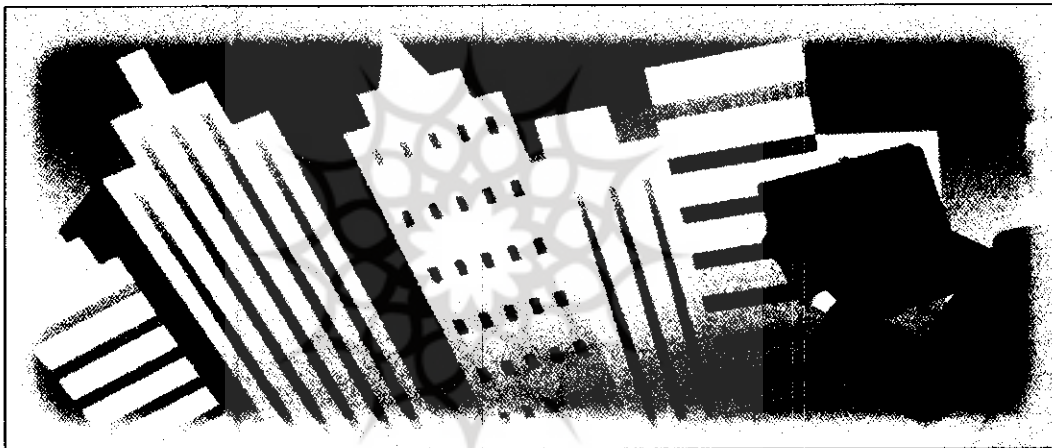


# چرا استانداردهای حسابداری بین‌المللی با اصول پذیرفته شده حسابداری ملی تفاوت دارد؟ "نقش فرهنگ"



نویسندگان: Yuan Ding, Thomas Jeanjean and

Herve Stolowy

ترجمه: مهدی فریدونی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

چکیده

اصول پذیرفته شده حسابداری ملی می‌تواند به دو طریق با استانداردهای حسابداری بین‌المللی متفاوت باشد.

۱) واگرایی: بدین معنی است که اصول پذیرفته شده حسابداری ملی و استاندارد حسابداری بین‌المللی، هر دو یک موضوع حسابداری مشخص را پوشش می‌دهند اما روش‌های مختلفی را تجویز می‌کنند، یا ۲) فقدان: بدین معنی است که اصول پذیرفته شده حسابداری ملی، یک موضوع حسابداری مقرر در استاندارد حسابداری بین‌المللی را پوشش نمی‌دهد. این مقاله تلاش می‌کند تا با استفاده از مدل ابعاد فرهنگی هافستد (۱۹۹۱، ۱۹۸۰ و

۲۰۰۱)، به تشریح این موضوع بپردازد که چرا استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف با استانداردهای بین‌المللی تفاوت دارد؟ در این تحقیق، براساس اطلاعات پژوهش فویز (۲۰۰۱)، شاخصی برای سطح واگرایی اصول پذیرفته شده حسابداری ملی در مقایسه با استاندارد حسابداری بین‌المللی ایجاد شده است. همچنین شاخصی تحت عنوان "فقدان" برای ارزیابی حوزه قواعد حسابداری ملی در مقایسه با استانداردهای حسابداری بین‌المللی طراحی شده است.

یافته‌های این تحقیق در ۵۲ کشور نشان می‌دهد که سطح واگرایی به اشکال مختلف فرهنگی (فردگرایی،

فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان) بستگی دارد و از آنجایی که سطح فقدان به سادگی از طریق ابعاد فرهنگی ملت‌ها تشریح نمی‌شود به احتمال زیاد مرتبط با مسائل بازار سرمایه و توسعه اقتصادی است. این نتایج به مباحث جاری درباره هماهنگ‌سازی حسابداری کمک می‌کند. همچنین نتایج این تحقیق روشن می‌کند که ابعاد سیاسی یا تخصصی بحث اگر چه ضروری است ولی تنها عامل موثر نمی‌باشد. برخلاف استاندارد حسابداری بین‌المللی، آنها صرفاً از محرک‌های قراردادی و یا عوامل تخصصی ادعا شده حاصل نمی‌شوند بلکه از طریق تنوع عوامل فرهنگی به دست آمده‌اند. کمک دیگر این مقاله، تدوین عوامل دو بعدی برای اندازه‌گیری تفاوت‌های استاندارد بین‌المللی و اصول پذیرفته‌شده ملی می‌باشد.

## مقدمه

در سال‌های اخیر، اهمیت هماهنگ‌سازی حسابداری بین‌المللی به‌طور گسترده‌ای به دلایل مختلف، موضوعی پذیرفته‌شده است. اولاً، توسعه سریع بازارهای سرمایه بین‌المللی روز به روز نقش مهم بازارهای مالی را به عنوان توزیع‌کننده منابع اقتصادی، برجسته و قوی می‌سازد و امروزه نحوه افشای اطلاعات به بازار، مسئله اساسی در اطمینان از کارایی بازار است. ثانیاً، پذیرش روز افزون شرکت‌های چند ملیتی، نیازی ضروری برای ایجاد مجموعه‌ای از استانداردهای جهانی مشخص را برای این شرکت‌ها در جهت کاهش هزینه‌های تولید اطلاعات، ایجاد می‌کند لذا اطلاعاتی متحدالشکل و قابل اتکا را به بازار ارائه خواهد شد. ثالثاً، فعالیت سرمایه‌گذاران حقوقی (موسسات مالی) روزبه‌روز بین‌المللی‌تر می‌شود و حضور آنها در شرکت‌های پذیرفته‌شده محلی، آنها را مجبور به بهره‌گیری از حسابداری براساس قواعد جهانی می‌کند.

استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۱</sup> با داشتن نقش اساسی در ارائه اصول پذیرفته‌شده حسابداری جهانی از زمان تصویب پروژه قابلیت مقایسه به وسیله سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار<sup>۲</sup> و بازنگری آن در سال ۲۰۰۱ شهرت زیادی پیدا کرده است. در ژوئن سال ۲۰۰۲، اتحادیه اروپا تصمیم گرفت از ابتدای سال ۲۰۰۵،

استانداردهای حسابداری بین‌المللی را برای حساب‌های تلفیقی همه شرکت‌های پذیرفته‌شده الزامی کند. این تصمیم با افزایش رویه‌های مشابه در روسیه، استرالیا و نیوزلند دنبال شد. در اکتبر سال ۲۰۰۲، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی<sup>۳</sup> و هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری تفاهم‌نامه‌ای را منتشر کردند که براساس آن، باید گام‌هایی را در جهت مشخص و قطعی کردن تعهدات خود در همگرایی استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ایالات متحده بردارند. به هر حال، همه کشورها در جهت همگرایی با استانداردهای بین‌المللی با سرعت یکسانی حرکت نکردند. استانداردهای حسابداری ملی کشورهای با تلاش کمتر برای همگرایی، اغلب تطابق کمتری با استانداردهای حسابداری بین‌المللی یافته‌اند.

به هر حال، یکنواختی در این مفهوم به سادگی درک می‌شود. اکنون ما می‌توانیم تفاوت‌های باقی‌مانده را به خصوص در سال ۲۰۰۱، یعنی بعد از دهه‌ای تشریح کنیم که استانداردهای بین‌المللی حسابداری تدوین شده است. یافتن دلایل اصلی این تفاوت‌ها بسیار مفید خواهد بود. طبق این تحقیق دو راه وجود دارد که اصول پذیرفته‌شده حسابداری ملی می‌تواند با استانداردهای بین‌المللی حسابداری متفاوت باشد.

(۱) واگرایی<sup>۴</sup>: یعنی اصول پذیرفته‌شده حسابداری ملی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری، هر دو موضوع حسابداری معینی را پوشش می‌دهند اما روش‌های متفاوتی را تجویز می‌کنند، و

(۲) فقدان<sup>۵</sup>: یعنی اصول پذیرفته‌شده حسابداری یک موضوع حسابداری مقرر توسط استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پوشش نمی‌دهد.

این تعاریف نه تنها از نظر درک تفاوت‌های جاری بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اصول پذیرفته‌شده حسابداری ملی ارزشمند است، بلکه در پیش‌بینی تفاوت‌های بالقوه‌ای مفید خواهد بود که در مواجهه با کشورهای مختلف در هماهنگ‌سازی حسابداری بین‌المللی آینده مواجه می‌شویم.

مشابه تحقیق گری در سال ۱۹۸۸ که نقش فرهنگ را در تدوین سیستم‌های حسابداری برجسته کرد، در این تحقیق، نیز به‌طور هم‌زمان ارزش‌های فرهنگی هر کشور به عنوان

برای اندازه‌گیری تفاوت‌های حسابداری بین‌المللی طراحی کردند. آنها به تدوین شاخص افشای ترکیبی برای کیفیت شدت افشای الزامی اطلاعات (شامل ۴۴ قلم اطلاعات مالی و غیرمالی) در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداختند. محدودیت اصلی شاخص آنها برای اندازه‌گیری تفاوت‌های بین‌المللی این بود که تنها جنبه‌های مرتبط با افشای اطلاعات در گزارش‌های سالانه را پوشش می‌داد.

در تحقیقی دیگر، اوردهید و سمیلر (۱۹۹۵) بعد از خلاصه کردن اطلاعات رویه‌های حسابداری در ۱۵ کشور (کشورهای مختلف اروپایی، آمریکا، کانادا، استرالیا و ژاپن) به علاوه استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ماتریس مرجع TRANCACC را پیشنهاد کردند. در این ماتریس، قواعد حسابداری هر شرکت به‌طور کامل به صورت ستونی ارائه و قواعد مربوط به هر یک از موضوعات حسابداری برای همه شرکت‌ها به‌وسیله این ماتریس نشان داده می‌شد. این ماتریس، روش‌های به‌کار رفته در ترازنامه و سود و زیان از جمله شناخت، ارزشیابی و نیز روش‌های تلفیق استفاده شده در کشورهای مربوط را پوشش می‌دهد. این ماتریس، اطلاعاتی را نیز در رابطه با هر یک از روش‌های حسابداری ارائه می‌کند که در ادامه بررسی می‌شود. ادھیکاری و سمیلر (۱۹۹۵) بررسی جامعی از روش‌های حسابداری مختلف ارائه می‌کنند اما تحقیق آنان محدود به کشورهای توسعه یافته در دنیا می‌شود. در مقالات بعدی، در چندین تحقیق از این ماتریس برای طبقه‌بندی کشورها براساس تفاوت‌های حسابداری آنها استفاده شده است.

اخیراً آشباغ و پینکاس (۲۰۰۱) سعی کردند تا تعیین کنند که آیا تنوع در استانداردهای حسابداری در طول مرزهای ملی نسبت به استانداردهای حسابداری بین‌المللی، تاثیری روی توانایی تحلیلگران مالی به پیش‌بینی سودآوری شرکت‌های غیر آمریکایی دارد یا خیر؟ آنها رویه‌های حسابداری در ۱۳ کشور را برای درک تفاوت‌های استانداردهای حسابداری آنها با استانداردهای بین‌المللی حسابداری از دو جهت، تفاوت در الزامات افشای اطلاعات و روش‌های اندازه‌گیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مقابل اصول پذیرفته شده حسابداری محلی در سال ۱۹۹۳ تجزیه و تحلیل کردند.

متغیری تعیین‌کننده برای اختلافات حسابداری مطرح شده است و فرهنگ، نقش مهمی در تفاوت‌های حسابداری ایفا می‌کند.

در تحقیق نوبر (۲۰۰۱) انجام شده توسط چند موسسه حسابداری بین‌المللی، ۵۰ کشور از نظر واگرایی امتیازبندی شده‌اند. سپس ارتباط بین امتیازات هماهنگ‌سازی حسابداری و ارزش‌های فرهنگی تدوین شده توسط هافستد (۲۰۰۱، ۱۹۹۱، ۱۹۸۰) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج اصلی تحقیق نشان داد که واگرایی به‌طور معنی‌داری با فردگرایی همبستگی مثبت، با فاصله قدرت همبستگی منفی و نهایتاً با اجتناب از عدم اطمینان همبستگی مثبت دارد.

#### تفاوت‌های حسابداری بین‌المللی

تحقیقات قبلی در رابطه با اندازه‌گیری تفاوت‌های حسابداری بین‌المللی

در ادبیات این تحقیقات، منابع مختلفی برای اندازه‌گیری تفاوت‌های حسابداری بین‌المللی استفاده شده است. در طول دهه ۱۹۷۰، موسسه حسابرسی بین‌المللی پرایس واتر هاوس (۱۹۷۵، ۱۹۷۳) مجموعه‌ای از تحقیقات را در رابطه با رویه‌های گزارشگری و اصول حسابداری در سطح جهان منتشر کرد. بررسی سال ۱۹۷۳، ۲۳۳ اصول و رویه حسابداری را در ۳۸ کشور پوشش داد. بررسی سال ۱۹۷۵ این موسسه، متشکل از منابع اطلاعاتی کامل‌تری بود به‌طوری که ۸ شرکت دیگر و ۲۶۴ اصول و رویه حسابداری را نشان می‌داد. شرکت‌های نمونه در هر دو تحقیق به سمت کشورهای غربی و مناطق مرکزی دنیاگرایش داشت. بررسی سال ۱۹۷۳ دارای ۶ طبقه (الزامی، اکثریت، حدود نیم، اقلیت، غیرکاربردی و غیر مجاز) بود و در بررسی سال ۱۹۷۵ طبقه هفتمی را به نام "مشاهده نشده" به آن اضافه شد. این بررسی‌ها در چندین تحقیق حسابداری بین‌المللی (مانند فرانک (۱۹۷۹) دنیر و فرانک (۱۹۸۰)). مورد استفاده قرار گرفته است.

در این تحقیق، در رابطه با الزامات افشای اطلاعات حسابداری در ۳۵ بورس اوراق بهادار دنیا بحث شده است. ادھیکاری و تندکار (۱۹۹۲) در تحقیق خود، ابزار دیگری

### نمایشگر A : تحقیق درباره اندازه‌گیری هماهنگ‌سازی کشورها (نمونه ارائه شده کشور استرالیا)

الزامات حسابداری کشور استرالیا بر مبنای قانون شرکت‌ها مصوب ۲۰۰۱، هیات استانداردهای حسابداری استرالیا و همچنین الزامات سایر مقررات قانونی است. حسابداری در استرالیا ممکن است متفاوت از الزامات هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری باشد. فقدان استانداردهای استرالیایی در رابطه با شناخت و اندازه‌گیری در حوزه‌های زیر مشاهده می‌شود.

موضوع	شماره استاندارد حسابداری بین‌المللی
دارایی نامشهود	IAS37
عدم شناخت دارایی‌های مالی	IAS39-35
ذخائر به استثنای موارد خاص از جمله ذخائر باز خرید کارکنان و تعمیرات ادواری	IAS37
تعهدات مزایای پایان خدمت	IAS19
به‌کارگیری سود سهم پیشنهادی بعد از تاریخ قراردادی، بویژه رویه‌هایی که به‌طور عمومی برای آنها وجود دارد	IAS10
الزامات مفصل در رابطه با محاسبات نقصان، محاسبه مبلغ قابل بازیافت زیان‌های نقصان، تهیه و تنظیم ارزش فعلی جریان‌های نقدی الزامی نیست. قواعد مشخصی در رابطه با الزامات فشار موارد زیر وجود ندارد:	IAS36.5
ارزش‌های جاری سرمایه‌گذاری‌ها	IAS40-69
عملیات متوقف شده	IAS35
بدهی‌های بخش‌ها	IAS14.56
ناسازگاری‌های بین استانداردهای حسابداری بین‌المللی و استرالیا وجود دارد که منجر به تفاوت‌هایی برای بسیاری از واحدهای تجاری در مناطقی معین می‌گردد.	
طرح استانداردهای استرالیا:	
سرمایه‌گذاری‌های مشتقه آماده برای فروش و تجاری براساس ارزش بازار شناسایی نمی‌شود.	IAS 39.69
بدهی‌های مشتقه و تجاری براساس ارزش بازار شناسایی نمی‌گردد.	IAS39.39
سود و زیان غیر عملیاتی تغییر در ارزش ابزارهای مالی معاملاتی (تجاری) ملزم نشده است که به حساب درآمد منظور گردد.	IAS12.15
حسابداری تأمینی (HEDGE) به‌طور کامل مجاز نمی‌باشد.	IAS39.142
بدهی‌های مالیاتی معوق به جای اینکه براساس اختلافات معوق باشد بر مبنای اختلافات زمانی محاسبه می‌گردد.	IAS12.15
هنگام واگذاری واحد تجاری خارجی مستقل مبلغ انباشته تفاوت‌های نرخ ارز اموال معوق که در حقوق صاحبان سهام است به عنوان درآمد شناسایی نمی‌شود.	IAS21.27
اموال سرمایه‌ای می‌تواند به بهای تمام شده بدون هیچ استهلاکی نگهداری شود.	IAS40.50
تغییر در ارزش‌های سرمایه‌ای نگهداری شده براساس ارزش‌های جاری به عنوان ذخیره محسوب می‌گردد.	IAS40.24
تجدید ارزیابی دارایی‌های نامشهود بدون هیچ بازاری فعالی مجاز می‌باشد.	IAS38.64
روش تجمیع منافع منسوخ است.	IAS22.77
در شرایط ترکیب تجاری که تحصیل محسوب می‌گردد ممکن است الزاماتی بسیار وسیع‌تر از حسابداری جهانی ایجاد گردد.	IAS22.31
در رابطه با گزارشگری بخش‌های میانی اولیه و ثانویه استفاده نمی‌شود.	IAS26/14
سود هر سهم قبل از اقالام غیر مترقبه محاسبه شده و تفاوت‌های دیگری وجود دارد.	IAS33
در واحدهای تجاری معین، سایر مسائل دیگری وجود دارد که منجر به تفاوت در حسابداری جهانی می‌گردد.	
قواعد مشخصی در رابطه با تبدیل صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی که در شرایط تورم بالا فعالیت می‌کنند، وجود ندارد.	IAS21.36
هزینه‌های تحقیق در صورتی که قابلیت بازیافت آنها برآورد گردد، می‌تواند سرمایه‌ای شود.	IAS38.42
سرقتی منفی از طریق روش تلفیق نسبی (proportionate) براساس ارزش جاری دارایی‌های غیر پولی حذف می‌گردد.	IAS59/29
هدایای دولت به‌طور کامل زمانی که واحد تجاری حق دریافت آنها را دارد و تعهدی برای بازپرداخت آن ندارد شناسایی می‌گردد.	IAS20.24/12
ممنوعیت مشخصی در رابطه با افشای مانده بدهی‌های مالیاتی معوق وجود ندارد.	IAS12.53

شماره بند	منبع استاندارد حسابداری بین‌المللی	
	استخراج شده از استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۳۷	سوال
۱۱	یک شرکت اصلی که صورت‌های مالی تلفیقی منتشر می‌کند باید همه شرکت‌های فرعی یعنی شرکت‌های خارجی و محلی و سایر آنهایی را تلفیق کند که در بند ۱۲ اشاره شده است.	در صورتی که شرکت‌های فرعی وجود داشته باشد در چه زمانی باید حساب‌های تلفیقی تهیه شود؟
۶	یک شرکت فرعی یک واحد تجاری است که به وسیله واحد تجاری دیگر (تحت عنوان شرکت اصلی) کنترل می‌شود. کنترل (در رابطه اهداف این استانداردها) عبارت از قدرت هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد تجاری در خصوص منافع فعالیت‌های آن است.	آیا شرکت فرعی براساس کنترل تعریف می‌شود (کنترلی که می‌تواند بدون داشتن مالکیت اکثریت وجود داشته باشد)؟

اندازه‌گیری هماهنگ‌سازی در هر کشور

در این مورد، اطلاعات تحقیق در رابطه با تفاوت‌ها و تشابهات بین اصول پذیرفته شده حسابداری ملی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری، از بررسی قواعد حسابداری ملی در مقایسه با استاندارد حسابداری ملی بدست آمده است که توسط موسسات حسابرسی اندرسون، بود، ارنست و یانگ، گرانٹ تریتون، کی‌پی‌ام‌جی و پرایس واتر‌هاوس ارائه شده بود.

در این تحقیق از شرکای موسسات بزرگ حسابرسی در بیش از ۶۰ کشور (۶۲ کشور به طور دقیق) خواسته شده است تا الزامات ملی خود را با ۸۰ شاخص حسابداری با تاکید بر استانداردها (هم استاندارد ملی و هم استانداردهای بین‌المللی حسابداری) برای دوره منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۱ مقایسه کنند و خلاصه نتایج از طریق شناسایی شرکت‌ها در کشورهایی تهیه شد که ملزم نبودند استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به کار بگیرند.

برای هر کشور، تفاوت‌های حسابداری با استانداردهای بین‌المللی حسابداری در چهار طبقه به شرح زیر فهرست شده است:

- ۱- قواعد حسابداری که می‌تواند از الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابداری متفاوت باشد زیرا فقدان قواعد مشخصی در رابطه با شناخت و اندازه‌گیری وجود نداشت.
- ۲- عدم وجود قواعد مشخص که افشای اطلاعات را الزامی کند.

۳- عدم سازگاری بین قواعد استانداردهای بین‌المللی حسابداری و محلی که منجر به تفاوت‌هایی برای شرکت‌ها در محیط‌های مشخص می‌گردد.

۴- سایر مسائل در واحدهای تجاری مختلف که می‌تواند منجر به تفاوت استانداردهای بین‌المللی حسابداری گردد.

در این مورد، نمایشگر A، نتایج ارزیابی کشور استرالیا را به صورت نمونه نشان می‌دهد. در این تحقیق، محقق با مسائل روش‌شناسی مختلفی مواجه شده و نتیجه بحث نیز به طور منفی سازماندهی شده است بدین مفهوم که اقلام ناسازگار و غایب ارائه نشده است. از آنجا که تعیین این اقلام برای اهداف تحقیق حیاتی می‌باشد. در این تحقیق، از پرسش‌نامه‌ای استفاده می‌شود که براساس اصول پذیرفته شده حسابداری سال ۲۰۰۱ است. نمایشگر B اولین و دومین سوال این پرسشنامه را به عنوان نمونه ارائه می‌کند. این پرسش نامه ۷۹ سوال داشت تنها راه یکنواختی اقلام این بود که همه سوالات پرسش‌نامه و تحقیق برای اقلام مرتبط و یا بند استانداردهای بین‌المللی حسابداری درباره نتایج بررسی مطابق باشد. ما سپس فرض کردیم که یک قلم سوال که با نتایج مطابقت ندارد اقلام غیریکنواخت هستند. این باعث شد که بهفهم سوالات پرسش‌نامه و اقلام ذکر شده در نتایج، کاملاً سازگار نبود. علاوه بر این، بعضی موضوعات اشاره شده به نتایج با سوالات همخوانی نداشت: برای نمونه، بعضی سوالات به دو جز تقسیم شده بود.

## نمایشگر C: شاخص‌های هافستد

افق دید بلندمدت		اجتناب از عدم اطمینان		مرد منشی		فرد گرایبی		فاصله قدرت		
امتیاز	رتبه	امتیاز	رتبه	امتیاز	رتبه	امتیاز	رتبه	امتیاز	رتبه	
		۶۸	۲۷	۵۲	۲۳	۲۸	۲۶/۲۷	۸۰	۷	کشورهای عربی
		۸۶	۱۰/۱۵	۵۶	۲۰/۲۱	۴۶	۲۲/۲۳	۴۹	۲۵/۲۶	آرژانتین
۲۱	۱۵	۵۱	۳۷	۶۱	۱۶	۹۰	۲	۳۶	۴۱	استرالیا
		۷۰	۲۳/۲۵	۷۹	۲	۵۵	۱۸	۱۱	۵۲	اتریش
۳۰	۱۱	۹۳	۵/۶	۵۴	۲۲	۷۵	۸	۶۵	۲۰	بنگلادش
		۷۶	۲۱/۲۲	۴۹	۲۷	۲۸	۲۶/۲۷	۶۹	۱۳	بلژیک
۶۵	۶	۴۸	۴۱/۴۲	۵۲	۲۴	۸۰	۴/۵	۳۹	۳۹	برزیل
۲۳	۲۰	۸۶	۱۰/۱۵	۲۸	۴۶	۲۳	۲۸	۶۳	۲۴/۲۵	کانادا
۱۱۸	۱	۸۰	۲۰	۶۴	۱۱/۱۲	۱۳	۴۹	۶۷	۱۷	شیلی
		۸۶	۱۰/۱۵	۲۱	۴۸/۴۹	۱۵	۴۶	۳۵	۳۲/۳۳	چین
		۲۳	۵۱	۱۶	۵۰	۷۲	۹	۱۸	۵۱	کلمبیا
		۵۲	۳۶	۴۱	۳۹	۲۷	۳۳/۳۵	۶۴	۲۱/۲۲	کاستاریکا
		۶۷	۲۸	۶۳	۱۳/۱۴	۸	۵۲	۷۸	۸/۹	دانمارک
		#۵۹	۳۱/۳۲	۲۶	۳۷	۶۳	۱۷	۳۳	۴۶	شرق آفریقا
		۸۶	۱۰/۱۵	۳۳	۳۵/۳۶	۷۱	۱۰/۱۱	۶۸	۱۵/۱۶	اکوادور
۳۱	۱۳	۶۵	۲۹	۶۶	۹/۱۰	۶۷	۱۵	۳۵	۴۲/۴۳	فنلاند
۲۵	۱۸	۳۵	۳۷/۳۸	۶۶	۹/۱۰	۸۹	۳	۳۵	۴۲/۴۳	فرانسه
		۱۱۲	۱	۵۷	۱۸/۱۹	۳۵	۲۰	۶۰	۲۷/۲۸	آلمان
		۱۰۱	۳	۳۷	۳۳	۶	۵۳	۹۵	۲/۳	انگلستان
۹۶	۲	۲۹	۴۹/۵۰	۵۷	۱۸/۱۹	۲۵	۳۷	۶۸	۱۵/۱۶	یونان
۶۱	۷	۳۰	۴۵	۵۵	۲۰/۲۱	۴۸	۲۱	۷۷	۱۰/۱۱	گواتمالا
		۴۸	۴۱/۴۲	۴۶	۳۰/۳۱	۱۴	۴۷/۴۸	۷۸	۸/۹	هنگ‌کنگ
		۵۹	۳۱/۳۲	۴۳	۳۵/۳۶	۴۱	۲۴	۵۸	۲۹/۳۰	هند
		۳۵	۴۷/۴۸	۶۸	۷/۸	۷۰	۱۲	۲۸	۴۹	اندونزی
		۸۱	۱۹	۴۷	۲۹	۵۴	۱۹	۱۳	۵۲	ایرلند
		۷۵	۲۳	۷۰	۴/۵	۷۶	۷	۵۰	۳۳	اسرائیل
		۱۳	۵۲	۶۸	۷/۸	۳۹	۲۵	۴۵	۳۷	ایتالیا
۸۰	۴	۹۲	۷	۹۵	۱	۴۶	۲۲/۲۳	۵۴	۳۳	جامائیکا
		۲۶	۴۶	۵۰	۲۵/۲۶	۲۶	۳۶	۱۰۴	۱	ژاپن
		۸۲	۱۸	۶۹	۶	۳۰	۳۲	۸۱	۵/۶	مالزی
۴۳	۱۰	۵۳	۳۵	۱۳	۵۱	۸۰	۴/۵	۳۸	۲۰	مکزیک
۳۰	۱۶	۴۹	۳۹/۴۰	۵۸	۱۷	۷۹	۶	۲۲	۵۰	هلند
۱۶	۲۲	۵۰	۲۸	۸	۵۲	۶۹	۱۳	۳۱	۴۷/۴۸	نیوزلند
		۷۰	۲۴/۲۵	۵۰	۲۵/۲۶	۱۴	۳۷/۳۸	۵۵	۳۲	نیجریه
		۸۶	۱۰/۱۵	۴۳	۳۴	۱۱	۵۱	۹۵	۲/۳	نروژ
		۸۷	۹	۴۲	۳۷/۳۸	۱۶	۴۵	۶۴	۲۱/۲۲	پاکستان
										پاناما
										پرو

افق دید بلندمدت		اجتناب از عدم اطمینان		مرد منشی		فرد گرای		فاصله قدرت		
رتبه	امتیاز	رتبه	امتیاز	رتبه	امتیاز	رتبه	امتیاز	رتبه	امتیاز	
۱۹	۲۱	۴۴	۴۴	۶۲	۱۱/۱۲	۲۲	۳۱	۹۴	۴	فیلیپین
۳۲	۱۳									لهستان
		۱۰۴	۲	۳۱	۳۵	۲۷	۲۳/۳۵	۶۲	۲۲/۲۵	پرتقال
		۹۴	۵/۶	۴۰	۴۰	۱۹	۴۲	۶۶	۱۸/۱۹	سالوادور
۲۸	۹	۸	۵۳	۲۸	۲۸	۲۰	۳۹/۴۱	۷۲	۱۳	سنگاپور
		۳۹	۳۹/۴۰	۶۲	۱۳/۱۳	۶۵	۱۶	۴۹	۲۵/۳۶	آفریقای جنوبی
۷۵	۵	۸۵	۱۶/۱۷	۳۹	۴۱	۱۸	۴۳	۶۰	۲۷/۲۸	کره جنوبی
		۸۶	۱۰/۱۵	۴۲	۳۷/۳۸	۵۱	۲۰	۵۷	۳۱	اسپانیا
۳۳	۱۲	۲۹	۳۹/۵۰	۵	۵۳	۷۱	۱۰/۱۱	۳۱	۴۷/۴۸	سوئد
		۵۸	۳۳	۷۰	۳/۵	۶۸	۱۳	۳۴	۲۵	سوئیس
۸۷	۳	۶۹	۲۶	۳۵	۳۲/۳۳	۱۷	۳۴	۵۸	۲۹/۳۰	تایوان
۵۶	۸	۶۴	۳۰	۳۴	۴۴	۲۰	۳۹/۴۱	۶۴	۲۱/۲۳	تایلند
		۸۵	۱۶/۱۷	۳۵	۳۲/۳۳	۳۷	۲۸	۶۶	۱۸/۱۶	ترکیه
		۱۰۰	۴	۳۸	۳۲	۳۶	۲۹	۶۱	۲۶	اروگوئه
۲۹	۱۷	۴۶	۴۳	۶۲	۱۵	۹۱	۱	۴۰	۳۸	آمریکا
		۷۶	۲۱/۲۲	۷۳	۳	۱۲	۵۰	۵۱	۵/۶	ونزوئلا
		۵۴	۳۴	۴۶	۳۰/۳	۲۰	۳۹/۴۱	۷۷	۱۰/۱۱	آفریقای غربی
					۱					
		۸۸	۸	۲۱	۳۸/۳	۲۷	۳۳/۳۵	۷۶	۱۲	یوگسلاوی
					۹					
۲۵	۱۹									زیمباوه

بنابراین سوالات و نتایج کشور به کشور با یکدیگر مطابق شده و سپس تصمیم گرفته شد که لیست جامعه‌ای از اقلام شامل همه اقلام مشاهده شده در نتایج و موجود در سوالات تهیه شود. در این مورد، ۱۱۱ قلم تعیین شد که از ۷۹ سوال اول در پرسش نامه شروع می‌شد. با این فهرست اقلام، محقق توانست کدبندی زیر را با تمرکز بر تفاوت‌ها برای هر کشور تهیه کند. (به جدول شماره ۱ مراجعه فرمایید)

جدول شماره ۲، امتیازات مطابقت، فقدان و واگرایی برای ۵۲ کشور مطالعه شده از هر دو جهت اطلاعات استانداردهای بین‌المللی حسابداری و نمونه‌های هافستد را ارائه می‌کنند. از ۱۱۱ قلم شناسایی شده در استانداردهای حسابداری بین‌المللی به‌طور متوسط ۲۱ قلم آنها، متفاوت از اصول حسابداری ملی هستند، ۲۴ قلم در اصول حسابداری ملی وجود ندارد و ۶۶ قلم آن نیز مطابق با آنهاست.

آنها سپس یک تجزیه و تحلیل را براساس استانداردهای ۳۵

نظر به واضح و مشخص نبودن تفاوت‌ها بین طبقات C و D این دو طبقه در هم ادغام شد. همچنین طبقات A و B نیز که به فقدان قواعد شناخت و اندازه‌گیری یا افشای اطلاعات اشاره دارد نیز در هم ادغام شده و در نتیجه، طبقه‌بندی نهایی به شرح زیر به دست آمد. (به جدول شماره ۲ مراجعه فرمایید).

برای انجام تحقیق، در همه ۶۲ کشور، اصول پذیرفته

جدول ۱

کد	معنی و مفهوم
A	فقدان قواعد مشخص در رابطه با شناخت و اندازه‌گیری
B	عدم وجود قواعد مشخص که افشا را الزام کند
C	عدم سازگاری که منجر به تفاوت در شرکت‌ها می‌گردد
D	تفاوت‌ها در برخی شرکت‌ها

جدول ۲

کد	معنی و مفهوم
۱	واگرایی: عدم سازگاری که منجر به تفاوت برای برخی از شرکت‌ها می‌گردد.
۲	فقدان: عدم وجود قواعد مشخص در رابطه با شناخت، اندازه‌گیری یا افشا.

مطابق با استاندارد بین‌المللی شماره ۱ می‌باشد. جدول ۳ نتایج را نشان می‌دهد.

چگونه فرهنگ بر حسابداری تاثیر می‌گذارد؟

در این بخش ما به‌طور خلاصه به این خواهیم پرداخت که چگونه مسائل فرهنگی به تحقیقات حسابداری بین‌المللی وارد شده است. ابتدا با توجه به مدل ابعاد فرهنگی هافستد (۲۰۰۱، ۱۹۹۱، ۱۹۸۰) و سپس بر اساس مفهوم ارزش‌های حسابداری بر اساس تحقیق‌گری (۱۹۸۸) و سرانجام بر اساس فرضیات این تحقیق به این موضوع خواهیم پرداخت.

مدل ابعاد فرهنگی هافستد

فرهنگ به عنوان مجموعه‌ای از برنامه‌ریزی‌های انباشته تعریف شده است که خود را فقط در ارزش‌ها خلاصه نمی‌کند بلکه در بسیاری از موضوعات مختلف از جمله نشانه‌ها، افتخارات و یا مسائل دیگر نیز می‌باشد. هافستد بر مبنای ارزیابی انجام شده بر روی کارکنان شرکت ای‌بی‌ام در ۶۶ کشور در طول دهه ۱۹۷۰، شاخص‌های مبتنی بر کشور را مطابق با ۴ بعد فرهنگ ملی برای هر کشور ارزیابی کرد. با کمک این مدل، تفاوت‌های فرهنگی و عواقب آن بین ملت‌ها، جوامع و مظاهر می‌تواند به‌طور مفصل تشریح شود. تعریف این ابعاد کلیدی به شرح زیر است:

● فاصله قدرت<sup>۶</sup>: حدی که افراد کم قدرت‌تر جامعه

بین‌المللی حسابداری انجام دادند و برای هر قلم، تعداد شرکت‌هایی محاسبه شد که قواعد محلی آنها متفاوت، ناقص‌تر و با جامعیت کمتر و واگرا یا معادل با قواعد هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بودند. با توجه به وجود ۵۲ کشور در نمونه، امتیاز کل برای هر ۳ بعد (واگرایی، فقدان و مطابقت) معادل ۵۲ به دست آمد. سپس اقلام را برای هر استاندارد بین‌المللی جمع شد. برای نمونه، مجموع نمرات ۳ قلم مرتبط با استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱، ۱۵۶ (۳×۵۲) است. از آنجا که تعداد اقلام هر استاندارد بین‌المللی ثابت نیست (۳ قلم برای استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱ و چنانچه اشاره شد ۵ قلم برای استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۲). درصد واگرایی، فقدان و تفاوت یا مقاومت هر قلم استاندارد بین‌المللی حسابداری در نظر گرفته شد. برای نمونه، در استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۱ امتیاز صفر برای استانداردهای واگرا، ۲۹ برای اقلام فقدان و ۱۲۷ برای حالت مطابقت به دست آمد. برای استانداردهای واگرا، ۲۹ برای اقلام فقدان و ۱۲۷ برای حالت مطابقت به دست آمد. درصدهای متناظر صفر، ۱۹ درصد (۱۵۶ ÷ ۲۹) و ۸۱ درصد (۱۲۷ ÷ ۱۵۶) می‌باشد. این درصدها به عنوان شاخص تجمعی واگرایی، فقدان و تفاوت یا مطابقت استانداردهای محلی با استاندارد بین‌المللی مربوطه تفسیر شده است. برای نمونه، استانداردهای ملی در ۸۱ درصد



اسلوواکی	آلمان	آمریکا
نروژ	ترکیه	آرژانتین
پاکستان	یونان	استرالیا
رومانی	مجارستان	اتریش
پرو	هنگ‌کنگ	بلغارستان
فیلیپین	هند	بلژیک
لهستان	اندونزی	برزیل
پرتغال	ایران	کانادا
روسیه	ایرلند	شیلی
سنگاپور	اسرائیل	چین
آفریقای جنوبی	ایتالیا	جمهوری چک
ونزوئلا	کره جنوبی	استونی
اسپانیا	ژاپن	دانمارک
سوئد	مالزی	موناکو
سوئیس	مکزیک	لوکزامبورگ
تایوان	هلند	فنلاند
تایلند	نیوزلند	فرانسه
		انگلیس

جایگزینی روش‌شناسی هافستد را مورد مطالعه قرار دادند. آنها سوال زیر را مطرح کردند که آیا شاخص‌های هافستد ارزش‌های غربی را منعکس می‌کند؟ هافستد این سوال را با استفاده از نتایج تحقیق "ارزش چینی" پاسخ داد که به ابعاد بلندمدت از جمله بعد عمل‌گرایی بلندمدت توجه می‌کرد. بعد عمل‌گرایی بلندمدت به عنوان حدی تعریف شده است که افراد می‌پسندند رویکردی آینده‌نگر و واقع‌گرا را در جهت پرورش فضایی چون پشتکار و بردباری بیشتر از تفکر کوتاه‌مدت برگزینند.

نمایشگر C امتیازات این ۵ بعد را نمایش می‌دهد که برای همه کشورها اندازه‌گیری شده است. برای نمونه، امتیاز آمریکا در رابطه با فردگرایی ۹۱ و گواتمالا ۶ می‌باشد که نشانگر این است که جامعه آمریکا بسیار فردگرا و گواتمالا بسیار جمع‌گرا می‌باشد.

اگر چه مدل ابعاد فرهنگی هافستد در برخی ادبیات این نوع تحقیق‌ها نقد شده است (گرلون و والانس ۱۹۵۵، بسکرلیل ۲۰۰۳) اما به‌طور گسترده‌ای در تحقیقات حسابداری و روانشناسی به کار رفته است. گرلون و والانس (۱۹۹۵) مشکلات و مسائلی را در تحقیق هافستد پیدا کردند. تحقیقات فرهنگی در تحقیق حسابداری بین‌المللی چنانچه به واسطه یک الگو از طریق اتکا آن در چهارچوب پیشنهادی هافستد به دام افتاد نسبتاً به خاطر این است که ارزیابی او تنها یک سازمان بود و نمی‌تواند برای شرایط دیگر به کار گرفته شود. باسکرویل (۲۰۰۳) استدلال می‌کند که ریشه داشتن ۴ بعد در شاخص‌های اقتصادی سیاسی و اجتماعی نشان می‌دهد که ابعاد شناسایی شده توسط هافستد ویژگی‌های ملت‌های مختلف و اکثر آنهایی را توصیف می‌کند که می‌توانند به عنوان اقتصاد اجتماعی شناسایی شوند.

انتقاد احتمالی دیگر به رویکرد هافستد این است که اطلاعات شرکت‌های بی‌ام اکتون قدیمی و بنابراین ناکارآمد هستند. در عین حال در ویرایش جدید نتایج فرهنگی، هافستد (۲۰۰۱، ۷۳) استدلال می‌کند که ابعاد به‌دست آمده فرض شده بود که به اندازه ۱۰۰ سال ریشه و عمق دارد علاوه بر این تنها اطلاعاتی که در طول دو تحقیق متعاقب وی ثابت باقی مانده است از سال ۱۹۸۰ ابعاد فرهنگی هافستد در مقایسه با سایر شاخص‌های خارجی اعتبار یافته است و

می‌پذیرند که قدرت به صورت نابرابر توزیع شده است.

● فردگرایی<sup>۷</sup>: در جوامع فردگرا، وابستگی‌های کمتری در ماورای هسته خانواده، وجود دارد در حالی که در جوامع جمع‌گرا، افراد به شدت به گروه تعلق دارند.

● مردمنشی: در جوامع مردگرا، مردها پر تلاش، پر قدرت و به دنبال کسب موفقیت هستند در حالی که زن‌ها عمدتاً پیرو و علاقه‌مند به کیفیت زندگی‌اند. در جوامع زن‌گرا، تقریباً هر دو مرد و زن به‌طور مساوی نگران کیفیت زندگی هستند.

● اجتناب از عدم اطمینان: هر یک از افراد احساس می‌کنند با وضعیت نامطمئن مواجه می‌شوند این به عنوان نیاز به قواعد روشن، قابل پیش‌بینی و رسمی بیان می‌شود.

این مدل ابعاد فرهنگی به وسیله چندین تحقیق (باند ۱۹۸۸، اسمیت، دوگان و ترومپینارز، ۱۹۹۶) تایید شد. برای نمونه، اسمیت، دوگان و ترومپینارز (۱۹۹۶) قابلیت

جدول ۳- واگرایی، فقدان، مقادیر تفاوت‌ها و مطابقت ۵۲ کشور مطالعه شده

شرح	واگرایی (۱)	فقدان (۲)	تفاوت‌ها (A-1+2)	مطابقت B	جمع (A+B)
مفهوم	۲۱	۲۲	۴۵	۶۶	۱۱
انحراف استاندارد	۹	۱۵	۱۸	۱۸	۰
حداقل	۰	۰	۰	۲۱	۱۱۱
۲۵ درصد	۱۴	۱۲	۲۲	۵۲	۱۱۱
متوسط	۲۱	۲۲	۴۳	۶۸	۱۱۱
۷۵ درصد	۲۸	۲۲	۵۹	۷۷	۱۱۱
حداکثر	۲۸	۵۶	۸۰	۱۱۱	۱۱۱

و بسیار شفاف می‌باشد. گری (۱۹۸۸) سپس تصمیم گرفت ارزش‌های حسابداری خود را به ابعاد فرهنگی هافستد مرتبط سازد. به دنبال این پیشنهاد، تعدادی از تحقیقات تجربی سعی کردند برخی شواهد تجربی در رابطه با این موضوع را به دست آورند و چهارچوب هافستد، گری به وسیله تحقیقات دیگر قدرت و توسعه یافت. (بلکویی ۱۹۸۹، پرا ۱۹۸۹، پرا و متیوس ۱۹۹۰، چو، چاو و گری ۱۹۹۵، هاسین ۱۹۹۶ مک آر تور ۱۹۹۶، روبرت و سلتر ۱۹۹۹). برخی از فرضیات مرتبط با ارزش‌های اجتماعی در مقابل ارزش‌های خرده فرهنگی حسابداری پیشنهاد شده است. به ویژه پرا در سال ۱۹۸۹، تشریح مفیدی از عوامل فرهنگی به خصوص برای سیستم‌های حسابداری کشورهای در حال توسعه ارائه کرد. او استدلال می‌کند که ترکیب ابعاد خرده فرهنگی حسابداری تاثیر قابل توجهی بر رویه‌های حسابداری دارد.

#### فرضیه‌ها

نظریه پشتوانه فرضیه‌های این تحقیق این است که فرهنگ نقش مهمی در شکل‌بندی رویه‌های استانداردهای حسابداری شرکت خاص (پرا ۱۹۹۴) دارد. انتظار می‌رود که سطح هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بین کشورها به ویژه در کشورهای دارای ابعاد فرهنگی متفاوت مختلف است.

واکنش‌های اخیر اعتبار کمتری را نشان نمی‌دهد (هوب ۱۹۹۰، ساندرگارد ۱۹۹۴، برکما و ورمولن ۱۹۹۷).

#### ارزش‌های حسابداری گری

گری، کمک‌های زیادی در معرفی ابعاد فرهنگی هافستد به حسابداری انجام داد، او براساس مدل هافستد ۴ ارزش حسابداری را شناسایی کرد.

● حرفه‌گرایی در مقابل کنترل قانونی: یک رجحان برای به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای فردی و اعمال شرایط خود قانونی حرفه‌ای در مقابل رعایت کنترل قانونی و الزامات قانونی تجویز شده می‌باشد.

● یک‌نواختی در مقابل انعطاف‌پذیری: یک رجحان برای تحمیل رویه‌های حسابداری یکنواخت بین شرکت‌ها و در طول سال‌های مختلف در مقابل انعطاف‌پذیری براساس شرایط موجود در هر یک شرکت‌ها.

● محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی: یک رجحان برای رویکرد محتاطانه به اندازه‌گیری در مواجهه با عدم اطمینان رویدادهای آتی در مقابل رویکرد خوش‌بینی، آزادی کسب و کار و ریسک‌پذیری می‌باشد.

● رازداری در مقابل شفافیت: یک جهان برای رازداری و محدود کردن افشای اطلاعات در رابطه با شرکت تنها به کسانی که به‌طور نزدیک با مدیریت شرکت و تامین مالی آن درگیر هستند در مقایسه با رویکرد پاسخگویی عمومی و باز

جدول ۲- سطح واگرایی، فقدان، تفاوت و مطابقت اصول پذیرفته شده حسابداری با استاندارد بین‌المللی مربوطه

IAS	اقلام مرتبط	واگرایی (۱)	فقدان (۲)	تفاوت (۱-۲)	مطابقت (۳)
		%	%	%	%
۱	ارائه صورت‌های مالی	۰%	۱۹%	۱۹%	۸۱%
۲	موجودی‌ها	۲۵	۸	۲۳	۶۷
۷	صورت جریان وجوه نقد	۱۴	۲۵	۳۹	۶۱
۸	اقلام غیرمترقبه	۲۱	۱۵	۲۶	۵۴
۱۰	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	۲۰	۳	۲۳	۷۶
۱۱	قراردادهای پیمانی	۲۷	۱۰	۳۶	۵۴
۱۲	مالیات معوق	۲۱	۲۲	۵۳	۴۷
۱۴	اطلاعات بخش‌ها	۹	۴۳	۵۲	۴۸
۱۶	دارایی ثابت مشهود	۱۵	۲	۱۷	۸۳
۱۷	اجاره‌ها	۲۰	۲۳	۴۳	۵۷
۱۹	مزایای پایان خدمت	۱۸	۵۲	۷۰	۳۰
۲۰	کمک‌های دولتی	۱۲	۸	۱۹	۸۱
۲۱	تسعیر ارز	۱۷	۱۰	۲۷	۷۳
۲۲	ترکیب تجاری	۱۸	۱۳	۳۱	۶۸
۲۴	اشخاص وابسته	۰	۲۷	۲۷	۷۳
۲۷	شرکت‌های فرعی مشمول تلفیق	۱۷	۳	۲۰	۸۰
۲۸	شرکت‌های وابسته	۱۰	۴	۱۴	۸۶
۲۹	تعدیلات تورم	۶	۷	۱۳	۸۷
۳۱	مشارکت‌های خاص	۳	۱۲	۹	۹۱
۳۲	ابزارهای مالی	۳۰	۳۹	۶۹	۳۱
۳۳	سود هر سهم	۱۰	۲۵	۳۳	۵۶
۳۵	عملیات متوقف شده	۱۷	۶۵	۸۲	۱۷
۳۶	بازسازی دارایی‌ها	۱۳	۳۴	۴۸	۵۲
۳۷	بدهی‌ها و ذخائر احتمالی	۲۱	۱۸	۳۸	۶۲
۳۸	سرقفلی و دارایی‌های نامشهود	۲۰	۱۲	۳۱	۶۹
۳۹	ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری	۴۵	۲۷	۷۲	۲۸
۴۰	دارایی‌های سرمایه‌ای	۱۶	۲۶	۴۲	۵۸

با این وجود، دو مجموعه استانداردهای حسابداری را حل‌های متفاوتی رایج‌تر می‌کند،

۲. فقدان: اصول پذیرفته شده حسابداری ملی، زمینه‌های حسابداری مشخصی را پوشش نمی‌دهد که به وسیله استانداردهای بین‌المللی حسابداری الزامی شده است. فرضیه‌های تحقیق نسبتاً بر مبنای ۳ بعد (یکنواختی،

چنانچه پیش از این گفته شد، این تحقیق بر تفاوت‌های بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اصول پذیرفته شده حسابداری ملی تاکید دارد.

۱. واگرایی: اصول پذیرفته شده حسابداری ملی زمینه‌های حسابداری مشخصی را پوشش می‌دهد. اگر چه این زمینه‌ها توسط استانداردهای بین‌المللی حسابداری مقرر شده است

محافظة کاری و رازداری) از ۴ بعد گری شکل بندی شده است. حسابداری در کشورهای اروپایی به استثنای انگلیس بسیار محافظه کارانه است و نسبت به مدل حسابداری آمریکایی تمایل به افشای کم اطلاعات دارند. با جایگزین کردن این تعبیر، آنها اعتقاد داشتند که استانداردهای بین المللی حسابداری، مجموعه ای از استانداردهای یکنواخت تر، کم محافظه کارانه تر و کم رازدارتر نسبت به اکثر استانداردهای ملی در دنیا ارائه می کند (بال، کوتاری و رویین ۲۰۰۰). فرضیه های تحقیق را با واگرایی شروع می کنیم. که در دیدگاه جالب ترین وضعیت در شرایط جاری هماهنگ سازی حسابداری بین المللی است. زیرا واگرایی به معنی این است که سیستم اصول پذیرفته شده حسابداری ملی خاص محدوده ای مشابه استانداردهای بین المللی حسابداری دارد اما در راه حل های مختلف در رابطه با مسائل حسابداری خاص به صورت انتخابی عمل می کند.

گری (۱۹۸۸) تاکید می کند که یکنواختی می تواند به طور دقیق با اجتناب از عدم اطمینان و فردگرایی مرتبط شود. ترتیب برای یکنواختی با یک ترجیح برای اجتناب از عدم اطمینان و جمع گرایی یعنی فردگرایی کمتر، به طور قوی سازگار است. هم چنین آنها انتظار داشتند درجه بالای یکنواختی با فاصله قدرت بالا مرتبط باشد. لذا در صورتی می توانستند استدلال گری را رد کنند که فقدان یکنواختی باید با اجتناب از عدم اطمینان کمتر فردگرایی بیشتر و فاصله قدرت کمتر مرتبط می بود.

اگر چه ما شواهدی در ادبیات این تحقیق ها برای پشتیبانی فرضیه هایشان بر مبنای فردگرایی و فاصله قدرت به شرح زیر یافتند اما احتمالاً ارتباط با اجتناب از عدم اطمینان بسیار جای بحث دارد.

در کشورهای معین، یکنواختی با سطح پایین فردگرایی (گری، ۱۹۸۸) ارتباط دارد. در مقاله بهر و فریدمن (۲۰۰۱) به کشف نقش عوامل اجتماعی و فرهنگی در تحریک تولید افشای اطلاعات اختیاری و اجباری از طریق مقایسه افشاهای محیطی انجام شده به وسیله شرکت های آمریکایی و کانادایی پرداخته شده است. بهر و فریدمن (۲۰۰۱) نشان می دهند که ماهیت جمع گرایی جامعه کانادا در سال های اخیر منجر به تولید سطح بیشتری از افشای اطلاعات اختیاری به ویژه در گزارش های محیطی شده است در حالی

که آمریکایی ها بیشتر افشای اطلاعات الزامی را در گزارش های سالانه و فرم K-۱۰ ارائه می کنند. نهایتاً می توان نتیجه گرفت که درجه بالای فردگرایی می تواند به استانداردهای حسابداری متفاوت از استانداردهای بین المللی حسابداری منجر شود که بر مبنای یکنواختی و افشا بیشتر می باشد.

سطح بالای انعطاف پذیری حسابداری به احتمال زیاد در جوامعی پذیرفته می شود که فاصله قدرت کمی دارند و در آنجا نگرانی های بیشتری برای حقوق برابر وجود دارد و افراد در سطوح مختلف قدرت احساس ترس کمتر و اعتماد بیشتری دارند. هم چنین این باور وجود دارد که نیاز به تعدیل تحمیل قوانین و مقررات وجود دارد (چانچانی و مک گریگور ۱۹۹۹). بنابراین سطح پایین فاصله قدرت باید با استانداردهای حسابداری متفاوت از استانداردهای بین المللی حسابداری، از این نظر مرتبط باشد. همچنین گری (۱۹۸۸) معتقد است که سطح پایین مردم منشی مرتبط با محافظه کاری بیشتر است. با فرض اینکه استانداردهای بین المللی حسابداری سعی در تشویق شفافیت بیشتر دارد سطح پایین مردم منشی باید مرتبط با تفاوت بیشتر باشد.

در رابطه با اجتناب از اطمینان، آنها متقاعد نشدند که کشورهای با اجتناب از عدم اطمینان بالا، یکنواختی را ترجیح خواهند داد و بنابراین مطابق با استانداردهای بین المللی حسابداری خواهد بود. در حقیقت استانداردهای بین المللی حسابداری به الزام سطح بالای افشا برای رسیدن به رویکرد شفافیت گزارشگری مالی معروف است و محافظه کاری کمتری باید داشته باشد، (بال، کوتاری، و رایین ۲۰۰۰). دو بعد اخیر (محافظه کاری و رازداری کمتر) با اجتناب از عدم اطمینان کمتر در ارتباط است که به وسیله گری (۱۹۸۸) مطرح شد. بنابراین ما انتظار داریم که مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری که یکنواختی بیشتر، محافظه کاری و رازداری کمتر را تحمیل می کند، با اجتناب از عدم اطمینان کمتر مرتبط باشد. برعکس اجتناب از عدم اطمینان بیشتر جستجو برای استانداردهای حسابداری را ایجاد خواهد کرد که متفاوت با استانداردهای بین المللی حسابداری باشد. این به وسیله سلتز و میسوندر (۱۹۹۵) در یکی از جامع ترین تحقیقات انجام شده در رابطه با فرهنگ و تفاوت های حسابداری بین المللی تایید شد. آنها یک ارتباط

حسابداری دارد. رازداری ظاهراً ارتباط قوی‌تری با محافظه‌کاری دارد از این طریق که هر دو ارزش بر رویکرد محتاطانه برای گزارشگری مالی شرکت در سطح عمومی دلالت دارند. به اعتقاد گری (۱۹۹۸) ارزش‌های فرهنگی مربوطه در چنین وضعیتی سطح پایین‌تر فردگرایی و امتیاز بالاتر فاصله قدرت، مرد منشی و اجتناب از عدم اطمینان خواهد بود.

براساس این بحث چنین فرضیه‌هایی استنباط می‌شود که: H2A: یک کشور با سطح پایین‌تر فردگرایی به احتمال زیاد مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری محدودتر از استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد.

H2B: یک کشور با فاصله قدرت بالاتر احتمالاً مجموعه استانداردهای محدودتر از استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد.

H2C: یک کشور با سطح بالاتر مردمنشی احتمالاً مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری محدودتر از استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد.

H2D: یک کشور با سطح بالاتر اجتناب از عدم اطمینان احتمالاً مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری محدودتر دارد.

نمونه و طرح تحقیق

اندازه‌گیری متغیرهای مستقل

هافستد (۲۰۰۱، ۱۹۹۱، ۱۹۸۰) یک تعریف بر سیستم امتیازبندی برای ۵ بعد فرهنگی پیشنهاد کرد: شاخص فاصله قدرت، مردمنشی، فردگرایی، اجتناب از عدم اطمینان و افق بلندمدت. این بعد آخری در این تحقیق نامربوط است به‌خاطر اینکه اطلاعات تنها برای تعداد محدودی از کشورها (۲۳) متغیر است. نمونه اول، تحقیق هافستد شامل ۶۶ کشور است که ۵۲ تای آنها در نمونه این تحقیق از شاخص‌های فقدان و مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری وجود دارد (نمودگر D، ۵۲ کشور موجود در نمونه را فهرست می‌کند). یک بررسی مختصر از ماتریس همبستگی آشکار می‌کند که از آنجایی که فاصله قدرت و فردگرایی به‌طور معنی‌داری همبستگی منفی با هم دارند یک مشکل چند خطی وجود دارد.

برای اجتناب از این مشکل چند خطی بودن که احتمالاً

منفی بین یکنواختی و اجتناب از عدم اطمینان برخلاف پیش‌بینی گری کشف کردند. سرانجام دافنیک و سلتر (۱۹۹۵) مجموعه‌ای از ابعاد فرهنگی و عوامل محیطی را با تفاوت‌های بین‌المللی در رویه‌های حسابداری مرتبط ساختند. آنها یک مدل عمومی توسعه حسابداری بین‌المللی را پیشنهاد کرده و به‌طور تجربی قدرت تبیین‌کنندگی آن را آزمایش کردند. آنها فهمیدند که سطح بالاتر افشا با سطح پایین‌تر اجتناب از عدم اطمینان سازگاری دارد و هم چنین اینکه گروه‌های اجتناب از عدم اطمینان پایین سعی می‌کنند کمتر محافظه‌کارانه عمل کنند. از کشورهایی که سطح بالای اجتناب از عدم اطمینان را تجربه می‌کنند انتظار می‌رود سعی کنند متفاوت از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و در جهت فرار از سطح بالای افشای اطلاعات الزامی عمل کنند.

به دنبال شکل این تجزیه و تحلیل، آنها با استفاده از تحقیق زارسکی (۱۹۹۶) که نشان داد شرکت‌هایی که در فرهنگ‌های با مردمنشی بالا و اجتناب از عدم اطمینان پایین می‌باشد به احتمال زیاد سطح بالایی از اطلاعات را افشا می‌کند فرضیه‌های زیر را پیشنهاد کردند.

H1A: یک کشور با سطح بالای فردگرایی به احتمال زیاد استانداردهای حسابداری متفاوت از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به کار می‌گیرد.

H1B: یک کشور با فاصله قدرت پایین به احتمال زیاد استانداردهای حسابداری متفاوت از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به کار می‌گیرد.

H1C: یک کشور با سطح پایین مردمنشی به احتمال زیاد استانداردهای حسابداری متفاوت از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به کار می‌گیرد.

H1D: یک کشور با سطح بالای اجتناب از عدم اطمینان به احتمال زیاد استانداردهای حسابداری متفاوت از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به کار می‌گیرد.

آنها معتقد بودند مجموعه کمتر توسعه یافته استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد که یک کشور سیستم حسابداری خودش را برای تاکید بر محافظه‌کاری و رازداری به جای خوش‌بینی و شفافیت ترجیح می‌دهد. این هم چنین بدان معناست که کشور مربوطه سیستم حسابداری کمتر توسعه یافته‌ای در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی

شاخص فرهنگ ملی، هیچ همبستگی معنی داری را نشان نداد.

#### نتایج رگرسون

با توجه به فرضیه‌های مختلف H1A-H1B-H1C از آنجا که همه متغیرها دارای علامت مورد انتظار و معنی دار در سطح معمول می‌باشند فرضیه‌های H1A-H1B و H1C توسط تحلیل چند متغیره تایید می‌شوند. به ویژه مانند تحقیق سلتر و نیسوندر (۱۹۹۵) آنها همبستگی بین اجتناب عدم اطمینان و واگرایی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۹</sup> را مشاهده کردند. این مسئله برخلاف انتظارات گری (۱۹۸۸) می‌باشد. تفاوت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری از طریق تفاوت در فرهنگ به خصوص چنانچه R2 تعدیل شده معمولاً ۲۸ درصد می‌باشد توجیه می‌گردد. شاخص فقدان حسابداری ملی در رابطه با یک مسئله پوشش داده شده توسط استانداردهای بین‌المللی حسابداری به وسیله متغیرهای فرهنگی تشریح نشد. از آنجایی که آماره F در سطح ۵ درصد معنی دار نبود این نتیجه می‌تواند به شرح زیر تحلیل شود.

با یک تحلیل در رابطه با مکررترین اقلامی که توسط استانداردهای بین‌المللی حسابداری در نظر گرفته شده اما توسط قواعد ملی به آن توجه نشده است، نشان می‌دهد عمده آنها مرتبط با ۱۴ استانداردهای بین‌المللی حسابداری (اطلاعات بخش‌ها)، ۱۹ استانداردهای بین‌المللی حسابداری (مسزایای پایان خدمت کارکنان)، ۲۲ استانداردهای بین‌المللی حسابداری (ترکیب‌های تجاری)، ۳۳ استانداردهای بین‌المللی حسابداری (محاسبه سود هر سهم)، ۳۵ استانداردهای بین‌المللی حسابداری (عملیات متوقف شده) ۳۹ استانداردهای بین‌المللی حسابداری و ۳۲ استانداردهای بین‌المللی حسابداری (ابزارهای مالی)، و ۴۵ استانداردهای بین‌المللی حسابداری (مختص به ارزش جاری سرمایه‌گذاری در اموال) می‌باشد.

این استانداردها بیشتر بر سطح توسعه اقتصادی بر اندازه بازار سرمایه بستگی دارد تا این که به فرهنگ ملی بستگی داشته باشد. نتایج ما نشان می‌دهد که وضعیت واگرایی با توجه به استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌تواند به واسطه متغیرهایی در فرهنگ ملی تعیین گردد.

تفسیر نتایج رگرسون را تحت تاثیر قرار خواهد داد، یک یا چند متغیر فرهنگی باید کاسته شود. اما این راه حل مناسب نیست به خاطر آنکه کارآزمون کردن یک یا چندتا از فرضیه‌ها را در یک دستگاه چند متغیره غیرممکن است. یک راهکار جایگزین این است که دو یا چند متغیر هافستد با متغیرها ترکیب شود. آنها سپس مانند لایک روبرت و سلتر (۱۹۹۹) تحلیل عامل سه متغیر اول مدل هافستد را با استفاده از روش بیرون کشیدن جز اصلی با تغییر بیشترین واریانس انجام دادند. آنان مانند هایراتان (۱۹۹۸) تنها عواملی را انتخاب کردند که ارزش معنی دار آنها بزرگتر از ۱ است یک راه حل دو عاملی به وضوح ظاهر شد که بالغ بر ۸۹ درصد متغیرها را تبیین می‌کرد.

با استفاده از ماتریس عوامل چرخشی، علامت و بزرگی عوامل به دست آمده به حساب گرفته شد. عامل ۱ و ۲ می‌تواند به شرح زیر توضیح داده شود: عامل ۱ نشان‌دهنده یک تعارض واضح بین شرکت‌هایی است که شاخص فاصله قدرت بالا دارند و کشورهایی که فردگرا هستند. این مسئله نشان می‌دهد که در ۵۲ کشور فاصله قدرت و فردگرایی ابعاد مستقلی نیستند. امتیاز بالای عامل ۱ بدین معنی است که ساکنان کشور توزیع نامتعادل قدرت را پذیرفته‌اند و جمع‌گرا هستند. امتیاز پایین (منفی) عامل ۱ نشان‌دهنده سطح بالای فردگرایی است و اجتناب از توزیع نابرابر قدرت را نیز بیان می‌کند.

عامل ۲ عمدتاً از مردمنشی به دست آمده است. اثبات شاخص فاصله قدرت و فردگرایی معنی دار نبود امتیاز بالای عامل ۲ بدین معنی است که کشور مردمنش است و امتیاز پایین بدین معنی است که کشور زن‌منش است. چنانچه قبلاً اشاره شد برای اندازه‌گیری فرهنگ ما سه متغیر را استفاده کردیم. عامل ۱، سطح پذیرش فاصله قدرت و سطح جمع‌گرایی را اندازه‌گیری می‌کنند، (در مقابل فردگرایی) را اندازه‌گیری می‌کنند. از آنجایی که فردگرایی و فاصله قدرت به یک عامل تنها ادغام شده‌اند. پژوهش توأم H1A و H1B و H2A و H2B را آزمون می‌کند.

عامل ۲ سطح مردمنشی را اندازه‌گیری می‌کند. نهایتاً ما امتیازات اجتناب از عدم اطمینان طراحی شده توسط هافستد (۲۰۰۱، ۱۹۹۱، ۱۹۸۰) را دخالت دادیم.

ماتریس هم بستگی جدید (نه به صورت جدول) بین سه

شده مشتق نشده است بلکه از طریق تنوع در عوامل فرهنگی به دست آمده است. کمک دیگر این تحقیق توسعه امتیازات دو بعدی برای مقایسه تفاوت‌ها بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اصول پذیرفته شده حسابداری ملی می‌باشد.

پی‌نوشت‌ها

1- International Accounting Standards (IAS)

در حال حاضر، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) نامیده می‌شوند.

2- International Organization of Securities Commission (IOSCO)

3- Financial Accounting Standard Board (FASB)

4- divergence

5- absence

6- power distance

7- individualism

8- uncertainly avoidance

۹. در سال ۲۰۰۱، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری

International Accounting Standards Committee (IASC)

به هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری

International Accounting Standards Board (IASB)

تغییر یافت.

منبع

Ding Yuan, Thomas Jeanjean and Herve stology, "Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture", The International Accounting Conference, 2004.

نتیجه‌گیری

این مقاله به منظور بررسی این موضوع طراحی شده است که آیا تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری به واسطه ابعاد فرهنگی قابل تبیین می‌باشد یا خیر. نتایج تحقیق این ادعا را تایید می‌کند. فردگرایی، پذیرش فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان به توجیه و اگرایی از استانداردهای ملی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری کمک می‌کنند. گستره استانداردهای ملی مقایسه شده با استانداردهای بین‌المللی حسابداری ارتباط کمتری با عوامل فرهنگی دارند.

این تحقیق در رابطه با پیش فرض‌های مشخصی عمدتاً مرتبط با شاخص‌های فقدان و اگرایی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشد. شاخص‌های این تحقیق براین فرضیه استوار است که همه اقلام حسابداری (و همه استانداردهای حسابداری بین‌المللی) دارای اهمیت مشابه هستند و بنابراین ما می‌توانیم تعداد واکنش‌های فقدان و اگرایی را برای هر کشور در نمونه‌مان محاسبه نماییم. احتمال دیگر که می‌تواند بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری اثرگذار باشد اهمیت آن است اما مفهوم اهمیت یک استاندارد بین‌المللی حسابداری به سادگی قابل ارزیابی نیست.

بینش کلی محقق برای ارزیابی عمدتاً از هافستد (۱۹۸۰) گرفته شده است. مدل هافستد به شدت توسط بسکرویل ۲۰۰۳ مورد انتقاد قرار گرفته است. اما به طور گسترده‌ای به دلیل پوشش بین‌المللی این مقاله مورد استفاده قرار گرفته و همچنین نتایج بسیار قوی را ایجاد کرده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که سطح تفاوت‌های استانداردهای حسابداری مرتبط با ابعاد فرهنگی (فردگرایی، فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان) می‌باشد.

تحقیق دیگری برای مشاهده این که آیا شاخص فقدان مرتبط با عوامل اقتصادی می‌باشد لازم است.

این نتایج به مباحث جاری در رابطه با هماهنگی حسابداری کمک خواهد کرد به طور خاص، نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که ابعاد تخصصی و یا بالقوه بحث، اگر چه ضروری است اما تنها مسئله‌ی درگیر و موثر نمی‌باشد. بر خلاف استانداردهای بین‌المللی حسابداری این مباحث منحصرأ از محرک‌های قراردادی یا عوامل تخصصی ارائه

تسلیمت

جناب آقای علی اصغر کبوترخانی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

مصیبت وارده را به شما و خانواده محترم تسلیت عرض نموده

برای حضرتعالی صبر و شکیبایی و برای آن مرحومه علو

درجات مسئلت می‌نمائیم.

انجمن حسابداران خبره ایران