

مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز

دوره چهاردهم، شماره اول، پاییز ۱۳۷۷

(پیاپی ۲۷)

نظری بر پژوهش های آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه

دکتر جمال رودکی

دانشگاه شیراز



چکیده

از حدود چهار سال قبل همزمان با اجرای نخستین طرح های توسعه اقتصادی در کشور های در حال توسعه محققین به نقش اطلاعات حسابداری برای طراحی و تجزیه و تحلیل این برنامه ها در آن کشورها توجه نمودند. به تدریج سیاست "انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری" از کشور های توسعه یافته به کشورهای در حال توسعه به عنوان عامل اصلی ارتقاء کیفی و کمی اطلاعات حسابداری در تحقیقات متعددی توصیه گردید. ولی این سیاست در پژوهش های زیادی به علت عدم سازگاری با محیط های فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی کشورهای دریافت کننده اطلاعات مورد انتقاد شدید قرار گرفت و آن را منشأ مشکلات زیاد دانستند. در چند دهه اخیر، محققان به بررسی مسائل و ارائه راه حل جهت رفع این مشکلات در کشورهای خاص و یا عموم کشور های در حال توسعه پرداخته اند. طراحی الگوهای خاص برای ارتقاء کیفیت آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه موضوع تحقیق تعداد دیگری از اندیشمندان این رشته را تشکیل می دهد. مقاله حاضر مروری

است بر جریان های اصلی بررسی های یاد شده که منتج به نتیجه گیری هایی برای کشورمان ایران شده است.

واژه های کلیدی: ۱- آموزش حسابداری، ۲- نظام های آموزش حسابداری، ۳- حسابداری در کشورهای در حال توسعه

۱. مقدمه

تحقیق در باب آموزش و حرفه حسابداری از جهت اهمیت آن در توسعه اقتصادی کشورهای در حال توسعه از گذشته های نه چندان دور آغاز شده است. به دنبال این نوع از تحقیقات، بررسی نقش انتقال تکنولوژی آموزش و حرفه حسابداری از کشورهای توسعه یافته به کشورهای در حال توسعه به منظور افزایش کیفیت و کمیت آموزش و حرفه حسابداری مورد توجه محققان قرار گرفته است. همچنین بررسی آثار زیانبار انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری به محیط های فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی متفاوت ملل در حال توسعه مورد توجه صاحب نظران بوده است. تحقیقات چندی نیز به نحوه تربیت نیروی کارآمد به منظور کمک به برنامه های توسعه اقتصادی کشوری خاص و یا گروهی از این کشورها پرداخته اند. مطالب نشر شده این رشته در سالهای اخیر، حاوی تحقیقاتی است که به طراحی الگو و ارائه راهبردهای ارتقاء کیفی آموزش و حرفه حسابداری در کشورهای در حال توسعه منجر شده است.

در این مقاله، پژوهش های انجام شده در آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه تحت عناوین (۱) نقش حسابداری در توسعه اقتصادی، (۲) انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری از کشورهای توسعه یافته، (۳) مشکلات سیاست انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری، (۴) بررسی مشکلات آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه و (۵) راهبردهای ارتقاء کیفی آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه بحث شده است. این مطالعه همچنین به بررسی تحقیقات آموزش حسابداری در ایران نیز می پردازد.

۲. نقش حسابداری در توسعه اقتصادی

با فروکش کردن آتش جنگ جهانی دوم، توسعه اقتصادی اهمیت بین المللی پیدا کرد. دولت ها به طراحی و اجرای طرحهای توسعه اقتصادی و بالا بردن سطح زندگی شهروندان همت گماشتند. سازمان ملل از طریق سازمانهایش و محققان دانشگاهی خود به بررسی علل توسعه نیافتگی کشورهای جهان سوم پرداختند. یکی از اولین نکاتی که در این تحقیقات جلب نظر نمود، عدم وجود اطلاعات و آمار صحیح، دقیق و قابل اطمینان مالی به منظور تجزیه و تحلیل نتایج پروژه های توسعه ای در این کشورها بود، که همواره عاملی بازدارنده در توسعه

اقتصادی این کشورها به حساب آمده است. تعداد زیادی از محققان که بیشتر آنها از کشورهای توسعه یافته بودند به تحقیقات متعددی در این رشته دست زدند. هدف این تحقیقات بررسی علل عدم توانایی نظام های آموزش حسابداری کشور های در حال توسعه در تربیت افراد متخصص بوده است. آنتوان، یکی از بنیانگذاران تحقیق در زمینه نقش و اهمیت حسابداری در توسعه اقتصادی در کشورهای در حال توسعه چنین بیان می دارد:

وقتی که هیچ اطلاعات صحیحی از سطوح پائین (صنعت و تجارت) به دست نیاید، مجموعه ارقام نیز دارای معنی و اعتبار کم می باشد. به نظر می رسد که وام و سرمایه از منابع داخلی حاصل نشده و از منابع خارجی هم در حالتی امکان پذیر است که وام دهندگان شمائی از موفقیت و پیشرفت شرکتها داشته باشند. ملل در حال توسعه برای بخش اعظم از تشکیل سرمایه خود وابسته به ورود سرمایه گذارهای خارجی هستند و جلب موفقیت آمیز سرمایه گذاری به مقدار زیادی متأثر از موفقیت مالی می باشد.^۱

به طور کلی در توسعه اقتصادی هر کشوری، نظامهای حسابداری وظیفه فراهم آوری اطلاعات مالی دقیق، به موقع و قابل اطمینان مورد نیاز برای مراحل تهیه، اجرا و کنترل پروژه های توسعه ای را به عهده دارند. آن چنان که بررسی های آنتوان نشان می دهد، حسابداری در بیشتر اقتصادهای در حال توسعه به عنوان ابزار تهیه اطلاعات مالی به حساب نیامده است. طراحان طرحهای توسعه اقتصادی اطلاعات مالی را به عنوان یک عامل مفروض (از پیش وجود داشته) فرض نموده و بر این اساس به برنامه ریزی طرح های توسعه ای و تعیین راهبردهای لازم پرداخته اند. در نتیجه حسابداری اساساً فقط برای جمع آوری و انباشتن اطلاعات مالی تاریخی و تهیه گزارشهای مالی و حسابرسی به کار گرفته شده و این اطلاعات مورد استفاده تجزیه و تحلیل و ارزیابی طرح های نامبرده قرار نگرفته اند. در این خصوص آنتوان جمع بندی زیر را ارائه کرده است:

یک (یکی) از رشته های حسابداری که بیشترین اهمیت را در فرآیند توسعه اقتصادی دارد، رشته حسابداری صنعتی (هزینه تمام شده یا مدیریت) می باشد. کمک این رشته به برنامه های توسعه در برآورد و ارتقاء کارائی و سودمندی برای، انتخاب و بهینه کردن تولیدات، برقراری معیارهای تولید، سیاست قیمت گذاری، ارزیابی و کنترل موجودی ها، تخصیص هزینه ها به بخش ها یا تولیدات مورد نظر، سودمندی طرحها، بازگیری عوامل هزینه تولیدات، تناسب تولید و خیلی دیگر جنبه های بارز تولید بهینه و عملیات سود آور می باشد. کارآئی و تأثیر این نوع حسابداری در سطح کلان در توسعه اقتصادی کشور مؤثر است.^۲

مقالات متعدد دیگری به وسیله متخصصینی مانند انگلن^۳ و لو^۴ در این زمینه نشر یافته است. یک موضوع که بین نتایج این تحقیقات عمومیت دارد این است که کمبود نیروی انسانی متخصص در تمام سطوح و تمام تخصص ها از جمله حسابداری یکی از موانع اساسی اجرای مؤثر برنامه های توسعه اقتصادی در کشورهای در حال توسعه می باشد. در این تحقیقات کلاً نتیجه گیری شده است که به ارتقاء کیفی آموزش حسابداری در برنامه های توسعه اقتصادی بیشتر باید توجه گردد.

۳. انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری از کشورهای توسعه یافته

در دهه ۱۹۶۰، به خصوص در سالهای اولیه آن، تعدادی از محققان دانشگاهی و انجمن های حرفه ای حسابداری در کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه معتقد بودند که ارتقاء کیفی آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه تنها از راه انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری از کشورهای توسعه یافته امکان پذیر می باشد. در این مورد باید از نویسندگانی چون بروکنر و هیلمن^۵ و سالاس^۶ نام برد. انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری، آن طور که در نوشته های این نویسندگان آمده است، به معنی اجرای برنامه آموزش حسابداری دانشگاههای کشور های توسعه یافته در مراکز آموزش عالی کشور های در حال توسعه می باشد. کمیته بین المللی عملیات و آموزش حسابداری^۷ وابسته به انجمن حسابداران امریکا معتقد است که انجمن حسابداران امریکا باید نقش فعالتری در پیشبرد حسابداری از طریق آموزش، تحقیق، توسعه و کمک های فنی به جوامع در حال توسعه به عهده گیرد. این کمیته همچنین اظهار می دارد که تهیه و بهبود دستورالعمل های حسابداری و برنامه های درسی و همچنین ارتقاء کیفی استادان از طریق کمک های خارجی امکان پذیر است. آنتوان^۸ حسابداران امریکائی را به جهت عدم شرکت در توسعه حسابداری کشورهای جهان سوم مورد انتقاد قرار داده است.

به طور خلاصه می توان نتیجه گرفت که در تحقیق های اولیه برای ارتقاء کمی و کیفی آموزش حسابداری کشور های در حال توسعه آسان ترین راه یعنی اجرای برنامه های آموزش حسابداری کشور های توسعه یافته در دانشگاه های کشور های در حال توسعه توصیه شده است. در این تحقیقات عنوان شده است که این موضوع در قالب کمک های تکنولوژی، همکاری های علمی بین دانشگاه های کشور های توسعه یافته و در حال توسعه و نظائر آن قابل حصول است.

۴. مشکلات سیاست " انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری "

اگر چه سیاست انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری از کشورهای توسعه یافته به کشورهای در حال توسعه به منظور اعتلای توسعه اقتصادی در اوائل دهه ۱۹۶۰ برای مدتی طرفداران زیادی داشت، ولی از اواخر این دهه نویسندگان و اندیشمندان زیادی آن را مورد انتقاد قرار دادند. این اندیشمندان عقیده داشتند که انتقال تکنولوژی نتوانسته است حسابداران متخصص و خیره برای تصدی پست های مالی و جمع آوری اطلاعات به منظور تجزیه و تحلیل برنامه های توسعه اقتصادی کشورهای در حال توسعه فراهم نماید. دانشمندانی چون سیدلر^۸، میولر^۹ و پررا^{۱۰} عقیده دارند که به علت تفاوت های فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی جوامع توسعه یافته و در حال توسعه، انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری نه تنها مشکل تهیه اطلاعات مالی آنها را حل ننموده بلکه آن را افزایش داده است. سیدلر بر این نکته تأکید می کند که، برنامه آموزش و مواد درسی که از کشورهای توسعه یافته به جهان در حال توسعه انتقال یافته نه قادر به حل مشکلات حرفه حسابداری این جوامع بوده و نه باعث ارتقاء کیفی آموزش حسابداری آنها شده است. وی پیشنهاد می نماید که کشورهای در حال توسعه باید قدم های اساسی در طراحی برنامه درسی و مواد درسی منطبق با نیازها و شرایط اقتصادی و فرهنگی خود بردارند. سیدلر که از سال ۱۹۶۲ تا سال ۱۹۶۵ استاد مدعو کالج ربرت استانبول ترکیه بوده است می گوید برنامه کارشناسی رشته بازرگانی یا حسابداری دانشگاه های ترکیه مشابه برنامه آموزشی دانشگاه های امریکا می باشد. وی در تحقیقات خود نشان داد که دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه های ترکیه از عدم توانایی هایشان در شرکت در برنامه های توسعه اقتصادی کشور شکایت دارند^{۱۱} میولر در انتقاد از سیاست انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری بیان می دارد که:

" در عمل، به هر حال، مکانیزم انتقال بیشتر شبیه استعمار کردن دیروز است - برای مثال، عوامل اصلی نظام حسابداری هلند به اندونزی مستعمره سابق هلند منتقل شده؛ نظام فرانسوی به مستعمره های سابق افریقائی و حوزه اقیانوس آرام جنوبی فرانسه منتقل شده؛ نظام بریتانیائی به بیشتر کشورهای عضو جامعه مشترک المنافع منتقل شده است."^{۱۲}

میولر می افزاید که تجربه دهه های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ در مورد توسعه اقتصادی به رهبران کشورهای در حال توسعه آموخته است که رشد مناسب اقتصادی باید از درون صورت گیرد^{۱۳}. بر اساس یافته های وی، انتقال مستقیم تکنولوژی امریکائی - انگلیسی آموزش حسابداری چیزی جز اتلاف منابع کشورهای در حال توسعه برای آنها در بر نداشته است. وی معتقد است که کوشش های فدراسیون جهانی حسابداران و انجمن جهانی حسابداران و سایر سازمان های جهانی حسابداری به منظور تدوین برنامه آموزشی و استانداردهای حسابداری جهانی برای

کشورهای در حال توسعه ثمر بخش نبوده است. در این مورد هو می گوید که نظام آموزشی تربیت حسابداران فقط باید به وسیله هر کشور برای همان کشور با استفاده از منابع داخلی طراحی و به اجرا گذاشته شود. وی در مقاله خود تنها راه موفقیت آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه را اتکا به خود و خود باوری دانسته است. و می نویسد:

این نویسنده پیشنهاد می نماید که اهداف حسابداری هر جامعه در حال توسعه ای (جداگانه)، نه تمام ملل در حال توسعه (به طور متمرکز)، باید تعیین شود. علاوه بر آن، این اهداف نباید توسط کمیته هائی نظیر کمیته جهانی استاندارد های حسابداری، انجمن حسابداران امریکا، و یا سازمان ملل، تهیه شوند، آنها باید به وسیله افراد بومی کشور های در حال توسعه بر اساس قوانین و شرایط اقتصادی و اجتماعی بر حسب شناخت عمیق از اصول اولیه واقعیت های اقتصادی و داد و ستد های تجاری تهیه شوند.^{۱۴}

نویسندگان زیادی کوشش نمودند که آثار ارزشهای فرهنگی را بر نظامهای آموزش و حرفه حسابداری در کشورهای در حال توسعه مورد بررسی قرار دهند. این افراد سعی کردند ثابت کنند که به علت تفاوت‌های اساسی بین جوامع در حال توسعه و توسعه یافته، آموزش حرفه حسابداری در کشورهای در حال توسعه باید منطبق و با توجه به ارزشهای فرهنگی، شرایط محیط اقتصادی و اجتماعی داخلی آنها طرح ریزی شود. این مسائل در مقالات پروا^{۱۵} و گری^{۱۶} با روشنی بیشتری بیان شده اند.

البته باید اضافه کرد که در سالهای اخیر این فکر مورد شک و تردید قرار گرفته است. بیدون و ویلت اظهار می دارند که محققان صحبت از آثار ارزش های فرهنگی نموده اند ولی نگفته اند که کدام جنبه از نظام های حسابداری غربی با نیازهای فرهنگی و اجتماعی ملل در حال توسعه غیرمرتبط می باشد. آنها ادعا می کنند که در این متون به این سؤال پاسخ داده نشده است که آیا نیازهای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی از نظر نوع و درجه در کشورهای مختلف (توسعه یافته و در حال توسعه) متفاوت است یا خیر؟ بیدون و ویلت ادعا می کنند که:

به طور مشخص اتهام وارده بر غیر مرتبط بودن نظام حسابداری غربی در جامعه در حال توسعه به نحوه اجرای قوانین راز داری مربوط می شود تا به اصول اساسی نظام ثبت، که اطلاعات حسابداری مبتنی بر آن است. این مورد از مواردی است که به نظریه ها فستد- گری اضافه می شود که ضمن آن مفاهیم همانندی، احتیاط و راز داری براساس ابعاد فیزیکی گزارش های مالی تعریف مجدد شده است.^{۱۷}

۵. بررسی مشکلات آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه

علاوه بر مناظرات در مورد آثار زیانبار انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری، تعدادی از صاحب نظران به بحث در مورد مسائل مرتبط به آموزش و حرفه حسابداری کشورهای در حال توسعه پرداخته اند. در حالی که بعضی از این تحقیقات به مسائل عمومی آموزش حسابداری در تمام کشورهای در حال توسعه نظر دارند، تعدادی نیز به بررسی این موضوع در یک کشور یا منطقه خاص توجه نموده اند. " کمیته حسابداری در کشورهای در حال توسعه " انجمن حسابداران امریکا^{۱۸} با استفاده از پرسش نامه ای نظرات استادان دانشگاه ها و متخصصان حسابداری کشورهای در حال توسعه، مشکلات آموزش حسابداری و علت های آنها را جویا شد. جدول زیر پنج مسئله بسیار مهم و علت های مربوط را بر اساس نتایج این تحقیق نشان می دهد.

جدول شماره (۱)

مشکلات مهم آموزش حسابداری و علل آنها در کشورهای در حال توسعه

مشکلات بسیار مهم آموزش حسابداری	علل اصلی
۱- نارسائی در منابع درسی تألیف شده به وسیله مؤلفین محلی	حسابداران دارای صلاحیت تألیف منابع درسی، در حد زیادی به امور دیگری مشغول هستند.
۲- نارسائی در تدریس موضوعات حسابداری در سطح دانشگاه	استادان حسابداری اغلب مشاغل غیر آموزشی در شرکت های خصوصی، سازمان های دولتی و عمومی برای تأمین کمبود درآمد خود دارند و وقت کافی برای آماده شدن برای تدریس را ندارند.
۳- کمبود استادان صاحب صلاحیت در سطح دانشگاه	کمبود عمومی حسابداران و استادان صاحب صلاحیت برای تدریس وجود دارد. تدریس دانشگاهی از نظر مالی جالب توجه نیست لذا موجب بی میلی تعداد زیادی افراد دارای صلاحیت به تدریس می گردد.
۴- کمبود فرصت های مناسب شغلی برای استادان و متخصصان حرفه حسابداری	ندارد
۵- کمبود دانش کافی حسابداری مدیران فعلی و آینده	معلومات حسابداری مهندسان و متخصصان علوم که در پست های مدیریت قرار می گیرند محدود است و یا اصولاً در تعلیمات خود با حسابداری آشنا نشده اند.

در راستای بررسی مسائل و مشکلات آموزش حسابداری در مناطق در حال توسعه، آنتوان مسائل و مشکلات حسابداری کشورهای افریقائی و آسیائی از جمله ایران را مورد بررسی قرار داد و نتیجه گرفت که آموزش حسابداری در این کشورها به طور کلی دارای تنگناهای زیر می باشد^{۱۹}.

۱- تأکید زیاد بر حسابداری مالی و حسابرسی و تدریس موضوعات قدیمی متون خارجی

- ۲- تدریس به صورت سخنرانی و عدم استفاده از بررسی "موارد خاص"
 - ۳- عدم توجه کافی به محیط اقتصادی و مدیریتی و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی
- نتایج تحقیق "کمیته بین المللی عملیات و آموزش حسابداری" انجمن حسابداران امریکا در مورد آموزش حسابداری کشورهای جهان سوم به طور کلی، و در پنج کشور در حال توسعه به طور خاص بشرح زیر انتشار یافته است.^{۲۰}
۱. حسابداری هنوز به صورت یک فن تدریس می شود، نه یک موضوع علمی.
 ۲. رشته های خاصی از حسابداری مانند حسابداری کشاورزی، حسابداری عملیات بانکی و حسابداری توسعه صنعتی در حالی که مورد نیاز زیاد می باشند مطلقاً تدریس نمی شوند.
 ۳. توجه به حسابرسی عملیاتی و مدیریتی محدود می باشد.
 ۴. به طور کلی میدانی برای انتشارات وجود ندارند.
 ۵. کیفیت علمی مدرسان حسابداری نازل است و سطح حقوق آنها نیز پایین است.
 ۶. وسائل کمک آموزشی از قبیل متون، آزمایشگاه، پروژکتور ناکافی می باشد و بودجه کافی برای تهیه این وسائل کم است.
 ۷. به برپائی کارگاههای آموزشی برای مدرسان رشته حسابداری، متخصصان حرفه ای و دانشجویان توجه نمی شود.
 ۸. آموزش حسابداری فاقد محتوای غنی و انگیزه لازم می باشد.
 ۹. دولتها علاقه کمی به توسعه آموزش حسابداری و ارتقاء کیفی حرفه حسابداری دارند
 ۱۰. مؤسسات آموزشی به همکاری با سازمانهای دولتی برای تربیت تعداد کافی حسابداران و ارتقاء کیفی توانائی های آموزشی آنان تمایل نشان نمی دهند.

۶. راهبردهای ارتقاء کیفی آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه

در راستای بررسی مشکلات آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه، تحقیقات زیادی با هدف تهیه راهبردهای اساسی به منظور فائق آمدن بر این مشکلات انجام پذیرفته است. هدف همه این تحقیقات بررسی راه های ارتقاء کیفی و تطبیق نظام آموزش حسابداری با شرایط فرهنگی و اقتصادی کشورهای در حال توسعه به منظور رفع نیاز نیروی انسانی کارآمد بوده است. این تحقیقات از نقطه نظر اهداف و وسعت به دو گروه تقسیم می شوند. گروه اول تحقیقاتی که به بررسی راههای رفع تنگناها و ارائه پیشنهادات اصلاحی در کلیه کشورهای در حال توسعه به طور عام معطوف است و گروه دوم پژوهش هایی که به یک کشور یا یک منطقه خاص مربوط می شود.

اولین طرح جامع پیشنهادی برای ارتقاء کیفی آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه به وسیله اسکات ارائه شده است. البته در این طرح عناوین و سر فصل دروس پیشنهاد نشده است. ابتکار این طرح آموزشی در پیشنهاد تدریس دروس عمومی به اندازه کافی به منظور آشنائی دانشجویان حسابداری با محیط اجتماعی- اقتصادی جامعه خود می باشد.^{۲۱}

دومین طرح جامع پیشنهادی به وسیله " کمیته جهانی عملیات آموزش حسابداری " انجمن حسابداران امریکا ارائه شده است. این طرح که به حسابداری توسعه اقتصادی^{۲۲} معروف شد، حاکی از به کارگیری نظام جاری حسابداری، ساز و کارها، روشها و اطلاعات آن برای ارتقاء کیفی طرح های توسعه اقتصادی در درون یک جامعه می باشد. موضوع اصلی این طرح گردآوری و هماهنگی تمام اطلاعات در شاخه های مختلف حسابداری برای کمک مؤثر به تصمیم گیری های اقتصادی در سطح خرد و کلان می باشد.

تیپ گوس بررسی انتقاد آمیزی از طرح های بالا به عمل آورد. وی به این نتیجه رسید که هر دو طرح به علت این که هدف اصلی حسابداری را توسعه اقتصادی قرار داده اند دچار کمبود می باشند که این هدف از نقطه نظر برنامه ریزی کوتاه بینی به شمار می آید. او اضافه می نماید که اجرای این طرح ها برای حسابداران امکان بدست آوردن موقعیت حرفه ای قابل قیاس با سایر حرفه ها را ایجاد نمی کنند و در نتیجه افراد شایسته به آموزش این رشته روی نمی آورند.^{۲۳} علیرغم انتقاد های وارده بر طرح های مذکور، تیپ گوس هر دو طرح را قدمهای اولیه بسیار مثبت برای ارتقاء کیفی آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه می داند. وی طرح جدیدی برای ارتقاء کیفی آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه ارائه نمود که به " نظام آموزش دو مرحله ای "^{۲۴} معروف گشت. این نظام دارای سه هدف: (۱) ارتقاء کیفی آموزش حسابداری به طور کلی، (۲) تربیت نیروی انسانی برای توسعه اقتصادی و (۳) توسعه حرفه حسابداری در کشورهای در حال توسعه می باشد. طرح تیپ گوس بر اساس چهار موضوع زیر پایه ریزی شده است.

۱- توسعه اقتصادی در هر کشوری در اثر توجه و هماهنگی کوشش های تمام نهادهای اجتماعی آن کشور به دست می آید و حسابداری بدون توجه به نقش آن فقط یکی از این نهادهای اجتماعی می باشد.

۲- حرفه حسابداری در کشورهای در حال توسعه بدون توجه به سطح پیچیدگی آن دارای اهداف بسیار بالاتر از توسعه اقتصادی می باشد. لذا نباید توسعه حرفه حسابداری کشورهای در حال توسعه را محدود به توسعه اجتماعی- اقتصادی جامعه نمود.

- ۳- به علت رابطه وابستگی داخلی بین آموزش حسابداری و حرفه حسابداری، هر برنامه ای برای ارتقاء کیفی حسابداری در کشورهای در حال توسعه باید کوشش برای ارتقاء کیفی هر دو بخش از حسابداری (آموزش و حرفه) بنماید.
- ۴- هر شکلی از کمک در زمان حال یا آینده، باید بر پایه و در جهت خدمت به سه مطلب بالا ارائه شوند.^{۲۵}

"نظام آموزش دو مرحله ای" از دو دوره کاملاً مجزا از هم تشکیل می شود. اولین دوره آن که مدت آن دو تا سه سال است و تیپ گوس آن را دوره پیش نیاز شغلی^{۲۶} نامیده است. در این دوره تدریس دروسی مانند حسابداری مالی و صنعتی مقدماتی پیش بینی شده است که دانشجویان را با مهارت های اولیه حسابداری، مورد لزوم در کشورهای در حال توسعه آشنا می نماید. دومین دوره که دو تا سه سال دیگر ادامه می یابد، به دانشجویان علاوه بر مطالعه دروس حسابداری، فرصت اشتغال به کار عملی حسابداری نیز داده می شود.

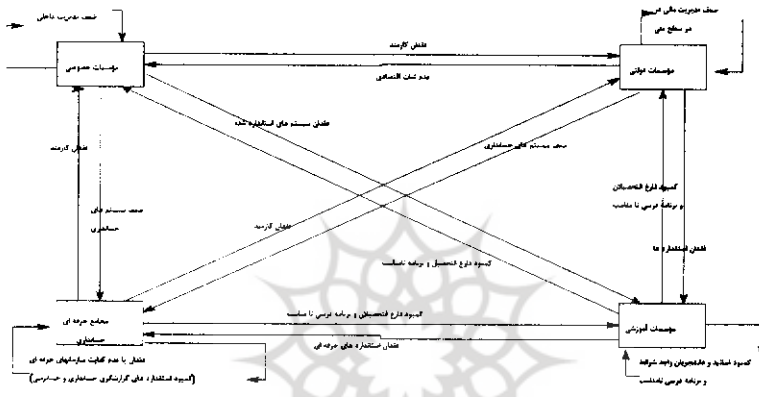
هالزر و چندلر آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه را از دیدگاه "نگرش سیستمی مورد بررسی قرار دادند. این دو محقق بیان نمودند که "نهاد حسابداری"^{۲۷} به عنوان یک نظام پیچیده دارای وظائفی در مؤسسات خصوصی، سازمانهای دولتی، مجامع حرفه ای حسابداری و مؤسسات آموزشی حسابداری می باشد و حسابداری به عنوان یک نظام با همه آنها ارتباط تنگاتنگ دو طرفه دارد.^{۲۸} آنها کمبود نیروی کارآمد و عدم تناسب برنامه های درسی را دو مانع مهم اعتلای آموزش حسابداری در جوامع در حال توسعه تشخیص دادند. ها لزر و چندلر بررسی و تجزیه و تحلیل سیستمی را راه حل مرتفع نمودن مشکل دانسته اند. دانشمندان یاد شده اعتقاد دارند که جوامع در حال توسعه با دو مشکل اساسی (۱) کمبود کارمندان با صلاحیت و (۲) ضعف نظام های حسابداری روبرو هستند. آنها عقیده دارند که مشکل کمبود کارمندان با صلاحیت ریشه در آموزش حسابداری دارد. افزایش تعداد فارغ التحصیلان حسابداری نه تنها به طور مستقیم نیاز مؤسسات دولتی و خصوصی را رفع نمی نماید بلکه به طور غیر مستقیم رقابت بین این نهادها را از بین می برد. ولی مشکل نظام های حسابداری به سادگی مسئله کمبود کارمندان با صلاحیت قابل حل نیست. نمودار (۱) نگرش سیستمی به نهاد حسابداری و ارتباط آن با سایر نهادها را نشان می دهد.

همان گونه که در نمودار (۱) نشان داده شده است ضعف نظام های حسابداری به طور غیر مستقیم بر عدم اطمینان اقتصادی و نارسائی در کنترل مدیریتی مؤثر واقع می شود. تأکید این نویسندگان بر این است که فارغ التحصیلان حسابداری کشورهای در حال توسعه باید حسابداری کشور خود را فرا گیرند نه حسابداری کشورهای توسعه یافته را تا بتوانند آموخته های خود را در محیط های محلی به کار گیرند. لذا محتوای آموزش و مهارتهای

فارغ التحصیلان حسابداری این کشورها باید عوض شود. هالزر و چندلر استفاده از مطالعه موردی^{۲۹} را در تدریس ضروری می دانند و برای مشاغل ساده حسابداری و دفترداری در کشورهای در حال توسعه دوره خاصی را پیشنهاد می کنند. این نویسندگان کارآموزی را برای تمام سطوح آموزش حسابداری لازم می دانند. در ارائه کارآموزی دانشجویان همکاری مؤسسات و سازمانهای دولتی و خصوصی را تعیین کننده به حساب می آورند.

نمودار ۱

نگرش سیستمی به نهاد های حسابداری در کشورهای در حال توسعه



B

توضیح: A ← C مجموعه A مشکل B را برای مجموعه C ایجاد می نماید.

بريستون و والاس تجربه منحصر به فرد کشور تانزانیا در ارتقاء کیفی نظام آموزش حسابداری آن کشور را مورد مطالعه قرار دادند. این محققان معتقدند که تانزانیا برآورد نیازهای اطلاعات مالی را کلید حل مشکلات خود دانسته است. اگر چه تانزانیا از کمک های خارجی استفاده کرده است ولی مسؤلان طراحی نظام آموزش حسابداری آن کشور به دریافت کمک های مشاوره ای ضروری برای طراحی نظام آموزش حسابداری اکتفا کرده اند.^{۳۰}

فکر ارتقاء کیفی آموزش حسابداری بعد از ۱۹۹۰ توجه بیشتری به خود جلب نموده است. والاس و بریستون سه راه حل یا نحوه برخورد به این موضوع پیشنهاد نموده اند که این راه حل ها عبارتند از: (۱) رویکرد وابستگی^{۳۱} (۲) رویکرد متکی به خود (بدون کمک خارجی)^{۳۲} و (۳) رویکرد متکی به خود (با کمک خارجی).^{۳۳} آنها عقیده دارند که 'رویکرد وابستگی' راه انتقال تکنولوژی آموزش و حرفه حسابداری را بدون در نظر گرفتن ارتباط آن با شرایط جامعه انتقال گیرنده هموار می کند.^{۳۴} این نویسندگان 'رویکرد متکی به خود (بدون کمک خارجی)' را به علت عدم وجود انگیزه کافی و اعتماد به نفس در رهبران جوامع در حال توسعه در این کشورها قابل اجرا نمی دانند. ولی سومین راه حل یعنی 'رویکرد متکی به خود (با کمک

خارجی) را راه حل بینابین و مناسبی می دانند. در نتیجه توصیه می نمایند که کشورهای در حال توسعه باید قدمهای اساسی برای ارائه و اجرای راه حل سوم بردارند. والاس و بریستون برای اجرای این امر پیشنهاد می کنند که تحقیقات جهانی به منظور شناخت تنگناهای آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه باید به عمل آید تا نیازها و قابلیت های این کشورها به منظور بهره گیری از کمک خارجی در امر آموزش حسابداری مشخص شود. آنها همچنین پیشنهاد تشکیل مراکز منطقه ای برای هماهنگی برگزاری مرتب و دوره ای سمینارها و کارگاههای آموزشی به منظور ارتقاء کیفی آموزش حسابداری را نموده اند. به نظر این دو نفر راه افزایش کیفیت آموزش حسابداری در این کشورها تهیه منابع مالی کافی برای دانشجویان مستعد جهت ادامه تحصیل تا سطح دکتری و تحقیق در مسائل، مشکلات و تنگناهای مربوط به اعتلای آموزش حسابداری در جوامع خودشان می باشد.^{۳۵}

محققانی چون مارکل^{۳۶}، شعیب^{۳۷}، چادرتون^{۳۸}، ریورا^{۳۹}، جوچائو، وایت و هاپکینز^{۴۰}، والاس و پندلبری^{۴۱} و نادزینگ^{۴۲} در دهه های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ در تحقیقات خود موضوع آموزش حسابداری را در یک منطقه یا کشور خاص مورد توجه قرار داده اند. بیشتر این محققان عقیده دارند که حسابداری این جوامع با نیازها و شرائط اقتصادی آنها سازگار نمی باشد. پیشنهادات ارائه شده به وسیله محققان را می توان در چهار موضوع زیر خلاصه نمود:

۱) افزایش کیفیت برنامه درسی حسابداری و اعتلای آموزش حسابداری

۲) افزایش کیفیت روشهای تدریس دروس حسابداری

۳) ارتقاء کیفی و افزایش کمی استادان حسابداری

۴) توسعه دوره های تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد) حسابداری

دانشمندانی چون آگامی و الکفاجی^{۴۳}، بیدن و یاواس^{۴۴}، کوتایی شات^{۴۵}، مین، سونگ و کیم^{۴۶}، و بانرجی^{۴۷} تحقیقات جالبی در مورد آموزش حسابداری و راههای اعتلای آن در کشورهای متبوع خود انجام داده اند. اکتاپورن، نوین و عبدالحمیدی^{۴۸} راهبردهای افزایش آموزش حسابداری کشور تایلند را بر اساس نظرات استادان حسابداری و متخصصین حرفه ای حسابداری در کشور تایلند مورد ارزیابی قرار دادند.

بسیاری از این اندیشمندان عقیده دارند که برنامه درسی موضوع تعیین کننده ای در آموزش حسابداری در تمام سطوح میباشد و افزایش کیفیت فعالیتهای حرفه ای حسابداری در هر کشوری در نتیجه اعتلای آن می باشد. لذا توصیه اساسی این نویسندگان این است که دانشگاههای کشورهای در حال توسعه باید بر پایه ارزش های فرهنگی، نیازهای اقتصادی- اجتماعی خود برنامه درسی حسابداری را تهیه کنند و به اجرا بگذارند.

از طرف دیگر بسیاری از نویسندگان از روش تدریس به صورت سخنرانی انتقاد کرده اند و پیشنهاد می کنند که از روش هائی استفاده شود که دانشجویان را قادر به تصمیم گیری، تجزیه و تحلیل در حل مشکلات نماید. در تدریس دروس حسابداری باید از روش بررسی موارد خاص با استفاده از مثالهای واقعی مؤسسات تجاری محلی استفاده شود. بحث و انجام پروژه های کوتاه از روشهای اساسی و مناسب تدریس حسابداری در کشورهای در حال توسعه به حساب می آیند.

بعضی از تحقیقات در مورد آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه به مسائلی از قبیل عدم کفایت حقوق اساتید حسابداری اشاره نموده اند. این محققان بیان می دارند که استادان حسابداری این کشورها اغلب برای رفع مشکلات مالی خود به فعالیت های جنبی می پردازند. در نتیجه وقت کمتری به تدریس، تحقیق و شرکت در برنامه ریزی اعتلای تدریس و تحصیلات تکمیلی اختصاص می دهند. نتایج تحقیقات اگامی و الکفاجی^{۴۹} در مورد شش کشور عربی: مصر، عربستان سعودی، اردن، لیبی، عراق و کویت، خود مبین این ادعا است. در پایان این بحث باید گفت که تحقیقاتی که به مسئله نظام آموزش حسابداری برای عموم کشور های در حال توسعه پرداخته اند از وجود تفاوت های فرهنگی بین جوامع غافل مانده اند. در مقابل نظام های آموزش حسابداری که برای کشور خاصی طراحی و اجرا شده اند از نظر توجه به ابعاد فرهنگی و اقتصادی آن کشور از مزیت های ویژه ای برخوردارند.

۷. تحقیقات در زمینه آموزش حسابداری ایران

در سال ۱۹۹۲ کنفرانس آموزش حسابداری برای قرن ۲۱ در امریکا برگزار گردید. در این کنفرانس مقالات متعددی در موضوع اعتلای آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه به طور کلی و ارتقاء کیفی برنامه درسی به طور خاص ارائه گردید. در این کنفرانس نوین و ثقفی عوامل مؤثر بر اعتلای کیفیت آموزش حسابداری ایران را که از طریق پرسشنامه و مصاحبه با استادان دانشگاهها و صاحب نظران حسابداری ایران مورد بررسی قرار داده بودند، ارائه کردند. نتایج تحقیقات این دو محقق نشان می دهد که سه عامل دارای بیشترین درجه اهمیت می باشند^{۵۰}:

(۱) افزایش برنامه و مواد درسی حسابداری در دانشگاهها

(۲) ایجاد دوره های کار آموزی برای دانشجویان در حین تحصیل

(۳) آموزش و تحصیلات عالی برای استادان داخلی حسابداری

این محققان بر اساس یافته های تحقیق خود پیشنهاد می کنند که به دانشجویان دوره دکتری حسابداری باید آموخته شود که روش های حسابداری و حسابرسی معمول در

کشورهای پیشرفته لزوماً و به طور کامل با شرائط اقتصادی - اجتماعی ایران قابل انطباق نمی باشند. از طرف دیگر آنها عقیده دارند که باید کوشش شود نظام آموزش حسابداری سازگار با شرائط تجاری و اقتصادی ایران طراحی گردد. این محققان ترجمه کتاب های حسابداری و حسابرسی را بدون تطبیق مطالب آنها با نیازهای جامعه مفید نمی دانند.^{۵۱} تشریک مساعی بین استادان و متخصصان حسابداری را برای گسترش برنامه های حسابداری ایران توصیه می نمایند. مسئولین آموزش حسابداری ایران باید به تأسیس انجمن حسابداری ایران (با سه بخش اصلی یعنی، بخش استانداردها، بخش امتحانات و گواهی نامه ها و بخش آموزشی) همت گمارند.^{۵۲}

گزارش میزگرد آموزش حسابداری ایران در سال ۱۳۷۰ را می توان کوششی به حساب آورد که مشکلات آموزش حسابداری یک کشور خاص (در این مورد ایران) را مورد بررسی قرار داده است. استادان حسابداری دانشگاهها، متخصصان و دانشجویان شرکت کننده در میزگرد مهمترین مسائل و مشکلات آموزش حسابداری ایران را یعنی (۱) کمبود استادان واجد شرائط (۲) پائین بودن سطح علمی دانشجویان ورودی رشته حسابداری (۳) کمبود کتاب های درسی حسابداری به زبان فارسی و (۴) نقص برنامه آموزش حسابداری مورد بحث قرار داده اند.^{۵۳} در این میزگرد پیشنهاد شد که باید اقدامات سازمان یافته ای به منظور برقراری دوره های کارآموزی برای دانشجویان حسابداری و تدوین برنامه آموزش حسابداری با مشارکت افراد خبره انجام گیرد. در این میزگرد بر اضافه نمودن درس کامپیوتر به برنامه آموزش حسابداری و تطبیق محتوای برنامه آموزش حسابداری با شرائط کشور و کنار گذاشتن "دانش وارداتی" تأکید شده است.^{۵۴}

خدادوست^{۵۵} مسائل و مشکلات آموزش حسابداری ایران قبل از انقلاب اسلامی را مورد بررسی قرار داده است. مسائل و مشکلات آموزش حسابداری ایران در آن سالها کم و بیش مانند سایر کشورهای در حال توسعه بوده است. نورووش به ارزیابی اهمیت نسبی دروس برنامه درسی کارشناسی حسابداری بعد از انقلاب فرهنگی پرداخته است. نتایج تحقیق پرسشنامه ای وی حاکی از اتفاق نظر استادان و متخصصان در مورد اهمیت دروس و عدم توافق آنها در باب توانایی برنامه آموزشی حسابداری دانشگاه ها در ارائه دانش نظری به دانشجویان می باشد. در این تحقیق نشان داده شده است که استادان و متخصصان اهمیت بیشتری برای دروس حسابداری مدیریتی نسبت به دروس حسابداری مالی، حسابرسی و حسابداری مالیاتی قائل شده اند. تحقیق نورووش نشان می دهد که "استادان حسابداری از صلاحیت علمی لازم و کافی برخوردار نیستند و دانشجویان ممتاز واجد شرایط جذب این رشته نمی شوند". نورووش همچنین اظهار می دارد که، پاسخ دهندگان برای دروس نظام های پایه در حسابداری، نظامهای

حسابداری در صنایع مختلف، نظام های اطلاعاتی حسابداری، حسابرسی عملیاتی، حسابداری درآمد ملی، حسابداری مالیات بردرآمد، حسابداری صندوق های بازنشستگی و حسابداری و مدیریت مالی در مؤسسات دولتی و غیر انتفاعی اهمیت قابل شده اند.^{۵۶}

تحقیق در زمینه بررسی مشکلات و ارائه راهبرد های اساسی نظام آموزش حسابداری ایران بسیار اندک است. ولی از همین تحقیقات معلوم می شود که آموزش حسابداری ایران نیز مانند خیلی از کشورهای در حال توسعه تقلیدی است و نیاز به مطالعه عمیق علمی دارد تا با ابعاد فرهنگی و اقتصادی کشور هر چه بیشتر تطبیق داده شود و زمینه تربیت دانش آموختگان کارآمد که قادر به همکاری مؤثر در اجرا و تحلیل نتایج برنامه های توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور باشند فراهم آید.

۸. نتیجه گیری

بررسی پژوهش های منتشر شده در آموزش و حرفه حسابداری کشورهای در حال توسعه در دهه ۱۹۶۰ نشان می دهد که در آن سالها توجه محققان بیشتر به نقش حسابداری در فراهم آوردن اطلاعات مالی برای تجزیه و تحلیل برنامه های توسعه اقتصادی معطوف بوده و کاستی های نظام های مالی این کشورها را تبیین نموده اند. در سالهای بعد انتقال تکنولوژی آموزش حسابداری از جهان توسعه یافته به در حال توسعه به عنوان تنها راه فائق آمدن بر عدم توانائی تهیه و ارائه اطلاعات مالی به موقع، قابل اطمینان و صحیح شناخته شده است. با ظاهر شدن آثار زیانبار سیاست انتقال تکنولوژی، این سیاست از جهت عدم سازگاری آن با شرایط اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی جوامع در حال توسعه مورد انتقاد قرار گرفته است. در نتیجه الگوهای چندی از جمله "نظام آموزش دو مرحله ای" به منظور ارتقاء کیفی آموزش حسابداری این جوامع طراحی شده اند. امروزه اعتقاد بر این است که حل مشکل کمبود اطلاعات مالی لازم برای تجزیه و تحلیل طرح های توسعه اقتصادی در کشورهای در حال توسعه در گرو ارتقاء کیفی و کمی آموزش حسابداری می باشد این کشورها باید مسائل و مشکلات آموزش و حرفه حسابداری خاص خود را شناسائی و به کمک متخصصان داخلی راه حل مناسبی طراحی و به اجرا درآورند.

منابع و یادداشت ها

1. Enthoven, A. J. H. *Economic Development and Accountancy. The Journal of Accountancy*, August 1965, p. 3.

2. Enthoven, A. J. H. *Accounting and Development Programming. The International Journal of Accounting Education and Research*. 3, 1967, p. 190.
3. Engelman, K. *Accounting Problems in Developing Countries. The Journal of Accountancy*. January 1962, pp. 53- 56.
4. Lowe, H. D. *Accounting Aid for Developing Countries. The Accounting Review*. April 1967, pp. 356 - 360.
5. Brookner, L. and Heilman, E. *Technical Assistance in Accounting in Turkey. The Accounting Review*. January 1960, pp. 33 - 36.
6. Salas, C. A. *Accounting Education and Practice in Spanish Latin America. The International Journal of Accounting Education and Research*. 3, 1, Fall 1967, pp. 67 - 85.
7. Enthoven, A. J. H. *U.S. Accounting and the Third World: More Needs to be Done to Improve Accounting Systems and Practice in Developing Countries. Journal of Accountancy*. June 1983, pp. 110-118.
8. Seidler, L.J. *The Function of Accounting in Economic Development: Turkey as a Case Study*. London: Frederick A. Praeger, 1967.
9. Muller, G. G. *Practicing Education Imperialism. CA Magazine*. November 1988, pp. 79-83.
10. Perera, M. H. B. *Accounting in Developing Countries: Case for Localised Uniformity. British Accounting Review*. 1989, pp. 141 - 158.
۱۱. ر ک منبع شماره ۸، ص ۲۴۱.
۱۲. ر ک منبع شماره ۹، ص ۸۰.
۱۳. ر ک منبع شماره ۹، ص ۷۹.
14. Hove, M. R. *Accounting Practice in Developing Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies. International Journal of Accounting Education and Research*. 22, 1, 1986, pp. 98- 99.
۱۵. منبع شماره ۱۰، ص ۸۰.
16. Gray, S. J. *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally. ABACUS*. 24, 1, 1988, pp. 1 - 15.
17. Baydcun, N. and Willett, R. *Cultural Relevance to Developing Countries. ABACUS*. 31, 1, 1995, pp. 67-92.

18. American Accounting Association. *Report of the Committee on Accounting in Developing Countries 1973-1975. Accounting Review (Supplemental 1976)*. 1976, pp. 198-212.
19. Enthoven, J. H. *Accounting Systems in Third World Economics*. Amsterdam: North-Holland Publishing Company. 1977.
20. American Accounting Association, The Committee on International Accounting Operation and Education 1976-1978, *Accounting Education and the Third World*. Sarasota: International Accounting Section AAA. 1978.
21. Scott, G. M. *Accounting and Developing Nations*. Seattle: University of Washington Graduate School of Business Administration. 1970, p.149.
22. Economic Development Accounting (EDA)
23. Tipgos, M. A. *A Comprehensive Model for Improving Accounting Education in Developing Countries*. in Most, K. S., (ed). *Advances in International Accounting*. London: Jal Press. Inc. 1, 1987, pp. 383-404.
24. Two-Tiered Education System (TES)
۲۵. رک منبع شماره ۲۳، صص ۳۹۱-۳۹۲.
26. Paraprofessional
27. Accounting Establishment
28. Holzer, H. P. and Chandler, J. S. *A System Approach to Accounting in Developing Countries. Management International Review*. 1981, pp. 23-32.
۲۹. رک منبع شماره ۲۸، ص ۲۸. *رساله علم انسانی*
30. Briston, R. J, and Wallace, R. S. O. *Accounting Education and Corporate Disclosure Regulations in Tanzania*. In Wallace, R. S. O. Samuels, J. M., and Briston, R.J.(eds). *Research in Third World Accounting*. 1, London: Jal Press. 1990, p. 207.
31. Dependency Approach
32. Self - Reliance without Foreign Assistance
33. Self - Reliance with Foreign Assistance
34. Wallace, R. S. O. and Briston, R. J. *Improving the Accounting Infrastructure in Developing Countries*. In Wallace R. S. O. Samuels J. M. and Briston R. J. (eds). *Research in Third World Accounting*. London: Jal Press. 2, 1993, pp. 201-224.

36. Markell, W. *Development of Accounting Education and the Accounting Profession in Third World Countries: Botswana*. **The International Journal of Accounting Education and Research**. 214, 1, Fall 1985, pp. 99 - 106.
37. Shuaib, A. S. *Accounting Education in the Middle East: The case of Kuwait*. In Zimmerman, V. K. **The Recent Accounting and Economic Development in the Middle East**. Urbana: University of Illinois Press. 1985, pp. 213 - 242.
38. Chaderton, R. *The Education of Professional Accountants in the Barbados*. **Comparative International Accounting Standards**. 1990, pp. 175 - 192.
39. Rivera, J. M. *The Accounting Profession and Accounting Education in Panama: A survey*. **Comparative International Accounting Education and Standard**. 1990, pp. 175 - 192.
40. Juchau, R. White, M. and Hopkins, R. *Tertiary Education Strategies for Accounting in Developing Societies: Southwest Pacific as a Study*. **The International Journal of Accounting Education and Research**. 21, 2, 1986, pp. 145 - 160.
41. Wallace, R. S. O. and Pendlebury, M. *Needs of Accounting Education in Developing Countries: An African Case Study*. In Burns, J. O. and Needles, Jr. B. E. (eds). **Accounting Education for the 21st Century: the Global Challenges**. Sarasota: International Accounting Section AAA, 1994, pp. 149 - 160.
42. Ndzinge, S. *Aligning Accounting Education and Training to the Skills Needs in Developing Nations: The Case of SADCC*. In Burns, J. O. and Needles, Jr. B. E.(eds). **Accounting Education for the 21st Century: the Global Challenges**. Sarasota: International Accounting Section AAA. 1994, pp. 126 - 133.
43. Agami, A. M. and Alkafaji, Y. A. *Accounting Education in Selected Middle Eastern Countries*. **The International Journal of Accounting Education and Research**. Fall 1987, pp. 145-168.
44. Beedn, A. M. and Yavas, U. *Current Status of Accounting Education in Saudi Arabia*. **The International Journal of Accounting Education and Research**. Spring 1987, pp. 155 - 173.
45. Qtaishat, M. A. **Jordanian Accounting Practitioners'. Perceptions of Undergraduate Accounting Program Content**, University of Georgia, Unpublished Dissertation.

46. Min, H. K., Song, J. S. *Accounting Education in Korea: Current Trends and the Challenge for the Future. The International Journal of Accounting Education and Research*. 28, 1993. pp. 78 - 87.
47. Banerjee, B. *Accounting Education in the Perspective of Economic Development in India: In Retrospect and Prospect*. In Burns, J. O. and Needles, Jr. B. E. (eds). **Accounting Education for the 21st Century: the Global Challengers**. Sarasota: International Accounting Section AAA, 1994, pp. 73 - 80.
48. Akathaporn, P. Novin, A. M. and Abdolmohammadi, M. J. *Accounting Education and Practice in Thailand: Perceived Problems and Effectiveness of Enhancement Strategies. The International Journal of Accounting Education and Research*. 28, 1993. pp. 259 - 272.

۴۹. رک منبع شماره ۴۲.

۵۰. نوین، ع. تقفی، ع. ترجمه رویایی، ر. ن. *اعتلاء آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد: بررسی مورد ایران. بررسی های حسابداری ایران*. ۱۳۷۱، صص ۸۰-۹۰.

۵۱. رک منبع شماره ۵۰، ص ۸۷.

۵۲. رک منبع شماره ۵۰، ص ۸۸.

۵۳. شلیله، م. تهیه و تنظیم. *میزگرد آموزش حسابداری. حسابدار*. سال هفتم، شماره پنجم و ششم، ص ۸۵.

۵۴. رک منبع شماره ۵۳، صص ۹-۲۴.

55. Khodadoust Foroughi, T. T. **Private Industrial Development and Evolution and Change of Accounting Education and Profession in Iran**, Unpublished Ph.D Dissertation, The University of Oregon, 1975.

۵۶. نوروش، ا. *تحقیقی پیرامون تدوین برنامه درسی دوره کارشناسی رشته حسابداری مناسب برای نیاز های حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران*. پایان نامه دکتری، دانشگاه تهران، ۱۳۷۲، صص الف-ج.



شروہ شگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی