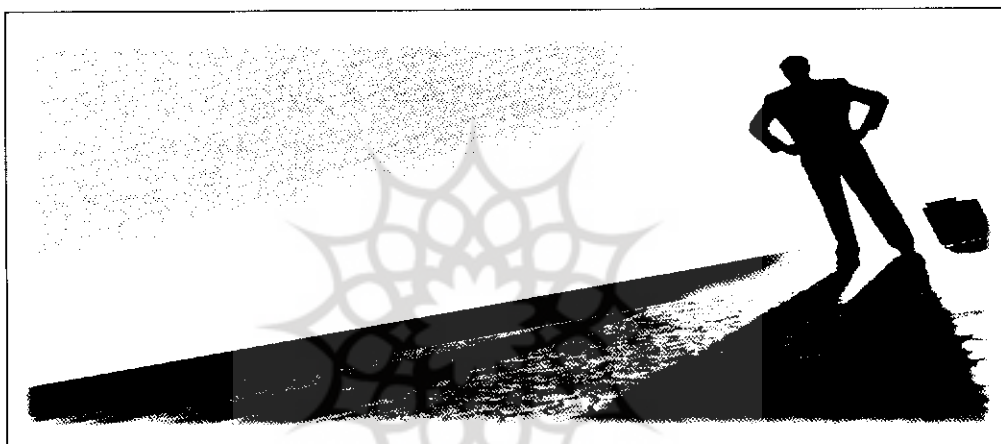


نقش استاندارد در ایجاد تفاوت بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی



نویسندگان: Yuan Ding, Thomas Jeanjean, Herve Stolwy

ترجمه: محسن تنانی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

عبارت دیگر تعداد کشورهای که قوانین حسابداری ملی آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی حسابداری مقایسه می‌شود، ۵۱ کشور است.

روش آماری مورد استفاده، تحلیل همبستگی از طریق رگرسیون خطی چند متغیره بوده و آزمون‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS انجام گرفتند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که جنبه‌های فنی و یا سیاسی‌کاری - اگر چه لازم و ضروری هستند - تنها عوامل موثر در عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی نیستند و مخالفت با آن‌ها

جهانی ضروری است. عوامل متنوعی از جمله فرهنگ بر هماهنگ سازی در سطح جهانی تاثیر می‌گذارند. آیا فرهنگ در ایجاد تفاوت بین استانداردهای حسابداری یک کشور و استانداردهای حسابداری بین‌المللی نقش موثری دارد؟ این سوالی است که این مقاله به آن پرداخته و براساس داده‌های جمع‌آوری شده توسط نوبز، نقش فرهنگ را در ایجاد تفاوت بین استانداردهای حسابداری ملی و استانداردهای حسابداری بین‌المللی بررسی کرده است. حجم نمونه یا به

چشمه

اقتصاد و تجارت جهانی به سمتی پیش می‌رود که اغلب جریان‌های نقدی در خارج از مرزها کسب می‌شوند. در این میان، بخش مهمی از فرایند کار را حسابداری و گزارشگری مالی به خود اختصاص می‌دهد و در نظام مبادلات بازارهای مالی جهانی، نقش برجسته‌ای دارد زیرا حسابداری زبان تجارت است. به همین دلیل، هماهنگ سازی استانداردهای گزارشگری در حسابداری مالی جهت پاسخگویی به نیازهای بازارهای مالی

صرفاً به خاطر روابط سیاسی یا ادعای برتری (از لحاظ جنبه‌های فنی) صورت نمی‌گیرد بلکه عوامل فرهنگی هم نقش دارند.

فرهنگ، حسابداری مالی، حسابداری بین‌الملل، هماهنگ سازی.

در سال ۱۹۷۳، گروهی از نظریه‌پردازان حسابداری برای اولین بار با طرح حسابداری بین‌المللی، کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) را به وجود آوردند. هدف این کمیته، تنظیم استانداردهای حسابداری به گونه‌ای بود که شکل ارائه صورت‌های مالی را جهت درک استفاده‌کنندگان بین‌المللی یکسان سازد. به طور کلی، هماهنگ (یکسان) سازی حسابداری در سطح بین‌الملل دلایل مختلفی دارد. اولاً، رشد سریع بازارهای سرمایه در سطح بین‌المللی، موجب شده این بازارها به عنوان منابع عمده تأمین مالی مطرح شوند. این که چه میزان اطلاعات باید در این بازارها افشا شود، نکته‌ای اصلی جهت تضمین رونق آن‌ها است.

ثانیاً، به دلیل رشد و توسعه مداوم شرکت‌های بین‌المللی و به منظور کاهش هزینه‌های تولید اطلاعات و ارائه مجموعه اطلاعاتی قابل اتکا و یکنواخت به بازارهای سرمایه، نیاز به مجموعه‌ای یکپارچه از استانداردهای حسابداری افزایش یافته است. ثالثاً، در سطح بین‌المللی، فعالیت سرمایه‌گذاران عمده و ثروتمند در حال افزایش است. حضور این سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی دیگر کشورها، شرکت‌هایی را به

واکنش واداشته است که حوزه فعالیت آن‌ها صرفاً در داخل کشور متبوعه خود می‌باشد.

نمونه عملی این تحولات، تغییر نام استانداردهای حسابداری بین‌المللی به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و تبدیل کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی به هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی است. همچنین، اتحادیه اروپا در ژوئن

۲۰۰۲ تصمیم گرفت از سال ۲۰۰۵ استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی را در صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های تحت پوشش خود اجباری کند که چنین تصمیمی را نیز عملی ساخته است [۷] البته قبل از آن، بورس‌های اوراق بهادار موظف شده بودند به شرکت‌های چندملیتی اجازه استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS) را در تهیه گزارش‌های مالی بدهند. به دنبال این تصمیم، فعالیت‌های مشابهی در روسیه، استرالیا و نیوزلند صورت گرفت. در اکتبر ۲۰۰۲، هیات استانداردهای حسابداری مالی در آمریکا و هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی، بیانیه‌ای مبنی بر حرکت به سوی همگرایی استانداردهای حسابداری در آمریکا و استانداردهای حسابداری بین‌المللی تصویب کردند. البته باید توجه داشت همه کشورها با سرعت یکسان در این جهت حرکت نمی‌کنند و بسته به میزان توسعه یافتگی کشورها، تمایل به همگرایی و یکپارچه‌سازی در آن‌ها تغییر می‌کند.

هر کدام از مطالعات قبلی، به منظور اندازه‌گیری تفاوت‌ها در حسابداری

بین‌المللی از مجموعه داده‌های متفاوتی استفاده کرده‌اند. در طی دهه ۷۰ میلادی، موسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس [۲۰] مجموعه تحقیقاتی را منتشر کرد که به اصول حسابداری و گزارشگری مالی در سطح جهانی مربوط می‌شد. در پژوهش اول در سال ۱۹۷۳، ۲۳۳ رویه حسابداری در ۳۸ کشور بررسی شدند [۲۱] ولی مطالعه سال ۱۹۷۵ به کمک داده‌های بیشتری انجام گرفت و در آن ۴۶ کشور به همراه ۲۶۴ رویه حسابداری پوشش داده شدند. [۲۲] البته هر دو مطالعه پیشگفته به سوی کشورهای غربی گرایش داشتند. به همین دلیل، مطالعه سال ۱۹۷۹ تعداد ۶۴ کشور را پوشش داد. این داده‌ها در مطالعات مختلفی به کار رفته‌اند که درباره حسابداری بین‌المللی انجام گرفته است.

نمونه آن تحقیقات انجام گرفته توسط مک کینون و جانل [۱۱] نیر و فرانک [۱۳، ۱۴] می‌باشند که بیشتر بر الزامات و استانداردهای حسابداری تکیه کرده‌اند و یا محققانی مثل امنو و گری [۶]، مورفی [۱۲]، نوبز [۱۶]، که بیشتر به الزامات افشا و گزارشگری علاقه نشان داده‌اند.

ادیکاری و تانکر [۱] در مطالعه‌ای که راجع به الزامات افشا و گزارشگری در ۳۵ بورس اوراق بهادار در سراسر دنیا انجام دادند، از شاخص‌های دیگری جهت اندازه‌گیری تفاوت‌ها در حسابداری بین‌المللی استفاده کردند. آن‌ها شاخصی ترکیبی را برای اندازه‌گیری کمیت و شدت الزامات افشا (شامل ۴۴ قلم اطلاعاتی اعم از مالی یا غیرمالی) در بورس‌های اوراق بهادار مختلف به کار گرفتند. البته این شاخص ۲۹ یک محدودیت اساسی داشت. در این

شاخص، تنها امکان استفاده از الزامات افشایی میسر می‌شد که در گزارش‌های سالانه به آن اشاره شده بود.

ادرهید و سملر [۱۷] پس از تلخیص اطلاعات مربوط به رویه‌های حسابداری در ۱۵ کشور مختلف (شامل کشورهای اتحادیه اروپا، ایالات متحده، کانادا، استرالیا و ژاپن) به همراه استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سال ۱۹۹۵، ماتریسی به نام ماتریس ارجاع ترانس اک^۱ را به وجود آوردند. در این ماتریس، مجموعه قوانین حسابداری هر کشور در قالب جدول ارائه شده و به‌کارگیری یا عدم به‌کارگیری یک الزام حسابداری خاص در یک کشور به کمک ماتریس ترانس اک نشان داده می‌شد. قوانین حسابداری بکار رفته در این ماتریس، شامل قوانینی بود که محتوای ترازنامه و صورت سود و زیان مثل استانداردهای شناخت و اندازه‌گیری را تعیین می‌کرد. اطلاعات مربوط به روش حسابداری مورد استفاده در هر کشور به سه شکل، لازم الاجرا (required)، مجاز (allowed) و ممنوع (forbidden) ارائه می‌شد. این مطالعه، راجع به روش‌های مختلف حسابداری هر کشور، بررسی جامعی انجام داده بود اما صرفاً بر کشورهای توسعه یافته تمرکز داشت ولی به هر حال بعدها توسط محققان دیگری مثل دی آرسی [۴] برای طبقه‌بندی کشورها برحسب تفاوت‌های حسابداری استفاده شده است.

اشبا و پینکس [۲] در سال ۲۰۰۱ این مسئله را بررسی کردند که آیا تغییرات در استانداردهای حسابداری بین‌کشورهای مختلف نسبت به استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر توانایی تحلیل‌گران مالی جهت پیش‌بینی صحیح عایدات شرکت‌های

غیرآمریکایی (به جز ایالات متحده) اثر دارد یا خیر؟ آن‌ها به منظور شناسایی تغییرات استانداردهای حسابداری کشورها نسبت به استانداردهای حسابداری بین‌المللی، تنها رویه‌های حسابداری ۱۳ کشور مختلف را بررسی کردند.

نحوه اندازه‌گیری شاخص‌های هماهنگ‌سازی در یک کشور

مبنای جمع‌آوری داده‌ها جهت تشخیص شباهت‌ها و تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی، مطالعه‌ای است که نوپز در سال ۲۰۰۱ تحت عنوان "اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری در سال ۲۰۰۱" بررسی قوانین حسابداری ملی در مقابل استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۲ انجام داده و توسط موسسات حسابرسی اندرسون، دی بی او، دیلیوت و تاشر، ارنست و یانگ، گرانٹ ترنتون، کی پی ام جی و پرایس واتر هاوز و کوپرز منتشر شده است. در این مطالعه، از شرکای موسسات حسابرسی مذکور در ۶۲ کشور از طریق پرسشنامه خواسته شد تا کشورهای محل کار خود را براساس ۸۰ رویه حسابداری برای دوره مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۱ ارزیابی و تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی را مشخص نمایند.

پس از جمع‌بندی، تفاوت استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی در چهار مقوله دسته‌بندی شد:

۱- فقدان قوانین شناخت و اندازه‌گیری در استانداردهای حسابداری ملی برای یک مورد خاص.

۲- عدم وجود هیچ نوع الزامات افشا در استانداردهای حسابداری ملی.

۳- عدم تطابق بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی برای گروه‌های مشابهی از شرکت‌ها در مناطق مختلف.

۴- عدم تطابق بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی در سطح شرکت‌های مختلف یک کشور خاص.

بر این اساس و با توجه به شباهت دلایل ۲، ۳ و ۴ با همدیگر می‌توان دو دلیل را برای تفاوت بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی بیان کرد:

۱- واگرایی: ناشی از عدم تطابق بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی در گروه با تک‌تک شرکت‌ها.
۲- نقصان: عدم وجود استانداردهای اندازه‌گیری و شناخت یا الزامات افشا در استانداردهای ملی کشورها نسبت به استانداردهای بین‌المللی.

حال می‌توان نمره هر کشور در هر مقوله را از طریق تعداد مواردی تعیین کرد که آن کشور حاوی آن بوده است. برای این منظور ۵۱ کشور انتخاب شد. نمرات محاسبه شده برای کشورهای مورد مطالعه در ضمیمه شماره ۱ آمده است.

نحوه اندازه‌گیری تغییرات فرهنگی (مدل هائسند)

فرهنگ عبارت از مجموعه الگوهای یکپارچه ذهنی است. فرهنگ را نه تنها می‌توان در ارزش‌ها جستجو کرد بلکه در سمبل‌ها، رسوم و قهرمانان کشورها نیز دیده می‌شود. [۹] اساس کار هافستد در تعیین ابعاد فرهنگی برای هر کشور، نظرخواهی بود که در طی دهه ۱۹۷۰ میلادی از کارمندان شرکت IBM در ۶۶ کشور به عمل آورد. وی پنج بعد برای ارزش‌های فرهنگی مطرح کرده است که طبق آن می‌توان ملت‌های جهان را به گروه‌های مختلف تقسیم

سوی کسانی است که آن را طراحی کرده‌اند؟ (اسمیت، دوگان و رمپنارس [۲۴]) البته پس از آن هافستد به این سؤال با انجام تحقیق بر روی ارزش‌های فرهنگی در چین پاسخ داده است (هافستد و باند [۱۰]).

در ضمیمه شماره ۲ نمرات هافستد برای ۵۲ کشور از لحاظ چهار بعد اول نشان داده شده‌اند. از بعد آینده‌نگری صرف‌نظر شده است چون اطلاعات مربوط به آن تنها برای ۲۳ کشور ارائه شده بود.

به گفته پیرا [۱۹] فرهنگ در شکل‌دهی استانداردهای حسابداری و اتخاذ رویه‌های خاص در هر کشور نقش مهمی دارد. بنابراین انتظار می‌رود میزان مطابقت استانداردهای حسابداری ملی با استانداردهای حسابداری بین‌المللی (هماهنگ‌سازی)، در هر کشور - بسته به فرهنگ آن - متفاوت باشد. به طور کلی، براساس مطالعه نوبز [۱۵] تفاوت بین استانداردهای ملی و بین‌المللی از دو منبع سرچشمه می‌گیرد: (۱) واگرایی: حالتی که هم استانداردهای ملی و هم استانداردهای بین‌المللی به یک موضوع خاص اشاره می‌کنند اما روش‌های متفاوتی را تجویز می‌کنند. (۲) نقصان: حالتی که به یک موضوع خاص در استانداردهای حسابداری بین‌المللی اشاره می‌شود ولی بسوسيله استانداردهای ملی پوشش داده نمی‌شود. بنابراین فرضیات تحقیق چنین بیان می‌شود:

فرضیه اول: بین شاخص‌های فرهنگی هر کشور و واگرایی بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

دلاوری است. در مقابل زن صفتی به معنای گرایش افراد جامعه به برقراری ارتباط، تواضع و فروتنی، مراقبت از ضعیف‌ترها و بهبود کیفیت زندگی است. اساسی‌ترین راه برای پی‌بردن به میزان مردصفتی در جامعه، بررسی قوانین جنسی در آن جامعه است.

۴- ابهام‌گریزی: اجتناب از عدم اطمینان معیاری است که میزان نگرانی و اضطراب افراد یک جامعه یا سازمان را در رابطه با وضعیت‌های نامشخص آتی نشان می‌دهد. مردم برای اینکه بر این نگرانی‌ها فایز آیند به فناوری، قوانین و اعتقادات مذهبی روی می‌آورند. این ویژگی اغلب در قالب نیاز به قوانین شفاف و قابلیت پیش‌بینی موقعیت‌ها دیده می‌شود.

۵- افق دید بلندمدت در مقابل کوتاه مدت (آینده‌نگری): منظور از آینده‌نگری میزان اهمیت اهداف بلندمدت و پایدار نسبت به فعالیت‌های کوتاه‌مدت و زودگذر برای افراد جامعه است. در جوامع دارای افق دید بلندمدت، سعی می‌شود تا بخش‌های مختلف به طریقی مستحکم و تعدیل‌پذیر با یکدیگر ترکیب شوند. در مقابل در جوامع دارای افق دید کوتاه‌مدت، سعی می‌شود تا کل به اجزای آن شکسته شود. در این جوامع، بر حفظ سنت‌ها، پایبندی به تعهدات اجتماعی صرف‌نظر از بهای آن‌ها و دستیابی سریع به نتایج امور تاکید می‌شود.

البته این تقسیم‌بندی از سوی محققان مختلفی به چالش کشیده شده است برای نمونه، اسمیت، دوگان و رمپنارس، قابلیت تکرارپذیری روش تحقیق هافستد را با طرح این سؤال بررسی کرده‌اند: آیا معیارهای هافستد، انعکاس‌دهنده ارزش‌های غربی از

کرد. این پنج بعد فرهنگی براساس مطالعات هافستد چنین تعریف شده‌اند: ۱- فاصله قدرت^۱: منظور میزان تحمل اعضای جامعه نسبت به توزیع نابرابر قدرت است. به عبارت دیگر، فاصله قدرت معیاری است که اختلافات موجود در توزیع قدرت میان افراد جامعه را نشان می‌دهد و منعکس‌کننده دامنه (وسعت) نابرابری در توزیع قدرت از دیدگاه افراد ضعیف موجود در سازمان‌ها می‌باشد. در جایی که فاصله قدرت کم است، زیردستان وابستگی کمتری به افراد مافوق خود دارند و روابط این دو با یکدیگر نزدیک و صمیمانه می‌باشد. اما در جایی که فاصله قدرت زیاد است، زیردستان وابستگی زیادی به افراد مافوق خود دارند و امکان نزدیک شدن به رؤسا و طرح انتقاد یا مخالفت با آن‌ها وجود ندارد.

۲- فردگرایی^۲ در مقابل جمع‌گرایی: فردگرایی معیاری است که روابط بین اشخاص و گروه را در یک جامعه نشان می‌دهد. در جوامع فردگرا روابط بین افراد بسیار ضعیف و کم‌رنگ است و افراد به‌ندرت با اشخاص فراتر از خانواده خود رابطه صمیمی دارند در حالی که در جوامع طایفه‌ای (جمع‌گرا) افراد خود را متعلق به گروه‌های گسترده و متحد فامیلی می‌دانند و حمایت و مراقبت بی‌چشم داشت از آن‌ها را وظیفه همیشگی خود تلقی می‌کنند.

۳- مردصفتی^۳ در مقابل زن صفتی^۴: مردصفتی معیاری است که میزان گرایش افراد جامعه به داشتن رفتاری جسورانه در مقابل برخوردی متواضعانه را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، مردصفتی به معنای گرایش افراد جامعه به برتری طلبی، قهرمان‌پروری و

فرضیه دوم: بین شاخص‌های فرهنگی هر کشور و نقصان بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی نقش رابطه معنی‌داری وجود دارد.

روش آزمون فرضیه تحقیق

با توجه به این که نوع رابطه در فرضیات تحقیق، همبستگی و مقیاس داده‌ها، نسبتی می‌باشد از مدل رگرسیون برای آزمون فرضیات تحقیق استفاده شده است. مدل رگرسیونی این تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

$$y = \alpha + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \beta_4 x_4$$

که مدل رگرسیونی چندمتغیره برای آزمون ارتباط بین واگرایی و نقصان در استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی و شاخص فرهنگی است. در این مدل y : واگرایی یا نقصان، β_j : شیب

خط x_i , ($i = 1, 2, 3, 4$) متغیرهای فرهنگی شامل فاصله قدرت، فردمداری، مردسالاری، ابهام‌گریزی و «: عرض از مبدا می‌باشد.

سطح اطمینان در نظر گرفته شده برای آزمون فرضیات تحقیق ۹۵ درصد و نرم‌افزار آماری مورد استفاده SPSS می‌باشد.

لازم به ذکر است که داده‌های تحقیق برگرفته از داده‌های تحقیق نوبز و هافستد می‌باشد. بدین صورت که در هر کشور، نمراتی را که هافستد از نظر چهار بعد فرهنگی به آن اختصاص داده با نمرات محاسبه شده برای واگرایی و نقصان براساس کار نوبز برازش شده است. در واقع نمرات هافستد، نقش متغیر مستقل (فرهنگ) و نمرات محاسبه شده به کمک تحقیق نوبز، نقش متغیر وابسته (واگرایی یا نقصان) تحقیق

را دارند.

هر دوی این تحقیقات در سال ۲۰۰۱ میلادی صورت گرفته‌اند. این مسئله موجب ارائه تحلیلی واقعی از شاخص‌های واگرایی و نقصان شده است زیرا این داده‌ها قبل از اجباری شدن اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی در مناطقی خاص (مثلاً اتحادیه اروپا یا استرالیا در سال ۲۰۰۵) جمع‌آوری شده‌اند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق برای شاخص‌های واگرایی و نقصان در نمایشگر ۱ و ۲ به‌طور خلاصه ارائه گردیده است:

نمایشگر ۱- نتایج آماری مربوط به رگرسیون

نتیجه	آماره دوربین واتسون	رگرسیون F	سطح خطا F	R ²	
تابید	۱٫۷	۳٫۹	۰/۰۰۸	۰/۱۹	فرضیه اول
تابید	۲٫۱	۴٫۲	۰/۰۰۶	۰/۲۲	فرضیه دوم

نمایشگر ۲- نتایج آماری مربوط به ضرایب

عنوان	مقدار		سطح خطا	
	واگرایی	نقصان	واگرایی	نقصان
عرض از مبدا	۰/۸۷	-۲٫۶	۰/۸۵	۰/۴۹
فاصله قدرت	۰/۰۱	۰/۱۵	۰/۷۹	۰/۰۰۶
فردمداری	۰/۰۹	۰/۰۵	۰/۰۳	۰/۱۴۳
مردسالاری	۰/۰۵	۰/۰۲	۰/۱۸	۰/۵۲۱
ابهام‌گریزی	۰/۰۸	۰/۰۶	۰/۰۱	۰/۰۳۳

به‌طور خاص فردمداری و ابهام‌گریزی ارتباط معنی‌داری با واگرایی دارند و تاثیر بیشتری بر آن می‌گذارند. در

اعداد نشان می‌دهد تاثیر فرهنگ بر واگرایی بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی قابل ملاحظه است.

R² تعدیل شده برای شاخص واگرایی تقریباً برابر ۱۹ درصد و F رگرسیون در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار است. این

نتیجه دیگر به بحث هماهنگ‌سازی در حسابداری بر می‌گردد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد ابعاد فنی یا سیاسی تنها عوامل موثر در هماهنگ‌سازی نیستند. مخالفت با استانداردهای حسابداری بین‌المللی صرفاً به خاطر انگیزه‌های از پیش تعیین شده یا ادعای برتری از لحاظ فنی نیست بلکه تنوع در فرهنگ نیز در آن موثر است. بنابراین هرگونه پیشرفت در این زمینه به همکاری جهانی نیاز دارد. به گفته والکر، هماهنگ‌سازی نیازمند همکاری مشترک دولت‌ها، قانون‌گذاران بازار سرمایه، استانداردها، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اطلاعات و حرفه حسابرسی است. [۱۸]

محدودیت‌های تحقیق

با توجه به گستردگی حوزه مورد بررسی، داده‌های این تحقیق از اطلاعات تحقیقات دیگر جمع‌آوری شده‌اند. به طور نمونه، شاخص‌های واگرایی و نقصان بر مطالعه نويز (۲۰۰۱) متکی می‌باشد، که خود مبتنی بر مشاهدات ذهنی و فردی است. همچنین فرض شد واگرایی و نقصان، متغیرهایی پیوسته‌اند. برای نمونه، تصور بر این بوده که کشوری که نمره ۵۰ را در واگرایی دارد میزان انحراف (واگرایی) در آن دو برابر کشوری است که نمره ۲۵ را در واگرایی دارد.

نتیجه‌گیری

- 1- TRANSACC reference Matrix
- 2- Power distance
- 3- Individualism
- 4- Masculinity
- 5- feminine
- 6- Uncertainty avoidance

باشد، ابهام‌گریزی در آن کمتر است. به همین دلیل انتظار می‌رود کشورهایی که سطح بالاتری از ابهام‌گریزی را تجربه می‌کنند، نقصان بیشتری نسبت به استانداردهای حسابداری بین‌المللی داشته باشند زیرا به دنبال این هستند که از سطوح بالاتر افشا پرهیز کنند.

موارد عدم پوشش از سوی استانداردهای حسابداری ملی بیشتر مربوط به استاندارد بین‌المللی شماره ۱۴ (گزارشگری بخش‌ها)، شماره ۱۹ (مزایای بازنشستگی)، شماره ۲۲ (تسکیمات تجاری)، شماره ۳۳ (محاسبات سود هر سهم)، شماره ۳۵ (توقف عملیات واحد تجاری)، شماره ۳۲ و ۳۹ (ابزارهای تسامین مالی) و شماره ۴۰ (گزارشگری سرمایه‌گذاری‌ها به ارزش منصفانه) می‌باشد. با توجه به این نکته که استانداردهای مذکور عمدتاً در نتیجه پیشرفت اقتصادی و وسعت بازارهای سرمایه وضع شده‌اند و هدف از توسعه این بازارها، توزیع منصفانه و مناسب ثروت است پس وجود رابطه معنی‌دار بین فاصله قدرت و نقصان منطقی به نظر می‌رسد زیرا در جوامع با فاصله قدرت بالا، افراد حساسیت چندانی نسبت به توزیع نابرابر قدرت و ثروت ندارند و در نتیجه برای وضع چنین استانداردهایی احساس نیاز نمی‌کنند و همین امر نقصان را در پی دارد.

نتیجه‌گیری

یکی از نتایج این تحقیق، طبقه‌بندی و تعیین شاخص‌های جدید برای انعکاس تفاوت‌ها در حسابداری ملی و بین‌المللی است. به این صورت که جهت انعکاس تفاوت بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی دو شاخص جدید معرفی شد: واگرایی و نقصان.

کشورهای با سطح ابهام‌گریزی بالا، گرایش به یکنواختی کمتر است و به تبع آن تمایل کمتری به همراهی با استانداردهای حسابداری بین‌المللی در آن‌ها دیده می‌شود. این نتیجه منطقی به نظر می‌رسد زیرا استانداردهای حسابداری بین‌المللی به عنوان استانداردهایی شناخته شده‌اند که گرایش به سطح افشا بالاتر و شفافیت بیشتر در گزارشگری مالی دارند [۳] ضمناً این نتیجه با تحقیق سالتر و نیس واندر [۲۳] نیز مطابقت دارد. تحقیقی که یکی از جامع‌ترین مطالعات را راجع به ارتباط بین فرهنگ و تفاوت‌های حسابداری در سطح بین‌الملل انجام داده است. آن‌ها بر خلاف پیش‌بینی گری [۸] بین ابهام‌گریزی و یکنواختی رابطه معکوسی پیدا کردند. همچنین از آنجایی که در جوامع فردگرا، افراد در قبال دیگران احساس مسئولیت بالایی ندارند و به ندرت به منافع جمعی فکر می‌کنند پس معمولاً روش و رویه‌ای را پیش می‌گیرند که مطابق با میل و سلیقه شخصی آنان باشد. همین خصیصه در جامعه به واگرایی و پرهیز از همکاری دامن‌زده و رابطه معنی‌دار بین فردگرایی و واگرایی را توجیه می‌کند.

به همین ترتیب در مورد شاخص نقصان (از آنجایی که آماره F در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار و R^2 تعدیل شده ۲۲ درصد است) می‌توان گفت که از سوی متغیرهای فرهنگی تاثیر می‌پذیرد. رابطه معنی‌دار بین ابهام‌گریزی و نقصان مطابق با تحقیق دوپینک و سالتر [۵] است. به گفته آنان مجموعه‌ای از عوامل محیطی و ابعاد فرهنگی هستند که به تفاوت رویه‌های حسابداری در سطح بین‌الملل دامن می‌زنند. بر این اساس، هر چه سطح افشای اطلاعات در یک کشور بیشتر

ضمیمه ۱: نمرات نوبز برای واگرایی و نقصان در ۵۱ کشور (برگرفته از ص ۱۲۷-۱۱، ۲۰۰۱)*

ضمیمه ۲: نمرات شاخص‌های هفستد برای ۵۲ کشور (برگرفته از ص ۵۰-۵۰، ۲۰۰۱)

فاصله قدرت	فردمداری	ارباب‌سالاری	ابهام‌گرایی
۳۹	۲۶	۵۶	۸۶
۳۶	۹۰	۶۱	۵۱
۱۱	۵۵	۷۹	۷۰
۶۵	۷۵	۵۴	۹۲
۶۹	۳۸	۲۹	۷۶
۷۰	۳۰	۴۰	۸۵
۲۹	۸۰	۵۲	۳۸
۶۳	۲۳	۲۸	۸۶
۸۰	۲۰	۶۶	۳۰
۵۷	۵۸	۵۷	۷۲
۱۸	۷۲	۱۶	۷۳
۴۰	۶۰	۳۰	۶۰
۲۳	۶۲	۲۶	۵۹
۶۸	۷۱	۲۳	۸۶
۲۵	۶۷	۶۶	۶۵
۳۵	۸۹	۶۶	۳۵
۶۰	۳۵	۵۷	۱۱۲
۶۸	۲۵	۵۷	۲۹
۴۶	۸۰	۸۸	۸۲
۷۷	۲۸	۵۶	۴۰
۷۸	۱۲	۲۶	۳۸
۵۸	۲۱	۲۳	۵۹
۳۸	۷۰	۶۸	۳۵
۱۳	۵۲	۴۷	۸۱
۵۰	۷۶	۷۰	۷۵
۵۳	۲۶	۹۵	۹۲
۲۰	۶۰	۵۰	۷۰
۱۰۴	۲۶	۵۰	۲۶
۸۱	۳۰	۶۹	۸۲
۷۰	۳۶	۵۲	۶۸
۳۸	۸۰	۱۲	۵۲
۲۲	۷۹	۵۸	۴۹
۳۱	۶۹	۸	۵۰
۶۲	۲۲	۶۳	۲۴
۶۸	۶۰	۶۲	۹۳
۶۲	۲۷	۳۱	۱۰۴
۹۰	۳۰	۳۲	۹۰
۱۲	۳۹	۱۶	۹۵
۷۲	۲۰	۳۸	۸
۱۰۲	۵۲	۱۱۰	۵۱
۳۹	۶۵	۶۳	۳۹
۶۰	۱۸	۳۹	۸۵
۵۷	۵۱	۳۲	۸۶
۳۱	۷۱	۵	۲۹
۴۴	۶۸	۷۰	۵۸
۵۸	۱۷	۲۵	۶۹
۶۲	۴۰	۳۳	۶۲
۶۶	۲۷	۳۵	۸۵
۳۰	۹۱	۶۲	۳۶
۸۱	۱۲	۷۳	۷۶

واگرایی	نقصان
۲۲	۱۲
۱۱	۸
۲۱	۱۲
۲۳	۹
۱۵	۹
۱۱	۲۳
۱۵	۳
۱۸	۱۳
۱۰	۱۱
۱۶	۱۵
۱۰	۸
۲	۱۳
۲۰	۱۲
۲۱	۱۰
۲۲	۱۱
۱۶	—
۱۹	۱۵
۲۲	۸
۲۴	۱۳
۱۱	۱۳
۱۵	۶
۹	۱۳
۱۵	—
۱۱	۲
۲۱	۹
۱۸	۸
۱۱	۱۸
۵	۱۵
۱۱	—
۱۰	۱۶
۱۳	۷
۱۲	۶۳
۹	۲
۷	۶

واگرایی	نقصان
۵	۲
۹	۱۲
۲۲	۱۲
۱۲	۱۵
۲۲	۲۱
۱۵	۵
۱۳	۱۷
۲	—
۱۰	۵
۱۹	۱۳
۱۲	۶
۱۲	۱۸
۱۳	۹
۵	۵
۱۲	۱۳
۱۷	۳
۸	۱۲

۱۱ به دلیل عدم وجود اطلاعات، کشور رومانی حذف شده است.