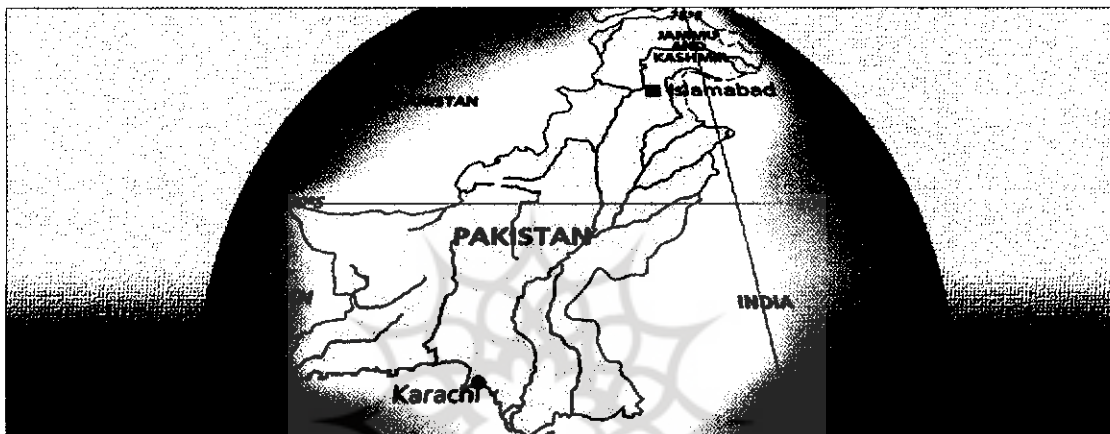


## عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری پاکستان



دکتر محسن خوش طینت  
 عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی  
 جواد شکرخواه  
 دانشجوی دکتری حسابداری

کردند و مشخص می شود که پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی به تنهایی منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی در آن کشور نشده است. همچنین تشریح می شود که اگرچه پاکستان به عنوان کشوری دارای قوانین عرفی طبقه بندی می شود ولی دارای اغلب نشانه های کشورهای مبتنی بر قوانین مدون نیز می باشد. مضافاً در یافتیم که فقدان حمایت از سرمایه گذاران (حفاظت از حقوق اقلیت، جلوگیری از معاملات براساس اطلاعات محرمانه)، عدم کارایی نظام های قضایی و سازوکارهای اجرایی ضعیف، عوامل حیاتی و مهمی هستند که بیشتر از عوامل فرهنگی به تشریح وضعیت حسابداری در کشور پاکستان کمک می کنند. این جنبه های حقوقی، محدودیت های اجرایی محیطی هستند که برانگیزه تهیه کنندگان گزارش های مالی تاثیر می گذارند. یافته های

چکیده

مروری بر تحقیقات اجرایی حسابداری بین المللی نشان می دهد که سطح توسعه اقتصادی، ماهیت واحدهای تجاری و رابطه آنها با ارائه دهندگان سرمایه، محدودیت های سیاسی و اقتصادی، ساختار قانونی (قوانین عرفی در مقابل قوانین مدون)، قوانین مالیاتی، سطح تورم و سطح آموزش، عوامل محیطی مهمی هستند که بر فرآیند حسابداری تاثیر می گذارند. در این نوشتار، رشد و توسعه حسابداری در کشور پاکستان و عوامل موثر در این تحول مورد مطالعه قرار می گیرد. براین اساس، تشریح می شود که سابقه مستعمراتی و بعدها نیز سازمان های بین المللی از قبیل بانک توسعه آسیایی و صندوق بین المللی پول نقش های مهمی را در شکل گیری حسابداری و نحوه گزارشگری مالی کشور پاکستان ایفا

صورت خاص مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

اقتصاد، سیاست و سیستم قانونی

تاریخچه سیاسی و اقتصادی پاکستان بسیار پرتلاطم بوده است. از زمان استقلال پاکستان، فشار نیروهای جدایی طلب منجر به از دست دادن نیمی از کشور (قبلاً به نام پاکستان غربی و اینک به نام بنگلادش) شده است. این کشور به طور متوالی دارای دولت نظامی بوده که پس از سرنگونی یا برکناری دولت‌های غیرنظامی، قدرت را در دست گرفته‌اند. در ۲۵ سال گذشته، ۶ دولت منتخب برکنار یا سرنگون شده‌اند. عدم اطمینان ناشی از این تغییر و تحولات پی‌درپی در محیط سیاسی و اقتصادی، تأثیرات منفی عمده‌ای بر اقتصاد، ساختار حاکمیت شرکتی و ماهیت فعالیت‌های تجاری و صنعتی پاکستان داشته است.

دهه ۱۹۶۰، دوره پرورش و توسعه صنایع جایگزین وارداتی با کنترل مستقیم و ارائه ضمانت‌های قانونی برای پروژه‌های صنعتی بود. چندین صنعت خانوادگی در موجی از تجارت‌های دارای ارزش افزوده کم و سرمایه بر (عمدتاً در صنایع نساجی)، پدیدار شد. رشد صنعتی ناشی از این صنایع خانوادگی عمدتاً به وسیله دولت در شکل ارائه تسهیلات در صدور مجوزات مربوطه، بالا رفتن نرخ ارز، حمایت تعرفه‌ای در واردات، اعطای یارانه‌های دولتی و حق تقدم در دسترسی به سرمایه و منابع صورت می‌گرفت. (White, 1974)

حمایت‌های خارجی نیز نقش مهمی در توسعه اقتصادی پاکستان داشتند. میزان وام‌ها و تضمین‌های خارجی در دهه ۶۰، دو برابر شده و از مبلغ ۸۴۲ میلیون دلار در دهه ۵۰ به حدود ۲/۴ میلیارد دلار در دهه ۶۰ رسیده است. کشور پاکستان در این سال‌ها، نرخ رشد صنعتی بالایی را نیز تجربه کرد و اکنون این دوران به عنوان دهه توسعه (۱۹۵۸-۶۸) شناخته می‌شود.

برای مثال، تولید ناخالص ملی (GNP) پاکستان که در سال ۱۹۶۴ در رقم ۳۱/۴۳۹ میلیون روپیه متوقف شده بود، در فاصله سال‌های ۱۹۶۷ تا ۱۹۶۸ به رقم ۴۸/۲۸۰ میلیون روپیه افزایش یافت. به عبارت دیگر، نرخ رشد تولید ناخالص ملی (GNP) طی سال‌های ۱۹۶۵ تا ۱۹۶۸ سالانه ۶ درصد بوده است. در طی این دوران، رشد عجیبی در بازده

این تحقیقات می‌تواند در سیاستگذاری کشورهای در حال توسعه برای بهبود سیستم گزارشگری مالی به کار رود.

مقدمه

پاکستان به عنوان یک قدرت هسته‌ای، در جنوب غربی آسیا در همسایگی کشورهای جمهوری اسلامی ایران، افغانستان، چین و هند واقع شده است. نوع حکومت کشور پاکستان جمهوری و پایتخت آن اسلام‌آباد است. مساحت این کشور ۸۰۳/۹۴۰ کیلو متر مربع، جمعیت آن در سال ۲۰۰۵، ۱۵۲/۵۳ میلیون نفر می‌باشد. زبان مردم پاکستان، اردو - پنجابی و دین رسمی، اسلام است. واحد پول این کشور روپیه پاکستان می‌باشد. سیستم حکومتی کشور پاکستان فدرال می‌باشد و از چهار ایالت تشکیل شده که هر کدام در امور داخلی خود مستقل می‌باشند و در امور دفاعی و امور خارجه تابع حکومت مرکزی هستند. قوه مقننه از دو مجلس ملی و مجلس سنا تشکیل شده است و در هر ایالت نیز مجلس ایالتی وجود دارد.

اقتصاد پاکستان به طور عمده کشاورزی است و اکثریت مردم آن یا کشاورز بوده و یا به نوعی در ارتباط با کشاورزی هستند. به طوری که بیش از ۵۰ درصد جمعیت پاکستان، کشاورز بوده و در اطراف رودها، به زراعت مشغولند. صنایع عمده پاکستان، صنایع غذایی و فلزی است. شبکه خبری آمریکا، سی‌ان‌ان<sup>۱</sup>، بازار سهام کراچی پاکستان را در سال ۲۰۰۲، به عنوان بهترین بازار بورس آسیا معرفی کرد که بازده سالانه آن بالغ بر ۱۱۲ درصد بود. اسلام عاملی است که بیش از همه در تحولات فرهنگی پاکستان موثر بوده و آن را از هند متمایز می‌نماید که در گذشته بخشی از آن بوده است.

مروری بر تحقیقات اجرایی حسابداری بین‌المللی (مولر<sup>۲</sup>، ۱۹۶۷، میکز و سوداگران<sup>۳</sup>، ۱۹۶۰؛ دوپینک و سالتر<sup>۴</sup>، ۱۹۹۵؛ جرنون و میک<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱) نشان می‌دهد که سطح توسعه اقتصادی، ماهیت واحدهای تجاری و رابطه آنها با ارائه‌دهندگان سرمایه، محدودیت‌های سیاسی و اقتصادی، ساختار قانونی (قوانین عرفی در مقابل قوانین مدون)، قوانین مالیاتی، سطح تورم و سطح آموزش عوامل محیطی مهمی هستند که بر فرآیند حسابداری تأثیر می‌گذارند. در این نوشتار، تأثیر این قبیل ویژگی‌های محیطی بر سیستم حسابداری کشورها به طور عام و کشور پاکستان به

شکلی توجیه‌ناپذیر تصویب می‌شد. (شهید - اور - رحمان ۱۹۹۸)<sup>۷</sup>. دولت برای تامین مالی پروژه‌های صنعتی بزرگ، از موسسات مالی توسعه از قبیل شرکت تامین مالی توسعه ملی (FDFC)<sup>۸</sup> استفاده کرد. پس از سرنگونی دولت در کودتای نظامی سال ۱۹۷۷، موسسات تامین مالی قبلی به ادامه فعالیت زیر نظر دولت ادامه دادند.

دهه ۱۹۸۰، به دلیل جنگ افغانستان، به عنوان دهه تاخیر در اجرای برنامه‌ها شناخته می‌شود که منجر به پناهنده شدن ۴ تا ۵ میلیون افغانی به پاکستان شد. و موجب ایجاد مشکلاتی از قبیل تزايد بیش از حد اسلحه و شیوع معامله داروهای غیرمجاز در پاکستان گردید. در همین ایام، پاکستان امتیازات اقتصادی زیادی را به شکل افزایش در حمایت‌های خارجی کسب کرد. این حمایت‌ها در قالب تضمین‌ها و وام‌های خارجی بود. برخی از این کمک‌ها در راستای تقویت بخش خصوصی مصرف شد که منجر به تمرکز ثروت در دست عده‌ای محدود و تقویت صنایع خاصی از جمله نساجی شد. اگرچه پاکستان از دهه ۱۹۵۰ از موسسات خارجی وام گرفته بود ولی اوج این کمک‌ها در دهه ۱۹۸۰ بود که رقم انباشته بدهی‌های خارجی کشور را به حدود ۱۵ میلیون دلار آمریکا رساند.

دهه ۱۹۹۰، به دلیل آزمون‌های چندگانه دموکراسی، بیشتر مورد توجه بوده است. در سال ۱۹۹۹ سه نخست‌وزیر منتخب از کار برکنار شدند. در همان زمان، کشور، شاهد توسعه بازار سرمایه و افزایش شرکت‌های پذیرفته شده در سه بازار عمده بورس اوراق بهادار کشور نیز بود. (به نمایشگر ۱ رجوع شود.)

همان‌گونه که در نمایشگر ۱ نشان داده شده است، تعداد شرکت‌های پذیرفته شده از ۳۱۴ شرکت به ۴۸۷ شرکت افزایش یافت. برخی از رویدادهای مهم دهه ۱۹۹۰ شامل عدم پرداخت وام‌های بسیاری به وسیله کارخانه‌داران با نفوذ و وابسته از طریق فشارهای سیاسی، تداوم حمایت‌های دولت از بخش‌های صنعتی عمومی و خصوصی ناکارآمد و فروپاشی شرکت‌های بزرگ از جمله بانک مهران<sup>۹</sup>، نساجی موهیب<sup>۱۰</sup> و شرکت تاج<sup>۱۱</sup> می‌باشد. این فروپاشی‌های دهشتناک، اعتماد مردم را به شکلی جدی نسبت به بازار سرمایه و همچنین نسبت به سازوکارهای نظارتی دولت خدشه‌دار کرد.

تمام بخش‌ها، به‌ویژه نساجی، کتان و شکر مشاهده شد. تعداد شرکت‌های تضامنی و سهامی خاص از ۳۸۵۳ شرکت در سال ۱۹۵۷-۵۸ به ۸۶۵۴ شرکت در سال‌های ۱۹۶۷-۶۸ رسید. تلاش‌های پاکستان برای بقا و توسعه چنان موفقیت‌آمیز بود که از این کشور به‌عنوان نمونه بارزی از سازندگی یک دولت و ملت، بعد از جنگ جهانی دوم یاد می‌شود. اما به عقیده برخی از منتقدین، این توسعه، زبان‌هایی نیز در برداشته است.

پاکستان به توسعه اقتصادی دست یافت ولی به بهای زبان‌های اجتماعی بسیار. تولید ناخالص ملی (GNP) به سرعت رشد کرد ولی درآمد و رفاه به طور متقارن توزیع نشد، بلکه فقیر، فقیرتر و ثروتمند روزبه‌روز ثروتمندتر شد. توسعه صنعتی، فوق‌العاده بود ولی قدرت اقتصادی در دستان گروه برگزیده‌ای متمرکز گردید. پس‌انداز ناخالص داخلی به عنوان نسبتی از تولید ناخالص ملی (GNP) به طور قابل ملاحظه‌ای رشد کرد ولی این مبالغ شامل سود توزیع نشده شرکت‌ها به علاوه ذخایر استهلاک بود و در واقع به عنوان واکنشی نسبت به محرک‌های مالی از جمله معافیت‌های مالیاتی برقرار شده بود<sup>۱۲</sup> (نقش بخش خصوصی در توسعه پاکستان، صفحات ۵۲ و ۵۳).

توسعه بازار سرمایه با توسعه بازار بورس اوراق بهادار کراچی و داکا (که بعداً بازار بورس اوراق بهادار بنگلادش نامیده شد) میسر شد. شرکت‌های محدود نگه‌داشته شده، باعث شد تا سرمایه‌گذاران جزء به دلیل ترس از پراکندگی مالکان، جرات سرمایه‌گذاری نداشته باشند. بنابراین معامله سهام در بورس اوراق بهادار، در واقع معاملات بین گروه‌های منتخب مردم را نشان می‌داد. در طول دهه ۱۹۷۰، به دنبال زیان نیمه‌غربی کشور، شوک عمده‌ای بر علیه بی‌عدالتی ایجاد شده توسط سیاست‌های اقتصادی متمایل به بازار در دهه ۱۹۶۰ ایجاد شد. همین عوامل باعث شد تا دولت ز.ا. بوتو<sup>۱۳</sup> به دلیل به کارگیری ترفندهای سیاسی از قبیل هدایت موجی از ملی‌شدن، فرستادن گروه‌های صنعتی به دوره فعالیت کم و یا حتی عدم فعالیت، انتخاب گردد.

ملی‌شدن بانک‌های تجاری در سال ۱۹۷۴، فصل دیگری را در سیاست‌های حمایتی آغاز کرد وام‌های صنعتی برای گروه‌های سیاسی یا اقلیت‌های نزدیک بدون توجه به دوراندیشی اقتصادی یا تصمیم‌گیری منطقی و صرفاً به

نمایشگر ۱- تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس کراچی

سال	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده	سرمایه اسمی (میلیون روپیه)	ارزش بازار (میلیون روپیه)
۱۹۵۰	۱۵	۱۱۷/۳	—
۱۹۶۰	۸۱	۱۰۰۷/۷	۱,۸۷۱/۳
۱۹۷۰	۲۹۲	۲۸۶۳/۶	۵,۶۵۸/۱
۱۹۸۰	۳۱۴	۷۶۳۰/۲	۹۷۶۷/۳
۱۹۹۰	۳۸۷	۲۸,۰۵۶	۶۱,۷۵۰
۲۰۰۰	۷۶۲	۲۳۶,۳۵۸	۲۸۲,۷۳۰/۴
۲۰۰۶	۶۵۸	۲,۸۰۱,۱۸۲	۳۹۵,۹۶۸

اداره کردن امور مربوط به قوانین شرکت‌ها از سال ۱۹۸۱ به عهده اداره قانون شرکت‌ها (CLA)<sup>۱۶</sup> بود که پس از تشکیل کمیسیون بورس اوراق بهادار، این مسئولیت به کمیسیون مزبور محول شد. اداره قانون شرکت‌ها (CLA)، بخشی از وزارت مالیه (دارایی) دولت بود و به همین دلیل استقلال لازم را برای ایجاد ساختار قانونگذاری به منظور رشد و شکوفایی بخش مالی نداشت. اداره قانون شرکت‌ها، به دلیل ساختار بوروکراتیک دولتی، نمی‌توانست به طور موثر، در دستیابی به یک بخش مالی دارای شفافیت، افشای اطلاعات، اعتبار و صحت موفق باشد. گسترش سریع بازارهای سهام (افتتاح بازار بورس در اسلام آباد) در اوایل دهه ۱۹۹۰، نیاز به بدنه قانونگذار مستقل و دارای اختیارات کامل مدیریتی و عملیاتی را بیش از پیش آشکار کرد.

ظهور دولت هسته‌ای و پیامدهای آن

پاکستان در سال ۱۹۹۸ آزمایش‌های هسته‌ای را انجام داد که منجر به تحمیل تحریم‌ها و مجازات‌های مختلف بین‌المللی شد. حمایت‌های اقتصادی خارجی (همانگونه که در نمایشگر ۲ نشان داده شده از مبلغ ۱۰/۲ میلیون دلار آمریکا در طی سال‌های ۱۹۹۳ تا ۱۹۹۷، به ۷/۴ میلیون دلار آمریکا در طی سال‌های ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۱ کاهش پیدا کرد) و سرمایه‌گذاری‌های مستقیم خارجی نیز متوقف شد. در نتیجه شاخص‌های اقتصادی کشور به بدی گرایید.

کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان (SECP)<sup>۱۲</sup>

شتاب بدهی‌های خارجی و کاهش توانایی پاکستان در بازپرداخت اصل و فرع بدهی‌ها، موسسات اعتباری بین‌المللی از جمله آژانس‌های توسعه آسیایی (ADA)<sup>۱۳</sup> و صندوق بین‌المللی پول را در اتخاذ سیاست‌های پولی و مالی در قبال کشورها دچار مشکل کرد.

در همین راستا، و به عنوان بخشی از برنامه بانک توسعه آسیا (ADB)<sup>۱۴</sup> برای بهبود مقررات بازار سرمایه، کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان (SECP) در سال ۱۹۹۹، براساس قانون بورس اوراق بهادار سال ۱۹۹۷ و به منظور نظارت بر فعالیت شرکت‌ها و بازار سرمایه و تمام بازیگران عرصه مزبور تشکیل گردید. مسئولیت‌های کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان (SECP) براساس قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۹۷ به شرح زیر می‌باشد:

۱. مقررات‌گذاری جهت انتشار اوراق بهادار
۲. مقررات‌گذاری برای معامله سهام و سایر بازارهای اوراق بهادار
۳. نظارت بر اتاق‌های پایاپای و سپرده‌ها
۴. به ثبت رساندن کارگزاران و زیر مجموعه آنها
۵. مقررات‌گذاری برای طرح‌های سرمایه‌گذاری و صندوق‌ها
۶. پیشگیری از تقلب در بازار اوراق بهادار
۷. مقررات‌گذاری برای تحصیل سهام، ادغام / به دست آوردن اکثریت سهام<sup>۱۵</sup> شرکت‌ها

## نمایشگر ۲- حمایت‌های خارجی از کشور پاکستان

ارقام به میلیون دلار آمریکا			
سال	وام	هدایا	جمع
۱۹۵۱-۱۹۶۰	۱۹۲	۶۵۰	۸۴۲
۱۹۶۰-۱۹۶۵	۱۲۳۲	۱۱۶۲	۲۳۹۴
۱۹۶۵-۱۹۷۰	۲۳۲۴	۷۱۹	۳۰۴۳
۱۹۷۰-۱۹۷۸	۵۰۹۶	۶۳۴	۵۷۳۰
۱۹۷۵-۱۹۸۳	۴۴۱۸	۱۳۷۵	۵۷۹۳
۱۹۸۳-۱۹۸۸	۵۱۵۸	۲۰۲۵	۷۱۸۳
۱۹۸۸-۱۹۹۳	۹۵۴۰	۲۴۵۱	۱۲۰۸۱
۱۹۹۳-۱۹۹۷	۹۲۱۴	۱۰۰۸	۱۰۲۲۲

ناکارآمد بروز می‌کرد. هدف قانون حاکمیت شرکتی، نه تنها کشف این مشکلات است بلکه به دنبال افزایش اطمینان و بازیابی اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به عملکرد شرکت‌ها و تلقین آن است که از طریق شرکت و بازار بدهی امکان پس‌انداز، بیشتر می‌باشد.

متن نهایی پیشنهادی قانون حاکمیت شرکتی در تاریخ ۲۸ مارس ۲۰۰۲ به وسیله کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان (SECP) منتشر شد. این قانون در ضمن ورود به فهرست مقررات حاکم بر هر سه بازار بورس سهام کشور پاکستان، برای شرکت‌های پذیرفته شده

در بورس لازم الاجرا شد.

مولر (۱۹۶۸) معتقد بود که سطح توسعه اقتصادی، نوع اقتصاد و الگوهای رشد اقتصادی می‌تواند بر عملیات حسابداری هر کشور تاثیر بگذارد. دوپینک و سالتر (۱۹۹۵) نشان دادند که سطح توسعه اقتصادی بر نوع رویدادهای تجاری هر کشور تاثیر می‌گذارد و طبیعت اقتصاد هر کشور، رویدادهای متداول را تعیین می‌کند. براساس استدلال مشابه، می‌توان سیر تکامل نظام حسابداری پاکستان را به سه دوره توسعه اقتصادی، توجه به بخش خصوصی به عنوان عامل توسعه اقتصادی، ملی شدن و قانون‌زدایی / خصوصی سازی مرتبط دانست که این روابط در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

توسعه بخش خصوصی و حسابداری

نکته جالب و قابل توجه آنست که در طی دهه ۱۹۶۰ که (به دهه توسعه پاکستان مشهور شده است)، هیچ تغییری در الزامات گزارشگری مالی شرکت‌ها مشاهده نشد و به‌رغم سه برابر شدن تعداد شرکت‌های تجاری و افزایش آنها از ۳۰۰۰ شرکت به ۹۰۰۰ شرکت، الزامات گزارشگری منصفانه قبلی براساس قانون ۱۹۱۳ کماکان به قوت خود باقی ماند. ظهور گروه‌های تجاری خانوادگی در قالب شرکت‌ها و تمرکز زیاد ثروت عمومی در دست گروه‌های خاص، از ویژگی‌های آشکار این دوران بود. این نگرانی‌ها به

در طی این دوره تمام تلاش‌های دولت به جای تمرکز بر رشد اقتصادی، بر ایجاد ثبات و تثبیت شرایط متمرکز بود و این امر، باعث فروپاشی سرمایه‌گذاری و افزایش فقر و بیکاری شد. هزینه‌های سنگین دفاعی و بدهی‌های کلان، تاثیرات زیانبار مضاعفی را بر شاخص‌های عملکردی اجتماعی از قبیل نرخ باسوادی (که به ۳۸ درصد کاهش یافت)، نرخ رشد سریع جمعیت، (به طور متوسط در حدود ۲/۱ درصد بود) و بدتر شدن بهداشت عمومی وارد آورد.

قانون حاکمیت شرکتی

کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان، گام مهمی را در معرفی و پیشنهاد قانون حاکمیت شرکتی (CCG)<sup>۱۷</sup> برداشت که براساس آن، شرکت‌های پذیرفته شده ملزم به رعایت الگویی بودند که در سطح بین‌المللی به عنوان بهترین مورد شناخته شده بود. این قانون، برپایه ابتکار و نوآوری انجمن حسابداران خبره پاکستان (ICAP)<sup>۱۸</sup> در سال ۱۹۹۸ تهیه شده بود.

چالش‌های حاکمیت شرکتی در پاکستان، مشابه چالش‌های مزبور در سایر اقتصادهای نوظهور بود. این چالش‌ها، به شکل‌های قصور در بازپرداخت وام‌ها، فرار از پرداخت مالیات در مقیاس‌های بزرگ، عدم پرداخت سود سهام به سهامداران در طی دوره‌های طولانی و حمایت‌های مدیریتی و مالی دولتی از تعداد زیادی صنایع ضعیف و

دادن شرکت، دلایل منطقی آن را اعلام و همچنین نشانه‌های منطقی از سودآوری آتی ارائه کنند.

دوره ملی شدن صنایع و حسابداری

دهه ۱۹۷۰، مرحله دوم تاریخ سیاسی و اقتصادی پاکستان را تشکیل می‌دهد. در این دهه، تعدادی از واحدهای صنعتی بزرگ، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه، ملی شد تا از یک طرف خشم مردم از تسلط طولانی مدت گروه‌های خاص بر صنایع، فرو نشانده شود (وایت، ۱۹۷۴)<sup>۱۹</sup> و از طرف دیگر ذخایر عظیم ثروت نیز برای فرصت‌طلبی‌ها و استفاده‌های سیاسی، فراهم شود.

انتظار می‌رفت این تغییرات اساسی در سیستم سیاسی و اقتصادی، منجر به تغییرات عمده‌ای در نظام حسابداری پاکستان شود. این انتظار، براساس تجربه جمهوری خلق چین بود. انقلاب کمونیستی سال ۱۹۴۹ منجر به تسلط واحدهای تجاری دولتی و تغییرات اساسی در چشم‌انداز اقتصادی آن کشور و در نهایت تغییر نظام گزارشگری مالی و حسابداری کشور چین شد. (لیفورد ای. گراهام و چوین لی ۱۹۹۷)<sup>۲۰</sup> در مورد کشور چین، مجموعه‌ای از گزارش‌های استاندارد با تمرکز بر ترانزنامه (منابع و کاربرد آنها) برای نظام حسابداری ایجاد شد (لو، وانگ و انتون، ۱۹۸۸)<sup>۲۱</sup> به هر حال، در کشور پاکستان برخلاف کشور چین، به‌رغم ملی کردن بخش عمده‌ای از صنایع توسط دولت در اوایل و اواسط دهه ۱۹۷۰، چارچوب گزارشگری مالی کشور تغییر نیافت.

قانون‌زدایی، خصوصی‌سازی و حسابداری

موضوع وام‌های کلان گروه‌های سیاسی خاص در دولت‌های متوالی، که از سال ۱۹۷۰ باز پرداخت نشده بودند به عنوان یک موضوع مهم در اواخر دهه ۸۰ و اوایل دهه ۹۰ مطرح شد. براساس متمم اضافه شده به بخش ۲۳۶ قانون شرکت‌ها، در ۲۲ جولای ۱۹۹۹ هیئت مدیره شرکت‌ها، اکنون موظفند که به همراه گزارش سالیانه خود، اطلاعات مربوط به قصور در بازپرداخت وام‌ها - در صورت وجود - و دلایل آن را افشا کنند.

قوانین عرفی<sup>۲۲</sup> در مقابل قوانین مدون<sup>۲۳</sup>

مدت‌های طولانی است که نوشتارهای حسابداری

دلیل سهل‌انگاری‌ها و اتخاذ راهکارهای غلط برای رفع آنها بیشتر نیز می‌شد. فرارهای مالیاتی، عدم توزیع سود سهام و انتقال منابع و سودها، از یک شرکت به شرکت‌های وابسته دیگر در یک گروه و خرید و فروش‌های کالا و خدمات بین شرکتی، نمونه‌هایی از این قبیل پدیده‌های زیانبار می‌باشند. این وضعیت تا سال ۱۹۷۱ ادامه داشت تا این که در این سال با انتشار قوانین و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۹۷۱، الزامات افشای اطلاعات شرکت‌ها به نحو چشم‌گیری افزایش یافت. به نظر می‌رسد تدوین و تصویب قوانین جدید درباره افشای معاملات بین شرکت‌های وابسته به طور خاص، واکنشی در مورد پدیده‌های زیانبار پیش‌گفته بود.

همچنین بورس اوراق بهادار کراچی، بخشی را در قوانین جدید خود اضافه کرد که اساس آن اگر شرکتی در ۵ سال متوالی، سود نقدی اعلام نکند، سهام آن در لیست سیاه قرار گرفته و از معامله آن جلوگیری می‌شود. این بخش، در واقع، پاسخی به شکایت‌ها و اصرار سهامداران اقلیت بود و آغاز آن به دهه ۱۹۶۰ برمی‌گشت که مدیران شرکت‌های پر سود خانوادگی، از توزیع سود سهام در طول سالیان طولانی خودداری می‌کردند. سرانجام، طی سال بودجه‌ای ۱۹۹۸، به قوانین مالیات بردرآمد سال ۱۹۷۹ متممی اضافه شد که براساس آن، اگر سود انباشته یک شرکت از ۵۰ درصد سرمایه پرداخت شده آن بیشتر شود، مازاد بر آن به عنوان عایدی سال شرکت در نظر گرفته شده و به آن مالیات تعلق خواهد گرفت.

این تغییرات در الزامات افشای اطلاعات سال ۲۰۰۱ نیز تاثیر گذاشت. براساس آئین‌نامه حاکمیت شرکتی منتشر شده در این سال، گزارش هیئت مدیره شرکت‌ها باید حاوی دلایل توجیهی عدم اعلام سود سهام در سال مشخص باشد. نکات و نمونه‌های پیشگفته، به رویدادهایی اشاره می‌کند که در ابتدا بر قوانین حاکم بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، سپس در قوانین مالیاتی و در نهایت بر سیستم حسابداری تاثیر گذاشت.

الزام گزارشگری دیگری که به نظر می‌رسد در نتیجه رویدادهای دهه ۱۹۶۰ ایجاد شده، متممی است که در سال ۱۹۹۹ به بخش ۲۳۶، مربوط به گزارش هیئت مدیره اضافه شد و براساس آن مدیران موظف شدند در صورت زیان

بین‌المللی نفوذ سیستم قانونی خاصی (قوانین عرفی در مقابل قوانین مدون) را به عنوان متغیر تاثیرگذار مهم بر سیستم حسابداری کشورها شناسایی کرده‌اند. (فانتل<sup>۲۴</sup>، ۱۹۷۱، نوبز<sup>۲۵</sup> ۱۹۸۳، بری<sup>۲۶</sup>، ۱۹۸۷).

این نوشتارها دریافته‌اند که کشورهای مبتنی بر قوانین عرفی به ارائه منصفانه، شفافیت و افشای کامل تمایل دارند (الگوی این قبیل کشورها به الگوی آنگلو ساکسون<sup>۲۷</sup> معروف است). تدوین استاندارد در این کشورها به عهده بخش خصوصی است و بازار سرمایه آنها منبع اصلی تامین مالی شرکت‌ها می‌باشد.

از سوی دیگر، در کشورهای مبتنی بر قوانین مدون، بانک‌ها و دولت‌ها منبع عمده تامین مالی هستند و حسابداری مالی، ابزاری برای حفاظت از منافع اعتباردهندگان تلقی می‌شود (این الگو به الگوی اروپایی<sup>۲۸</sup> معروف است). گزارشگری مالی در این کشورها، بیشتر با قوانین مالیاتی هماهنگ شده و بنابراین یکی از ویژگی‌های این الگوی گزارشگری سطح پایین افشا می‌باشد. به علاوه، دولت‌ها نیز نقش عمده‌ای در تدوین استانداردها ایفا می‌کنند.

اخیراً لاپورتا و همکاران (۱۹۹۷، ۱۹۹۸ و ۲۰۰۰)<sup>۲۹</sup> اشاره کرده‌اند که نوع سیستم قانونی هر کشور، تمایل اصول حاکم بر نظام مالی آن کشور را تعیین می‌کند. به عبارت دیگر، چارچوب قانونی مبتنی بر قوانین عرفی، بر حقوق سهامداران تاکید می‌کند و در مقایسه با سیستم‌های مبتنی بر قوانین مدون، از نظام‌های حمایتی قوی‌تری برای حفاظت از حقوق سرمایه‌گذاران برخوردار است. این ارتباط، موجب توسعه بازارهای سرمایه به شکل قوی در کشورهای مبتنی بر قوانین عرفی و ضعف همین بازارها در کشورهای مبتنی بر قوانین مدون شده است. پیامد چنین امری، اهمیت بیشتر بدهی در کشورهای مبتنی بر قوانین مدون به عنوان منبع مهم تامین مالی می‌باشد.

کشور پاکستان، در واقع یک معما بوده و از پیچیدگی‌های خاصی برخوردار است. این کشور به طور عمومی به عنوان یک کشور مبتنی بر قوانین عرفی تلقی می‌شود که ناشی از سابقه استعماری انگلیس و انطباق سریع استانداردهای حسابداری بین‌المللی در آن کشور می‌باشد. به علاوه، پاکستان، دارای مجموعه‌ای مجزا از الزامات گزارشگری

(گزارشگری مالیاتی و گزارشگری مالی) است و نیروی کار (شامل سهامداران) نیز حداقل تاثیر را بر حاکمیت شرکتی داشته و دولت هم فاقد هرگونه مشارکتی در تدوین استانداردها می‌باشد. با نگاه موشکافانه‌تر به موضوع، درمی‌یابیم که ویژگی‌های کشور پاکستان بیشتر به کشورهای مبتنی بر قوانین مدون شباهت دارد. بازار سرمایه آن ضعیف، تسلط گروه‌های خانوادگی بر صنایع تجاری بزرگ مشهود و ترجیح بیشتر به تامین مالی از طریق بدهی (برخلاف استفاده از سرمایه افراد بیرونی) و ادراک عمومی مبنی بر ضعف گزارشگری مالی (بیگ، ۱۹۹۷)<sup>۳۰</sup>، در این کشور مشهود است. بنابراین به آسانی می‌توان پاکستان را در طبقه کشورهای مبتنی بر قوانین مدون جای داد، هر چند که الگوهای جدید و متفاوت حسابداری کشورهای دیگری نیز در این طبقه جای دارد.

#### سازوکارهای الزام‌آور و اجباری

کیفیت اطلاعات مالی تابعی از کیفیت استانداردهای حسابداری و کیفیت اجرای قوانین یا چگونگی کاربرد استانداردها توسط شرکت‌ها می‌باشد. (کوتاری، ۲۰۰۰)<sup>۳۱</sup>. در غیاب سازوکارهای الزام‌آور قوی، انگیزه تهیه صورت‌های مالی با کیفیت مطلوب، پایین است. دامنه استانداردهای اجباری و پیگیری نقض‌کنندگان آنها، به اندازه تدوین استانداردها اهمیت دارند. (لاپورتا و همکاران؛ ساندر، ۱۹۹۷)<sup>۳۲</sup>.

هوپ (۲۰۰۳)<sup>۳۳</sup> سازوکارهای الزام‌آور شامل نقش قوانین، مصونیت سهامداران، قوانین معامله بر اساس اطلاعات محرمانه، کارایی سیستم قضایی و مخارج حسابرسی را تشریح کرده است.

سابقه تاریخی سازوکارهای الزام‌آور در کشور پاکستان به شکل نگران‌کننده‌ای ضعیف بوده است. قانون شرکت‌ها، بدون کاربردترین قانون روی زمین تلقی می‌شد. علاوه بر این قوانین حمایت از سهامداران اقلیت نیز فاقد کفایت لازم بود. در دهه ۶۰ و بعد از آن کوشش‌هایی برای بهبود و اصلاح این وضعیت انجام شد. این کوشش‌ها در برگیرنده انتشار قانون سال ۱۹۶۹ بورس اوراق بهادار، قانون معاملات انحصاری و محدودکننده سال ۱۹۷۰، قوانین بورس اوراق بهادار سال ۱۹۷۲ و تشکیل اداره قانون شرکت‌ها در سال ۱۹۸۱ می‌باشد.

مشاهده کرده است. در این موارد، حساب‌رسان، حقایق مهمی را درباره تلاش شرکت‌ها یا دیگران برای درج موارد غیر واقعی در صورت‌های مالی گزارش نکرده‌اند.»

کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان، قبلاً چنین مواردی را به انجمن حسابداران رسمی پاکستان (ICAP) ارجاع می‌داد تا اقدامات انضباطی لازم توسط آنها صورت پذیرد. به دلیل تاخیر در مقابله با چنین مواردی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان تصمیم گرفت تا رسماً و با استناد به قانون شرکت‌های ۱۹۸۴، به دلیل مسامحه و رفتار غیرحرفه‌ای حساب‌رسان قانونی شرکت‌های پذیرفته شده، بر علیه آنان اقدام کند. بر این اساس، بخش نظارت و اجرای کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان، در سال مالی ۲۰۰۲، در ۲۵ مورد بر علیه ۲۰ موسسه از موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی پاکستان اقدام کرد.<sup>۳۳</sup> (گزارش سالیانه کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان در سال ۲۰۰۲)

انجمن حسابداران رسمی پاکستان نیز در پیگیری ادعاهای موجود علیه اعضای خود و نشان دادن واکنش نسبت به موسسات حسابرسی دارای اشتباه، فعال‌تر عمل کرده و اقدام نسبت به توییح رسمی به همراه اعلام عمومی آن، کرد. موارد قصور حساب‌رسان و واکنش انجمن حسابداران رسمی پاکستان و کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان به عنوان اطلاعات قابل دسترس توسط عموم محسوب می‌شود و می‌تواند شهرت و اعتبار حساب‌رسان را تحت تاثیر قرار دهد. باور عمومی بر این است که این موارد به طور قطع، باعث بهبود گزارشگری مالی کشور پاکستان شده است (اشرف و خلید، ۲۰۰۵).

پیشرفت دیگری که اخیراً منجر به افزایش نقش مجامع حرفه‌ای در بهبود مقررات محیطی شده، آغاز برنامه بازبینی و مرور کنترل کیفیت (QCR)<sup>۳۴</sup> به وسیله انجمن حسابداران خبره پاکستان است. اگرچه این برنامه از سال ۱۹۸۷ در دستور کار قرار گرفته بود ولی آغاز واقعی آن به بعد از اجرای قانون حاکمیت شرکتی باز می‌گردد. بر اساس این قانون، حساب‌رسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، ملزم به رعایت سطح قانع کننده‌ای از کنترل کیفیت بودند که توسط انجمن حسابداران خبره پاکستان به عنوان میثاق حرفه‌ای تعیین شده بود. بدون رعایت این سطح مطلوب،

سایر اقدامات صورت پذیرفته، شامل اضافه کردن تمامی به قانون سال ۱۹۶۱ حسابداران رسمی بود که به موجب آن، موسسه حسابداران رسمی پاکستان اجازه یافت که به جای انتخاب رئیس کل موسسه از سوی دولت و از بین صاحبان مناصب دولتی، رسماً رئیس کل موسسه را انتخاب کند. در سال ۱۹۸۳، انجمن حسابداران خبره پاکستان (ICAP) اولین رئیس کل منتخب و مستقل خود را پیدا کرد. در اواخر دهه ۱۹۹۰ برخی اقدامات مهم در راستای بهبود شرایط الزام آور، با تشکیل بدنه قانونگذاری قوی به نام کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان (SECP) صورت پذیرفت.

#### الزامات - نقش حرفه حسابداری

نفوذ و استقلال حرفه حسابداری، یکی از نشانه‌های الزامات موثر استانداردهای حسابداری است. (پل و همکاران، ۲۰۰۳)<sup>۳۴</sup>. محیط شرکتی با مالکیت و مدیریت خانوادگی پاکستان، استقلال حساب‌رسان را با خطرانی جدی مواجه کرد. یکی از شرکای ارشد چهار موسسه بزرگ حسابرسی چنین گفته است:

«اگر مدیریت، بیشتر از ۷۰ درصد سهام دارای حق رای را در اختیار داشته باشد، به سختی می‌توان در مقابل جاه طلبی‌های وی مقاومت کرد.»

کوفر (۲۰۰۱)<sup>۳۵</sup> تشریح کرده است که دادخواهی‌های علیه حساب‌رسان و آسیب‌های وارده به شهرت و اعتبار آنها، بزرگترین مانع در مقابل سازش و مسامحه حساب‌رسان با مدیران شرکت‌های مورد رسیدگی می‌باشد. بر اساس اطلاعات موجود، هیچ موردی از دادخواهی علیه حساب‌رسان، در پاکستان وجود نداشته است و وضع مقررات توسط انجمن حسابداران رسمی پاکستان (ICAP) در برابر عملکرد اعضای خود نیز حداقل بوده است. به هر حال، الزامات محیطی پس از تشکیل کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان (SECP)، برخی از این موارد را بهبود داد. بر اساس گزارش سالیانه کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان (SECP):

«بخش اجسرا و نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان (SECP)، در طول سال‌های مطالعه، نمونه‌هایی از مسامحه حساب‌رسان قانونی در اجرای الزامات قانونی را



حسابرسان نمی‌توانستند شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را حسابرسی کنند. انجمن حسابداران خبره پاکستان از اواخر دهه ۱۹۹۰، اهمیت ویژه‌ای برای این برنامه قایل شد و تعدادی از حسابداران رسمی را برای اجرای آن، تحت نظارت کمیته بازرسی کنترل کیفیت (QCRC)<sup>۳۷</sup> استخدام کرد.

براساس الزامات این برنامه، هر موسسه حسابرسی باید فهرست مشتریان خود را تا مقطع ۳۰ ژوئن هر سال به انجمن حسابداران خبره پاکستان ارائه دهد. علاوه بر این هر موسسه حسابرسی باید حداقل هر دو سال یکبار برنامه کنترل کیفیت خود را مورد بازرسی قرار دهد. بخش رعایت استانداردهای حرفه‌ای (PSC)<sup>۳۸</sup> هر ساله از فهرست مشتریان هر موسسه حسابرسی، حداکثر پنج کار حسابرسی را براساس حساسیت شرکت‌های عضو بورس مربوط و ریسک حسابرسی آن کار انتخاب می‌کند. مشتریان انتخاب شده برای بررسی کنترل کیفیت، از طریق نامه‌ای از طرف بخش رعایت استانداردهای حرفه‌ای (PSC) با موسسه حسابرسی ارتباط برقرار می‌سازد. تاریخ بازرسی نیز بعد از هماهنگی با موسسه حسابرسی تعیین می‌شود. در تاریخ بازرسی، یکی از مشتریان انتخابی در مرحله اول، قطعی و برنامه کنترل کیفیت در مورد آن اجرا می‌گردد.

در اجرای برنامه کنترل کیفیت، کار برگ‌های حسابرسی و پرونده‌های مربوط مورد مطالعه قرار می‌گیرد تا کیفیت کار انجام شده با استانداردهای حسابرسی بین‌المللی (ISA)<sup>۳۹</sup> مطابقت داده شود. در پایان برنامه کنترل کیفیت، گزارشی صادر می‌شود که انطباق یا عدم انطباق کار انجام شده را با استانداردهای حسابرسی اعلام می‌کند. تمام گزارش‌ها برای مرور و تایید برنامه بازرسی و مرور کنترل کیفیت (QCR) نشان داده می‌شوند. در مواردی که گزارش حاکی از عدم رضایت باشد، بازرسی مجددی پس از ۶ ماه صورت می‌پذیرد.

در طول سال ۲۰۰۳، براساس برنامه کنترل کیفیت انجام شده، کارکرد ۸۵ درصد از موسسات حسابرسی، مطلوب و رضایت‌بخش بوده است. نکته قابل توجه آنکه، موسسات حسابرسی ثبت‌نام شده در انجمن حسابداران خبره پاکستان طی همین مدت بیش از ۳۸۰ موسسه بوده است. انجمن حسابداران خبره پاکستان، تنها تشکیلات حسابداری است

که اعضای آن اجازه حسابرسی شرکت‌های سهامی و مسئولیت محدود را دارند (بخش ۲۵۴ قانون شرکت‌های ۱۹۸۴). در ۳۰ ژوئن سال ۲۰۰۳، انجمن حسابداران خبره پاکستان بالغ بر ۳۰۲۶ عضو داشته که از این تعداد ۲۷۰ عضو به صورت موسسات انفرادی و مابقی به صورت شرکت‌های تضامنی دو یا چند نفره در قالب ۱۰۰ شرکت می‌باشند. (اشرف و خلید، ۲۰۰۵)<sup>۴۰</sup>

یکی دیگر از مسائل همیشگی حرفه حسابداری در کشور پاکستان، پرداخت حق‌الزحمه‌های پایین حسابرسی بوده است. این موضوع وقتی بدتر شد که انجمن حسابداران خبره پاکستان در سال ۱۹۹۹ بخشنامه‌ای را در مورد حداقل دستمزد قابل پرداخت به حسابرسان صادر کرد.

با توجه به فقدان هرگونه محرک‌های اصلی برای مجامع حرفه‌ای مرتبط با حسابداری در پاکستان، به نظر می‌رسد که قانونگذاران، نقش چشمگیری بر نحوه عمل حسابداری داشته باشند. بال و همکاران (۲۰۰۳) براساس تحقیق خود در مورد چهار کشور آسیای غربی دریافتند که این کشورها برای بهبود گزارشگری مالی باید انگیزه‌های حسابرسان و مدیران را تغییر دهند. اشرف و قانی (۲۰۰۵)<sup>۴۱</sup> اظهار کردند که تجربه پاکستان نشان می‌دهد که در غیاب انگیزه‌های لازم برای تغییر نگرش خویش فرمایان (مالک - مدیران)<sup>۴۲</sup> شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و همسویی کامل آنها با منافع تمام سهامداران، تنها راه تغییر انگیزه در آنها، قوی‌تر کردن نقش قوانین و مقررات می‌باشد. آنها نتیجه‌گیری کرده‌اند که این روش برای بهبود گزارشگری مالی تمام کشورهای در حال توسعه مناسب است.

#### تاثیر قوانین مالیاتی بر حسابداری

باور عمومی بر این است که با توجه به عدم نیاز شرکت‌های تحت مدیریت و کنترل خانوادگی (گروه‌های تجاری) به سرمایه‌های بیرونی برای تامین مالی، انگیزه غالب آنها برای قرار گرفتن در فهرست شرکت‌های پذیرفته شده بورس پاکستان، حداقل کردن مالیات می‌باشد. نکته جالب توجه آنست که بیش از نیمی از شرکت‌های بازار بورس اوراق بهادار کراچی، شرکت‌های با مالکیت و مدیریت خانوادگی هستند. نرخ مالیات بردرآمد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نسبت به شرکت‌های دیگر کمتر

است و در ازای آن، شرکت‌ها باید الزامات افشای اطلاعات دقیق‌تری، شامل چهار جدول از قانون شرکت‌ها را بپذیرند که این الزامات نیز در راستای تطابق کامل با استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشد.

گریز از مالیات توسط شرکت‌های دارای مالکیت و مدیریت خانوادگی، از دهه ۱۹۹۰ به صورت گسترده مورد توجه قرار گرفت. چنانکه م. علی کمال<sup>۲۳</sup>، یکی از کارکنان اقتصادی انجمن توسعه اقتصادی پاکستان (PIDE)<sup>۲۴</sup>، در روزنامه دیلی تایمز (۲ فوریه ۲۰۰۳) اذعان داشته که براساس تحقیق وی، در طول ۷ سال گذشته، اقتصاد سیاه و فرارهای مالیاتی به ترتیب به میزان ۱۰/۶ درصد و ۱۱/۴ درصد تولید ناخالص مالی (GDP) افزایش یافته است.

در تفسیر انواع مالیات (برای نمونه مالیات بر درآمد، مالیات غیرمستقیم بر تولید، مالیات فروش بر فروش و غیره) و نرخ‌های مالیاتی که برای واحدهای تجاری پاکستان اعمال می‌شود، اشرف (۱۹۷۹) متذکر شده است که:

«آشکار است که بزرگ‌نمایی هزینه‌ها، دست‌کاری ثبت‌های تولید و کمتر نشان دادن صورتحساب‌های فروش، راهکارهایی سودمندتر از هر روش کنترل هزینه یا تحلیل هزینه می‌باشند.»

در دامنه‌ای گسترده‌تر نیز، اغلب کشورهای در حال توسعه درگیر این مشکلات هستند. براساس مطالعه ناشوی (۱۹۸۴)<sup>۲۵</sup>، عده زیادی بر این باورند که شرکت‌ها در ترکیه، سه مجموعه صورت‌های مالی تهیه می‌کنند: اولین مجموعه برای گزارشگری بیرونی، دومین مجموعه برای مأموران مالیاتی که درآمد بسیار پایینی را نشان می‌دهد تا از ایجاد مبالغ بالای بدهی مالیاتی اجتناب شود و سومین مجموعه برای بانک‌ها و سایر سازمان‌های اعتباردهنده تهیه می‌شود که تصویری بسیار خوش‌بینانه و امیدبخش از وضعیت مالی شرکت ارائه می‌کند تا اعتبار دهندگان را برای ارایه اعتبار درخواستی ترغیب کنند. عده زیادی بر این باورند که در محیط تجاری پاکستان نیز، مفهوم صورت‌های مالی سه‌گانه به خوبی مشهود و معمول شده است. برخی از شرکت‌ها، درآمدهای خود را کمتر و خریده‌ها و هزینه‌های خود را بیشتر نشان می‌دهند تا به این طریق مبلغ سود خود را کاهش دهند. برای مهار این مشکل، دولت پاکستان، متمم قانونی را در

**HESABYAR**  
 حساب‌های بانکی  
 نرم افزار حسابداری  
 برای نازرگانان موفق و مدیران فردا  
 قدرتمند  
 مطمئن  
 ارزان  
 آسان  
 www.hesabyar.com

**تعمیرات**  
 قابل نصب روی همه ویندوزها  
 Win 95 - 98 - ME - 2000 - XP

- ✓ حسابداری کاملا هوشمند. دویل استاندارد
- ✓ در سه سطح کل، معین، تفصیلی با تنظیم اتوماتیک دفاتر
- ✓ خرید - فروش - انبارها - چک و تولید
- ✓ فاکتور فروش با بدهکار شدن مشتری، نقدی، چک
- ✓ گروه، منطقه و حسابداری شعب
- ✓ کارت حسابداری انبار با تعداد و قیمت و سود فروش کالا
- ✓ دریافت چک - پرداخت چک - انتقال چک اتوماتیک
- ✓ پروژه‌ها برای شرکت‌های پیمانکاری
- ✓ دارای تصحیح و ابطال سند - قبض - حواله
- ✓ قابلیت چاپ از همه قسمتهای برنامه با رعایت روی مانیتور
- ✓ تراژ آزمایشی ۴ سئویی - مشاهده دفتر و تراژ در هنگام صدور سند
- ✓ تراژ و صورت حساب سود و زیان و عملکرد سود و زیان
- ✓ صورت حساب مشتری با عملکرد انبار
- ✓ مرکز هزینه، الحاق سند، کپی سند
- ✓ قیمت تمام شده، حسابداری چند شرکت
- ✓ لیست کالاهای فروش رفته به مشتریان
- ✓ نگهداری سالهای مالی متعدد جهت دسترسی به اطلاعات
- ✓ تراژهای ۶ سئویی و ۹ سئویی
- ✓ تهیه گزارشات به صورت HTML
- ✓ تهیه گزارشات در صفحه گسترده Excel
- ✓ امکان انتقال گزارشات به MS-Word
- ✓ کنترل سلف اعتبار مشتریان - پورسانت بزرگسالی
- ✓ کنترل موجودی زیر نطفه سفارش
- ✓ گزارش حسابرسی ساده چکبا
- ✓ صدور فاکتور فروش از طریق دستگاه بارکد

**حسابدار حرفه‌ای**  
**حسابدار تخصصی**  
**حسابدار تولیدی**  
**حسابدار بین‌المللی**

**فروش و پشتیبانی:**  
 ۸۸۴۳۳۳۷۰-۱  
 ویژه، ۸۸۴۵۴۵۶۵  
 ۰۹۱۲۳۲۵۳۴۷۱

یکسال گارانتی با آموزش رایگان  
 CD نصب برنامه، ففل سخت‌افزاری  
 کتاب راهنما - VCD آموزشی

سال ۱۹۹۰ وضع کرد که براساس آن، شرکت‌های تجاری بدون توجه به مبلغ سود یا زیان، باید حداقل معادل ۵ درصد حجم کلی معاملات خود (مجموع گردش سالیانه)، مالیات بپردازند.

شرکت‌های پاکستانی، علاوه بر کم‌نمایی درآمدها و بیش‌نمایی هزینه‌ها، سایر حوزه‌های افشای اطلاعات مالی را نیز دستکاری می‌کنند. برای نمونه، شرکت‌ها از افشای هرگونه درآمدهای متفرقه یا سایر درآمدهای دیگر اجتناب می‌کنند. در عوض تمایل دارند تا این مبالغ را با ارقام هزینه ادغام کنند. اهمیت این موضوع از آن جهت است که براساس قوانین مالیاتی پاکستان، درآمدهای متفرقه و سایر درآمدها به عنوان گروه جداگانه‌ای از درآمدها تلقی می‌شود و نرخ مالیاتی جداگانه‌ای نیز به آن تعلق می‌گیرد.

یکی از تأثیرات اخیر ملاحظات مالیاتی برافشای شرکت‌ها، درخواست صندوق‌های مشاع از کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان برای انعطاف در کاربرد بخش‌های مشخصی از استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۳۹ (IAS ۳۹) بود. براساس این بخش از استاندارد حسابداری بین‌المللی (IAS ۳۹)، این شرکت‌ها ملزم بودند تا آن بخش از ابزارهای مالی نگهداری شده با هدف معاملاتی را به قیمت بازار در دفاتر ارزشیابی و مازاد ارزش بازار نسبت به ارزشی دفتری را به عنوان سود دوره منظور کنند. از طرفی، صندوق‌های مشاع، صرفاً زمانی مشمول معافیت مالیاتی می‌شوند که ۹۰ درصد از سود دوره را تقسیم کنند. بنابراین تلقی این سودهای تحقق نیافته به عنوان درآمد از یک طرف و رعایت شرایط لازم برای شمول معافیت مالیاتی و توزیع ۹۰ درصد از سود دوره بین سهامداران از طرف دیگر، بسیار مشکل می‌شود.

به اعتقاد اشرف و قافی (۲۰۰۵) سازوکارهای فرار از مالیات مورد عمل شرکت‌ها در پاکستان (با نرخ‌های مالیاتی بالا مانند ۶۰ درصد در دهه ۱۹۷۰ و حدود ۳۰ درصد در حال حاضر، که با هر نوع، معیاری غیرمنطقی است) تأثیرات بسیار مهمی بر رویه‌های حسابداری مورد عمل شرکت‌ها در دهه گذشته داشته است.

محدودیت‌های سیاسی و اقتصادی  
اقوام مختلف، فناوری‌های حسابداری را مانند سایر

اقلام نامشهود، از قبیل ایدولوزی و سیستم‌های سیاسی صادر و وارد می‌کنند. برای نمونه، بریتانیا به دلیل روابط مستعمراتی قبلی، تأثیر بسیار مهمی بر نحوه عمل حسابداری و حرفه حسابداری آمریکا، هند، نیوزلند، مالزی و پاکستان داشته است. به همین ترتیب آمریکا نیز، به دلیل همجواری جغرافیایی و مبادلات تجاری فیما بین، بر حسابداری کشورهای کانادا و مکزیک و به دلیل ارتباط سیاسی، بر حسابداری رژیم غاصب صهیونیستی تأثیر گذاشته است. در واقع، نحوه عمل حسابداری و حرفه حسابداری تمامی این کشورها الگویی از بریتانیا می‌باشد (نون و میک، ۲۰۰۱)، به اعتقاد بیستون (۱۹۷۸) ۴۶، براساس قوانین بریتانیا، معمولاً در تمام نواحی مستعمراتی، دارای اندک توسعه صنعتی، قانون شرکت‌های بریتانیا در آنها وضع و گزارش‌های عادی و الزامات حسابرسی در آنها برقرار شده است. همانطور که قبلاً اشاره شد، بریتانیا در طول سلطه خود بر شبه قاره هند، سه قانون شرکت‌ها را اجرا کرد و حتی بعد از خروج آنها در سال ۱۹۷۴، پاکستان تا سال ۱۹۷۰ نیز به کارگیری قانون بریتانیایی شرکت‌های سال ۱۹۱۳ را ادامه داد تا وقتی که الزامات گزارشگری مالی مورد توجه قرار گرفت. براساس مطالعه هو (۱۹۸۶) ۴۷ «اگر چه انگلستان به عنوان واکنشی در مقابل تغییر الزامات محیط شرکتی، چند متمم را در سال‌های ۱۹۴۸، ۱۹۶۷، ۱۹۷۶ و ۱۹۸۱ به قانون مزبور اضافه کرد ولی این قانون به طور عمده در حوزه‌های مستعمراتی قبلی، بدون تغییر باقی ماند!»

تأثیر مستعمرات بریتانیا بر حرفه حسابداری

حسابداران آموزش دیده انگلستان، تأثیرگذارترین منبع بر نحوه عمل حسابداری کشورهای مستعمره انگلستان بوده‌اند. در واقع، بریتانیا، تنها منبع قدرت برای انتقال عقاید حسابداری و حسابداران بود. (گرونون و میکز، ۲۰۰۱). همان‌طور که قبلاً نیز اشاره شد، براساس الزامات قانون شرکت‌های ۱۹۱۳، هیچ‌کس نمی‌توانست به عنوان حسابرس شرکت فعالیت کند مگر این که دارای مجوز حسابرسی تأیید شده از سوی دولت ایالتی بود.

به هر حال، در دوران مستعمراتی، دولت مرکزی در شبه قاره هند، این حق را برای خود محفوظ نگه داشت که چنین مجوزی را برای اعضای انجمن‌های حرفه‌ای خاصی صادر

نرم افزارهای یکپارچه مالی اداری

## کاکتوس

ابزاری کارآمد در دست مدیران

# کاکتوس CACTUS

- حسابداری
- انبارداری
- خرید و فروش
- چک
- صندوق
- کنترل موجودی تولید
- قیمت تمام شده
- حقوق و دستمزد
- دبیرخانه
- سرویس مشتری
- حمل و نقل
- پخش مویرگی
- قرض الحسنه
- حق العمل کاری
- پیمانکاری ، ...

تحت انواع ویندوز و شبکه  
SQL Server

شرکت کاکتوس کامپیوتر

۸۸۴۲۷۱۳۰



۸۸۴۴۴۲۱۹

۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳

تهران، سهروردی شمالی،



مقابل پمپ بنزین، پلاک ۲۱۸،

طبقه هفتم، واحد شرقی

کند. در نتیجه، اعضای انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بریتانیا در شبه قاره هند، مانند انجمن حسابداران خبره ایرلند (ICAI)<sup>۴۸</sup>، انجمن حسابداران خبره اسکاتلند (ICAS)<sup>۴۹</sup> و انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW)<sup>۵۰</sup> بلافاصله به عنوان حسابرسان صاحب صلاحیت شناخته شدند (سعید، ۱۹۹۲). این وضعیت پس از استقلال پاکستان نیز ادامه یافت به گونه‌ای که حتی امروزه نیز، اعضای انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری انگلستان بیشترین لذت را به دلیل معافیت از آزمون‌های انجمن حسابداران خبره پاکستان در این قبیل کشورها می‌برند. به عبارت دیگر، آنها می‌توانند صرفاً با گذراندن آزمون قوانین پاکستان، به عضویت انجمن حسابداران خبره پاکستان درآیند. این امتیاز ویژه صرفاً به موسسات دارای زیربنای انگلیسی و انجمن‌های حسابداران رسمی کانادا، استرالیا و نیوزلند اعطا شده است.

نقش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) پاکستان جزء اولین گروه از کشورهایی بود که در سال ۱۹۷۴ به عضویت کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) درآمد. اعضای انجمن حسابداران خبره پاکستان تشویق شده بودند که مشتریان خود را به رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در تهیه صورت‌های مالی ترغیب کند. به هر حال اعضای این انجمن ناراحتی خود را از این وضعیت اعلام می‌کردند زیرا مشتریان آنها در فقدان هرگونه الزام قانونی در قانون شرکت‌ها برای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری از یک طرف و توصیه اعضای انجمن حسابداران خبره پاکستان برای به کارگیری آنها از طرف دیگر، سردرگم بودند. به همین دلیل برای الزام شرکت‌ها به رعایت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، بخش ۲۳۴ به قانون شرکت‌های سال ۱۹۸۴ اضافه شد که براساس آن شرکت‌های پذیرفته شده در بورس موظف به رعایت آن دسته از استانداردهای حسابداری بین‌المللی بودند که توسط اداره قانون شرکت‌ها اعلام شده بود (که در حال حاضر همان کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان است).

براساس اعلام سال ۱۹۸۶، ۱۹ استاندارد حسابداری بین‌المللی پذیرفته شده بود. این استانداردها شامل

استانداردهای شماره ۲، ۱۴ و ۲۱-۱۶ بود. پاکستان در سال‌های بعد، اغلب استانداردهای حسابداری بین‌المللی منتشر شده توسط کمیته یا هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفت. این استانداردها بر پایه الگوی ارائه نیکو (منصفانه) / افشای کامل<sup>۵۱</sup> بود که سهامداران را به عنوان استفاده‌کنندگان اولیه صورت‌های مالی در نظر می‌گرفت. منشای این الگو، در بریتانیا و حوزه‌هایی بود که تأثیر و نفوذ بریتانیا در آنها احساس می‌شد و آمریکا را نیز شامل می‌شد. (گرنون و میکز، ۲۰۰۱).

به اعتقاد اشرف و قانی (۲۰۰۵)، اگرچه این الگو، احتمالاً مناسب‌ترین الگو برای کشور پاکستان نبوده ولی کاربرد آن به دلیل نفوذ و تأثیر کشور انگلیس کماکان در پاکستان ادامه دارد. به اعتقاد هاو (۱۹۸۶) به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی بدون هیچ تغییری و بدون توجه به نیازهای محلی و عدم بومی‌سازی آنها در بین کشورهای در حال توسعه معمول است. نفوذ مستعمراتی، آثار عمیقی را بر نحوه عمل حسابداری در کشور پاکستان در اشکال قانون شرکت‌ها، استانداردهای حسابداری و تشکیل و توسعه مجامع حرفه‌ای حسابداری بر جای گذاشته است.

#### تأثیر سازمان‌های مالی بین‌المللی

سازمان‌های مالی بین‌المللی از دهه ۱۹۵۰ در توسعه اقتصادی پاکستان و موسسات آن از دهه ۱۹۵۰ درگیر بوده‌اند که یکی از دلایل مهم آن گسترش روابط سیاسی و دفاعی پاکستان با آمریکا و جهان غرب در این دوران بوده است.

پاکستان به دلیل دشمنی موجود با هند، به این روابط دفاعی با غرب نیاز داشت. به همین ترتیب، قدرت‌های غربی نیز در دوران جنگ سرد، پاکستان را به عنوان متحد و هم پیمان راهبردی تلقی می‌کردند. حمایت‌های خارجی از پاکستان در اواخر دهه ۷۰ و اوایل دهه ۸۰، وقتی افزایش چشمگیری یافت که اتحاد جماهیر شوروی به افغانستان حمله کرد. در واقع پاکستان به عنوان خط پیشگیرانه جنگ تلقی می‌شد. (نمایشگر ۲ در بخش اول، کمک‌های اقتصادی خارجی به پاکستان را از سال ۱۹۵۱ نشان می‌دهد).

با استدلال مشابه، بعد از حملات تروریستی ۱۱ سپتامبر، باز هم پاکستان به عنوان خط پیشگیرانه و مقدم

مبارزه با تروریست‌ها محسوب شد و به این ترتیب از کمک‌ها و حمایت‌های خارجی در قالب کمک‌ها، هدایا، انعطاف در بازپرداخت وام‌های قبلی و بخشش و مستهلک کردن بخشی از وام‌های موجود، منافع بسیار مهمی نصیب پاکستان شد. به این ترتیب، تأثیر موسسات اعتبار دهنده بین‌المللی و سازمان‌های مالی در فرآیند سیاست‌گذاری مالی پاکستان از زمان استقلال آن آغاز شده است.

یکی از موضوعات مورد علاقه موسسات بین‌المللی، اطمینان از مدیریت مناسب و موثر واحدهای صنعتی کشور بوده است. انجمن حسابداران صنعتی و مدیریت پاکستان (ICMAP)<sup>۵۲</sup> اولین تشکیلات حرفه‌ای حسابداری بود که برای گسترش خود در سال ۱۹۵۸ حمایت مالی و فنی را از دولت کانادا دریافت کرد. به هر حال از آنجا که نقش حسابداران مدیریت در پاکستان، بیشتر در جهت مدیریت بهتر واحدهای صنعتی بود، این حمایت‌ها تأثیر مهمی بر سیستم گزارشگری مالی کشور نداشت.

مهم‌ترین تأثیر موسسات اعتبار دهنده بین‌المللی بر سیستم گزارشگری مالی را می‌توان تأثیر برنامه توسعه بازار سرمایه سال ۱۹۷۷ بانک توسعه اقتصادی دانست. تمرکز این برنامه، بر تجهیز و کارآکردن تخصیص منابع مالی بلند مدت از طریق بازار سرمایه متنوع و رقابتی بود. بدین منظور، ابتکارات اولیه‌ای از جمله سیستم معاملات و سازوکارهای اجرایی خودکار، توسعه بازار بدهی، توسعه ابزارهای مالی جدید و مهمتر از همه تجدید ساختار و تغییر ماهیت اداره بی‌تأثیر قانون شرکت‌ها به کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان به کار گرفته شد. همان‌طور که قبلاً نیز اشاره شد، وضع مقررات جدید گزارشگری مالی (از طریق قانون حاکمیت شرکتی) و قوی‌تر کردن نظام‌های اجرایی، به‌طور کلی از عملکردهای جدید کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان می‌باشد. به اعتقاد اشرف و قانی (۲۰۰۵) منطقی است که نقش سازمان‌های مالی بین‌المللی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی پاکستان در دو دهه گذشته بسیار مهم و حیاتی تلقی شود.

#### سطح آموزش

راد باق (۱۹۷۵)<sup>۵۳</sup> و مولر (۱۹۶۸) اشاره کرده‌اند که سطح عمومی آموزش و سطح حرفه‌ای حسابداری کشور، بر

پاکستان را به منبعی مرتبط کرد که آنها می توانستند نظام گزارشگری مالی خود را به روز نگه دارند ولی مهمتر از آن، آنها می توانستند دانش خود را نسبت به آخرین رویکردهای حسابداری و مفاهیم اندازه گیری و گزارشگری مالی در مورد رویدادهای مالی بهبود بخشند.

ماهیت گزارش حسابرسان راجع به صورت های مالی سالیانه، یکی دیگر از شواهد فقدان آگاهی حرفه ای نسبت به حسابداری در کشور بود. تا سال ۱۹۸۴، حسابرسان پاکستانی اغلب برای اظهار نظر راجع به صورت های مالی تمیز و ارائه گزارش مقبول از عبارت «واقعی و صحیح»<sup>۵۵</sup> استفاده می کردند. حتی، قانون شرکت های سال ۱۹۵۶ هند وقتی خواست تا بند نمونه ای را برای اظهار نظر حسابرسان پیشنهاد دهد از عبارت «واقعی و منصفانه»<sup>۵۶</sup> استفاده کرد. احتمالاً ریشه این عبارت به قانون شرکت های سال ۱۹۱۳ باز می گردد زیرا در آن دوران اغلب فکر می کردند که حسابرسان صحت صورت های مالی را گواهی می کنند. این عبارت بعدها در طی دگرگونه حرفه حسابداری بین المللی به عبارت «واقعی و منصفانه» تغییر یافت. این تغییر در پاکستان در سال ۱۹۸۴ صورت پذیرفت و در آن تاریخ براساس قانون شرکت ها حسابرسان ملزم شدند که عبارت اظهار نظر خود را به «واقعی و منصفانه» تغییر دهند.

به نظر می رسد که جوامع حرفه ای حسابداری جدید (که براساس الگوی بریتانیایی ایجاد شده اند) به اندازه کافی توسعه نیافته اند که بتوانند نیازهای اطلاعاتی خاص استفاده کنندگان محلی را از حسابداری تشخیص داده و استانداردهای حسابداری ملی و بومی را توسعه دهند. البته، با بلوغ و رشد دانش جوامع حرفه ای حسابداری، حساسیت و توجه نسبت به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان نیز بیشتر شد. در نتیجه همین عوامل در دهه ۱۹۹۰، انجمن حسابداران خبره پاکستان به عنوان نخستین تشکیلات حسابداری در کشور پاکستان، اهمیت داشتن قانون حاکمیت شرکتی در کشور را درک کرد و برای دستیابی به این هدف، کمیته ای را تشکیل داد. بعدها، این پروژه توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان (SECP) تحویل گرفته شد و در نهایت مجموعه ای از رهنمودها در قالب قانون حاکمیت شرکتی سال ۲۰۰۲ منتشر شد که شامل بهبود در قوانین و ۷۱ مقررات گزارشگری مالی بود.

نحوه عمل حسابداری آن کشور تاثیر دارد. با توجه به مباحث مطروحه توسط دوپینک و سالتر (۱۹۹۵)، یک محیط آموزشی ابتدایی، از توسعه نظام های حسابداری پیشرفته جلوگیری می کند. آزمونی از سطح آموزش حسابداران عضو انجمن حسابداران خبره پاکستان در سال های ابتدایی تشکیل آن نشان داد که تمام اعضای انجمن بلافاصله بعد از تشکیل انجمن به عضویت آن درآمده اند. بنابراین اعضای اولیه انجمن حسابداران خبره پاکستان دانش آموخته و فارغ التحصیل موسسات حرفه ای حسابداری بریتانیا بوده اند. بعدها، اکثریت اعضای آن، دانش آموختگان موسسات حسابداری محلی بودند که آزمون های محلی را پشت سر می گذاشتند. بنابراین منطقی است که تصور شود اغلب اعضای حرفه ای حسابداری به خوبی از پیشرفت های صورت پذیرفته در حوزه های بین المللی آگاهی نداشتند.

در زمینه نیازهای اطلاعات حسابداری و نحوه عمل فعلی آن در دانشگاه های محلی پاکستان تحقیقی صورت نپذیرفته است. فقدان این نوع تحقیقات از اندک بودن کتاب های منتشر شده راجع به موضوعات حسابداری توسط نویسندگان پاکستانی مشهود است. فقدان استانداردهای حسابداری ملی را نیز می توان به عدم انجام تحقیقات و دسترسی نامطلوب به منابع ارتباط داد.

به نظر سوداگران و دیگا (۱۹۹۷)<sup>۵۴</sup> در مورد کشورهای آسیای جنوب غربی، فقدان منابع تحقیقاتی، دلیل اولیه ای است که اقتصادهای در حال توسعه به سرعت استانداردهای حسابداری بین المللی را مورد پذیرش قرار می دهند. به علاوه، دستیابی فوری به اعتبار در بین استفاده کنندگان بین المللی راجع به کیفیت گزارشگری مالی از طریق پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری مالی سریع تر و آسان تر حاصل می شود. (بال و همکاران، ۲۰۰۳). پاکستان زمانی اقدام به پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی، بدون تغییر آنها، کرد که این استانداردها هنوز بین دیگر کشورهای عضو هیات استانداردهای بین المللی حسابداران عمومیت نیافته بود. از برخی جهات به نظر می رسد این موضوع براساس رویکرد «داشتن مقداری از یک چیز بهتر از نداشتن آن است» «کاچی به از هیچی» صورت پذیرفته باشد. به هر حال، پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی، حرفه حسابداری

میان قابل توجه است معتبر باقی ماندن قانون شرکت‌های سال ۱۹۱۳ تا بیش از سه دهه پس از استقلال پاکستان می‌باشد که سرانجام در سال ۱۹۸۴ قانون قبلی مورد بازنگری اساسی قرار گرفت و به شکل قانون شرکت‌های سال ۱۹۸۴ منتشر گردید.

براین اساس تشریح شد که سابقه مستعمراتی و بعدها نیز سازمان‌های بین‌المللی از قبیل بانک توسعه آسیایی و صندوق بین‌المللی پول نقش‌های مهمی را در شکل‌گیری حسابداری و نحوه گزارشگری مالی کشور پاکستان ایفا کردند. پاکستان بلادرنگ در سال ۱۹۸۵ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفت؛ ولی صرف پذیرش این استانداردها، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی در آن کشور نشد. براساس یافته‌های بال (۲۰۰۳)، برخی از اقتصادهای نوظهور به دلیل آسانی و تسریع در دستیابی به اعتبار سیستم‌های گزارشگری مالی خود در مجامع بین‌المللی، استانداردهای حسابداری بین‌المللی را پذیرفته‌اند. برای اقتصادی نوظهور همچون پاکستان، یکی از عوامل کلیدی برای بهبود گزارشگری مالی، سازوکارهای اجرایی (تعامل بین سیستم قانونی، سیستم حسابداری و زیر سیستم‌های مرتبط با سیستم حسابداری) می‌باشد. (اشرف و قانی، ۲۰۰۵).

اشرف و قانی (۲۰۰۵) استدلال کردند که الگوهای تشریح‌کننده سیستم‌های گزارشگری کشورهای مختلف که بر مبنای سیستم‌های قانونی از قبیل قوانین عرفی در مقابل قوانین مدون طراحی شده‌اند (فاتل، ۱۹۷۱؛ نوپز، ۱۹۸۳؛ بری، ۱۹۸۷؛ جاگی و لاو، ۲۰۰۰؛ هوپ، ۲۰۰۳) برای تشریح سیستم گزارشگری مالی کشور در حال توسعه‌ای همچون پاکستان مناسب نیست. اگرچه پاکستان به عنوان کشوری دارای قوانین عرفی طبقه‌بندی می‌شود (هوپ، ۲۰۰۳) ولی دارای اغلب نشانه‌های کشورهای مبتنی بر قوانین مدون نیز می‌باشد.

اشرف و قانی (۲۰۰۵) دریافتند که فقدان حمایت از سرمایه‌گذاران (حفاظت از حقوق اقلیت، جلوگیری از معاملات براساس اطلاعات محرمانه)، عدم کارایی نظام‌های قضایی و سازوکارهای اجرایی ضعیف، عوامل حیاتی و مهمی هستند که بیشتر از عوامل فرهنگی به تشریح وضعیت حسابداری در کشور پاکستان کمک می‌کنند. این

براساس مطالب پیشگفته، روشن است که سطح آموزش یا مهارت حرفه‌ای حسابداری به تشکیل محیطی کمک می‌کند که نسبت به دخالت‌های بیرونی واکنش نشان داده و تغییراتی را در قوانین گزارشگری مالی ایجاد می‌کند. برعکس، یک جامعه غیر حرفه‌ای حسابداری با برخورد انفعالی با به چنین دخالت‌های بیرونی، خود را با آنها تطبیق می‌دهد.

#### فرهنگ و توسعه حسابداری

تحقیقات اخیر نشان داده است که فرهنگ، نقش مهمی را در توسعه و تغییر نظام‌های حسابداری ایفا می‌کند (هافستد، ۱۹۸۰<sup>۵۷</sup> و گری، ۱۹۸۸<sup>۵۸</sup>) اشرف و قانی (۲۰۰۵) استدلال کرده‌اند که تغییرات اساسی در سیستم گزارشگری مالی پاکستان زمانی صورت گرفت که تغییراتی اساسی در قوانین حقوقی ایجاد شد و مهمتر از آن به دلیل نظارت فعالانه متصدیان امر بر نحوه اجرای قوانین توسط بازیگران عرضه شرکت‌ها، اجرای این قوانین به نحو مناسب‌تری صورت پذیرفت. به اعتقاد اشرف و قانی (۲۰۰۵)، حتی اگر فرهنگ در فرآیند کلی تغییر سیستم حسابداری نقشی داشته باشد، این نقش بسیار جزئی و اندک خواهد بود و در این ارتباط نیز مشاهدات آنها بیشتر با یافته‌های جاگی و لاو (۲۰۰۰)<sup>۵۹</sup> مطابقت دارد که دریافتند وقتی ریشه‌های قانونی مورد توجه قرار می‌گیرد ارزش‌های فرهنگی نمی‌تواند سطح افشاء را پیش‌بینی کند. همچنین آنها معتقد بودند که پیش‌زمینه و سابقه مستعمراتی هر کشور، متغیری توضیح دهنده کلیدی است که باید به صورت روشن در هر الگویی دخالت داده شود که قصد دارد رابطه بین فرهنگ و سیستم گزارشگری مالی را آزمون کند. اشرف و قانی براساس مطالعه سال ۲۰۰۵، به این نتیجه رسیدند که نقش فرهنگ در سیستم حسابداری کشور پاکستان به دلیل سابقه مستعمراتی آن به طور روشن قابل توضیح نیست.

#### خلاصه و نتیجه‌گیری

در این نوشتار تلاش گردید، رشد و توسعه حسابداری در کشور پاکستان و عوامل موثر در این تحول مورد مطالعه قرار گیرد. تاثیر مستعمراتی بریتانیا بر حسابداری نواحی تازه استقلال یافته به عنوان عامل مهم تشریح شد. آنچه در این

- 36- Quality Control Review (QCR) Program  
 37- Quality Control Review Committee(QCRC)  
 38- Professional Standard Compliance (PSC) Department  
 39- International Standard on Auditing (ISA)  
 40- Ashraf & Khalid (2005)  
 41- Ashraf & Ghani (2005)  
 42- owner - manager  
 43- M . Ali Kemal  
 44- Pakistan Institute of Development Economics(PIDE)  
 45- Nashui (1984)  
 46- Briston (1987)  
 47- Hove(1986)  
 48- Institute of Chartered Accountants of Ireland(ICAI)  
 49- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)  
 50- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)  
 51- Fair presentation / full disclosure model  
 52- Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan (ICMAP)  
 53- Radebaugh (1975)  
 54- Saudagaran & Diga (1997)  
 55- true and correct  
 56- true and fair  
 57- Hofstede (1980)  
 58- Gray (1988)  
 59- Jaggi and Low (2000)

1- junaid Ashraf, and Waqar I. Ghani, Accounting development in Pakistan, The internationa Journal of Accounting 40(2005), 175-201

2- <http://www.iasb.org/about/history.asp>

3- <http://www.lcap.org.pk>

(بایگه اطلاع رسانی انجمن حسابداران رسمی پاکستان)

4- <http://www.icmap.com.pk>

(بایگه اطلاع رسانی انجمن حسابداران صنعتی و مدیریت پاکستان)

5- <http://www.SECO.org.pk>

(بایگه اطلاع رسانی کمیسیون بورس اوراق بهادار پاکستان)

6- <http://www.kse.com.pk>

(بایگه اطلاع رسانی بورس اوراق بهادار کراچی)

جنبه‌های حقوقی محدودیت‌های اجرایی محیطی هستند که برانگیزه تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی تاثیر می‌گذارند. یافته‌های این تحقیقات می‌تواند در سیاست‌گذاری کشورهای در حال توسعه برای بهبود سیستم گزارشگری مالی آنها به کار رود.

بی‌نوشته‌ها

- 1- CNN
- 2- Mueller(1967)
- 3- Meeks & saudagran (1990)
- 4- Doupnik & salter(1995)
- 5- Gernon & Meek (2001)
- 9- Z. A. Bhutto
- 7- Shahid - ur- Rahman(1998)
- 8- Financial Development Finance Corporation(FDFC)
- 9- Mehran Bank
- 10- Mohib Textiles
- 11- Taj company
- 12- Securities & Exchange Commission of Pakistan(SECP)
- 13- Asian Development Agencies (ADA)
- 14- Asian Development Bank(ADB)
- 15- Takeover
- 16- Corporate Law Authority (CLA)
- 17- Code of Corporate Governance (CCG)
- 18- Institute of Chartered Accountants of Pakistan(ICAP)
- 19- white (1974)
- 20- Lynford E . Graham & Chuin Li (1997)
- 21- Lou , Wany & Enthoven (1988)
- 22- Common Law
- 23- Code Law
- 24- Fantl(1971)
- 25- Noobs(1983)
- 26- Berry (1987)
- 27- Anglo-Saxon model
- 28- Continental model
- 29- La Porta et al. (1997, 1998, 2000)
- 30- Baig(1997)
- 31- Kothari(2000)
- 32- Sunder(1997)
- 33- Hope(2003)
- 34- Bell et al. (2003)
- 35- Coffee jr. (2001)