



A Conceptual Framework for Teaching Auditing Theory

- Shahrokh Shahrabi^۱
- Hossein Etemadi^۲
- Ali Rahmani^۳
- Javad Rezazadeh^۴

Abstract

The primary objective of this research is to construct a conceptual framework that facilitates the instruction of auditing theory. Historically, prior to the seminal work of Matuz and Sharaf (۱۹۶۱) and the recognition bestowed upon the committee on basic auditing concepts (۱۹۶۹), the field of auditing witnessed a dearth of attention towards theoretical development. Furthermore, as posited by Dennis (۲۰۱۵), there remains a pressing need for continued growth and advancement in this area. It is important to note, however, that this study does not center on the philosophical and methodological aspects of theory construction. Rather, its principal aim is to offer pedagogical support by presenting a comprehensive conceptual framework that encompasses the existing concepts and theories of auditing.

To achieve this conceptual framework, a mixed research method was employed. According to this approach, four main themes, including "micro and macro concepts and theories," "utilization of other sciences in explaining auditing concepts and theories," "teaching tools and methods," and "learning approaches," were identified and substantiated. The perspectives of experts were documented through questionnaires and primary and secondary interviews, involving a total of ۶۱ participants. These opinions were initially analyzed using two statistical techniques, namely "factor analysis" and "structural equation modeling," which facilitated the classification of concepts and theories into micro and macro categories. Additionally, the effectiveness of employing concepts from other sciences, teaching tools and methods, and learning approaches was assessed to extract the most influential explanatory components as the findings of this research.

Ultimately, the conceptual framework for teaching auditing concepts and theories was formulated as a four-dimensional conceptual structure, complemented by a decision tree for selecting optimal teaching strategies for educators.

Keywords: Teaching auditing, Learning auditing, Theory and Concept of auditing, Teaching strategy of auditing

^۱ Ph.D. Candidate, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

^۲ Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran (Corresponding author) - Email: etemadih@modares.ac.ir

^۳ Professor of Accounting, Faculty of Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran.

^۴ Associate professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran

چارچوب مفهومی آموزش نظریه‌ی حسابرسی

- شاهرخ شهبازی^۱
- حسین اعتمادی^۲
- علی رحمانی^۳
- جواد رضازاده^۴

چکیده

هدف از این پژوهش، ارائه‌ی چارچوب مفهومی آموزش نظریه‌ی حسابرسی است. تا پیش از اثر کلاسیک ماتر و شرف (۱۹۶۱) و به اذعان کمیته‌ی مفاهیم بنیادین حسابرسی (۱۹۶۹)، نظریه‌پردازی در حسابرسی مورد کم‌توجهی قرار گرفته و به عقیده‌ی دنیس (۲۰۱۵)، همچنان نیازمند رشد و توسعه است. پژوهش حاضر اما در حوزه‌ی نظریه‌پردازی پیرامون نظریه‌ی حسابرسی به معنای فلسفی و روش شنا سانه‌ی آن نبوده، بلکه با هدف کمک به آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی (آنچه که اکنون وجود دارد) در قالب ارائه‌ی چارچوبی مفهومی صورت پذیرفته است.

برای دستیابی به این چارچوب مفهومی، از روش پژوهش آمیخته استفاده شد که مطابق آن، چهار مضمون اصلی شامل «مفاهیم و نظریه‌های خرد و کلان»، «کاربرد سایر علوم در تبیین مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی»، «ابزارها و روش‌های آموزش» و «رویکردهای یادگیری» استخراج و از طریق پرسش‌نامه و مصاحبه‌های اولیه و ثانویه (در مجموع ۶۱ نفر)، نظر خبرگان مستند شد. این نظرات با استفاده از دو گروه آزمون «تحلیل عاملی» و «معادلات ساختاری» ابتدا از منظر امکان طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌های به دو گروه خرد و کلان و سپس، کاربرد مفاهیم سایر علوم، ابزارها و روش‌ها و رویکردهای یادگیری موثر در آموزش ایشان مورد سنجش قرار گرفت تا بهترین مولفه‌های تبیین‌گر به مثابه یافته‌های این پژوهش استخراج شود.

در نهایت، چارچوب مفهومی آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی در قالب ساختار مفهومی چهاربُعدی در کنار درخت تصمیم برای اتخاذ بهترین استراتژی‌های آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی برای مدرسان ارائه شد.

واژگان کلیدی: آموزش حسابرسی، یادگیری حسابرسی، نظریه و مفاهیم حسابرسی، استراتژی تدریس حسابرسی

۱- دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

۲- استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران (نویسنده مسئول، ایمیل:

etemadih@modares.ac.ir).

۳- استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.

۴- دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

۱. مقدمه

۶۵

طرح سوال‌های بنیادین درخصوص روش‌های آموزش حسابداری (به‌صورت عام و تمامی شاخه‌های آن از جمله حسابرسی) و اثربخشی آن‌ها به صورت جدی از زمان توجه بیشتر به نیازهای حرفه‌ای پیرامون آموزش به‌مثابه یکی از ارکان شایستگی حسابداران و پس از شکل‌گیری و توسعه‌ی نهادهای حرفه‌ای از دهه‌ی ۴۰ م. آغاز شد (اوانز و پی‌زی^۱، ۲۰۱۸). این زمان را می‌توان مصادف با آغاز تمرکز اعضای حرفه و دانشگاه برای تدوین نظریه‌های حسابداری در ابتدا (مانند کارهای سوئینی^۲ (۱۹۳۶)، لیتلتن^۳ (۱۹۵۳)، مونیتز^۴ (۱۹۶۲)، انجمن حسابداری آمریکا^۵ (از ۱۹۳۶ تا ۱۹۷۸ - و تا کنون) و با اختلاف معناداری، بعدتر، نظریه‌های حسابرسی با طرح بیانیه بنیادین مفاهیم حسابرسی (توسط همان انجمن: ۱۹۶۹-۱۹۷۳) دانست. پس از کارهای انجمن حسابداری آمریکا، در سال‌های پایانی دهه‌ی ۷۰ م.، اندیشمندانی مانند رابرتسن^۶ و همیلتون^۷ کوشیدند چرایی عدم وجود پارادایم جامع حسابرسی قابل پذیرش همگان و امکان دست‌یابی بدان را مورد تبیین قرار دهند. در این میان، همیلتون (۱۹۷۸) با بحث پیرامون «نقش نظریه‌ی حسابرسی در آموزش و عمل» و با توجه‌ی ویژه به مفهوم «بستر» در تدوین نظریه‌ی حسابرسی، به بررسی چهار سودمندی اصلی و دو سودمندی مضاعف وجود نظریه‌ی حسابرسی برای آموزش پرداخت. چهار سودمندی اصلی به باور وی عبارتند از «ایجاد ساختاری برای تدوین محتوای آموزشی از منظر تمرکز بر یک نظریه خاص»، «ساخت بستری برای تبیین تفاوت‌های موضوعات بنیادین و محیط اجرای انواع مختلف حسابرسی‌ها مانند داخلی، مستقل، دولتی جهت شناسایی و تدوین مجموعه‌ای از منابع اصلی آموزشی مورد نیاز همه‌ی انواع و سپس، توجه به نیازهای آموزشی خاص هر نوع حسابرسی»، «امکان ارائه‌ی تفسیرهای نظام‌مند از شواهد کسب شده توسط محققان جهت آموزش به دانشجویان، با تأکید بر بررسی نظریه‌های جایگزین»، «فرآهم‌سازی چشم‌اندازی کامل، فشرده و دقیق از حسابرسی جهت ایجاد امکان تمرکز بر عناصر توضیح دهنده‌ی این امر که چرا فعالیت‌های حسابرسی»، چنین هستند. وی، «امکان تبیین چرایی و ضرورت حسابرسی در بستر اقتصاد و ضرورت نظارت حسابرسان برای طیف وسیعی از دانشجویان کسب‌وکار و تأثیر غیر

۱. Evans and Paisey

۲. Sweeny

۳. Littleton

۴. Moonitz

۵. American Accounting Association (AAA)

۶. Robertson

۷. Hamilton

مستقیم تحقیقات حوزه‌ی حسابرسی با تأکید بر مسائل حل نشده» و «بهبود جریان انتقال دانش به دانشجویان این رشته» را دو سودمندی مضاعف وجود نظریه حسابرسی برای آموزش می‌داند. با وجود آن که پیرامون دشواری در دستیابی به نظریه یا نظریه‌های حسابرسی جامع و مورد توافق همگان مباحثی در این پژوهش مطرح شده است، هدف اصلی، بحث پیرامون نظریه‌های حسابرسی به مفهوم فلسفی آن نیست؛ بلکه اگر بپذیریم چیز یا چیزهایی به عنوان مفاهیم یا نظریه‌های حسابرسی وجود دارد، به این بحث پرداخته شده که در ابتدا، آیا با هدف آموزش موثرتر، امکان طبقه‌بندی این مفاهیم یا نظریه‌ها به دو گروه «خرد» و «کلان» وجود داشته و سپس، این مفاهیم و نظریه‌ها با کمک مفاهیم کدام یک از سایر علوم، از طریق کدام ابزارهای آموزشی و با تمرکز بر کدام رویکرد یادگیری قابل آموزش است.

۲. طرح مسئله: نظریه‌ی حسابرسی و آموزش حسابرسی

۱.۲. کمبود نظریه در حسابرسی

ایده‌ی کمبود نظریه در حسابرسی و بحث پیرامون آن قدمتی طولانی دارد. از نخستین تلاش‌های جدی برای تدوین نظریه‌ی حسابرسی می‌توان به کار ماتز و شرف^۱ (۱۹۶۱) اشاره کرد. اثر قابل توجه این دو با استدلال و بحث پیرامون همین ایده‌ی قدیمی در مطالعات حسابرسی آغاز می‌شود: ((از دید برخی از افراد، تلاش برای تدوین نظریه‌ی حسابرسی اگر نه غیرممکن، اما بعید به نظر می‌رسد؛ از نظر بعضی دیگر، انجام چنین کاری، بیهوده است. بسیاری، حسابرسی را موضوعی عملی و نه نظری می‌دانند. برای این گروه از افراد، حسابرسی مجموعه‌ای از اعمال، رویه‌ها، روش‌ها، و فنونی اجرایی بوده و نیاز اندکی به توضیحات، توصیفات، تبیین‌ها و استدلال‌هایی دارد که در کنار هم، نظریه را شکل می‌دهند)). هئیت رئیسه‌ی «انجمن حسابداری آمریکا» در سال ۱۹۶۹ در فصل اول «بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی»، به صراحت اذعان داشت که این انجمن به دانش حسابرسی توجه درخور نداشته است. عدم توجه انجمن حسابداری آمریکا به نظریه‌پردازی در حسابرسی از آن روی اهمیت ویژه دارد که مهم‌ترین اسناد و بیانیه‌های اندیشه و نظریه‌ورزی در حسابداری تحت نظارت آن شکل گرفته است.

رابرتسن (۱۹۸۸) در آغاز مقاله‌ی کلاسیک خود با عنوان «پارادایم‌های نظریه‌ی حسابرسی» بیان داشته است که ((تجمع ادبیات، تفکرات و رویه‌ها هنوز منجر به دستیابی به یک پارادایم واحد در حسابرسی نشده است. جست‌وجو برای حصول مبنایی متقاعدکننده در خصوص الف). فعالیت‌های

۱. Mautz & Sharaf

معینی که در مجموع، حسابرسی نامیده می‌شوند و ب). حل مناقشات درباره‌ی فعالیت‌های حسابرسی، همچنان ادامه دارد. در این مسیر، حساب‌رسان تنها نیستند و هم‌پیشگان آن‌ها در حسابداری مالی نیز پیش‌تر به چنین نتیجه‌گیری‌هایی در خصوص گزارش‌های مالی برون‌سازمانی (رسیده‌اند). وی می‌افزاید، ((در هر دو مورد، حتی تمایلی جهت نتیجه‌گیری در خصوص احتمال عدم امکان طرح نظریه‌ای هنجاری قابل پذیرش به چشم می‌خورد. به‌همین ترتیب، شاید احتمال توافق بر سر نظریه‌ای اثباتی نیز به‌همین سرنوشت دچار می‌شد)). فلینت^۱ (۱۹۸۸) نیز مطابق با سایر اندیشه‌ورزان این حوزه باور دارد ((... علاقه‌ی اندکی برای مطالعه نظریه‌ی حسابرسی و توسعه پژوهش‌های مرتبط با آن وجود دارد)).

از میان اندیشمندان متاخر، پورتر و همکاران^۲ (۲۰۰۳)، توسعه‌ی حسابرسی به‌گونه‌ای عملگرایانه را نتیجه‌ی چنین رویکردی دانسته و اظهار می‌دارد که ((... به‌رغم تلاش زیادی که برای تدوین نظریه یا چارچوب مفهومی حسابداری صورت گرفته، توجه کمی معطوف بسط نظریه‌ی حسابرسی شده است)). دنیس^۳ (۲۰۱۵) که یکی از جدیدترین کتاب‌های درخور توجه در زمینه‌ی نظریه‌ی حسابرسی را نگاشته در ادامه بحث پیرامون نظر فلینت و پورتر اضافه می‌کند ((اگرچه کتاب‌های قابل توجهی در خصوص رویه‌های عملی حسابرسی وجود دارد، اما کتاب‌های اندکی به نظریه‌ی حسابرسی پرداخته‌اند. چارچوب مفهومی حسابداری به مثابه نظریه‌ی حسابداری وجود دارد؛ درحالی‌که، هیچ چارچوب مفهومی برای حسابرسی نمی‌توان متصور بود)) (دنیس، ۲۰۱۵).

مرور نتیجه‌گیری این صاحب‌نظران در حوزه‌ی نظریه‌ی حسابرسی، دشواری حصول نظریه‌ای مقبول همگان برای اهداف مختلف (از جمله آموزش) را روشن می‌سازد. از این دشواری می‌توان به‌صورتی منطقی این گزاره را استخراج کرد که آموزش مفاهیم و نظریه‌ی حسابرسی نیز با دشواری‌هایی همراه بوده است.

۲.۲. آموزش حسابرسی

در طی سال‌های اخیر و در راستای کاهش شکاف انتظارات، برخی کشورها، برنامه‌ها، ابزارها و پلتفرم‌های آموزشی مختلفی را برای آموزش حسابداری و حسابرسی طراحی و اجرا کرده‌اند. برای نمونه، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۲۱)، منابع و ابزارهای مختلفی را در قالب مجموعه‌ای با عنوان «محتوای آموزشی برای کلاس درس مخصوص مدرسان حسابداری» فراهم آورده است.

۱. Flint

۲. Porter and et al.

۳. Dennis

هدف نهایی این مجموعه، افزایش نوآوری در تدریس با کاربری فناوری‌های نوین و تمرکز بر مطالعات موردی بوده است. مثال دیگر، پروژه‌ی اتحادیه اروپا با نام ای‌ال‌پی‌ای^۱ (پلتفرم بین‌المللی آموزش حسابداری - ۲۰۲۱) است. تمرکز این برنامه‌ی آموزشی بر پاسخ به انتظارات بازار کار و شکاف میان وضع موجود آموزشی و نیازهای حرفه با تمرکز بر آموزش مفاهیم حسابداری از طریق مطالعات موردی، ترویج اخلاق حرفه‌ای و مهارت‌های فنی دانشجویان است. یکی دیگر از منابع قابل توجه آموزش حسابداری، محتوای آموزشی پیشنهادی توسط «هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری»^۲ است. در سال ۲۰۱۸، «فدراسیون بین‌المللی حسابداران»^۳ و «هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری» راه‌کار جدیدی را برای بهبود آموزش حسابداری در سطح جهان ارائه کردند. نتیجه‌ی این امر، ارائه‌ی چارچوبی برای استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداران حرفه‌ای با هدف تبیین مفاهیم به‌کارگرفته شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری بوده است.

با بررسی این دو بحث، این نتیجه‌ی منطقی حاصل می‌شود که گرچه ایده‌ی کمبود نظریه‌ی حسابرسی هم‌چنان پابرجاست، اما حرفه و نهادهای آن از سویی دیگر منتظر نظریه‌پردازان نمانده و همواره در تلاش بوده تا به‌نوعی، به نیازهای دنیای عمل پاسخ مناسب دهد.

۳. مبانی نظری، ادبیات و سوال‌های پژوهش

۳.۱. در سودای پارادایم جامع حسابرسی

در مسیر جست‌وجو و طراحی چارچوبی مفهومی برای آموزش نظریه‌ی حسابرسی، تبیین دامنه و ابعاد خود «نظریه» موضوعی بنیادین است. از آن جهت که اندیشمندان مختلف، نظریه‌های خود را بر مبنای مفاهیم، مفروضات و متغیرهای متنوعی بنا نهاده و نقطه‌ی دید آن‌ها طیف گسترده‌ای از خرد یا کلان‌نگری را در برگیرد، در نتیجه، محدودسازی بحث به چارچوبی قابل بررسی و مورد توافق (با توجه به هدف پژوهش) ضروری به‌نظر می‌رسد. برای این هدف، ابتدا با نگاهی به مفاهیم «نظریه‌ی خرد» و «نظریه‌ی کلان» در حسابرسی، به بررسی برخی از مهم‌ترین پارادایم‌های کنونی پیرامون نظریه‌ی حسابرسی پرداخته شده تا مبانی و بنیان‌های طراحی مدل مفهومی آموزشی و ضوح بیشتری یابد. سپس، به‌عنوان رویه‌ای کلاسیک در بررسی نظریه‌ها، نگاهی به رویکردهای هنجاری و توصیفی و نقش آن در پژوهش خواهیم داشت. هدف نهایی از این بحث،

۱. ILPA - International Learning Platform for Accountancy

۲. The International Accounting Education Standards Board (IAESB)

۳. International Federation of Accountants

ارائه دیدگاهی (تا حد ممکن) جامع از آن چیزی است که باید به مثابه نظریه حسابرسی و در قالب چارچوبی مفهومی، آموزش داده شود.

۲,۳. نظریه‌ی خرد در مقابل نظریه‌ی کلان در حسابرسی: امکان‌سنجی انجام طبقه-

بندی

مفهوم نظریه‌های خرد و نظریه‌های کلان تقریباً در تمامی شاخه‌های علمی وجود دارد. برای مثال، کول^۱ (۲۰۱۹) با بحث پیرامون جامعه‌شناسی خرد و کلان، بر این نکته تأکید دارد ((گرچه جامعه‌شناسی کلان‌نگر بر رویکردهای جامعه‌شناختی و روش‌های آزمون کلان-الگوها و کلان-روندها در ساختار جامعه، سیستم‌ها و جمعیت‌ها پرداخته و جامعه‌شناسی خردنگر بر گروه‌های کوچک‌تر، الگوها و روندها در سطوح پایین‌تر جوامع و در بستر زندگی و تجربه روزانه مردم تمرکز دارد، اما بر خلاف باور اکثریت، این دو رویکردهایی مکمل و نه متضاد هستند)). در حسابرسی نیز این طبقه‌بندی وجود دارد. نظریه‌های خرد زاویه‌ی دیدی درون‌نگر به حسابرسی داشته و مبانی علم حسابرسی (از جمله مفاهیم بنیادین و اصول موضوعه)، ویژگی‌های حسابرس (مانند صلاحیت حرفه‌ای) و فرآیند کار حسابرسی (شامل برنامه‌ریزی، رسیدگی و ارائه گزارش/اظهارنظر) را مورد کاوش قرار می‌دهند؛ از طرفی، نظریه‌های کلان در حسابرسی، به بررسی علت وجودی حسابرسی، عرضه و تقاضا و آثار نهایی محصول حسابرسی می‌پردازند (رضازاده، ۱۳۹۵).

۳,۳. تأثیرگذارترین نظریه‌های قابل طبقه‌بندی به عنوان نظریه‌ی کلان

نظریه‌های کلان در حسابرسی حول چند مفهوم و ایده بنیادین شکل گرفته‌اند. از دیدگاهی کلان، علت بنیادین وجود فعالیت حسابرسی و محصول نهایی آن (یعنی اظهارنظر یا گواهی دهی)، وجود «تقاضا» برای آن در بستر فعالیت‌های اقتصادی است. این تقاضا بنا به نظریه‌های پرنفوذ والاس^۲ (۱۹۸۰)، تنها مبتنی بر الزام‌های قانونی ناشی از عصر شرکت‌داری مدرن نبوده و تقاضا برای حسابرسی قدمتی تاریخی دارد. جالب آن‌که تقاضا برای حسابرسی هم در رویکردهای توصیفی و هم در رویکردهای هنجاری به نظریه حسابرسی به‌خوبی قابل تبیین است (به عنوان تنها یک مثال، جنبه هنجاری آن در بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداران آمریکا (۱۹۶۹) و جنبه توصیفی آن در کارهای والاس (۱۹۷۰ تا ۱۹۸۰) قابل مشاهده است). در ادامه، به پنج

۱. Cole

۲. Wallace

نظریه‌ی بنیادین (بنا به نظر رضازاده، ۱۳۹۵)، واجد شرایط قرارگیری در طبقه‌ی نظریه‌های کلان حسابداری، با اختصار فراوان، اشاره شده است.

– **نظریه‌ی نمایندگی:** جنسن و مک‌لینگ^۱ (۱۹۷۶)، در توضیح آن که نظریه‌های ایشان به تبیین چه مفاهیمی کمک می‌کند، به این موضوع پرداخته‌اند که ((چرا گزارش‌های حسابداری باید به صورت داوطلبانه برای اعتباردهندگان و سهام‌داران فراهم شده و چرا حساب‌رسان مستقل باید در تعامل با مدیریت، پیرامون دقت و صحت چنین گزارش‌هایی گواهی دهند)). امروزه، نظریه نمایندگی را با مفهوم، «تضاد منافع میان مالک و مدیر» می‌شناسند. برای هدف این بحث، همین میزان کفایت دارد که ((فعالیت حسابرسی و محصول نهایی آن، یکی از ابزارهای کاهنده‌ی هزینه‌ی نمایندگی و موضوعی مورد نیاز هم مالک و هم مدیر است)).

– **نظریه‌ی اقتصاد اطلاعات: عرضه و تقاضای اطلاعات حسابداری:** یکی از ویژگی‌های بنیادین اطلاعات مالی که در ابتدا به‌عنوان یکی از مفروضات بنیادین هشت‌گانه‌ی علم حسابرسی توسط ماتز و شرف (۱۹۶۱) – (و بعدتر، نهادهای حرفه‌ای) مورد بحث و تأکید قرار گرفته، «تاییدپذیری» اطلاعات حسابداری است. اطلاعات حسابداری برای ایفای نقش سودمندی خود، باید تاییدپذیر باشند. در نتیجه، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری‌های خود نیازمند اطلاعات تاییدپذیر هستند. با توجه به عدم تقارن اطلاعاتی میان تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان و همچنین تضاد منافع میان این دو گروه، وجود فعالیت اثبات‌کننده‌ی بی‌طرفانه، ضروری خواهد بود (رضازاده، ۱۳۹۵).

– **نظریه‌ی تقاضا برای حسابرسی:** اظهارنظر حسابرس یا گواهی‌دهی، محصول و دلیل بنیادین توجیه‌گر فعالیت حسابرسی است. تقاضا برای حسابرسی در فرآیند استدلال منطقی از تقاضا برای نظارت نشأت گرفته، اما بر پایه سایر نظریه‌ها نیز مورد بحث قرار می‌گیرد. نیاز به نظارت بر نماینده و همچنین، نیاز به اتکا بر گزارش‌ها و اطلاعات منتشر شده توسط تهیه‌کنندگان می‌تواند در گام نخست مستدلی برای اقبال به خدمات حسابرسی و تقاضا برای آن باشد.

– **نظریه‌ی حسابرسی به مثابه بخشی از سازوکار راهبری شرکتی:** راهبری شرکتی دربرگیرنده‌ی ترکیبی از فرآیندها و ساختارهای به‌اجرا درآمده توسط ارکان راهبری برای اطلاع‌رسانی، هدایت، مدیریت و پایش مستمر فعالیت‌های سازمان در راستای دستیابی به اهداف آن است (آی‌آی‌ای، ۲۰۲۳). به دلیل جامعیت مفهوم و مشارکت انواع بخش‌های اقتصاد از جمله نهادهای قانون‌گذار متنوع، منابع متعددی پیرامون مفاهیم راهبری وجود دارد، اما حسابرسی و سازوکارهای آن نظیر

۱. Jensen and Macklin

کمیته‌ی حسابرسی در تمامی این سازوکارها و چارچوب‌ها حضور و نقش پررنگی دارد (رضازاده، ۱۳۹۵).

– **نظریه‌ی ارزش گزارش حسابرسی:** از آن‌روی که گزارش حسابرس می‌تواند اطلاعات جدیدی را در اختیار تصمیم‌گیران و استفاده‌کنندگان قرار دهد، در نتیجه اظهار نظر وی دارای محتوای اطلاعاتی بوده و این امر خود توجیهی برای وجود و ارائه خدمات حسابرسی است (رضازاده، ۱۳۹۵).

۴,۳. تأثیرگذارترین مفاهیم و نظریه‌های قابل طبقه‌بندی به عنوان مفاهیم و نظریه‌ی خرد

مفاهیم و نظریه‌های خرد حسابرسی بر خلاف نظریه‌های کلان پر شمار هستند؛ چراکه در اصل، می‌توانند هر موضوع مورد پژوهش در حسابرسی را دربرگیرند. پژوهش‌هایی کلی‌تر مانند «بازار کار حسابرسی» تا موضوعاتی باریک‌بینانه‌تر اما بنیادین مانند «کیفیت حسابرسی»، همگی می‌توانند در قالب نظریه‌های خرد قرار می‌گیرند. به‌دلیل آن‌که پارادایم‌های جامع، سودای تبیین همه‌جانبه دارند، باید هم به جنبه‌های خرد و هم به جنبه‌های کلان نظریه بپردازند. علاوه بر این، به‌دلیل پراکندگی موضوعی بسیار زیاد پژوهش‌ها در این حوزه، در عمل نمی‌توان مولفه‌یابی اثربخشی از میان آن‌ها انجام داد و تکیه بر چارچوبی مسحکم‌تر و متجانس‌تر ضروری به‌نظر می‌رسد. برای حل این مسئله در پژوهش، به جای تأکید بر حوزه‌های پژوهشی، به مفاهیم بنیادین بازگشت شده است. در نتیجه، با بررسی چهار مجموعه‌ی بنیادین، مفاهیم و نظریه‌های خرد شامل «استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (۲۰۱۹)»، «استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (۲۰۲۳)»، «بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی (۱۹۷۳)»، «بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی (۱۹۷۳)»، «ماتر و شرف (۱۹۶۹)»، مفاهیم و مولفه‌های مورد نظر استخراج شده‌اند (جدول شماره‌ی ۲).

۵,۳. ابعاد دیگر چارچوب مفهومی

برای دستیابی به هدف بنیادین این پژوهش (امکان آموزش موثر نظریه‌ی حسابرسی)، علاوه بر طبقه‌بندی نظریه‌ها (بعد اول)، به سه بعد دیگر از جمله «کاربست سایر علوم در تبیین مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی»، «ابزارها و روش‌های آموزش» و «رویکردهای یادگیری» نیز برای چارچوب‌سازی پرداخته و به اختصار مرور شده است.

۱،۵،۳. کاربرست سایر علوم در تبیین مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی

با مرور ادبیات موضوعی، چهار علم اقتصاد، روان‌شناسی، منطق و جامعه‌شناسی در گام نخست واجد شرایط انتخاب به عنوان سایر علوم تبیین‌گر بوده‌اند که به اختصار به چرایی انتخاب آن‌ها پرداخته شده است.

– **اقتصاد:** شاید هیچ شاخه‌ی علمی به اندازه‌ی اقتصاد بر حسابداری تاثیر نگذاشته باشد. وجود نظریه‌های متعدد مانند نمایندگی با خاستگاه علم اقتصاد به‌خوبی موید این موضوع است. رایینسون^۱ (۱۹۰۹) در یکی از ابتدایی‌ترین تلاش‌ها برای تبیین رابطه‌ی میان این دو علم کوشید پایه‌های اقتصادی‌ای که حسابداری بر آن بنا شده است را تبیین کند. در هر صورت اما، به دلیل پی‌شرفت چشم‌گیر هر دو علم بیش از یک قرن از انتشار این مقاله، بررسی جزیی این مفاهیم دیگر ارزش افزوده‌ای ندارد. اما دو نظر از سه نظر اصلی ولی هم‌چنان جذاب و کاربردی به نظر می‌رسد: الف). توجه به آموزش علم اقتصاد و مبانی آن به دانشجویان حسابداری، و ب). آموزش اصول علم اقتصاد و کاربرست اصول بنیادین آن در عمل به تمامی حسابداران رسمی. بررسی اثر شوبیک^۲ (۲۰۱۱) با عنوان «نوشته‌ای در باب نظریه‌ی حسابداری و اقتصاد: گذشته، حال و آینده» می‌تواند تبیین روشنی از ارتباط نظریه‌های علمی این دو رشته به دست دهد. وی، دقت‌داری، حسابرسی و حسابداری را در کنار قوانین متعدد تجارت و شرکت‌داری، فرزند نظریه‌های اقتصادی می‌داند.

– **روان‌شناسی:** بنا به تعریف انجمن روان‌شناسی آمریکا^۳، روان‌شناسی علم مطالعه‌ی ذهن و رفتار است (ای‌پی‌ای، ۲۰۲۳). برای اهداف این پژوهش، تاکید بر روان‌شناسی یادگیری و نظریه‌های آن جهت افزایش اثربخشی کاربرست مدل مفهومی آموزشی نظریه‌ی حسابرسی است. در نتیجه، ابتدا با بررسی مختصر مکاتب نظری روان‌شناسی یادگیری، مولفه‌های مورد نظر برای آزمون امکان کاربرست آن‌ها در آموزش استخراج شده است..

– **علم منطق:** بیانیه مفاهیم بنیادین حسابرسی (۱۹۷۳) در بخش «استدلال بر مبنای منطق در آزمون حسابرسی» با تشریح سازوکار به‌کارگیری قیاس و استقرا در تبیین استدلال‌های مرتبط با رسیدگی، به‌رغم اشاره به نحوه‌ی انجام استدلال قیاسی و استدلال استقرایی مانند روش‌های نمونه‌گیری، در آن مقطع نتیجه می‌گیرد ((سیستم استنتاجی غیرصریح و تا حد زیادی مبهم است و در شرایط کنونی نمی‌توان در حسابرسی از آن استفاده کرد (بیانیه، ۱۹۷۳))). اگرچه در سال‌های

۱. Robinson

۲. Shubik

۳. American Psychological Association (APA)

آخر، شکل نوین علم منطق در قالب منطق فازی کاربرد زیادی در اقتصاد و علوم مالی داشته و به پژوهش‌های حسابداری نیز راه‌یافته است، اما طبق یافته‌های نلسون و همکارانش^۱ (۲۰۰۳)، آموزش علم منطق در رئوس برنامه‌ی درسی حسابداری جایی ندارد. آن‌ها بر این امر تاکید داشته‌اند پژوهشگران از توجه به نقش علم منطق هم در آموزش حسابرسی و هم در ادبیات موضوعی پیرامون قضاوت غفلت ورزیده‌اند. این امر در حالی اهمیت مضاعف پیدا می‌کند که به باور ماتر و شرف (۱۹۶۱)، منطق مادر علم حسابرسی است.

– **علم جامعه‌شناسی:** نقش اجتماعی حساب‌رسان و جایگاه/اهمیت حسابرسی به مثابه یک حرفه در جامعه همواره مورد تاکید نهادهای حرفه‌ای و پژوهشگران بوده است (برای مثال، بیانیه، ۱۹۳۷). مطابق تعریف شورای حرف استرالیا^۲ (۲۰۰۳)، وجود و رعایت اصول اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای در کنار شاخص‌های اصلی دیگر، رکن تمیزدهنده‌ی مشاغل از حرف است. پیش از توسعه‌ی ادبیات مسئولیت پاسخ‌گویی، فلینت (۱۹۱۷)، مفاهیمی مانند پاسخ‌گویی، اشتباه‌ها و تقلب، ارائه منصفانه و منافع عمومی، مسئولیت اجتماعی کسب‌وکارها، حسابرسی جامعه و حسابرسی مخارج عمومی را در تبیین نقش‌های حسابرسی در جامعه به کار بسته است. اما، پس از وقوع شکست‌های فراوان در فرآیند نظارت طی سال‌های اولیه قرن ۲۱، حساب‌رسان با سیل انتقادهای فراوان در خصوص ایفای مسئولیت‌شان در برابر جامعه مواجه شدند؛ این انتقادات تا جایی پیش رفت که در آخرین تغییرات، آیفک در سال ۲۰۱۸ در بازبینی آیین رفتار حرفه‌ای بین‌المللی برای حسابداران حرفه‌ای، این سند را با تاکید بر مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در حفظ منافع عموم شروع می‌کند. پیش از پایان این بحث، یک موضوع مهم دیگر باید به اختصار تبیین شود. این که آیا جامعه‌شناسی به مطالعه حرف می‌پردازد؟ و آیا اخلاق بخشی از جامعه‌شناسی است؟ پاسخ هر دو سوال مثبت است. این که حرفه‌ها چه نقشی در جامعه دارند از دیرباز مورد علاقه‌ی جامعه‌شناسان بوده است (برای مثال، هیوز، ۱۹۶۰ و هافدینگ، ۱۹۰۵).

۲،۵،۳. ابزارها و روش‌های آموزش

نابسامانی‌های مالی اوایل قرن بیست و یکم، در کنار تغییر و افزایش پیچیدگی دنیای کسب‌وکار (برای مثال، پژوهش اولوجد و همکاران^۳، ۲۰۲۰)، رقابت برنامه‌های علمی حسابداری در موسسه‌های آموزش عالی و دانشگاه‌ها (برای نمونه، پژوهش فوگارتی و همکاران^۴، ۲۰۱۶) و مسئله‌ی پرمناقشه‌ی

۱. Nelson & et al.

۲. Australian Council of Professions

۳. Olojede and et al.

۴. Fogarty and et al.

فاصله‌ی انتظارات (پورتر-راتلج^۱، ۲۰۱۵) از جمله مواردی هستند که نهادهای حرفه‌ای و آموزشی را ناچار به بازبینی محتوای آموزشی، نحوه‌ی آموزش و ابزارهای مختلف ساخته است. در کنار همه‌ی این موارد، همه‌گیری کوید-۱۹ تاثیر بسیار بالاهمیتی بر تغییر روش‌های سنتی آموزش به سمت کاربست فناوری‌های دیجیتال (چه در تدریس و چه در ارزیابی) گذاشته است (برای مثال، پژوهش ترن^۲، ۲۰۲۲). در نتیجه، توجه به این امر یکی از ارکان بنیادین هر بحثی پیرامون آموزش اثربخش است. در ادامه، شش روش یا ابزار بنیادین پرتکرار در پژوهش‌های پیشین به اختصار مرور شده است.

– **آموزش مبتنی بر محتوای مکتوب:** در روش سنتی آموزش، مدرس با استفاده از جایگاه برتر خود یادگیرندگان را مدیریت می‌کند. در این روش، ارائه مطالب به صورت یک طرفه و از سمت مدرس به یادگیرنده و مبتنی بر محفوظات است. یادگیری نیز در این روش از طریق تکرار و به‌خاطر سپاری صورت می‌گیرد. منبع اصلی آموزش در این رویکرد کتاب‌های مرجع درسی است (گرافی^۳، ۲۰۱۶). همچنین با مرور برنامه درسی رشته حسابداری در ایران (مصوب ۱۴۰۰ – ورزات علوم) و پژوهش پالم و بیسمن^۴ (۲۰۱۰) در مورد برنامه درسی رشته حسابداری در دانشگاه‌های استرالیا می‌توان به این نتیجه رسید که تمرکز بر کتب آموزشی تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر تدوین برنامه درسی داشته‌اند.

– **مطالعات موردی:** استفاده از مطالعات موردی در آموزش حسابداری در سال‌های اخیر، پس از گزارش بدفورد^۵ (۱۹۸۶) و پس از توصیه‌ی «کمیته‌ی تغییر آموزش حسابداری»^۶ در سال ۱۹۹۱ مورد توجه بسیاری از دانشگاه و برنامه‌های آموزشی قرار گرفته و به نسبت، پژوهش‌های تجربی زیادی پیرامون اثربخشی آن نیز انجام شده است. برای مثال، برت و همکاران^۷ (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای با عنوان «تردید حرفه‌ای و کلاس درس حسابداری» با این امر اشاره داشته‌اند ((دانشجویان در مطالعات موردی با بررسی فرضیه‌ها و مقایسه و تجزیه و تحلیل تاثیر مالی انتخاب رویه‌های مختلف حسابداری، تردید حرفه‌ای خود را برای مثال در مورد یک مدل هزینه‌یابی یا تجدید ارزیابی دارایی‌ها بهبود می‌بخشند)).

۱. Porter – Routledge publication

۲. Tran

۳. Graphy

۴. Palm and Bisman

۵. The Bedford Report

۶. The Accounting Education Change Commission

۷. Birt and et al.

– **بازی در آموزش:** پژوهش‌گران زیادی در سال‌های اخیر به اهمیت نقش بازی و به‌خصوص «بازی‌های جدی» در بهبود رویه‌های آموزشی پرداخته‌اند. وسترا^۱ (۲۰۱۹) اذعان می‌دارد ((آموزش مبتنی بر بازی منجر به راه‌های جدیدی برای آموزش، تجربه هیجان به‌همراه انگیزه و علاقه بیشتر برای حضور در کلاس نسبت به روش‌های سنتی شده است)). برای مثال، لوی و همکاران^۲ (۲۰۲۱) با طراحی اپلیکیشنی برای دانشجویان سال اول حسابداری، «تاثیر به‌کارگیری اپلیکیشن موبایل بر موفقیت در یادگیری» را بررسی کردند. نتایج نشان داد افرادی که به‌طور جدی از این اپلیکیشن استفاده کردند در امتحان نهایی نمره بالاتری را به‌دست آوردند.

– **ویدئو و محتوای صوتی/تصویری:** با گسترش دسترسی به اینترنت و ایجاد وب‌سایت‌های پخش آنلاین و آفلاین مانند یوتیوب، ویدئو به یکی از ابزارهای جدایی‌ناپذیر در جست‌وجو و یادگیری تبدیل شده است. پژوهش‌های گسترده‌ای پیرامون اثربخشی به‌کارگیری این روش در آموزش انجام شده است. گرین‌برگ و زانیتیس^۳ (۲۰۱۲) بیان داشته‌اند ((پژوهش‌ها پیرامون کاربرد ویدئوها یا محتوای چندرسانه‌ای، بهبود یادگیری را نشان می‌دهد. به‌کارگیری این ابزار از طرفی نیز مزایایی برای یادگیری دانشجویان دارد)). برای نمونه، سی‌گل و همکارانش^۴ (۲۰۱۰) به مطالعه‌ی شبیه‌سازی ویدئوی فرآیند حسابرسی مبتنی بر نظریه یادگیری تجربی پرداختند. در نتیجه‌ی این پژوهش، ایشان دریافتند ((عملکرد دانشجویانی که با استفاده از شبیه‌سازی ویدئویی آموزش دیده‌اند به‌طرز چشم‌گیری از گروه کنترل پژوهش بهتر بوده است)).

– **نقش بازی کردن:** نقش بازی کردن یکی از شیوه‌های یادگیری تجربی است (راسل و شپرد^۵، ۲۰۱۰). در این شیوه، دانشجویان ایفای نقش معینی را بر عهده گرفته و آن را مطابق نمایشنامه اجرا می‌کنند. نقش‌ها و قواعد به‌طور مشخص در نمایشنامه ذکر شده‌اند (ای‌سی‌یو، ۲۰۲۳). در حسابداری، پاول و همکارانش^۶ (۲۰۲۰) با کار بر روی موضوع «ایجاد خلاقیت در حسابرسی به‌وسیله‌ی نقش بازی کردن»، ضمن تاکید برای اهمیت ایجاد و بهبود خلاقیت در میان دانشجویان حسابرسی، نتیجه گرفتند ((به‌صورت کلی، نقش بازی می‌تواند ابزاری موثر برای آموزش جهت ایجاد و بهبود خلاقیت بوده و به غنای تجربه‌ی آموزشی دانشجویان بی‌انجامد)).

۱. Westera

۲. Loy and et al.

۳. Greenberg and Zanetis

۴. Siegel and et al.

۵. Russell and Shepherd

۶. Powell and et al.

– به کارگیری فناوری و رایانه: رایانه به عنوان ابزار کار به جزیی جدایی ناپذیر هر فرآیندی از جمله آموزش تبدیل شده است. با گسترش رایانه‌های شخصی و خانگی در دهه‌ی ۸۰ و افزایش نفوذ اینترنت در دهه‌ی ۹۰ میلادی، دانشگاه‌ها و مدرسان نیز استفاده از رایانه در آموزش را به طور جدی تری مد نظر قرار دادند. این موضوع در رشته‌ی حسابداری نیز مصداق داشته است. برای نمونه، مک لارس و رد کلیف^۱ (۲۰۱۰) در پژوهش خود دریافتند آموزش مبتنی بر رایانه به اندازه‌ی تدریس حضوری موثر بوده و خودآموزها به عنوان ابزاری جذاب و محرک یادگیری، مدرسان را در دستیابی به اهداف یادگیری تعیین شده کمک می‌کنند. هلفایا^۲ (۲۰۱۸)، با بررسی کاربرست رایانه در سازوکار ارزیابی و ارائه بازخورد در فرآیند تدریس، به این نتیجه رسید که دانشجویان به صورت کلی به کارگیری رایانه در ارزیابی و ارائه بازخورد و منافع ناشی از آن را سودمند می‌دانند.

۳،۵،۳. رویکردهای یادگیری

فیربنکس^۳ (۲۰۲۱) به نقل از یونسکو، یادگیری را به عنوان «فرآیند تجمیع تجربه‌های و تاثیرهای فردی و محیطی برای دستیابی، اغنا یا تعدیل دانش، مهارت‌ها، ارزش‌ها، طرزفکرها، رفتارها و جهان‌بینی‌های یک فرد» تعریف کرده است. به باور وی، پنج رویکرد تشریح شده در زیر، اهم نظریه‌های یادگیری در روان‌شناسی را دربرمی‌گیرند که در ادامه به اختصار، مرور شده‌اند. پژوهش‌های مختلفی در حسابداری مبتنی بر این رویکردهای صورت گرفته است.

– رفتاری: رفتارگرایی تنها ناظر بر رفتارهای مبتنی بر تحریک-پاسخ قابل مشاهده‌ای هستند که می‌توان آن‌ها را به صورت نظامند مشاهده و مطالعه کرد. در این رویکرد، یادگیری مبتنی بر مجموعه‌ای نظام‌مند از وظایف عمومی شامل ارائه‌ی مجموعه‌ای پیرامنه از محفوظات به دانشجویان و ارائه بازخورد توسط مدرس و موسسه آموزشی است. اگر دانشجویان وظایف خود را به خوبی انجام دهند، شایسته بازخورد مثبت خواهند بود.

– شناختی: به مثابه رویکردی آموزشی، یادگیری مبتنی بر شناخت‌گرایی را متمرکز بر هر دو جنبه‌های برون ذهنی (مانند اطلاعات یا داده‌ها) و مولفه‌های درون ذهنی (مانند سازوکار پردازش) می‌داند. با توسعه این رویکرد در دهه‌ی ۱۹۵۰، تمرکز بر نقش ذهن در یادگیری بیشتر شد. در

^۱. Mc Larres and Radcliffe

^۲. Helfaya

^۳. Fairbanks

رویکرد شناختی، یادگیری به مثابه اکتساب دانش است که طی آن، یادگیرنده، پردازنده‌ی دانش بوده که اطلاعات را جذب و با انجام عملیات شناختی، آن را در ذهن خود ذخیره می‌کند.

– **ساخت‌گرایی:** بر مبنای این نظر، یادگیرنده، پدیده‌ها و فهم جدید خود را بر مبنای تجارت و ادراکات قبلی بنامی‌نهد. دیدگاه‌ها پیش از طرح این رویکرد ناظر بر آن بود که مدرس، یادگیرنده را فردی با ذهنی خالی در نظر می‌گرفت؛ درحالی‌که ساخت‌گرایی باور دارد یادگیرنده معانی را تنها از طریق تعامل فعال با جهان خود (نظیر تجارب یا مسائل حل شده‌اش در دنیای واقعی) درک می‌کند.

– **انسان‌گرایی:** یادگیرنده در این رویکرد مرکز توجه و یادگیری بر مفهوم «تمرکز» و نه روش تدریس یا محتوای آموزشی استوار است. با پذیرش ذات نیک بشری، انسان‌گرایی بر خلق محیطی مساعد برای خودشکوفایی تمرکز دارد. در این شرایط، نیازهای یادگیرنده فراهم شده و ایشان مختار به تعیین اهداف خود است؛ مدرس نیز در پی کمک به وی برای دستیابی به این اهداف آموزشی است.

– **ارتباط‌گرایی:** ارتباط‌گرایی با شنا سایی نقص‌های رویکرد ساخت‌گرایی در عصر دیجیتال، در تلاش برای ارائه تبیین جدیدی از یادگیری است. با تاثیر بنیادین فناوری بر این رویکرد، تمرکز ارتباط‌گرایی بر توانایی یادگیرنده بر منبع‌یابی و به‌روزرسانی دقیق اطلاعات است. فهم آن که چگونه و از چه طریق بهترین اطلاعات به‌دست می‌آید به اندازه کسب خود اطلاعات اهمیت دارد.

۴. سوال‌های اصلی و فرعی پژوهش

در نهایت، پژوهش کنونی به جست‌وجوی پاسخ این سوال بنیادین به مثابه سوال اصلی و مسئله پژوهش است: ((سوال اصلی پژوهش: آیا دستیابی به یک چارچوب مفهومی مناسب برای آموزش مفاهیم و نظریه حسابرسی با توجه به فقدان یک نظریه‌ی واحد امکان‌پذیر است؟ در صورت امکان دستیابی، اجزای آن چیست و بر چه مبنای استوار است؟)) برای پاسخ به سوال اصلی و با توجه به ماهیت چندوجهی چارچوب مفهومی آموزش، پاسخ به سوالات فرعی زیر ضرورت دارد:

- **سوال فرعی ۱:** آیا حصول اجماع در طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی به دو گروه خرد و کلان برای اهداف آموزشی امکان‌پذیر است؟ اگر بله، این طبقه‌بندی به چه صورت حاصل می‌شود؟
- **سوال فرعی ۲:** آیا به‌کارگیری مفاهیم سایر علوم اجتماعی در آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی موثر واقع می‌شوند؟ اگر بله، کدام علوم دارای چنین کیفیتی هستند؟

- سوال فرعی ۳: آیا روش‌ها و ابزارهای مختلف آموزشی به مصاحبه روش تدریس، می‌تواند به عنوان بخشی موثر از چارچوب مفهومی آموزش مورد اجماع واقع شود؟ اگر بله، کدام روش‌ها و ابزارها واجد این شرایط بوده و اثربخشی بیشتری برای آموزش مفاهیم و نظریه‌ها دارند؟
- سوال فرعی ۴: آیا توجه به رویکردهای یادگیری مختلف در آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی ضروری است؟ اگر بله، کدام رویکردها می‌توانند به‌کارگرفته شوند؟ آیا می‌توان برای آموزش مفاهیم و نظریه‌های مختلف، رویکرد مشخصی را توصیه کرد؟

۵. روش‌شناسی پژوهش و آزمون‌های آماری

۵.۱. طرح پژوهش از منظر روش‌شناسی

طرح پژوهش از منظر روش‌شناسی، «آمیخته» است. چرا که در ابتدا با مراجعه به ادبیات و پژوهش‌های پیشین، مفاهیم، نظریه‌ها، ابزارها، و رویکردهای (مولفه‌های) مرتبط استخراج (جنبه‌ی کیفی روش پژوهش) و سپس، با انجام مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختار یافته، امکان بسط، اجماع، طبقه‌بندی و تبدیل آن‌ها به چارچوب مفهومی نهایی (جنبه‌ی کمی روش پژوهش) سنجیده شده است.

۵.۲. جنبه‌ی کیفی روش پژوهش

۵.۲.۱. تحلیل مضمون (تم) و شناسایی مولفه‌ها

تحلیل مضمون را می‌توان به‌صورت قیاسی و استقرایی انجام داد. برای اهداف این پژوهش و تجویز چارچوبی مفهومی، رویکرد قیاسی غالب بوده، گرچه در فرآیند مصاحبه‌ها، رویکرد استقرایی نیز مورد توجه قرار گرفته است. در نتیجه، ابتدا با بررسی ادبیات موضوعی چهار مضمون اصلی «طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌ها»، «استفاده از مفاهیم سایر علوم»، «استفاده از ابزارهای آموزشی»، و «رویکردهای یادگیری» به عنوان مضامین اصلی از متون و پژوهش‌های مورد بررسی استخراج شده و مولفه‌های فرعی‌ای نیز به تناسب از همان روش‌شناسایی شده است (جدول شماره‌ی ۲).

۵.۲.۲. جمع‌آوری داده‌های متنی، مصاحبه‌های اولیه و تدوین پرسش‌نامه

مصاحبه‌های اولیه پس از جمع‌بندی داده‌های متنی و به‌صورت نیمه‌ساختار یافته با ۸ نفر از اساتید ایرانی و خارجی صاحب نظر در حوزه‌ی آموزش و پژوهش حسابداری با روش نمونه‌گیری هدفمند و غیراحتمالی صورت پذیرفت. به‌صورت کلی، پس از نفر سوم پیشنهاد تغییر در ساختار سوالات و مولفه‌های پیشنهادی پژوهش‌گران ارائه نشد که طبق آن، اشباع نظری حول مولفه‌ها و ساختار پرسش‌نامه به‌دست آمد. پرسش‌نامه در قالب دو بخش سنجش امکان طبقه‌بندی مفاهیم و

نظریه‌ها در قالب خرد و کلان و سپس، بررسی امکان «به‌کارگیری مفاهیم سایر علوم - چهار علم»، «به‌کارگیری ابزارهای یادگیری - شش ابزار» و «کاربست رویکردهای یادگیری - پنج رویکرد»، برای ۲۷ مولفه‌ی پیشنهادی تدوین شد. در نهایت، نظر پاسخ‌دهندگان در خصوص ۱۵ مولفه‌ی چارچوب مفهومی برای ۲۷ مفهوم و نظریه (خرد و کلان) ثبت شد. در اصل، هر پاسخ‌گو به ۴۳۲ پرسش (در ساختاری ماتریسی)، امتیازی تخصیص داده است.

۳,۲,۵. جامعه‌ی آماری، انتخاب نمونه و کفایت آن

از منظر تعداد نمونه مصاحبه‌های اولیه، انجام مصاحبه‌های اولیه تا اشیاع نظری (ذکر شده در بالا) پیش رفت. از آن روی که تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از دو روش «تحلیل عاملی» و «معادلات ساختاری» صورت پذیرفته، لذا تعیین حجم نمونه با توجه به محدودیت‌های جامعه‌ی آماری و اصل «کفایت حجم نمونه» انجام شده است. به این منظور، در فرآیند تحلیل عاملی از آزمون KMO و Bartlett در معادلات ساختاری از فرمول هیر و همکاران^۱ (۲۰۱۱) استفاده و با توجه به موارد ذکر شده، حجم نمونه نهایی ۶۱ نفر تعیین شد.

۳,۵. جنبه‌ی کمی روش پژوهش

پس از انجام بخش کیفی، نهایی‌سازی مولفه‌ها، تعیین حجم نمونه و سایر موارد مرتبط، پرسش‌نامه‌ی نهایی تدوین، داده‌ها جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل‌های آماری صورت پذیرفت.

۱,۳,۵. آزمون‌های توزیع نرمال و امکان طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌ها

در بخش اول پرسش‌نامه، امکان طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌ها به خرد و کلان آزمون شده است. برای این هدف، ابتدا آزمون‌های «کولموگراف-اسمیرنوف»/«شاپیرو-ویلک» جهت تعیین نرمال بودن داده‌ها انجام شده تا در خصوص انتخاب میان آزمون تی استیودنت (وجود توزیع نرمال) یا دو جمله‌ای (عدم وجود توزیع نرمال) تصمیم‌گیری شود. نتیجه‌ی آزمون‌های نرمالیتی نشان داد مقدار Sig. برای تمامی سوالات و در هر دو آزمون بالا کمتر از مقدار ۰,۰۵ در سطح اطمینان ۹۹ درصد است، لذا فرض نرمال بودن داده‌ها رد شده و باید تحلیل آماری با استفاده از آزمون دوجمله‌ای استفاده شود. در نتیجه، برای انجام آزمون‌های آماری، فروض زیر تعریف شد:

H_۰: بیشتر از نصف پاسخ‌دهندگان با گزاره‌ی طرح شده موافقت نداشته‌اند ($P \leq 0,05$).

H_۱: بیشتر از نصف پاسخ‌دهندگان با گزاره‌ی طرح شده موافقت داشته‌اند ($P > 0,05$).

۱. Hair & et al.

با توجه به استفاده از طیف لیکرت ۵ ارزشی، برای مقادیر بیش از ۲٫۵، ارزش ۱ و برای مقادیر کمتر، ارزش صفر در نظر گرفته شده است. با توجه به میزان Sig. (کمتر از ۰٫۰۰۱ برای همه‌ی پرسش‌ها)، فرض عدم موافقت (فرضیه صفر) با امکان طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌های به‌صورت کلی و قرارگیری هر مفهوم و نظریه‌ی در گروه مورد سوال رد، و فرضیه رقیب (امکان طبقه‌بندی) تایید می‌شود.

۲٫۳٫۵. آزمون روایی و پایایی پرسش‌نامه‌ی نهایی

جهت سنجش پایایی یا قابلیت پرسش‌نامه‌ی این پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. با توجه به نتایج آزمون، میزان آلفای کرونباخ نزدیک به ۹۷ درصد بوده که حاکی از روایی مناسب پرسش‌نامه در این بخش است. برای حصول اطمینان منطقی از روایی پرسش‌نامه و ساختار آن، پرسش‌نامه‌ی اولیه ابتدا به گروه خبره ارائه شده و پس از آن، در هر مصاحبه (تا ۱۸ نفر اول حجم نمونه)، نظر افراد مصاحبه‌شونده در خصوص ساختار پرسش‌نامه دریافت شده است. هم‌چنان، در مرحله‌ی بعدی برای اطمینان از روایی در معادلات ساختاری، از شاخص‌های قابل اندازه‌گیری مانند AVE نیز استفاده شده است.

۳٫۳٫۵. آزمون تحلیل مولفه‌ی اصلی

هدف بنیادین «تحلیل عاملی»، کاهش مولفه‌های تبیین‌کننده‌ی یک پدیده به حداقل مولفه‌های ممکن با بیشترین مقدار توضیح دهنده‌ی را دارد. در این روش، مولفه یا مولفه‌هایی که بیشتر میزان توضیح‌دهندگی واریانس را دارند به‌عنوان مولفه‌ی اصلی شناخته می‌شوند. از آن روی که یکی از اهداف مهم این پژوهش، ارائه راه‌کارهایی برای افزایش اثربخشی آموزش نظریه‌ی حسابرسی است، لذا یافتن مولفه‌های اصلی این امر می‌تواند روش آماری سودمندی باشد.

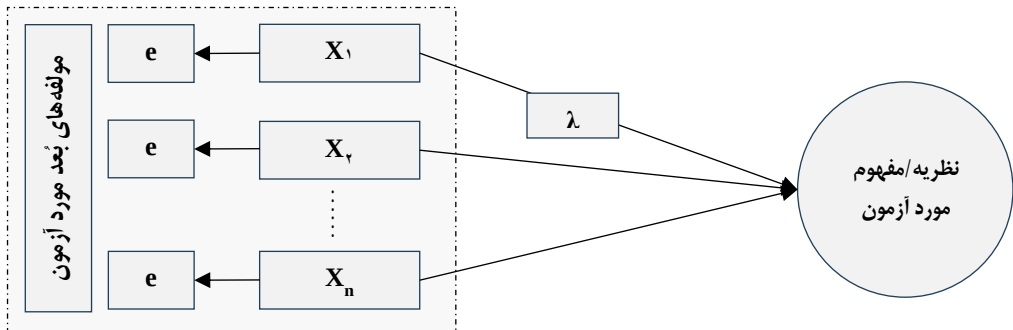
۱٫۳٫۳٫۵. کفایت حجم نمونه در آزمون تحلیل مولفه‌ی اصلی

برای سنجش کفایت حجم نمونه‌های جهت انجام کاهش عوامل، از آزمون کی‌امو و بارتلت استفاده شده است. به‌عنوان بازه‌ی قابل قبول، آماره‌ی آزمون کی‌امو باید بیشتر از ۰٫۶ و آماره‌ی آزمون بارتلت کمتر از ۰٫۰۵ باشد. در غیر این صورت، حجم نمونه برای چنین تحلیلی باید مورد بازبینی قرار گیرد. برای تمامی موارد، بازه‌های مورد نظر رعایت شده است.

۴,۳,۵. معادلات ساختاری: تحلیل عاملی تاییدی و شاخص‌های ارزیابی برازش

جهت استحکام تجزیه و تحلیل‌های انجام شده در این پژوهش، از معادلات ساختاری به‌عنوان روش تحلیل ثانویه استفاده شده است. مدل معادلات ساختاری شیوه‌ای موثر برای بررسی روابط میان متغیرها بوده و به‌صورت هم‌زمان متغیرهای مشاهده‌پذیر و پنهان را در نظر می‌گیرد. برای هدف این پژوهش، شکل ساده‌شده‌ی معادلات ساختاری آزمون هر نظریه/مفهوم خرد و کلان به این شرح است:

تصویر شماری (۱). مدل مفهومی معادلات ساختاری



۵,۳,۵. نرم‌افزارهای مورد استفاده در تحلیل آماری

برای انجام تجزیه و تحلیل مرتبط با پرسش‌نامه و انجام آزمون‌های مولفه‌ی اصلی از نرم‌افزار SPSS نسخه‌ی شماری ۲۷ و برای آزمون‌های مرتبط با معادلات ساختاری، از نرم‌افزار Smart PLS نسخه‌ی شماری ۴ استفاده شده است.

۶,۳,۵. نگاهی بر آمار توصیفی پژوهش

با توجه به موضوع پژوهش و موارد پیشتر ذکر شده، ابتدا ۸ نفر از نخبگان برجسته در امر آموزش و پژوهش حسابرسی به‌عنوان گروه خبره جهت انجام مصاحبه ابتدایی جهت شکل‌دهی پرسش-نامه/طرح مصاحبه‌ی نهایی انتخاب شدند. در این میان، «تمامی افراد دارای مدرک دکترای تخصصی حسابداری»، «دو نفر دارای مدرک حسابداری رسمی»، «شش نفر عضو هیئت‌علمی دانشگاه»، «۷ نفر از دانشگاه‌های داخلی و ۱ نفر از دانشگاه‌های خارج از کشور»، «۵ نفر دارای سابقه‌ی بیش از ۲۰

سال تدریس، دو نفر تجربه‌ای بین ۵ الی ۲۰ سال تدریس و یک نفر سابقه کمتر از ۵ سال تدریس در حسابرسی، «۲ نفر بدون سابقه، ۱ نفر با سابقه‌ی کمتر از ۵ سال و ۵ نفر با سابقه بیش از ۲۰ سال تدریس در تحصیلات تکمیلی» و «همگی دارای سوابق پژوهشی در حوزه‌ی حسابرسی» و «۶ نفر دارای سابقه در موضوعات آموزش حسابداری و حسابرسی» بوده‌اند. جهت تکمیل فرآیند جمع‌آوری داده‌ها و منطبق با نیازمندی‌های کفایت حجم نمونه جهت معناداری تجزیه-وتحلیل‌های حاصل از معادلات ساختاری، نظرات ۵۳ متخصص دیگر (در مجموع، ۶۱ نفر) از طریق مصاحبه و پرسش‌نامه اخذ شد. جدول شماره‌ی ۱ مجموع آمار توصیفی این پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول شماره‌ی (۱). آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه به صورت مصاحبه یا آنلاین/برخط

درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی
مدرک تحصیلی		سابقه تدریس (حسابرسی)		مدارک حرفه‌ای	
۵۲	٪۸۵	کمتر از ۵ سال	۳۱	٪۵۱	دارای مدارک حرفه‌ای
۹	٪۱۵	بیش از ۵ و کمتر از ۲۰ سال	۲۲	٪۳۶	فاقد مدارک حرفه‌ای
۶۱	٪۱۰۰	بیش از ۲۰ سال	۸	٪۱۳	مجموع
عضویت در هیئت‌علمی دانشگاه		مجموع	۶۱	٪۱۰۰	سابقه پژوهش در حوزه‌ی حسابرسی
۳۷	٪۶۰	سابقه تدریس (تحصیلات تکمیلی)		بله	۴۹
۲۴	٪۴۰	بدون سابقه	۲۲	٪۳۶	خیر
۶۱	٪۱۰۰	کمتر از ۵ سال	۳۰	٪۴۹	مجموع
نوع دانشگاه محل تدریس		بیش از ۵ و کمتر از ۲۰ سال	۳	٪۵	سابقه پژوهش در حوزه‌ی آموزش
۳۴	٪۵۶	بیش از ۲۰ سال	۶	٪۱۰	بله
۱۰	٪۱۶	مجموع	۶۱	٪۱۰۰	خیر
۵	٪۸	سابقه تدریس (کل)		مجموع	۶۱
۳	٪۵	کمتر از ۵ سال	۲۰	٪۳۳	
۶	٪۱۰	بیش از ۵ و کمتر از ۲۰ سال	۳۳	٪۵۴	

خارج از کشور	۳	۵٪	بیش از ۲۰ سال	۸	۱۳٪		
مجموع	۶۱	۱۰۰٪	مجموع	۶۱	۱۰۰٪		

آمار توصیفی نشان می‌دهد افراد مورد مصاحبه از کیفیت و شرایط لازم جهت اظهارنظر پیرامون موضوع پژوهش برخوردار بوده‌اند.

۵،۳،۷. تجزیه و تحلیل داده‌ها با روش تحلیل مضمون

داده‌های کیفی حاصل از مرور متون و مصاحبه‌های اولیه با استفاده از روش تحلیل مضمون کدگذاری و طبقه‌بندی شده‌اند. کدهایی که با T آغاز شده از متون و کدهای دارای عنصر E از مصاحبه‌های اولیه (هشت مصاحبه با صاحب‌نظران نخبه) استخراج شده است. مطابق جدول زیر، ۴ مضمون اصلی، ۱۷ مضمون فرعی و ۴۲ دسته مفهومی برای شکل‌دهی به پرسش‌نامه‌ی نهایی جهت انجام مصاحبه‌های تکمیلی استخراج شد.

جدول شماره‌ی (۲). خلاصه‌ی مضامین پژوهش

م اصلی	م فرعی	مفاهیم اشاره شده	م اصلی	م فرعی	مفاهیم اشاره شده
طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌ها	نظریه‌های کلان	نظریه‌ی نمایندگی	کار بست مفاهیم سایر علوم	اقتصاد	عرضه و تقاضای حسابرسی
		نظریه‌ی اقتصاد اطلاعات			اقتصاد اطلاعات
		نظریه‌ی تقاضا برای حسابرسی			نیاز به اطلاعات قابل اتکا برای تصمیم‌گیری
		نظریه‌ی حسابرسی به مثابه بخشی از سازوکار راهبری شرکتی			نیاز به کنترل، نظارت و مباشرت
		نظریه‌ی ارزش گزارش حسابرسی			تاثیر گزارش حسابرسی بر قیمت سهام
	مفاهیم و نظریه‌های خرد	تردید حرفه‌ای		روانشناسی	تصمیم‌گیری
		قضاوت حرفه‌ای			قضاوت
		آیین رفتار حرفه‌ای			تردید
		مسئولیت حسابرسی			استقلال و تاثیر روابط بر افراد
		استقلال		منطق	استدلال
		شرایط پذیرش کار حسابرسی			قیاس

م اصلی	م فرعی	مفاهیم اشاره شده	م اصلی	م فرعی	مفاهیم اشاره شده
		برنامه‌ریزی حسابرسی			تفکر انتقادی
		نمونه‌گیری			اظهار نظر
		ارزیابی خطر (ریسک)			تضاد طبقاتی
		کفایت شواهد			مسئولیت اجتماعی
		ارزیابی تحریف			اخلاق حرفه‌ای
	رویکردهای یادگیری	مستندسازی حسابرسی	رفتاری	شناختی	تکیه بر محفوظات
		تکیه بر کار دیگران			پردازش دانش
		ارزیابی تدام فعالیت			ساخت‌گرایی
		محدودیت ذاتی حسابرسی			اهمیت ادراکات پیشینی
		ارائه منصفانه			اختیار در یادگیری
	ابزارهای آموزشی	اظهار نظر حسابررس	محتوای مکتوب	مطالعات موردی	اصول و مفاهیم بنیادین
		تحریف در ارائه			رویدادهای دنیای عمل
		اطمینان معقول			انتقال غیرمستقیم مفاهیم
		مسائل عمده در حسابرسی			تعامل بیشتر با دانشجو و قابلیت تکرار
		آزمون محتوا			شبیه‌سازی محیط کسب‌وکار
		واکنش به خطر (ریسک)			ساده‌سازی یادگیری
					به کارگیری فناوری و رایانه

۵،۳،۸. آزمون‌های تحلیل عاملی و مدل معادلات ساختاری

بخش‌های سوم تا پنجم پرسش‌نامه/طرح مصاحبه شامل بررسی امکان به کارگیری و میزان تبیین-کنندگی/اثر بخشی هر یک از ابعاد «کار بست مفاهیم سایر علوم»، «ابزارهای آموزشی»، و «رویکردهای یادگیری» پیرامون ۲۷ مولفه‌ی مورد توافق خبرگان برای آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی است. مطابق آن چه که پیشتر تشریح شد، هر مولفه‌ی خرد و کلان با دو روش آماری

برای سه بعد مذکور چارچوب مفهومی مورد آزمون قرار می‌گیرد. خلاصه‌ای از نتایج این آزمون‌ها نیز در انتها ارائه شده است. در مجموع، ۸۱ گروه آزمون آماری برای ۲۷ مولفه در سه بعد انجام شده است. جهت رعایت اختصار و سهولت مطالعه، تبیین نتایج با شرحی یک‌سان ارائه شده و تنها نتایج آماری تفاوت دارد. در ادامه، نتیجه‌ی آزمون‌های آماری در قالب جداول متعدد ارائه شده است. جهت کاهش تعداد جداول، مولفه‌های برتر تبیین‌گر به‌صورت پررنگ و بارنگ پس‌زمینه از دیگران متمایز شده‌اند.

جدول شماره‌ی (۳). نتایج آماری آزمون‌های تحلیل عاملی، معادلات ساختاری و بارهای عاملی برای سه بعد چارچوب مفهومی

کاربست مفاهیم سایر علوم در آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی											
معادلات ساختاری و بارهای عاملی - خطای استاندارد									نتایج آزمون تحلیل عاملی		
CFI	SRMR	AGFI	GFI	RMSEA	rho_c	AVE	بارهای عاملی - خطای استاندارد	مولفه‌ی برگزیده	آماره‌های مولفه‌ی تقلیل یافته	مولفه‌ی برگزیده	مفهوم یا نظریه
۰,۹۹۲	۰,۰۴۷	۰,۹۰۶	۰,۹۷۹	۰,۰۷۴	۰,۷۸۸	۰,۵۱۰	۰,۰۳۴ - ۰,۸۷۱	اقتصاد	۸۶۰	اقتصاد	نظریه نمایندگی
۱,۰۰۰	۰,۰۳۲	۰,۹۳۸	۰,۹۸۸	۰,۰۰۰	۰,۶۶۱	۰,۴۰۴	۰,۰۱۳ - ۰,۸۸۳	اقتصاد	۸۵۴	اقتصاد	نظریه اقتصاد اطلاعات
۰,۹۹۲	۰,۰۳۳	۰,۹۰۱	۰,۹۷۹	۰,۰۷۹	۰,۸۲۲	۰,۵۶۵	۰,۰۱۰ - ۰,۹۵۲	اقتصاد	۹۱۲	اقتصاد	نظریه تقاضا برای ...
۰,۹۹۴	۰,۰۴۲	۰,۹۰۴	۰,۹۸۱	۰,۰۵۹	۰,۷۱۳	۰,۴۸۶	۰,۰۱۱ - ۰,۹۳۷	اقتصاد	۸۷۸	اقتصاد	نظریه حسابرسی ی به- مثابه ...
۰,۹۹۴	۰,۰۴۲	۰,۹۰۴	۰,۹۸۱	۰,۰۵۹	۰,۷۴۰	۰,۴۹۱	۰,۰۲۲ - ۰,۸۸۸	اقتصاد	۸۴۱	اقتصاد	نظریه‌ی ارزش گزارش...
۱,۰۰۰	۰,۰۲۷	۰,۹۴۹	۰,۹۹۰	۰,۰۰۰	۰,۷۱۹	۰,۴۴۸	۰,۰۳۸ - ۰,۸۳۷	منطق	۷۲۰	منطق	تردید حرفه‌ای
۱,۰۰۰	۰,۰۲۴	۰,۹۵۶	۰,۹۹۱	۰,۰۰۰	۰,۷۵۶	۰,۴۵۷	۰,۰۳۹ - ۰,۸۱۱	منطق	۸۴۱	منطق	قضاوت حرفه‌ای
۰,۹۹۷	۰,۰۳۹	۰,۹۱۳	۰,۹۸۳	۰,۰۴۰	۰,۷۱۲	۰,۴۴۷	۰,۰۱۸ - ۰,۹۰۷	جامعه-شناسی	۸۷۰	جامعه-شناسی	آیین رفتار حرفه‌ای
۱,۰۰۰	۰,۰۳۱	۰,۹۴۴	۰,۹۸۹	۰,۰۰۰	۰,۷۶۱	۰,۴۷۰	۰,۰۱۹ - ۰,۹۱۴	اقتصاد	۸۷۳	اقتصاد	مسئولیت حسابرس

استقلال	روان -	۸۷۰	روان -	شناسی	۰,۹۰۸ - ۰,۰۲۴	۰,۴۲۲	۰,۷۱۰	۰,۰۶۴	۰,۹۷۹	۰,۹۰۱	۰,۰۴۵	۰,۹۸۹
شرایط پذیرش کار ...	منطق	۸۲۰	منطق	منطق	۰,۰۶۵ - ۰,۷۸۵	۰,۴۳۳	۰,۷۵۰	۰,۰۰۰	۰,۹۹۲	۰,۹۶۲	۰,۰۲۲	۱,۰۰۰
برنامه - ریزی حسابرس ی	منطق	۸۸۵	منطق	منطق	۰,۰۱۸ - ۰,۹۱۸	۰,۵۱۴	۰,۷۷۲	۰,۰۰۰	۰,۹۹۲	۰,۹۶۲	۰,۰۲۲	۱,۰۰۰
نمونه - گیری	اقتصاد	۸۷۸	اقتصاد	اقتصاد	۰,۰۲۵ - ۰,۸۸۴	۰,۵۲۵	۰,۸۰۳	۰,۰۷۰	۰,۹۸۰	۰,۹۰۲	۰,۰۳۱	۰,۹۹۲
ارزایی خطر (ریسک)	اقتصاد	۹۲۶	اقتصاد	اقتصاد	۰,۰۰۹ - ۰,۹۷۰	۰,۶۶۳	۰,۸۶۴	۰,۰۵۱	۰,۹۸۲	۰,۹۱۲	۰,۰۲۹	۰,۹۹۸
کفایت شواهد	منطق	۸۷۴	منطق	منطق	۰,۰۱۹ - ۰,۹۱۱	۰,۴۷۸	۰,۷۵۴	۰,۰۰۰	۰,۹۸۹	۰,۹۴۵	۰,۰۲۹	۱,۰۰۰
ارزایی تحریف	منطق	۸۹۵	منطق	منطق	۰,۰۱۹ - ۰,۹۰۲	۰,۴۸۸	۰,۷۵۴	۰,۰۷۶	۰,۹۷۱	۰,۹۰۶	۰,۰۴۹	۰,۹۷۹
مستندس از ی حسابرس ی	منطق	۸۵۷	منطق	منطق	۰,۰۲۳ - ۰,۸۹۵	۰,۴۲۱	۰,۷۱۶	۰,۰۰۰	۰,۹۹۹	۰,۹۹۳	۰,۰۱۱	۱,۰۰۰
تکیه بر کار دیگران	منطق	۸۳۳	منطق	منطق	۰,۰۳۸ - ۰,۸۱۵	۰,۴۰۳	۰,۶۶۷	۰,۰۷۶	۰,۹۷۳	۰,۹۲۸	۰,۰۵۱	۰,۹۷۱
ارزایی تدام فعالیت	منطق	۹۱۰	منطق	منطق	۰,۰۱۲ - ۰,۹۹۵	۰,۵۱۹	۰,۷۹۹	۰,۰۰۰	۰,۹۹۶	۰,۹۸۱	۰,۰۱۸	۱,۰۰۰
محدودی ت ذاتی حسابرس ی	منطق	۸۶۴	منطق	منطق	۰,۰۴۵ - ۰,۸۵۷	۰,۴۴۷	۰,۷۵۸	۰,۰۰۰	۰,۹۸۵	۰,۹۲۶	۰,۰۳۷	۱,۰۰۰
ارائه منصافانه	منطق	۷۴۸	منطق	منطق	۰,۰۴۷ - ۰,۸۴۹	۰,۴۷۳	۰,۷۷۷	۰,۰۰۰	۰,۹۹۱	۰,۹۹۵	۰,۰۲۸	۱,۰۰۰
اظهارنظر حسابرس	منطق	۸۷۸	منطق	منطق	۰,۰۳۴ - ۰,۸۸۵	۰,۴۷۳	۰,۷۳۵	۰,۰۰۰	۰,۹۸۷	۰,۹۳۵	۰,۰۳۷	۱,۰۰۰
تحریف در ارائه	منطق	۸۳۴	منطق	منطق	۰,۰۵۴ - ۰,۸۱۲	۰,۴۴۳	۰,۷۶۶	۰,۰۴۸	۰,۹۸۱	۰,۹۰۴	۰,۰۳۶	۰,۹۹۵
اطمینان معقول	منطق	۸۹۵	منطق	منطق	۰,۰۶۲ - ۰,۹۰۲	۰,۵۶۲	۰,۸۳۹	۰,۰۰۰	۰,۹۹۶	۰,۹۸۲	۰,۰۱۲	۱,۰۰۰
مسائل عمده در حسابرس ی	اقتصاد	۸۸۶	اقتصاد	اقتصاد	۰,۰۲۷ - ۰,۸۹۸	۰,۵۴۵	۰,۸۰۹	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۹۹۹	۰,۰۰۳	۱,۰۰۰



آزمون محتوا	منطق	۸۹۱	منطق	۰٫۰۲۲ - ۰٫۹۲۲	۰٫۵۲۵	۰٫۷۸۹	۰٫۰۰۰	۰٫۹۹۹	۰٫۹۹۵	۰٫۰۰۸	۱٫۰۰۰
واکنش به ریسک	منطق	۸۳۳	منطق	۰٫۱۶۱ - ۰٫۸۱۳	۰٫۴۳۵	۰٫۷۲۷	۰٫۰۰۰	۱٫۰۰۰	۰٫۹۹۹	۰٫۰۰۵	۱٫۰۰۰
به کارگیری ابزارها و روش‌های آموزشی در آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی											
معادلات ساختاری و بارهای عاملی - خطای استاندارد											
مفهوم یا نظریه	مؤلفه‌ی برگزیده	آماره‌های مؤلفه‌ی تقلیل یافته	مؤلفه‌ی برگزیده	بارهای عاملی - خطای استاندارد	AV E	rho_c	RMS EA	GFI	AGF I	SR MR	CFI
نظریه نمایندگی	محتوای مکتوب	۸۷۲	محتوای مکتوب	۰٫۰۲۰ - ۰٫۹۱۰	۰٫۴۶۷	۰٫۸۲۲	۰٫۰۳۳	۰٫۹۵۱	۰٫۹۳۵	۰٫۰۵۶	۰٫۹۹۵
نظریه اقتصاد اطلاعات	محتوای مکتوب	۸۶۸	محتوای مکتوب	۰٫۰۲۱ - ۰٫۹۰۵	۰٫۴۵۶	۰٫۸۱۴	۰٫۰۰۰	۰٫۹۵۶	۰٫۹۰۱	۰٫۰۵۲	۱٫۰۰۰
نظریه تقاضا برای	محتوای مکتوب	۸۶۱	محتوای مکتوب	۰٫۰۱۹ - ۰٫۸۹۹	۰٫۴۱۹	۰٫۷۸۱	۰٫۰۰۰	۰٫۹۶۱	۰٫۹۰۹	۰٫۰۵۲	۱٫۰۰۰
نظریه حسابرس بی‌پایه - مثابه ...	محتوای مکتوب	۸۶۸	محتوای مکتوب	۰٫۰۲۴ - ۰٫۸۸۸	۰٫۵۲۰	۰٫۸۶۰	۰٫۰۴۴	۰٫۹۴۳	۰٫۹۰۷	۰٫۰۴۹	۰٫۹۹۳
نظریه‌ی ارزش گزارش...	مطالعه موردی	۸۲۲	مطالعه موردی	۰٫۰۵۸ - ۰٫۸۱۱	۰٫۴۷۹	۰٫۸۳۹	۰٫۰۶۵	۰٫۹۳۸	۰٫۹۰۹	۰٫۰۵۴	۰٫۹۸۲
تردید حرفه‌ای	مطالعه موردی	۸۵۰	مطالعه موردی	۰٫۰۵۱ - ۰٫۸۴۳	۰٫۴۷۸	۰٫۸۳۲	۰٫۰۳۳	۰٫۹۵۱	۰٫۹۰۶	۰٫۰۴۵	۰٫۹۹۵
قضاوت حرفه‌ای	مطالعه موردی	۸۲۲	مطالعه موردی	۰٫۰۷۲ - ۰٫۸۰۰	۰٫۴۵۸	۰٫۸۰۶	۰٫۰۰۰	۰٫۹۹۰	۰٫۹۷۷	۰٫۰۲۰	۱٫۰۰۰
آیین رفتار حرفه‌ای	مطالعه موردی	۸۴۴	مطالعه موردی	۰٫۰۶۲ - ۰٫۸۳۷	۰٫۴۶۹	۰٫۸۱۵	۰٫۰۰۰	۰٫۹۸۳	۰٫۹۵۹	۰٫۰۲۶	۱٫۰۰۰
مسئولیت حسابرس	محتوای مکتوب	۸۴۲	محتوای مکتوب	۰٫۰۳۰ - ۰٫۸۷۳	۰٫۴۶۳	۰٫۸۲۶	۰٫۰۵۹	۰٫۹۴۲	۰٫۹۰۸	۰٫۰۵۵	۰٫۹۸۵
استقلال	مطالعه موردی	۸۴۳	مطالعه موردی	۰٫۰۵۹ - ۰٫۸۵۲	۰٫۴۳۸	۰٫۷۹۱	۰٫۰۰۰	۰٫۹۶۷	۰٫۹۹۲	۰٫۰۴۰	۱٫۰۰۰
شرایط پذیرش کار ...	مطالعه موردی	۸۴۰	مطالعه موردی	۰٫۰۵۱ - ۰٫۸۷۰	۰٫۴۱۰	۰٫۷۷۶	۰٫۰۰۰	۰٫۹۵۶	۰٫۹۰۰	۰٫۰۵۰	۱٫۰۰۰



برنامه- ریزی حسابرس ی	مطالعه موردی	۷۸۶	مطالعه موردی	۰,۰۸۸ - ۰,۷۵۱	۰,۴۴۲	۰,۷۷۶	۰,۰۰۰	۰,۹۷۲	۰,۹۳۴	۰,۰۳۴	۱,۰۰۰
نمونه- گیری	نقش‌بازی کردن	۷۹۰	نقش‌بازی کردن	۰,۱۲۰ - ۰,۷۴۲	۰,۴۴۳	۰,۸۰۱	۰,۰۰۰	۰,۹۸۰	۰,۹۵۴	۰,۰۳۹	۱,۰۰۰
ارزیابی خطر (ریسک)	مطالعه موردی	۸۲۰	مطالعه موردی	۰,۰۶۶ - ۰,۸۰۱	۰,۴۴۰	۰,۷۹۱	۰,۰۰۰	۰,۹۸۵	۰,۹۶۶	۰,۰۳۶	۱,۰۰۰
کفایت شواهد	مطالعه موردی	۸۲۶	مطالعه موردی	۰,۱۲۵ - ۰,۸۲۶	۰,۴۳۲	۰,۷۷۴	۰,۰۱۱	۰,۹۵۶	۰,۹۰۲	۰,۰۴۵	۰,۹۹۹
ارزیابی تحریف	مطالعه موردی	۸۴۵	مطالعه موردی	۰,۰۴۷ - ۰,۸۵۶	۰,۶۳۳	۰,۸۶۴	۰,۰۵۱	۰,۹۸۲	۰,۹۱۲	۰,۰۳۹	۰,۹۹۸
مستندس ازی حسابرس ی	نقش‌بازی کردن	۸۲۷	نقش‌بازی کردن	۰,۰۶۰ - ۰,۸۲۲	۰,۴۱۱	۰,۷۸۴	۰,۰۰۰	۰,۹۷۵	۰,۹۴۱	۰,۰۳۷	۱,۰۰۰
تکیه بر کار دیگران	مطالعه موردی	۷۹۰	مطالعه موردی	۰,۰۷۱ - ۰,۷۶۰	۰,۴۲۴	۰,۷۹۰	۰,۰۰۰	۰,۹۷۰	۰,۹۳۰	۰,۰۳۸	۱,۰۰۰
ارزیابی تدام فعالیت	مطالعه موردی	۸۰۰	مطالعه موردی	۰,۰۶۷ - ۰,۷۷۴	۰,۴۲۵	۰,۷۹۵	۰,۰۰۰	۰,۹۷۴	۰,۹۳۹	۰,۰۳۷	۱,۰۰۰
محدودی ت ذاتی حسابرس ی	محتوای مکتوب	۸۲۷	محتوای مکتوب	۰,۰۶۳ - ۰,۸۲۹	۰,۴۱۰	۰,۷۷۸	۰,۰۰۰	۰,۹۷۶	۰,۹۴۵	۰,۰۳۷	۱,۰۰۰
ارائه منصفانه	مطالعه موردی	۸۲۳	مطالعه موردی	۰,۰۶۸ - ۰,۸۱۹	۰,۴۴۴	۰,۸۰۱	۰,۰۰۰	۰,۹۸۶	۰,۹۶۷	۰,۰۲۵	۱,۰۰۰
اظهارنظر حسابرس	مطالعه موردی	۸۳۴	مطالعه موردی	۰,۰۶۷ - ۰,۸۲۵	۰,۴۳۱	۰,۷۹۰	۰,۰۰۰	۰,۹۸۴	۰,۹۶۴	۰,۰۲۷	۱,۰۰۰
تحریف در ارائه	مطالعه موردی	۸۳۳	مطالعه موردی	۰,۰۶۳ - ۰,۸۲۸	۰,۴۲۳	۰,۷۸۳	۰,۰۵۱	۰,۹۴۷	۰,۹۱۲	۰,۰۵۲	۰,۹۸۶
اطمینان معقول	مطالعه موردی	۸۲۲	مطالعه موردی	۰,۰۷۲ - ۰,۸۰۰	۰,۴۵۸	۰,۸۰۶	۰,۰۰۰	۰,۹۹۰	۰,۹۷۷	۰,۰۲۰	۱,۰۰۰
مسائل عمده در حسابرس ی	مطالعه موردی	۸۱۶	مطالعه موردی	۰,۰۷۴ - ۰,۷۹۵	۰,۴۳۴	۰,۷۹۱	۰,۰۰۰	۰,۹۸۹	۰,۹۷۵	۰,۰۲۲	۱,۰۰۰
آزمون محتوا	مطالعه موردی	۸۲۵	مطالعه موردی	۰,۰۷۱ - ۰,۸۰۶	۰,۴۳۶	۰,۷۹۲	۰,۰۰۰	۰,۹۸۲	۰,۹۷۸	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰
واکنش به ریسک	مطالعه موردی	۸۲۱	مطالعه موردی	۰,۰۷۱ - ۰,۸۰۹	۰,۴۱۳	۰,۷۹۲	۰,۰۰۰	۰,۹۷۱	۰,۹۳۱	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰

به کارگیری رویکردهای یادگیری در آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی

معادلات ساختاری و بارهای عاملی - خطای استاندارد									نتایج آزمون تحلیل عاملی		مفهوم یا نظریه
CFI	SRMR	AGFI	GFI	RMSEA	rho_c	AVE	بارهای عاملی - خطای استاندارد	مولفه‌ی برگزیده	آماره‌های مولفه‌ی تقلیل یافته	مولفه‌ی برگزیده	
۱,۰۰۰	۰,۰۲۳	۰,۹۲۶	۰,۹۷۵	۰,۰۰۰	۰,۹۰۳	۰,۶۶۵	۰,۰۲۰ - ۰,۹۳۵	رویکرد رفتاری	۹۳۱	رویکرد رفتاری	نظریه نمایندگی
۱,۰۰۰	۰,۰۱۷	۰,۹۵۸	۰,۹۸۶	۰,۰۰۰	۰,۸۷۹	۰,۶۲۰	۰,۰۲۱ - ۰,۹۳۹	رویکرد رفتاری	۹۱۷	رویکرد رفتاری	نظریه اقتصاد اطلاعات
۰,۹۹۷	۰,۰۳۹	۰,۹۱۰	۰,۹۶۴	۰,۰۴۰	۰,۸۷۱	۰,۵۸۹	۰,۰۲۸ - ۰,۹۰۸	رویکرد رفتاری	۹۰۲	رویکرد رفتاری	نظریه تقاضا برای
۱,۰۰۰	۰,۰۳۴	۰,۹۱۸	۰,۹۷۳	۰,۰۰۰	۰,۸۷۱	۰,۵۷۶	۰,۰۳۰ - ۰,۹۰۰	رویکرد رفتاری	۹۰۰	رویکرد رفتاری	نظریه حسابرسی ی به - مشابه ...
۱,۰۰۰	۰,۰۱۳	۰,۹۸۸	۰,۹۹۶	۰,۰۰۰	۰,۸۴۵	۰,۵۳۵	۰,۰۳۸ - ۰,۸۶۲	رویکرد رفتاری	۸۷۶	رویکرد رفتاری	نظریه‌ی ارزش گزارش...
۱,۰۰۰	۰,۰۲۳	۰,۹۷۶	۰,۹۹۲	۰,۰۰۰	۰,۸۱۲	۰,۴۸۰	۰,۰۳۶ - ۰,۸۶۰	رویکرد ساخت‌گرا یی	۸۶۳	رویکرد ساخت‌گرا یی	تردید حرفه‌ای
۰,۹۹۳	۰,۰۴۱	۰,۹۱۲	۰,۹۶۴	۰,۰۵۰	۰,۸۲۸	۰,۵۱۰	۰,۰۳۷ - ۰,۸۹۰	رویکرد ساخت‌گرا یی	۸۶۷	رویکرد ساخت‌گرا یی	قضایات حرفه‌ای
۰,۹۸۷	۰,۰۳۵	۰,۹۱۵	۰,۹۵۸	۰,۰۷۶	۰,۸۲۸	۰,۵۶۵	۰,۰۴۱ - ۰,۸۶۳	رویکرد رفتاری	۸۷۱	رویکرد رفتاری	آیین رفتار حرفه‌ای
۱,۰۰۰	۰,۰۲۲	۰,۹۵۲	۰,۹۸۴	۰,۰۰۰	۰,۸۶۱	۰,۵۶۳	۰,۰۳۸ - ۰,۸۷۹	رویکرد شناختی	۸۶۵	رویکرد شناختی	مسئولیت حسابرسی
۱,۰۰۰	۰,۰۳۱	۰,۹۳۱	۰,۹۷۷	۰,۰۰۰	۰,۸۴۶	۰,۵۲۹	۰,۰۴۴ - ۰,۸۶۸	رویکرد ساخت‌گرا یی	۸۷۴	رویکرد ساخت‌گرا یی	استقلال
۱,۰۰۰	۰,۰۳۶	۰,۹۰۵	۰,۹۶۸	۰,۰۰۰	۰,۸۴۷	۰,۵۴۷	۰,۰۴۴ - ۰,۸۶۰	رویکرد شناختی	۸۶۶	رویکرد شناختی	شرایط پذیرش کار ...
۰,۹۸۶	۰,۰۵۶	۰,۹۱۷	۰,۹۵۹	۰,۰۷۶	۰,۸۰۷	۰,۵۲۳	۰,۰۲۵ - ۰,۹۱۲	رویکرد شناختی	۸۸۰	رویکرد شناختی	برنامه- ریزی



حسابرس ی											
نمونه- گیری	رویکرد شناختی	۸۸۸	رویکرد شناختی	۰,۰۳۰ - ۰,۸۹۵	۰,۵۵۵	۰,۸۴۰	۰,۰۰۰	۰,۹۸۶	۰,۹۵۸	۰,۰۲۳	۰,۹۸۴
ارزیابی خطر (ریسک)	رویکرد ساخت‌گرا بی	۸۶۸	رویکرد ساخت‌گرا بی	۰,۰۴۰ - ۰,۸۷۴	۰,۵۰۱	۰,۸۱۹	۰,۰۰۰	۰,۹۷۱	۰,۹۵۹	۰,۰۳۷	۰,۹۵۹
کفایت شواهد	رویکرد شناختی	۹۳۳	رویکرد شناختی	۰,۰۱۳ - ۰,۹۶۰	۰,۶۱۳	۰,۸۷۳	۰,۰۰۰	۰,۹۸۶	۰,۹۵۹	۰,۰۲۶	۱,۰۰۰
ارزیابی تحریف	رویکرد ساخت‌گرا بی	۹۱۷	رویکرد ساخت‌گرا بی	۰,۰۲۲ - ۰,۹۳۱	۰,۵۵۷	۰,۸۵۲	۰,۰۰۰	۰,۹۸۱	۰,۹۴۳	۰,۰۲۷	۱,۰۰۰
مستندس ازی حسابرس ی	رویکرد ساخت‌گرا بی	۸۸۱	رویکرد ساخت‌گرا بی	۰,۰۲۵ - ۰,۹۲۱	۰,۵۳۶	۰,۸۳۱	۰,۰۶۵	۰,۹۵۷	۰,۹۱۲	۰,۰۵۰	۰,۹۹۰
تکیه بر کار دیگران	رویکرد ساخت‌گرا بی	۹۳۱	رویکرد ساخت‌گرا بی	۰,۰۱۹ - ۰,۹۳۶	۰,۶۱۰	۰,۸۷۰	۰,۰۰۰	۰,۹۶۹	۰,۹۰۸	۰,۰۳۵	۱,۰۰۰
ارزیابی تدام فعالیت	رویکرد شناختی	۹۰۸	رویکرد شناختی	۰,۰۱۹ - ۰,۹۳۲	۰,۵۵۱	۰,۸۳۵	۰,۰۰۰	۰,۹۸۴	۰,۹۵۳	۰,۰۲۶	۱,۰۰۰
محدودی ت ذاتی حسابرس ی	رویکرد رفتاری	۸۶۳	رویکرد رفتاری	۰,۰۵۱ - ۰,۸۲۵	۰,۵۳۵	۰,۸۳۷	۰,۰۶۲	۰,۹۵۸	۰,۹۲۱	۰,۰۳۶	۰,۹۹۰
ارائه منصفانه	رویکرد شناختی	۹۰۷	رویکرد شناختی	۰,۰۲۰ - ۰,۹۳۱	۰,۵۹۲	۰,۸۶۰	۰,۰۷۶	۰,۹۶۰	۰,۹۰۵	۰,۰۴۷	۰,۹۸۹
اظهارنظر حسابرس	رویکرد رفتاری	۹۰۱	رویکرد رفتاری	۰,۰۲۷ - ۰,۹۱۶	۰,۵۶۷	۰,۸۵۳	۰,۰۰۰	۰,۹۷۸	۰,۹۳۴	۰,۰۳۳	۱,۰۰۰
تحریف در ارائه	رویکرد رفتاری	۹۳۴	رویکرد رفتاری	۰,۰۱۹ - ۰,۹۳۷	۰,۵۸۷	۰,۸۶۰	۰,۰۰۰	۰,۹۸۳	۰,۹۴۸	۰,۰۲۵	۱,۰۰۰
اطمینان معقول	رویکرد شناختی	۸۷۹	رویکرد شناختی	۰,۰۴۱ - ۰,۸۶۹	۰,۵۵۴	۰,۸۵۰	۰,۰۷۸	۰,۹۵۷	۰,۹۳۱	۰,۰۳۶	۰,۹۸۶
مسائل عمده در حسابرس ی	رویکرد شناختی	۹۰۳	رویکرد شناختی	۰,۰۱۹ - ۰,۹۳۸	۰,۵۱۷	۰,۸۲۲	۰,۰۰۰	۰,۹۹۱	۰,۹۷۴	۰,۰۲۲	۱,۰۰۰
آزمون محتوا	رویکرد رفتاری	۹۱۷	رویکرد رفتاری	۰,۰۱۹ - ۰,۹۲۶	۰,۶۰۲	۰,۸۶۸	۰,۰۴۲	۰,۹۶۳	۰,۹۰۸	۰,۰۴۰	۰,۹۹۷
واکنش به ریسک	رویکرد رفتاری	۹۱۴	رویکرد رفتاری	۰,۰۲۴ - ۰,۹۱۶	۰,۵۹۱	۰,۸۶۰	۰,۰۱۰	۰,۹۷۰	۰,۹۰۹	۰,۰۳۶	۱,۰۰۰

۶. یافته‌های پژوهش و بحث پیرامون آن

مطابق بحث‌های صورت‌گرفته‌ی پیشین، در پژوهش حاضر، ابتدا مولفه‌ها و مفاهیم از ادبیات موضوعی و متون پژوهشی متعدد و پردامنه استخراج و پس از انجام مصاحبه‌های اولیه و شکل‌دهی به پرسش‌نامه‌ی نهایی، در قالب مصاحبه‌های حضوری، آنلاین و یا تکمیل پرسش‌نامه، نظر خبرگان مرتبط پیرامون موضوعات مورد بحث دریافت شد. در ادامه، نتایج ارائه شده است. بخش اول پژوهش و پرسش‌نامه/مصاحبه به سنجش این امر اختصاص داشت که تا چه میزان، با اهداف آموزشی، امکان طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی در دو قالب خرد و کلان امکان‌پذیر است. بنا به نتایج تجزیه و تحلیل‌های آماری و با توجه به رد فرض نرمال بودن داده‌ها پس از انجام آزمون‌های کولموگروف-اسمیرنوف و شاپیرو-ویلک، نتایج آزمون دوجمله‌ای منجر به تایید فروض آماری مبنی بر امکان طبقه‌بندی نظریه‌ها، «گروه مفاهیم و نظریه‌های کلان» و «گروه مفاهیم و نظریه‌های خرد» شد. در نتیجه، در مضمون اول، یعنی امکان طبقه‌بندی مفاهیم و نظریه‌ها، موافقت و اجماع حاصل شد.

بعد دوم مدل مفهومی، بررسی امکان و ارائه پیشنهاد برای کاربست مفاهیم سایر علوم از جمله اقتصاد، جامعه‌شناسی، روان‌شناسی و منطق در آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی بود. در یک آزمون با سنجش واریانس تبیین‌کننده، از فرآیند کاهش عامل‌ها یا «تحلیل عاملی» با هدف یافتن بهترین علم تبیین‌کننده مفاهیم و نظریه‌های مورد بحث استفاده شد. سپس، جهت استحکام‌بخشی به این آزمون، از معادلات ساختاری و بارهای عاملی مرتبط نیز استفاده شد. با توجه به نتایج، بنا به اجماع خبرگان، «اقتصاد» در تبیین مفاهیم و نظریه‌های کلان و «منطق» در تبیین مفاهیم و نظریه‌های خرد می‌تواند نقش موثری در آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی داشته باشند. در ضمن، نتایج آماری هر دو نوع آزمون یک‌دیگر را تایید کرده و تفاوتی در آن‌ها وجود ندارد.

در بعد سوم، روش‌ها و ابزارهای آموزشی مورد مطالعه قرار گرفته است. امکان به‌کارگیری این ابزارها نیز در روشی مشابه با آن‌چه در بالا ذکر شده، مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار گرفته است. با توجه به نتایج حاصل شده، «محتوای مکتوب»، بیشتری میزان اثرگذاری در آموزش مفاهیم و نظریه‌های

کلان و «مطالعات موردی»، بیشترین میزان سودمندی در آموزش مفاهیم و نظریه‌های خرد را مطابق نظر خبرگان داشته است.

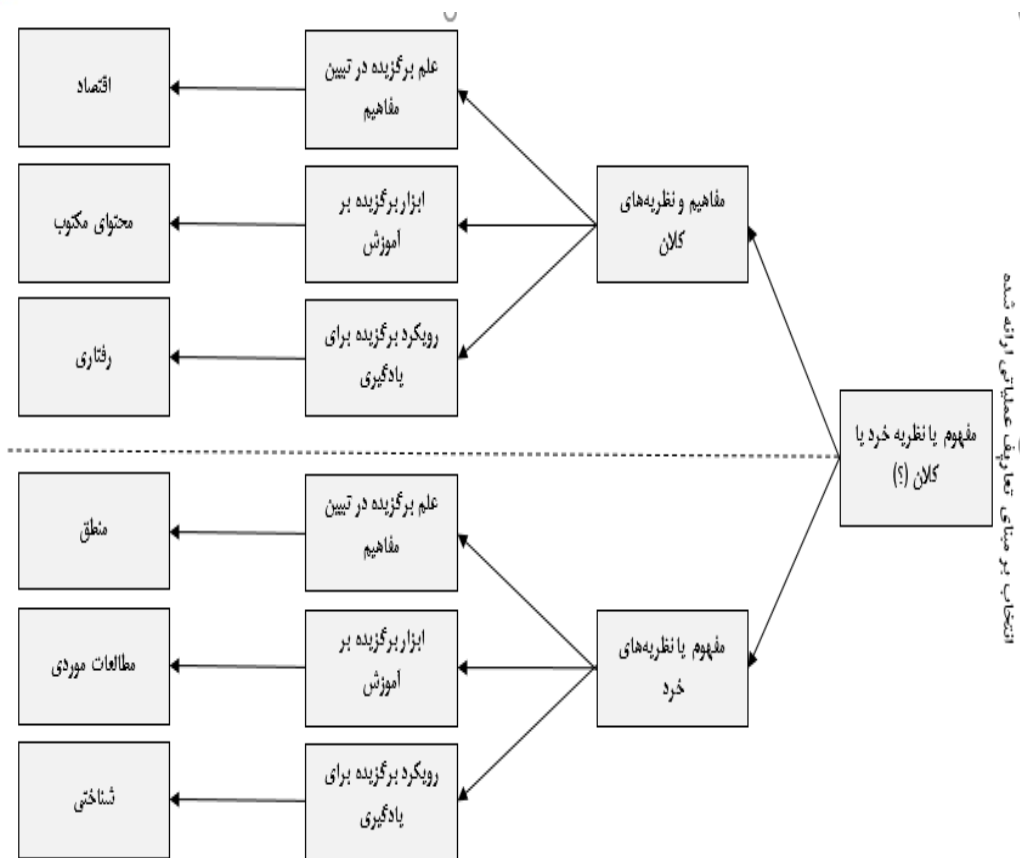
رویکردهای مختلف یادگیری و امکان به‌کارگیری آن‌ها در بعد چهارم مدل مورد ارزیابی قرار گرفته است. امکان به‌کارگیری این رویکردها با توجه به اثرشان در آموزش نیز به‌مانند آن‌چه که پیشتر اشاره شد، مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار گرفته است. به‌صورت کلی، «رویکرد رفتاری» در آموزش مفاهیم و نظریه‌های کلان مورد توافق خبرگان بوده، اما درخصوص مفاهیم و نظریه‌های خرد، تنوع آرای بیشتری وجود داشته، اما رویکرد غالب برای بیشتر مولفه‌ها، «رویکرد شناختی» بوده است. در موضوع باید به این امر توجه شود که بر طبق نتایج، در آموزش مفاهیم و نظریه‌های خرد، تنوع رویکردهای آموزشی باید مورد توجه ویژه قرار گیرد.

در با مقایسه‌ی نتایج حاصل از این پژوهش با یافته‌های پیشین مذکور در ادبیات، عدم مطابقت یا تفاوت قابل ذکری مشاهده نشده است. برای مثال در بخش طبقه‌بندی مفاهیم خرد و کلان و کاربرست سایر علوم، استفاده از مولفه‌های مورد اشاره در پژوهش‌های پیشین مانند شوبیک (۲۰۱۱)، بامول و بیندر (۱۹۷۹)، فیربنکس (۲۰۲۱)، رضازاده (۱۳۹۷)، سیلوا (۲۰۱۸)، لاسودا و تن (۲۰۱۵)، بیانیه (۱۹۷۳)، بورت و همکاران (۲۰۲۲)، نلسون و همکاران (۲۰۰۳)، لری (۲۰۰۸) مورد بحث و تاکید قرار گرفته است. در بعدِ روش‌ها و ابزارهای آموزش، گرافی (۲۰۲۲)، بروگ و وُو (۲۰۱۹)، کاروالو و نتو (۲۰۲۲)، کاسترلیگلو (۲۰۱۶)، سینگ و همکاران (۲۰۱۸)، پاول و همکاران (۲۰۲۰)، هلفایا (۲۰۱۸) بر استفاده از ابزارهای مذکور در آموزش تاکید داشته‌اند. به‌علاوه، یافته‌های کولب (۲۰۱۵)، چن و همکاران (۲۰۱۴)، پکر و همکاران (۲۰۱۵) و ویلر (۲۰۰۱) با موارد مطرح شده در این پژوهش پیرامون رویکردهای یادگیری و کاربرست آن‌ها در آموزش حسابداری هم‌راستا بوده است.

۱.۶. درخت انتخاب مسیر آموزش

بر مبنای نتایج حاصل از جداول فوق، مسیر آموزشی و مدل پیشنهادی این پژوهش به شرح تصویر شماره‌ی (۲) ارائه می‌شود.

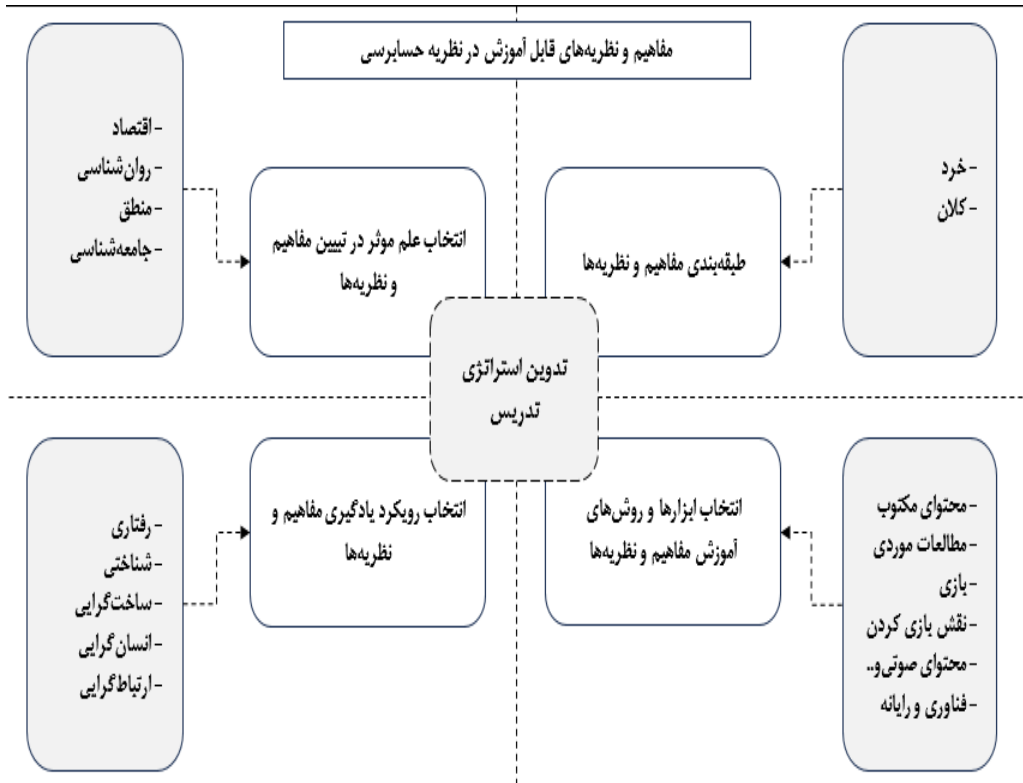
تصویر شماره‌ی (۲). تصویر درخت انتخاب مسیر آموزش و مدل مفهومی



۲,۶. چارچوب مفهومی آموزشی نظریه حسابرسی

در نهایت، چارچوب مفهومی زیر می‌تواند به مثابه مدل مفهومی آموزش مفاهیم و نظریه‌های حسابرسی مورد بررسی بیشتر پژوهش‌گران، مدرسان و سایر علاقه‌مندان قرار گیرد. طراحی این چارچوب، پاسخی به سوال اصلی پژوهش است.

تصویر شماری (۳). چارچوب مفهومی آموزش نظریه‌ی حساسی



۷. محدودیت‌های پژوهش

هر پژوهش با محدودیت‌های منحصر به فرد خود روبه‌رو است. در طی انجام پژوهش حاضر، تلاش شده است تا مسیر و روش‌ها به گونه‌ای انتخاب شوند که کم‌ترین میزان محدودیت وجود داشته باشد. در هر صورت، به نظر پژوهش‌گران، سوگیری خبرگان، عدم ایجاد اشتراک مفاهیم مورد استفاده در پژوهش میان شرکت‌کنندگان در پژوهش و محدودیت تخصصی (در حوزه‌ی آموزش و پژوهش آموزش حسابداری) از مهم‌ترین موانع مترتب در اجرای پژوهش بوده‌اند.

۸. پیشنهادهایی برای اقدام‌های عملی و پژوهش‌های آتی

با توجه به یافته‌های پژوهش، توجه به بازبینی طرح درس رشته‌ی حسابداری متناسب با چارچوب طراحی شده در تمامی مقاطع تحصیلی، توجه ویژه به ابزارها و رویکردهای مطرح شده در پژوهش برای تدریس، بازبینی سازوکار آموزشی و ابزارهای مورد استفاده در فرآیند آموزش، گزینش رویکردهای مناسب برای تدریس و کاربرست چارچوب تدوین شده توسط مدرسان غیر دانشگاهی از جمله پیشنهادها برای اقدام‌های عملی است.

دنیای آموزش و مفاهیم مرتبط با آن از جمله حوزه‌های کمتر مورد پژوهش قرار گرفته هستند. در خصوص پژوهش حاضر سه پیشنهاد عملیاتی برای پژوهش‌های آتی به این شرح است: الف). توجه به امکان یافتن سایر مفاهیم و نظریه‌ها در قالب خرد و کلان، سایر علوم قابل کاربرست، سایر ابزارهای قابل استفاده در آموزش و سایر رویکردهای یادگیری است. در کنار این موارد، انجام آزمون تجربی مدل ارائه شده جهت سنجش سودمندی آن در عمل نیز می‌تواند یکی از گزینه‌های قابل توجه برای پژوهش‌گران علاقه‌مند باشد. همچنین، ارائه راهبردهای تدریس اثربخش برای هر یک از مفاهیم مذکور در این پژوهش می‌تواند منجر به غنای ادبیات آموزش حسابرستی شود.

منابع:

۱. انجمن حسابداری آمریکا. (۱۹۷۳). بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابداری. ترجمه: سازمان حسابداری ایران، به‌کوشش علی نیکخواه آزاد. (۱۳۹۵). مدیریت تدوین استانداردها. چاپ نهم. تهران: انتشارات سازمان حسابداری (نشریه‌ی شماره‌ی ۱۲۱).
۲. انجمن حسابداری آمریکا. (۱۹۷۷). بیانیه‌ای درباره تئوری حسابداری و پذیرش تئوری. ترجمه: سازمان حسابداری ایران، به‌کوشش موسی بزرگ اصل. (۱۳۸۹). مدیریت تدوین استانداردها. چاپ پنجم. تهران: انتشارات سازمان حسابداری (نشریه‌ی شماره‌ی ۱۶۸).
۳. درخشه، رضا. (۱۳۹۹). ((تحلیل مفهوم خیر عمومی و بر ساخت آن در اندیشه‌ی سیاسی یورگن هابرماس)). فصل-نامه‌ی سیاست. دوره‌ی ۵۱، شماره‌ی ۱. بهار ۱۴۰۰. ۱۵۵-۱۸۱.
۴. رضازاده، جواد. (۱۳۹۶). نظریه‌های حسابداری. چاپ دوم. تهران: انتشارات ترمه.
۵. سازمان حسابداری. (۱۳۹۶). استانداردهای حسابداری، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط. کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری. چاپ پانزدهم. تهران: انتشارات سازمان حسابداری.
۶. سازمان حسابداری. (۱۳۹۹). پاسخ به پرسش فنی شماره ۱۰۹. کمیته فنی سازمان حسابداری. قابل دسترس از: <https://audit.org.ir/WFrmTechnicalQuestionView.aspx>
۷. لافلین، ریچارد. مکاتب فکری حسابداری. اقتباس و ترجمه: جواد رضازاده. (۱۳۹۷). چاپ دوم. تهران: انتشارات سمت.
۹. والاس، وندا، ای. (۱۹۸۰). نقش اقتصادی حسابداری در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت. ترجمه: سازمان حسابداری ایران، به‌کوشش حامی/امیراصلانی. (۱۳۹۷). چاپ دهم. تهران: انتشارات سازمان حسابداری (نشریه‌ی شماره‌ی ۱۵۹).
۱۰. (ACP)-Australian Council of Professions. (۲۰۰۳). What is a profession. <https://www.professions.org.au/what-is-a-professional/>
۱۱. Adler, R. W., & Whiting, R. H. & Wynn-Williams, K. (۲۰۰۴). Student-led and teacher-led case presentations: empirical evidence about learning styles in an accounting course. *Accounting Education, 13*(۲), ۲۱۳-۲۲۹, DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۰.۴۱۰۰۰۱۶۷۶۶۲.
۱۲. (APA)-American Psychological Association. (۲۰۲۳). *APA Dictionary of psychology*. <https://dictionary.apa.org/psychology>
۱۳. Apostolou, B., Dorminey, J. W., & Hassell, J. M. (۲۰۲۱). Accounting education literature review (۲۰۲۰). *Journal of Accounting Education, Vol. 59*, DOI: ۱۰.۱۰۱۶/j.jaccedu.۲۰۲۲.۱۰۰۷۸۱
۱۴. Apostolou, B., Dorminey, J. W., & Hassell, J. M. (۲۰۲۰). Accounting education literature review (۲۰۱۹). *Journal of Accounting Education, Vol. 51*, DOI: ۱۰.۱۰۱۶/j.jaccedu.۲۰۲۰.۱۰۰۶
۱۵. Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hickey, A., & Hassell, J. M. (۲۰۱۹). Accounting education literature review (۲۰۱۸). *Journal of Accounting Education, Vol. 47*, 1-27, DOI: ۱۰.۱۰۱۶/j.jaccedu.۲۰۱۹.۰۲,۰۰۱
۱۶. Ayodele, A. J. (۲۰۱۶). The Role of Accounting Textbook(s) in Teaching of Financial Accounting. A Focus on University of Nigeria, Nsukka, Ikere Outreach. *Research on Humanities and Social Sciences*, No. 17, ۹۸-۱۰۳. ISSN (Paper) ۲۲۲۴-۵۷۶۶- ISSN(Online) ۲۲۲۵-۰۴۸۴(Online)

۱۷. Baldauf, J., Graszitz, S., & Müller, C. (۲۰۲۰). A teaching concept for auditing – evaluation of the ILPA case. *Accounting Education*, 29(۴), ۳۷۲–۴۰۸. DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۴,۲۰۲۰,۱۷۶۸۵۶۸
۱۸. Baldwin, E. F. & Wilson, T. E. (۱۹۹۵) The accounting education change commission and accounting principles courses: A survey of accounting programs. *Journal of Education for Business*, 70(۳), ۱۵۷-۱۵۹, DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۸۸۳۲۳۲۳,۱۹۹۵,۱۰۱۱۷۷۴
۱۹. Ballou, B., Cashell, J. D., & Heitger, D. L. (۲۰۰۸). Alternatives for addressing major challenges in teaching introductory auditing courses. *Journal of Accounting Education*, 26(۴), ۲۳۱–۲۴۴. DOI: ۱۰.۱۰۱۶/j.jaccedu.۲۰۰۸,۰۸,۰۰۲
۲۰. Birt, J., Agrawal, P., Holub, M., & Van Zyl, W. (۲۰۲۱). Professional skepticism and the accounting classroom. *Accounting Education*, 30(۳), ۲۱۳-۲۳۳, DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۴,۲۰۲۱,۱۹۱۳۶۱۶
۲۱. Bloom, R., & Solotko, J. (۲۰۰۵). Using an historical account book as a teaching tool. *Accounting Education*, 14(۳), ۲۳۹-۲۶۹, DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۶۹۳۹۲۸۰۵۰۰۱۸۷۳۱۶
۲۲. Brogt, E. R., & Wu, J. (۲۰۱۹). *Optimizing complex case studies as teaching tools in accounting and law education*. Project Report, Research undertaken at University of Canterbury, Sep. Website: <https://ir.canterbury.ac.nz/handle/۱۰۰۹۲/۱۷۴۴۹>
۲۳. Cole, N. L. (۲۰۱۹). Macro- and microsociology. *Thought Co*. <https://www.thoughtco.com/macro-and-microsociology-۲۰۲۶۳۹۳>
۲۴. Da Silva Hounsell, M., Rodrigues, R. G., & Marques, C. P. (۲۰۲۱). Games-based learning in accounting education – which dimensions are the most relevant? *Accounting Education*, 30(۲), ۱۵۹–۱۸۷. DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۴,۲۰۲۱,۱۸۹۱۱۰۷
۲۵. D'Aquila, J. M., Wang, D., & Mattia, A. (۲۰۱۹). Are instructor-generated YouTube videos effective in accounting classes? A study of student performance, engagement, motivation, and perception. *Journal of Accounting Education*, 47, ۶۳–۷۴. DOI: ۱۰.۱۰۱۶/j.jaccedu.۲۰۱۹,۰۲,۰۰۲
۲۶. De Carvalho, L. B., & De Oliveira Neto, J. D. (۲۰۲۲). Serious games may shape the future of accounting education by exploring hybrid skills. *Accounting Education*, ۱–۲۴. DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۴,۲۰۲۲,۲۰۸۸۲۴۱
۲۷. Dennis, I. (۲۰۱۵). *Auditing Theory*. Taylor & Francis books (Routledge). DOI: ۱۰.۴۳۲۴/۹۷۸۱۳۱۵۷۶۲۳۹۵
۲۸. Douglass, B. P. (۱۹۸۰). The common good and the public interest. *Political Theory*, 8(۱), ۱۰۳–۱۱۷. DOI: ۱۰.۱۱۷۷/۰۰۹۰۵۹۱۷۸۰۰۸۰۰۱۰۸
۲۹. Evans, E., & Paisey, C. (۲۰۱۸). Histories of accounting education – an introduction. *Accounting History*, 23(۱–۲), ۳–۱۳. DOI: ۱۰.۱۱۷۷/۱۰۳۲۳۷۳۲۱۷۷۴۲۴۲۷
۳۰. Fairbanks, B. (۲۰۲۱). *Five educational learning theories and how to apply them*. University of Phoenix, Sep. Website: <https://www.phoenix.edu/blog/educational-learning-theories.html>
۳۱. Flint, D. (۱۹۷۱). The Role of the Auditor in Modern Society: An Exploratory Essay. *Accounting and Business Research*, 1(۴), ۲۸۷–۲۹۳. <https://doi.org/۱۰.۱۰۸۰/۰۰۰۱۴۷۸۸,۱۹۷۱,۹۷۲۸۹۸۰>
۳۲. Fogarty, T. J., Zimmerman, A. B., & Richardson, V. J. (۲۰۱۶). What do we mean by accounting program quality? A decomposition of accounting faculty opinions. *Journal of Accounting Education*, 36, ۱۶–۴۲. DOI: ۱۰.۱۰۱۶/j.jaccedu.۲۰۱۶,۰۴,۰۰۱

۳۳. Graphy. (۲۰۲۲). What is the traditional method of teaching? <https://graphy.com/blog/traditional-method-of-teaching/>
۳۴. Greenberg, A., & Zanetis, J. (۲۰۱۲). The impact of *broadcast and streaming video in education* [white paper]. San Jose, CA: Cisco. <http://www.cisco.com/web/strategy/docs/education/classroomconnect۰۵۲۰۱۲videowp.pdf>
۳۵. Hamilton, R. E. (۱۹۷۸). The Role of Auditing Theory in Education and Practice. Auditing Symposium IV: Proceedings of the ۱۹۷۸ Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems, pp. ۹۵-۱۰۸. Website: https://egrove.olemiss.edu/dl_proceedings/۲۰۷
۳۶. Hair, J.F., Jr., Hult, G.T.M., Ringle, C. & Sarstedt, M. (۲۰۱۶), *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, Sage publications.
۳۷. Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (۲۰۱۱). PLS-SEM: Indeed a Silver Bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(۲), ۱۳۹-۱۵۲. DOI: ۱۰.۲۷۵۳/MTP۱۰.۶۹-۶۶۷۹۱۹۰۲۰۲
۳۸. Helfaya, A. (۲۰۱۹). Assessing the use of computer-based assessment-feedback in teaching digital accountants. *Accounting Education*, 28(۱), ۶۹-۹۹, DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۴,۲۰۱۸,۱۵۰۱۷۱۶
۳۹. Histiry.com Editors. (۲۰۱۷). Video game history - timeline & facts. *History*. <https://www.history.com/topics/inventions/history-of-video-games>
۴۰. Hoffding, H. (۱۹۰۴). On the relation between sociology and ethics. *The American Journal of Sociology*, 10(۵), ۶۷۲-۶۸۵, DOI: ۱۰.۱۱۷۷/۰۰۳۸۰۲۶۱۰۵SP۲۰۰۱۱۸
۴۱. Hughes, E. C. (۱۹۶۰). The professions in society. *The Canadian Journal of Economics and Political Science*, ۲۶(۱), ۵۴-۶۱. DOI: ۱۰.۲۳۰۷/۱۳۸۸۱۸
۴۲. IAESB (IFAC). (۲۰۱۹). Handbook of International Education Pronouncements. ۵۲۹ Fifth Avenue, New York, NY ۱۰۰۱۷. ISBN: ۹۷۸-۱-۶۰۸۱۵-۴۲۷-۲
۴۳. Jensen, M., & Meckling, W. H. (۱۹۷۶). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(۴), ۳۰۵-۳۶۰. DOI: ۱۰.۱۰۱۶/۰۳۰۴-۴۰۵X(۷۶)۹۰۰۲۶-X
۴۴. Larres, P. M., & Radcliffe, G. W. (۲۰۰۰). Computer-based instruction in a professionally-accredited undergraduate tax course. *Accounting Education*, 9(۳), ۲۴۳-۲۵۷. DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۰۰۱۰۰۱۷۲۱۱
۴۵. Mautz, R. & Sharaf, H. (۱۹۶۱). The philosophy of auditing. Florida: American Accounting Association, Sarasota.
۴۶. Nelson, I. T., Ratliff, R. L., Steinhoff, G., & Mitchell, G. (۲۰۰۳). Teaching logic to auditing students: can training in logic reduce audit judgment errors? *Journal of Accounting Education*, 21(۳), ۲۱۵-۲۳۷, DOI: ۱۰.۱۰۱۶/s.۰۷۴۸-۵۷۵۱(۰۳)۰۰۰۲۷-۷
۴۷. Olojede, P., Erin, O., Asiriuwa, O., & Usman, M. (۲۰۲۰). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(۱). <https://doi.org/۱۰.۱۱۸۶/s۴۳۰۹۳-۰۲۰۰۰۰۱۶-X>
۴۸. Palm, C. T., & Bisman, J. (۲۰۱۰). Benchmarking Introductory Accounting Curricula: Experience from Australia. *Accounting Education*, 19(۱-۲), ۱۷۹-۲۰۱. DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۰۰۹۰۳۲۵۴۹۵۹
۴۹. Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (۲۰۰۳). *Principles of External Auditing*. ۲nd edition. England: Wiley.
۵۰. Powell, L., Lambert, D., McGuigan, N., Prasad, A., & Lin, Y. H. (۲۰۲۰). Fostering creativity in audit through co-created role-play. *Accounting Education*, 29(۶), ۶۰۵-۶۳۹. DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۰۹۶۳۹۲۸۴,۲۰۲۰,۱۸۳۸۹۲۹

- 1. Robertson, J, C. (1988). Audit theory paradigms. Auditing Symposium IX: Proceedings of the 1988 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems, 33-55.
- 2. Robinson, M, H. (1996). Accounting in its relation to economics. *American Economic Association Quarterly*, 10(1), 3rd series, 72-75. Website: <https://www.jstor.org/stable/2630512>
- 3. Russell, C., & Shepherd, J. (2010). Online role-play environments for higher education. *British Journal of Educational Technology*, 41(6), 992-1002. DOI: 10.1111/j.1472-8050.2009.01488.x
- 4. Sangster, A. (1992). Computer-based instruction in accounting education. *Accounting Education*, 1(1), 13-32. DOI: 10.1080/09639289200000003
- 5. Shubik, M. (2011). A note on accounting and economic theory: past, present, and future. *Accounting, Economics, and Law*, 1(1). DOI: 10.2202/1502-2820.1012
- 6. Siegel, P. H., Omer, K., & Agrawal, S. P. (1997). Video simulation of an audit: an experiment in experiential learning theory. *Accounting Education*, 6(3), 217-230. DOI: 10.1080/096392897331501
- 7. Siemens, G. (2005). Connectivism, A learning theory for the digital age. *International Journal of Instructional Technology & Distance Learning*, 2(1), Retrieved from http://www.itdl.org/journal/jan_05/article_01.htm
- 8. Taplin, R., Singh, A., Kerr, R., & Lee, A. (2018). The use of short role-plays for an ethics intervention in university auditing courses. *Accounting Education*, 27(2), 383-402. DOI: 10.1080/09639285.2018.1450244
- 9. The Institute of Internal Auditors. (2022). Guiding principles of corporate governance. <https://www.theiia.org/globalassets/site/resources/guiding-principles-of-corporate-governance.pdf>
- 10. Tran, H. N. (2022). Digitizing accounting education trends during COVID19: empirical evidence from Vietnamese universities. *Asian Association of Open Universities Journal*, 17(3), 277-288. DOI: 10.1108/AAOUJ-07-2022-009
- 11. Voshaar, J., Knipp, M., Loy, T., Zimmermann, J., & Johannsen, F. (2022). The impact of using a mobile app on learning success in accounting education. *Accounting Education*, 32(2), 222-247. DOI: 10.1080/09639285.2022.2041057
- 12. Westera, W. (2019). Why and How Serious Games Can Become Far More Effective: Accommodating Productive Learning Experiences, Learner Motivation and the Monitoring of Learning Gains. *Educational Technology & Society*, 22 (1), 113- 123. Website: www.jstor.org/stable/26508828