

## دموکراسی و توسعه حسابداری

یعقوب اقدام مزرعه<sup>۱</sup>

هاشم نیکو مرام<sup>۲</sup>

بهمن بنی مهد<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۴/۱۰/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۴/۹/۳۰

### چکیده

محیط پیرامون به ویژه محیط سیاسی به صورت مستقیم و غیرمستقیم می تواند بر توسعه حسابداری موثر باشد. آزادی سیاسی در یک کشور، موجب توسعه حسابداری میشود. محیط سیاسی به طور کلی و میزان حقوق سیاسی و رعایت آزادی اجتماعی به صورت مشخص اثر با اهمیتی بر توسعه حسابداری دارد. در این تحقیق تاثیر شاخص های مختلف مدنیت در قالب شاخص های آزادی های مدنی و آزادی های سیاسی بر توسعه حسابداری در ایران مورد بررسی قرار گرفت. به دلیل محدودیت در جمع آوری داده های کمی لازم برای پژوهش، از ابزار پرسشنامه برای جمع آوری داده های تحقیق استفاده شده است. فرضیه های تحقیق طبق مدل معادلات ساختاری و تحلیل عاملی و درخت مسیر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند. نتایج تحقیق نشان می دهد رابطه معنی داری بین شاخص های دموکراسی و توسعه حسابداری وجود دارد و بارهای عاملی آنها بر توسعه حسابداری 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 است. به طور کلی یافته های این تحقیق نشان می دهد شاخص های دموکراسی تاثیر عمده ای بر توسعه حسابداری دارد.

واژه های کلیدی: تغییرات اجتماعی، دموکراسی و حسابداری.

۱- دانش آموخته دکتری حسابداری واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه حسابداری Aghdam.acc@gmail.com  
۲- استاد و عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (عهده دار مکاتبات)  
۳- دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج.

## ۱- مقدمه

در میان بنیان‌های دموکراسی، آزادی اطلاعات و مولفه اصلی آن یعنی حق دسترسی به اطلاعات به معنای توانایی شهروندان در دسترسی به اطلاعاتی که در اختیار حکومت است، جایگاه ویژه‌ای داشته و مخصوصاً در سال‌های اخیر توجه ویژه‌ای را به خود جلب کرده است. به نوعی که از آزادی اطلاعات و حق دسترسی به آن به عنوان اصلی‌ترین و مایه حیات دموکراسی تعبیر می‌شود. به عبارت دیگر، این آزادی و حق نه تنها ضامن تحقق دموکراسی، بلکه پیش‌نیاز و شاخص آن به شمار می‌رود. حال آنکه حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی در جامعه نقش ارائه اطلاعات مالی در جامعه را دارد.

از سالها پیش، حسابداری در خدمت انسان‌ها و در توسعه تمدن بوده است. حسابداری به عنوان بخشی از سیستم اطلاعاتی، یک منبع قابل اطمینان داده‌ها برای اهداف سازماندهی، اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی است. براساس دیدگاه الیوت<sup>۱</sup> و همکاران (۱۹۹۳) حسابداری هنر برقراری ارتباط اطلاعات مالی، درباره واحد تجاری برای استفاده کنندگان است. از مدت‌ها قبل، بسیاری از محققین به مطالعه عواملی پرداخته‌اند که توضیح مناسب‌تری در خصوص تفاوت در رویه‌ها و شاخص‌های حسابداری در کشورها را بدهد. اما از آنجائیکه حسابداری به عنوان علوم اجتماعی بوده و از تغییرات اجتماعی تاثیر می‌پذیرد، اما مطالعه شاخص‌های اجتماعی و مدنی موثر که توسعه اجتماعی را شکل می‌دهند و تاثیر این شاخص‌ها بر توسعه حسابداری در کشور مورد بررسی قرار نگرفته است.

حسابداری یکی از اعضای دانش‌های اجتماعی است که از فاکتورهای مدنی تاثیر گرفته و بعضاً بر آن‌ها تاثیر می‌گذارد. باتوجه به اینکه تمدن بشری به سرعت در حال تغییر است. این تغییرات تاثیر شگرفی بر علوم مختلف به ویژه علوم اجتماعی داشته است. در برخی موارد، بسیاری از باورها و نظریات علوم تغییر می‌کنند. علم حسابداری به عنوان یکی از علوم اجتماعی، با این تغییرات درگیر است. لذا بررسی

تاثیر مدنی و تغییرات آن بر مفاهیم و شاخص‌های علم حسابداری از اهمیت برخوردار بوده و برای پایداری و ارتقاء هر دو آنها ضروری می‌باشد. در این تحقیق تاثیر شاخص‌های مختلف دموکراسی بر توسعه حسابداری بررسی می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در مطالعه دموکراسی و حسابداری، تغییرات حسابداری در محیط اجتماعی خود بررسی می‌گردد. با ایجاد این دیدگاه، بارچل و همکارانش (۱۹۸۰) به تحلیل ماهیت فرآیند حسابداری از دید درک تعاملات اجتماعی پرداختند. آنها با این بحث که تلاش‌های کمی به منظور ارائه کیفی توصیف کلی از فرآیند‌های مربوط به تعامل حسابداری و محیط اجتماعی آن صورت گرفته است، در صدد نشان دادن فرآیند تعامل حسابداری و محیط اجتماعی آن از طریق صورت ارزش افزوده بر آمدند. در این رویکرد، حسابداری یک روش عینی محض نیست، بلکه فرآیند اجتماعی و سازوکاری تاثیرگذار بر اقتصاد و مدیریت اجتماعی است و همچنین تحت تاثیر فرآیند‌های سیاسی قرار دارد. شرایط ایجاد تغییر حسابداری، پیچیده فرض شده و تحت تاثیر مباحث و فرآیند‌های سیاسی چارچوب ساختاری حسابداری و همچنین گستردگی عرصه اجتماعی و سیاسی متأثر از حسابداری است.

### • توسعه حسابداری

منظور توسعه استانداردها، گزارشها و اطلاعات حسابداری، تعداد دانش‌آموختگان و تعداد شاغلین، قوانین و مقررات مربوط و جایگاه اجتماعی حرفه حسابداری است.

از آن‌جا که در این مطالعه بر آزمون رابطه بین توسعه حسابداری و شاخص‌های دموکراسی در یک کشور خاص تاکید می‌شود و شاخص فوق برای سال‌های مختلف در ایران به صورت کمی ارائه نشده است، لذا برای اندازه‌گیری توسعه حسابداری از پرسشنامه استفاده شده است (بلکوئی، ۱۹۹۵).

• آزادی رای

انتخابات یکی از راه‌های تحقق مشارکت سیاسی شهروندان است. غالب اندیشمندان برای سنجش میزان دموکراسی در یک کشور از شاخص انتخابات آزاد و منظم بهره جسته‌اند. برای اندازه‌گیری تاثیر متغیر آزادی رای بر توسعه حسابداری از متغیرهای مشارکت سیاسی شهروندان، فشار مخالفان بر دولت و ایجاد تنوع دیدگاهها در جامعه استفاده شده است (کارل کوهن، ۱۳۷۱).

• عضویت در سازمانها و احزاب

آزادی چه به مفهوم منفی آن یعنی رهایی از اراده خودسرانه دیگران و چه به مفهوم مثبت آن یعنی توانایی گزینش و عمل و مشارکت در حیات سیاسی، در سرشت دموکراسی نهفته است. برای اندازه‌گیری تاثیر عضویت در سازمانها و احزاب بر توسعه حسابداری از متغیرهای اطلاع‌رسانی حزبی، الزام دولت به گزارشگری مالی و توسعه نظام اقتصادی استفاده شده است (بشیریه، حسین ۱۳۸۰).

• رقابت در تصدی پست‌ها

شاخص اصلی برای تحقق اصل حاکمیت مردم در دموکراسی‌های نمایندگی این است که هیچ مسئول حکومتی بدون انتخاب مردم در منصب قدرت قرار نگیرد. برای اندازه‌گیری تاثیر رقابت در تصدی پستهای سازمانی بر توسعه حسابداری از متغیرهای رقابت در ارائه خدمات، کاهش بهای خدمات و جذب افراد برای پستهای تخصصی از طریق آزمون استفاده شده است (بشیریه، حسین ۱۳۸۰).

• انتخاب نمایندگان موثر در جامعه

در همه دموکراسی‌ها حاکمانی که توسط مردم تعیین شده اند باید مسئول و پاسخ‌گوی تصمیمات و اعمالی باشند که انجام میدهند. (کارل کوهن ۱۳۷۱، ۱۴).

در این تحقیق برای اندازه‌گیری تاثیر این متغیر از متغیرهای گزارش تخلفات توسط نمایندگان، توسعه نظام پاسخ‌گویی و توسعه نظام پاسخ‌خواهی استفاده شده است.

• تغییرات اجتماعی و توسعه حسابداری

تغییر اجتماعی در زندگی انسانها موضوع جدیدی نیست. چیزی که جدید است عمومیت یافتن تغییرات است و اینکه یک نسل دانش جدید ما در مورد دنیای طبیعی، همه دانش گذشته را در بر گرفته، واژگون ساخته و تکامل می‌بخشد. بسیاری از مشکلات، از دگرگونی و رشد فهم، مهارت و قدرت بشر سرچشمه می‌گیرد، اینها تغییراتی هستند که می‌توانند انسان را از گذشته بیهوده رها سازند و در عین حال در رنجی عمیق فروبرند و از اینجاست که انسان مجبور به نوعی برنامه‌ریزی در خصوص تغییرات اجتماعی است. تلاش‌های انسان برای رفع مشکلات و بهبود وضعیت خویش و حذف موانع در محیط فیزیکی و اجتماعی خود نوعی از این تغییرات است (وئوفی منصور، ۱۳۷۰).

بر مبنای تغییرات اجتماعی در حال رشد، حسابداری نیز از اساس سنتی و رویه‌ای خود خارج می‌شود، دفترداری و کارهای ناشی از آن مثل بودجه‌نویسی و گزارش‌دهی را به سوی یک اساس وظیفه‌ای پویا که بر نقش اجتماعی آن تاکید دارد، پشت سر می‌گذارد. محیط همیشه در حال تغییر حرفه حسابداری، توجه و علاقه مندی به تئوری سود را به تئوری تصمیم‌گیری تبدیل کرده است و در نتیجه امروزه حسابداری یک وظیفه اندازه‌گیری - ارتباطی در فراگرد تصمیم‌به‌حساب می‌آید (رویایی رضاعلی، ۱۳۷۱).

دیدگاه رادیکال از حسابداری

از نگاه انتقادی تینکر آموزش حسابداری نمود خوبی ندارد. آموزش حسابداری نمی‌تواند بدون حادثه از این بحث گذر کند، سیستم آموزش حسابداری، ارزشهای پولی را به عنوان نقطه پایان در خود ارتقاء می‌دهد. نقش جایگزین پولی به عنوان مرداب موجب می‌شود نیازهای اجتماع و انسان نادیده گرفته شود. مارکس بین سطح ظهور پدیده بازار و تعیین ساختار اجتماعی که ایجادکننده این ظهور است تمایز قایل می‌شود.

در جامعه است. اما اثرات مبهم و نمادین اعمال حسابداری هنوز باقی است. با این وجود نیاز است که حسابداری به عنوان یک عمل، با یادگیری و گسترش اهداف و ارزش‌های اجتماعی از طریق فعالیت‌های عمومی به توانایی‌های ساختار اجتماعی بشر و جامعه یاری می‌رساند (تینکر ۲۰۰۵، ۱۰۰).

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش را از نظر هدف می‌توان در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای تلقی کرد. اطلاعات مربوط به مبانی نظری تحقیق نیز به روش کتابخانه‌ای و عمدتاً از کتب و مقالات موجود داخلی و خارجی در سایتهای اینترنتی و یا با مکاتبه مستقیم با اساتید محقق و نویسندگان مقالات داخلی و خارجی از طریق پست الکترونیکی جمع‌آوری شده است. هم‌چنین داده‌های لازم تحقیق از طریق توزیع پرسشنامه بدست آمده است. داده‌های جمع‌آوری شده با طیف لیکرت ابتدا در اکسل<sup>۳</sup> ذخیره نموده و پس از بررسی‌های اولیه آنها به نرم‌افزار اس‌پی‌اس<sup>۴</sup> نسخه ۲۰ انتقال داده و جهت انجام آزمون‌های نهایی تحلیل عاملی و درخت مسیر پس از تعیین ماتریس کواریانس‌ها از نرم‌افزار اموس<sup>۵</sup> استفاده شده است.

### ۴- فرضیه پژوهش

از دیدگاه روش جامعه‌شناسی، اصول و روشهای حسابداری برای اینکه پذیرفته شوند، باید برمبنای اثرات آن بر همه گروههای جامعه مورد قضاوت و ارزیابی قرارگیرند، براین مبنا شاخص‌های مختلف مدنیت شامل آزادی‌های سیاسی بر توسعه حسابداری تاثیر گذار است.

### ۵- مدل پژوهش و متغیرهای آن

مدل‌های ساختاری تحقیق از مدل مفهومی در نمودار ۱ نشان داده شده، استخراج شده است و توسعه حسابداری در ایران را مورد سنجش قرار می‌دهد. در واقع بررسی اثرات شاخص‌های سیاسی بر توسعه حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

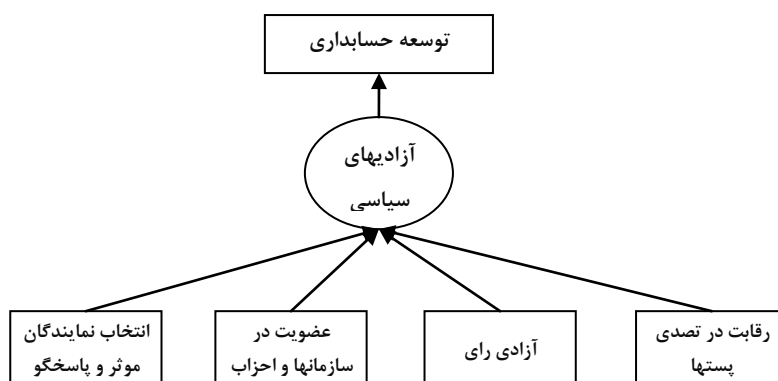
آموزش حسابداری نشان می‌دهد این دیدگاه پیش‌پا افتاده، ترس نادرست مارکس را به همراه دارد. دانشجویان صرفاً آموزش داده نمی‌شوند تا ظاهر را با واقعیت تلفیق کنند، بلکه یاد می‌گیرند که ظاهر فریب‌آمیز را تبدیل نموده و ساختار واقعیت‌های اجتماعی را فراموش نمایند. چنین فراموشی زمانی تشدید می‌یابد که سیستم آموزش حسابداری، سود و ثروت را به عنوان هدف نهایی خود در نظر می‌گیرد و اهداف اجتماعی سود و ارتباط دقیق آن با ثروت اجتماعی را کنار می‌گذارد.

### عناصر مثبت در حسابداری رادیکال (منفعل)

برخی عناصر در حسابداری رادیکالی باید جدی گرفته شود. حسابداران در جهت علایق یک یا دو گروه از نمایندگان عمدتاً سرمایه‌گذاران و سپس اعتبار دهنده‌گان، اقدام به انحراف می‌زنند. در حالیکه سایر نمایندگان کنار گذارده می‌شوند. یکی دیگر از کارکردهای تئوری حسابداری رادیکال کنار گذاردن شکل ظاهری حسابداری است. حسابداری مبادلاتی را که بنگاه به آن‌ها وارد می‌شود را ثبت می‌نماید. لذا حساب هزینه‌ها را برای موردی که موسسه از نظر قانونی بدهکار می‌باشد تنظیم می‌کند. اما هزینه‌های دیگری که بر جامعه تحمیل می‌شود تحت قوانین جاری به صورت قانونی بدهی محسوب نمی‌شوند، در حساب‌های شرکت شناسایی نشده و بنابراین در صورت‌های مالی آورده نمی‌شوند.

آنچه که رادیکالیست‌ها به دنبال تغییر هستند، شکل کنونی جامعه و ارزش‌های آن است. اینکه حسابداری رادیکال چگونه تصور می‌شود، بستگی به تصور از جامعه کنونی و توافق‌های اعضای جامعه دارد.

ایزامل<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۴ اصول کیفی را پیشنهاد می‌کند که اعضای سازمان در برابر تغییرات حسابداری چالش داشته‌اند و تصور نموده‌اند هدف حداکثر سازی سود را آشکار می‌کند و مبتنی بر فهم و اعتماد ناشی از مسئولیت‌ها و فعالیت‌های جدید حسابداری



نمودار شماره ۱- مدل کلی تحقیق

### ۶- نتایج پژوهش

#### تجزیه و تحلیل مدل ساختاری در سطح متغیرهای چهارگانه آزادی‌های مدنی

در این مدل تحلیل عاملی آزادی‌های مدنی به عنوان متغیر پنهان با متغیرهای آشکار به شرح زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد.

نتایج حاصل از تحلیل بارهای عاملی برای آزادی مدنی به شرح نمودار شماره ۲ می‌باشد.

طبق نمودار ۲ آزادی بیان موجب ارتقاء حقوق نسلی در جامعه می‌شود و به دنبال آن مباحث مربوط به حسابداری نسلیها و حسابداری توسعه پایدار پدیدار می‌شود. مطالعات انجام گرفته توسط اثرباخ (۱۹۹۹) وکتلی کف<sup>۷</sup> برای اندازه‌گیری حقوق نسلی تاکید داشته‌اند و آنرا از اثرات ارتقاء حقوق شهروندی در جامعه دانسته‌اند. کولتر<sup>۸</sup> نیز بیان می‌کند حسابداری نسلی به سادگی مورد پذیرش سیاستمداران قرار نمی‌گیرد مگر آنکه خواست عموم جامعه در پی آن باشد) کرباسی (۱۳۸۵، ۲۲).

برای کسب اطمینان از روایی محتوا در مرحله جمع‌آوری پیش‌آزمون پرسشنامه‌ها بین ۲۵ از مدیران حرفه‌ای و افراد دانشگاهی توزیع گردید و پس از رفع ابهامات و اعمال پیشنهادات، پرسشنامه نهایی تدوین گشت. مقدار آلفا کرونباخ به دست آمده برای سوالات تحقیق ۰,۸۶ است که نشان دهنده پایایی بالا برای پرسشنامه طراحی شده می‌باشد. نمونه انتخابی به شرح زیر بدست آمده است. بنابراین  $N_0 = 96/04$  ،  $D = 0/10$  ،  $P = 1/2$  ،  $Z = 1/96$  (حجم نمونه اولیه) خواهد بود

جدول شماره ۱- تعداد نمونه انتخابی

تعداد نمونه	شرح
۹۶	اساتید
۹۶	حسابرسان
۹۶	دانشجویان و حسابداران

$$n_1 = \frac{1.96^2 * .5 * .5}{(0.10)^2} = 96$$

$$n_2 = \frac{1.96^2 * .5 * .5}{(0.10)^2} = 96$$

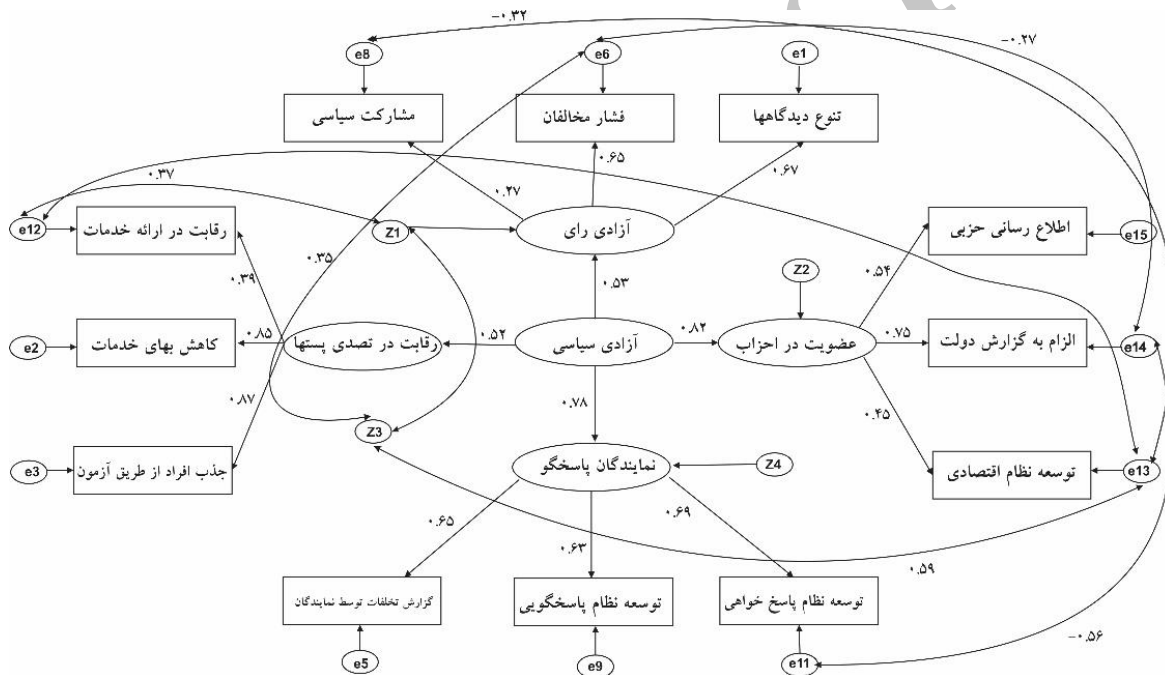
$$n_3 = \frac{1.96^2 * .5 * .5}{(0.10)^2} = 96$$

$$\sum_{i=1}^3 n = 288$$

جدول شماره ۱- توضیح کدها و متغیرهای معادله ساختاری آزادی سیاسی

متغیر	کد	متغیر	کد	
آزادی های سیاسی azadi siyasi	آزادی رای	Azadiray	مشارکت سیاسی	m.siyasi
			فشار مخالفان دولت	Fesharmokhalefan
			تنوع و تعدد دیدگاهها	tanavo.didgah
	عضویت در سازم آنها واحزاب	ozoviyat hezbi	اطلاع رسانی حزبی	etelaat.t.hezb
			الزام دولت حاکم به ارائه گزارش	gozalesh.h
			توسعه نظام اقتصادی	t.n.egtesadi
	رقابت در تصدی پستها	regabat posti	رقابت در ارائه خدمات	regabate.khadamat
			کاهش بهای خدمات	k.baha.khedmat
			جذب افراد در طریق آزمون	azmon.jazb
انتخاب نمایندگان پاسخ گو وموثر	nomayandegan moasser	گزارش تخلفات توسط نمایندگان	g.t.t.nomayandegan	
		توسعه نظام پاسخ گوئی	t.n.pasokhgoie	
		توسعه نظام پاسخ خواهی	t.n.pasokhahi	

نتایج حاصل از تحلیل بارهای عاملی برای آزادی سیاسی به شرح نمودار شماره ۲ می باشد.



نمودار شماره ۲- تحلیل بارهای عاملی آزادی سیاسی

حاکم می باشد که موجب کشف اختلاس وسوء استفاده های مالی می گردد. این امر نیز به نوبه خود مسولیت ها وفشارهای جدیدی بر حرفه حسابداری ایجاد می کند. هماگونه که در کشور ایران ، اختلاس های مالی افشاء شده موجب گردیده است تا در عرصه حرفه حسابداری و حسابرسی سختگیری های بیشتری اعمال گردد. درنهایت آزادی رای در جامعه به نوعی مشارکت سیاسی اجتماعی شهروندان را افزایش می

**تحلیل موضوعی:** همانطور که از نمودار تحلیل عاملی استاندارد شده برای متغیر پنهان آزادی رای مشخص شده است، تنوع دیدگاه در جامعه بیشترین بار عاملی را دارد. تنوع دیدگاه در جامعه باعث پویایی اجتماعی وکاهش هزینه های سیاسی می گردد که درنهایت اثرات آن بر شفاف سازی مالی وهمهانگ سازی گزارشگری مالی مشهود خواهد بود. از دیگر اثرات متغیر پنهان آزادی رای ، فشار مخالفان بر دولت

کشف تقلب و اختلاس های مالی شده و در نهایت توسعه حسابداری را بدنبال خواهد داشت. گزارش تخلفات توسط نمایندگان نیز انتخاب نمایندگان موثر تاثیر پذیر است. در نهایت توسعه نظام پاسخ گوئی موجب ارتقاء پاسخ خواهی از سوی افرادی خواهد شد که از سیستم اطلاعاتی حسابداری بهره مند می شوند که این امر نیز در نهایت موجب توسعه حسابداری می شود. تینکر (۱۹۹۱) بیان می کند که نقش های اجتماعی حسابداری در سطوح فردی و اجتماعی به صورت جدایی ناپذیری در هم تنیده هستند و اختلاف قابل توجهی در رابطه با اطلاعات مورد نیاز برای برآوردن تصمیم گیری مفید نیازهای ذینفعان مختلف وجود دارد. جودی براون و باب فریم (۲۰۰۹)، نیز در تحقیقی با عنوان دموکراسی، پایداری و تکنولوژی حسابداری، اظهار نموده اند که حسابداری مبتنی بر اصول دموکراسی در تشخیص ناهمگنی اطلاعات در بازارهای سرمایه توسط کثرت-گرا اقلیت در جهت بیان منافع عمومی و کاهش سلطه ابزاری امکان می دهد.

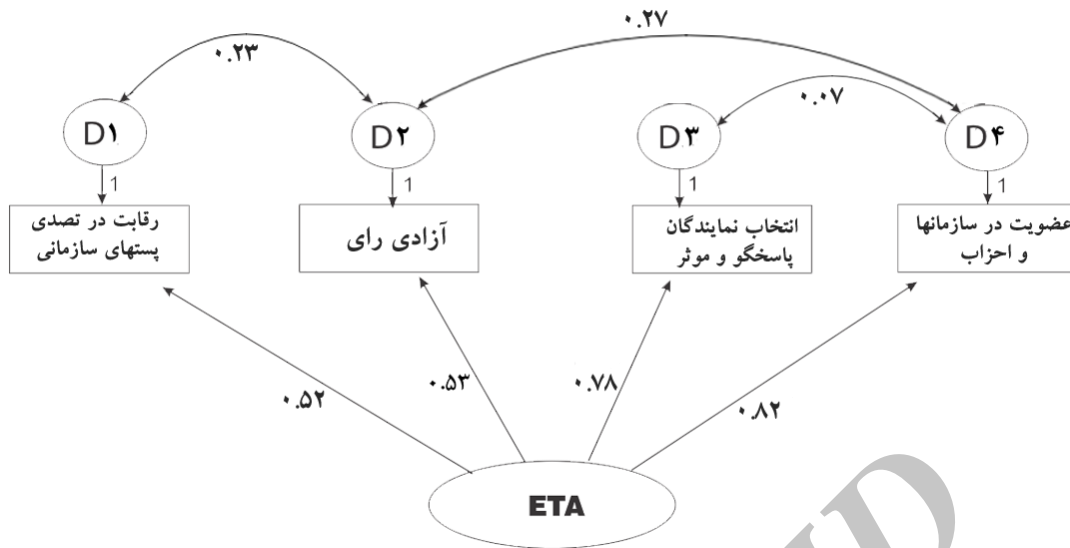
راب گری (۲۰۰۲) نیز اعتقاد دارد در جهت هنجارهای دموکراسی، تقویت عنصر پاسخ گوئی در برابر همه ذینفعان آشکار و پنهان از صورتهای مالی ریشه گرفته است.

نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی برای تاثیر متغیرهای مستقل شاخص های دموکراسی بر روی توسعه حسابداری در جدول ۳ آورده شده است. Eta متغیر پنهان درونی مدل و همان توسعه حسابداری است.

### شاخص برازش مدل

نتیجه شاخص کاسکوئر در جدول شماره ۴ نزدیک به صفر بوده و نشان دهنده برازش مناسب مدل فوق است.

دهد که در مجموع اعضای انجمن های حرفه ای حسابداری نیز نقش فعالی در حمایت و هدایت حرفه حسابداری ایفا می نمایند. و در نهایت حرفه حسابداری توسعه می یابد. رتبه بندی بارهای عاملی عضویت در سازمانها و احزاب نشان می دهد، الزام دولت حاکم به ارائه گزارش از سوی احزاب بیشترین تاثیر را از عضویت افراد جامعه در احزاب و سازمانها می گیرد. سپس ارائه اطلاعات توسط احزاب و در نهایت توسعه نظام اقتصادی در جامعه از اثرات عضویت اشخاص در سازمانها و احزاب خواهد بود. راب گری (۲۰۱۳) بیان می کند حسابداری مسئولیت ارائه داده های شفاف در محیط پیچیده اقتصادی و اجتماعی را دارد. مارسلا پورپوراتو (۲۰۱۳) بیان می کند وظیفه فراگیر حسابداری در مفاهیم شفافیت و سود متمرکز شده و مشارکت در جنبه های بلند مدت توسعه پایدار است. رتبه بندی بارهای عاملی رقابت در تصدی پستها نشان می دهد که وجود رقابت در تصدی پستهای تخصصی در جامعه بیشترین بار عاملی را بر رقابت در ارائه خدمات در جامعه خواهد داشت که این به نوبه خود بر ارائه خدمات حسابداری نیز تاثیر گذار بوده و باعث جذب افراد برای پستهای تخصصی از طریق اخذ آزمون می شود. به طوریکه در ایران در حرفه حسابداری، اخذ آزمون حسابدار رسمی را شاهد هستیم. اما کاهش بهای خدمات چندان تاثیری از تصدی پستهای تخصصی نخواهد داشت. مطالعات انجام یافته توسط هافستد ۱۰ (۱۹۸۸) حرفه ای گرائی را به عنوان عوامل محیطی موثر بر حسابداری ارزیابی نموده است. بنابر استدلال هاریسون و مک کینون (۱۹۸۶) نیز شکل گیری و تکامل حسابداری را نیز مانند هر فرایند اجتماعی دیگر محصول حرفه ای گرائی دانسته اند. آنچنان که نتایج تجزیه و تحلیل داده های مربوط به تحلیل عاملی تاییدی متغیر پنهان انتخاب نمایندگان موثر و پاسخ گو در برابر مردم نشان می دهد، بیشترین بار عاملی را بر توسعه نظام پاسخ خواهی داشته و به دنبال آن مسئولیت حرفه ای حسابداران در جامعه افزایش می یابد و این امر موجب



نمودار شماره ۳- معادله ساختاری کلی تحقیق

جدول شماره ۳- بارهای عاملی شاخص های دموکراسی

رتبه	شرح متغیر	ضریب بتا
۱	عضویت در سازمانها و احزاب	.816
۲	انتخاب نمایندگان پاسخگو و موثر	.771
۳	آزادی رای	.533
۴	رقابت در تصدی پستها	.520

جدول شماره ۴- برازش مدل

مدل	تعداد پارامتر	کای مربع بهنجار شده	درجه آزادی	احتمال	کای مربع بهنجار شده به نسبت درجه آزادی
مدل پیش فرض	28	.000	8	.722	.006
مدل استاندارد	36	.000	0		
مدل مستقل	8	710.795	28	.000	13.836

جدول ۵- مقایسه نتایج تحقیق با سایر تحقیقات

فرضیه	نتیجه آزمون	نتایج مشابه با سایر تحقیقات
فرضیه اصلی	وجود رابطه مثبت و معنی دار	بلکوئی (۱۹۸۳)، توسط اثر باخ و کتلی کف (۱۹۹۹)، میتو (۲۰۰۶)، گری <sup>۱۳</sup> (۲۰۰۱) و (۱۹۸۸)، (۲۰۱۳)، (۲۰۱۴)، کیت دیکسون و میخائیل گافیکی (۲۰۱۳)، رودریکا دراگولسکو (۲۰۱۴)، هافستد (۱۹۸۰)، مک گینون (۱۹۸۶)، کیت دیکسون و میخائیل گافیکی (۲۰۱۳)، ریچارد ماکوه (۲۰۱۴)، برنان جی آلن <sup>۱۴</sup> (۲۰۱۴)، تینکر (۲۰۰۵)، مارسلا پورپوراتو (۲۰۱۳)، پورجلالی و میک (۱۹۹۵)، ویلیامز (۱۹۹۹)، جودی براون و باب فریم (۲۰۰۹)



## ۷- نتیجه گیری و بحث

در تفسیر نتایج این تحقیق می توان گفت که عضویت افراد جامعه در سازمانها و احزاب باعث ارائه اطلاعات لازم به مردم توسط احزاب توسعه افکار عمومی جامعه و شفافیت اطلاعات به خصوص، اطلاعات مالی موجب توسعه حسابداری می گردد. همچنین احزاب مختلف دولت را ملزم به ارائه گزارش عملکرد به ویژه از نوع مالی نموده و گزارش شفاف تفریح بودجه در نهایت بر نقش حسابداری در شفاف سازی مالی در جامعه تاکید نموده و موجب توسعه حرفه می گردد. چیزی که در شرایط کنونی جامعه ایران به دلیل عدم شفافیت دولت در تفریح بودجه حالت عکس آن مشاهده می شود.

دومین عامل توسعه حسابداری در جامعه انتخاب نمایندگان موثر و پاسخ گو است که به موجب آن کلیه تخلفات مالی به چالش کشیده می شود و با کشف تقلبات مالی بر ضرورت توجه به ارائه خدمات با کیفیت حرفه حسابداری در جامعه تاکید می شود. به طوریکه با کشف اختلاس های اخیر در ایران این موضوع تا حدودی مورد توجه اذهان عمومی قرار گرفته است. همچنین انتخاب نمایندگان پاسخ گو موجب ارتقاء پاسخ گوئی و پاسخ خواهی در جامعه گردیده و بدین ترتیب حساسی و کشف تقلب و در نتیجه افزایش مسؤلیت حرفه ای حسابداران و توسعه حسابداری را بدنبال دارد.

آزادی رای به عنوان متغیر بعدی هر چقدر بیشتر باشد، موجب ظهور دیدگاههای رادیکال در نظام حاکم و مشارکت سیاسی شهروندان و فشار به دولت از سوی مخالفان و کشف تقلب و اختلاس از سوی آنان شده و توسعه نقش حسابداران در کشف اشتباهات مالی و ارائه گزارش های لازم خواهد شد.

رقابت در تصدی پست ها در جامعه موجب رقابت در ارائه خدمات و اخذ آزمون برای جذب افراد و توسعه کیفیت خدمات حرفه حسابداری و جذب افراد خبره در حرفه حسابداری و در نهایت توسعه حرفه حسابداری می شود.

## فهرست منابع

- \* بشیریه، حسین. (۱۳۸۰). درس هایی از دموکراسی برای همه، تهران: نگاه معاصر. صص ۱۹۰ - ۱۷۵
- \* رویایی، رضانعلی، ۱۳۷۱، هدفهای جدید و نقش های تازه برای حسابداران ایرانی، بررسیهای حسابداری، سال اول، شماره اول، تابستان، ص ص ۳۰-۴۶
- \* کوهن، کارل. (۱۳۷۱). دموکراسی. ترجمه عباس مخبر، تهران، نی.
- \* وثوقی، منصور. (۱۳۷۰)، مبانی جامعه شناسی، انتشارات: خردمند ص ص ۱۱۷-۱۲۷.
- \* Belkaoui, A. (ed). " International Accounting Issues And Solutions" (West Port Connecticut : Queue Books , 1985)
- \* Belkaoui, A. (1995), " Accounting Information Adequacy and Macroeconomic Determinants of Economic Growth Cross Country Evidence Advances in International Accounting", vol.8. , pp. 67-77.
- \* Brennan G. Allen (2014). What's new about New accounts? Assessing change proposals for social and environmental accounting. Accounting Forum.
- \* Gray Rob, Brennan Andrew, Malpas Jeff, (2013) " New accounts: Towards a reframing of social accounting". Accounting Forum, ACCFOR-;No.of 283 Pages 16.
- \* Judy Brown, Bob Frame. (2009) . Democracy, Sustainability and Accounting Technologies: The Potential of Dialogic Accounting . Critical Perspectives on Accounting.
- \* Keith Dixon , Michael Gaffikin . ( 2013). Accounting practices as social technologies of colonialistic. New Zealand : Critical Perspectives on Accounting.
- \* Pourjalali, Hamid, and gray, meek, 1995, " accounting and culture: the case of Iran ", research in accounting in emerging economics. Vol.3, pp .3-17.
- \* Gray Rob, Brennan Andrew, Malpas Jeff, (2013) " New accounts: Towards a reframing of social accounting". Accounting Forum, ACCFOR-283;No.of Pages 16.
- \* Pourjalali, & meek, G, " accounting and culture: the case of Iran ". 1995. Research in accounting in emerging economic, vol. 3, pp. 3-17.
- \* Rodrica Dragulescu, Ana Maria Ilie. (2014). Accounting modeling – a multiple

determination approach. Romania. Procedia - Social and Behavioral Sciences 109. 1064 – 1068

- \* Tony Tinker, (2005) "The withering of criticism: A review of professional, Foucauldian, ethnographic, and epistemic studies in accounting", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 18 Iss: 1, pp.100 – 135
- \* - Williams, S, M.,( 1999) " voluntary environmental and social accounting disclosure practices in the Asia pacific region: an international empirical test of political economy theory ", the international journal of accounting, vol. 34, no. 2, pp. 209-238

#### یادداشت‌ها

1. Eliot
2. Izamel
3. Excel
4. Spss
5. Amos
6. Auerbach
7. Kotlikoff
8. Culter
9. Marcela Porporato
10. Hafstead
11. Harison and Mc kinon
12. Judy Brow and Bob Frame
13. Gary
14. Brennan G. Allen