

آیا

استانداردهای حسابداری

یکنواخت اند؟

به رسمیت شناختن تفاوت‌های فرهنگی زیربنایی

استانداردهای حسابداری جهانی

◆ Joes Marrero, Ph.D.

◆ Thomas M. Brinker, Jr., J.D.Llm CPA

◆ مترجم: عبدالله آزاد

مقدمه

مردم به منظور دستیابی به هدفهایشان در زمینه سرمایه‌گذاری اغلب از مشاوران مالی و سرمایه‌گذاری، درباره سهام خاص، اوراق قرضه و صندوقهای مشترک سرمایه‌گذاری، مشورت می‌خواهند. در این میان، بسیاری از مشتریان، سرمایه‌گذاران جهانی هستند که ما را ملزم می‌کنند درکی اساسی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱ داشته باشیم. در ایالات متحد، هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۲، اصول پذیرفته‌شده حسابداری^۳ را ترویج می‌کند. این نوشتار نشان می‌دهد که به سبب وجود تفاوت‌های فرهنگی و اجتماعی در سایر کشورها، اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحد به طور اساسی در سراسر جهان پذیرفته نشده است.



گونگونی فرهنگی و استانداردهای حسابداری

پژوهشهای دو دهه گذشته نشان می‌دهد که ایجاد چارچوب استانداردهای جهانی حسابداری^۴ با به رسمیت شناختن فرهنگ موافق است. تفاوت‌های فرهنگی، بر اجماع نهایی ملتها درباره استانداردهای حسابداری تأثیر خواهد گذاشت. با این حال پس از سالها بحث، هنوز برای ترکیب فرهنگ یا فرهنگهای بین‌المللی و استانداردهای حسابداری راه حلی پیدا نشده است. در سالهای گذشته، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۵ و هیئت استانداردهای حسابداری مالی در حال مطالعه درباره یک چارچوب مبتنی بر اصول^۶ برای استانداردهای جهانی گزارشگری مالی هستند. همکاری آنها این پرسش را مطرح می‌کند که: آیا هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌توانند توافقی بین فرهنگ و حسابداری بیابند؟

پژوهشهای انجام شده از دهه ۱۹۸۰ تا کنون نشان داده است که استانداردهای حسابداری ملی تحت تأثیر مستقیم محیط فرهنگی که استانداردها در آن فرهنگ ایجاد شده‌اند، قرار می‌گیرند. فرهنگ با تعریف «برنامه‌ریزی جمعی عقیده، که اعضای یک گروه را از گروه دیگر متمایز می‌کند»^۷، باید به عنوان ساختاری اجتماعی در نظر گرفته شود که بشر با آن می‌تواند جهان پیرامون خود را تفسیر کند. افزون بر این، بشر برای هستی خود ارزش ویژه‌ای قائل است و به همین دلیل، اصول معین یا قوانینی ایجاد کرده است که به عنوان هنجارها یا رسوم گروه یا جامعه‌ای خاص در نظر گرفته می‌شوند. در نهایت، این هنجارها و رسوم به شکل نهادهای اجتماعی در خواهند آمد که

در گروههای مختلف متفاوتند و تحت تأثیر نژاد، منطقه جغرافیایی و دیگر ویژگیهایی قرار می‌گیرند که ممکن است اصیل باشند یا از دیگر گروهها به ارث برده شده باشند^۸. از این رو، هنجارها و رسوم هستی و شیوه درک ما از اطراف خود با کمک تجربه‌های فرهنگی و اجتماعی ما تعدیل می‌شوند. پروفیسور مولر (Mueller) معتقد است که «همه چیزهایی که یاد می‌گیریم، مشاهده می‌کنیم، احساس می‌کنیم، باور داریم یا اولویت‌بندی می‌کنیم، جنبه فرهنگی دارند»^۹. گری (Gray) چهار جنبه فرهنگ ملی تعیین شده از سوی هافستد را تجزیه و تحلیل کرده و آنها را برای ارزش‌های حسابداری به کار برده است^{۱۰}. این ویژگیها عبارت‌اند از: ۱- فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی^{۱۱}؛ ۲- فاصله قدرت^{۱۲}؛ ۳- مردگرایی در مقابل زن‌گرایی^{۱۳}؛ و ۴- اجتناب از نبود اطمینان^{۱۴}. درجه اختلاف این جنبه‌های فرهنگی در گروههای مختلف متفاوت است و گاهی اندازه‌گیری آنها در یک گروه اجتماعی و تأثیر آنها بر نهادهای اجتماعی، دشوار به نظر می‌رسد. گری چهار ارزش را برای حسابداری شناسایی کرد که عبارتند از: ۱- کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی^{۱۵}؛ ۲- یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری^{۱۶}؛ ۳- محافظه‌کاری در مقابل خوشبینی^{۱۷}؛ و ۴- پنهانکاری در مقابل آشکارسازی^{۱۸}. گری پس از تجزیه و تحلیل کامل مطالعه هافستد، روابط بین این ارزشهای حسابداری پیشنهادی و جنبه‌های فرهنگی هافستد را با دقت تشریح کرد. مطالعه گری^{۱۹} پیوندهای زیر را نشان داد:

۱- «هرچه درجه فردگرایی در کشوری بیشتر باشد، آن کشور با احتمال بیشتری دارای کنترل حرفه‌ای خواهد بود». آن دسته از فرهنگهای



پژوهشهای انجام شده از دهه ۱۹۸۰ تا کنون

نشان داده است که

استانداردهای حسابداری ملی

تحت تأثیر مستقیم محیط فرهنگی

که استانداردها در آن فرهنگ ایجاد شده‌اند

قرار می‌گیرند

ملی که بیشتر مایلید به افراد امکان دهند که خودشان مراقب خود باشند، تمایل دارند که قضاوت حرفه‌ای فردی را بیش از کنترل قانونی مطلوب قلمداد کنند. از این رو خود قانونگذاری حرفه‌ای از نظر ارزش فرهنگی و شبه اخلاقی، رتبه بالایی دارد.

۲- «هرچه نبود اطمینان و فاصله قدرت در یک کشور بیشتر باشد به احتمال بیشتر درجه یکنواختی نیز بالاتر است». و بنابراین، هر فرهنگ ملی که با توجه به اطمینان از ریسک پرهیز می‌کند، به اعمال ارزش‌های حسابداری یکنواخت تمایل دارد.

۳- «هر قدر اجتناب از نبود اطمینان در کشوری بیشتر باشد، محافظه‌کاری نیز بیشتر می‌شود». این‌گونه فرهنگ‌های ملی، رویکردهای محافظه‌کارانه و محتاطانه را در رویه‌های حسابداری ترجیح می‌دهند.

۴- «هر قدر اجتناب از نبود اطمینان و فاصله قدرت در یک کشور بیشتر باشد، درصد فردگرایی و مردگرایی نیز کمتر است و همین امر احتمال پنهانکاری را افزایش می‌دهد.» آن دسته از فرهنگ‌های ملی که ترجیح می‌دهند از ریسک اجتناب کنند و جمع‌گرایی را بیشتر از فردگرایی می‌طلبند، به حفظ پنهانکاری بیشتر و محرمانه بودن فعالیت‌های تجاری خود بیشتر تمایل دارند. البته مولر چنین استدلال می‌کند که: «به نظر می‌رسد فرهنگ‌های فردگرا نسبت به فرهنگ‌های گروه‌مدار، سطوح بالاتری از افشای حسابداری را داشته باشند»^{۲۰}. این به طور دقیق، مفهوم فردگرایی است که نشان‌دهنده یکی از «مهمترین ارزش‌های اجتماعی در سطح خرده فرهنگ^{۲۱} حسابداری است.»^{۲۲} در کشورهایی که افشای حسابداری را در رویه تجاری عمومی پذیرفته‌اند، قضاوت حرفه‌ای فردی به عنوان یک ارزش کاملاً ضروری در جهان تجارت در نظر گرفته می‌شود. در ملت‌هایی مانند ایالات متحد و انگلستان، نسبت به دیگر کشورهایی که در آنها کنترل قانونی بر فردگرایی چیره است، سازمان‌های حرفه‌ای بیشتری وجود دارد.

در سال‌های اخیر، آزمون تجربی مدل هافستد-گری برای تعیین رابطه بین ویژگی‌های فرهنگی و ارزش‌های حسابداری تکامل یافته است.^{۲۳} با این حال، ویژگی‌های فرهنگی که هافستد شناسانده و ارزش‌های حسابداری که گری برای آنها به‌کار گرفته است، دشواری درک کامل اصالت نیروی فرهنگ‌های ملی را یادآوری می‌کند. علاوه بر این، کوشش برای ایجاد سازش در میان فرهنگ‌های متنوع جهانی در یک چارچوب بین‌المللی برای استانداردهای حسابداری از آن دشوارتر است. مولر و هافستد برای نشان دادن همانندی رویه‌های حسابداری، طبقه‌بندی کشورها را مطرح کردند^{۲۴}. با این حال، این طبقه‌ها با وجود همانندی‌ها، تفاوت‌هایی را در درون هر گروه از کشورها نشان می‌داد.

هر مشاور نیاز دارد که از ویژگی‌ها و تفاوت‌های فرهنگی گوناگونی که به تنوع در رویه‌های حسابداری منجر می‌شود، آگاهی داشته باشد. بنابراین، به‌منظور درک مفاهیم «پشتوانه ایجاد استانداردهای بین‌المللی، باید محیط فرهنگی جهانی را که این استانداردها در آن ایجاد شده است، درک کنیم»^{۲۵}. همکاری بین هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی ما را به سوی این هدف راهبری می‌شود. با این حال، پرسشی باقی می‌ماند و آن اینکه همکاری یادشده تا چه مقدار فراگیر یا محدود است. امید است که همکاری این دو نهاد قانونگذار به ایجاد استانداردهای کیفی و هماهنگی درخور استفاده در سراسر جهان بینجامد.

نقاط قوت و ضعف بسیاری در ایجاد استانداردهای بین‌المللی حسابداری وجود دارد. موضوع هماهنگی به تنهایی می‌تواند در مثل به‌عنوان شمشیری دو دم تعریف شود، بدین معنی که هماهنگی بین‌المللی گزارش‌های مالی به مدیران مالی و مشاوران مالی امکان خواهد داد که در «یک زمین بازی مسطحتر»^{۲۶} فعالیت کنند و میزان نگران‌کننده کار ناشی از تنوع استانداردهای حسابداری کاهش یابد. با این حال، کاوش برای هماهنگی کار ساده‌ای نیست. در ظاهر، این راه حل، یک تنوع فرهنگی دشوار را خیلی ساده نگاشته است. افزون بر این، هماهنگ‌سازی ممکن است تحمیل استانداردهای حسابداری ایالات متحد یا انگلستان را به استانداردهای گزارشگری مالی دیگر کشورهای اروپایی یا کشورهای در حال توسعه در پی داشته باشد.

ریسک جهانی‌سازی در استانداردهای جهانی حسابداری نیز وجود دارد. بیشتر ملت‌ها از اینکه استقلال و کنترل واحدهای تجاری خود را از دست بدهند، واهمه دارند. این نگرانی با وجود شرکت‌های چند ملیتی و چیرگی بازارهای بین‌المللی تشدید می‌شود. بسیاری از ملت‌ها از پیشینه‌های اصیل ملی خود سخت محافظت می‌کنند. افزون بر این، مالکان واحدهای تجاری نمی‌خواهند رویه‌های تجاری محلی خود را به سبب خشنودی استانداردهای حسابداری تحمیل شده به شرکت‌های چند ملیتی رها کنند، چه رسد به اینکه استانداردهای دفترداری و گزارشگری مالی آنها در قلمرو یک هیئت استانداردهای حسابداری تحت سلطه ایالات متحد باشد. آن‌گونه که مولر استدلال می‌کند، ممکن است «عقاید سیاسی کل رشته حسابداری» دلیل دیگری برای عمومیت نیافتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بین تمام ملت‌ها باشد. حساسیت فرهنگ ایجاد شده در جامعه، مسائل اقتصادی و اجتماعی را مطرح می‌سازد که بی‌تردید به‌صورت مانعی

Grow Hill: 10. 1997

10- Gray follows G.Hofstede, **Culture Consequences: International Differences in Work Related Values**, (Beverly Hills, CA: Sage Publications, See Hofstede's work for a full description of each of these cultural dimensions. 1980

11- Individualism Versus Collectivism

12- Power Distance

13- Femininity Versus Masculinity

14- Uncertainty Avoidance

15- Professionalism Versus Statutory Control

16- Uniformity Versus Flexibility

17- Conservatism Versus Optimism

18- Secrecy Versus Transparency

19- Gray, "Toward a Theory of Cultural Influence", p. 9-11.

20- Muller et al. Accounting, p. 10.

21- Subculture

22- Gray, **Toward a Theory of Cultural Influence**, p.11.

23- For detailed information of these tests see T.S. Dupnik and S.B. Salter, **External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development**, International Journal of Accounting Education and Research, 30189-207, and M.T. Zarseki, Spontaneous Harmonisation Effects of Culture and Market Forces on , 1995

Accounting Disclosure Practices, Accounting Horizons, 1018-33, among others, 1996

۲۴- گری طبقه بندی نواحی جغرافیایی هافستد را از نظر تشابه درجه پذیرش حرفه‌گرایی فردی در مقابل کنترل دولتی و همچنین درجه پنهانکاری در مقابل آشکارسازی، برای کشورهای سراسر دنیا تجزیه و تحلیل کرد. مولر بیشتر بر همانندی در محیط‌های تجاری تمرکز کرد. وی گروه‌هایی از مدل انگلیسی - آمریکایی، قاره‌ای (بیشتر اروپای قاره‌ای- و مدل اقتصاد ترکیبی آمریکای جنوبی و کشورهای کمونیستی و مدل استانداردهای بین‌المللی را پیشنهاد داد.

25- Rose M. Bukics and Mary J. Welsh, **L.A. Langue Internationale**, Pennsylvania CPA Journal 77, no 2 (Summer 2006), 26- Muller et al., **Accounting**, p. 40.

27- Bukics and Welsh, LA Langue Internationale, P. 31

منبع

- Jose Marrero, Ph.D., Thomas M. Brinker, Jr., J.D. LLM, CPA, **Are Accounting Standards Uniform? Recognizing Cultural Differences Underlying Global Accounting Standards**, JOURNAL OF FINANCIAL SERVICE PROFESSIONALS, Accounting and Taxation, JANUARY. p 18-16, 2007

برای پذیرش مداخله یک هیئت خارجی (آن‌گونه که دیدگاه برخی از کشورها درباره هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری چنین است- در تجارت ملی و امور کشور عمل می‌کند.

نتیجه‌گیری

ما مشاوران مالی باید این واقعیت را بپذیریم که استانداردهای بین‌المللی حسابداری و جهانی شدن در حال استقرارند؛ «آمده‌اند که ماندگار شوند»^{۲۷}. سرانجام، مدیران واحدهای تجاری و ملتها در سراسر دنیا وادار خواهند شد که از استانداردهای بین‌المللی پیروی کنند. مشتریان ما که در شرکت‌های خارجی سرمایه‌گذاری می‌کنند خواه به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم، و خواه به کمک صندوق‌های جهانی بین‌المللی در سال‌های آینده، بیشتر با هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری مواجه خواهند شد. این سیستم فراروی همگان قرار گرفته است و همکاری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی، یک سری استانداردهای حسابداری یکنواخت ایجاد خواهد کرد که به مشاوران مالی و سرمایه‌گذاری امکان می‌دهد فرصت‌های سرمایه‌گذاری جهانی را در وضعیت یکسانتری ببینند.

پانوشتها

- 1- International Accounting Standards (IAS-
- 2- Financial Accounting Standards Board (FASB-
- 3- Generally Accepted Accounting Principles (GAAPS-
- 4- Global Accounting Standard
- 5- International Accounting Standards Board (IASB-
- 6- Principle - based framework

۷- پژوهشگران تعریف‌هایی برای فرهنگ ارائه کرده‌اند. جی مولر، جی هافستد

و اس جی گری از جمله این پژوهشگران‌اند. اس جی گری در

«National Account Toward a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, Abacus»

تعریف هافستد را انتخاب کرده است. عنصر مشترک همه این تعریف‌ها، استنباط فرهنگ به معنای «برنامه‌ریزی عقیده» است.

۸- در این نوشتار با استفاده از واژه‌های «اصیل» و «ارت برده شده» به ویژگی‌های معینی اشاره شد که یک گروه ایجاد و به فرهنگ‌های دیگر منتقل کرده‌اند. برای مثال، امروزه کشورهای اروپایی، هرگاه که مستعمره‌های پیشین به‌عنوان توسعه پس از استعمار در نظر گرفته شده‌اند، در فرهنگ خود منحصر به فرد دیده می‌شوند.

9- G. Muller, H. Gernon, and G. Meek, **Accounting, An International Perspective**, 4th edition (New York, NY: Irwin/Mc-