

تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری ارائه الگویی جهت همسویی تحقیقات، آموزش و عمل*

دکتر حسین اعتمادی** - دکتر حسین فخاری***

چکیده

مقاله از دو بخش تشکیل شده است. بخش اول به ارتباط بین تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری پرداخته و سپس با استفاده از روش تحلیلی الگویی را جهت همسویی تحقیقات با آموزش و عمل ارائه می‌کند. بخش دوم در رابطه با تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری از دیدگاه نمایندگان دو طیف تئوری و عمل از طریق پرسش‌نامه است. هم‌چنین در این بخش تفاوت بین تحقیقات انجام گرفته و اولویت‌های مطرح شده مورد بررسی قرار می‌گیرد.

یافته‌های بخش اول با ارائه تابع هنجاری راجع به تطابق آموزش با نیازهای عملی و مستند کردن آموزش به نتایج تحقیقات، همراه بوده و در نهایت مدل کاربردی جهت ایجاد هماهنگی بین تئوری و عمل ارائه می‌نماید.

یافته‌های بخش دوم که از طریق تحقیق پیمایشی با استفاده از پرسش‌نامه به دست آمده است نظرسنجی‌ای از نمایندگان طیف تئوری (اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی، محققین سازمان حسابرسی) و طیف عملی (مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس) بر مبنای نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده می‌باشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که شکاف زیادی بین دیدگاه‌های نمایندگان طیف تئوریک و عملی راجع به اولویت‌های تحقیقاتی وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: تحقیقات حسابداری، آموزش، عمل حسابداری، مدل هنجاری، مدل همسویی، اولویت‌های تحقیقاتی

* این مقاله مستخرج از رساله دکتری تحت عنوان «تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری، ارائه الگویی جهت همسویی تحقیقات، آموزش و عمل» است.

** استادیار دانشگاه تربیت مدرس

*** عضو هیئت علمی دانشگاه مازندران

مقدمه

از هم‌گسیختگی، نامرتب بودن و ناکارآمدی تحقیقات حسابداری به همراه محتوای آموزشی نامناسب که معمولاً مبتنی بر ترجمه کتاب‌های لاتین است و هم‌چنین فایده‌مندی حسابداری تنها از جهت الزام قانونی و مشخص نبودن جایگاه حرفه در نظام تصمیم‌گیری شرکت‌ها عواملی است که بررسی ارتباط بین سه عنصر تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری را ضروری می‌سازد. بازنگری سه عنصر فوق در نظام حسابداری ایران نشان می‌دهد که هر یک از این عوامل در انزوا به‌سر می‌برند به گونه‌ای که چنین انزوایی منجر به کاهش محبوبیت این رشته دانشگاهی در بین محققین و دانشگاهیان شده است. لذا لازم است تا راه‌حل‌های مناسبی با توجه به رویکردهای مختلف توسعه حسابداری جهت ایجاد ارتباط بین تحقیقات، آموزش و عمل به کار گرفته شود. هماهنگی بین محتوای آموزش و نیازهای عملی، مستند کردن محتوای آموزشی به نتایج تحقیقات، سرپرستی تحقیقات حسابداری نمونه‌های از این راه‌حل‌هاست.

بدیهی است که سرپرستی تحقیقات مستلزم سیاست‌گذاری، اجرا و کنترل و نظارت بر تحقیقات حسابداری خواهد بود. در این راستا شناسایی نیازها و اولویت‌بندی تحقیقات نقش به‌سزایی خواهد داشت. چرا که علاوه بر امکان برنامه‌ریزی تحقیقات، موجب مصرف بهینه منابع تحقیقات کشور خواهد شد. بازنگری ادبیات تحقیقات مالی و حسابداری نشان می‌دهد که در رابطه با موضوع فوق اگر چه تحقیقاتی تا کنون در ایران انجام نگردیده ولی در کشورهای دیگر موضوعاتی با عناوین و یا محتوای مشابه انجام شده است. نگاره شماره یک مطالعات انجام شده و یافته‌های حاصله را به اختصار نشان می‌دهد.

نگاره شماره ۱. خلاصه مطالعات قبلی انجام شده راجع به موضوع تحقیق

محققین	موضوع تحقیق	سال	یافته‌ها و نتایج تحقیق
روبرت استرلینگ ^۱	تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری	۱۹۷۲	۱. تحقیقات از آموزش و عمل فاصله گرفته است. ۲. آموزش و عمل با هم مطابقت دارند. ۳. گنجاندن نتایج تحقیقات در کتب درسی جهت تحقیق مدار کردن کتاب‌های آموزشی
انجمن آمریکایی حسابداران رسمی	بررسی نگرش اعضای انجمن راجع به محتوی متوی آموزشی دروس دانشگاهی	۱۹۸۹	۱. مهم‌ترین مسئله‌ای که حسابداران رسمی در آموزش یا دانشگاه با آن روبرو هستند این واقعیت می‌باشد که دانشگاه از حرفه جدا افتاده است. ۲. بیشتر تحقیق‌های حسابداری در زمان کنون با دنیای واقعی حسابداری رابطه معقولی ندارند. ۳. اغلب مدرسین دانشگاه‌ها با افراد حرفه‌ای رابطه متقابل ندارند.
گابریل رامیرزو دیوید دولدن ^۲	نیازهای تحقیقاتی در امور مالی از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها	۱۹۹۰	۱. شناسایی نیازهای تحقیقاتی مدیران مالی. ۲. اولویت‌بندی نیازهای تحقیقاتی از دیدگاه مدیران مالی. ۳. شناسایی تفاوت نیازهای تحقیقاتی بر اساس سطوح مدیران شرکت‌ها. ۴. ارائه محدوده‌های تحقیقاتی جدید برای تحقیقات آتی دانشگاهی.
دمسکی، دوپوچ لف، رونن ^۳	وضعیت تحقیقات دانشگاهی حسابداری	۱۹۹۱	۱. تحقیقات دانشگاهی حسابداری منجر به کمک در تصمیم‌گیری نمی‌شوند. ۲. تحقیقات حسابداری منجر به نوآوری نمی‌گردد. ۳. تقاضا برای تحقیقات حسابداری وجود ندارد و تحقیقات عرضه‌مدار هستند. ۴. علیرغم تلاش‌های تحقیقاتی حسابداری پیشرفتی از نظر انتخاب بهینه استاندارد حسابداری و ساختار بهینه سازمان‌های حسابداری حاصل نشده است.
چی وو چو ^۴	شناسایی عناوین مهم و معنی‌دار برای تحقیقات حسابداری	۲۰۰۲	عنوان ۲. تأثیر بر ادبیات دانش حسابداری داشته باشد. یعنی: - پر کردن شکاف‌های تئوریک - ارائه نتایج غیرمنتظره - حل مسایل پیچیده حسابداری

1 Robert, Sterling

2 Gabriel G. Ramirez David A. Waldman Denisy Lasser

3 Demski, Dopuch Lev, Ronen

4 Chee W. Chow

یافته‌های تحقیقات مذکور نشان می‌دهد که شرط لازم جهت و مفید بودن یک تحقیق به ویژگی نوآوری و مربوط بودن نتایج تحقیق در حل مشکلات و نیازهای حرفه‌ای وابسته است. چنین یافته‌ای بیانگر اهمیت تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی جهت برنامه‌ریزی تحقیقات حسابداری در یک جامعه است. لذا در این تحقیق برآنیم تا به سؤالات زیر پاسخ دهیم.

۱. وضعیت تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری در ایران چگونه است؟
 ۲. استراتژی‌های هنجاری مناسب جهت هماهنگی سه عنصر فوق کدامند؟
 ۳. سرپرستی تحقیقات جهت سیاست‌گذاری و تدوین برنامه تحقیق دارای چه مدلی است؟
 ۴. نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی در تئوری و عمل کدامند؟
 ۵. آیا تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های نمایندگان طیف تئوری و عمل وجود دارد؟
 ۶. آیا بین تحقیقات انجام شده و اولویت‌های مطرح شده رابطه معنی‌داری وجود دارد یا خیر؟
- و نهایتاً پیشنهادهایی جهت کارائی تحقیقات حسابداری و ایجاد هماهنگی بین تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری ارائه می‌گردد.

وضعیت تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری در ایران

تحقیق، آموزش و عمل به‌عنوان سه عنصر اساسی در مطالعه حسابداری نقش مهمی را در تبیین وضعیت حسابداری در ایران خواهند داشت. علیرغم نقش مؤثر حسابداری در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی، جایگاه و موقعیت حسابداری در ایران به‌عنوان یک علم دانشگاهی، و هم‌چنین ابزار تصمیم‌گیری، مناسب نمی‌باشد.

به‌طور کلی دلایل این امر به عواملی چون:

۱. ابهام نقش علمی رشته حسابداری در حل مشکلات مالی کشور.
۲. عدم اعتقاد به نقش و اثربخشی حسابداری در توسعه کشور از جهت گزارش‌گری فعالیت‌های مالی.
۳. عدم وجود سازمان‌های مستقل حرفه‌ای غیردولتی.
۴. عدم ارتباط صنفی مستمر بین اعضای حرفه.
۵. عدم وجود سیستم‌های کنترلی جهت ارائه خدمات حرفه‌ای و هم‌چنین مسؤولیت پاسخ‌گویی حسابداران، مربوط می‌باشد. اما به‌منظور تبیین دقیق‌تر کارکردهای

حسابداری در جامعه، وضعیت حسابداری از دو جنبه علمی و حرفه‌ای مورد بررسی قرار می‌گیرد.

وضعیت علمی حسابداری

وضعیت علمی حسابداری در کشور که در قالب فعالیت‌های آموزشی و تحقیقات خلاصه می‌شود فاقد ویژگی‌های مناسب به‌عنوان یک علم دانشگاهی و هم‌چنین مربوط بودن است.

آموزش

فعالیت‌های آموزشی که در حال حاضر به دوره‌های تحصیلی دانشگاهی و برگزاری دوره‌های کوتاه مدت و سمینارهای آموزشی محدود شده است تا حدود زیادی از نیازهای حرفه‌ای فاصله گرفته و فاقد کارایی از جهت رفع نیازها می‌باشد. این ویژگی‌ها به گونه‌ای است که در حال حاضر اکثر کتاب‌های آموزشی دانشگاهی حاوی مطالبی ترجمه شده از استانداردهای کشورهای پیشرو حسابداری است. محتوایی که حتی با استانداردهای ملی تطابق ندارد.

هم‌چنین بخش دیگری از فعالیت‌های آموزشی که به برگزاری دوره‌های کوتاه مدت مربوط می‌شود. فاقد ویژگی مناسب علمی بوده و معمولاً شرکت افراد در این دوره‌های به قصد انتفاع از مزایای مادی است. برگزاری سمینارها به‌عنوان نوع دیگری از فعالیت‌های آموزشی به گونه‌ای است که معمولاً تأثیر مثبتی را بر روند حرکت و توسعه حسابداری کشور نداشته و فاقد هر گونه استمرار و پیوستگی موضوعی و یا فایده‌مندی عملی جهت حل مشکلات حرفه‌ای است.

با توجه به شرایط مذکور، به نظر می‌آید که آموزش حسابداری در کشور مقوله مجزایی از تحقیق و عمل حسابداری می‌باشد.

این جدایی به تفاوت‌های محتوای مطالب آموزشی با نیازهای عملی و عدم وجود رابطه بین تحقیقات و محتوای آموزشی مربوط می‌شود.^۱

۱. اگرچه در حال حاضر تلاش‌هایی در جهت تدوین استانداردهای ملی به‌عمل آمده است ولی به دلیل کمبود کتاب آموزشی و هم‌چنین راهنمای به‌کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری، مقوله آموزش از آن‌ها بی‌بهره مانده است. البته تدوین استانداردها بدون ذکر تحقیقات انجام شده و انتشار یافته‌های آن‌ها تناسب چینی استانداردهایی با شرایط اقتصادی ایران را زیر سؤال می‌برد.

ضعف دیگر نظام آموزشی حسابداری به یکسان بودن محتوای دروس دانشگاهی در تمامی مناطق کشور، و تخصصی نبودن آن است موضوعی که سبب شده تا نظام آموزشی نیروی انسانی را تربیت نماید که فاقد مهارت‌ها و توانایی‌های حرفه‌ای مناسب باشد.

تحقیقات

تحقیقات حسابداری در کشور که به تحقیقات دانشگاهی محدود شده است اصولاً بر دو دسته است. دسته اول تحقیقاتی است که توسط دانشجویان تحصیلات تکمیلی به جهت الزام تحصیلی انجام می‌گردد. این گونه تحقیقات که معمولاً به صورت الزامی است به دلیل جهت‌دار نبودن و از هم گسیختگی و حتی در بعضی از مواقع قابل اتکا نبودن، فاقد ویژگی نوآوری و مربوط بودن است با توجه به نبود برنامه جامع تحقیقات حسابداری و نامشخص بودن متولی تحقیقات اصولاً تحقیقات دانشگاهی در راستای تحقیقات کشورهای پیشرو حسابداری قرار دارد چنین تسلطی به وضوح در روند تحقیقات حسابداری دانشگاه‌های ایران در سال‌های اخیر مشهود است به گونه‌ای که موضوعی از دیدگاه مسؤلان آموزش جهت تحقیق مناسب تلقی می‌گردد که در راستای تحقیقات کشورهای پیشرو قرار داشته باشد.

به گفته ریتر^۱: «به دلیل تعامل دانشگاه‌های غیرآمریکایی با دانشگاه‌های آمریکایی اگر نقص ساختاری در روند تحقیقات فعلی حسابداری در آمریکا وجود داشته باشد صادرات چنین فرهنگی منجر به عدم پیشرفت حسابداری در سایر نقاط جهان خواهد شد» (ریتر، ۲۰۰۲: ۲۴).

بدیهی است با توجه به انتقادهای موجود نسبت به روند تحقیقات در سال‌های اخیر چنین انتقادهایی بر تحقیقات تقلیدی کشور ما نیز وارد خواهد بود.

از مشکلات دیگر تحقیقات حسابداری می‌توان به عدم حمایت سازمان‌ها و شرکت‌های حرفه‌ای نسبت به انجام تحقیقات، و هم‌چنین فقدان فرهنگ حمایتی نسبت به انجام تحقیق خصوصاً در مرحله جمع‌آوری داده‌ها و فراهم آوردن تسهیلات اولیه اشاره نمود. به گونه‌ای که در حال حاضر اندک محققین حسابداری (دانشجویان) به دنبال انتخاب موضوعاتی هستند که دسترسی به داده‌های اولیه آن آسان باشد.

دسته دوم به تحقیقات انجام شده توسط اعضای هیئت علمی مربوط می‌گردد. این گونه تحقیقات که معمولاً به ندرت انجام می‌گیرد، تحقیقاتی است که به طور کلی در چارچوب نیازها و اولویت‌های کشور نبوده و در چارچوب رفع نیازهای جامعه جایگاهی را برای آن

نمی‌توان یافت. بدیهی است که چنین انزوایی برای تحقیقات دانشگاهی، سبب گردیده که علاوه بر ناکارآمدی و مؤثر نبودن تحقیقات، اندک منابع تحقیقاتی کشور نیز به شکل بهینه مصرف نگردد.

عمل و حرفه حسابداری

ابهام در درک نقش و اهمیت حسابداری در چارچوب تصمیم‌گیری‌های شرکت‌ها سبب گردیده که حرفه حسابداری برخلاف کشورهای پیشرو دارای جایگاه مشخص و شفاف در نظام اقتصادی کشور نباشد به گونه‌ای که در حال حاضر اهمیت کار آن‌ها در شرکت‌ها اغلب از جهت الزام قانونی و جوابگویی مدیران نسبت به قانون، مفید تلقی می‌گردد. بدیهی است که چنین نقش حسابداری را از یک وضعیت پویا به حالت ایستا درخواهد آورد. نقشی که با پیشرفت تکنولوژی و ظهور کامپیوتر و بکارگیری آن‌ها در امور مالی پررنگ‌تر شده است.

از جمله مشکلات دیگری که در حال حاضر حرفه حسابداری با آن روبرو است می‌توان به عدم امکان ارتباط صنفی و حرفه‌ای مستمر بین حسابداران و هم‌چنین فقدان سازمان‌های مستقل حرفه‌ای و عدم ارتباط بین افراد حرفه‌ای با نظام‌های آموزشی و تحقیقات کشور اشاره کرد. موضوعاتی که سبب گردیده تا حرفه حسابداری و حسابداران نقشی مؤثر در تصمیم‌گیری‌های عملی نداشته باشند و وضعیت و نقش آن‌ها در روند فعالیت‌های جامعه بدرستی تبیین نگردد.

در هر حال با توجه به وضعیت فعلی چه استراتژی باید انتخاب نمود.

آیا باید در ادامه روند تحقیقات کشورهای دیگر علیرغم تمامی ضعف‌ها به تقلید آموزش، عمل، تحقیقات حسابداری ادامه داد؟

یا باید استراتژی دیگری با توجه به مشکلات حسابداری ایران اتخاذ نمود؟

یا منتظر انتقال تکنولوژی با توجه به جهانی شدن بازارهای کالا و خدمات بود؟

یا به سرپرستی تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری اقدام نمود و براساس این

سرپرستی برنامه تحقیقات جامعی برای حسابداری تدوین و سیاست‌گذاری و اجرای نمود؟

والاس^۱ و بریستون^۲ رویکرد سه‌گانه‌ای را جهت رشد و توسعه حسابداری ارائه می‌نمایند.

1. Wallace

2. Briston

۱. رویکرد وابستگی، ۲. رویکرد اتکاء به خود با کمک خارجی، ۳. رویکرد اتکاء به خود بدون کمک‌های خارجی

به گفته آن‌ها: «رویکرد وابستگی به معنای انتقال منابع مالی، پرسنلی، تکنولوژیکی و سیستم‌های اداری و حسابداری از یک کشور پیشرفته (مثل انگلیس، فرانسه، پرتغال) به یک کشور در حال توسعه (کنیا، سنگال، آنگولا) است با این هدف که چنین کمکی منجر به انگیزه توسعه در کشورهای در حال توسعه گردد» (والاس و بریستون، ۱۹۹۲: ۲۰۷).

آن‌ها معتقدند که چنین رویکردی بندرت منجر به توسعه حسابداری در کشورهای در حال توسعه می‌گردد.

آن‌ها دلایل این امر را ناشی از:

الف) عدم دریافت آموزش کافی توسط پرسنل بومی.

ب) جدایی سریع افراد آموزش دیده از پیکره سازمان‌های دولتی و خروج مهارت‌های فراهم آمده از پیکره دولت.

ج) مربوط نبودن آموزش‌های انتقالی از طرف افراد تعلیم‌دهنده که معمولاً از کشورهای پیشرو می‌باشند، می‌دانند.

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

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

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

علیرغم وجود چنین رویکردی آن‌ها معتقدند که به دلیل محدودیت‌های خاص موجود در کشورهای خواهان استقلال، تحقق چنین امری مشکل است موانع جدی که آن‌ها در این راستا برمی‌شمرند عبارتند از:

الف: عدم وجود نگرش مثبت نسبت به پیشرفت حسابداری بر مبنای اتکاء به خود توسط افراد جامعه.

ب: وجود نارسایی‌های حاد اداری و موانع اجتماعی توسعه حسابداری از جمله نبود تقاضا برای تحقیقات و عدم تمایل افراد متنفذ جامعه نسبت به بهبود وضعیت حسابداری.

ج: شیوع گسترده فساد اداری و حاکمیت روابط به جای ضوابط و منزلت پایین محققین و وجود تبعیض با ملاک‌های غیر از شایستگی (والاس و بریستون، ۱۹۹۳: ۲۰۸-۲۰۶) در حال حاضر وضعیت حسابداری کشور بیانگر پذیرش رویکرد خوداتکایی بودن کمک کشورهای خارجی است ولیکن به دلیل عدم وجود توانائی‌های مهارتی و دانشی سطوح بالا و همچنین فقدان نگرش مثبت نسبت به دورنمای پیشرفت حسابداری با توجه به عملکرد آن در سال‌های گذشته تحقق چنین امری مشکل است به گونه‌ای که در حال حاضر تحقیقات و آموزش و عمل حسابداری در ایران به صورت فعالیت‌های مجزا درآمده است.

وضعیت انزوایی تحقیقات، آموزش و عمل نسبت به یکدیگر سبب گردیده که رابطه تکمیل‌کنندگی را که در ادبیات حسابداری به آن اشاره می‌گردد را نتوان برای حسابداری ایران متصور شد (استرلینگ، ۱۹۷۳). در هر حال با توجه به وضعیت فوق استراتژی که می‌توان برای ایجاد ارتباط و هماهنگی بین سه عامل فوق در نظر گرفت تطابق تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری است تا از این طریق شاهد روابط تکمیل‌کنندگی و مصالحه بین تحقیق آموزش و عمل حسابداری باشیم.

جهت تشریح بهتر موضوع تابع توصیفی تحقیقات فعلی حسابداری را به همراه تابع هنجاری پیشنهادی ارائه می‌دهیم.

$$T(X) \xrightarrow{\quad} E(X) \quad P(Y) \quad R(Z)$$

تابع توصیفی، تحقیق، آموزش و عمل حسابداری در شرایط فعلی.

$$T(X) \xrightarrow{\quad} E(X) \xrightarrow{\quad} P(X) \quad R(Z)$$

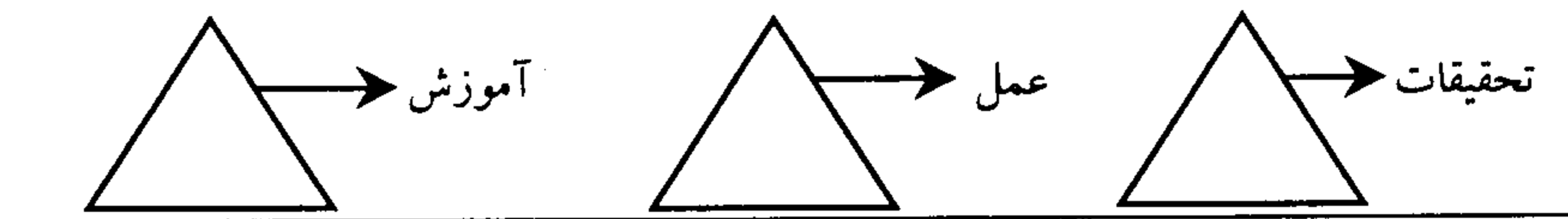
تابع توصیفی، تحقیق، آموزش و عمل حسابداری با فرض مصالحه بین آموزش و عمل.

$$R(X) \xrightarrow{\quad} E(X) \xrightarrow{\quad} P(x)$$

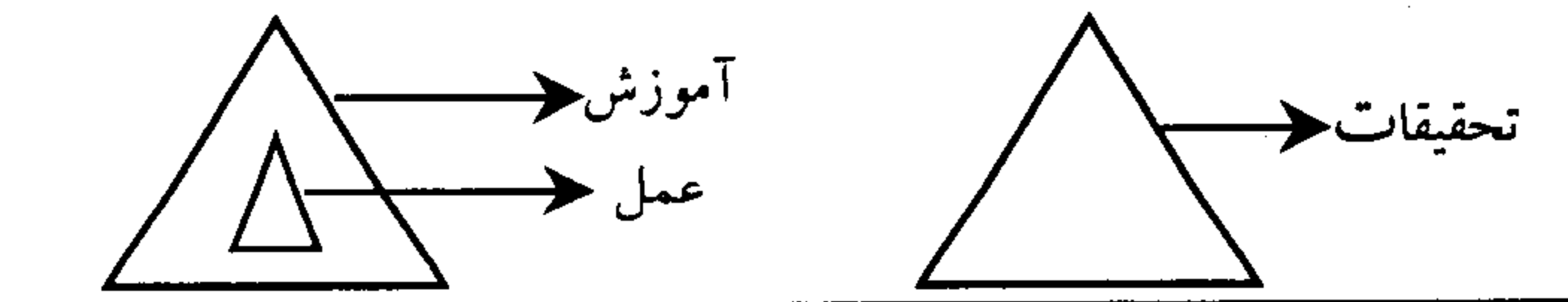
تابع هنجاری پیشنهادی جهت تطابق تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری.

هم‌چنان که از تابع اول مشخص است اگر موضوعی بنام (X) ترجمه گردد در دانشگاه‌ها تدریس می‌شود در حالی که در عمل موضوع Y مورد استفاده قرار می‌گیرد و در محافل دانشگاهی راجع به موضوع Z تحقیق به عمل می‌آید و این به معنای ناهماهنگی و

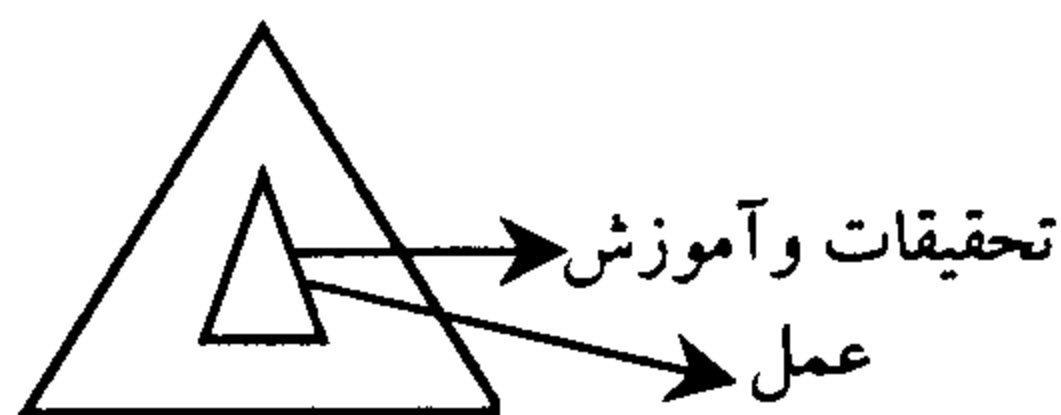
عدم ارتباط بین سه عنصر تحقیقات و عمل حسابداری است. شکل ۱، ۲ و ۳ زیر تابع توصیفی و هنجاری فوق را به طور مشخص تری نشان می‌دهد.



نمودار توصیفی وضعیت فعلی روابط تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری در ایران



نمودار توصیفی روابط تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری در ایران با فرض مصالحه آموزش و عمل



نمودار هنجاری رابطه تحقیقات آموزش و عمل حسابداری در ایران

هم‌چنان که در تابع هنجاری و نمودار مربوط به آن ملاحظه می‌گردد راه‌حل هماهنگی تطابق بین سه عنصر حسابداری، گنجانیدن تحقیقات در پروسه آموزش و عمل حسابداری و هم‌چنین تطابق محتوای آموزشی با نیازهای عملی است. بنابراین باید سعی شود تا علاوه بر آموزش نیازهای عملی، مطالب آموزشی مستند به تحقیقات انجام شده باشد. بدیهی است در این حالت علاوه بر وضعیت تکمیل‌کنندگی تحقیقات، آموزش و عمل، شاهد اعتبار علمی برای رشته حسابداری هم‌چون سایر علوم خواهیم بود. اما گاهی مواقع ممکن است نتایج تحقیقات با محتوای آموزش تطابق نداشته باشد. بدیهی است که در آن حالت رویه پذیرفته شده مبنای عمل خواهد بود. چنین حالتی در علوم دیگر نیز مثل پزشکی وجود دارد. در بسیاری از مواقع بین نتایج تحقیقات و نحوه عمل تفاوت‌های زیادی وجود دارد یا ممکن است تحقیقات به نتایج مثبتی منجر نگردد. اما به دلیل ارائه و گزارش تحقیقات در مرحله آموزش است که شاهد شکوفایی و تکامل روبروز علم پزشکی هستیم. به نظرمی‌آید که انتخاب چنین رویکردی در حسابداری نیز مناسب باشد.

به گفته مک دونالد^۱:

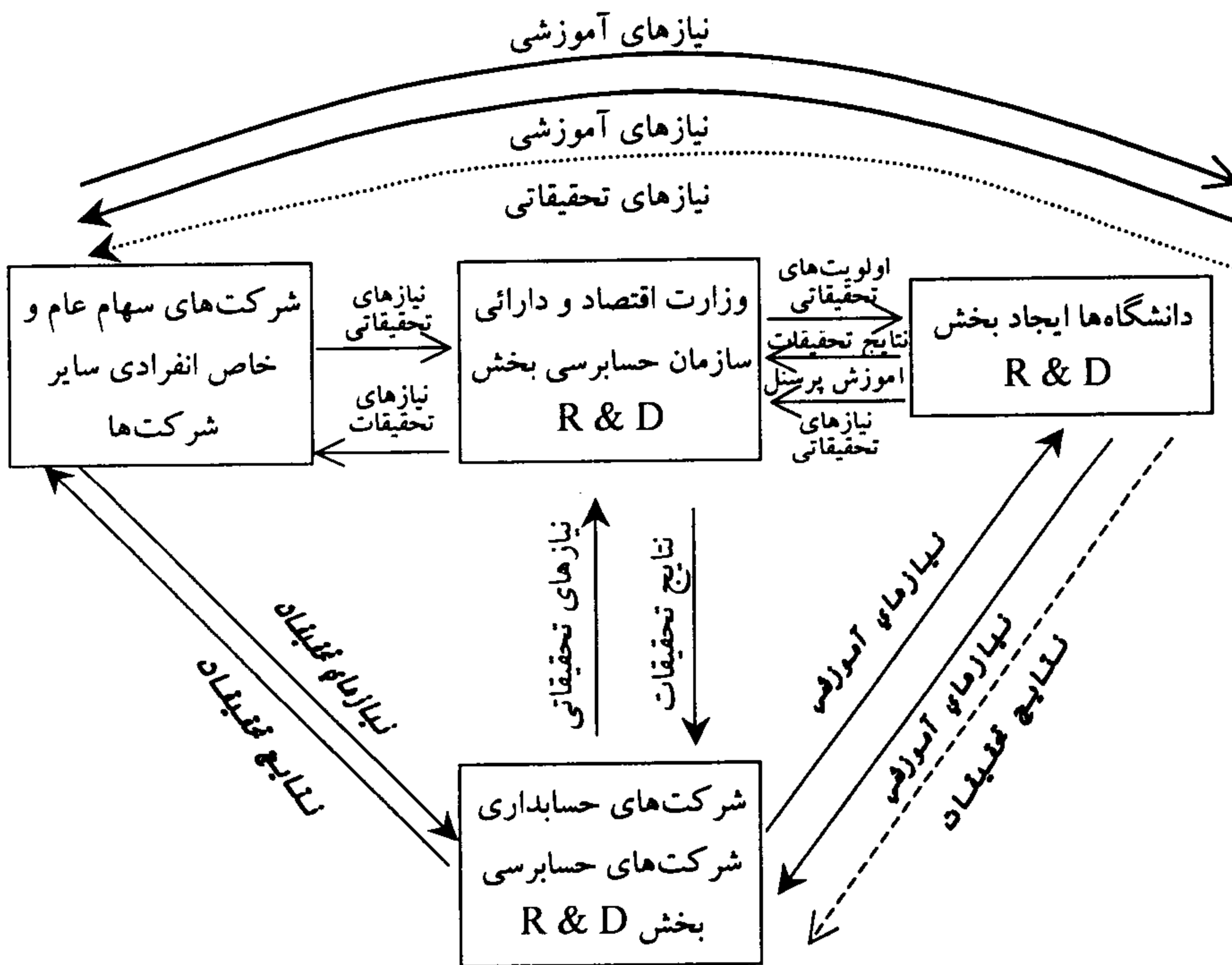
هدف آموزش حسابداری تنها تربیت نیروی انسانی آگاه به مقررات و قوانین و استانداردهای حسابداری نیست بلکه هدف تربیت افرادی با قدرت تفکر و خلاقیت است افرادی که قدرت تحلیل مسائل حسابداری و توانایی حل مشکلات آن را داشته باشند بدیهی است که تحصیل چنین هدفی با گنجاندن تحقیقات در محتوای آموزش ممکن خواهد بود (مک‌دونالد، ۱۹۷۵: ۶۱-۷۰).

استراتژی دیگری که جهت بهبود ارتباط بین تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری در شرایط فعلی ضروری است، سرپرستی تحقیقات و مشخص شدن متولی آن در جامعه است، تا مانع از انزوای سه عنصر تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری از یکدیگر گردد.

با توجه به ساختار دولتی اقتصاد ایران و هم‌چنین محدودیت هزینه و منفعت انجام تحقیقات و اندازه شرکت‌های خصوصی حسابداری و عدم تمایل به سرمایه‌گذاری در بخش تحقیقات خصوصاً تحقیقات پایه‌ای، و نبود پاسخ‌گوئی حرفه‌ای دخالت دولت در این امر ضروری و مطلوب خواهد بود.

به نظر می‌آید در زمان فعلی با توجه به تقبل تلویحی تحقیقات حرفه‌ای (تدوین استانداردها و انتشار کتاب‌های تخصصی) توسط بخش تحقیقات سازمان حسابرسی تفویض چنین مسئولیتی تحت نظارت وزارت اقتصاد و دارایی به بخش تحقیقات سازمان حسابرسی مناسب باشد. مسلم است که قبول مسئولیت سرپرستی تحقیقات، مستلزم سیاست‌گذاری و تهیه برنامه تحقیق و هم‌چنین نظارت و پیگیری تحقیقات خواهد بود. انجام چنین وظایفی نیازمند ایجاد ساختاری مناسب جهت مشارکت نمایندگان طیف‌های ذینفع از جمله نمایندگان طیف تئوری (دانشگاهیان و محققین حسابداری) و نمایندگان طیف عمل (مدیر مالی شرکت‌های برتر بورس، مدیران مالی شرکت‌های خصوصی، مدیران شرکت‌های خصوصی حسابداری) خواهد بود. بدیهی است که با تعامل بین عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان هماهنگی مناسب بین آنها تحقق خواهد یافت و مرجع مشخص شده به‌عنوان واسطه رابطه بین تئوری و عمل، یا دانشگاه و حرفه، عمل خواهد کرد. نهادی که می‌تواند از طریق هماهنگی و ارائه نقش تکمیل‌کنندگی به سه عنصر تحقیقات، آموزش و عمل، نقش مؤثری را در توسعه و پیشرفت حسابداری داشته باشد. الگوی پیشنهادی کاربردی جهت هم‌سویی تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری به شکل زیر است.

الگوی همسویی تحقیقات دانشگاهی حسابداری با نیازهای حرفه‌ای



مهم‌ترین وظیفه چنین ساختاری، سیاست‌گذاری، هدایت و تدوین برنامه تحقیقاتی است که منجر به نوآوری و مربوط بودن تحقیقات حسابداری گردد. آنچه که ریترو ماتسیچ^۱ به‌عنوان ویژگی‌های تحقیق زاینده معرفی نموده‌اند. در این راستا تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی نمایندگان دو طیف تئوری و عمل‌گامی ضروری و اساسی است. چنین کاری علاوه بر فراهم آوردن امکان برنامه‌ریزی و هدایت تحقیقات منجر به استفاده بهینه از منابع کمیاب تحقیقاتی کشور شده و با حذف دوباره کاری‌ها و تحقیقات بی‌ثمر منجر به تحقیقاتی ضروری و مربوط طبق برنامه تحقیق خواهد شد.

به‌همین دلیل در تحقیق پیمایشی، به تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی توسط نمایندگان دو طیف تئوری (دانشگاهیان و محققین سازمان حسابرسی) و عمل (مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) پرداخته شده و مشخص گردید که آیا تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های نمایندگان دو طیف وجود دارد یا خیر؟

هم‌چنین از طریق بررسی رابطه بین تحقیقات انجام شده در دانشگاه‌های کشور و اولویت‌های تحقیقاتی مطرح شده توسط نماینده طیف عملی به شکاف بین دیدگاه‌های تئوری و عملی حسابداری پرداخته شده است.

نهایتاً جهت تعیین اعتبار پاسخ‌های دریافتی از افراد حرفه‌ای و بی‌طرفانه بودن اولویت‌های مشخص شده تأثیر متغیرهای سازمانی و اداری بر میانگین پاسخ‌ها از طریق روش‌های آماری مورد سنجش قرار گرفته است.

در ادامه به روش تحقیق، روش گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های بخش دوم تحقیق پرداخته می‌شود.

روش تحقیق

تحقیق مذکور از نظر هدف، تحقیقی کاربردی و از نظر نحوه جمع‌آوری داده‌ها تحقیقی توصیفی پیمایشی است.

ابزار اندازه‌گیری تحقیق مذکور پرسش‌نامه و مصاحبه بوده و جامعه مورد مطالعه نمایندگان دو طیف تئوری و عمل حسابداری می‌باشند. نمایندگان طیف تئوری شامل اساتید حسابداری دانشگاه‌های دولتی به تعداد ۷۰ نفر و محققین حسابداری شامل افراد شاغل در بخش تحقیقات سازمان حسابرسی به تعداد ۳۰ نفر و نمایندگان طیف عملی شامل مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تا پایان سال ۸۱ به تعداد ۳۱۴ نفر می‌باشند. نگاره شماره دو وضعیت جامعه آماری را نشان می‌دهد.

نگاره ۲. حجم جامعه و نمونه‌ها

جمع کل	تئوری		عملی	جامعه و نمایندگان جامعه	حجم
	محققین	اساتید دانشگاه	مدیران مالی شرکت‌ها		
۴۱۴	۳۰	۷۰	۳۱۴	جامعه جامعه	
۲۸۸	۲۸	۶۲	۱۹۸	حجم نمونه	

با توجه به روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده تعداد نمونه‌ها شامل ۱۵۳ نفر از جامعه آماری بوده که به ترتیب ۹۵ نفر مدیر مالی، ۴۱ نفر اساتید دانشگاه و ۱۷ نفر از محققین رشته حسابداری را شامل شده است.

روش گردآوری داده‌ها

فرآیند تحقیق بدین گونه بود که در ابتدا از طریق نیازسنجی، موضوعات قابل تحقیق، از نمایندگان گروه‌های تئوری و عمل تحصیل شده و سپس با توجه به محورهای تحقیقاتی موجود در زمینه حسابداری مالی و حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت در ادبیات حسابداری، موضوعات قابل تحقیق به ۱۳ محور تقسیم شدند که ۷ محور آن حسابداری مالی و ۶ محور به حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت مربوط بوده است. پس از تعیین موضوعات قابل تحقیقات در ۱۳ محور تحقیقاتی طبق نیازسنجی به عمل آمده اولیه و مراجعه به موضوعات قابل تحقیق در هر محور سؤالات پرسش‌نامه طراحی و پس از تعیین اعتبار و پایایی، بر مبنای روش‌های نمونه‌گیری بین نمایندگان طیف‌های تئوری و عمل تقسیم گردید نگاره شماره ۳ اطلاعات مربوط به توزیع پرسش‌نامه و تعداد پاسخ‌های دریافتی را نشان می‌دهد.

نگاره شماره ۳: نگاره توزیع پرسش‌نامه‌های ارسالی و دریافتی مراحل سه‌گانه توزیع پرسش‌نامه برحسب نمایندگان جامعه.

تعداد پرسش‌نامه دریافتی	تعداد کل پرسش‌نامه ارسالی	تئوری				عمل		جامعه و نماینده دفعات آزمون
		محققین		اساتید دانشگاه		مدیران مالی شرکت‌ها		
		دریافتی	ارسالی	دریافتی	ارسالی	دریافتی	ارسالی	
۱۱۰	۲۸۸	۱۱	۲۸	۲۷	۶۲	۷۲	۱۹۸	مرحله اول
۲۴	۱۷۸	۶	۱۷	۱۱	۳۵	۷	۱۲۶	مرحله دوم
۱۹	۱۵۴	-	۱۱	۳	۲۴	۱۶	۱۱۹	مرحله سوم
	۱۵۳		۱۷		۴۱		۹۵	جمع

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در تحقیق پیمایشی مذکور از مقیاس لیکرت برای سنجش داده‌ها استفاده شده و پس از محاسبه فراوانی پاسخ‌ها و تعیین میانگین، رتبه‌بندی پاسخ‌ها، با توجه به گروه‌های پاسخ دهنده براساس محورهای تحقیقاتی انجام گردید رتبه‌بندی مذکور بیانگر اولویت‌بندی تحقیقات از دیدگاه نمایندگان دو طیف بوده است.

سپس جهت اعتبار رتبه‌های بدست آمده از آزمون فریدمن استفاده شده است.

هم‌چنین جهت تعیین وجود تفاوت معنی‌دار بین پاسخ‌های تحصیل شده از نمایندگان طیف‌ها با توجه به محدوده‌های تحقیقاتی از آزمون تجزیه و تحلیل واریانس

و آزمون‌های مکمل توکی و دانتز استفاده شده است، در بخش دیگر تجزیه و تحلیل داده‌ها، یعنی آزمون اعتبار و روائی اولویت‌های به دست آمده بر حسب نوع داده‌ها از آزمون همبستگی پیرسون یا اسپیرمن و یا تجزیه و تحلیل واریانس استفاده شده است.

یافته‌های تحقیق

علاوه بر تبیین اولویت‌های تحقیقاتی بر طبق دیدگاه نمایندگان طیف‌های تئوری و عمل که در نگاره شماره ۴ ارائه گردیده است فرضیه اول به بررسی وجود اختلاف معنی‌دار بین اولویت‌های مطرح شده توسط نمایندگان دو طیف مربوط بوده است. نگاره شماره ۵ نشان می‌دهد که بین دیدگاه‌های نمایندگان دو طیف در محدوده حسابداری مالی راجع به دو موضوع «ناهماهنگی قوانین مالی و تجاری و حسابداری» و «تحقیق راجع به موضوعات و مفاهیم حسابداری اسلامی» از نظر آماری تفاوت معنی‌دار وجود دارد. هم‌چنین یافته‌ها نشان می‌دهد که در محدوده حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت دو محور تحقیقات راجع به «تدوین اصول و استانداردهای حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت» و تحقیق راجع به وضعیت موجود سیستم‌های بهای تمام شده و حسابداری مدیریت دارای اولویت‌های متفاوتی در بین نمایندگان دو طیف تئوری و عمل بوده و از نظر آماری چنین تفاوت‌های معنی‌دار می‌باشد.

نگاره ۴. نگاره اولویت‌بندی تحقیقات براساس طیف‌های مختلف

ردیف	محدوده تحقیق	دانشگاهیان	محققین	دانشگاهیان محققین	حرفه	حرفه، دانشگاهیان و محققین
۱	چارچوب نظری حسابداری مالی، استانداردها، اصول حسابداری و جایگاه حسابداری در ایران	۴	۵	۵	۸	۶
۲	تحقیقات مبتنی بر مدل تصمیم یا مفید بودن کل اطلاعات	۱۲	۱۲	۱۲	۱۲	۱۲
۳	تحقیقات رفتاری مبتنی بر نیازهای اطلاعاتی و سایر موضوعات رفتاری	۷	۴	۶	۶	۵
۴	تحقیقات مبتنی بر بازار سرمایه	۱	۱	۱	۳	۲
۵	آموزش در حسابداری مالی	۲	۲	۲	۲	۳
۶	قوانین مالی و بانکی و تجاری و حسابداری	۸	۳	۴	۱	۱
۷	اصول و مبانی حسابداری اسلامی	۱۳	۱۳	۱۳	۱۳	۱۳

ادامه نگاره ۴.

ردیف	محدوده تحقیق	دانشگاهیان	محققین	دانشگاهیان محققین	حرفه	حرفه، دانشگاهیان و محققین
۸	اصول و استانداردها در حسابداری بهای تمام‌شده و حسابداری مدیریت	۱۱	۱۱	۱۱	۷	۸
۹	سیستم‌های موجود در حسابداری بهای تمام‌شده و حسابداری مدیریت	۱۰	۹	۱۰	۴	۷
۱۰	تکنیک‌های جدید در حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام‌شده	۵	۸	۸	۱۰	۱۰
۱۱	آموزش در حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت	۳	۶	۳	۵	۴
۱۲	حسابداری مدیریت و تجارت الکترونیک	۹	۱۰	۹	۱۱	۱۱
۱۳	جنبه‌های رفتاری حسابداری مدیریت	۶	۷	۷	۹	۹

نکته دیگر مندرج در نگاره شماره ۴، تحصیل اولویت اول محورهای «تحقیقات مبتنی بر بازارهای سرمایه» از دیدگاه نمایندگان طیف تئوری است. چنین اهمیتی می‌تواند بیانگر تسلط برنامه تحقیقات تجربی حسابداری بر دانشگاه‌های ایران باشد. هم‌چنین عدم علاقه‌مندی به تحقیق در زمینه موضوعات و مفاهیم حسابداری اسلامی و معنی‌داری چنین اختلافی از نظر آماری از دیدگاه نمایندگان دو طیف بیانگر وجود فرصت‌های مطالعاتی راجع به دلائل و چرایی این موضوع است.

هم‌چنین تحصیل رتبه دوم از اولویت‌های تحقیقاتی توسط موضوع آموزش بیانگر علاقه‌مندی طیف دانشگاهی به تحقیق در این زمینه است اگرچه از نظر آماری اختلاف معنی‌داری بین علاقه‌مندی نمایندگان دو طیف وجود ندارد.

نگاره ۵. محورهای تحقیقاتی و نتیجه آزمون فرضیه

ردیف	محدوده تحقیق	F	sig	معنی‌داری رابطه و نتیجه آزمون
۱	چارچوب نظری حسابداری مالی، استانداردها، اصول حسابداری و جایگاه حسابداری در ایران	۰/۴۱۹	۰/۰۵۱۸	بی‌معنی تأیید H_0
۲	تحقیقات مبتنی بر مدل تصمیم یا مفید بودن کل اطلاعات	۰/۰۶۹	۰/۷۴۹	بی‌معنی تأیید H_0
۳	تحقیقات رفتاری مبتنی بر نیازهای اطلاعاتی و سایر موضوعات رفتاری	۱/۳۲۴	۰/۲۵۲	بی‌معنی تأیید H_0
۴	تحقیقات مبتنی بر بازار سرمایه	۲/۰۶۴	۰/۱۵۳	بی‌معنی تأیید H_0
۵	آموزش در حسابداری مالی	۰/۷۸۹	۰/۳۷۴	بی‌معنی تأیید H_0

نگاره ۵. محورهای تحقیقاتی و نتیجه آزمون فرضیه

ردیف	محدوده تحقیق	F	sig	معنی داری رابطه و نتیجه آزمون
۶	قوانین مالی و بانکی و تجاری و حسابداری	۱۲/۵۶۸	۰/۰۰۱	معنی دار رد H_0
۷	اصول و مبانی حسابداری اسلامی	۴/۸۳۵	۰/۰۲۹	معنی دار رد H_0
۸	اصول و استانداردها در حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت	۴/۲۴۱	۰/۰۴۱	معنی دار رد H_0
۹	سیستم‌های موجود در حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت	۷/۴۷۸	۰/۰۰۷	معنی دار رد H_0
۱۰	تکنیک‌های جدید در حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده	۰/۰۲۸	۰/۸۷۹	بی معنی تأیید H_0
۱۱	آموزش در حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت	۰/۵۱۲	۰/۴۷۵	بی معنی تأیید H_0
۱۲	حسابداری مدیریت و تجارت الکترونیک	۰/۰۷۲	۰/۷۸۸	بی معنی تأیید H_0
۱۳	جنبه‌های رفتاری حسابداری مدیریت	۰/۰۰۵	۰/۹۴۴	بی معنی تأیید H_0

نگاره ۵-۱. نگاره نتایج آزمون آنالیز واریانس فریدمن برای سنجش رتبه‌های اولویت‌های تحقیقاتی فرضیه اول

نتیجه آزمون	میزان خطا	سطح معنی دار	کای دو محاسبه شده
H_0 رد می‌شود	۵٪	۰/۰۰۰	۳۰۹/۳۰۱

مشکل ناهماهنگی قوانین تجاری و مالی و حسابداری به عنوان اولویت اول نیازهای تحقیقاتی افراد حرفه‌ای از دیگر یافته‌های این تحقیق می‌باشد که با واقعیت جاری هماهنگ است. هم‌چنین عدم علاقه‌مندی به تحقیق در زمینه موضوعات رفتاری هم‌چون رفاه، امنیت شغلی و ... توسط افراد حرفه‌ای می‌تواند بیانگر امنیت شغلی و رفاه نسبی افراد حرفه‌ای و یا ناآشنایی آن‌ها با چنین مقوله‌های باشد.

بخش دیگر یافته‌های تحقیق به این موضوع مرتبط بود که آیا بین تحقیقات انجام شده و اولویت‌های مطرح شده توسط افراد حرفه‌ای تفاوت معنی داری وجود دارد یا خیر؟ پاسخ مثبت به این سؤال بیانگر این موضوع است که شکاف زیادی بین تئوری و عمل وجود دارد. به منظور پاسخ گویی به این سؤال پایان‌نامه‌های تحصیلی انجام شده در دانشگاه‌های دولتی کشور طی ده سال گذشته با توجه به محورهای تحقیقاتی سیزده گانه از نظر فراوانی رتبه‌بندی شده و از طرف دیگر اولویت‌های تحقیقاتی مطرح شده توسط نماینده طیف عمل رتبه‌بندی گردید. نگاره شماره ۶ و ۷ و ۸ اطلاعات مذکور را نشان می‌دهند.

نگاره ۶. تقسیم بندی تحقیقات انجام شده بر اساس حوزه های اصلی با توجه به دانشگاه. طی دوره (۷۱-۸۱)

ردیف	حوزه های تحقیق	دانشگاه ها				جمع
		دانشگاه تهران	دانشگاه تربیت مدرس	دانشگاه شهید بهشتی	دانشگاه علامه	
۱	حسابداری مالی	۷۶	۳۶	۳۰	۴۲	۱۸۴
۲	حسابداری بهای تمام شده و حسابداری	۵۲	۵	۲۰	۲۶	۱۰۳
۳	مدیریت	۳۲	۴	۱۰	۲۲	۶۸
۴	حسابرسی	۴	۱	۲	۴	۱۱
۵	حسابداری دولتی	۲۸	۱۴	۲۳	۲۸	۹۳
۶	مدیریت مالی حسابداری بیمه	۱	۱	-	-	۲
جمع		۱۹۳	۶۱	۸۵	۱۲۲	۴۶۱

نگاره ۷. فراوانی تحقیقات انجام شده بر اساس محدوده های اصلی تحقیقات حسابداری

ردیف	حوزه های تحقیق	دانشگاه ها				جمع
		دانشگاه تهران	دانشگاه شهید بهشتی	دانشگاه تربیت مدرس	دانشگاه علامه	
۱	محدوده اول	۵	۶	۷	۱۴	۳۲
۲	محدوده دوم	۹	۴	۲	۲	۱۷
۳	محدوده سوم	۴۲	۱۲	۱۵	۱۹	۸۸
۴	محدوده چهارم	۷	۴۰	۳	۴	۱۸
۵	محدوده پنجم	۸	۳	۷	۰	۱۸
۶	محدوده ششم	۵	۱	۲	۳	۱۱
۷	محدوده هفتم	۰	۰	۰	۰	۰
۸	محدوده هشتم	۰	۰	۰	۰	۰
۹	محدوده نهم	۴۳	۱۳	۳	۱۶	۷۵
۱۰	محدوده دهم	۷	۵	۱	۴	۱۷
۱۱	محدوده یازدهم	۰	۰	۰	۳	۳
۱۲	محدوده دوازدهم	۰	۰	۰	۰	۰
۱۳	محدوده سیزدهم	۲	۲	۱	۳	۸
جمع		۱۲۸	۵۰	۴۱	۶۸	۲۸۷

نگاره ۸. رتبه‌ها و محدوده‌های اصلی تحقیقات از دیدگاه حرفه و تحقیقات انجام شده.

رتبه بدست آمده از تحقیقات انجام شده	رتبه از دیدگاه نماینده حرفه	محدوده‌های اصلی تحقیق	ردیف
۳	۸	محدوده اول	۱
۵	۱۲	محدوده دوم	۲
۱	۶	محدوده سوم	۳
۴	۳	محدوده چهارم	۴
۴	۲	محدوده پنجم	۵
۶	۱	محدوده ششم	۶
۹	۱۳	محدوده هفتم	۷
۹	۷	محدوده هشتم	۸
۱	۴	محدوده نهم	۹
۵	۱۰	محدوده دهم	۱۰
۸	۵	محدوده یازدهم	۱۱
۹	۱۱	محدوده دوازدهم	۱۲
۷	۹	محدوده سیزدهم	۱۳

پس از تنظیم رتبه‌ها بر اساس محورهای تحقیقاتی از دیدگاه نمایندگان طیف تئوری و عملی از آزمون اسپیرمن جهت تعیین رابطه بین رتبه‌ها استفاده شد. یافته‌ها نشان می‌دهد که رابطه معنی‌داری بین تحقیقات انجام شده و اولویت‌های مطرح شده توسط افراد حرفه‌ای وجود ندارد و این بیانگر وجود شکاف بین تحقیقات دانشگاهی و نیازهای عملی است. هم‌چنین به منظور آزمون اعتبار یافته‌های بدست آمده از اولویت‌های تحقیقاتی نمایندگان حرفه و اثبات بی‌طرفانه بودن پاسخ‌ها تأثیر متغیرهای شرکتی همچون اندازه شرکت (حجم فروش، ارزش بازار شرکت) عملکرد شرکت (میانگین سودهای قبل از کسر مالیات سه سال قبل) و نوع صنعت و هم‌چنین متغیرهای اداری چون (دوران تصدی شغل) بر میانگین پاسخ‌های بدست آمده مورد سنجش قرار گرفت یافته‌ها نشان داده است که رابطه معنی‌داری بین متغیرهای مذکور و اولویت‌های بدست آمده وجود نداشته و نتایج عاری از هر گونه جانبداری است. خلاصه اطلاعات در نگاره‌های شماره ۹ ارائه شده است.

نگاره ۹-۱. همبستگی بین تحقیقات انجام شده و اولویت‌های اعلام شده از طرف نمایندگان طیف‌های تئوری و عمل

حرفه	تحقیقات کار انجام شده	دانشگاهیان	محققین	محققین و دانشگاهیان
حرفه	۱	٪۵۲	۰/۰۰۱*	۰/۰۰۳*
تحقیقات کار انجام شده	-	٪۲	٪۶	٪۲
دانشگاهیان	-	۱	۰/۰۰*	۰/۰۰۰*
محققین	-	-	۱	۰/۰۰۰*
محققین و دانشگاهیان	-	-	-	۱

نگاره ۹-۲. نتیجه آزمون فرضیه دوم

نتیجه آزمون	سطح معنی‌داری	سطح خطا
H ₀ تأیید می‌گردد	٪۱۴	٪۵

نگاره شماره ۹-۳. نتیجه آزمون فرضیه سوم

نتیجه آزمون	سطح خطا	درجه معنی‌داری
H ₀ تأیید می‌گردد	٪۵	٪۱۳

نگاره ۹-۴. نتایج آزمون فرضیه چهارم

نتیجه آزمون	سطح معنی‌داری	سطح خطا	متغیرها ۱،۲
H ₀ تأیید می‌گردد	٪۳۵	٪۵	فروش شرکت / و میانگین پاسخ‌ها
H ₀ تأیید می‌گردد	٪۵۳	٪۵	ارزش شرکت / و میانگین پاسخ‌ها

نگاره ۹-۵. یافته‌های آزمون فرضیه پنجم

نتیجه آزمون	سطح معنی‌داری	سطح خطای
H ₀ تأیید شد	٪۲۷	٪۵

نگاره ۹-۶. نتیجه آزمون فرضیه ششم

نتیجه آزمون	سطح معنی‌داری	سطح خطای
H ₀ تأیید گردید	٪۹۸	٪۵

*. همبستگی در سطح ٪۱ معنی‌دار می‌باشد.

در نهایت جهت آزمون بی طرفانه بودن پاسخ‌های تحصیل شده از افراد حرفه‌ای رگرسیونی از تأثیر متغیرهای احتمالی انجام گردید مدل بدست آمده با توجه به سطح خطای ۰.۵٪ معتبر نبوده است و چنین یافته‌های نشان می‌دهد که نظرسنجی به عمل آمده از افراد حرفه‌ای کاملاً بی طرفانه بوده است. نگاره‌های ۱۰ یافته‌های مذکور را نشان می‌دهند.

نگاره ۱-۱۰. نگاره ضرایب همبستگی مدل و متغیرها

مدل	R ضریب همبستگی	ضریب تعیین R ²	R ² تعدیل شده	برآوری خطای استاندارد
۱	٪۴۳	٪۱۸/۵	٪۲/۵	٪۲۹/۳

نگاره ۱۰-۲. نگاره آنالیز واریانس

مدل	مجموع مربعات	Df	مربع میانگین	F	سطح معنی داری
رگرسیون	۱/۹۳	۱۱	٪۹/۹	۱/۱۵	٪۳۳
باقی مانده	۴/۸۲	۵۶	٪۸/۶		
جمع	۵/۹۱۲	۶۷			

نگاره شماره (۱۰-۳): نگاره ضرایب متغیرها و سطح معنی داری آزمون رگرسیون

مدل	سطح معنی داری (+) sig	همبستگی ^۲	همبستگی جزئی ^۱	ضرایب متغیرها یا بتا β
مقدار ثابت	...	-	-	
فروش	٪۷/۶	٪۹/۳	٪۲۳	٪۸۳
بازار	٪۲۲	٪۶/۶	-٪۱۶	-٪۶۷
عملکرد	٪۹۱	٪۴/۸	-٪۱۵	٪۴/۹
X ₁	٪۱۳	٪۱۷	٪۱۶	٪۴۶
X ₂	٪۷۸	٪۲۰	٪۲۰	٪۴۸
X ₃	٪۵۱	-٪۹/۱	٪۳/۶	-٪۱۱
X ₄	٪۴۷	٪۲/۶	٪۸/۸	٪۲۳
X ₅	٪۹۴	٪۲/۳	٪۹/۷	٪۲۶
X ₆	٪۴۸	-٪۱۲	٪۹	-٪۱/۸
X ₇	٪۵۷	٪۱۳	٪۷/۵	٪۲۹
دوران تصدی	٪۲۶	٪۴/۵	٪۱۳/۷	٪۱۵

۱. همبستگی بین متغیر مستقل و وابسته با کنترل سایر پیش‌بینی کننده‌ها.
 ۲. همبستگی بین متغیر وابسته و میانگین پاسخها (متغیر وابسته).

نتیجه‌گیری

هماهنگی بین تحقیقات و آموزش و عمل حسابداری شرط ضروری جهت توسعه حسابداری در هر کشوری است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که شکاف زیادی بین دیدگاه نمایندگان طیف عملی و نمایندگان طیف تئوریک راجع به نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی موضوعات عملی وجود داشته و هم‌چنین بین تحقیقات انجام شده در دانشگاه‌ها و نیازهای اعلام شده توسط افراد حرفه‌ای رابطه‌ای وجود ندارد.

علیرغم وجود چنین شکافی، فقدان مرجعی جهت سرپرستی و هدایت تحقیقات سبب گردیده تا آموزش و تحقیقات و عمل حسابداری در ایران در انزوا قرار گرفته و بدون هیچ‌گونه رابطه‌ای با یکدیگر فعالیت نمایند. وضعیتی که منجر به انجام تحقیقات گسسته و نامربوط، محتوای آموزشی ناکارآمد، نهایتاً عملکرد حرفه‌ای ضعیف، شده است.

به منظور رفع مشکلات فوق و ایجاد ارتباط مؤثر بین سه عنصر تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری لازم است تا استراتژی‌های مناسب اتخاذ گردد. استراتژی اول ایجاد تطابق بین محتوای آموزشی با نیازهای عملی و هم‌چنین گنجاندن تحقیقات به‌عنوان بخشی ضروری در آموزش با نقش تکمیل‌کنندگی است.

استراتژی دوم: سرپرستی تحقیقات به منظور ایجاد ارتباط بین تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری است بدیهی است با چنین استراتژی، نیازسنجی و تعیین اولویت‌های تحقیقاتی شرط ضروری خواهد بود. رویکردی که علاوه بر فراهم آوردن اطلاعات اولیه جهت تدوین استراتژی و برنامه تحقیق موجب حذف دوباره کاری‌ها و تحقیقات غیرمستمر شده و علاوه بر امکان ایجاد ارتباط بین تحقیق و آموزش عمل نهایتاً منجر به مصرف بهینه منابع کشور خواهد شد. در هر حال تحقیق مذکور مسیر تازه‌ای در جهت انجام تحقیقات مربوط ارائه نموده است.

چیزی که در حال حاضر حرفه حسابداری جهت رشد و توسعه به آن نیازمند است. موضوعاتی هم‌چون:

موانع و تنگناهای توسعه تحقیقات حسابداری در کشور کدامند؟

تشکیلات و ساختارهای سرپرستی تحقیقات چگونه باید باشد؟

از چه روشی جهت اولویت‌بندی تحقیقات استفاده نماییم؟

دلایل مؤثر نبودن تحقیقات دانشگاهی در حل مشکلات و نیازهای حرفه‌ای چیست؟

منابع تقاضای تحقیقات در کشور کدامند؟ و دلایل عدم تقاضا برای تحقیقات

حسابداری در کشور چیست؟

بی‌شک تعیین مرجعی به‌عنوان متولی تحقیقات با توجه به دولتی بودن اقتصاد ایران و هم‌چنین عدم تمایل افراد به سرمایه‌گذاری در بخش تحقیقات می‌تواند علاوه بر پاسخ‌گویی به سؤالات فوق فرصت‌های مناسب دیگری را جهت تحقیق ارائه نماید. و به نظر می‌رسد با روند کنونی تحقیقات حسابداری در کشورهای پیشرو، و بروز انتقادهای جدی راجع به تئوری‌های زیر بنایی تحقیقات تجربی، تقلید کورکورانه و تکرار آن‌ها در کشور چیزی جز عقب‌ماندگی علمی به بار نخواهد آورد.

لذا پیشنهادات زیر جهت هماهنگی بین تحقیقات، آموزش و عمل و نهایتاً رشد و توسعه حسابداری ارائه می‌گردد.

پیشنهاد به مسؤلان اقتصادی کشور

الف) با توجه به اهمیت رشته حسابداری در توسعه ملی لازم است تا متولی تحقیقات حسابداری با مرکزیت وزارت اقتصاد و دارائی مشخص گردد. محوریت اقتصاد و دارائی با توجه به اقتصاد دولتی ایران و نبود مسؤلیت پاسخ‌گوئی حرفه‌ای در حال حاضر ضرورتی انکارناپذیر می‌باشد.

ب) اولویت‌بندی تحقیقات حسابداری در چارچوب اهداف توسعه ملی از طریق وزارت اقتصاد و دارایی با مشارکت مدیران مالی شرکت‌های برجسته و اساتید دانشگاه‌ها و نمایندگان بورس اوراق بهادار به صورت طرح‌های میان‌مدت و بلندمدت تدوین گردد تا تحقیقات حسابداری با توجه به معیارهای توسعه ملی و نیاز حرفه انجام گیرد.

ج) با توجه به ماهیت اقتصاد دولتی ایران در زمان فعلی، هر ساله لیست اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری برحسب نیازهای جدید از طریق وزارت اقتصاد و دارائی و هماهنگی با مدیران مالی شرکت‌ها و اساتید و محققین حسابداری و نماینده بورس و اوراق بهادار به متولی تحقیقات حسابداری اعلام گردیده و از آن طریق به سازمان‌های تحقیقاتی حسابداری و دانشگاه‌ها اعلام گردد.

د) لازم است تا سازمان‌ها و شرکت‌های حرفه‌ای حسابداری در جامعه به شکلی درست سازماندهی شده و سیستمی جهت کنترل کیفیت عملکرد و مسؤلیت جوابگویی آن‌ها توسط جامعه حسابداران یا مقررات دولتی تدوین گردد. چرا که ایجاد چنین سیستمی با ضمانت پاسخ‌گوئی، تقاضای آن‌ها را جهت تحقیقات حسابداری بیش‌تر خواهد نمود.

اگر چه پیشنهادات فوق بیش‌تر در رابطه با بهبود مکانیزم عرضه تحقیقات حسابداری بوده است ولیکن در رابطه با افزایش تقاضای تحقیقات حسابداری می‌توان به ایجاد بسترهای

برای (فعال‌تر شدن بازار سرمایه، ایجاد نهادهای مستقل غیردولتی در بازار سرمایه، ادامه و بهبود روند خصوصی‌سازی (از جهت شفاف‌سازی اطلاعات و ایجاد مسئولیت پاسخ‌گوئی در مدیران دولتی بر مبنای گزارش‌های مالی) اشاره نمود.

پیشنهاد به دانشگاه‌ها و دست‌اندرکاران آموزش کشور

جهت هم‌سوئی و هماهنگی تحقیقات، آموزش و عمل حسابداری لازم است تا

(الف) تطابقی بین محتوای آموزش با نیازهای عملی انجام گیرد.

(ب) از نتایج تحقیقات، به‌عنوان بخش ضروری از محتوای آموزشی استفاده گردد.

(ج) دانشگاه‌ها در تعامل با متولی تحقیقات حسابداری در کشور به انجام تحقیقات بنیادی، کاربردی و توسعه‌ای اقدام نمایند.

(د) از آنجائی که همسوئی تحقیقات با اولویت‌ها و نیازهای طیف عملی، مستلزم توجه به تحقیقات کاربردی است لذا باید توجه خاصی به این‌گونه تحقیقات در چارچوب برنامه تحقیقاتی حسابداری دانشگاه‌ها به‌عمل آید.

پیشنهاد به سازمان‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری

با توجه به این‌که پیشرفت حرفه و دانش حسابداری به انجام تحقیقات مستمر وابسته است. لذا لازم است تا سازمان‌ها و شرکت‌های حرفه‌ای حسابداری در این بخش مشارکت جویند خصوصاً زمانی که خصوصی‌سازی به‌طور عام در کشور اجرا شده و مسئولیت پاسخ‌گوئی قانونی برای شرکت‌های حسابداری بوجود آید. بررسی نحوه مشارکت شرکت‌ها و سازمان‌های حرفه‌ای در تحقیقات حسابداری نشان می‌دهد که در اکثر کشورهای پیشرفته هم‌چون آمریکا و انگلیس حرفه حسابداری به یک نوع خود کنترلی رسیده است. تدوین استانداردها توسط حرفه و انجام تحقیقات به‌منظور افزایش کارآئی و قدرت پاسخ‌گوئی در مقابل دعاوی مطرح شده سبب گردیده که شرکت‌های حرفه‌ای نقش به‌سزائی در انجام تحقیقات حسابداری کشورهای دیگر داشته باشند. لذا به‌منظور افزایش قدرت حرفه‌ای و ایجاد نظام خود کنترلی به سازمان‌ها و انجمن‌های حسابداری توصیه می‌گردد که بخش تحقیق و توسعه را در ساختار سازمانی خود جای دهند. تا از این طریق علاوه بر افزایش قدرت پاسخ‌گوئی در رشد و توسعه حسابداری مؤثر باشند.

منابع

- اولویت‌های تحقیقاتی وزارت اقتصاد و دارایی در سال ۱۳۸۱.
برنامه‌های تحقیقاتی کشور. رهیافت، شماره چهاردهم زمستان ۱۳۷۵.
- Mc Donald (1975), "an academic perspective of accounting" *Journal of accountancy*, October 1975, pp. 60-61.
- Mattessich, (1984), "moderan accounting research history, survey and guide".
- Reiter, 2002. "The structure and progressively of accounting research: The crisis the academy revisited". *Accounting, organization and society* volume 27, issue 6 August (2002) pp. 575-607.
- Sterling, robert, 1973, "accounting research, education and practice" *The Journal of accountancy* September (1973), pp. 44-51.
- Wallace and Briton, 1993, "improving the accounting infrastructure" *research in 3rd world accounting*, London, JALpress (1993) pp. 201- 224.

