

به سوی آینده‌ای برای زیرساخت حسابداری کشورهای در حال توسعه^۱

دکتر ایرج نوروش^۲

چکیده مقاله

سالهاست که حسابداری در کشورهای در حال توسعه ضعیف ارزیابی می‌گردد و نیازمند اقدامات اصلاحی می‌باشد. توجهات زیادی نسبت به اینکه سازماندهی چنین اقدامات اصلاحی چگونه باید باشد، مبذول نگردیده است. ادبیات حسابداری راهکارهایی در رابطه با افزایش تعداد حسابداران در این کشورها را تشریح نموده است. اما اصلاح زیر ساخت حسابداری در یک کشور فراتر از افزایش نیروی کار حسابداری به تنهایی می‌باشد. اصلاح زیر ساخت حسابداری به اصلاح کیفیت: اطلاعات حسابداری، سطح تکنولوژی حسابداری، تقاضا برای اطلاعات حسابداری و آموزش حسابداران بستگی دارد.

واژه‌های کلیدی

زیر ساخت حسابداری - حسابداری ملی - حسابداری کشورهای در حال توسعه.

۱- این مقاله با اقتباس از تحقیق زیر تهیه گردیده است:

Wallace R. S., and R. J. Briston, "Improving the Accounting Infrastructure," **Research in 3rd world Accounting**, London: JAI Press (1993), pp. 201 - 224.

۲- دانشیار حسابداری دانشگاه تهران.

مقدمه

در حال حاضر نحوه انجام حسابداری عمدتاً متأثر از موضوعات فرهنگی - اقتصادی در حال تغییر و نیز در پاسخ به نیازهای تعداد محدودی از کشورهای توسعه یافته غرب شکل می‌گیرد. بتدریج که تردد کالا و مردم بین این تعداد کشورها و سایر کشورهای جهان افزایش می‌یابد، بتدریج که دموکراسی از یک گوشه جهان به سایر نواحی گسترش می‌یابد، و بتدریج که مالیه و تجارت جهانی می‌شود، عمل انتقال سیستم‌های حسابداری به داخل ساختارهای فرهنگی بسیار متفاوت از فرهنگ‌هایی که این سیستم‌ها در آن به وجود آمده‌اند، رخنه کرده و به طور فزاینده‌ای گسترش می‌یابد.

هدف این مقاله بررسی چگونگی اصلاح زیر ساخت حسابداری کشورها می‌باشد. این مقاله تحلیلی بر ادبیات مربوط به انتقال دانش حسابداری و نقد رویه‌های موجود داشته و استراتژی‌هایی که یک کشور در حال توسعه می‌تواند برای اصلاح زیر ساخت حسابداری خود بپذیرد را مورد مطالعه قرار می‌دهد. در این مقاله مدلی برای کمک به اصلاح زیر ساخت حسابداری در کشورهای در حال توسعه ارائه می‌گردد. این مقاله دارای چهار بخش می‌باشد. بخش اول، به مفهوم زیر ساخت حسابداری و بررسی ادبیات مربوط به اینکه چگونه کشورهای در حال توسعه می‌توانند زیر ساخت حسابداری خود را اصلاح نمایند، می‌پردازد. بخش دوم، شیوه‌های اصلاح زیر ساخت حسابداری یک کشور را پیشنهاد می‌کند. بخش سوم مقاله، نهادهای گردن یک طرح ملی برای اصلاح زیر ساخت حسابداری را به تفصیل بیان می‌دارد. نهایتاً در بخش چهارم، با طرق انتقال تکنولوژی حسابداری و نیاز برای همکاری بین کشور نیازمند کمک و اعطاء کنندگان کمک، سر و کار دارد.

این مقاله بر این باور است که زیر ساخت حسابداری شامل ابزارهای: تولید اطلاعات (وظیفه عرضه)، چارچوب انتشار اطلاعات (برای کمک به وظیفه تقاضا) و بنیاد نظارتی اطلاعات و اجرای قرارداد (وظیفه کیفی و تعدیلی) می‌باشد. عناصر اصلی که تشکیل دهنده زیر ساخت اطلاعات حسابداری هستند (خلاصه شده در شکل شماره ۱) عبارتند از:

۱- وظیفه عرضه: تعلیم و آموزش حسابداران و حساب‌برسان (تولیدکنندگان اطلاعات)، و مهیا بودن مؤسسات و تجهیزات به اندازه کافی و کیفیت قابل قبول برای کمک به تولید کننده

اطلاعات،

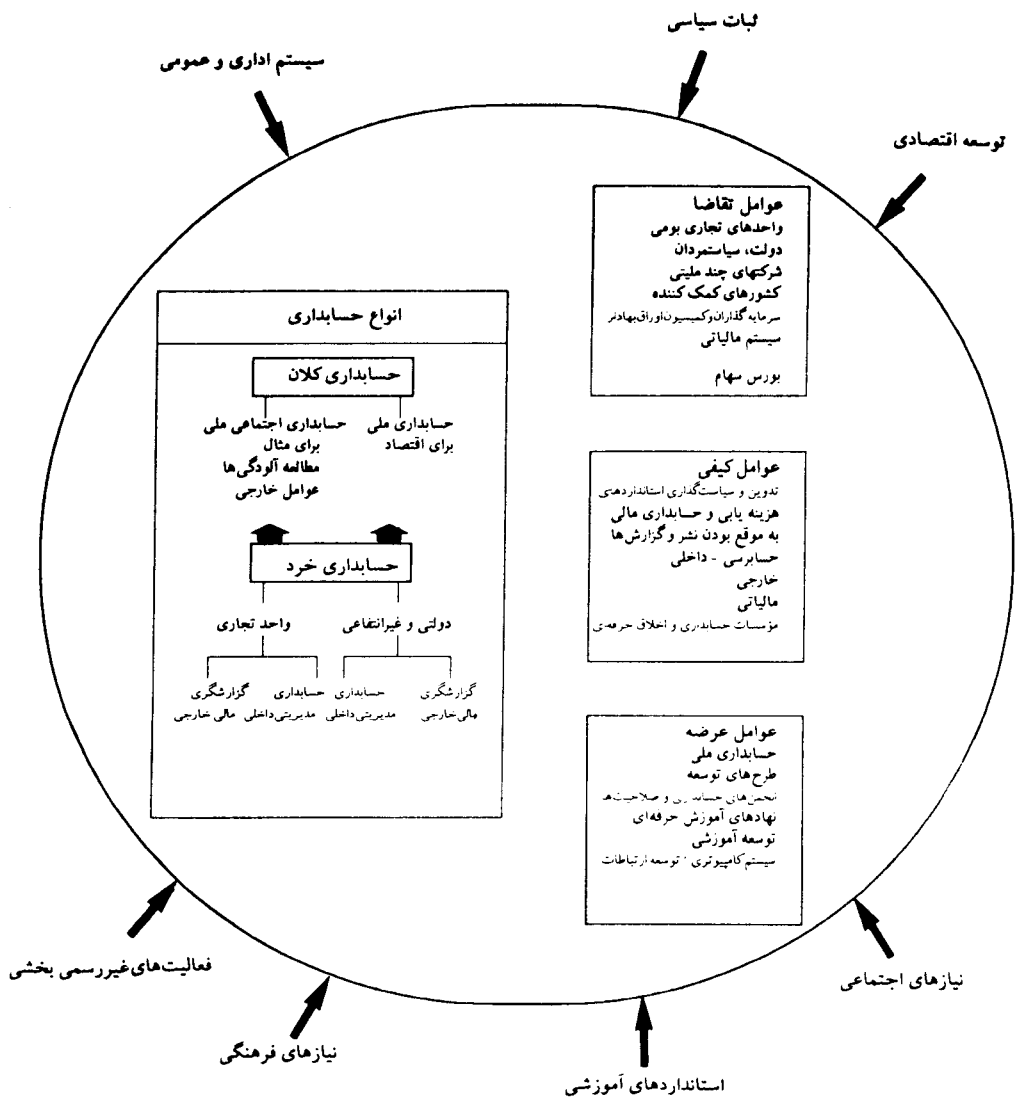
۲- وظیفه تقاضا: مصرف‌کننده اطلاعات، شامل واسطه‌های اطلاعاتی، مکانیسم‌های گزینش اطلاعات همانند مقایسه درون شرکتی و بین شرکتی، و بورس‌های سهام و بانک‌ها،

۳- سیستم‌های کنترل کیفی: قوانین و مقرراتی که بر تولید، انتقال و مصرف اطلاعات حاکم است، نهادهای قانونی که بر اجرای قوانین و مقررات نظارت دارند و افرادی که به اطلاعات تولید شده اعتبار می‌دهند. این عناصر اصلی به نظر می‌رسد بر حسب انواع حسابداری موجود در یک کشور، تأثیرگذار و تأثیرپذیر باشند. ممکن است حسابداری خرد (برای مثال حسابداری مؤسسات انتفاعی، دولتی و نهادهای غیرانتفاعی) یا حسابداری کلان پیوند بخورد یا متصل نباشد. انواع حسابداری موجود، و نیز عناصر اصلی زیرساخت حسابداری، از طریق عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، آموزشی و فرهنگی تحت تأثیر قرار می‌گیرند.

بسیاری از طرح‌های اصلاح حسابداری و روش‌های اعتلای زیرساخت حسابداری در کشورهای در حال توسعه بر اصلاح سمت عرضه معادله، به جای استحکام عواملی که می‌تواند تقاضا را افزایش داده و کیفیت اطلاعات حسابداری را بهبود بخشند، تأکید ورزیده‌اند. مطالعات بنگلادش (Parry and Groves, 1990)، پاناما (Rivera, 1990)، تانزانیا (Abayo and Roberts, 1991) و ایران (نوروش، ۱۳۷۵) پیشنهاد کرده‌اند که آموزش حسابداران بیشتر، الزاماً کیفیت حسابداری را در کشورهای در حال رشد ارتقاء نمی‌دهد. نتیجتاً، سرعت اصلاح زیرساخت حسابداری در این کشورها علیرغم عرضه حسابداران آموزش دیده بسیار کند بوده است.

مرور ادبیات موضوعی

میل به ارتقاء سطح حسابداری در کشورهای در حال توسعه و اروپای شرقی اخیراً از طریق مطالعات مداوم شیوه‌ها و ابزارهای اصلاح آموزش و تعلیم حسابداران در این کشورها، به وسیله مرکز ملل متحد برای شرکت‌های بین‌المللی (UNCINC)، جامعه اروپا (EC) و مؤسسات مختلف در سطح ملی، نیروی تازه‌ای به خود گرفته است. در آمریکا، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در سال‌های ۱۹۶۴ و ۱۹۷۵ و در سال‌های ۱۹۷۰ و



شکل شماره ۱ - عناصر زیرساخت حسابداری

۱۹۸۰ کمیته عملیات و آموزش حسابداری وابسته به انجمن حسابداری آمریکا (AAA)، از انجام تحقیقات در برخی از کشورهای آفریقایی حکایت دارد. در سال ۱۹۷۹، کمیسیون اقتصادی سازمان ملل در آفریقا (UNECA) مطالعاتی را پیرامون بومی‌سازی حرفه حسابداری در آفریقا به عهده داشت. مطالعات آمریکا در رابطه با چگونگی امکان کمک به کشورهای در حال توسعه منتشر گردید، اما نتایج مطالعات کمیسیون اقتصادی سازمان ملل در آفریقا در رابطه با وضعیت موجود و چگونگی توسعه تکنولوژی حسابداری بومی انتشار نیافت. انتهون (Enthoven) در سال ۱۹۷۹ نتایج یک بررسی از وضعیت موجود تکنولوژی حسابداری بومی در برخی از کشورهای در حال توسعه را که با پشتوانه مالی بنیاد فورد انجام شده بود گزارش نمود. گزارش او راه‌های اصلاح نارسایی‌های زیرساخت حسابداری که در این بررسی بدست آمده بود را در این کشورها پیشنهاد کرد.

بسیاری از برنامه‌های کمک توسط دولت‌هایی که در جستجوی بهبود زیرساخت حسابداری کشورهای در حال توسعه بوده‌اند از این مطالعات الهام گرفته‌اند. این برنامه‌ها شامل اعتلای برنامه‌های درسی دانشگاهی رشته حسابداری و کمک مداوم در امر حسابداری به مناسبت روابط تاریخی، سیاسی و اقتصادی بین کشورهای پیشرفته صنعتی غرب و برخی کشورها می‌باشد. (Walton, 1986)، (Briston, 1978)، (Johnson and Caygill, 1971) و (Wallace, 1987).

اخیراً، جامعه اروپا (EC) توافق نمود در انتقال از یک اقتصاد برنامه‌ریزی شده متمرکز، به یک اقتصاد بازار، به کشورهای اروپای مرکزی و اروپای شرقی کمک کند. این برنامه کمک شامل ابداع زیر ساخت مناسب حسابداری برای یک اقتصاد بازار می‌باشد. بهترین پیشنهادات که در جدول شماره ۱ ارائه گردیده الهام گرفته از ماهیت ساختار نیافته این کمک به توسعه حسابداری می‌باشد.

بسیاری از پیشنهادات موجود در ادبیات برای اصلاح زیرساخت حسابداری در کشورهای در حال توسعه در عبارات کلی بیان می‌شوند و مبتنی بر این فرض می‌باشند که مشکلات کشورهای در حال توسعه مشابه هستند. اما مشکلات رو در رو، و شرایط موجود در یک کشور در حال توسعه؛ به علت محیط‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و

پیشنهادکنندگان	رویکرد
<p>انگلمن (EngelMan, 1962)، انتهون (Enthoven) (1969)، لو (Lowe, 1967)، سایدلر (Seidler, 1969)، نیدلز (Needles, (Briston, 1978) 1976).</p> <p>کاشت سیستم‌های حسابداری کشورهای توسعه یافته درون کشورهای در حال توسعه متناسب با نیازهای هر کشور. اما نیازها از طریق ارزیابی شکاف موجود بین وضع موجود و چیزی که تصور می‌شود در آن کشور لازم باشد، قابل تعیین هستند.</p>	<p>(۱) انتقال دانش حسابداری از کشورهای توسعه یافته به کشورهای در حال توسعه از طریق عواملی چون مؤسسات حسابداری بین‌المللی، مؤسسات چند ملیتی، انجام پروژه‌ها توسط سازمان ملل یا نهادهای آن، یا سایر بنگاه‌های منطقه‌ای یا بین‌المللی (نظیر جامعه اروپا) و دانشگاه‌های کشورهای توسعه یافته</p>
<p>اسکات (Scott, 1970)</p> <p>هدف یک برنامه توسعه حسابداری باید خدمت به مصرف کنندگان نهایی از طریق محصولات آن باشد. خروجی‌های یک ساختار حسابداری باید جوابگوی نیازهای مصرف‌کنندگان باشد. برای اطمینان از اینکه چنین نیازها برآورده می‌شوند ورودی‌های ساختار حسابداری باید اصلاح گردند، این قبیل ورودی‌ها عبارتند از: آموزش حسابداری، کنترل قانونی و مقررات حسابداری و حرفه.</p>	<p>(۲) ساختاردهی حسابداری در یک کشور در حال توسعه به گونه‌ای که اطلاعات لازم برای سهولت در ارزیابی اقتصادی فعالیت‌های یک مؤسسه توسط مدیریت، سرمایه‌گذاران و دولت در اختیار قرار گیرد. هدف کلی، مینا قرار دادن ساختاردهی در حسابداری برای ارزیابی ماهیت اقتصادی در سطح خرد و کلان است نه اینکه تنها جوابگوی میثاق‌های حسابداری، روال جاری تجاری، قوانین تجاری، مالیاتی و غیره باشد (Scott 1970, p. 149). این مدل توسط تیپ گاس (Tipgos) در سال ۱۹۸۷ تحت عنوان حسابداری ارزیابی اقتصادی توصیف گردیده است.</p>
<p>انجمن حسابداری آمریکا (AAA, 1977)</p> <p>ابزار لازم برای اجرای پیشنهاد انجمن حسابداری آمریکا یک برنامه آموزشی توسعه اقتصادی می‌باشد که فعالیت‌های آن نیازمند آموزش و تعلیم میانی مفهومی حسابداری اجتماعی - اقتصادی است. یعنی تخصص اضافی دیگر در زمینه‌های دیگر حسابداری؛ ارتباط نزدیک‌تر بین برنامه‌های نهادی، حرفه‌ای و آموزشی؛ و تأکید بیشتر بر فنون پیش‌بینی توام با ماهیت داخلی و خارجی آن (AAA, 1977, p.22).</p>	<p>(۳) به کارگیری سیستم‌های موجود و باقوه حسابداری، تکنیک‌ها، روش‌ها و اطلاعات برای ارتقاء توسعه اقتصادی در قالب یک ملت و در میان ملل (AAA, 1977, p.20). این مدل توسط تیپ گاس (Tipgos) در سال ۱۹۸۷ تحت عنوان حسابداری توسعه اقتصادی توصیف گردیده است.</p>
<p>تیپ گاس (Tipgos, 1987) و بریستون و والاس (Briston and Wallace, 1990)</p> <p>توسعه نیروی کاری حسابداری باید شامل سطوح فنی و حرفه‌ای گردد. تیپ گاس تصویری از ساختار موازی دو شاخه در کشور فیلیپین و بریستون و والاس ساختار موازی سه شاخه در تانزانیا را در اختیار می‌گذارند.</p>	<p>(۴) توسعه سیستم آموزشی موازی دو شاخه تعلیم و کارآموزی حرفه‌ای برای حسابداران در کشورهای جهان سوم را دربرمی‌گیرد.</p>

فرهنگی، معمولاً با دیگر کشورهای در حال توسعه تفاوت دارد. کشوری که برای کسب ذخایر خارجی عمدتاً متکی به محصولات کشاورزی خود می‌باشد، احتمالاً به تعلیم حسابداران صنعتی نیازی ندارد. در کشوری که بازار سرمایه و بورس سهام وجود ندارد، ممکن است الزامی برای گزارشگری مالی شرکتها، به نوعی که در یک کشور پیشرفته دارای بورس‌های کارای سهام رایج است، وجود نداشته باشد. ارتقاء در سطح آموزش در یک کشور ممکن است آگاهی سیاسی و تقاضا برای حسابگری را افزایش دهد. متغیرهای فرهنگی نیز ممکن است بر حسابداری تأثیر گذارد. برای مثال، در جوامعی که حرافی و استدلال‌گفتاری در تصمیم‌گیری‌ها رواج دارد یا تمرکزگرایی و نفوذ قدرت قانونی و سیاسی دولت مرکزی جایی برای رشد قدرت حرفه‌ای باقی نگذاشته و افراد و گروه‌ها بر حسب منافع یا سلیقه شخصی در کمیته‌های برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری دولتی نفوذ و در وضع مقررات، برنامه‌ریزی آموزشی و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی دخالت می‌کنند یا اینکه فساد به صورت یک مرض ملی همه‌گیر شده است، توسعه حسابداری ممکن است کند گردد (Cooke and Wallace, 1990, p. 84).

بنابراین، با احتمال زیاد به نظر می‌رسد که برنامه توسعه زیرساخت حسابداری ملی مناسب برای یک کشور به شرایط آن کشور بستگی دارد. به علت نبود راهکارهای ویژه یا تمایل به ارائه یک نسخه جهانی برای مشکلات ملی کاملاً متفاوت، به نظر می‌رسد ادبیات در یک سری از تفکرات پیچیده تضاد داشته باشند. بخش اعظم ادبیات در تمایز بین تعلیم کارشناسان و یا کاردانان حسابداری بخش عمومی و بخش خصوصی، آفرینش کمیته‌های حرفه‌ای و مکانیسم‌های تدوین استاندارد و آموزش مستمر حسابداران حرفه‌ای، اهمال می‌ورزند.

با توجه به گستردگی و پیچیدگی این موضوعات، تفکیک و تفهیم نیازهای متفاوت کشورها به صورت جداگانه ضروری می‌باشد. برای مثال، اتکاء کشورهای اروپای مرکزی و شرقی بر برنامه‌ریزی متمرکز، این معنی را می‌دهد که این کشورها یا دارای (الف) افراد معدودی که مسوولیت اصلاح حسابداری را به عهده دارند هستند و یا (ب) به عنوان حسابداری که انتظار رود بتواند به طور عینی شواهدی را بررسی نماید و قضاوت مستقل خود

را اعمال نماید تجربه لازم را ندارند. این بدان معنی است که تعداد بسیار زیادی از مردم که حسابدار نامیده می‌شوند، آموزش و تجربیاتی در ثبت اطلاعات دارند ولی در حدی نیستند که بتوانند اطلاعات را تحلیل کرده یا آنها را برای توجیه تغییرات لازم در ساختار حسابداری چه در بخش عمومی و یا بخش خصوصی به کار ببندند (Warne, 1991).

رویکردهایی برای توسعه زیر ساخت حسابداری

سه رویکرد اصلی برای اصلاح زیرساخت حسابداری ملی می‌توانند بشرح زیر مورد بحث قرار گیرند.

رویکرد وابستگی

در مضمون تاریخی، رویکرد وابستگی را می‌توان در روابط بین یک کشور توسعه یافته (برای مثال انگلیس، فرانسه و پرتغال) و یک کشور در حال توسعه که مستعمره (مثل کنیا، سنگال و آنگولا) یک کشور توسعه یافته بوده تصور کرد. مشکلات چگونگی پیوند یک سیستم حسابداری به داخل یک فرهنگ بیگانه احتمالاً در دوره استعماری بی‌اهمیت بوده است. اما به تدریج که مستعمره‌ها مستقل شدند، بسیاری از ملل استقلال یافته دفتراً با مسأله خلق و حفظ یک نیروی کاری حرفه‌ای در حسابداری مواجه گردیدند.

در سال‌های اخیر، رویکرد وابستگی از طریق کمک اقتصادی همانند آن که بین آمریکا و فیلیپین وجود دارد، جلوه‌گر می‌گردد. این کمک اقتصادی در برگیرنده انتقال پول، پرسنل، تکنولوژی، فن‌آوری اداری و سیستم‌های حسابداری از کشور توسعه یافته به کشور در حال توسعه، با این اعتقاد که این کمک باعث تحریک توسعه می‌گردد، می‌باشد. هدف اعلام شده این کمک فنی قادر ساختن کشورهای در حال توسعه برای توسعه منابع (حرفه‌ای و مالی) خود بوده تا آنها را خود اتکاء نماید. به همین دلیل است که موافقت‌های کمک فنی معمولاً بر این تأکید دارند که کشور دریافت‌کننده کمک باید پرسنل بومی خود را برای فراگیری تحت نظر متخصصین خارجی که ممکن است به خدمت پروژه درآیند، در اختیار قرار دهد. بدین ترتیب آنها خواهند توانست کار متخصصین را خود در خاتمه پروژه در دست گیرند. اما در

عین حال این هدف بندرت به نتیجه رسیده است. در برخی مواقع پرسنل بومی آموزش کافی دریافت نکرده‌اند و در موارد دیگر آنها استخدام دولتی را ترک کرده و مهارت کسب شده را با خود برده‌اند. یک مسأله جدی‌تر آن است که حتی اگر آموزش کافی هم داده شده باشد، این آموزش معمولاً در برگیرنده انتقال بلاصرف نحوه عمل حسابداری از یک کشور توسعه یافته‌ای که متخصص خارجی با آن آشنایی دارد، بدون توجه به مربوط بودن آن برای کشور دریافت کننده می‌باشد.

رویکرد اتکاء بخود (بدون کمک خارجی)

دومین رویکرد مبتنی بر این استدلال است که هر کشور باید اجازه دهد محیط خودش پیدایش ظرفیت‌های حسابداری خود را دیکته کند.

خوداتکایی، به عنوان نوعی استراتژی برای رشد - با این باور که یک کشور با توانایی اداره امور به دست خود، به شیوه‌ای که قادر است به هدف مورد نظر دست یابد - می‌باشد. اما در این رابطه باید سه شرط ضروری را برآورده سازد: دانش، مهارت و طرز تلقی صحیح. دانش، به علت اینکه تنوعی از چیزها وجود دارند که مردم یک کشور به منظور کمک به خود باید بدانند، اهمیت دارد. مردم باید بدانند محیط آنها چه چیز در اختیار می‌گذارد و برای چیزهایی که به سهولت در دسترس نیست در کجا به جستجو پردازند. حسابداران نیز باید روابط متقابل بین عناصر محیط خود، همانند روابط بین خود (به عنوان فرد و به عنوان یک گروه) و محیط خود را بدانند.

مهارت توانایی انجام کار است. هنگامی که گروهی بدانند چه چیزی در اختیار دارد و چه کاری باید برای حصول یک هدف انجام گیرد، افراد آن باید توانایی بکارگیری فنون و ابزارهایی که در اختیار هستند را داشته باشند. هر قدر مهارت بیشتر باشد، توانایی فرد یا گروه در حل مسأله قوی‌تر خواهد بود.

همچنین میل به انجام کارها باید وجود داشته باشد. ممکن است افرادی وجود داشته باشند که می‌دانند برای کمک به خود یا به کشورشان چه کاری باید بکنند و توانایی آن را دارا هستند، اما انگیزه و میل آن را ندارند و یا به خود اتکاء ندارند. آنها اغلب منفی بوده یا

بی‌عاطفه‌اند و ترجیح می‌دهند بینندگان دیگران برای حل مشکلات آنها کار کنند. در برخی کشورهای در حال توسعه این طرز تلقی به دلایل زیادی رواج دارد. اولاً، افرادی که در مقام انجام تغییر قرار دارند به علت اینکه دنباله‌روی وضع موجود ساده‌تر است تمایل دارند طرز برخورد محافظه‌کارانه‌ای را در پیش گیرند. برای مثال، برای وکلاء و حسابدارانی که در خارج تحصیل کرده‌اند پذیرش قواعد حسابداری و گزارشگری کشورهای محل تحصیل آنها ساده‌تر است. ثانیاً، نارسایی حاد اداری و موانع اجتماعی، حتی در پویاترین کشورهای در حال توسعه، به احتمال زیاد مانع تحقق توسعه زیرساخت حسابداری ملی خواهد بود. در حالی که آموزش حسابداران در کشورهای در حال توسعه ممکن است به پیشرفت یک حسابداری خوب کمک کند، اما ممکن است تقاضا برای آن به وجود نیاید. نیاز واقعی ممکن است تحت تأثیر قرار دادن غیرحسابداران متنفذ نظیر مدیران دولتی، دولتمردان و سیاستگذاران از طریق آموزش، برگزاری سمینار و سخنرانی و تبلیغات باشد. باید آنها را با اینکه حسابداری به عنوان ابزار بسیار مفید جهت مدیریت اقتصادی جامعه ضروری می‌باشد آشنا ساخت. در این کشورها که قدرت سیاسی و قانونی بسیار بالاست، در حقیقت این افراد هستند که می‌توانند از طریق قدرت قانونی خود به صورت تجویزی و آمرانه حسابداری و استانداردهای آن را برعکس کشورهای توسعه یافته از بالا به پایین در مراحل اولیه توسعه آن، اشاعه دهند. ثانیاً، احتمال این وجود دارد که فساد گسترده اداری، وابستگی و خویش و قوم بازی در انتصاب مقامات و مسولیت‌ها، منزلت پایین محققین، تبعیض به خاطر مواردی غیر از شایستگی و انجام کار، پارتی‌بازی و نابرابری پاداش‌ها و فرصت‌ها، که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه آشکار می‌باشند، عواملی هستند که می‌تواند ثمره‌ای که باید از طریق یک برنامه پویای توسعه زیرساخت حسابداری ملی حاصل گردد را کاهش دهد.

رویکرد اتکاء به خود (با کمک خارجی)

سومین رویکرد، پیروی از یک رویکرد حد فاصل بین رویکرد وابستگی و رویکرد خود اتکایی مطلق، یعنی رویکرد خوداتکایی با کمک خارجی است. این رویکرد اتکاء به خود با کمک خارجی، ممکن است در قالب تأمین مالی، سازمان و تکنولوژی ظاهر گردد. کمک در

جهت اصلاح آموزش حسابداری، اصلاح آموزش فنی، سازمان حرفه‌ای و جذب تکنولوژی جدید مربوط - به وسعت دانش و مهارت حسابداری که در حال حاضر در یک کشور در دسترس می‌باشد - بستگی دارد.

سه رویکرد آخر در جدول شماره ۱ (بررسی ادبیات موضوعی)، با وجودی که موافقین آن صریحاً به چنین مفهومی اشاره نکرده‌اند، به نظر می‌رسد بر مفهوم اتکاء به خود (با و بدون کمک خارجی) استوار باشد. موافقین ادعا دارند که استراتژی‌های آنها به دنبال کمک یک کشور برای فائق آمدن بر مشکلات خاص توسعه زیر ساخت حسابداری ملی و طرح‌ریزی بنیادی برای توسعه بیشتر است. به دلیل آن که احتمال دارد حصول نتایج رویکردهای پیشنهادی اسکات (Scott) و انجمن حسابداری آمریکا (AAA) سال‌ها به طول انجامد، تیپ‌گاس (Tipgos) یک استراتژی توسعه زیرساخت حسابداری ملی که نارسایی‌های نیروی کاری را در کوتاه مدت برطرف می‌سازد، پیشنهاد نموده است. به هر حال، هیچیک از نویسندگان شرایط ضروری برای خط مشی توسعه زیر ساخت حسابداری ملی را مورد بحث قرار نداده یا به این موضوع که رشد خود اتکایی می‌تواند با یا بدون کمک خارجی بدست آید، توجه خاصی مبذول نداشته‌اند.

چارچوبی برای توسعه زیرساخت حسابداری ملی

چارچوب منعکس در شکل شماره ۲ از نیدلز (Needles, 1976) اقتباس گردیده و به صورت زیر خلاصه شده است.

هر چارچوبی که برای توسعه زیرساخت حسابداری ملی طراحی می‌شود باید پاسخگوی سه سؤال باشد:

۱ - هدف از ارتقاء حسابداری در یک کشور در حال توسعه چیست؟

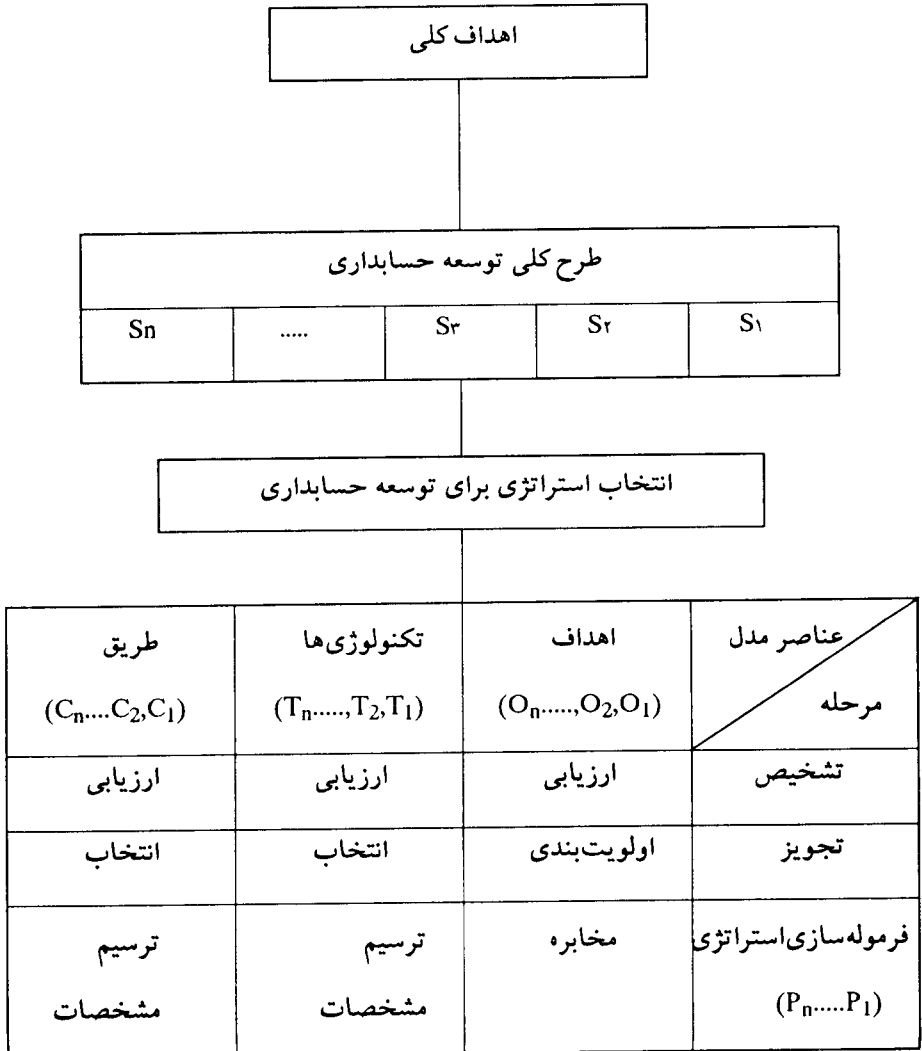
۲ - چه روش آموزشی برای حصول هدف توسعه مناسب است؟

۳ - در چه جهاتی باید آموزش داده شود؟

اولین گام در پیمودن مسیر توسعه زیر ساخت حسابداری ملی تعریف هدف آنست.

یک برنامه توسعه زیرساخت حسابداری ملی باید پس از در نظر قرار دادن اهداف برنامه

توسعه ملی، فضای اجتماعی سیاسی و اقتصادی و نیز منابع عمومی و محدودیت‌های یک کشور، طراحی گردد.



شکل شماره ۲ - چارچوبی برای انتقال تکنولوژی حسابداری

این برنامه باید دربرگیرنده شالوده‌ای از مکانیسم‌های لازم برای اجرای تصمیمات و ارزیابی عملکرد و بازخورد برنامه باشد، به ترتیبی که یک چرخه برنامه‌ریزی جدیدی را معرفی نماید. فرآیند برنامه‌ریزی باید مداوم بوده و در مسیر برنامه‌ریزی‌های ملی دیگر در رابطه با رشد کمی حسابداری متوقف نگردد.

نفس توسعه زیرساخت حسابداری ملی هنگامی توسط انجمن حسابداری آمریکا پذیرفته شد که در سال ۱۹۷۷ پیشنهاد نمود:

برنامه‌های حسابداری، که باید به زیرسیستم‌ها یا شعب حسابداری [حسابداری تجاری، دولتی و ملی] متصل به هم ارتباط پیدا نماید، ممکن است به طریقی طراحی گردد که این رشته‌های فرعی: (الف) برنامه‌ریزی آموزشی، (ب) برنامه‌ریزی نهادی و حرفه‌ای، (ج) برنامه‌ریزی قانونی و (د) برنامه‌ریزی منطقه‌ای را - در برگیرد.

با استدلال به این موضوع که تعداد قلیلی از کشورهای توسعه یافته برنامه‌های توسعه زیرساخت حسابداری ملی را طراحی نموده‌اند، می‌توان ادعا نمود که شاید یک چنین برنامه‌ای برای کشورهای در حال توسعه ضروری نمی‌باشد. به هر حال، با وجودی که فرمان حسابداری کشورهای توسعه یافته بالغ بر یک صد سال آزادانه حرکت کرده، علیرغم آن، بسیاری از آنها هنوز هم می‌توانند از یک برنامه توسعه زیرساخت حسابداری ملی منتفع گردند. برای مثال، آمریکا یک کمیسیون تغییر آموزش حسابداری (Accounting Education Change Commission) به عنوان سازمان‌دهنده‌ای برای اصلاحات در آموزش حسابداران، بر اساس چارچوب‌های نظری زیرساخت حسابداری خود، تشکیل داده است. کشورهای در حال توسعه در پی آن هستند چیزهایی را که کشورهای توسعه یافته بالغ بر یک صد سال تا بدینجا رسانیده‌اند، بدون توجه به شرایط محیطی خود، بدست آورند.

گام بعدی ایجاد یک استراتژی توسعه زیرساخت حسابداری است. یعنی انتخاب اهداف، تکنولوژی‌ها و طرق مختلف برای ارتقاء بخشی از زیرساخت حسابداری و / یا نوع

حسابداری در یک کشور. انتخاب استراتژی‌های انتقال تکنولوژی، با ترکیبی از سیاست‌های مورد استفاده توسط کشوری خاص، به منظور ایجاد حفظ یا ارتقاء سطح تکنولوژی حسابداری در مجموع و در کوتاه و بلند مدت و در سطوح خرد و کلان، سر و کار دارد. انتخاب استراتژی ممکن است به گزینش یک یا تعدادی عناصر اصلی (عوامل تقاضا، عرضه و کیفیت) و انواع حسابداری (حسابداری خرد یا کلان) به طوری که در شکل ۱ ترسیم گردیده، بیانجامد (Needles, 1976, P. 50). انتخاب ممکن است ارتقاء تخصص در مخابره و استفاده از گونه‌ای اعداد حسابداری همانند سود، قیمت‌های رقابتی و هزینه‌های اجتماعی معنی دهد. مابقی این بخش از مقاله به استراتژی‌هایی برای اصلاح تکنولوژی حسابداری و انتخاب روش‌های آموزشی اختصاص یافته است. استراتژی‌های مرتبط با انتخاب مسیرهای پیشرفت توسعه زیر ساخت حسابداری ملی در بخش بعدی مورد بحث قرار خواهد گرفت.

توسعه تکنولوژی حسابداری در سطوح مختلف

توصیف تیپ‌گاس (Tipgos, 1987) از آموزش حسابداری در کشور فیلیپین و شواهدی از امتحانات حرفه‌ای صادراتی از انگلیس به آفریقا و خاور میانه و خاور دور از وجود دو سطح آموزش حرفه‌ای: کمک حرفه‌ای (فنی و میانی) و حرفه‌ای حکایت دارد. اما این طبقه‌بندی تنها آموزش افراد را دربرمی‌گیرد. توسعه حسابداری در کشورهای در حال توسعه باید در سه سطح ترسیم و اجرا گردد: فردی، سازمانی و حرفه‌ای. توسعه در سطح فرد به مهارت‌های افرادی اطلاق می‌گردد که وظایف آنها به سیستم‌های حسابداری سازمان‌هایی که آنها بدان تعلق دارند بستگی دارد، همانطوری که سیستم‌های حسابداری در آن سازمان‌ها به مهارت‌های افراد بستگی دارد.

در هر حال، موارد دیگری وجود دارند که ممکن است بر سیستم‌های حسابداری استقرار یافته در سازمان‌ها تأثیر گذارند. برخی از این موارد عبارتند از: (الف) استفاده مدیریت از اطلاعات، (ب) روابط مختلف درون و میان سازمان‌ها و (ج) منابع سیستم‌های حسابداری (برای مثال اگر سازمانی شرکت فرعی یک واحد تجاری بین‌المللی است، منبع اصلی سیستم حسابداری آن ممکن است کشور متبوع آن واحد بین‌المللی باشد).

سطح سوم به آموزش افرادی ارتباط دارد که درگیر هماهنگی فعالیت‌های حسابداری یک کشور هستند. با وجودی که حسابداری معمولاً یک مهارت فردی به شمار می‌رود، تجارب کشورهای دیگر که دارای زیرساخت حسابداری و شایستگی حرفه‌ای پیشرفته‌ای هستند دلالت بر این دارد که رشد و تغذیه یک هیأت حسابداری حرفه‌ای، به طور ویژه، در قالب یک چنین زیرساخت مؤثر بوده است. بسیاری از کشورهای در حال توسعه و کشورهای اروپای شرقی یا دارای هیأت‌های حسابداری حرفه‌ای نمی‌باشند و یا دارای یک هیأت عالی هستند که زائیده قدرت قانونی بوده و مقبولیت و حمایت جامعه حرفه‌ای را در بر ندارد. و این مسأله به نوبه خود ممکن است مسوول عدم توسعه منسجم حسابداری و قلت حسابداران واجد شرایط در این کشورها باشد. یک وظیفه اصلی توسعه زیرساخت حسابداری ملی، ایجاد چنین نهادهاست. این نهادها می‌توانند مسوول گردآوری کمک برای توسعه زیرساخت حسابداری ملی از مقامات خارجی بوده و نیز مسوولیت آموزش، تعلیم، صدور جواز حرفه‌ای و تدوین نظامنامه حسابداران را به عهده گیرند.

باید به خاطر سپرده شود که در هر صورت این هیأت حرفه‌ای نیازی ندارد که همانند بدلی از هیأت‌های موجود در انگلیس و آمریکا عمل نماید. در این کشورها یک هیأت حرفه‌ای عمدتاً با امتحانات، آموزش، آموزش فنی، عضویت اعضاء و به طور غالب با گزارشگری مالی خارجی و حسابرسی خارجی سر و کار دارد. یک کشور در حال توسعه ممکن است این احساس را داشته باشد که فعالیت‌های مطروحه اولویت پائینی را در محیط‌اش دارا هستند و ممکن است تمایل به این داشته باشد که تأکید بیشتری بر حسابداری مدیریتی یا حسابداری بخش دولتی قایل گردد. اگر این مورد مصداق داشته باشد، سازمان و رویه‌هایی، مشابه انجمن حسابداران خبره انگلستان یا انجمن حسابداران رسمی آمریکا، مدل‌های نامناسبی به شمار می‌روند.

وظایف حسابداری و مدل‌های آموزشی

وظایفی که حسابداران برای انجام آن به خدمت گرفته می‌شوند را می‌توان به دو صورت تجسم نمود: پیچیدگی آنها و توانایی تحلیل آنها. بنا براین روش‌های آموزشی برای هر نوع

وظیفه متفاوت خواهد بود. شکل شماره ۳ تقابل روش‌های آموزش و وظایف حسابداران را نشان می‌دهد. چهار برخورد مختلف بین انواع پیچیدگی وظیفه و قابلیت تحلیل آن، به ترتیب بر وظایف عادی (مهارت‌های دفترداری ابتدایی و حسابداری هزینه‌یابی)، وظایف تکنیکی (مهارت‌های بودجه‌بندی و حسابداری مدیریتی) وظایف ماهرانه، (مهارت‌های حسابرسی، تصمیم‌گیری و گزارشگری)، و وظایف پژوهشی (مهارت‌های تحلیل و طراحی سیستم و مشاوره حرفه‌ای مستقل)، اشاره دارند.

تنوع وظایف

زیاد	کم		
مهارت‌های وظایف تکنیکی قابل انتقال از طریق روش تقلیدی	مهارت‌های وظایف عادی قابل انتقال از طریق روش کاربردی	وظیفه قابل تحلیل	ویژگی‌های راه‌حل وظیفه
مهارت‌های وظایف پژوهشی قابل انتقال از طریق روش ابداعی	مهارت‌های وظایف ماهرانه قابل انتقال از طریق روش ابتکاری	وظیفه غیر قابل تحلیل	

شکل شماره ۳ - وظایف حسابداری و روش‌های آموزشی

ممکن است دسته‌بندی‌های احتمالی دیگری وجود داشته باشند. در مضمون یک برنامه توسعه زیرساخت حسابداری ملی، ارزیابی نیازهای آموزشی از طریق ارتباط دادن تعداد افراد دارای مهارت‌های حسابداری با مقاصد برنامه، برای تعیین شکافی که باید پر شود، امکان‌پذیر است.

تحول یک سیستم آموزشی که در صدد حصول اهداف توسعه زیرساخت حسابداری ملی می‌باشد، با تفهیم اینکه چگونه مهارت‌های لازم برای انجام چهار وظیفه (عادی، تکنیکی، ماهرانه و پژوهشی) می‌تواند به یک کشور انتقال یابد یا در داخل یک کشور بوجود آید، سر و کار دارد.

وظایف عادی

اگر مشخصه وظایف عادی تنوع کم آنهاست، هدف حصول اطمینان از آنست که دانشجو بتواند یک سری از دروس کاملاً مشخص را دنبال کرده و به کار بندد. برای این منظور، روش‌های مناسب آموزش ماهیتاً کاربردی، و بر قواعد و رویه‌ها مبتنی خواهد بود. وظایف عادی می‌تواند از طریق دروس برنامه‌ریزی شده و یا نمایش عملیات ماشینی انجام گردد. یکی از مشکلات حسابداری در کشورهای در حال توسعه آنست که به اندازه کافی کارکنان کمکی (دستیار فنی) برای انجام کارهای عادی وجود ندارد.

وظایف تکنیکی

برای یک برنامه توسعه زیرساخت حسابداری ملی به مفهوم واقعی، یک کشور در حال توسعه حسابداران مطلع و واجد شرایطی نیاز دارد که توان تشخیص و پذیرش اصول حسابداری از سایر کشورها را متناسب با شرایط خاص خود داشته باشند. اقتباس کورکورانه و پذیرش بدون مقصود و سلیقه‌ای برخی از استانداردهای سایر کشورها در تدوین استانداردهای ملی و رواج آن بدون انجام مطالعات لازم در رابطه با نیازها، اولویت‌ها و شرایط اجتماعی و اقتصادی آن کشور، مفید فایده قرار نخواهد گرفت. اگر پذیرش متناسب با نیازها و آگاهانه باشد؛ هدف آموزش در این رابطه احتمالاً از طریق روش‌های تقلیدی حاصل خواهد شد. دانشجو باید اصول و استانداردهای اصلی را فراگرفته و قابلیت کاربرد آنها را در شرایط مختلف از طریق تمرین‌ها و مطالعه موارد خاص مشاهده کند. این نوع آموزش می‌تواند از طریق مؤسسات، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش حرفه‌ای در اختیار قرار گیرد. در اینجا منابع لازم برای این کار توان آموزشی مربیان و مهارت‌های آنها در انتقال تئوری‌ها و نمایش قابلیت کاربرد این تئوری‌ها می‌باشد. کشورهای در حال توسعه در مضیقه چنین افراد هستند.

وظایف ماهرانه

وظایف ماهرانه از طریق یک رشته فعالیت‌های نسبتاً قابل پیش‌بینی که انجام آنها به خوبی قابل تفهیم نمی‌باشند مشخص می‌شود. انباره‌ای از دانش و تکنیک‌های منطقی برای

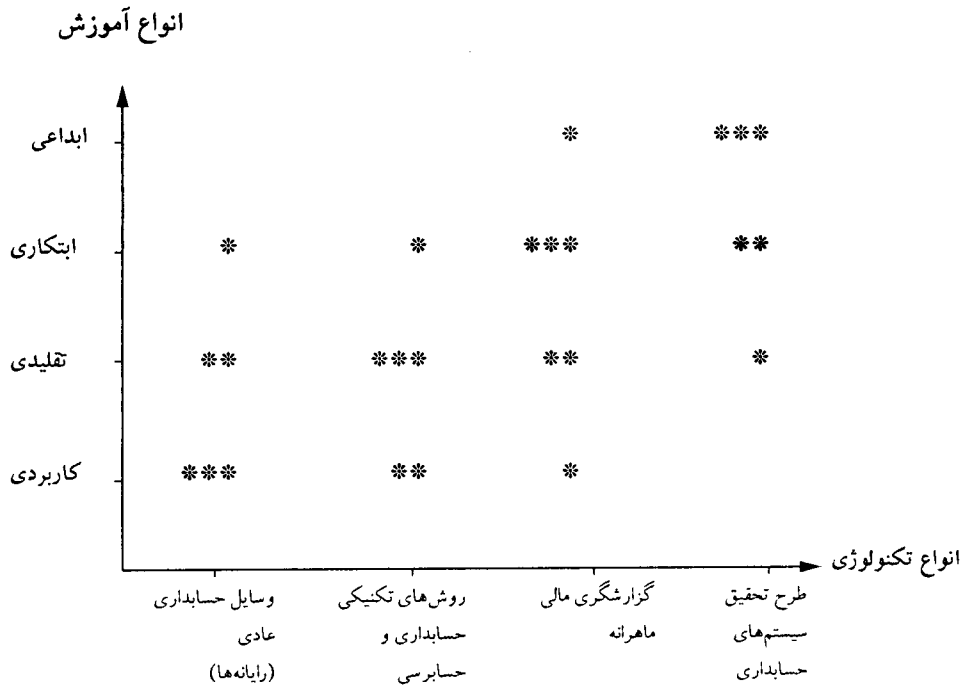
بکارگیری در حل و انجام این گونه وظایف که نیازمند تعالیم گسترده در حین کار می‌باشد، تا قبل از رسیدن به سطح ماهرانه، وجود ندارد. تأکید بیشتر باید بر خرد و دانش، قدرت درک و تجربه قرار داده شود تا بر یک مجموعه‌ای از قواعد و رویه‌های مدون. یک مثال بارز بررسی کار یک حسابرس توسط یک حسابرس ارشد می‌باشد. چنین وظایفی به روش ابتکاری نیاز دارد، که به موجب آن دانشجو به آموزش دهنده (عمل‌کننده واقعی) که نقش مربی خصوصی را ایفا می‌کند، متصل می‌گردد. مطلب بحث‌انگیز در اینجا تمایل مربی خصوصی در صرف زمان با دانشجو برای کمک به او در یافتن خصوصیات پنهانی خاصی از کار می‌باشد.

وظایف پژوهشی

این وظایف با خلق توانایی‌های بومی در داخل هر کشور برای ایجاد روش‌های جدید کار یا ارائه راه‌حلی برای مشکلات جدید، سروکار دارد، و به شرایطی مربوط می‌گردد که در آن تفاوت کار زیاد است و مشکلی که نیازمند یک راه حل صحیح است و به آسانی قابل تحلیل نیست. مثال‌هایی از این موارد عبارتند از عکس‌العمل‌هایی به سیاست‌های جدید دولت یا طراحی یک سیستم یا استاندارد حسابداری. این موارد نیازمند توانایی ابداعی هستند. در چنین مواردی، آموزش خاصی در مفهوم طبقه‌بندی شده یکطرفه آن یعنی، جریان دانش از آموزش دهنده به آموزش گیرنده، وجود ندارد. در اینجا نیاز به یک سیستم دو طرفه است که می‌تواند به بهترین شکل از طریق تشکیل یک تیم کارگزاری تغییر، مرکب از افراد انتخاب شده از کارگزار انتقال‌دهنده و کشور انتقال‌گیرنده، سازمان پیدا کند. در این مورد، عنصر بحث‌انگیز در دسترس بودن کارکنان بومی با دانش کافی حرفه‌ای و تکنیکی برای درک و کار قدم به قدم با هم‌تا‌های خارجی خود، می‌باشد.

این چهار روش آموزشی به چهار نوع تکنولوژی حسابداری، به طوری که در چارچوب منعکس در شکل شماره ۴ ملاحظه می‌گردد، ارتباط پیدا می‌کنند. به علت اینکه فرهنگ کشور انتقال دهنده معمولاً متفاوت از کشور انتقال‌گیرنده است، نیاز برای بسط مهارت‌های فرهنگی وجود دارد. این نیز که کانون تلاش‌های آموزشی باید ماهیت تکنولوژی که باید انتقال یابد و ترتیبات نهادها در کشور؛ نظیر بورس سهام، یا سایر نهادهای بازار سرمایه، آموزش

حسابداری، انجمن‌های حرفه‌ای و کمیته‌های تدوین استاندارد را، مورد توجه قرار دهد اهمیت دارد.



شکل شماره ۴ - تقابل بین انواع آموزش و انواع تکنولوژی (درجه اهمیت = *)

اگر دانش حسابداری مورد نیاز عمدتاً با ابزارهای حسابداری و رایانه‌ای سر و کار دارد، تلاش اصلی آموزشی باید در مسیر روش‌های کاربردی باشد. اگر نیاز گسترش روش‌های حسابداری است، یک روش تقلیدی توصیه می‌شود. برای انتقال مهارت‌های ماهرانه، رویکرد ابتکاری کانون اصلی تلاش آموزشی واقع می‌شود. حضور مؤسسات حسابداری بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه رواج رویه‌های حسابرسی و خدمات مشاوره‌ای را تسهیل خواهد نمود. اگر مشکلات ساختار نیافته باشند، مهارت‌های ابداعی مورد نیاز هستند و تمرکز باید بر ایجاد و نیروهای کاری ویژه باشد. شکل شماره ۴ نشان می‌دهد که در استقرار مناسب‌ترین روش‌های آموزشی نباید از دنباله روی سایر روش‌ها کاملاً پرهیز نمود. برای مثال، در انتقال

مهارت‌های ماهرانه حسابداری، تمامی چهار روش آموزشی با درجات متفاوتی از اهمیت مورد نیاز است. در هر حال، اینکه در اشکال مختلف تقابل انواع آموزش و تکنولوژی، توجه خاصی باید به بسط مهارت‌های فرهنگی، خصوصاً از سوی کارگزار انتقال دهنده، مبذول گردد اهمیت دارد.

طریق انتقال

تکنولوژی حسابداری می‌تواند به وسیله یک یا چند طریق زیر توسط ملتی بدست آید:

(الف) انتقال تکنولوژی از سایر کشورها (نه اینکه الزاماً کشوری توسعه یافته باشد)؛

(ب) ایجاد یک تکنولوژی برای حل مشکلی خاص در یک کشور؛ و

(ج) معرفی مراکز آموزشی منطقه‌ای در قاره‌های مختلف برای هماهنگی نیازهای منطقه‌ای و برای استفاده حداکثر از منابع موجود.

طریق (الف) نیاز احتمالی را شناسایی می‌کند تا کمک از منابع خارجی را جستجو کند، اگر چه انتقال تکنولوژی اغلب در شیوه‌های نامنظم اتفاق می‌افتد. طرق (ب) و (ج) به سطوح ملی و منطقه‌ای ارتباط دارد و در جستجوی حل مشکلات از داخل یک کشور یا منطقه می‌باشد.

انتقال بین‌المللی تکنولوژی حسابداری

انتقال بین‌المللی تکنولوژی حسابداری در طی سال‌ها و در شیوه‌ای غیررسمی و به اشکال زیر به وقوع پیوسته است:

- (۱) میراث استعماری؛
- (۲) واردات متخصصین حسابداری از کشورهای توسعه یافته؛
- (۳) فعالیت‌های واحدهای تجاری بین‌المللی؛
- (۴) نقش سازمان‌های بین‌المللی، نظیر بانک جهانی، و سازمان‌های توسعه منطقه‌ای (نظیر بانک توسعه آفریقا) (Wesherry, 1984)؛
- (۵) کوشش نهادهای کمک‌کننده کشورهای توسعه یافته نظیر نمایندگی ایالات متحده

برای توسعه بین‌الملل (USAID) مدیریت توسعه بین‌المللی کانادا (CIDA) و سپاه‌های صلح آمریکا؛

(۶) نقش فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و گروه‌های حسابداری منطقه‌ای همانند شورای حسابداران آفریقا (AAC) و انجمن هیأت‌های حسابداران آفریقای غربی (ABWA)؛ و

(۷) این حقیقت که انگلیسی زبان اول یا دوم بسیاری از کشورها می‌باشد، به استفاده از کتاب‌های درسی انگلیسی آمریکایی یا استرالیایی برای آموزش حسابداری منجر گردیده است، بدین ترتیب کتابهای درسی زبان اصلی که مرتبط با محیط بومی باشد بندرت یافت می‌شود.

ابزارهای انتقال که در بالا بدان‌ها اشاره شد ممکن است همیشه (به علت تفاوت‌های موجود در شرایط اقتصادی، سطوح آمادگی، تمایل برای حسابگری، مهارت‌ها، رفتار و فرهنگ مردم، روش‌های آموزشی اقتباس شده و پیچیدگی میراث حسابداری به ارث رسیده) تأثیرات مشابه‌ای بر کشورهای دریافت‌کننده تکنولوژی حسابداری نداشته باشد. ممکن است برخی کشورها در انتقال تکنولوژی حسابداری موفق باشند و برخی دیگر ناموفق، به طوری که وسبری (Wesberry, 1984, p. 150) بیان می‌کند:

تاریخ کمک توسعه برای اصلاح حسابگری... نشان می‌دهد
که معمولاً حدود ۵ سال پس از خاتمه کمک بندرت شواهدی
یافت می‌شود که نشان دهد هرگز کشور دریافت‌کننده کمک،
کمکی دریافت نموده است. سیستم‌های حسابگری به محض
اینکه پروژه توسعه به پایان رسیده همانند دودی در هوا ناپدید
گردیده است.

یک ایراد وارده به تمامی مکانیسم‌های انتقال که در بالا اشاره گردید آن است که نسخه سیستم‌هایی که به کشورهای در حال توسعه صادر می‌شوند در خارج پیچیده شده‌اند و اغلب نیازهای این کشورها را مورد توجه قرار نداده‌اند. به طوری که اسکات (Scott, 1970, p.7)

پیشنهاد می‌کند:

کشورهای در حال توسعه باید چارچوب‌هایی را برای ابعاد حسابداری، یعنی برای آموزش، قانونگذاری، انجمن حرفه‌ای و اصول و تکنیک‌های حسابداری بپذیرند که نه توسط ملل پیشرفته در هنگامی که خود در حال توسعه بوده‌اند به کار گرفته شده (به علت اینکه محیط‌های ملل در حال توسعه در گذشته متفاوت از محیط‌های امروزی بوده است) و نه الزاماً امروزه در ملل پیشرفته موجود هستند (که برای یک نوع متفاوتی از محیط اقتصادی پذیرفته می‌شوند). در عوض، ملل در حال توسعه باید آن حسابداری را که شامل روش‌های مدرن برای شرایط خاص امروز ملل در حال توسعه می‌باشد، بپذیرند.

در حال حاضر بنا به دلایل گوناگون، کشورهای در حال توسعه به پذیرش سیستم‌های حسابداری و آموزشی کشورهای دیگر ادامه می‌دهند. این شیوه اغلب هزینه زیادی در بردارد، و کشور پذیرنده کنترل کمی بر مربوط بودن سیستم‌های حسابداری و آموزشی وارداتی به محیط خود دارد. کشورهای در حال توسعه باید هزینه و احتمال اینکه سیستم‌های وارداتی، حسابدارانی در داخل پرورش می‌دهد، که فرهنگ حسابداری خارجی را هضم کرده و قادر نیستند آنها را برای نیازهای کشورهای خودشان به کار بندند، مورد توجه قرار دهند. شیوه‌ای که در آن دانشجویان کشورهای در حال توسعه امتحاناتی را که برای مثال برای دانشجویان انگلیسی یا کانادایی طراحی شده می‌گذرانند، باید مورد تجدید نظر قرار گیرد. نقش هیأت‌های صادر کننده جواز حرفه‌ای، نظیر انجمن رسمی حسابداران خیره در انگلیس (CACA) و نقش واحدهای تجاری بین‌المللی و مؤسسات حسابداری بین‌المللی در توسعه تکنولوژی در کشورهای در حال توسعه تاکنون غیرقابل انکار است، اما باید همواره تلاشی سنجیده برای ارتقاء سهم مشارکت اجتماعی این بنگاه‌ها در توسعه متخصصین محلی، در ابعاد بین‌المللی صورت گیرد.

در این رابطه به هر صورت یک مشکل عمده وجود دارد. حقیقت آن است که هیأت‌های

حسابداری حرفه‌ای مطرح در کشورهای پیشرفته دنیا اصولاً برای آموزش و حفظ منافع حسابداران مستقل (حسابرسان) شکل یافته‌اند. در نتیجه، آموزش و امتحانات آنها تأکید بی‌شماری بر قانون، مالیات، گزارشگری مالی خارجی و حسابرسی خارجی دارد. این شیوه هنوز، حتی با وجودی که اکثریت اعضاء این هیأت‌های حرفه‌ای در بسیاری از موارد خارج از حسابداری مستقل (حسابداری عمومی) به کار مشغولند، به قوت خود باقیمانده است. بدین ترتیب قسمت عمده آموزش اعضاء در رابطه با وظایف آنها در صنعت، بخش دولتی و غیره، نامربوط تلقی می‌شود. مضافاً اینکه، چنین آموزشی به احتمال زیاد حتی مناسبت کمتری برای حسابداران در کشورهای در حال توسعه خواهد داشت، جایی که حسابداری مدیریت، مدیریت مالی، و سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مطمئناً مهم‌تر از آن زمینه‌هایی است که حسابدار مستقل با آن سروکار دارد.

همکاری میان کشورهای کمک‌کننده و کمک‌گیرنده

اجرای یک برنامه توسعه زیر ساخت حسابداری ملی باید در برگیرنده یک همکاری میان کشورهای کمک‌کننده و کمک‌گیرنده باشد. این همکاری، به طوری که لهستان شهادت می‌دهد (در ضمیمه این مقاله) اهمیت دارد.

در مورد برنامه کمک لهستان، ترس بسیار وجود دارد که تنها نتیجه نهایی، انتقال رویه‌های حسابداری انگلیس به داخل محیطی باشد که برای آن این رویه‌ها نامناسب هستند. در سایر کشورهای اروپای شرقی، نمایی از تیم‌های حسابداران انگلیسی، فرانسوی و آلمانی وجود دارد که همه آنها رویه‌های بسیار متفاوت خود را به مخاطبینی که اکثراً مربی و دفتردار هستند و تجربه حسابداری آنها در یک سیستم برنامه‌ریزی متمرکز بدست آمده، آموزش می‌دهند. در نگاه اول، ممکن است به نظر رسد که آموزش فرانسوی انتقال هموارتری از حسابداری را در جهت یک اقتصاد بازار، نسبت به تحمیل یک باره رویه‌های حسابداری انگلیسی در اختیار می‌گذارد.

موضوع اصلی آن است که آیا اهداف کشور کمک‌کننده و کشور دریافت‌کننده کمک همسو می‌باشند. همچنین ادعا گردیده که بخش اعظم کمک توسعه زیر ساخت حسابداری ملی

کشورهای توسعه یافته به کشورهای در حال توسعه، در رابطه با نیازهای توسعه این کشورها، عمدتاً نامربوط هستند (Briston, 1978). بنابراین، برای حسابداران کشورهای در حال توسعه مطلوب آنست که به مطالعه پرداخته و نیازهای خود را برای توسعه زیرساخت حسابداری ملی مشخص نمایند. به طوری که قبلاً اشاره گردید، خوداتکایی، به دانش و آگاهی نیاز دارد. به منظور درک خطرات ابداع کورکورانه، برای حسابداران بومی مطالعه تاریخ و تئوری حسابداری به ترتیبی که حسابداری گذشته در مضمون خود تفهیم گردد، ضروری است. گذشته تجربه چه کسی است، تجربه ما یا تجربه سایر مردم، و آگاهی از آن تجربه (انتظارات، اشتباهات، شکست‌ها و موفقیت‌ها) در صورتی که بطرز استادانه بر مشکلات معاصر متمرکز گردد، می‌تواند مفید باشد (Littleton and Zimmerman, 1962). متشابهاً، یک نقش عمده تئوری‌پردازی حسابداری برای ملل کشور در حال توسعه، آزادسازی آنها از نفوذ بی‌جهت اندیشه‌ها و نهادهای ایجاد شده در محیط‌های مختلف، بدون اینکه محور توسعه خود را از دست دهند، می‌باشد.

نیازهای کشورهای در حال توسعه برای کمک

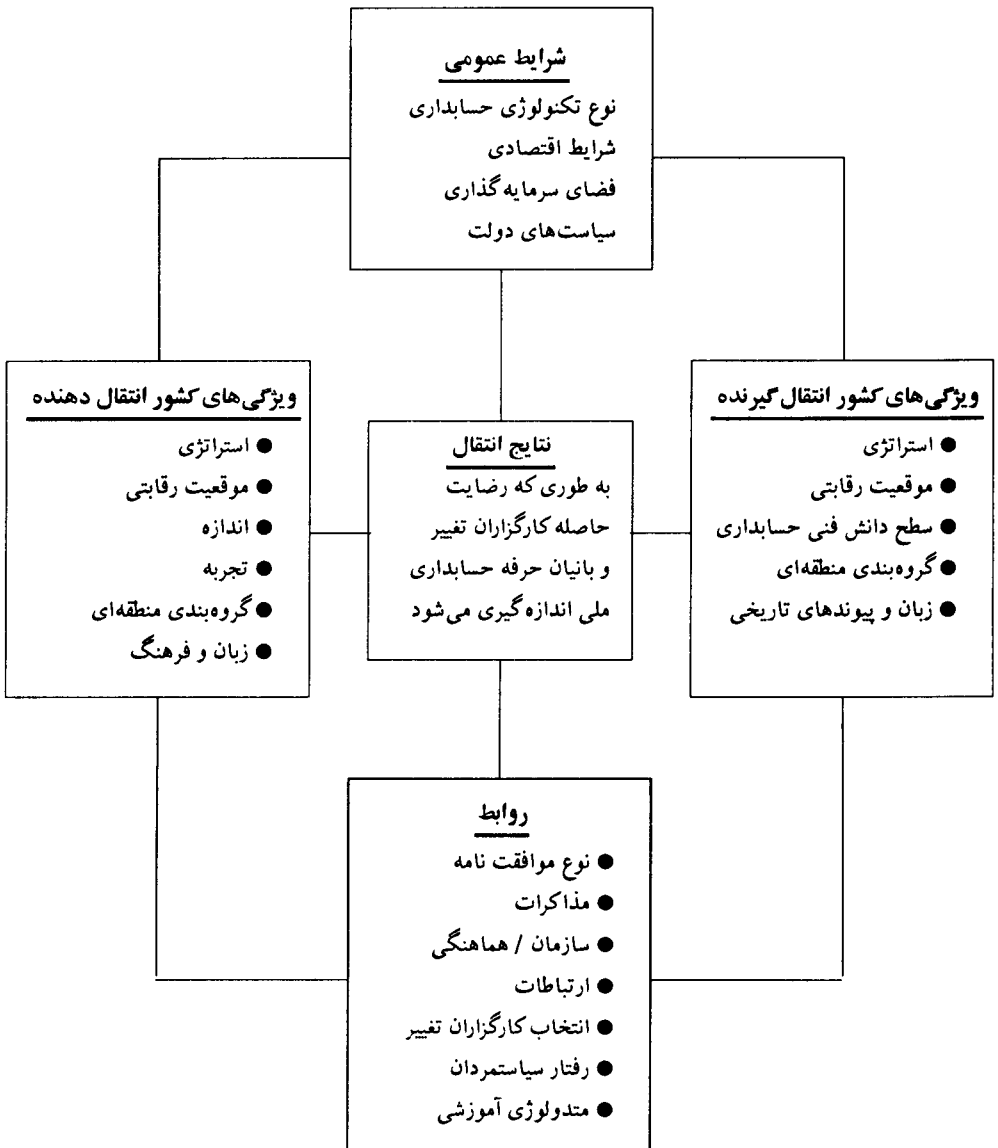
بزرگترین مشکلی که کشورهای در حال توسعه پیش رو دارند آن است که بسیاری از متخصصین خارجی به بازاریابی راه حل‌های نیم‌بند برای مشکلاتی می‌پردازد که نه خود و نه کشور دریافت کننده قادر به درک آن است. در جستجوی راه حل برای مشکلات توسعه زیرساخت حسابداری ملی کشورهای در حال توسعه، فهم و درک این مشکلات و مشخص نمودن نیازها و اولویت‌های آنها ضروری می‌باشد.

نیازهای کشورهای در حال توسعه برای یک برنامه توسعه زیرساخت حسابداری ملی احتمالاً مشابه نمی‌باشند. مشکلات حسابداری و حسابگری برای هر کشور در حال توسعه احتمالاً منحصر به فرد است. مضافاً اینکه، نیازهای اطلاعاتی آنها برای توسعه اقتصادی سیاسی ممکن است متفاوت باشد. قبل از اینکه درخواست کمک هر کشوری برای اصلاح زیرساخت حسابداری خود وارد مرحله عمل گردد، ضرورت دارد دو چیز معلوم شود: (الف) وضعیت موجود حسابداری در کشور و (ب) خواسته‌های حسابداری کشور. هر کشور در حال

توسعه باید یک مقام مرکزی یا هیأت هماهنگ‌کننده برای ترویج، سازماندهی و نظارت برنامه توسعه زیرساخت حسابداری ملی خود تعیین کند. این برنامه باید مبتنی بر تقاضا، عرضه، منابع و تکنیک‌های در حال تغییر حسابداری و حسابگری باشد. هیأت تعیین شده باید فعالیت‌های توسعه زیر ساخت حسابداری ملی را در شیوه‌ای منسجم برای سهولت گفتمان میان هیأت‌های ملی، منطقه‌ای و بین‌المللی که ممکن است تمایل به در اختیار گذاشتن کمک داشته باشند، سازمان دهد. همچنین باید بنگاه‌های کمک‌دهنده چند منظوره و منظور خاص (نظیر CIDA و USAID)، بانک‌های توسعه منطقه‌ای (نظیر بانک توسعه آفریقایی، آسیایی و اسلامی)، و بانک جهانی به طور نزدیک‌تر با یکدیگر و با کشور کمک‌گیرنده، برای آن که اطمینان حاصل شود کمک آنها تنها بر اساس برنامه توسعه زیر ساخت حسابداری ملی یک کشور در اختیار گذارده می‌شود همکاری نمایند. بنابراین ضرورت دارد که بنگاه‌های مختلف علاقه‌مند کمک به کشورهای در حال توسعه و جوهی برای مطالعه مشکلات حسابداری به گروه‌های منطقه‌ای مختلف اختصاص دهند، تا بدین ترتیب نیازهای خاص هر منطقه بتواند مشخص گردد.

شرح مختصری از توانایی کشورهای کمک‌کننده بالقوه

همانطور که نیازهای کشورهای در حال توسعه متفاوت است، توانایی‌های کشورهای توسعه یافته و نهادهای چند منظوره در ارائه کمک توسعه حسابداری نیز متفاوتند. عواملی که بر توانایی‌های کشورها و نهادهای کمک‌کننده بالقوه تأثیر می‌گذارند عبارتند از سیاست‌های خارجی دولت‌های آنها، اندازه بودجه و نیروی کاری آنها، و تجربه آنها در انتقال دانش فنی. آگاهی از عواملی که می‌توانند بر تصمیمات انتقال تکنولوژی تأثیر گذارند نظیر نوع موافقت‌نامه‌های انتقال و قوانین حاکم بر انتقال ضروری است. گزیده‌ای از عوامل احتمالی که ممکن است بر موفقیت برنامه اصلاح تکنولوژی حسابداری در یک کشور تأثیر گذارند در شکل شماره ۵ تشریح گردیده است.



شکل شماره ۵ - عوامل تأثیرگذار بر انتقال تکنولوژی حسابداری

نقش مراکز منطقه‌ای در پیشبرد توسعه زیرساخت حسابداری ملی

انتقال تکنولوژی حسابداری بر اساس کشور به کشور ممکن است برای برخی کشورهای در حال توسعه هزینه سنگینی در بر داشته باشد. در حالی که اگر چنین کشورها در مجاورت یکدیگر واقع شده باشند، برای آنها ممکن است موافقت روی یک برنامه جمعی توسعه زیرساخت حسابداری ملی مقرون به صرفه باشد. در این رابطه برای سهیم شدن در یک برنامه توسعه زیر ساخت حسابداری ملی در سطح منطقه‌ای، تفهیم این مطالب ضروری است: آگاهی از نیازهای (در رابطه با عرضه، تقاضا و عوامل کیفی) هر کشور و آگاهی از زیر ساخت موجود در هر کشور. برای هماهنگ نمودن فعالیت‌های تسهیم منابع، کشورهای در حال توسعه در یک منطقه ممکن است به ایجاد یک مرکز منطقه‌ای اقدام نمایند.

یک نقش واسطه دائمی نیز برای مراکز منطقه‌ای وجود دارد. آنها می‌توانند ارائه‌کنندگان و دریافت‌کنندگان کمک تکنولوژی حسابداری را گرد هم آورده و به هم متصل نمایند. این مراکز منطقه‌ای می‌توانند با کمک سازمان‌هایی نظیر سازمان ملل و بنیاد فورد بررسی‌ها و مطالعات عمیقی از تمامی کشورهای عضو خود انجام داده و یافته‌ها و پیشنهادات خود را، برای اعتلای زیر ساخت حسابداری در مناطق خود، منتشر نمایند.

این بررسی می‌تواند در سطح جهان و در قالب یک چارچوب سلسله مراتب گونه هر می، از طریق یک سازمان بین‌المللی نظیر مرکز ملل متحد برای شرکت‌های بین‌المللی یا بانک جهانی، با ایجاد یک تیم هماهنگی متشکل از متخصصین شناخته شده بین‌المللی در راس هرم هدایت گردد. این بررسی نه تنها باید به وضع موجود حسابداری در هر کشور توجه کند، بلکه باید پیشنهادی در رابطه با اینکه چگونه یک کشور ممکن است نارسایی‌های شناسایی شده را در زیر ساخت حسابداری خود اصلاح کند، در اختیار گذارد.

برای نیازهای نیروی کاری در تمامی سطوح و تمام زمینه‌های حسابداری، همانند الزامات آموزشی، آموزش حرفه‌ای، باید راهکارهایی ارائه گردد. در گذشته، اغلب استدلال می‌شد که باید به هیأت‌های (انجمن‌های) حرفه‌ای داخلی مسوولیت این بررسی واگذار گردد. حال آن که، این هیأت‌ها اغلب نسبت به نقش حسابداران (حسابرسان) مستقل در قالب کلی سیستم حسابداری حساسیت داشته و از آن جانبداری می‌کنند. بدین ترتیب احتمال نمی‌رود که آنها

استقلال و مهارت‌های لازم برای انجام یک بررسی که امکان دارد منجر به کم رنگ شدن اهمیت حسابداران مستقل گردد را داشته باشند. به جای اینکه اجازه داده شود حسابداران مستقل عمدتاً به استفاده‌کنندگان خارجی اطلاعات مالی بگویند چه اطلاعاتی را آنها ممکن است ملاحظه کنند، بهتر خواهد بود استفاده‌کنندگان - اقتصاددانان، مدیران، اعتباردهندگان، دولتمردان، متخصصین آمار مالی و غیره برای مشخص نمودن نیازهای خود و برای کمک به خلق یک عده نیروی کاری آموزش دیده، به منظور برآورده ساختن آن نیازها ترغیب گردند.

نکته اصلی در ساختار این گونه بررسی آنست که اطمینان حاصل شود متخصصینی که این بررسی را هدایت می‌کنند بیشتر داخلی باشند تا خارجی. این بررسی نیازمند برنامه‌ریزی‌های گسترده، نظیر آموزش خود افراد تیم بررسی می‌باشد.

مراکز ملل متحد برای شرکت‌های بین‌المللی (یا هماهنگ‌کننده جهانی)، در هماهنگی با سایر سازمان‌های بین‌المللی، می‌توانند قیمومیت یک کارگاه آموزشی برای این منظور را مرکب از تیم راس هرم و تیم هماهنگ‌کننده زیر منطقه‌ای، به عهده گیرند. هیأت‌های زیر منطقه‌ای می‌توانند بدین ترتیب کارگاه‌هایی برای متخصصین این بررسی‌ها در سطح ملی و در سطح زیر منطقه ایجاد نمایند. روش دیگر برای هماهنگ‌کننده جهانی تهیه، بسیج و ساز و برگ وجوه کافی برای قادر ساختن دانشجویان مستعد کشورهای در حال توسعه برای انجام این پروژه‌های بررسی به عنوان بخشی از کار پژوهشی خود در دوره‌های تحصیلات تکمیلی دانشگاه‌های منتخب می‌باشد. این بدان معنی است که چنین پروژه‌هایی طی سه یا چهار سال به درازا خواهد کشید. سخنرانی‌ها و کارگاه‌های هماهنگی بدین ترتیب باید در فواصل معین برگزار گردد.

نتیجه

این مقاله پیشنهاد کرده که علاقه فزاینده جهانی برای اصلاح زیرساخت حسابداری در کشورهای در حال توسعه وجود دارد. در حالی که مسیرهای زیادی برای حصول توسعه زیرساخت حسابداری ملی وجود دارد، مشخص گردیده که موانع متعددی از عوامل اجتماعی، فرهنگی، نهادی و شرایط انتقال دانش فنی وجود دارد که ممکن است سد راه حصول آن

باشند. این مقاله بر نحوه نهادینه سازی چارچوبی بری توسعه زیرساخت حسابداری ملی - نه تنها تولید حسابداران، بلکه شناسایی تقاضا برای اطلاعات حسابداری - تأکید می‌ورزد. به منظور استنتاج یک برنامه قابل فهم کمک برای توسعه زیر ساخت حسابداری ملی در یک کشور در حال توسعه، توصیه می‌شود که بررسی‌هایی در رابطه با نیازهای توسعه زیرساخت حسابداری ملی و توان اعطای کمک به توسعه زیرساخت حسابداری ملی در سطح جهانی انجام گیرد. به علاوه توصیه می‌شود مراکز منطقه‌ای برای هماهنگی تلاش‌ها در سطوح قاره‌ای و زیر قاره‌ای ایجاد گردد.

نتیجه این بررسی‌ها تعیین خواهد نمود چه استراتژی‌های دیگری باید دنبال گردد، و کار بعدی، گزارش سلیقه‌ها و تهیه یک چارچوب استراتژیک و گزارشی برای حصول مقصود ارتقاء سطح جهانی زیر ساخت حسابداری خواهد بود. این به معنی دنبال کردن مسیر استراتژیک تشریح شده در جدول شماره ۶ می‌باشد. اگر این بررسی انجام شود، مراحل ۱ و ۲ انجام می‌گیرد و به دنبال آن آینده زیر ساخت حسابداری به توانایی مراکز منطقه‌ای در گسترش تکنولوژی و دانش حسابداری، از آنهایی که تمایل به انتقال دارند و به آنهایی که تمایل به دریافت آن دارند، بستگی دارد.

پیشنهادات

با توجه به اینکه حسابداری یکی از زیرساخت‌های توسعه اقتصادی به شمار می‌رود و بدون آن تحقق اهداف توسعه امکان ندارد، توسعه زیر ساخت حسابداری ملی ملل اسلامی نقش عمده‌ای در توسعه اقتصادی جهان اسلام ایفا خواهد نمود. با عنایت به این مهم پیشنهاد می‌گردد:

۱ - نماینده ایران در یکی از اجلاس سازمان کنفرانس اسلامی، اتحادیه بین‌المجالس کشورهای عضو سازمان کنفرانس اسلامی و سایر گردهمایی‌های سران دول اسلامی، تشکیل مرکز اسلامی همکاری‌های توسعه زیر ساخت حسابداری ملی و مراکز منطقه‌ای آن را پیشنهاد کند و از طریق تبلیغات مناسب آن را به تصویب رساند؛

مرحله ۱	بررسی سیستم‌های حسابداری موجود	ما اکنون کجا هستیم؟ ما چگونه در حال حاضر عمل می‌کنیم؟
مرحله ۲	بررسی دقیق محیطی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه	به کجا می‌رویم؟ در محیط ما چه می‌گذرد؟
مرحله ۳	تجزیه و تحلیل انتخاب سلیقه	به کجا می‌خواهیم برویم؟ چگونه ما مسیر خود را از جایی که داریم می‌رویم به جایی که می‌خواهیم برویم تغییر می‌دهیم؟
مرحله ۴	انتخاب محور استراتژی و صدور رهنمودها	سلیقه‌ها، اهداف و سیاست‌های آتی برتری که به یک طراحی جامعی از فعالیت‌های آموزشی هدایت می‌شود مثل: ● توسعه مهارت‌های فرهنگی کارگزاران انتقال ● آموزش اعضاء ● توسعه شایستگی‌های داخلی

جدول شماره ۶ - مسیر استراتژیک برای اقدام

۲ - پس از ایجاد مرکز اسلامی همکاری‌های توسعه زیر ساخت حسابداری ملی و مراکز منطقه‌ای آن، این مراکز باید نسبت به جمع‌آوری کمک مالی و تخصصی از سازمان ملل، بانک جهانی، سازمان اوپک، بانک همکاری‌های دول اسلامی، دبیرخانه کشورهای عضو سازمان کنفرانس اسلامی و سازمان‌های مشابه دیگر اقدام نمایند. این مراکز می‌توانند توانایی‌های بالقوه‌ای در جمع‌آوری کمک داشته باشند؛ و

۳ - پیشنهاد می‌گردد از هم اکنون وزارت امور اقتصادی و دارایی بودجه‌ای تحت نظارت یک مرکز پژوهشی در اختیار دانشگاه‌هایی که دارای دوره‌های تحصیلات تکمیلی در رشته حسابداری هستند قرار دهد تا با انجام تحقیقات گسترده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان؛ گزارش‌های مالی و مدیریتی داخلی، گزارش‌های مالی خارجی، گزارش‌های مورد نیاز اقتصاددانان و آمارگران و سایر استفاده‌کنندگان احتمالی در سطح ملی و کلان را تعیین کنند.

نتایج ناموفق یک اصلاح سیستم

حرفه حسابداری لهستان در سال ۱۹۰۶ میلادی بر اساس یک اقتصاد بازار شکل گرفت. به دنبال تجاوز آلمان در طی جنگ جهانی دوم و تصرف روسیه در پایان جنگ، لهستان با پذیرش یک اقتصاد متمرکز و آمرانه، سیستم حسابداری خود را متناسب با آن اقتصاد همگام نمود. پس از ۴۵ سال لهستان تصمیم گرفت به اقتصاد بازار بازگردد. این تصمیم یعنی یک حرکت تدریجی و فاصله از یک سیستم حسابداری که حسابداری تولید کرده بود که می‌توانستند در یک سیستم متمرکز حسابداری و یک سیستم قیمت‌های کنترل شده انجام وظیفه نمایند. این حسابداران تجربه‌ای از حسابداری مؤسسات انتفاعی در یک سیستم قیمت‌گذاری بازار آزاد نداشتند، ولی آنها کسانی بودند که از آنها خواسته خواهد شد بسیاری از سیستم‌های حسابداری موجود را به یک سیستم حسابداری مبتنی بر اقتصاد بازار تبدیل کنند. بنابراین، لهستان نیاز به کمک غرب دارد.

هجوم پیشنهادها از سوی بسیاری از کشورهای توسعه یافته غرب (نظیر آمریکا، فرانسه، انگلیس و آلمان) برای کمک به مردم لهستان به منظور تبدیل سیستم‌های حسابداری آنها به سیستم‌های مبتنی بر اقتصاد بازار، سرازیر گردیده است. تمامی پیشنهادات اصلاحی بر این فرض مبتنی است که لهستان تمایل دارد که تمامی عقاید سوسیالیستی خود را به گونه‌ای تعدیل سازد که با ساختار اقتصاد آزاد حاکم بر کشورهای پیشنهاد کننده هماهنگی داشته باشد. مشکل اینست که کشورهای غرب پیشنهادات تعدیلات و تغییرات را بدون در نظر گرفتن نیازهای لهستان طراحی کرده‌اند. شاید تصور این بوده که لهستان تمایل دارد تمامی عقاید سوسیالیسم را یک باره کنار بگذارد. هیچ کشوری برای مطالعه نیازهای لهستان در رابطه با چنین تغییر، تلاشی انجام نداده است.

اخیراً انگلیس بودجه‌ای برای دانش فنی اروپای شرقی، با پیشقدمی جامعه اروپا، برای کمک حسابداران (فارغ‌التحصیلان جدید و آنهایی که قبلاً واجد شرایط بوده‌اند) در لهستان، به منظور کسب مهارت‌های لازم برای کار موفقیت‌آمیز در قالب یک بازار اقتصاد، تخصیص داده است. این پروژه قرار است در سه مرکز منطقه‌ای (Gdansk, Lodz and Krakow) اجرا شود که توسط شورای حسابداری در ورشو هماهنگ شده است. در اهداف بودجه‌ای خود،

این دانش فنی باید کمک‌های عمده‌ای در زمینه آموزش و مشاوره به شرح زیر در اختیار گذارد:

- آموزش‌های رسمی در حسابداری تا سطوح تحصیلات تکمیلی؛
- دوره‌های آموزشی برای سطوح مختلف مربیان؛
- مشاوره و کمک از طریق تقویت نهادی؛
- ارائه آموزش حرفه‌ای ضمن خدمت؛ و
- کمک در ایجاد لوازم مطالعه موردکاوی برای مقاصد آموزشی.

اما به هر حال، این برنامه همانند بسیاری از برنامه‌های دیگر طرح جامعه اروپا، که برای توسعه تحصیلات عالی و سیستم‌های حرفه‌ای به هم ریخته در شرق تدارک دیده شده، مورد انتقاد قرار گرفته و به عنوان نوع دوستی نابجا، به علت اینکه متخصصان لهستانی خود در مراحل برنامه‌ریزی این پروژه درگیر نبوده‌اند، توصیف گردیده است (MacGregor , 1990, p.1).

منابع و مأخذ

۱ - نوروش، ایرج (۱۳۷۷)، «بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش دیده در واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، نشریه ۲۴ و ۲۵ (تابستان و پاییز): ۸-۳۳.

- 1- Abayo, A.G. and Roberts, C.B. (1991), " Does Training More Accountants Raise the Standards of Accounting? Futher Evidence from Tanzania," In R.S.O. Wallace , J. M. Samules and R. J. Briston (eds), **Research in Third World Accounting**, Volume 2. London: JAI Press.
- 2- American Accounting Association (1977), "Report of the 1975-76 Committee on International Accounting Operations and Education, **The Accounting Review** 52 (Supplement): 65- 132.
- 3- _____ (1980). **Accounting Education and the Third World**, Report of the Committee on International Accounting Operations and Education 1976-1978.

- Sarasota, Flor: AAA.
- 4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1964), **Professional Accounting in 25 Countries**, New York: The International Practice Executive Committee of the AICPA.
 - 5- _____ (1975). **Professional Accounting in 30 Countries**, New York: The International Practice Executive Committee of the AICPA.
 - 6- Briston, R. J. (1978), "The Evolution of Accounting in Developing Countries," **International Journal of Accounting Education and Research** 14 (1) (Fall): 105- 120.
 - 7- Briston, R. J. and Wallace , R.S.O (1990), "Accounting Education and Corporate Disclosure Regulations in Tanzania ," in R.S.O. Wallace, J. M. Samules and R.J. Briston (eds), **Research in Third World Accounting**, Volume 1, pp. 281- 299. London : JAI Press.
 - 8- Cooke, T. E. and Wallace, R.S.O. (1990), "Financial Disclosure Regulation and Its Environment: A Review and Further Analysis," **Journal of Accounting and Public Policy** 9 (2): 79-110.
 - 9- Elliot, E.L. (1972), "Accounting and Economic Development in Latin American," **International Journal of Accounting Education and Research** 8 (1) (Fall): 89-98.
 - 10- Engleman , K. (1962), "Accountancy Problems in Developing Countries," **Journal of Accountancy** 146 (1) (January): 53-56.
 - 11- Enthoven, A.J.H. (1979), **Accounting Systems in Third World Economics**, Amsterdam: North-Holland Publishing Company.
 - 12 - Ghartey, J. B. (1979), "Localization of Professional Training and Qualification in African Countries: Summary of Mission Reports on Ivory Coast, Sierre Leone, Nigeria, Ethiopia, Sudan, Kenya and Ghana," Unpublished report submitted to the United Nations Economic Commission for Africa , Addis Ababa.

-
- 13- Johnson, T.L. and Caygil, M, (1971),"The Development of Accounting Links in the Commonwealth," **Accounting and Business Research** (Spring): 155- 173.
 - 14- Lee, C.J. (1987),"Accounting Infrastructure and Economic Development ," Guest Editorial to the **Journal of Accounting and Public Policy** 6(2): 75-85.
 - 15- Littleton, A.C. and Zimmerman, V.K. (1962). **Accounting Theory; Continuity and Change**, Engwood Cliffs, NJ: Prentice - Hall.
 - 16- Lowe, H. D. (1967), Accounting Aid for Developing Countries," **The Accounting Review** 42(2) (April): 356-360.
 - 17- MacGregor, K. (1990)," West Accused of Cashing in On East's Rebuilding ," **The Times Higher Education Supplement** 14 December, 1990, p.1.
 - 18- Needles, (Jr) B.E. (1976),"Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology," **International Journal of Accounting Education and Research** 12(1) (Fall): 77-111.
 - 19- Parry , M. J. and Groves R. E. (1990)," Does Training More Accountants Raise the Standards of Accounting in Third World Countries? A Study of Bangladesh ," in R.S.O. Wallace , J. M. Samuels and R.J. Briston (eds), **Research in Third World Accounting**, Volume 1 pp. 117- 140. London : JAI Press.
 - 20- Rivera, J. M. (1990),"The Accounting Profession and Accounting Education in Panama," In B. E. Needles and V. K. Zimmerman (eds), **Comparative International Accounting Educational Standards**. Urbana- Champagne: Centre for International Education and Reserch in Accounting University of Illionis, pp. 175-192.
 - 21- Scott, G.M. (1979),"Nationalism and the International Transfer of Accounting Skills," **International Journal of Accounting Education and Research** 4(1) (Fall): 35- 46.
 - 22- Wallace, R.S.O. (1987), **Disclosure of Accounting Information in Developing**

-
- Countries: A Case Study of Nigerial, A Doctoral thesis , University of Exeter, Devon.
- 23 - Walton, p. (1986),"The Export of British Accounting Legislation to Commonwealth Countries," **Accounting and Business Research** 16 (Autumn): 353-357.
- 24- Warne. J. (1991)," Assumptions and Realities," In Central & Eastern Europe Supplement, **World Accounting Report** (January): i-ii.
- 25- Wesberry J.P. (1984),"The Identification of Resources Available to Developing Countries for the Expansion of Accounting Education: Official Multinational and Bilateral Assistance ," **Annex 8, Report of the Asia and Pacific Conference on Accounting Education for Development**, Held in Manila, Philippines, (November 12- 16): 127-152.
- 26- Williams, D. Z. and Sundem, G. L. (1990),"Accounting Education Change Commission : Grants Awarded for Implementing Improvements in Accounting Education," **Issues in Accounting Education** 5(2): 313- 329.