

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال اول، شماره دوم، پائیز ۱۳۷۱

ص ص ۸۰-۹۰

اعتلاء آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد: بررسی مورد ایران^۱

دکتر علی ثقفی - دکتر عادل محمدزاده نوین
ترجمه: دکتر رمضانعلی رویایی

مشکلات بسیاری در راه توسعه آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد، همانند ایران، وجود دارد. موضوع این مقاله طرح مسایل حسابداری ویژه ایران به همراه راه‌های متناسب با آن است. ابتدا تاریخچه مختصری از کیفیت و میزان آموزش حسابداری در گذشته خواهد آمد؛ سپس روش شناختی حاکم بر پژوهش که توسط نویسندگان رویکرد شده است تشریح می‌شود؛ در پایان یافته‌های حاصل از پژوهش بر شمرده و ضمن نتیجه‌گیری از یافته‌ها، پیشنهاد آنان برای اعتلاء آموزش حسابداری در ایران تبیین خواهد شد. (مترجم)

مقدمه

حسابداری در توسعه اقتصادی کشورها نقش مهمی دارد. نظامهای حسابداری اثر بخش

۱- این مقاله توسط نویسندگان در کنفرانس بین‌المللی حسابداری که در واشنگتن دی سی در آوریل ۱۹۹۲ برگزار شد، ارائه گردید.

که به گزارش دهی مربوط، قابل اتکا، و به موقع منجر گردد، در کشورهای در حال رشد به هر دو بخش دولتی و خصوصی به گونه‌های زیر کمک می‌کند:

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

اعتلای آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد توجه بسیاری را به خود جلب کرده است. پروفیسور مولر در این باره اظهار می‌دارد: ^۲ «ما نیز همچون دانشمندان و حسابداران حرفه‌ای جهان اول و جهان دوم، باید مسؤولیت دائمی خودمان را در برابر رشد حسابداری در جهان سوم بپذیریم. این مطلب یک مجادلهٔ علمی نیست. برخی آن را یک موضوع اخلاقی و هنجاری می‌دانند، و عده‌ای دیگر آن را موردی از تساوی و انصاف در میان جوامع انسانی قلمداد می‌کنند. در عین حال، گروهی آن را داخل در بحث‌های اقتصادی مثل سطح زندگی کافی برای همگان قرار می‌دهند. احتمالاً وابستگی جمعی و نظریهٔ دهکدهٔ جهانی ^۳ گروهی دیگر از حسابداران را برمی‌انگیزاند. بدون قبول سریع مسؤولیتهای صریح در این زمینه به احتمال زیاد در وضعیت موجود باقی می‌مانیم».

پروفیسور انتونون موضوع را جدی‌تر می‌بیند. او پیشنهاد می‌کند که یک مرکز برای هماهنگی مؤسسات حرفه‌ای و آموزشی حسابداری در آمریکا ایجاد شود. در عین حال، مشکلات بسیاری در زمینهٔ اعتلای آموزش حسابداری در سر راه کشورهای در حال توسعه، همانند ایران

2-Professor Mueller.

۳- اشاره نویسنده به نظریه مارشال مک سوهان، دانشمند علم رسانه‌ها است که در دههٔ شصت مبنی بر نزدیکی جغرافیایی جهان به دلیل گسترده‌گی تکنولوژی ارتباطات ارائه شد. (مترجم)

وجود دارد. حل این مشکلات نیازمند مطالعه دقیق (بر حسب کشور به کشور) به منظور استقرار استراتژیهای بلند مدت است. بررسی مسایل مربوط به آموزش حسابداری امری لازم الاجرا در طراحی سیستم‌های حسابداری مؤثر و قابل اتکا، به شمار می‌آید.

اهداف‌های بررسی حاضر

هدف اصلی این مطالعه کاوش در مشکلات آموزش حسابداری در ایران و استراتژیهای مربوط به حل و فصل این مشکلات است. بطور دقیقتر این بررسی به سؤالات زیر می‌پردازد:

- ۱- چه عواملی بر سر راه رشد آموزش حسابداری در ایران وجود دارد.

- ۲- درجهٔ ثمربخشی استراتژی‌های گوناگون برای اعتلای آموزش حسابداری در ایران چقدر است؟

- ۳- چه دوره‌هایی از حسابداری و یا مواد درسی مربوط به آن برای آموزش این حرفه در ایران مناسب است؟

به منظور تشریح یافته‌های این بررسی در شکل مناسب آن، مقاله با تاریخچهٔ اطلاعاتی در زمینهٔ موقعیت آموزش حسابداری در ایران شروع می‌شود و با تشریح روش شناختی این مطالعه و ارائه یافته‌ها و نتیجه‌گیری دنبال می‌شود.

۱- تاریخچه عمومی

حرفهٔ حسابداری در ایران بیش از ۱۰۰ سال عمر دارد. لکن نظامهای حسابداری جدید، که در حال حاضر مورد استفاده است، حدود ۳۵ سال پیش مورد پذیرش قرار گرفت. در آغاز، سیستم‌های حسابداری جدید توسط کمپانیهای خارجی که دارای دفتر یا شعبه نمایندگی بودند استفاده شد. برگزیده‌ای از شرکتهای ایرانی مثل بانک شاهی و شرکت ملی نفت نیز سیستم حسابداری جدید را مورد استفاده قرار دادند. زمان اولین مشارکت فعال ایرانیان در حرفه حسابداری به سال ۱۹۳۶ بر می‌گردد که طی آن ۱۲ نفر از حسابداران ایرانی با بورسیهٔ بانک ملی و برای آموزش حسابداری خیره به انگلستان اعزام شدند. سازمانهای دیگری همانند کمپانیهای نفتی و وزارت امور اقتصادی و دارایی برنامه‌های همانندی را با موفقیت دنبال

کردند، بطوری که حدود ۱۵۰ حسابدار از مزایای چنین برنامه‌هایی بهره‌مند شدند. در حال حاضر، حدوداً ۲۰ دانشکده دولتی دارای رشته‌های حسابداری هستند. چهار دانشگاه برنامه فوق لیسانس و ۲ دانشگاه برنامه دکتری حسابداری ارائه می‌کنند. اشتغال به تحصیل در رشته‌های حسابداری منوط به گذراندن امتحانات ورودی دانشگاه‌هاست. نظام آموزش حسابداری ایالات متحده تأثیر عمده‌ای بر مواد درسی حسابداری ایران داشته است و بسیاری از استادان حسابداری ایران تحصیلات عالی خود را در ایالات متحده گذرانده‌اند.

۲- روش شناختی و یافته‌ها

بررسی وضع حسابداران حرفه‌ای و مدرسان حسابداری در ایران مستلزم گردآوری اطلاعات اولیه و ضروری است. پرسشنامه این مطالعه بر اساس مدل ارائه شده توسط بیکر (Baker) و نوین (Novin) طراحی شده است. تعداد ۳۵ نفر از حسابداران و مدرسان حسابداری که با مسایل آموزشی و اجرایی حسابداری در ایران آشنایی کافی داشتند، در تکمیل این پرسشنامه‌ها همراهی کردند. از این میان تعداد ۶۹٪ پاسخ دهندگان دارای درجه لیسانس (کارشناسی) در رشته حسابداری، ۲۶٪ درجه فوق لیسانس (کارشناسی ارشد) حسابداری و ۵٪ دارای دکتری حسابداری بودند. بیش از ۶۰٪ مخاطبان دارای سنین ۳۰ به بالا و بیشترین آنها دارای تجربه‌های حرفه‌ای زیاد با متوسط ۹ سال بودند. پاسخهای دریافت شده در ۳ طبقه اساسی یعنی عوامل بازدارنده رشد آموزش حسابداری، استراتژی بهبود و نوع و کیفیت مواد درسی مناسب تقسیم بندی و تجزیه و تحلیل شدند.

عوامل بازدارنده رشد آموزش حسابداری

هدف گردآوری اطلاعات در زمینه عوامل بازدارنده در راه رشد حسابداری به صورت پرسش اساسی طرح شد. از پاسخ دهندگان سؤال شد که تا میزان ۶ عامل اساسی بازدارنده در این راه را بنویسند و هر کدام را با اختصاص درجه مهم و خیلی مهم تفکیک کنند. جدول شماره ۱ نحوه توزیع عوامل بازدارنده را نشان می‌دهد.

برخی دیگر از وسایل آموزشی که توسط پاسخ دهندگان عنوان شد عبارت بودند از: نبود

همکاری نزدیک بین حرفه‌ای‌ها و دانشگاه‌ها و نیز نبودن فرصت‌های آموزشی مداوم برای حسابداران اجرایی.

استراتژیهای بهبود

مدل نوین و بیکر مجموعه‌ای از استراتژیهای بهبود برای اعتلای آموزش حسابداری و حرفه حسابداری در کشورهای در حال رشد ارائه کرده است. با قرار دادن این استراتژیها در پرسشنامه از مخاطبان سؤال شد که درجه اثر بخشی هر یک از استراتژیها را با توجه به

جمع	مهم	خیلی مهم	
۱۳	۲	۱۱	۱- کافی نبودن مدرسان زبده
۹	۳	۶	۲- تفاوت آشکار بین آموزش و اجرا
			۳- کمبود کتابهای درسی حسابداری و یا وجود کتابهای قدیمی به زبان فارسی
۷	۲	۵	۴- کمبود پژوهشهای کافی در زمینه حسابداری
۶	۱	۵	۵- پایین بودن وضع چاپ و انتشار مطالب حسابداری
۵	۲	۳	۶- نبود دوره‌های کارآموزی دانشجویان همراه با تحصیلات دانشگاهی
۴	۲	۲	

جدول شماره ۱- عوامل آموزشی بازدارنده بر سر راه رشد حرفه‌ای و آموزشی حسابداری در ایران

مقادیر غیر کمی تخمین بزنند:

۰- بدون اثر

۱- کمترین اثر

۲- اثر بخش

۳- بسیار اثر بخش

۴- فوق العاده اثر بخش

جدول شماره ۲ نتایج درجه‌بندی استراتژیهای گوناگون برای اعتلای حرفه و آموزش حسابداری در ایران را نشان می‌دهد. ستون دوم جدول نمایشگر میانگین درجه‌بندیهاست. هر چه میانگین به عدد ۴ نزدیکتر باشد، درجه اثر بخشی استراتژی بیشتر است. اثر بخشی نسبی روشهای مختلف بر اساس ضریب واریانس (Coefficient of Variance یا CV) یعنی حاصل تقسیم انحراف معیار رتبه‌های هر یک از استراتژی‌ها بر میانگین نشان داده شده است.

درجه‌بندی	ضریب واریانس CV	متوسط	
۱	۰/۲۲۲	۳/۱۴	-افزایش برنامه و مواد درسی حسابداری در دانشگاه‌ها
۲	۰/۲۲۸	۳/۲۶	-ایجاد دوره‌های کارآموزی برای دانشجویان در حین تحصیل
۳	۰/۲۴۰	۳/۰۹	-آموزش و تحصیلات عالی برای استادان داخلی حسابداری
۴	۰/۲۴۶	۳/۱۴	-افزایش کتابهای درسی به زبان فارسی
۵	۰/۲۴۹	۳/۴۰	-آموزش مقامات مؤثر دولتی در زمینه نقش و فواید حسابداری در توسعه اقتصادی
۶	۰/۲۶۴	۳/۲۴	-تشویق و ترویج همکاریهای حرفه - دانشگاه
۷	۰/۲۶۸	۳/۰۰	-افزایش کاربرد کامپیوتر در فرآیندهای اطلاعات حسابداری
۸	۰/۳۰۹	۲/۷۷	-افزایش چاپ و انتشار مجلات حسابداری
۹	۰/۴۰۱	۲/۴۱	-ایجاد و تشویق به توسعه فعالیت‌های انجمن دانشجویان حسابداری

جدول شماره ۲ - درجه اثر بخشی روشهای گوناگون برای اعتلای آموزش حسابداری در ایران

مواد درسی متناسب

آدولف ایتون پیشنهاد کرده است که آموزش حسابداری مناسب به حال کشورهای در حال رشد، ترکیبی از حسابداری تجاری (شامل مدیریت مالی، حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی)، حسابداری دولتی، حسابداری درآمد ملی (شامل حسابداری درآمد ملی، داراییها و بدهیها، تراز پرداختها و غیره) و حسابرسی در تمام جهات (مالی و عملیاتی) است. از مخاطبان سؤال شد بر اساس دریافتهای خودشان از مواد درسی حسابداری، نسبت (درصد) هر یک از ۸ مواد درسی رسمی دانشگاهی را مشخص کنند. نتیجه در جدول شماره ۳ آمده است:

حد اکثر	حد اقل	توزیع شاگردان	درصد	
۶۰٪	۵٪	۱۲٪	۳۰٪	۱- حسابداری مالی
۴۰	۱۰	۶	۲۰	۲- حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی
۲۵	۴	۵	۱۴	۳- حسابرسی: مالی و عملیاتی
۳۰	۰	۶	۱۰	۴- سیستمهای حسابداری و رویه‌ها
۲۵	۲	۴	۷	۵- مالیات
				۶- حسابداری مؤسسات غیرانتفاعی
۲۰	۰	۴	۷	(عام المنفعه)
۲۰	۰	۵	۶	۷- حسابداری اجتماعی و کلان‌نگر
۱۵	۰	۳	۶	۸- حسابداری بین‌المللی
			۱۰۰٪	

جدول شماره ۳- محتوای مواد درسی مناسب برای رشد حسابداری در ایران

۳- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

این مقاله به کاوش در مسایل زیر بنایی موجود در راه اعتلای آموزش حسابداری در ایران

می‌پردازد. اطلاعات به دست آمده از مخاطبان پیشنهادهایی را در چهار حوزه، توصیه می‌کند. آموزش اعضای دانشگاهی با تحصیلات عالی، آموزش حسابداری و نظام حرفه‌ای مربوط به یکدیگر، همکاری و تشریک مساعی نزدیکتر بین دانشگاهیان و حسابداران حرفه‌ای و بالاخره ایجاد انجمن‌ها و جامعه‌های حرفه‌ای حسابداری.

اول، برنامه‌های هماهنگ ایجاد شود تا از دانشگاه‌های خارج در امر تدریس و نظارت دانشجویان دکترای حسابداری در ایران استفاده شود.^۴ دانشجویان دکتری باید بیاموزند که چگونه، چه وقت و کجا باید آموخته‌های خودشان را با نیازهای کشورشان تطبیق دهند. همچنین باید به آنها یادآوری شود که رویه‌ها و روشهای حسابداری و حسابرسی رایج در کشورهای پیشرفته ممکن است به طور کامل با شرایط و مقتضیات ایران تطبیق نداشته باشد و لذا باید در کاربرد آنها تغییر و تعدیل به عمل آید.

دوم اینکه، باید کوشش شود تا نظام آموزش حسابداری منطبق با شرایط تجاری و اقتصادی ایران و همچنین سطح و کیفیت استفاده‌کنندگان از این اطلاعات بوجود آید. ترجمه کتابهای حسابداری و حسابرسی بدون تطبیق آنها با نیازهای محلی و محیطی کشور، عمل مفیدی نیست. رویه‌های حسابداری باید به نیازهای اطلاعاتی هر دو گروه بخش خصوصی و برنامه‌ریزها و مدیران دولتی کشور پاسخگو باشد. چنان که بریستون (Briston) اظهار می‌دارد:

«هر کشوری ویژگیهای سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی خاص خودش را دارد و به احتمال بسیار زیاد هدفها و نیز نیازهای اطلاعاتی مدیران اقتصادی در هر کشور نسبت به کشور دیگر تفاوت می‌کند. در نتیجه، هر کشوری باید تشویق شود که بجای تقلید ساختار و مشخصات نظامهای اطلاعاتی کشور دیگر، سیستم متناسب با نیازهای خودش را طراحی و اجرا کند.»

۴- نمونه‌ای از کارهای انجام شده در این زمینه که با اثر بخشی در کیفیت رساله و نهایتاً توفیق آن همراه بود، حضور مؤثر آقای دکتر عادل نوین استاد دانشگاه کنت - اوهایو یکی از نویسندگان مقاله حاضر به عنوان استاد مشاور می‌باشد. (مترجم)

مدرسان حسابداری، با همکاری مؤسسات حسابداری و دولت، باید مطالعات پژوهشی کافی برای پاسخگویی به سؤالات اساسی و حیاتی انجام دهند. سؤالاتی از قبیل «نیازهای اطلاعاتی در حسابداری ایران در هر دو سطح خرد و کلان کدامند؟»، «چه برنامه درسی با نیازهای حسابداری ایران تطبیق می‌کند؟»، «چه موادی برای تدریس باید مورد استفاده قرار گیرد؟»، و «چه نوع استانداردهای حسابداری و حسابرسی با توجه به شرایط اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی ایران باید بکار گرفته شود؟ به طور قطعی روشهای حسابداری متناسب و مربوط با شرایط کشور تقاضا و احترام بیشتری برای خدمات حسابداری بوجود خواهد آورد. سوم، بایستی تشریک مساعی نزدیکتر بین حرفه حسابداری و دانشگاه‌ها تشویق شود. این تشریک مساعیها می‌تواند به صورتهای زیر باشد:

۱- وادار ساختن استادان حسابداری، و حسابداران تجربی بخش دولتی و خصوصی به خدمت و قبول عضویت کمیته‌های مشورتی حسابداری (Accounting Advisory Committees).

۲- دعوت از حسابداران تجربی به کلاسهای درس دانشگاهی و برانگیختن آنها به قبول تشریک مساعی در جلسات پرسش و پاسخ دانشجویان.

محصول اصلی چنین همکاریهایی گسترش برنامه‌های پویای حسابداری خواهد بود که با مقتضیات محیطی ایران ارتباط تنگاتنگ دارد. افزایش همکاریها می‌تواند به ایجاد برنامه‌های کارآموزی به گونه‌ای منجر شود که دانشجویان را قادر سازد از تجربه‌های عملی در جهت تکمیل تحصیلات دانشگاهی خودشان استفاده کنند. بعلاوه، ممکن است حسابداران تجربی منابع لازم را برای استادان دانشگاه به منظور انجام مطالعات و پژوهشهای مربوط به حسابداری تأمین کنند و از این طریق به اعتلای آموزش و عمل در این حرفه کمک مؤثری نمایند.

سرانجام، فعالیتهای حرفه‌ای و وجود سازمانهای ذیربط تأثیر به‌سزایی در اعتلای آموزش حسابداری و تصویر و موقعیت حرفه حسابداری در ایران دارد. در این مورد، کشور ایران باید اولویت بالایی به پیشرفت سازمانها و فعالیتهای حرفه‌ای بدهد. تأسیس انجمن حسابداری، با حمایت دولت، و با سه واحد اصلی، (شکل شماره یک) باید مورد توجه خاص قرار گیرد.

تأسیس یک انجمن حسابداری فعال تعداد زیادی از مشکلات برشمرده در حرفه حسابداری ایران را حل خواهد کرد.

نتایج این بررسی صورتی از مشکلات آموزش حسابداری را در ایران به همراه استراتژیهای بهبود و حل آنها ارائه می‌کند. یافته‌های این پژوهش راهنمایی برای مقامات دولتی، مدیران حسابداری یا استادان حسابداری مشتاق به رویارویی با مشکلات مربوط به اعتلاء آموزش حسابداری در ایران است.

انجمن حسابداری



شکل شماره یک

هدفهای هیأت آموزشی شامل:

- ۱- برگزاری سیمینارهای کوتاه مدت که چگونگی استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌ها رابه بازرگانان و مدیران واحدهای دولتی آموزش خواهد داد.
 - ۲- برگزاری سیمینارهای آموزشی مداوم برای حسابداران، پس از اتمام دوره‌های کارشناسی و کارشناسی ارشد.
 - ۳- حمایت از بهره‌بری از استانداردهای حسابداری و حسابرسی و کامپیوتر از طریق برگزاری سیمینارها و نشستها.
 - ۴- ابداع، تشویق و تأمین مالی پژوهشهای حسابداری.
 - ۵- انتشار خبرنامه ماهانه برای اعضا.
- هدفهای هیأت امتحانات و گواهیها شامل:

- ۱- برگزاری آزمونهای لازم در زمینه‌های مختلف حسابداری.
- ۲- اهدای گواهی نامه‌های حرفه‌ای زیر به افراد صاحب صلاحیت:

- حسابدار رسمی دولتی.

- حسابدار رسمی مدیریت.

- حسابدار رسمی مالی و

- حسابرسی رسمی.

هدفهای هیأت استاندارد شامل:

۱- گسترش استانداردهای حسابداری متناسب با شرایط سازمانهای عام‌المنفعه (غیر انتفاعی)

و شرکتهای انتفاعی و نیز تشویق آنها به پذیرش و اجرای این استانداردها.

۲- گسترش استانداردهای حسابرسی و خطوط کلی آن و نظارت بر پذیرش آنها

توسط حسابرسان حرفه‌ای.

۳- کمک به رشد اخلاق حرفه‌ای بین حسابداران و حسابرسان و ایجاد ابزار تشویق آنها به

قبول تعهدات حرفه‌ای. عضویت در انجمن حسابداری باید برای حسابداران اجرایی و

مدرسین حسابداری نیز امکان پذیر باشد.