توجه قرار داد. زیرا در صورت عدم بهبود هر یک از این عوامل هفتگانه، تلاش برای رسیدن به بالندگی به مثابه آب در هاون کوفتن است و نهایت به توسعه اندک و قطره چکانی حرفه منجر می شود و نه بالندگی آن.

از آنجا که تحقیق حاضر صرفا براساس بررسی نوشتار و تحقیقات پیشین انجام شده در این حوزه، صورت گرفته است لذا ممکن است هنوز معدود موارد بوده باشند که چون در تحقیقات پیشین مورد بررسی قرار نگرفته اند، لذا در تحقیق حاضر به آنها اشاره ای نشده باشد. از اینرو در تحقیقی مجزا نظرات صاحب نظران و خبرگان حرفه حسابداری نیز برای توسعه تحقیق حاضر از طریق مصاحبه جمع آوری شده است تا از این

طریق الگوی جامعی برای بالندگی حسابداری در ایران ارائه شود.

### تشکر و قدردانی

این مقاله مستخرج از طرح پژوهشی مصوب و با حمایت معاونت پژوهشی دانشگاه خوارزمی انجام شده است که بدینوسیله مراتب تشکر و قدردانی خود را از دانشگاه خوارزمی ابراز می دارم.

### فهرست منابع

- \* ابوالمعالی، فاطمه السادات و کرم الله دانش فرد، (۱۳۹۷)، تحلیل نقش حکمرانی خوب در کاربست دموکراسی، نخستین همایش ملی حسابداری و مدیریت، نطنز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نطنز (قابل دسترسی در سایت سیولیکا).
- \* اشگرف، رضا و امیری، علی نقی. (۱۳۹۷)، شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر بروز رفتارهای ریاکارانه در شرکت های دولتی ایران و ارائه راهکارهای مبتنی بر متون اسلامی: موردکاوی شرکت پالایش گاز پارسین، مجله مدیریت فرهنگ سازمانی، پیاپی ۴۸، ۳۰۵-۳۲۵.
- \* اعتمادی، حسین و توکلی محمدی، محمد. (۱۳۸۴)، عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران. نشریه علمی راهبردهای بازرگانی-دانشور رفتار سابق، ۳ (۲)، ۲۱-۳۴.
- \* اقدم مزرعه، یعقوب، نیکو مرام، هاشم، بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۶). 'دموکراسی و توسعه حسابداری'، حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۲)، ۷۱-۸۰.
- \* اقدم مزرعه، یعقوب، نیکو مرام، هاشم، رهنمای رود پشته، فریدون، بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۸). آزادی های مدنی و توسعه حسابداری، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۳)، ۲۷-۴۸.
- \* انصاری، زمیفرا و مرجان عادی، ۱۳۹۶، بررسی موانع اجتماعی و سیاسی در محیط حسابداری دولتی، سومین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، بابل، موسسه علمی تحقیقاتی کومه علم آوران دانش. (قابل دسترسی در سایت سیولیکا)
- \* باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ، و خنکا، عبدالخالق (۱۳۹۷)، آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات. حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۸)، ۱۲۷-۱۳۸.
- \* باباجانی، جعفر، قربانی زاده، وجه ا...، خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۹)، آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از

- منظر آموزش و پژوهش. پژوهش های تجربی حسابداری، ۹۶-۷۷، (۳)۹.
- \* باباجانی، جعفر و آذر، عادل و معیری، مرتضی (۱۳۹۲)، عوامل و محرکهای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۱، شماره ۳۷، ۱-۳۷.
- \* باباجانی، جعفر (۱۳۸۳)، ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۶، ۲۷-۵۴.
- \* باغومیان، رافیک و رحیمی باغی، علی (۱۳۹۱)، موانع عدم پیشرفت رشته حسابداری در ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۵، ۶۹-۹۱.
- \* باقری مهدیه، صدیق اورعی غلامرضا، یوسفی علی (۱۳۹۸)، مسئله تعامل اجتماعی در جامعه ایران، بازکاوی مشکلات تعامل در مجموعه مقالات گزارش وضعیت اجتماعی کشور. مسائل اجتماعی ایران، ۱۰ (۱)، ۵۳-۸۰.
- \* باقری، مهدی، ۱۳۹۳، مقایسه مهارت های تفکر انتقادی مقایسه مهارت های تفکر انتقادی در بین دانشجویان رشته حسابداری و نرم افزار دانشکده فنی و حرفه ای دختران بروجرد، کنفرانس بین المللی علوم رفتاری و مطالعات اجتماعی، موسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ویرا ( قابل دسترسی از سایت سیولیکا).
- \* بایزیدی، رحیم؛ حسین پناهی، حلیمه (۱۳۹۸)، فرهنگ و توسعه: مقایسه شاخص های فرهنگی توسعه پذیر و ضد توسعه در ژاپن، بریتانیا و ایران، دو فصلنامه جامعه شناسی اقتصادی و توسعه، ۸ (۱)، ۱-۳۰.
- \* بنی مهد، بهمن، مراد زاده فرد، مهدی، اردکانی، معصومه (۱۳۹۲)، فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حسابداری. مدیریت فرهنگی، ۷ (۲) (پیاپی ۲۰)، ۷۲-۸۳.
- \* بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۱)، مطالعه ماکیاولیسم میان دانشجویان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه، نخستین همایش ملی حسابداری ارزشی ( قابل دسترسی از سایت سیولیکا).
- \* تقوایی، مسعود؛ قائد رحمتی، صفر (۱۳۸۵)، تحلیل شاخص های توسعه ای فرهنگی استان های کشور. جغرافیا و توسعه ناحیه ای، ۴ (۷)، ۱۱۷-۱۳۲.
- \* جبارزاده، سعید، روشنی، هاجر، خدا یاری، سبیله (۱۳۹۴). رابطه بین عناصر فرهنگی و عدم تقارن اطلاعاتی در گزارشگری مالی؛ پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۷)، ۱۲۵-۱۴۲.
- \* جواد یگانه، محمدرضا (۱۳۸۸)، تبلی اجتماعی، علل، پیامدها و راهکارها، کمیسیون اجتماعی شورای عالی انقلاب فرهنگی.
- \* حسینی غفار، سیدعباس؛ حسینی کندلجی، میرهادی؛ حسابی، حدیث (۱۳۹۶)، دموکراسی و رشد: تاثیر آزادی های سیاسی و اقتصادی بر رشد اقتصادی در کشورهای در حال توسعه ی منتخب طی دوره ی زمانی ۱۹۹۶-۲۰۱۵، مجله بررسی های آمار رسمی ایران، سال ۲۸ (۱)، ۸۹-۱۱۲.
- \* حیدری، حسن، علی نژاد، رقیه، جهانگیرزاده، جواد (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین دموکراسی و رشد اقتصادی: مطالعه موردی برای ۸ کشور بزرگ اسلامی، فصلنامه علمی پژوهشی پژوهش های رشد و توسعه اقتصادی، ۴ (۱۵)، ۴۱-۶۰.
- \* خاندوزی، سیداحسان، مصطفوی ثانی، علی، سرآبادانی، حسین (۱۳۹۹). طراحی و برآورد شاخص ترکیبی عدالت اجتماعی در ایران، مجلس و راهبرد، ۲۷ (۱۰۲)، ۱-۲۲.
- \* خبرگزاری مهر (۱۳۹۲)، کدام شهرها بیشترین و کمترین دانشجو را دارند/ معرفی ۴ رشته پرطرفدار، (۱۳۹۲). لینک خبر: [mehrnnews.com/xp7xh](http://mehrnnews.com/xp7xh)
- \* خبرگزاری مهر (۱۳۹۸)، جدیدترین آمار اشتغال فارغ التحصیلان/ معرفی رشته های اشتغال زا، لینک خبر: [mehrnnews.com/xQkLW](http://mehrnnews.com/xQkLW)
- \* خدای پور، احمد، علی پور سر مست، کاظم (۱۳۹۱). 'بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه در محیط حسابرسی ایران؛ پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴ (۱۴)، ۱۱۱-۱۳۴.
- \* خسروآبادی طاهره، بنی مهد بهمن. پیش بینی بی اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۹۴؛ ۱۰ (۴) ۴۵-۵۳
- \* خوزین، علی، طالب نیا، قدرت اله، گرکز، منصور، بنی مهد، بهمن (۱۳۹۷)، بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری. حسابداری مدیریت، ۱۱ (۳۶)، ۱-۱۳.
- \* خوش طینت، محسن (۱۳۸۲). گزارشگری مالی بین المللی نظام حسابداری و گزارشگری مالی در جمهوری خلق چین، مجله حسابداری، شماره ۱۵۵، ۵۷-۶۱.
- \* خیری محمد، پورعلی الهام. بررسی تأثیر ارزش های فرهنگی بر گردش سرمایه گذاری سرمایه گذاران نهادی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی. ۱۳۹۴؛ ۳ (۹)، ۱۵۹-۱۹

- \* دوانی، علامحسین (۱۳۸۹)، خدمات، حق‌الزحمه و رتبه‌بندی حسابرسان، حسابدار رسمی، شماره ۸، ۳۲-۴۱.
- \* دوانی، غلامحسین (۱۳۹۸)، از محاسبان قسم خورده تا حسابداران رسمی، روزنامه شرق.
- \* دوانی، غلامراض (۱۳۹۸)، حسابرسی در بزنگاه تاریخی بودن یا نبودن؛ نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی، روزنامه شرق، شماره ۳۵۹۰.
- \* دهمرده قلعه نو، محسن، زارعی، حمید. ارزیابی ابعاد فرهنگ ملی و شاخص‌های راهبردی بانک جهانی. سیاست‌های راهبردی و کلان، ۱۳۹۷؛ ۶(۲۳)، ۳۴۶-۳۷۵.
- \* دیان‌تی دیلمی، زهرا و پاکزاد، عطیه (۱۳۹۶)، بررسی درجه اثربخش بودن آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها و عوامل موثر بر آن با استفاده از کارت ارزیابی متوازن، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۱، ۱۲۱-۱۴۱.
- \* دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۰)، بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزشهای حسابداری در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.
- \* دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۶)، راهنمای تدوین برنامه درسی برای تعلیم و تربیت حسابداران متخصص در زمینه مباحث قضایی و تقلب، اولین همایش حسابداری و حسابرسی دادگاهی، دانشگاه اصفهان، قابل دسترس در لینک [khu.ac.ir/documents/35574/14838453/1%281%29.pdf](http://khu.ac.ir/documents/35574/14838453/1%281%29.pdf)
- \* دیان‌تی دیلمی، زهرا، بردبار، رضیه (۱۳۹۲). مطالعه تطبیقی روش‌شناسی مقالات حسابداری در مجلات معتبر داخل و خارج از ایران. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره هفتم، ۱۴-۱.
- \* رجب‌دری، حسین، روستا میمندی، اعظم. (۱۳۹۵). 'بررسی پایبندی دانشجویان کارشناسی حسابداری به اخلاق حرفه‌ای'، فصلنامه علمی - ترویجی اخلاق، ۱۲(۴۳)، ۲۹۲-۲۶۵.
- \* رحمانی، تیمور و گلستانی، ماندانا (۱۳۸۸). تحلیلی از نفرین منابع نفتی و رانت جویی بر توزیع درآمد در کشور های منتخب نفت خیز. فصلنامه مجله تحقیقات اقتصادی ، ۴۴(۴)، ۵۷-۸۶.
- \* رزاق مرندی هادی، رحیم زاده خرم، خواجه اف قربان (۱۳۹۲)، استقلال نهادی دانشگاه‌های دولتی وابسته به
- وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران. آموزش عالی ایران، ۵ (۴)، ۱۳۷-۱۶۳.
- \* رشیدی، علی (۱۳۹۳)، مکتب اقتصادی ایران چیست؟، روزنامه صمت.
- \* رضا زاده، جواد. (۱۳۹۲)، حسابداری علم است یا فن، مجله حسابرس، شماره ۶۸، ص ۸۸-۹۲.
- \* رضایی، مهدی. (۱۳۹۷). 'بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشجویان'؛ تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ص ۸۱-۹۴.
- \* سرلک، نرگس؛ محمدی، مهدی و گرامی راد، فاطمه (۱۳۹۵)، بررسی وضعیت ترجمه دانش حسابداری در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۲)، ۱۹۳-۲۱۲.
- \* شاهسواری، علی و غفاری، خلیل (۱۳۹۰)، بررسی عوامل اثرگذار بر استخدام فارغ التحصیلان رشته حسابداری؛ مطالعه موردی دانشگاه آزاد اسلامی واحد الیگودرز، فصلنامه رهبری و مدیریت آموزشی، ۵(۳)، ۶۷-۷۹.
- \* شفیع پور، سید مجتبی و دادگر، شهرام (۱۳۹۱)، عدم موفقیت تحقیقات حسابداری در ارتقای حرفه حسابداری، پژوهش حسابداری، شماره ۷، ۵۱-۷۵.
- \* صادقیان، مسعود، بنی مهد، بهمن، جهانگیرنیا، حسین، غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸). 'ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبان'؛ بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۴۱۳-۴۳۴.
- \* صالحی؛ مهدی. نصرزاده، فرزانه و رستمی، وهاب (۱۳۹۳)، چالش‌های آموزش حسابداری در ایران از دیدگاه شاغلین حرفه و مراجع دانشگاهی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابرسی، ۱۳(۵۴)، ۶۷-۸۶.
- \* صباغ کرمانی، مجید، باسنا، مهدی. (۱۳۸۸). نقش حکمرانی خوب در بهبود کارکرد هزینه‌های دولت: مطالعه موردی بخش بهداشت و آموزش کشورهای اسلامی، تحقیقات اقتصادی شماره ۴۴(۱)، ۱-۲۲.
- \* صوفی مجیدپور مسعود. (۱۳۸۳)، روند شاخص‌های اجتماعی ایران: برخی زوایای ناکاویده. فصلنامه رفاه اجتماعی، ۳(۱۲)، ۷۳-۹۲.
- \* صیاد محمدرضا، خسروی محمدعلی، شیرخانی علی، خسروی باب اناری ملک تاج. (۱۳۹۷)، تأثیر فرهنگ دولت‌گرا بر کارآمدی نظام سیاسی در جمهوری اسلامی ایران. فصلنامه پژوهش‌های سیاسی جهان اسلام، ۸(۳)، ۲۷-۴۷.
- \* طالب نیا، قدرت اله، عباسی، ابراهیم، زارعی، بتول. (۱۳۹۰). تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات



- \* حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳(۹)، ۶۹-۹۶.
- \* طاهرپور، جواد، رجبی، فاطمه. (۱۳۹۴). رقابت در عرصه سیاسی و تاثیر آن بر رشد اقتصادی، پژوهشنامه اقتصادی، ۱۵(۵۹)، ۳۵-۵۶.
- \* عبدی، مصطفی، کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۴)، ۲۳-۴۴.
- \* عرب یار محمدی، جواد و اسماعیلی خوشمردان، علی (۱۳۹۹)، شاخص‌های حکمرانی خوب و ارزیابی وضعیت ایران، پژوهشکده امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- \* علوی، سید محمد (۱۳۹۸)، ستار العیوب حسابرسی، حسابدار رسمی، شماره ۴۸، ۱۷-۲۱.
- \* فاضلی محمد، فتاحی سجاد، زنگان رفیعی سیده نسترن. توسعه اجتماعی، شاخص‌ها و جایگاه ایران در جهان. مطالعات توسعه اجتماعی-فرهنگی. ۱۳۹۲؛ ۲ (۱)، ۵۹-۱۸۲.
- \* فخاری، حسین، رجب دری، حسین، خانی ذلان، امیررضا. مطالعه نقش ارتباط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۷؛ ۲۵(۲)، ۲۳۳-۲۵۰.
- \* فخاری، حسین؛ مهدی مهرابی؛ مالک ییلویی خمسلویی و احمد قاسمی، (۱۳۹۴)، عوامل مؤثر بر گزارشگری پایداری شرکتها، سومین کنفرانس بین المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، دانشگاه شهید بهشتی.
- \* فیروزجائیان، علی اصغر، شریفی، پرویز. (۱۳۹۶). تحلیل تنبلی دانشگاهی به‌مثابه تنبلی اجتماعی در میان دانشجویان دانشگاه مازندران! جامعه‌شناسی کاربردی، ۲۸(۴)، ۵۳-۷۰.
- \* قاسمی، محسن (۱۳۹۴)، گذشته، اکنون و آینده حسابرسی در چین، مجله مجله حسابدار، شماره‌های ۲۷۶ و ۲۷۷، ۴۹-۵۵.
- \* قاسمی، محسن (۱۳۹۵)، آیا سازمان حسابرسی، مستقل عمل کرده است؟، اقتصاد آنلاین. لینک خبر: <https://www.eghtesadonline.com/n/rgb>
- \* قنبرپور لیموئی، ریحانه؛ جواد صنعتی نیا و سمیه احمدی زاده، (۱۳۹۴)، وضعیت و مشکلات حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی در ایران، کنگره بین المللی مدیریت، اقتصاد و توسعه کسب و کار، تبریز، دبیرخانه دائمی کنگره.
- \* کبیری، مسعود. (۱۳۸۸). مدل‌های کاربست یافته‌های پژوهشی و نقش آن‌ها در مدیریت پژوهشی؛ به‌مثابه یک حوزه میان رشته‌ای. مجله: مطالعات میان رشته‌ای در علوم انسانی، ۱۴۷-۱۶۸.
- \* کردستانی غلامرضا، رحیمیان نظام الدین، شهرابی شاهرخ. (۱۳۹۵). شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیات استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، دانش حسابرسی، ۱۶ (۶۵)، ۴۷-۷۵).
- \* کرمخانی، زینب، صالحی عمران، ابراهیم، هاشمی، سهیلا، مهرعلی زاده، یدا (۱۳۹۷). واکاوی موانع رویکرد مشاوره حرفه‌ای در دانشگاه‌های ایران با تاکید بر برنامه ریزی آموزشی. مطالعات برنامه ریزی آموزشی ۷(۱۴)، ۲۸-۴۷.
- \* کرمی قلعه سیدی، مریم، صالحی، اله‌کرم. (۱۳۹۷). اثرات تغییرات اجتماعی بر توسعه حسابداری. حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۸)، ۷۹-۹۲.
- \* کمالی، یحیی. (۱۳۹۵)، بررسی نقش شفافیت اقتصادی در تقویت فرهنگ مالیاتی، نشریه راهبرد توسعه، شماره ۴۶، ۲۰۲-۲۲۰.
- \* لاری دشت بیاض، محمود؛ مهدی نیک اختر و سمیرا بلوچی، (۱۳۹۲)، وضعیت اساتید حسابداری: هرم رتبه علمی، چالش‌های ارتقاء علمی و شرایط کاری، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد، [https://www.civilica.com/Paper-IAAC11-IAAC11\\_013.html](https://www.civilica.com/Paper-IAAC11-IAAC11_013.html)
- \* محقر، علی؛ جعفرنژاد، احمد؛ مدرس یزدی، محمد و صادقی مقدم؛ محمدرضا. (۱۳۹۲)، ارائه الگوی جامع هماهنگی اطلاعاتی شبکه تأمین خودروسازی با استفاده از روش فراترکیب، مدیریت فناوری اطلاعات، ۵(۴)، ۱۶۱-۱۹۴.
- \* محمد حسین پور، رسول و باقری نویسی، رضا، افضل‌ی شهری، محمد. (۱۳۹۶). بررسی دلایل ارتکاب سرقت ادبی و راه‌های پیشگیری از آن در جامعه علمی ایران: دیدگاه سردبیران، اساتید و دانشجویان، پژوهش‌های زبانشناختی در زبانهای خارجی ۷(۲). ۵۵۵-۵۸۸.
- \* مسعودی، محمدباقر، معمری، ابراهیم، معمری، فرهاد. (۱۳۹۷). سنجش و رتبه‌بندی شاخص‌های توسعه فرهنگی در شهرستان‌های استان گستان، مجله آمایش جغرافیایی فضا، ۸(۲۸)، ۲۰۹-۲۲۲.
- \* مسیح ابادی، ابوالقاسم و محمدصادق صادقی، (۱۳۹۴)، مشکلات در زمینه اعتلای آموزش حسابداری و راه

- of socio-economic transformation in the Middle East: The case of Jordan, *International Journal of Educational Management*, 31(6):736-751.
- \* Ashrafi, J. and Ghanib, W. (2005), Accounting development in Pakistan, *The International Journal of Accounting*, 40(2):175-201
- \* Baumeister, Roy. Leary, Mark. (1997). Writing narrative literature reviews. *Review of General Psychology* 1(3):311-320. Publisher: American Psychological Association.
- \* Belkaoui, (1989). Cultural Determinism and Professional Self- Regulation in Accounting: A Comparative Ranking, *Research in Accounting Regulation*, 3: 93-101.
- \* Ben Slama, F. and Klibi, M.F. (2017), Accounting development in a changing environment: the case of Tunisia, *International Journal of Law and Management*, 59(5): 756-775.
- \* Bloomfield, Robert J. (2008), Accounting as the Language of Business, *Accounting Horizons*, 22 (4): 433-436
- \* Cerne K (2009), Influential factors of country's accounting system development, *Pregledni rad review*, UDK1, 22 (2): 675-71.
- \* Choi, D.S.F., Mueller, G.G., (1992), *International Accounting*. (New Jersey: Prentice- Hall).
- \* CICPA, Development Plan of Accounting Sector in China (2016-2020), available at: <http://www.cicpa.org.cn/BNIE/201611/W020170518565169211102.pdf>
- \* Deng, S., and Macve, R.H., (2018). How China Has Built an Accounting and Auditing Profession with Potential Global Impact. Available at SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3102253>
- \* Doupink, T.S., and Salter, S.B. (1995). External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development. *The International Journal of Accounting Education and Research*, VOL30, :189-207
- \* Duke, C. (2002), *Managing the Learning University*. Buckingham, England/Philadelphia, PA: The Society for Research into Higher Education & Open University Press, 2002. 176 pp
- \* Eddie, I.A. (1989). The Association between Cultural Values and Accounting Systems Characteristics in the Asia- Pacific Region: A Exploratory Study, Paper Presented at the American Accounting Association Annual Conference, Honolulu.
- \* Elbayoumi, A.F., Awadallah, E.A., & Basuony, M.A.K. (2019). Development of Accounting and Auditing in Egypt: Origin, Growth, Practice and Influential Factors. *The Journal of Developing Areas* 53(2).
- \* Gray, S.J., and Vint, H.M. (1995). The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence, *Asia- Pacific Journal of Accounting*: 33-43.
- \* HassabElnaby, H. R., Epps, R. W., & Said, A. A. (2003). The impact of environmental factors on accounting development: an Egyptian longitudinal study. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(3), 273-292.
- کارهایی برای بهبود آن، نخستین همایش بین المللی حسابداری، اقتصاد و بانکداری، تهران، مرکز همایش های توسعه ایران، [https://www.civilica.com/Paper-CAEI01-CAEI01\\_011.html](https://www.civilica.com/Paper-CAEI01-CAEI01_011.html)
- \* مشهدی قره قیبه، هادی، بنی مهد، بهمن، فرقاندوست حقیقی، کامبیز، مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)، ۱۶۱-۱۴۷.
- \* مقدس پور، هنگامه، ابراهیمی کردلر، علی (۱۳۹۲). تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۰)، ۷۳-۱۰۶.
- \* مقدم چوکانی، نگین، امیرخانی، طیبه. (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای شفافیت بودجه در ایران، فصلنامه علوم مدیریت ایران، ۱۳(۵۲)، ۶۹-۴۱.
- \* میزگرد مجله حسابرسی (۱۳۹۶)، اخلاق و رفتار حرفه ای برای خدمات غیراطمینان بخش، شماره ۱۹، ۳۸-۴۹.
- \* نادریان، هوشنگ (۱۳۹۸)، شرایط کنونی حرفه حسابرسی و مزایای نهادناظر، مجله حسابدار رسمی، شماره ۴۸، ۷-۹.
- \* ناصری، احمد، فتحی، معصومه. (۱۳۹۷). بررسی عوامل موثر بر گرایش دانشجویان ارشد حسابداری به سرقت علمی، پژوهش های تجربی حسابداری، ۷(۴)، ۱-۲۰.
- \* نجاتی، وحید (۱۳۹۱)، بررسی شاخص های عصب شناختی فرهنگ مردم ایران و تدوین کاربردی های آن در طراحی الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت، طرح پژوهشی، مرکز بررسی های استراتژیک ریاست جمهوری.
- \* نظرزاده زارع، محسن، پورکریمی، جواد، ذاکر صالحی، غلامرضا. (۱۳۹۵). بررسی مولفه های دانشگاه کلاس جهانی در ایران: پیمایشی در دانشگاه های جامع کشور، سیاست علم و فناوری، ۸(۳)، ۱۳-۲۴.
- \* نیکبخت، محمدرضا، عسگری موسوی سنگ چشمه، سید. (۱۳۹۱). بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱(۳)، ۱۱۷-۱۲۸.
- \* وثوقی، منصور، آرام، هاشم، سلمانی، گودرز. (۱۳۹۱)، بررسی موانع ساختاری در جهت شکل گیری و ارتقاء توسعه فرهنگی در ایران؛ چالشها و راهکارها. مطالعات توسعه اجتماعی ایران، ۴(۳)، ۸۱-۹۶.
- \* ب - انگلیسی
- \* Alsharari, N.M. (2017), The development of accounting education and practice in an environment

- \* Salter, s.B., and Niswander, F., "Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's (1988) Theory, Journal of International Business Studies Second Quarter: 379-397.
- \* Saudagaran, S.M., (2004), International Accounting: A User Perspective, (Australia: Thomson South – Western)
- \* Sharma, S. D. (2007), "Democracy, Good Governance, and Economic Development", Taiwan Journal of Democracy, 3(1): 29-62.
- \* Suderwan, M, and Timothy J. Fogarty (1996), Culture and Accounting in Indonesia: An Empirical Examination", The International Journal of Accounting, 31(4):463-481.
- \* Youngh.M.(2013). Cultural Influences on Accounting and Its Practices, Ph.D. Thesis, Liberty University, Lynchburg, United States
- \* Zarsekei, M., (1996) Spontaneous Harmonisation Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", Accounting Horizons, 10(1):18-37.
- \* Zhang .G (2005), Environmental Factors in China's Financial Accounting Development since 1949, Doctoral Thesis, Erasmus University Rotterdam.
- \* <http://www.worldbank.org/wbi/governance/about.htm#approach>
- \* <https://www.smtnews.ir/macroeconomics/397-%D9%85%DA%A9%D8%AA%D8%A8-%D8%A7%D9%82%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%AF%DB%8C-%D8%A7%DB%8C%D8%B1%D8%A7%D9%86-%DA%86%DB%8C%D8%B3%D8%AA%D8%9F.html>
- \* [https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2019/world-ranking#!page/0/length/25/locations/IR/subjects/3117/sort\\_by/rank/sort\\_order/asc/cols/stats](https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2019/world-ranking#!page/0/length/25/locations/IR/subjects/3117/sort_by/rank/sort_order/asc/cols/stats)
- \* Jui .l & Wong, J.(2015), "The Past, Present, and Future of Auditing in China", The CPA Journal: 14-17.
- \* Khlif, H. (2016). "Hofstede's cultural dimensions in accounting research: a review", Meditari Accountancy Research, Vol. 24 No. 4, pp. 545-573.
- \* Kitagawa F (2005) Entrepreneurial Universities and the Development of Regional Societies: A Spatial View of the Europe of Knowledge. Higher Education Management and Policy 17 (3): 65-89
- \* Lateef, K. S. (1992). Comment on governance and development. by Beetninger, Proceedings of the World Bank Annual Conference on Development Economics, Washington D.C, p. 295. World Bank,
- \* Lim.Th.c. Lim,X.Y.,and Zhao.D.(2012).The Effect of Culture on Accounting System'sin China. International Journal of Management Sciences and Business Research.I (10):74-84.
- \* Noravesh, I., Dianati Dilami, Z. and Bazaz, M.S. (2007), The impact of culture on accounting: does Gray's model apply to Iran?, Review of Accounting and Finance, Vol. 6 No. 3, pp. 254-272
- \* Oriol Amat, John Blake, P, Wraith andE, Oliveras.(1996) .Dimension of National Culture and the Accounting Environment: The Spanish Case, available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=189430](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=189430)
- \* Pawlowski, Krzysztof ,(2009),The "Fourth Generation University" as a Creator of the Local and Regional Development, Higher Education in Europe, 34(1):51-64
- \* Qureshi, M.G. and Ahmed, E. (2012), "The Interlinkages between Democracy and Per Capita GDP Growth: A Cross Country Analysis", PIDE Working Papers, No. 85.
- \* Riahi, O and Khoufi, W. (2015). The role of the economic and behavioral circumstances in the IAS/IFRS's adoption:the case of developing countries, International Journal of Accounting and Economics Studies, 3 (1): 69-77
- \* S.J.Gray., L.g.Cambell., J.C.Shaw.(1984). International Financial Reporting: A Comparative International Survey of Accounting Requirements and Practices in30 Countries", MacMillan.
- \* Saini, M. and Shlonsky, A. 2012. Systematic Synthesis of Qualitative Research. Oxford University Press, New York, 224 p. Available at:<http://dx.doi.org>.

## یادداشت ها

<sup>1</sup> Accounting Development

<sup>2</sup> The gross national product per capita (PGNP)

<sup>3</sup> Enterprise Accounting System

<sup>4</sup> institutional economic theory

<sup>5</sup> Traditional review

<sup>6</sup> critical appraisal skills programme (CASP)

<sup>7</sup> <https://www.scimagojr.com/>

<sup>8</sup> H Index

<sup>9</sup> Proactive

<sup>10</sup> <http://www.childrensuniversity.manchester.ac.uk/>

<sup>11</sup>

<https://www.studentmoney.uillinois.edu/AboutSMMC/mission>

<sup>12</sup> University Putra Malaysia (UPM)

<sup>13</sup> Kit Bijak Wang: Anak Bijak Cerdik Duit

<sup>14</sup>

[http://www.upm.edu.my/news/upm\\_creates\\_financial\\_management\\_kit\\_for\\_kids-24933?L=en](http://www.upm.edu.my/news/upm_creates_financial_management_kit_for_kids-24933?L=en)

<sup>15</sup> <https://www.ed.ac.uk/about/sustainability/what-we-do>

<sup>16</sup> <https://www.ku.edu.tr/en/about-ku/socialresponsibility>

<sup>17</sup> <https://www.colorado.edu/business/programs/undergraduate-areas-emphasis/management-and-entrepreneurship/management-and-0>

<sup>18</sup> <https://www.westminster.ac.uk/about-us/our-university/vision-mission-and-values/corporate-social-responsibility>

<sup>19</sup> Western Washington university

<sup>20</sup> seneca college

<sup>21</sup> University of Maryland

<sup>22</sup> University of New York

<sup>23</sup> Florida Atlantic University

<sup>24</sup>

<https://fs.khu.ac.ir/page/9750/%D9%85%D8%A7%D9%85%D9%88%D8%B1%DB%8C%D8%AA-%DA%AF%D8%B1%D9%88%D9%87-%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%AF%D8%A7%D8%B1%DB%8C>

- <sup>25</sup> Pushing system
- <sup>26</sup> China's Ministry of Finance (MOF)
- <sup>27</sup> Sino-foreign cooperative accounting firms
- <sup>28</sup> The Chinese Institute of Certified Public Accountants
- <sup>29</sup> EIU Democracy Index 2019 - World Democracy Report
- <sup>30</sup> pluralism
- <sup>31</sup> civil liberties
- <sup>32</sup> political culture
- <sup>33</sup> full democracies
- <sup>34</sup> flawed democracies
- <sup>35</sup> hybrid regimes
- <sup>36</sup> authoritarian regimes
- <sup>37</sup> Good Governanc
- <sup>38</sup> Good Governance Index (GGI)
- <sup>39</sup> Voice and Accountability
- <sup>40</sup> Political Stability and Absence of Violence
- <sup>41</sup> Government Effectiveness
- <sup>42</sup> Regulatory Quality
- <sup>43</sup> Rule of Law
- <sup>44</sup> Control of Corruption
- <sup>45</sup> Participation
- <sup>46</sup> Rule of Law
- <sup>47</sup> Transparency
- <sup>48</sup> Accountability
- <sup>49</sup> Consensus Oriented
- <sup>50</sup> Equity and Inclusiveness
- <sup>51</sup> Effectiveness and Efficiency
- <sup>52</sup> Responsiveness
- <sup>53</sup> <https://info.worldbank.org/governance/wgi/Home/Reports>
- <sup>54</sup> International Budget Partnership
- <sup>55</sup> open Government Partnership (OGP)
- <sup>56</sup> Transparency International
- <sup>57</sup> Corruption Perception Index
- <sup>58</sup> <https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/iran/>
- <sup>59</sup> <https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/iran/>
- <sup>60</sup> Social Progress Index
- <sup>61</sup> Basic Human Needs
- <sup>62</sup> Foundations of Wellbeing
- <sup>63</sup> Opportunity
- <sup>64</sup> The Social Progress Imperative
- <sup>65</sup> <https://www.socialprogress.org/?tab=2&code=IRN>
- <sup>66</sup> sustainable development
- <sup>67</sup> World commission on environment and development
- <sup>68</sup> Social Interaction
- <sup>69</sup> Development Plan
- <sup>70</sup> The Chinese Institute of Certified Public Accountants