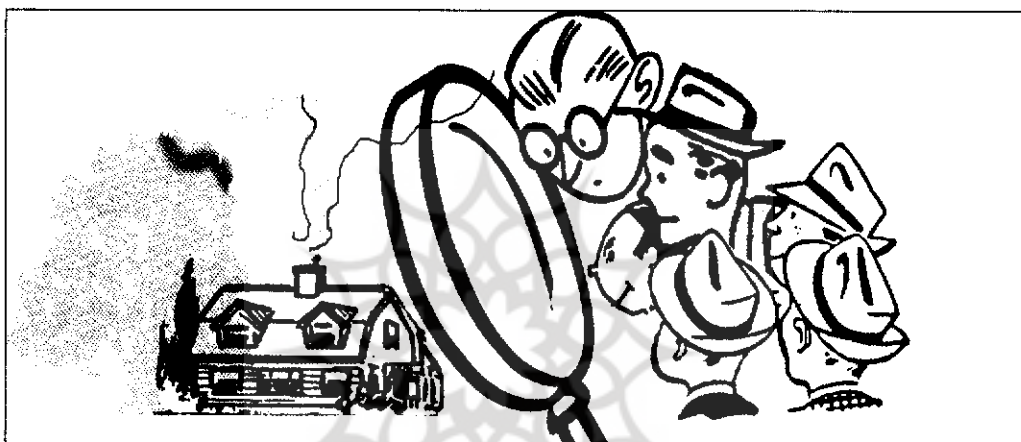


# سیاست و فرهنگ در حسابداری بین‌المللی

## ارائه یک چهارچوب تحلیلی



جواد مرادی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

چکیده

از دهه ۱۹۶۰، با پذیرفته شدن حسابداری بین‌المللی به عنوان یک عرصه مهم در تحقیقات دانشگاهی، مطالعه درباره تفاوت سیستم‌های حسابداری کشورهای مختلف رایج شده است. حسابداری بین‌المللی، از طریق مطالعه تفاوت‌های حسابداری در کشورهای مختلف، نه تنها در افزایش دانش نسبت به شناخت بهتر حسابداری بین‌المللی، بلکه در کمک به شناسایی بهتر مشکلات حسابداری داخلی نیز ارزشمند است.

با مطرح شدن حسابداری بین‌المللی به عنوان یک میدان تحقیقاتی ارزشمند، محققان مختلف تلاش کردند عوامل مختلف تاثیرگذار و توصیف‌کننده تفاوت‌های حسابداری کشورها را تعریف کنند و رویه‌ها و سیستم‌های حسابداری

در متون حسابداری بین‌المللی، فرهنگ و سیاست به عنوان دو عامل مهم و تاثیرگذار بر توسعه سیستم‌های حسابداری کشورهای مختلف مطرح هستند. در این مقاله، پیشینه مربوط به فرهنگ، سیاست و فرآیند توسعه و تحول حسابداری کشورها بررسی شده ولی باز هم نیاز به بررسی‌های عمیق‌تر در زمینه تاثیر فرهنگ و سیاست بر تحولات حسابداری کشورهای مختلف که دارای وضعیت سیاسی و فرهنگی متفاوت هستند احساس می‌شود. در پایان براساس کارگری (۱۹۸۸) و مک کینون (۱۹۸۵)) چهارچوب پیشنهادی در این مقاله برگرفته از مطالعه انجام شده توسط ورما (۲۰۰۰) می‌باشد پیشنهاد گردیده است که از طریق آن می‌توان چنین مطالعاتی را انجام داد.

ملل مختلف را طبقه‌بندی نمایند. این مطالعات نقطه آغازی به منظور آزمون تفاوت‌های حسابداری فراهم می‌آورند. با این حال، چندین مشکل در مورد مطالعات انجام شده وجود دارد، از جمله اینکه:

• تعمیم عوامل محیطی و ارتباط آنها با توسعه ویژگی‌های حسابداری در سطح بسیار گسترده‌ای صورت گرفته است و کشورها براساس مشخصه‌هایی معدود، در گروه‌های بسیار گسترده‌ای طبقه‌بندی شده‌اند.

• کشورها در گروه‌هایی قرار گرفته‌اند که جامع و مانع نیستند و ممکن است کشوری بتواند به بیش از یک گروه تعلق گیرد.

• بین مطالعات مختلف در طبقه‌بندی‌های پیشنهادی و تعیین عوامل مهم تاثیرگذار بر حسابداری، یکنواختی دیده نمی‌شود.

• مشکل دیگر، استفاده از روش مقطعی و در نظر گرفتن عوامل در یک مقطع از زمان است که مغایر با ماهیت پویای سیستم‌های حسابداری بوده و تغییرات حسابداری را در مطالعات لحاظ نمی‌کند.

• فرهنگ یا زمینه اجتماعی که سیستم حسابداری در آن فعالیت می‌کند یا در نظر گرفته نشده (شاید به طور ضمنی در درون سایر عوامل دیده شده) و یا اینکه با متغیرهای بسیار ساده‌ای نظیر زبان لحاظ گردیده است.

• در مطالعات آماری تحلیل عاملی، تحقیق انجام شده ارتباطی آماری بین متغیرهای محیطی و اصول اندازه‌گیری حسابداری و رویه‌های افشا برقرار می‌کند، اما قادر به تعیین عوامل، به حد کفایت نیست و نیز نمی‌تواند ماهیت ارتباط بین عوامل محیطی و سیستم‌های حسابداری را توضیح دهد.

بنابراین دو مورد از انتقادات مطرح شده در تحقیقات پیشگفته به در نظر نگرفتن تاثیر فرهنگ، محیط اجتماعی و سیاسی بر سیستم‌های حسابداری و عدم تحلیل ماهیت پویای حسابداری و تغییرات آن مربوط است. در این مقاله به بررسی متون پیشین در زمینه «فرهنگ و حسابداری» و «سیاست و حسابداری» می‌پردازیم و چهارچوبی به منظور تحلیل تاثیر فرهنگ و سیاست بر تغییرات حسابداری، ارائه می‌شود.

فرهنگ هر کشوری یکی از عوامل مهم تاثیرگذار بر

سیستم حسابداری است و باید در تحقیقات حسابداری این مهم را مورد توجه قرار داد. این موضوع برای اولین بار در متون تجاری بین‌المللی مورد توجه قرار گرفت و از دهه ۱۹۸۰ به یک زمینه تحقیقاتی مهم در حسابداری بین‌المللی تبدیل شد. به عنوان نمونه جاگی<sup>۱</sup> (۱۹۷۵) چوی و همکارانش<sup>۲</sup> (۱۹۸۴) بلوم و نصیری<sup>۳</sup> (۱۹۸۹) و بلکویی<sup>۴</sup> (۱۹۸۹، ۱۹۹۴)، ویولت<sup>۵</sup> (۱۹۸۳)، هریسون و مک‌کینون (۱۹۹۹)، لاو و باکلند<sup>۶</sup> (۲۰۰۰) تی‌سوی<sup>۷</sup> (۲۰۰۱)، شولتز و لویز<sup>۸</sup> (۲۰۰۱) و دینگ و همکارانش<sup>۹</sup> (۲۰۰۵) همگی در مورد حسابداری و فرهنگ مطالعه کرده‌اند.

هافستد از اولین نویسندگانی است که به مطالعه در مورد اهمیت فرهنگ در مدیریت پرداخت. تعریف او از فرهنگ چنین است:

«رفتارهای اکتسابی که بدان طریق می‌توان اعضای گروهی را از گروه دیگر متمایز کرد» (هافستد<sup>۱۰</sup>، ۱۹۸۰: ۲۵). او تفاوت‌های فرهنگی بین گروه‌های مختلف را با استفاده از مفاهیم علامت‌ها<sup>۱۱</sup>، اسطوره‌ها<sup>۱۲</sup>، رسوم<sup>۱۳</sup> و ارزش‌ها<sup>۱۴</sup> به شرح مندرج در نمایشگر ۱ توصیف کرد.

به عقیده هافستد، این ارزش‌های فرهنگی هستند که بر سیستم‌ها و سازه‌های اجتماعی هر کشور خاص اثر می‌گذارند. در همین راستا، او به معرفی منشا، پیامدها و روندهای اجتماعی ملی می‌پردازد که در نمایشگر ۲ ارائه شده است.

هافستد با استفاده از کارمندان شرکت آ.بی.ام در ۵۰ کشور دنیا و تحلیل آماری پاسخ‌های آنان، توانست چهار بُعد کلی فرهنگ ملی متفاوت بین کشورهای مختلف را مشخص سازد. این چهار بُعد عبارتند از:

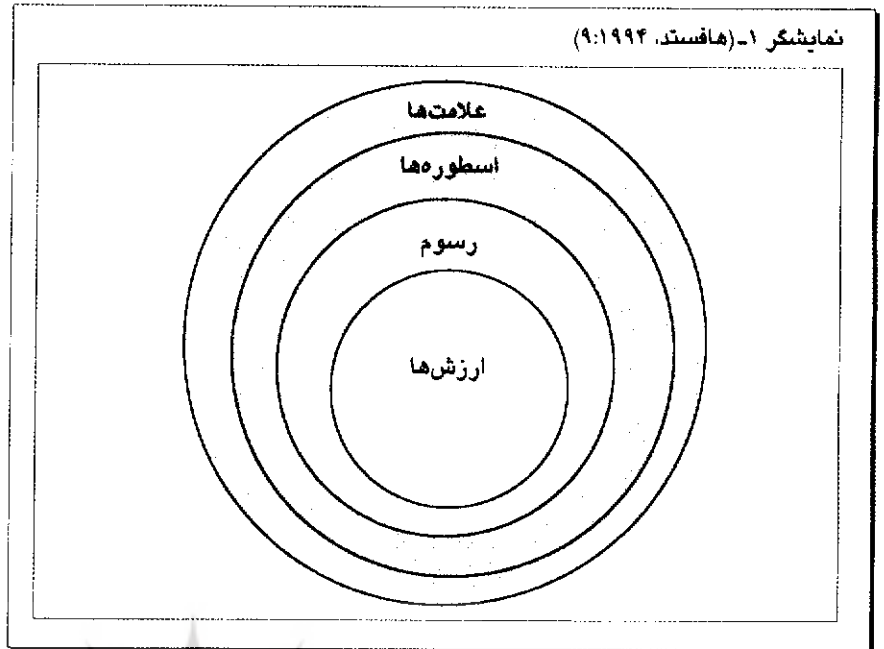
۱- فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی<sup>۱۵</sup>، که به روابط بین افراد و گروه‌ها مربوط است فردگرایی حالتی است که در آن افراد فقط از خود و خانواده درجه یک خود مراقبت می‌کنند، درحالی که جمع‌گرایی انتظار مراقبت از بستگان توسط افراد به حکم وفاداری به خویشاوندان است.

۲- فاصله قدرت<sup>۱۶</sup>، که به عدم توازن قدرت در روابط افراد جامعه بر حسب جایگاه و منزلت اجتماعی مربوط است. زمانی این فاصله زیاد است که افراد نظم سلسله مراتبی شدیدی را پذیرفته‌اند و این تفکر که در جامعه برابری قدرت وجود نداشته باشد، مقبولیت عام دارد. فاصله قدرت کم نیز

گری چهار مورد از ارزش‌های حسابداری را به شرح زیر برشمرد:

۱- حرفه‌ای‌گرایی در مقابل کنترل قانونی<sup>۲۰</sup>: اولویت قایل شدن برای به کارگیری قضاوت حرفه‌ای افراد و تأکید بر مقررات حاکم بر حرفه در مقابل مطابقت با الزامات قانونی و کنترل‌های دولتی.

۲- یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری<sup>۲۱</sup>: اولویت قایل شدن در الزام رویه‌های حسابداری یکنواخت برای شرکت‌ها و ثبات رویه در به کارگیری این رویه‌ها طی زمان، در مقابل انعطاف‌پذیری در رویه‌ها متناسب با



شرایط خاص شرکت‌ها.

۳- محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی<sup>۲۲</sup>: ارجح بودن رویکرد محتاطانه در اندازه‌گیری‌ها به منظور مواجهه با شرایط عدم اطمینان، در مقابل رویکرد خوش‌بینانه، عدم مداخله دولت در امور و اتکا بر ریسک‌پذیری.

۴- رازداری در مقابل شفافیت<sup>۲۳</sup>: ارجحیت رازداری و محدود کردن افشای اطلاعات تجاری فقط برای کسانی که رابطه‌ای نزدیک با مدیریت یا تامین مالی شرکت دارند، در مقابل رویکرد پاسخگویی عمومی به صورت شفاف‌تر (گری، ۱۹۸۸: ۸).

مدل گری، اولین گام در تلاش به منظور درک ارتباط بین فرهنگ، ارزش‌های حسابداری و رویه‌های حسابداری بوده و چهارچوبی جهت آزمون و تحلیل این روابط فراهم می‌آورد. این چهارچوب یکی از رایج‌ترین رویکردها در تحلیل تأثیر فرهنگ بر حسابداری بوده است. به عنوان مثال پیرا<sup>۲۴</sup> (۱۹۸۹)، پیرا و متیوس<sup>۲۵</sup> (۱۹۹۰) فچنر و کیلگور<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۳)، بیدون و ویلت<sup>۲۷</sup> (۱۹۹۵) همگی از مدل گری در تحقیق خود استفاده کرده‌اند.

آزمون تجربی مدل گری توسط دوپنیک و سالتر<sup>۲۸</sup> (۱۹۹۵)، سالتر و نیسوندر<sup>۲۹</sup> (۱۹۹۵)، گری و وینت<sup>۳۰</sup> (۱۹۹۵)، زارسکی<sup>۳۱</sup> (۱۹۹۶)، آرنولد و همکارانش<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۱) و چانچانی و ویلت<sup>۳۳</sup> (۲۰۰۴) انجام شده است. این تحقیقات همگی شواهدی در حمایت از چهارچوب

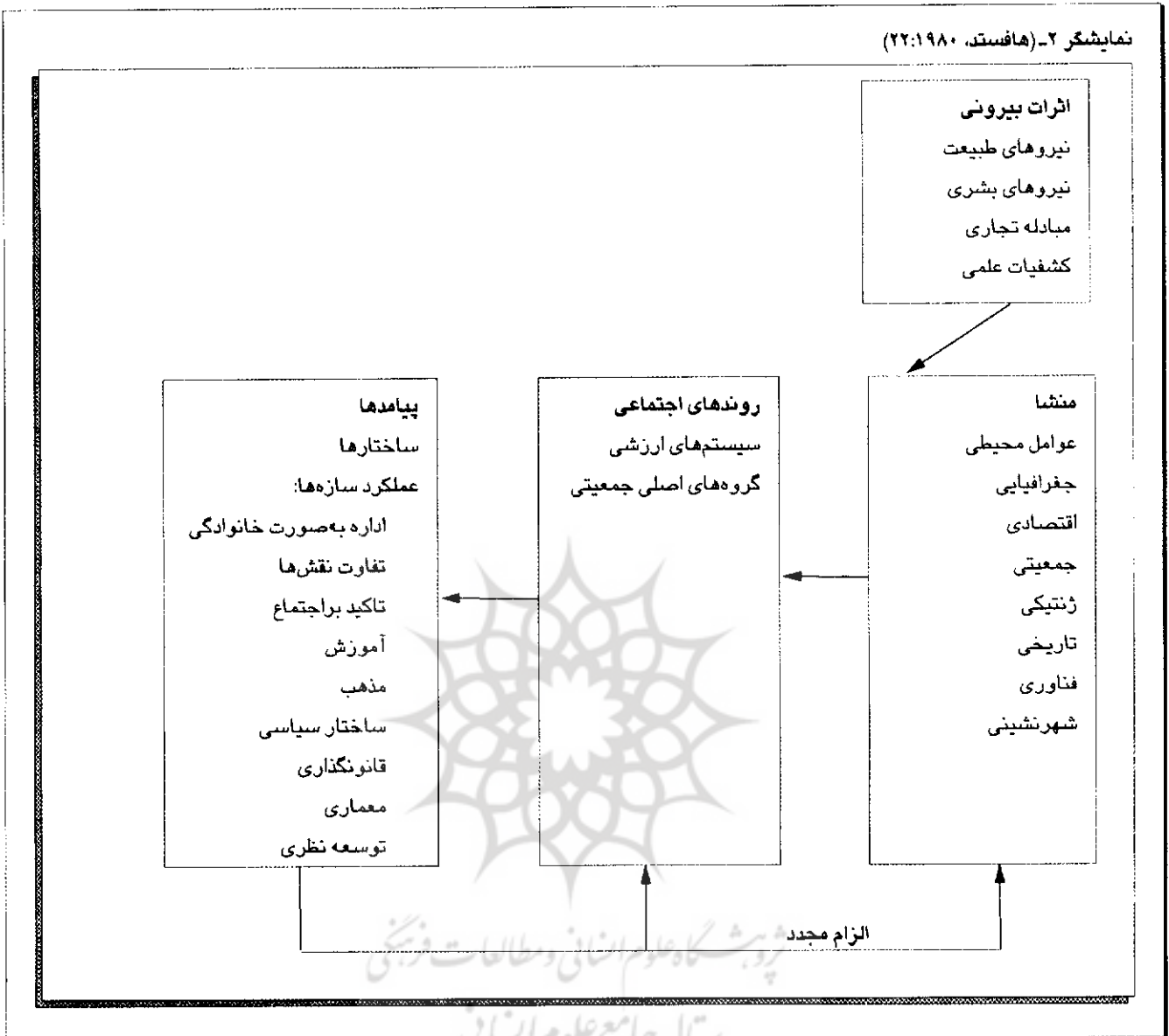
حالتی است که در آن افراد به منظور برابری قدرت اعتصاب می‌کنند و سلسله مراتب را بدون توجه و تأیید نمی‌پذیرند.

۳- زن‌منشی در مقابل مردمنشی<sup>۱۷</sup>، به مفاهیم مردگرایی و زن‌گرایی در جوامع مربوط است. به عنوان نمونه، مفاهیم ضمنی در مورد اینکه یک فرد پسر باشد یا دختر را در برمی‌گیرد. مردمنشی دربرگیرنده ویژگی‌هایی نظیر ادعا کردن و موفقیت‌های مهم است، در حالی که زن‌منشی شامل مواردی نظیر وجود روابط مراقبتی و توجه به کیفیت زندگی است.

۴- اجتناب از عدم اطمینان<sup>۱۸</sup>، که به شیوه مواجهه با عدم اطمینان، کنترل تجاوز و تخطی و ابراز احساسات، مربوط است. خودداری از عدم اطمینان زمانی قوی تلقی می‌گردد که قوانین اعتقادی سختی وجود دارد و انحراف از این قواعد برای هیچ شخصی توجیه‌پذیر نیست. حالت ضعیف آن نیز زمانی وجود دارد که جو آزادتر است و دیدگاه‌های مختلف راحت‌تر ابراز می‌گردند.

پس از هافستد، گری<sup>۱۹</sup> (۱۹۸۸) نیز فرهنگ را به عنوان یک سیستم ارزشی تعریف کرد که گروه‌های اصلی جامعه در آن مشترک هستند. او چهارچوب نظری به منظور مرتبط ساختن حسابداری و فرهنگ ارائه کرد که در آن تأثیرات فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری و تغییرات آن می‌تواند مورد ارزیابی قرار گیرد. این مدل در نمایشگر ۳ ارائه شده است.

نمایشگر ۲- (هافستد، ۱۹۸۰: ۲۲)

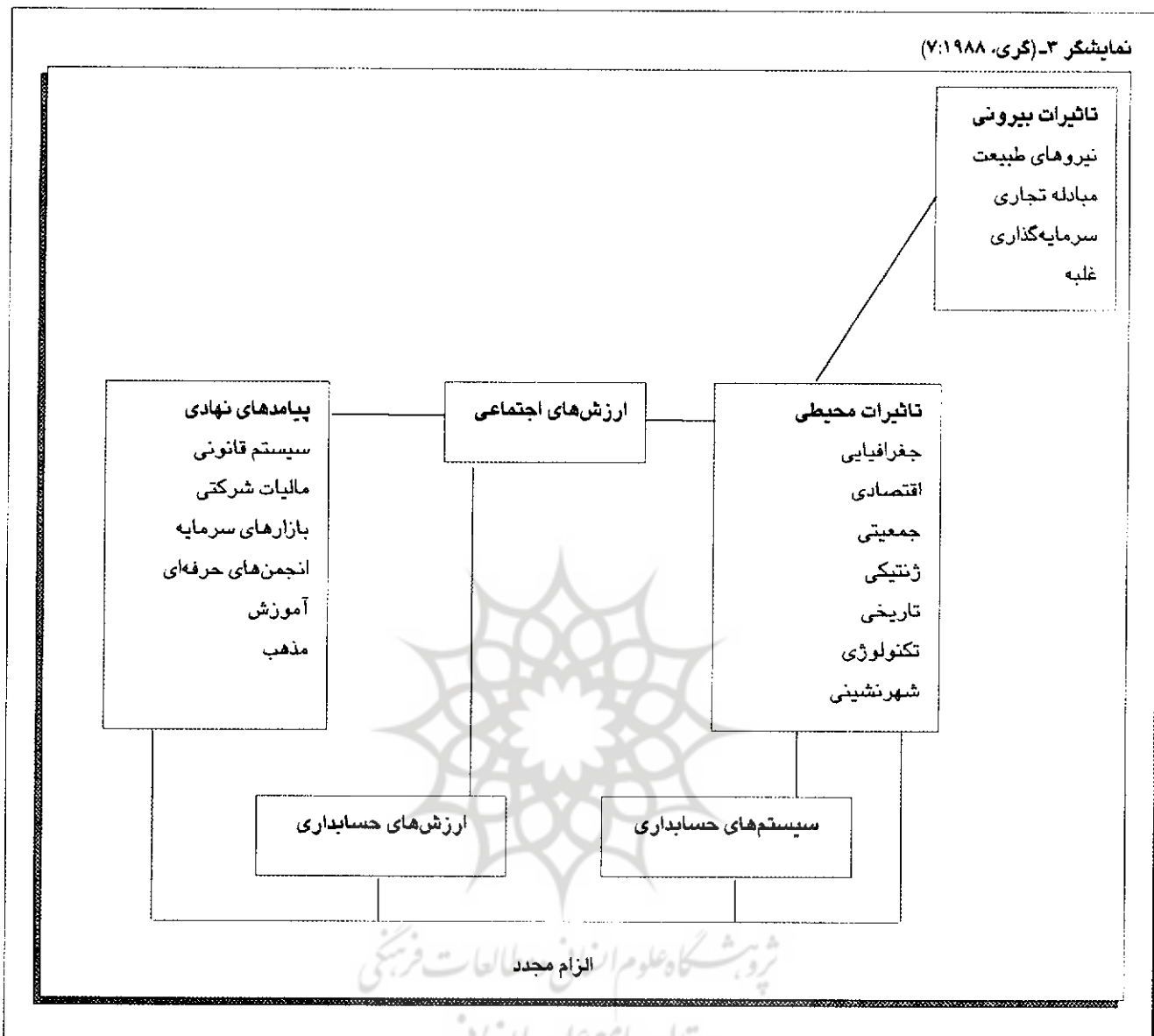


فرآیند فنی مطرح نیست، بلکه همگان پذیرفته‌اند، حسابداری پدیده‌ای اجتماعی است که هم از محیط فرهنگی، اقتصادی و سیاسی تاثیر می‌پذیرد و هم بر آن تاثیر می‌گذارد.

مدل مک-کینون<sup>۳۴</sup> جهت تحلیل تغییرات حسابداری مک-کینون (۱۹۸۶) براساس نظریه سیستم‌های اجتماعی و کار اسمیت (۱۹۷۳، ۱۹۷۶) یک مدل نظری به منظور مطالعه توسعه و تحول حسابداری در یک زمینه تاریخی<sup>۳۵</sup> ارائه کرد. چهارچوب مذکور در نمایشگر ۴ ارائه شده است.

در این چهارچوب با نام «چهارچوب برون-منشأ اصلاح شده»<sup>۳۶</sup> مقررات حسابداری مالی و گزارشگری شرکتی به

پیشنهادی گری فراهم آوردند، ولی آزمون‌های بیشتری در این زمینه لازم است. به منظور مطالعه عمیق اطلاعات تاریخی یک کشور خاص، یک روش تحقیق مناسب لازم است. باید در این مطالعات نه تنها عملکرد رسمی سیستم‌های حسابداری و خروجی‌های فنی آنها بلکه رويه‌های واقعی چنین سیستم‌هایی، سازه‌هایی مدنظر قرار گیرد که در سیستم دخیل هستند و محیط‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی که در آن فعالیت می‌کنند. همچنین تحقیقاتی در مورد بررسی این موضوع لازم است که چطور و چرا سیستم‌های حسابداری توسعه می‌یابند و تاثیر فرهنگ بر فرآیند توسعه حسابداری چیست. به خصوص توجه به این نکته ضروری است که حسابداری دیگر به عنوان یک



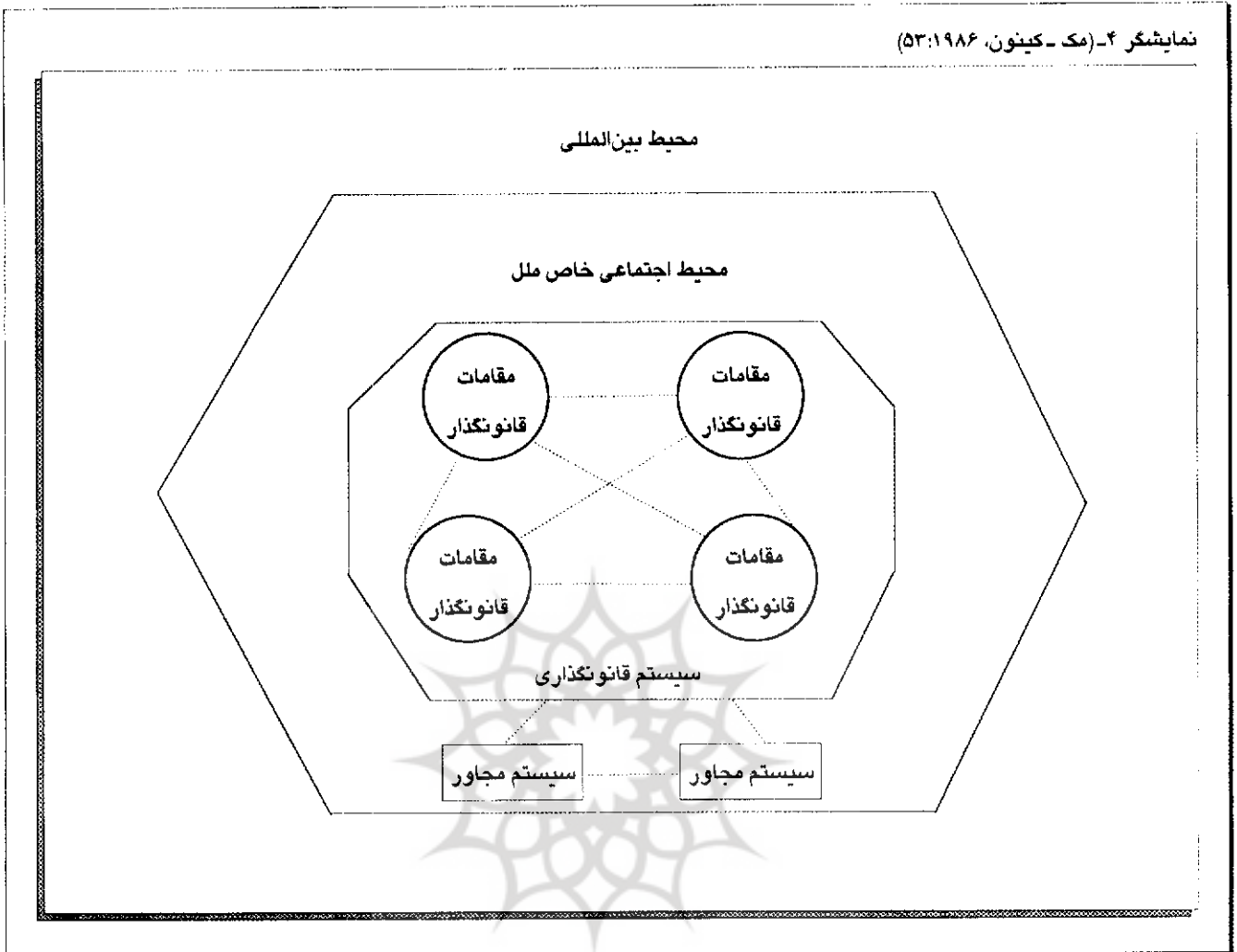
می‌شود بر محدودیت‌های ذاتی هر رویکرد غلبه شود. لذا یک مدل برون-منشا اصلاح شده، پیشنهاد شده است که در آن هم محرک‌های بیرونی تغییر و هم پاسخ‌های درونی سیستم به نیروهای تغییردهنده قابل مطالعه است.

این مدل به منظور مطالعه تغییر حسابداری به کار می‌رود که بدین شکل تعریف می‌شود: «توالی رویدادهایی که طی دوره‌ای از زمان منجر به گذار در سیستم مورد مطالعه می‌گردند. گذار عبارت از جایگزینی یا اصلاح ویژگی‌های قبلی موجود در سیستم است.»

مک-کینون پنج تحول کلیدی حسابداری را (با عنوان رویدادهای منشا تحول کلیدی) تعیین و آنها را در سه فاز تحلیل کرد:

عنوان اجزای متشکله یک سیستم اجتماعی دیده شده است که فرمول‌بندی و اجرای آن توسط واحدهای اجتماعی با هدف انجام وظایف صورت می‌گیرد. سیستم حسابداری شامل مقامات مجازی است که وظیفه قانونگذاری را بر عهده دارند و به عنوان یک سیستم مجزا، ولی به صورت جزئی از کل محیط ساختاری کشور مورد مطالعه دیده شده است و از اینرو توسط سایر سیستم‌های اجتماعی نظیر سیستم قانونی و سیستم مالی احاطه شده و با آنها در تعامل است. نهایتاً اینکه فرهنگ کشور بر همه سیستم‌ها و نه فقط حسابداری اثر می‌گذارد.

در مدل مذکور هم عناصر نظریه‌های برون-منشا و هم درون-منشا، در یک قالب اجتماعی ترکیب می‌شوند و سعی



- فاز منشا<sup>۳۷</sup>: شامل رویدادهایی است که سیستم را در راستای تحول فعال می‌کنند. این رویدادها معمولاً در بیرون از سیستم قرار دارند.
- فاز اشاعه<sup>۳۸</sup>: شامل رویدادهایی است که نیروهای محرک تحول را با شرایط وفق می‌دهند و آنها را در سیستم اشاعه می‌دهند. این رویدادها نیز معمولاً در خارج از سیستم جای دارند.
- فاز عکس‌العمل<sup>۳۹</sup>: شامل رویدادهایی است که پس از فاز اشاعه و در نتیجه آن ایجاد می‌گردند و به عنوان تعدیل‌کننده تاثیر تحول تلقی می‌گردند. این رویدادها غالباً در درون سیستم جای دارند.
- سپس توصیفی از رویدادهای محرک تحول را بر حسب چهارجنبه مهم ارائه کرد:
- ۸- رویدادهای مداخله‌گر<sup>۴۰</sup>: رویدادهای محرک تحول هستند که معمولاً از بیرون سیستم صادر می‌شوند و ویژگی‌های
- قبل سیستم را کنار می‌زنند.
- فعالیت درون سیستمی<sup>۴۱</sup>: تعامل درونی همه سازه‌ها و اشخاص ذینفع در درون سیستم اجتماعی مورد مطالعه است. این نوع فعالیت‌ها، رویدادهایی را ایجاد می‌کنند که نشاندهنده پاسخ سیستم‌ها به محرک تحول هستند.
- فعالیت گذار سیستم‌ها<sup>۴۲</sup>: ارتباط اجتماعی بین محیط فرهنگی و سیستم مورد مطالعه را فراهم می‌کند و به تعاملات مداوم بین سیستم‌های مجاور و سیستم مورد مطالعه اشاره دارد.
- محیط<sup>۴۳</sup>: مجموعه‌ای از شرایط فرهنگی و اجتماعی است که هم سیستم مورد مطالعه و هم سیستم‌های مجاور را در بر می‌گیرد. فرهنگ به عنوان عامل محیطی واحد دیده نشده است، که فقط بر سیستم حسابداری تاثیر می‌گذارد، بلکه جزئی از محیط عمومی است که بسیار پیچیده است و همه سیستم‌های اجتماعی در درون آن فعالیت می‌کنند.

با استفاده از این چهارچوب اصلاح شده برون-منشا، مک-کینون به توصیف تغییرات مربوط به توسعه حسابداری ژاپن پرداخت.

با توجه به مباحث پیشگفته، مشاهده می‌شود که فرهنگ کشور، عاملی مهم تاثیرگذار بر سیستم حسابداری کشور است. چهارچوب هافستد-گری به یک روش معمول در بررسی تاثیر فرهنگ بر سیستم حسابداری مبدل شده است و مک کینون نیز چهارچوبی پیشنهاد کرده که از طریق آن تاثیر فرهنگ بر حسابداری از طریق بررسی تاریخی تحولات حسابداری قابل مطالعه است.

هدف از این مقاله ارائه چهارچوبی براساس کار مک کینون (۱۹۸۶) و گری (۱۹۸۸) به منظور بررسی اثر فرهنگ بر توسعه و تحول حسابداری است.

علاوه بر فرهنگ، سیاست و فرآیندهای سیاسی نیز بر سیستم‌های حسابداری و تحول حسابداری بسیار تاثیرگذار هستند که در زیر به تشریح آنها می‌پردازیم.

#### سیاست و تحول حسابداری

امروزه حسابداری به عنوان یک روش عینی صرف مطرح نیست که عملکرد واحدهای اقتصادی را به تصویر می‌کشد، بلکه، حسابداری و تغییرات آن تحت تاثیر فشارها و فرایندهای سیاسی است.

این فشارهای سیاسی به دو دلیل تشدید می‌گردند: اول اینکه، پیامد رویه‌های حسابداری اغلب تبعات اقتصادی با اهمیتی در تهیه گزارش‌های حسابداری و برای استفاده کنندگان آن دارد. این موضوع توسط زف<sup>۴۴</sup> (۱۹۷۲) و (۱۹۷۸) نشان داده شده است. او فرآیند استانداردگذاری در چندین کشور از جمله آمریکا را بررسی کرده، چنین بیان کرد که فرآیند توسعه قوانین حسابداری فرآیندی سیاسی است که در آن افراد ذینفع از نظر اقتصادی یا غیر آن، سعی دارند بر فرآیند وضع قوانین حسابداری تاثیر بگذارند.

ثانیاً همان‌گونه که بارچل، کلاب و هاپوود<sup>۴۵</sup> (۱۹۸۵) نشان داده‌اند، حسابداری به عنوان یک ابزار مدیریت اجتماعی و اقتصادی مفید مطرح است.

سیاست در حسابداری توسط برخی نویسندگان از طریق بررسی رویه‌های لابی کردن و مجموعه مشکلات و مباحث مطروحه، به منظور مطالعه تاثیر آن بر حسابداری و

استانداردگذاران حسابداری آزمون شده است.

با در نظر گرفتن سیاست در حسابداری و پذیرش آن به عنوان جزء مهمی از قوانین حسابداری، دو رویکرد تحقیقی گسترده به منظور بررسی سیاست و تغییر حسابداری مطرح گردیده است: نظریه اثباتی حسابداری مطرح شده توسط واتس و زیمرمن<sup>۴۶</sup> (۱۹۷۹، ۱۹۸۰، ۱۹۸۶) و رویکرد مبتنی بر جامعه‌شناسی مطرح شده توسط بارچل<sup>۴۷</sup> و همکارانش (۱۹۸۵) در این مورد می‌باشد.

واتس و زیمرمن براساس رفتار منفعت‌طلبانه افراد در فرایند حسابداری، یک نظریه مطرح کردند. افراد منفعت‌طلب درصدد تاثیرگذاری بر توسعه اصول حسابداری در راستای منافع شخصی خود هستند. آنها فرضیه‌ای را مطرح مبنی بر این مطرح کردند که رویه‌های حسابداری به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی حاکم بر روابط افراد درگیر (به عنوان نمونه، بین سهامداران و مدیران) موجود در محیط تجاری آمریکا استفاده می‌شوند. آنها چنین بحث می‌کنند که لابی کردن توسط شرکت‌ها به تاثیر احتمالی آن بر مدیریت سود شرکت‌ها مربوط است و فرض کردند که سیاست لابی کردن شرکت‌ها مرتبط است با:

● قراردادهای پاداش مدیران سازمان‌ها.

● میزان قراردادهای بدهی در سازمان.

● وجهه سیاسی سازمان<sup>۴۸</sup>.

نظریه پردازان حسابداری اثباتی بیان می‌کنند که هر چه پاداش مدیران وابستگی بیشتری به نتایج حسابداری داشته باشد، و یا هر چه قراردادهای بدهی شرکت بیشتر باشد و شرکت از دید سیاسی مطرح‌تر باشد، ریسک مداخله دولت در آن بالاتر است و احتمال اینکه لابی کند بیشتر است. با استفاده از نظریه اثباتی حسابداری، تحقیقاتی در مورد رویه‌های لابی افراد متأثر از استاندارد یا حایز منافع در فرآیند استانداردگذاری و همچنین تاثیرات سیاسی بر بازار سهام جهت آزمون فرضیات مطرح شده صورت گرفته است. برخی انتقادات به تحقیقات انجام شده در نظریه اثباتی حسابداری شامل موارد زیر است:

● برداشت اولیه چنین است که این رویکرد تنها رویکرد

علمی به حسابداری است، ولی این تحقیقات نیز همانند

دیگر تحقیقات، قضاوت‌های ارزشی خاص خود را دارند. ۹

● رویکرد مذکور تاثیر محیط یا فرهنگ را در تحلیل در نظر

نمی‌گیرد و این موارد را به طور صریح در مدل لحاظ نمی‌کند.

سوابق و پیشینه تاریخی به طور صریح در مدل مد نظر قرار نمی‌گیرند.

رویکرد دیگر در مطالعه سیاست و حسابداری، دیدگاه جامعه‌شناسانه‌ای را در پیش می‌گیرد که در آن حسابداری و تغییر حسابداری در محیط اجتماعی خود بررسی می‌گردد. با ایجاد این دیدگاه، بارچل و همکارانش (۱۹۸۵) به تحلیل ماهیت فرآیند حسابداری از دید درک تعاملات اجتماعی پرداختند. آنها با این بحث که تلاش‌های کمی به منظور ارائه یک توصیف کلی از فرآیندهای مربوط به تعامل حسابداری و محیط اجتماعی آن صورت گرفته است، درصدد نشان دادن فرآیند تعامل حسابداری و محیط اجتماعی آن از طریق صورت ارزش افزوده برآمدند. در این رویکرد، حسابداری یک روش عینی محض نیست، بلکه فرآیندی اجتماعی و سازوکاری تاثیرگذار بر اقتصاد و مدیریت اجتماعی است و همچنین تحت تاثیر فرآیندهای سیاسی قرار دارد. شرایط ایجاد تغییر حسابداری، پیچیده فرض شده و تحت تاثیر مباحث و فرآیندهای سیاسی چارچوب ساختاری حسابداری و همچنین گستردگی عرصه‌های اجتماعی و سیاسی متأثر از حسابداری است.

آنها بیان کردند که عوامل تاثیرگذار بر حسابداری، با توجه به اهمیت تغییرات مختلف، متفاوت‌اند و بر این نکته تاکید نمودند که حسابداری دارای ماهیتی پویاست. با شناسایی این ماهیت پویای حسابداری، آنها مطالعه شجره تاریخی حسابداری را سودمند دانستند و آن را جهت مطالعه تغییر حسابداری و سیاست احاطه‌کننده حسابداری در محیط‌های مختلف اجتماعی و فرهنگی حایز اهمیت شمردند.

ارتباط بین سیاست و حسابداری و محیط آن توسط لهنم و تینکر<sup>۴۹</sup> (۱۹۸۷) نیز، البته با روشی کاملاً متفاوت، نشان داده شده است. آنها به بررسی ماهیت «انتفاع» در حسابداری، به‌ویژه بخشی پرداختند که حسابداری به عنوان یک نیروی فرهنگی و نمادین عمل می‌کند و ماهیت انتشارات حسابداری را هم در مجلات حرفه‌ای و هم دانشگاهی تحلیل نمودند و آنرا با ویژگی‌های انتشارات سایر رسانه‌ها مقایسه کردند تا نقش حسابداری را به عنوان

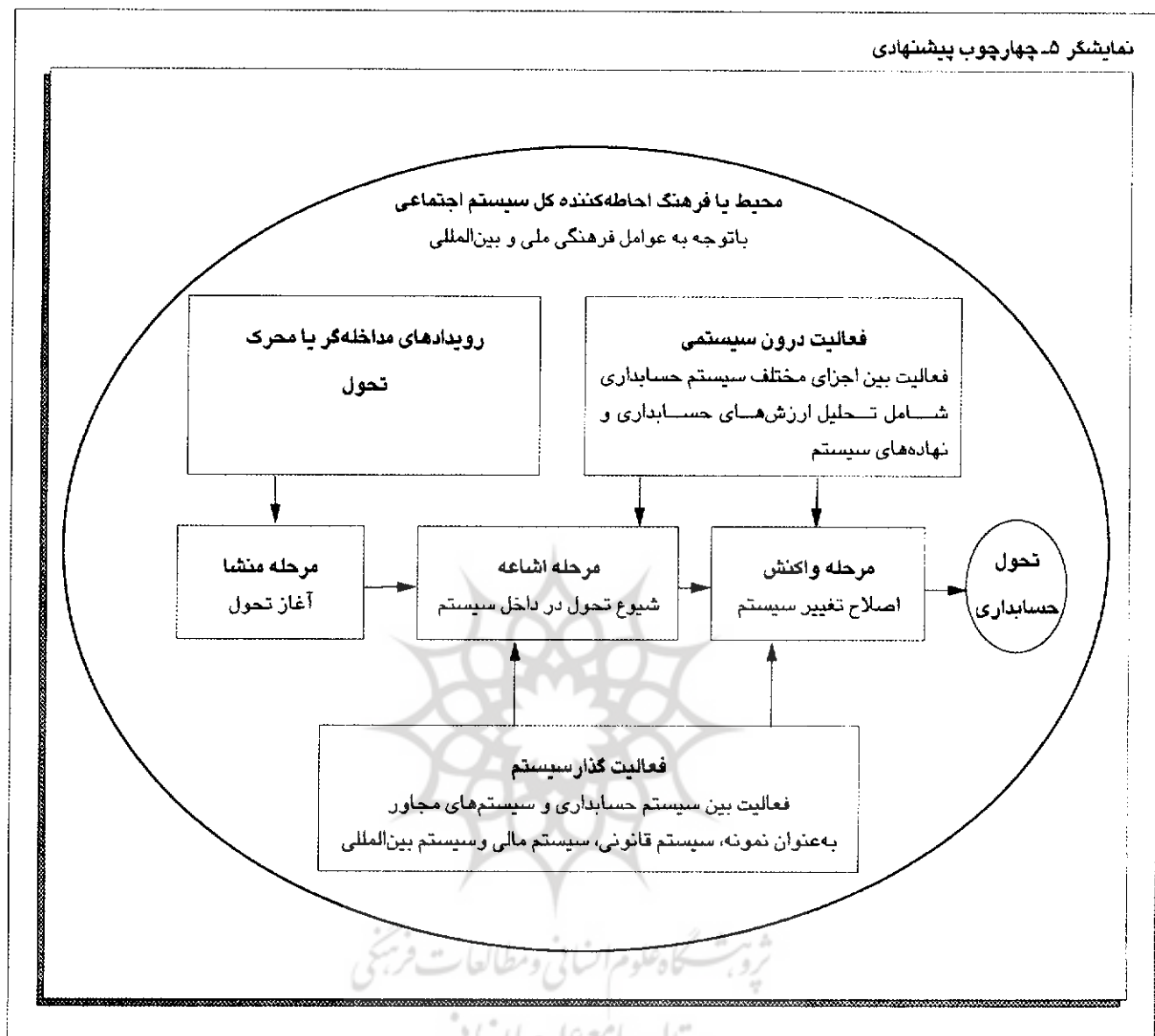
فعالیت سیاسی در جامعه تشریح نمایند. آنها بیان می‌کنند که حسابداری مالی یک واقعیت سیاسی تلقی می‌گردد، چراکه براساس یک ایدئولوژی خاص یعنی ایدئولوژی سرمایه‌داری<sup>۵۰</sup> بنا شده است.

با توجه به مباحث پیشگفته، مشاهده می‌شود که فرآیندهای سیاسی احاطه‌کننده حسابداری، در تعیین تحولات احتمالی حسابداری اهمیت دارند. اگر چه باید توجه داشت که از نظر روش‌شناسی اکثر کارهای انجام شده درباره نقش سیاست در حسابداری، بر روی سیستم‌های حسابداری در یک محیط آنگلو ساکسون انجام شده (نابز، ۱۹۹۲؛ پاور، ۱۹۹۲؛ رابسون، ۱۹۹۱ و ۱۹۹۳؛ یانگ، ۱۹۹۴؛ پوکستی و همکارانش، ۱۹۸۷؛ کوپر و شیرر، ۱۹۸۴؛ کوپر، ۱۹۸۰؛ واتس و زیمرمن، ۱۹۹۰)<sup>۵۱</sup> و به بررسی سیاست‌های احاطه‌کننده تعیین استانداردهای حسابداری (FASB در آمریکا و ASC/ASB در انگلیس) می‌پردازند.

مطالعات معدودی در مورد سیاست و حسابداری در کشورهای غیر آنگلو ساکسون وجود دارد. کار پوکستی و همکارانش (۱۹۸۷) و ویلموت و همکارانش<sup>۵۲</sup> (۱۹۹۲) به بررسی مقررات و سیاست‌های حسابداری در برخی کشورهای اروپایی و همچنین انگلیس و آمریکا می‌پردازد. در این مطالعات آنها بر نقش حسابداری به عنوان تنظیم‌کننده فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی در جامعه و شیوه‌ای تمرکز کرده‌اند که موسسات درگیر در حسابداری در کشورهای مختلف، خود را هماهنگ می‌کنند. آنها سه اصل سازمانی جهت وضع مقررات در هر کشور تعیین می‌کنند - بازار (نیروهای بازار) و دولت (کنترل‌های بوروکراتیک) و اجتماع (ایده‌آل‌های اجتماعی) همراه با حسابداری که مشمول مداخله دولت است و همچنین مشمول برخی توافق‌های جمعی در مورد فرآیندهای سیاسی کشورها می‌باشد.

پوکستی و همکارانش (۱۹۸۷) شیوه‌های وضع مقررات حسابداری در جمهوری فدرال آلمان، انگلیس، سوئد و آمریکا را تحلیل و مقایسه و بیان کردند که همه کشورهای سرمایه‌داری پیشرفته دارای فرآیندهای مقرراتی با ترکیبی از سه شیوه مختلف وضع مقررات ذکر شده پیشگفته می‌باشند و کشورهای مختلف ترکیبات مختلفی از این شیوه‌های مختلف را دارند. ویلموت و همکارانش (۱۹۹۲) با استفاده از همان مدل به مقایسه و تحلیل برخورد حسابداری با





مطالعه تاریخی تاثیر فرهنگ و سیاست بر تغییر و تحول حسابداری در کشورهای مختلف را انجام داد. در زیر به تشریح یک چهارچوب ممکن براساس کار مک-کیتون (۱۹۸۶) و گری (۱۹۸۸) می‌پردازیم.

چهارچوب نظری به منظور تحلیل تحول حسابداری در این قسمت یک چهارچوب نظری پیشنهاد شده است که از طریق آن می‌توان به تحلیل تاثیر فرهنگ و سیاست بر تحول حسابداری در یک کشور پرداخت. چهارچوب نظری پیشنهادی، چهارچوب‌های پیشنهادی گری (۱۹۸۸) و مک-کیتون (۱۹۸۶) را ترکیب می‌کند و در نمایشگر ۵ نشان داده شده است.

تحقیق و توسعه در همین چهار کشور پیشرفته سرمایه‌داری پرداختند و بر اهمیت تحلیل سیاسی حسابداری در عرصه فرهنگی و ساختاری کشورها تاکید کردند.

برخی از مطالعات اخیر در زمینه حسابداری و سیاست، در کشورهای اروپایی انجام شده است (ایلز و همکارانش، ۱۹۹۶؛ مک-لی، اردلهد و یانگ، ۲۰۰۰)<sup>۵۳</sup> اما کارهای کمی بر روی توسعه حسابداری در کشورهای در حال توسعه صورت گرفته است.

با توجه به مباحث مطرح شده، فرهنگ و سیاست به عنوان دو عامل مهم تأثیرگذار بر تغییر و توسعه حسابداری مطرح هستند که نیازمند بررسی و مطالعه بیشتر می‌باشند. در این راستا، نیازمند چهارچوبی هستیم که بتوان از طریق آن

در این چارچوب، سیستم حسابداری به عنوان جزئی از کل سیستم اجتماعی کشور، شامل مقامات قانونی که مقررات را وضع می‌کنند، ساختار محیطی درون سیستم، و تعاملات بین همه اجزای مختلف سیستم دیده شده است. سیستم حسابداری در همسایگی سایر سیستم‌های اجتماعی نظیر سیستم قانونی، اقتصادی و سیاسی قرار دارد که هر دو بر هم اثر می‌گذارند و از هم تاثیر می‌پذیرند. همه سیستم‌های اجتماعی در حیطه فرهنگی کشور فعالیت می‌کنند که هم بر تعاملات بین اجزای مختلف سیستم حسابداری و هم بر تعاملات بین سیستم حسابداری و سیستم‌های مجاور آن اثرگذار است.

مرحله واکنش مربوط به هرگونه تغییر حسابداری شامل نحوه جایگیری تحول حسابداری در سیستم است و به این موضوع می‌پردازد که سیستم حسابداری چگونه پس از مرحله اشاعه، اصلاح و تعدیل می‌گردد. انتظار می‌رود در این فاز، هم فعالیت‌های درون سیستمی و هم فعالیت‌گذار سیستم حایز اهمیت باشند. بنابراین تحلیل تعاملات بین ارزش‌های حسابداری و چهارچوب‌های نهادی، در درون سیستم و همچنین تعاملات بین سیستم حسابداری و سیستم‌های اجتماعی مجاور کلیدی، لازم است. انتظار می‌رود این مرحله شامل فرآیندهای برون-منشا باشد.

مرحله منشا شامل عوامل یا رویدادهایی است که منجر به وقوع تحول می‌گردند. انتظار می‌رود این موارد، از بیرون بر سیستم حسابداری عمل کنند و اساساً شامل فرآیندهای برون-منشا باشند و عواملی نظیر استعمار، امپریالیسم، جنگ، وابستگی سیاسی و اقتصادی و تأثیرات بین‌المللی نقش با اهمیتی در تحریک به تغییر داشته باشند.

محیط یا فرهنگ و زمینه اجتماعی کشور بر همه سیستم‌ها و همه فازهای تحول تاثیر می‌گذارند. اجزای کلیدی فرهنگ، متناسب با تغییر در سیستم حسابداری، هم بر حسب ارزش‌های فرهنگی فراشمول تعریف شده توسط حافظه و هم سایر اجزای مشخصه‌های فرهنگی یک کشور، تحلیل می‌گردند. انتظار می‌رود که هم ارزش‌های فرهنگی خاص ملل و هم ابعاد فراشمول فرهنگی، در تحلیل تحول حسابداری مهم باشند. فرهنگ و محیط اجتماعی به عنوان عوامل خاص جداگانه موثر بر حسابداری به صورت مجزا مطرح نیستند، بلکه همه سیستم‌های یک کشور را متاثر می‌سازند.

مرحله اشاعه سیستم به نحوه شیوع تحول در سیستم مربوط است. این موضوع هم شامل فعالیت درون سیستمی (فعالیت بین اجزای مختلف سیستم حسابداری) و هم فعالیت‌گذار سیستم (فعالیت بین سیستم حسابداری و سیستم‌های مجاور) است. انتظار می‌رود مهم‌ترین جنبه‌های فعالیت درون سیستمی که تعیین کننده نحوه مطابقت سیستم با تغییر است، شامل تعاملات بین ارزش‌های حسابداری و سازه‌های درونی سیستم و تعاملات بین موسسات مختلف قانونگذاری محیط در سیستم حسابداری باشد. فعالیت‌های‌گذار سیستم نیز در تعیین نحوه مطابقت تغییر با سیستم حسابداری موثرند.

فرهنگ و زمینه اجتماعی، جزئی از محیط کلی هستند که در آن سیستم‌های اجتماعی یک کشور فعالیت می‌کنند. انتظار می‌رود فرهنگ بر نهادهای حسابداری و رویه‌های آن تاثیر بگذارد، از طرفی نهادها نیز به نوبه خود بر محیط فرهنگی و اجتماعی کشور اثرگذار باشند.

انتظار می‌رود هر کشوری، دارای سیستم‌های اجتماعی شامل سیستم حکومتی، سیستم سیاسی، فعالیت دولتی، سیستم شرکتی، سیستم اقتصادی، سیستم مالی و سیستم بین‌المللی باشند که احتمالاً بر سیستم حسابداری تاثیر می‌گذارند.

علاوه بر این انتظار داریم ارتباط بین سیاست و حسابداری در همه مرحله‌های تحول حسابداری اهمیت داشته باشد، زیرا پیامد هر گونه تغییر حسابداری، نتیجه مذاکره سیاسی بین همه افراد ذینفع در حسابداری است، لذا افراد ذینفع نیز بر همه مرحله‌های تحول، اثر می‌گذارند.

به نظر می‌رسد چهارچوب پیشگفته به طور بالقوه توان بررسی تاثیر فرهنگ و سیاست بر فرآیند تحول و توسعه حسابداری را دارد. لازم است که این چهارچوب برای توسعه و تحول حسابداری در کشورهای مختلف با

## سیاست و فرهنگ در حسابداری بین‌المللی...

زمینه‌های فرهنگی و سیاسی متفاوت به کار رود تا در بایم که آیا چهارچوب مذکور واقعاً در تحلیل تاثیر فرهنگ و سیاست بر تغییر حسابداری سودمند است یا خیر.

فرهنگی و اجتماعی و فرآیندهای سیاسی نیز انتظار می‌رود بر همه فازهای تحول اثرگذار باشند.

- 1- Jaggi
- 2- Choi et al.
- 3- Bloom and Naciri
- 4- Belkaoui
- 5- Violet
- 6- Harrison and McKinon
- 7- Lau and Buckland
- 8- Tsui
- 9- Schultz and Lopez
- 10- Ding et al.
- 11- Hofstede
- 12- Symbols
- 13- Heroes
- 14- Rituals
- 15- Values
- 16- Collectivism-Individualism
- 17- Power distance
- 18- Femininity Versus Masculinity
- 19- Uncertainty Avoidance
- 20- Gray
- 21- Professionalism Versus Statutory Control
- 22- Uniformity Versus Flexibility
- 23- Conservatism versus Optimism
- 24- Secrecy Versus Transparency
- 25- Perera
- 26- Perera and Matthews
- 27- Fechner and Kilgore
- 28- Baydoun and Willet
- 29- Doupnik and Salter
- 30- Salter and Niswander
- 31- Gray and Vint
- 32- Zarsekei
- 33- Arnold et al.
- 34- Chanchani and Willet
- 35- McKinnon
- 36- Historical context
- 37- Modified Exogenous Framework
- 38- Source Phase
- 39- Diffusion Phase
- 40- Reaction Phase
- 41- Intrusive Events
- 42- Intra system Activity
- 43- Trans system Activity
- 44- Environment
- 45- Zeff
- 46- Burchell, Clubb and Hopwood
- 47- Watts and Zimmerman
- 48- Burchell et al.
- 49- Political Visibility

فرهنگ و حسابداری به عنوان عوامل مهم تاثیرگذار بر سیستم حسابداری و فرآیند تغییر حسابداری تعیین شد. فرهنگ به عنوان سیستمی معرفی گردید که شامل تکامل نهادهای اجتماعی است. و به عنوان پدیده‌ای اجتماعی مطرح شد که بشر را قادر به تفسیر محیط خویش و پدیده‌هایی می‌سازد که با آن روبه‌رو است. فرهنگ، رفتاری اکتسابی در نتیجه پاسخ بشر به محیط خویش است که پس از اکتساب، شرایط پاسخگویی فرد به محیط اجتماعی را مهیا می‌سازد. ارزش‌های فرهنگی، تعیین‌کننده انتخاب سیستماتیک انجام شده توسط یک جامعه، جهت توصیف و استدلال پدیده اجتماعی است و براساس این ارزش‌ها، رسوم و عقاید شکل می‌گیرند. این رسوم نیز به نوبه خود در قالب نهادهای اجتماعی تبلور می‌یابند. چنین بیان می‌شود که حسابداری از نهادهای اجتماعی است و باید انعکاسی از ارزش‌های موجود در فرهنگ خود باشد. سیاست نیز تاثیر مهمی بر حسابداری دارد و به صورت تاثیر دولت و پارلمان بر حسابداری تعریف شده است و حسابداری نتیجه تعامل همه افراد ذینفع و درگیر در این عرصه است.

مطالعات تاریخی تغییر حسابداری در کشورهای مختلف، به منظور افزایش آگاهی در زمینه تاثیر فرهنگ و سیاست بر حسابداری لازم است. اما برای بررسی تاثیر فرهنگ و سیاست بر حسابداری یک کشور و بر فرآیند تغییر حسابداری، نیازمند یک چهارچوب مناسب هستیم. در این مقاله براساس کارگری (۱۹۸۸) و مک-کینون (۱۹۸۶) چهارچوبی ارائه شد که انتظار می‌رود تحلیل تاثیر فرهنگ و سیاست بر تحول و توسعه حسابداری در یک کشور خاص را تسهیل کند. در چهارچوب مذکور هر تغییری به سه مرحله: مرحله منشا، مرحله اشاعه و مرحله واکنش شکسته می‌شود. انتظار می‌رود مرحله منشا اساساً شامل فعالیت‌های برون-منشا باشد. مرحله‌های منشا و اشاعه، شامل فعالیت درون-سیستمی و فعالیت‌گذار سیستم هستند. زمینه

# تجربه ای نو با

سیستم یکپارچه مالی

عملکرد عالی

کیفیت مطلوب

پشتیبانی فنی مستمر

سادگی، کارایی و انعطاف فوق العاده

قابلیت انطباق با نیازهای مشتری

کاررانی عملکرد

قیمت مناسب

اجرا شده در صنایع و کاربردهای مختلف

نسخ استاندارد، حرفه ای و پیشرفته



info@setarehsepehr.com  
www.setarehsepehr.com

تهران، میدان ولیعصر، مرکز تجارت ایرانیان،  
طبقه چهارم، واحد ۸، شرکت ستاره سپهر افزار

تلفن: ۰۲۱ ۸۸۹۲۹۸۵۵ - فکس: ۰۲۱ ۸۸۹۲۹۸۵۶

- 50- Lehman and Tinker
- 51- Capitalist Ideology
- 52- Nobes; Power; Robson; Young; Puxty et al.; Cooper and Shearer; Cooper; Watts and Zimmerman.
- 53- Willmot et al.
- 54- Illes et al.; Mcleay, Ordicheide and Young

- 1- Belkaoui, A.R. (1989). "Cultural Determinism and Professional Self-regulation in Research in Accounting: A Comparative Ranking". Research in Accounting Regulation, 3:93-101.
- 2- Belkaoui, A.R. (1994). International and Multinational Accounting. London, Dryden Press.
- 3- Chanchani, S. and R. Willett (2004). "An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs". The International Journal of Accounting, 39: 125-154.
- 4- Choi, F. D. S., Hino, H., Min, S. K., Ujtee, N. J. and A. L. Stonehill (1983). "Analysis Foreign Financial Statements: The Use and Misuse of International Financial Analysis". Journal of International Business Studies, Spring/Summer: 113-131.
- 5- Doupuik, T.S. and S. B. Salter (1995). "External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development". International Journal of Accounting Education and Research, 30: 189-207.
- 6- Fechner, H.E. and A. Kilgore (1994). "The Influence of Cultural Factors on Accounting Practice". The International Journal of Education and Research, 29: 265-277.
- 7- Gray, S.J. and H. M. Vint (1995). "The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence". Asia-Pacific Journal of Accounting, 33-43.
- 8- Gray, S.J. (1988). "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally". Abacus, 24:1-15.
- 9- Hofstede, G. (1980). Cultures consequences: International Differences in Work Related Values. Beverley Hills, CA. Sage Publications.
- 10- Hofstede, G. (1994). Culture and Organizations: Software of the Mind. London, McGraw Hill.
- 11- Nobes C.W. (1992). "A Political History of Goodwill in the U.K: An Illustration of Cyclical Standard Setting." Abacus, 142-167.
- 12- Parker, R.H. (1989). "Importing and Exporting Accounting: The British Experience," in Hopwood, A. (ed.), International Pressures for Accounting Change. London, Prentice Hall.
- 13- Perera, M.H.B (1989). "Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting". The International Journal of Accounting Education and Research, 24: 42-56.
- 14- Watts, R.L., and J. L. Zimmerman (1979). The Demand and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses". The Accounting Review, January: 273-305.
- 15- Watts, R.L., and J. L. Zimmerman (1980). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards". The Accounting Review, January: 112-134.
- 16- Watts, R.L., and J. L. Zimmerman (1986). Positive Accounting Theory, New Jersey, Prentice Hall.