



حسابداری

مدیریت

در

کشورهای کمتر توسعه یافته

♦ دکتر محمدرضا عباسزاده  
♦ حمیدرضا بزاززاده  
پرتال جامع علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

تصمیم‌های خود، نیاز به اطلاعات ویژه‌ای دارند که بخش زیادی از آن را سیستم حسابداری تأمین می‌کند. به همین سبب سیستم‌های حسابداری که تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیریت را بر عهده دارند سیستم‌های حسابداری مدیریت<sup>۱</sup> نامیده می‌شوند. بی‌شک هرچه این سیستم‌ها در برآورده کردن نیاز اطلاعاتی مدیران توانمندتر باشند و با

در تمامی مدل‌های تصمیم‌گیری، اطلاعات اصلی‌ترین جزء به شمار می‌رود و اهمیت بسیار دارد. حسابداری نیز یک سیستم اطلاعاتی است که برای مخاطبان گوناگون، اطلاعات فراهم می‌کند. از جمله مهمترین این گروه‌ها مدیرانی هستند که اداره واحدهای تجاری را بر عهده دارند. این گروه به دلیل نوع تصمیمات و اهمیت

نیازهای اطلاعاتی مدیران همخوانی بیشتری داشته باشند، در دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده موفق تر خواهند بود.

اما از آنجا که سیستمها و رویه‌های به‌کار گرفته شده در بیشتر کشورهای در حال توسعه<sup>۲</sup> بر گرفته از سیستمها و رویه‌های شکل گرفته در کشورهای توسعه یافته<sup>۳</sup> و منطبق با نیازهای استفاده کنندگان و رعایت اولویت‌های اطلاعاتی آنهاست، و تحقیقات گوناگون در زمینه آثار و ویژگیهای فرهنگی<sup>۴</sup> بر ساختار و کیفیت گزارشها و رویه‌های حسابداری نشان داده‌اند که ویژگیهای فرهنگی از جمله عوامل تاثیرگذار بر حسابداری هستند، از این رو می‌توان انتظار داشت که سیستمها و رویه‌های صرفاً ترجمه شده و به‌کار گرفته شده در کشورهای کمتر توسعه یافته بدون انجام تحقیقات لازم، نتوانند نیازهای واقعی استفاده کنندگان را تأمین کنند. اما چنانچه این رویه‌ها و سیستمها ابتدا در بستر تحقیقات علمی و با شناخت کامل از شرایط محیطی و نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان تعدیل شوند و سپس مورد استفاده قرار گیرند، می‌توان از آنها به خوبی بهره برد. استفاده از این شیوه، به نظر ایده‌آل اندیشی و دور از دسترس است، زیرا از یک سو کشورهای کمتر توسعه یافته با کمبود متخصصان حسابداری مواجه‌اند و از سوی دیگر، با وجود فقر مادی گسترده در این کشورها امکان انجام چنین پژوهشهای محلی و کاربردی میسر نیست. در چنین فضایی به نظر می‌رسد که بهترین و ساده‌ترین شیوه، به‌کارگیری بدون تعدیل و صرفاً برگردان روش‌های یاد شده در کتابهایی است که از کشورهای پیشرفته آورده‌اند.

پژوهش موضوع این مقاله برگرفته از مجموعه پژوهشهایی است که در زمینه سیستمهای حسابداری مدیریت و کارایی آنها و عوامل مؤثر بر این سیستمها در کشورهای کمتر توسعه یافته همچون سریلانکا، غنا، بنگلادش و... انجام

شده است. این پژوهشها شامل پژوهشهای هوک و هوپر (Hoque and Hopper, 1994, 1997)، الدین و هوپر (Uddin and Hopper, 1999, 2001, 2002) و ویکراماسینگ و هوپر (Wickramasing and Hopper, 2001b, 2000a) را در بر می‌گیرد.

پس از جنگ جهانی دوم و دهه ۱۹۷۰ کشورهای که تازه استقلال خود را باز یافته بودند برای پیشبرد امور اقتصادی با برنامه‌ریزی و کنترل دولتی، فرایند مدرنیزه<sup>۵</sup> و صنعتی شدن<sup>۶</sup> را آغاز کردند. این رویکرد مبتنی بر بودجه‌ها و گزارشهای مالی تهیه شده برای برنامه‌ریزی دولت و پاسخگویی بنگاههای اقتصادی به نهادهای دولتی بود. در این محیط انتظار می‌رفت که حسابداری بتواند مانند حلقه ارتباطی اقتصاد کلان و خرد عمل کند و اطلاعات اقتصادی را برای استفاده کنندگان و کنترل کنندگان در سطح خرد و کلان فراهم آورد. این کار بی‌گمان با تهیه بودجه‌ها و گزارشهای مالی امکان پذیر بود.

اما بعد از مدتی، کشورهایی که اقتصاد دولتی را بر پایه چنین تفکری پی ریخته بودند، مشاهده کردند که در عمل رویه‌ها و اطلاعات حسابداری در بیشتر تصمیم‌گیریها کم‌اهمیت و غیرقابل اتکا هستند، به‌ویژه زمانی که دولتها بیشتر توانشان را برای رسیدن به اهداف سیاسی به‌کار می‌گرفتند تا مقاصد اقتصادی. سیاست‌زدگی برنامه‌های دولتی باعث شده بود که حسابداری نقش کلیشه‌ای، ضعیف و فرمایشی داشته باشد. این شرایط دولت را با آمارهای ناامیدکننده‌ای از توسعه و پیشرفت کشور مواجه می‌نمود. به‌همین دلیل، سرانجام بسیاری از کشورهای کمتر توسعه یافته به اقتصاد بازار گرایش پیدا کردند. این فرایند چه با رضایت دولتمردان و چه با اکراه آنها در بسیاری از کشورهای کمتر توسعه یافته انجام شد، به‌ویژه کشورهایی که به کمکها و وامهای خارجی متکی بودند، زیرا با فشار نهادهای بین‌المللی کمک کننده همچون بانک جهانی مجبور بودند برای کسب کمکهای مورد نظر، سیاستهای اصلاح

می‌توان انتظار داشت که

سیستمها و

رویه‌های صرفاً

ترجمه شده و

به‌کار گرفته شده

در کشورهای

کمتر توسعه یافته

بدون انجام تحقیقات لازم

نتوانند

نیازهای واقعی

استفاده کنندگان را

تأمین کنند



حسابداری مدیریت  
در کشورهای کمتر  
توسعه یافته  
نمی تواند  
جدا از عوامل  
اقتصادی - اجتماعی  
بررسی شود

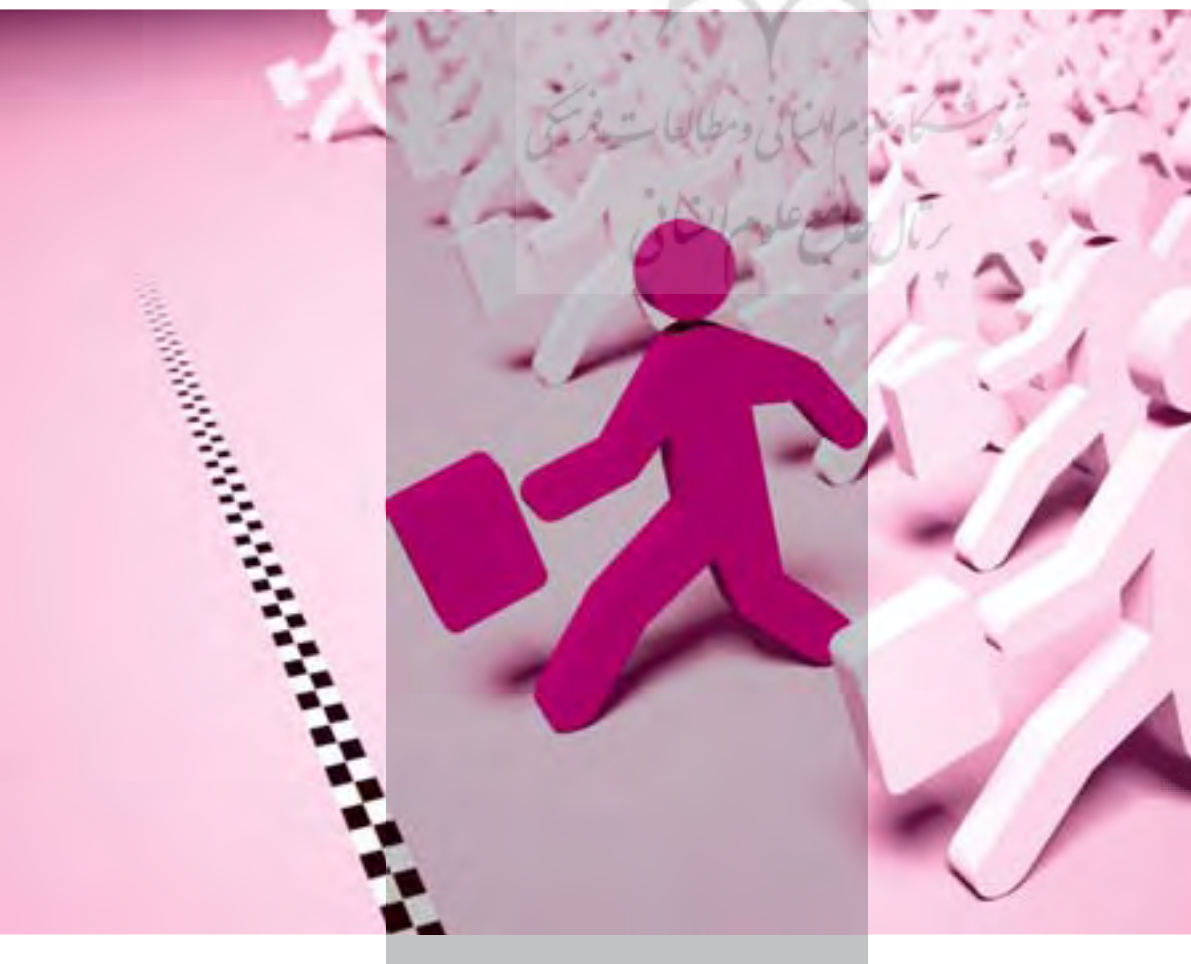
ساختاری<sup>۷</sup> همچون آزادسازی رقابت و تجارت، خصوصی سازی<sup>۸</sup> و محدود کردن نقش دولت در اقتصاد را به اجرا گذارند.

در این سیاستها اعتقاد بر این بود که گسترش مالکیت خصوصی و رقابت و گسترش بازارهای مالی می تواند دخالتها و حمایت‌های سیاسی دولتی را کاهش دهد و جریان منابع را بهبود بخشد و در نتیجه، راه را برای توسعه اقتصادی هموار کند.

اقتصاددانان توسعه محور بر این باورند که تغییر مالکیت از دولتی به خصوصی، **کنترل‌های مدیریتی**<sup>۹</sup> منطقی تر و مبتنی بر عملکرد و بر پایه رابطه رئیس و مرئوس را در پی خواهد داشت. انجام این کار از سوی بازارهای مالی کنترل و کوتاهی از آن موجب واکنش بازار می شود و سهامداران مدیران پرتلاش و سختکوش را جایگزین مدیران پیشین خواهند کرد. در این میان گزارش‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی می تواند به عنوان علائمی برای بازار به شمار آیند و به روانی بازارهای مالی و حفاظت از منافع گروه‌های مختلف بیرون از شرکت همچون سهامداران، اعتباردهندگان و برنامه‌ریزان دولتی و سازمان‌های مالیاتی کمک کنند. اغلب سیاست‌گذاران

فکر می‌کردند که اصلاحات ساختاری خود به خود کنترل‌های مالی مؤثر داخلی و خارجی را ایجاد می‌کند. اما نتایج حاصل از تحقیقات متعدد در این زمینه نشان دهنده این حقیقت است که احتمال تداوم سیاست‌های اصلاح ساختار در کشورهای کمتر توسعه یافته در پرده‌ای از ابهام قرار دارد. در این شرایط اغلب، نتایج غیرقابل پیش بینی و نامطلوب همچون شفافیت کمتر، کاهش درآمدهای دولتی، بدتر شدن شرایط استخدامی و در بسیاری از موارد تقلب به دست آمد. لذا می توان گفت اصلاحات مبتنی بر اقتصاد بازار بدون یک ساختار منطقی و قانونی کارآمد به جای اینکه فرایند توسعه را بهبود بخشد آن را عقیم خواهد گذاشت.

اغلب کشورهای کمتر توسعه یافته در برابر چرخه‌های اقتصادی و حوادث غیرقابل پیش بینی آسیب پذیرند. این شرایط که اطمینان اقتصادی را به همراه ندارد، اغلب سیاست‌های غیرقابل پیش بینی و بی ثبات را در پی خواهد داشت. بنابراین حسابداری مدیریت در کشورهای کمتر توسعه یافته نمی تواند جدا از عوامل اقتصادی - اجتماعی بررسی شود. پژوهش‌هایی که در سایر کشورهای کمتر توسعه یافته



انجام شده است این عوامل اقتصادی - اجتماعی را در چهار دسته طبقه‌بندی نموده‌اند. این عوامل عبارتند از: فقر<sup>۱۰</sup>، نظامهای سرمایه‌داری ناقص یا ابتدایی در مجموعه‌های دولتی<sup>۱۱</sup>، بازارهای ضعیف<sup>۱۲</sup> و فرهنگ و قومیت‌گرایی<sup>۱۳</sup>.

شایان ذکر است که این عوامل محدود به کشورهای کمتر توسعه یافته نمی‌شوند و در بین کشورهای مختلف کمتر توسعه یافته نیز از شدت و ضعف متفاوتی برخوردارند. اما روشن است که کشورهای کمتر توسعه یافته نسبت به سایر کشورها فشار بیشتری را تحمل می‌کنند.

### فقر یا کمبود منابع

ریسک موجود در اقتصاد در سطح کلان را می‌توان برآیند ریسکها در سطح خرد دانست. در سطح خرد و شرکتها فقر یا کمبود منابع می‌تواند ایجاد ریسک کند، زیرا اغلب این شرکتها منابع کافی برای متنوع‌سازی داراییها و سرمایه‌گذاریهای خود ندارند. همچنین این شرکتها ممکن است منابع کافی برای پرداخت حق بیمه کارکنان یا پیشبرد امور نداشته باشند. کمبود منابع باعث محدود شدن فرصتهایی می‌شود که طی آنها شرکتها می‌توانند با به‌کارگیری سیستمهای نوین و هوشمند اطلاعاتی، ماشین‌آلات و افزایش تولید و ایجاد بازارهای جدید یا پروژه‌های سرمایه‌ای، با نبود اطمینان مقابله کنند. در این میان شرکتها دولتی نیز به علت کمبود منابع نمی‌توانند سیاستهای گفته شده را اجرا کنند. در نهایت، این محدودیتها مانع به‌کارگیری سیستمهای اثبات برنامهریزی و اطلاعاتی می‌شود. تجویز سیستمهای معمول حسابداری برای افزایش اطمینان، به معنای به‌کارگیری سیستمهای انعطاف‌پذیر، غیرمتمرکز، منظم و با آگاهی بخشی سریع نسبت به عوامل محیطی خواهد بود که این شرایط با توجه به کمبود نیروهای متخصص و ماهر و نیاز به افزایش و تنوع منابع، سخت و دشوار به نظر می‌رسد. بنابراین، عملکرد مؤثر حسابداری مدیریت

در کشورهای کمتر توسعه یافته با مشکلاتی روبه‌رو است. این مشکلات به دلیل عوامل بافتی گوناگون تا حدودی از کمبود منابع نشأت می‌گیرند. با توجه به این نکته، بسیار ساده‌انگارانه است که تصور کنیم می‌توان با بهبود مهارت‌ها و تکنیک‌ها در حسابداری مدیریت، مشکلات را از پیش‌رو برداشت.

### نظامهای سرمایه‌داری ناقص یا ابتدایی در مجموعه‌های دولتی

حسابداری مدیریت را می‌توان تجلی سرمایه‌داری معاصر دانست. در نظام سرمایه‌داری معاصر، سیستمهای قانونی و منظم در جای خود قرار می‌گیرند و اجرا می‌شوند، سیاستمداران و کارکنان دولت و ... برای خدمت به مردم کار می‌کنند، مبادلات در قالب معاملات آزاد بازار صورت می‌گیرد؛ دولت زیرساختها را برای حمایت و تنظیم فعالیتهای تجاری فراهم می‌کند و سیستمهای دموکراتیک و مؤثر برای پاسخگویی وجود دارند. اما این شرایط در بسیاری از کشورهای کمتر توسعه یافته پیدا نمی‌شود. متأسفانه کمکی در یافتن نیز کمک چندانی به رفع فقر نمی‌کند. این مسئله در برخی موارد ممکن است از ضعف سیستمهای حسابداری نشأت گیرد، اما در اغلب موارد ضعف مدیریت این حالت را به وجود می‌آورد. در این کشورها همچنان که دولت نقش کلیدی و اصلی را در اقتصاد بازی می‌کند، به همان ترتیب در تدوین و تعیین رویه‌های حسابداری نیز می‌تواند نقش داشته باشد. همچنین در این کشورها از آنجا که دولت محرک اصلی مدرن سازی و توسعه سرمایه‌داری است، سیاستمداران باید پاسخگوی فرهنگهای غیرسرمایه‌داری و انتظارات آنها باشند. برای مثال، انتظارات افرادی که با سیاستمداران روابط خانوادگی، اجتماعی، مذهبی، منطقه‌ای، یا قومی دارند باید برآورده شود که در این صورت به منافع ملی بی‌توجهی خواهد شد. در چنین شرایطی، ابزارهای مطلوب و پیش‌بینی شده در نظام سرمایه‌داری که بر پایه اصول فنی و صحیح تدوین

حسابداری مدیریت را

می‌توان

تجلی سرمایه‌داری

معاصر

دانست





زمانی که دولتها  
بیشتر توانشان را  
برای رسیدن به  
اهداف سیاسی  
به کار می‌گرفتند تا  
مقاصد اقتصادی  
سیاست‌زدگی برنامه‌های دولتی  
باعث شده بود که  
حسابداری نقش کلیدی  
ضعیف و فرمایشی داشته باشد

حالت به تخصیص نادرست منابع توسط دولت و در بدترین شرایط به بحرانهای مالی می‌انجامد، که این خود، افزایش ریسک تجاری، عدم توسعه زیرساختها، گسترش جو بی‌اعتمادی، فرار مالیاتی و نبود افشای اطلاعات را به همراه خواهد آورد. در این محیط، شرایط کاری و استخدامی وخیم‌تر می‌شود و درآمدهای مالیاتی کاهش می‌یابد و شفافیت در مدیریت شرکتها نیز از دست می‌رود. با چنین شرایطی، حسابداری و گزارشهای حسابداری نسبت به ارتباطات سیاسی تأثیر کمتری خواهد داشت. بنابراین، بدون بهبود مدیریت دولتی در کشورهای کمتر توسعه یافته، توسعه حسابداری مدیریت حاصل نخواهد شد.

### بازارهای ضعیف

سیاستهای اصلاح ساختار با پشتیبانی از کنترل‌های بازار، در جهت کاهش دخالت‌های سیاسی می‌کوشد. از سوی دیگر، این سیاستهای اصلاح ساختار اغلب با سیاست خصوصی‌سازی همراهند که این مسئله (تغییر مالکیت) در بازارهای ضعیف ممکن است تنها به تغییر نخبگان حکومتی بینجامد

شده‌اند، می‌توانند به ابزارهای اعمال قدرت دولت در جهت مقاصد غیر سرمایه‌داری و غیرقانونی تبدیل شوند. بررسیها نشان می‌دهند که در این ارتباط، کشورهایی که دوران مستعمراتی را پشت سر می‌گذارند، مالکیت و کنترل‌های خصوصی و شرکتهای دولتی را جایگزین ساختارهای استعماری گذشته خود می‌کنند. نهادهایی که با سیستمهای دیوان‌سالارانه و برنامه‌ریزیهای دولتی کار خود را آغاز می‌کنند، پس از مدت کوتاهی تبدیل به نهادهای دیوان‌سالار مستبدی می‌شوند که به جای بهره‌گیری از ارتباطات تجاری به روابط سیاسی روی می‌آورند.

در این محیط، حسابداری نیز تأثیر خواهد پذیرفت. برای مثال، در سازمانهای دولتی پی‌درپی دیده می‌شود که سیستمهای حسابداری مناسب و منطقی در کنترل، برنامه‌ریزی و پاسخگویی نقش حاشیه‌ای دارند. این سازمانها با وارد کردن تصمیمات به حیطه سیاست به جای حیطه تجاری، به جای انعکاس فعالیت‌های قانونی دولت به افراد خارج از بدنه دولت، این سیستمها را در حد حرف باقی می‌گذارند. این امر در بهترین



و سرانجام، منافع اندکی برای مردم داشته باشد. محدود و خانواده‌محور بودن طبقه بومی سرمایه‌دار که تجارت را تنها از راه روابط شخصی پیش می‌برد، ویژگی بارزی است که در تحقیقات متعددی در مورد خصوصی‌سازی، قانون مداری و شفافیت بخشی به شرکتها در کشورهای کمتر توسعه یافته، مشخص شده است. در این شرایط شفاف نبودن و اعمال نفوذهای سیاسی در فرایند خصوصی‌سازی، احتمال وقوع تخلف را افزایش می‌دهد. بدین ترتیب، شاید خصوصی‌سازی از راه بازار بورس اوراق بهادار راه مناسبی باشد. اما نتایج تحقیقات گوناگون در این زمینه مواردی از رعایت نکردن مقررات یا اجرای ناقص و ضعیف آنها و دستکاری غیرقانونی قیمت سهام را نشان می‌دهد. به‌طور خلاصه، قوانین ناکافی، اغلب حسابداری ناکافی را ایجاد می‌کند که نشان می‌دهد تصورات سیاستمداران از توسعه مبتنی بر مقررات بازار، سرابی بیش نخواهد بود.

بدینگونه، سهامداران، کارکنان و اعتباردهندگان همچون بانکها از حمایت لازم برخوردار نمی‌شوند. در این شرایط اگر چه شرکت‌های خصوصی شده از سیستم‌های رایانه‌ای و کنترل‌های بازار محور استفاده می‌کنند، ولی اطلاعات مالی صرفاً در اختیار سهامداران خانوادگی عمده قرار می‌گیرد و همچنین در این شرکتها کنترل هزینه‌ها از راه احکام قانونی، کاهش دستمزدهای کارکنان قراردادی موقت که در قوانین نظام صنعتی سهم کمی دارند، انجام می‌شود.

### فرهنگ و قومیت گرایی

توجه به مقولات فرهنگی در تحلیل شرایط کشورهای کمتر توسعه یافته، همگان را از عوامل دیگر چون فقر، عوامل حکومتی و شرایط بازار دور می‌کند. توجه به مشکلات، پیچیده و ناامیدکننده به نظر می‌رسند. مقولات فرهنگی در بافت حسابداری نیز سالهاست که در بین پژوهشگران

حسابداری در کشورهای کمتر توسعه یافته مورد توجه قرار گرفته است. اما این تحقیقات بیشتر بر فرم‌های نظرسنجی هافستد (Hofstede) پایه‌ریزی شده‌اند، بدون اینکه جنبه‌های فرهنگی خود را از موضوعات یا مشاهدات رفتاری گرفته باشند. این گونه تحقیقات معمولاً با تعمیم‌های زود هنگام در سطح ملی یا گسترده‌تر همراه می‌شوند، در حالی که این تحقیقات بسیار ابتدایی هستند و آن قدر از مشکلات واقعی فاصله دارند که ارزش عملی نداشته و بر پایه‌های مستدل و قانع‌کننده‌ای هم واقع نشده‌اند. در این گونه تحقیقات، فرهنگ یک پدیده پویا و برخاسته از تقابلات بین خرده‌فرهنگها و زیرگروهها در سازمانهای کاری، خانواده‌ها، گروههای قومی و نظامهای طبقاتی به‌شمار می‌رود.

از سوی دیگر، حسابداری مدیریت، نهادهای غیرسرمایه‌داری و ارزش‌های آنها را در قالب‌های صنعتی، مدرن و سرمایه‌داری بازسازی می‌کند. اگر هر یک از این نهادها را در حکم اهداف نظام سرمایه‌داری بدانیم، این بدان معناست که باید سیستم‌های حسابداری مدیریت معاصر را نیز بپذیریم. با وجود این، در بسیاری از کشورهای کمتر توسعه یافته، این دگرگونی در جهت رسیدن به مدرنیته و سرمایه‌داری به‌طور ناقص یا به‌طور ناهمگون و نابرابر انجام شده و مشکلات قومی و طبقاتی را در فرایند اعمال کنترل افزایش داده است. البته چنین ویژگی‌های قومی و طبقاتی را می‌توان در کشورهای ثروتمند هم مشاهده کرد، اما در این کشورها هنجارهای قانونی از بروز مشکلات قومی و طبقه‌ای جلوگیری می‌کنند. در این کشورها اهداف سازمانی بر اهداف شخصی غلبه دارند و منافع سازمان جدا از منافع افراد هستند. همچنین استخدامها بر اساس شایستگی افراد صورت می‌گیرد و بیشتر افراد حاضر به رعایت قوانین سازمانی و مراتب مسئولیت هستند. اما در کشورهای کمتر توسعه یافته وفاداری افراد به خانواده، گروه مذهبی

اقتصاددانان توسعه‌محور

بر این باورند که

تغییر مالکیت

از دولتی به خصوصی

کنترل‌های مدیریتی

منطقی تر و

مبتنی بر عملکرد و

بر پایه

رابطه رئیس و مرئوس را

در پی خواهد داشت

### نتیجه‌گیری

تحقیقات انجام شده نشان می‌دهند که اشتباه در عملکرد حسابداری تنها به درک نادرست از گذشته نمی‌انجامد بلکه از نتایج این اشتباه می‌توان به سیاستها و نگرشهای ناکارآمد در سطوح مختلف و همچنین اشتباه در انتخاب رویه‌های حسابداری اشاره کرد. همچنین آنچه در بالا بیان شد، نشان می‌دهد در کشورهای کمتر توسعه یافته به‌کارگیری و عملکرد سیستمهای حسابداری مدیریت، از عوامل گوناگون تأثیر می‌پذیرد. این سیستمها نمی‌توانند به حد بیشتر کارایی خود برسند، مگر اینکه تمام بخشها در یک جدول اجتماعی-اقتصادی به‌طور مناسب در کنار یکدیگر قرار گیرند. در بسیاری از کشورهای کمتر توسعه یافته به‌نظر می‌رسد که هنوز این اجزا به‌درستی در کنار یکدیگر چیده نشده‌اند. این بدان

یا قومی بیشتر از وفاداری آنها نسبت به دولت، مردم یا شرکتی است که آنها را استخدام کرده است. البته این رفتار اشتباه نیست، اما مبتنی بر روابط و قواعد نظامهای پیش از نظام سرمایه‌داری است. این روابط ممکن است مشکلات زیادی را برای مدیران در کاربرد سیستمهای حسابداری مدیریت فراهم کند. این مدیران باید عملکرد سیستمهای حسابداری مدیریت را با ارزشها و اعتقادات کارکنان، که با چارچوب سیستمهای حسابداری مدیریت در تضاد است، متحد و هماهنگ کنند. در این شرایط، شاید یک راه حل استفاده از بودجه و اجرای خطبه‌خط آنها باشد. اما این روش می‌تواند منجر به رفتارهای قانونمند ولی نامناسب و ناکارآمد شود که در نهایت به استفاده نامناسب از سیستمهای حسابداری خواهد انجامید.



and Business Research, V. 27, N. 2, pp. 125-44, 1997

- Uddin, S. and T. Hopper, **Management Control, Ownership and Development: Experience in a Privatisation Bangladeshi Enterprise in Economic Decentralization and Public Management Reform**, M. Mackintosh & R. Roy (eds.), Cheltenham: Elgar, pp. 231-271, 1999
- Uddin, S. and T. Hopper, **A Bangladeshi Soap Opera: Privatisation, Accounting and Regimes of Control in Less Developed Country**, Accounting Organizations and Society, V. 26, N. 7/8, pp. 643-672, 2001
- Uddin, S. and T. Hopper. **Accounting for Privatisation in Bangladesh: Testing World Bank Claims**. Working paper, University of Manchester, 2002
- Wickramasinghe, D. and T. Hopper, **Political Economy and Culture: Ownership, Modes of Production and Management Accounting Controls in Factory in a Traditional Sinhalese Village**, Working paper, University of Manchester, 2001
- Wickramasinghe, D. and T. Hopper and Rathasiri, C., **Japanese Cost Management Sri Lankan Politics: State Regulation and Management Controls in a Privatised Utility**, Working paper, University of Manchester, 2001

معناست که بپذیریم انجام تحقیقات و برنامه‌های دیگر برای افزایش کارایی سیستم‌های حسابداری مدیریت، بی‌فایده است. اما این طور نیست، به عبارت دیگر باید چنین نتیجه بگیریم که در تحقیقات آینده و موضوعات و زمینه‌های تحقیق و نیز تئوریا و روش‌های تحقیق باید بیشتر بیندیشیم.

تحقیقات حسابداری که در کشورهای کمتر توسعه یافته انجام می‌شوند، باید عوامل و رویکردهایی را به جز عرف رایج در کشورهای غربی و در تحقیقات مبتنی بر بازار، مورد توجه قرار دهند. بر اساس نتایج پژوهش‌هایی که در این زمینه انجام شده است، تحقیقات حسابداری در کشورهای کمتر توسعه یافته باید به سمت اجزای تشکیل دهنده حسابداری مدیریت بروند. همچنین انجام تحقیقات منطقه‌ای و محدود که به بررسی مشکلات سیستم‌های حسابداری مدیریت با تمام پیچیدگی‌های آن پرداخته باشد، مورد نیاز خواهد بود.

#### پانوشتها

- 1- Management Accounting Systems
- 2- Less Developed Countries
- 3- Developed Countries
- 4- Cultural Characteristics
- 5- Modernisation
- 6- Industrialisation
- 7- Structural Adjustment Policies
- 8- Privatisation
- 9- Management Controls
- 10- Poverty
- 11- Incomplete or Rudimentary Set of Capitalist State Institutions
- 12- Weak Markets
- 13- Culture and Ethnicity

#### منابع

- Hoque, Z. and T. Hopper, **Rationality, Accounting and Politics: A Case Study of Management Control in Bangladeshi Jute Mill**, Management Accounting Research, V. 5, 1994, pp. 5-30
- Hoque, Z. and T. Hopper, **Political and Industrial Relations Turbulence, Competition and Budgeting in Nationalised Jute Mill of Bangladesh**, Accounting

