

# تأثیر تفاوت‌های فرهنگی بر همگرایی آیین‌نامه‌های اخلاقی حسابداری بین‌المللی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC-آیفک) آیین‌نامه‌ی اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای (آیین‌نامه‌ی آیفک) را پس از تجدیدنظر منتشر کرده است به نحوی که آیین‌نامه‌ی آیفک را می‌توان نمونه‌ای از یک آیین‌نامه اخلاقی برای نهادهای حسابداری ملی در سراسر دنیا دانست. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که تقریباً ۵۰ درصد از سازمان‌های عضو آیفک، آیین‌نامه‌ی آیفک را به عنوان آیین‌نامه‌ی سازمانی خود پذیرفته‌اند. بنابراین، شواهد تجربی حاکی از آن است که همگرایی بین‌المللی در استانداردهای اخلاقی حسابداری در شرف رخ دادن است.

در این مقاله، درصددیم عناصر فرهنگی «هافستد» در سال ۲۰۰۸ را برای تبیین تجربی تصمیمات نهادهای حسابداری، در مورد اینکه آیا آیین‌نامه‌ی آیفک را می‌پذیرند یا اینکه آیین‌نامه مختص سازمان خود را حفظ می‌کنند، به کار گیریم. نتایج ما نشان می‌دهد، در فرهنگ‌هایی که از سطوح بالای فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت برخوردارند، احتمال کمی وجود دارد که نهادهای حسابداری آیین‌نامه‌ی نمونه‌ی آیفک را بپذیرند. در چنین جوامعی، احتمال کمی دارد که سازمان‌ها تدوین استانداردهای اخلاقی در خارج و توسط یک سازمان بین‌المللی را بپذیرند.

پرفسور کورتیس کلمنتس

با همکاری: پرفسور جان د - نیل و پرفسور او - اسکات استاول

ترجمه: محمد قربانی

مسعود تاجیانی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی سمنان

محسن عیشی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد نراق

## مقدمه

آیفک آیین‌نامه‌ی اخلاقی تجدید نظر شده را برای حسابداران حرفه‌ای منتشر نموده است. طبق تحقیق فارل و کابین، آیین‌نامه‌ی آیفک می‌تواند به عنوان یک آیین‌نامه‌ی نمونه در انجمن ملی حسابداران به کار گرفته شود. به عبارت دیگر، نمونه‌ی آیین‌نامه‌ی آیفک به طور بالقوه می‌تواند به عنوان یک آیین‌نامه‌ی رفتاری جهانی و همگانی برای حسابداران حرفه‌ای در سراسر دنیا مورد استفاده قرار گیرد و تحقیق مورد اشاره‌ی فوق نشان می‌دهد که تلاش‌های هماهنگ‌سازی آیفک به‌راستی موفق بوده است.

شواهد تجربی اخیر نشان می‌دهد که آیین‌نامه‌ی آیفک را بیش از ۵۰ درصد سازمان‌های عضو آیفک پذیرفته‌اند (کلمنتس و سایرین، ۲۰۰۸). تحلیل‌های کلمنتس و سایرین همچنین نشان می‌دهد که تعداد زیادی از نهادهای حسابداری که هنوز این آیین‌نامه را نپذیرفته‌اند در تلاش هستند تا تفاوت‌های بین آیین‌نامه‌ی اخلاقی خودشان و آیین‌نامه‌ی اخلاقی آیفک را به حداقل برسانند و البته هنوز سازمان‌های دیگری نیز هستند که در حال برنامه‌ریزی برای پذیرفتن آیین‌نامه‌ی آیفک در آینده می‌باشند. بنابراین آن‌ها نتیجه می‌گیرند که همگرایی بین‌المللی در استانداردهای اخلاقی حسابداری واقعیتی است که در سال‌های آینده روند رو به جلویی خواهد داشت.

تاکنون به سبب این که تقریباً ۵۰ درصد از سازمان‌های عضو، هنوز آیین‌نامه‌ی آیفک را نپذیرفته‌اند، به نظر می‌رسد که باید

هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) اعلام نموده است که همگرایی بین اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی آمریکا (U.S GAAP) با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) که به‌وسیله‌ی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری تدوین می‌گردد را بعنوان یک هدف مد نظر دارد. در سال‌های اخیر، نمونه‌های متعددی را دیده‌ایم که در آنها تفاوت‌های قبلی بین U.SGAAP و IFRS از بین رفته است. اگر چه در هیچ جا به همگرایی کامل نرسیده‌ایم، اما در چند سال گذشته پیشرفت‌های شایانی صورت گرفته است. به عنوان نمونه، حرکت اخیر به سمت هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری با کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) در سال ۲۰۰۷ بوده است که باعث شد الزاماتی که از مدت‌ها قبل در خصوص شرکت‌های پذیرفته‌شده‌ی خارجی اعمال می‌گردید، تغییر نموده تا این شرکت‌ها بتوانند صورت‌های مالی خود را بر اساس IFRS تهیه نمایند بدون اینکه نیاز باشد موارد مغایرت با بیانیه‌های US GAAP را ارائه کنند. حتی در بحث اخیر SEC، به شرکت‌های داخلی آمریکا اجازه داده شده که در گزارش‌های سالانه‌ای که به SEC ارائه می‌کنند از IFRS استفاده کنند.

به همین ترتیب، همگرایی بین‌المللی در استانداردهای اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای نیز در شرف وقوع است.

تفسیرهای احتمالی در زمینه‌ی فقدان چنین مشارکت‌هایی، تا به امروز مورد مطالعه قرار گیرد. برای مثال، انجمن حسابداران رسمی آمریکا تاکنون آیین‌نامه‌ی آیفک را نپذیرفته است. چرا؟ آیا در محیط‌هایی که سازمان‌های عضو مخالف و موافق فعالیت می‌کنند تفاوت‌هایی مثل تفاوت‌های فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی وجود دارد که با تصمیم آنها در مورد پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک ارتباط داشته باشد؟ اگر کسی تمایل دارد که تأثیر تلاش‌های آیفک را برای نزدیک کردن استانداردهای اخلاقی در سطح بین‌المللی پیدا کند، به نظر می‌رسد بهتر است که تفسیرهای احتمالی را درباره‌ی این‌که چرا سازمان‌های عضو، آیین‌نامه‌ی آیفک را پذیرفته یا نپذیرفته‌اند مورد بررسی و کاوش قرار دهد.

ما معتقدیم که فرهنگ، به‌راستی نقش مهمی را در تشریح این‌که چرا یک سازمان به‌ویژه یک سازمان عضو آیفک ممکن است آیین‌نامه‌ی آیفک را پذیرفته یا نپذیرفته باشد، ایفا می‌کند. بخش زیادی از نظریه‌ی علوم اجتماعی پیش‌بینی می‌کند که فرهنگ ممکن است بر گزینه‌هایی که ما در این مقاله بررسی می‌کنیم تأثیر بگذارد. برای مثال در مبحث اقتصادهای بنگاهی، به این موضوع اشاره می‌شود که موسسات یا نهادهای مختلف، دربرگیرنده‌ی فرهنگ ملی هستند که به پایه‌گذاری رویه‌ها و قواعدی که بازیگران اقتصادی در انتخاب گزینه‌ها به‌کار می‌برند، کمک می‌نمایند. در جامعه‌شناسی، فرهنگ نقش مهمی را در شکل‌دهی و اصلاح کنش‌های اجتماعی فردی و جمعی بازی می‌کند. ما از تحقیقات هافستد (در سال‌های ۲۰۰۸، ۲۰۰۵ و ۱۹۸۰) برای برقراری ارتباط بین ادبیات مدیریت سازمانی با انسان‌شناسی اجتماعی استفاده می‌کنیم تا ساختارهای متغیر قابل اندازه‌گیری را که نشان‌دهنده‌ی عناصر یا اجزای فرهنگ ملی هستند ارائه کنیم. به‌ویژه، بررسی می‌کنیم که آیا عناصر فرهنگی هافستد (۲۰۰۸) با وضعیت پذیرش یا عدم پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک همبستگی دارد یا خیر.

این مقاله، به‌صورت تجربی تأثیر تفاوت‌های فرهنگی را که ممکن است در تصمیم‌نهادهای ملی حسابداری در خصوص این‌که آیا آنها نمونه آیین‌نامه‌ی آیفک را به‌عنوان آیین خودشان پذیرفته‌اند یا نه، مورد بررسی قرار می‌دهد. کوهن و سایرین (۱۹۹۲) چارچوبی در زمینه‌ی عوامل فرهنگی و اقتصاد اجتماعی که مانع از پذیرش و بکارگیری آیین‌نامه‌ی اخلاقی بین‌المللی حرفه‌ای شده را مورد بررسی قرار داده‌اند. آن‌ها به‌طور ویژه تصمیمات مربوط به پذیرش نسخه‌ی آیین‌نامه‌ی آیفک که در آن زمان در جریان بود تحلیل کردند. نکته‌ی مهم در این زمینه، این‌که کوهن و سایرین (۱۹۹۲) ارتباط بین عوامل فرهنگی و اقتصاد اجتماعی با تصمیم به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک را به‌طور تجربی مورد آزمایش قرار نداده‌اند. پیش از آن کلمنتس و سایرین (۲۰۰۸) تأثیرات اقتصاد اجتماعی را بر تصمیمات درباره‌ی آیین‌نامه‌ی آیفک مورد آزمون قرار داده‌اند. به‌هرحال، آن‌ها قادر نبودند که به‌طور تجربی ارتباط عمده‌ای بین وضعیت اقتصاد اجتماعی نهاد ملی حسابداری کشورها را با تصمیم به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک اثبات نمایند. در تحقیق کنونی، پیرو تحقیق قبلی به‌صورت تجربی آزمون کردیم که چه‌گونه عوامل فرهنگی بر همگرایی استانداردهای اخلاقی حسابداری بین‌المللی

تأثیر می‌گذارد.

نتایج به‌دست آمده مشخص می‌کند که تصمیم به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک به‌طور قابل توجهی با دو عنصر از چهار عنصر فرهنگی توصیف شده توسط هافستد (۱۹۸۰) همبستگی دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که تصمیم به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک به‌شدت رابطه‌ی معکوس با عناصر فرهنگی فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت که هافستد (۱۹۸۰) بیان کرده دارد. از این‌رو نتایج به‌دست آمده حاکی از این است که تصمیم به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک در نهادهای حسابداری ملی از جنبه‌های مختلف فرهنگ ملی تأثیر می‌پذیرد. نظر به‌اینکه عوامل فرهنگی در میان کشورها متفاوتند، نتایج بدست آمده بیانگر این مفهوم است که تفاوت‌های فرهنگی ممکن است به‌عنوان مانعی در همگرایی کامل استانداردهای اخلاقی حسابداری در سراسر جهان باشند.

### انگیزش و همکاری مورد انتظار

به نظر می‌رسد که یک محدوده‌ای در حسابداری بین‌المللی و تحقیقات اخلاقی تجاری وجود دارد که واقعا مورد آزمون قرار نگرفته است. در بهترین تحقیقات، هرگز یک تجزیه و تحلیل تجربی از روابط بین عوامل فرهنگی و تصمیم‌نهادهای حسابداری ملی در مورد اینکه آیا نمونه آیین‌نامه‌ی آیفک را پذیرفته‌اند یا نه، دیده نمی‌شود. ما هنگامی از این مسئله متعجب شدیم که تجزیه و تحلیل‌های کوهن و سایرین که در سال ۱۹۹۲ منتشر شد، اهمیت چنین آزمونهای تجربی را پیشنهاد داد. با رشد اقتصاد جهانی و بازارهای مالی بین‌المللی، ما معتقدیم که بررسی تفاوت‌های فرهنگی در سراسر جهان به‌منابعی برای بحث در موضوعاتی از قبیل هماهنگ‌سازی بین‌المللی استانداردهای حسابداری، همچنین هماهنگ‌سازی استانداردهای اخلاقی نیاز دارد.

همچنین معتقدیم که اهمیت حیاتی دارد که مؤسسات حسابداری و شاغلین حرفه (بویژه اشخاص دارای اسم و رسم بین‌المللی و یا شرکتهای چندملیتی) شرایط اخلاقی متضاد و انتظارات اخلاقی کشورهایی که افراد به آن عمل می‌کنند را درک کنند. بطور خاص یک نفر ممکن است به‌طور منطقی انتظار داشته باشد که الزامات اخلاقی موجود در رویه‌های حسابداری با تغییر در مرزهای ملی به‌علت تغییر در شرایط ملی اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی متفاوت باشد. برای مثال، در ایالات متحده همگان پذیرفته‌اند که سهامدار همان گروه اصلی ذینفعان است (نظریه استاوال و سایرین، ۲۰۰۶) در حالیکه در فرهنگ‌های دیگر ممکن است سایر جنبه‌ها از جمله جنبه قانونی آن مد نظر قرار گیرد (بعنوان نمونه در اروپا کارمند و یا سایر اشخاص ممکن است بعنوان ذینفع اولیه محسوب شود). مؤسسات حسابداری چندملیتی می‌بایست از نقطه نظر فرهنگی قادر باشند به الزامات اخلاقی در روشهای کار بین‌المللی شان به منظور اثر بخشی عملکرد بپردازند. تحقیق ما اولین گام ضروری لازم در فرآیند درک برخی از تفاوت‌های فرهنگی در کشورهای سراسر جهان و تأثیر شدید آن تفاوت‌های فرهنگی در آیین‌نامه‌های جهانی اخلاقی حسابداری می‌باشد. در همین راستا

این تحقیق به موسسات حسابداری بین‌المللی کمک خواهد کرد تا تفاوت فرهنگ‌ها و انتظارات اخلاقی را در کشورهای مختلف درک کنند.

### آیین‌نامه اخلاقی آیفک

در حال حاضر فدراسیون بین‌المللی حسابداران ۱۳۴ عضو و ۲۴ سازمان وابسته به اعضا دارد. اعضای آیفک، نهادهای حسابداری ملی یا به عبارت بهتر، مؤسسات حسابرسی یا حسابداران حرفه‌ای انفرادی می‌باشند. برای مثال، سه سازمان عضو آیفک در ایالات متحده، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، انجمن حسابداران مدیریت و انجمن ملی هیات‌های حسابداری ایالتی هستند.

برطبق آیین‌نامه‌ی آیفک، ماموریت فدراسیون بین‌المللی حسابداران عبارت است "از توسعه جهانی و ارتقای سطح حرفه حسابداری با هماهنگی سازی استانداردها به نحوی که بتواند پیوسته خدماتی با کیفیت بالا را به نفع عموم ارائه نماید". (آیفک، ۲۰۰۵) هماهنگی سازی بین‌المللی استانداردهای حسابداری، شامل استانداردهای اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای، اصلی‌ترین هدف آیفک است. پیرو این هدف، آیفک "آیین‌نامه اخلاقی تجدید نظر شده برای حسابداران حرفه‌ای" را در ژوئن ۲۰۰۵ منتشر نموده است. همان‌طور که پیش از این اشاره شد، فارل و کابین (۲۰۰۰) آیین‌نامه‌ی آیفک را به عنوان یک نمونه آیین‌نامه اخلاقی قابل قبول از نظر انجمن‌های ملی حسابداری توصیف کردند. شایان ذکر است که پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک برای عضویت در آیفک الزامی نیست. به هر حال، آیین‌نامه‌ی آیفک بیان می‌کند "که یک موسسه یا یک شخص حقیقی عضو آیفک، استانداردهایی با سختگیری کمتر از آنچه در این آیین‌نامه بیان شده است را بکار برند." بنابراین، سازمان‌های عضو آیفک ممکن است یک آیین‌نامه مختص سازمان خود را برای راهنمایی اعضایشان بپذیرند به نحوی که آیین‌نامه پذیرفته شده سختگیری کمتری از آنچه آیین‌نامه‌ی آیفک دارد، نداشته باشد.

### عناصر فرهنگی هافستد و بسط فرضیه‌ها

گرت هافستد (۲۰۰۸) مطالعه جامعی در مورد اینکه چگونه ارزشها در محیط کارتحت تأثیر فرهنگ واقع می‌شوند را طی فرآیند چند ساله اجرا نموده است. بطور مشخص از سال ۱۹۶۷ تا سال ۱۹۷۳ هنگامیکه ایشان در شرکت آی بی ام به عنوان یک روانشناس کار می‌کرد، وی داده‌هایی بیش از ۱۰۰۰۰۰ نفر را از ۵۰ کشور و سه منطقه جمع‌آوری کرد و مورد تحلیل و بررسی قرار داد. مطالعات بعدی نتایج اولیه بدست آمده از خلبانهای خطوط هوایی تجاری، دانش آموزان در ۲۳ کشور، مدیران خدمات شهری در ۱۴ کشور، مصرف‌کنندگان بازار در ۱۵ کشور و نخبگان در ۱۹ کشور را تایید نمود. هافستد از نتایج اولیه و مطالعات اخیر، مدلی را بسط داد که چهارعنصر اولیه برای تمایز قائل شدن فرهنگ‌ها مورد توجه قرارگیرد از جمله: فاصله قدرت (PDI)، فردگرایی (IDV)، مرد سالاری (MAS) و پرهیز از عدم قطعیت (UAI).

این چهار عنصر فرهنگی به طور گسترده در کوششهای تحقیق

قبلی، هم در زمینه تجربی و هم در زمینه تئوری مورد استفاده قرار گرفتند. برای مثال، رالاپالی (۱۹۹۹) متغیرهای فرهنگی هافستد را در متن مربوط به بسط آیین‌نامه اخلاقی بازاریابی جهانی بکار برد، همچنین ویلیام و زینکین (۲۰۰۸) این عناصر فرهنگی را در متن مسؤلیت اجتماعی شرکتها استفاده نمودند. مثال‌های دیگر شامل کوششهای آرنولد و سایرین (۲۰۰۷) و ویتل و سایرین (۱۹۹۳) است که هر کدام چارچوب فرهنگی هافستد را در محیط تصمیم‌گیری اخلاقی بکار بردند.

در ادامه هر کدام از این چهار عنصر فرهنگی را تشریح خواهیم کرد. در این بحث به بسط یک فرضیه تحقیقی نیز خواهیم پرداخت که چگونه هر عنصر فرهنگی می‌تواند تصمیم نهادهای ملی حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد درباره اینکه آیا نمونه آیین‌نامه اخلاقی حسابداری بین‌المللی را بپذیرد یا آیین رفتاری فعلی مختص سازمان خود را حفظ نماید.

### فاصله قدرت (PDI)

طبق نظر هافستد (۲۰۰۵) فاصله قدرت این گونه تعریف می‌شود «اندازه‌ای که در آن، اعضای کمتر قدرتمند انجمن‌ها و سازمان‌های درون یک کشور انتظار دارند و می‌پذیرند که قدرت به صورت نامساوی توزیع شده است» در کشورهایی با فاصله قدرت بالا، توصیف روشنی بین نقشهای رئیس و مرئوس وجود دارد. مطابق نظریات ویلیام و زینکین (۲۰۰۸)، جوامعی که از فاصله قدرت بالایی برخوردارند، انتظار دارند که از مقامات قانونی دستور بگیرند.

در متن مربوط به تصمیم به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک فدراسیون بین‌المللی حسابداران، احتمالاً یک فرد توانمند در زمینه استانداردهای حسابداری از جمله شامل استانداردهای اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای را در نظر می‌گیرد. بنابراین، اولین فرضیه ما این است که در کشورهایی که از فاصله قدرت بالا برخوردارند، نهادهای حسابداری ملی بیشتر تمایل دارند که امر تدوین استانداردهای اخلاقی را به یک نهاد توانمند بین‌المللی بسپارند. بنابراین فرضیه اول اینگونه بیان می‌شود:

فرضیه اول: هر چه فاصله قدرت موجود در فرهنگ بیشتر باشد، نهادهای حسابداری ملی در آن کشور بیشتر تمایل دارد که نمونه آیین‌نامه اخلاقی را بپذیرد.

### فردگرایی (IDV)

دومین عنصر فرهنگی هافستد، با عنوان فرد گرایی است. فردگرایی نقطه مقابل جمع گرایی نامیده شده است. هافستد (۲۰۰۵) این مفاهیم را به صورت زیر تعریف نموده است: فرد گرایی متعلق به جوامعی که در آنها، همبستگی بین افراد ضعیف است به نحوی که: انتظار می‌رود که هر شخص از خودش یا خانواده اش یا خانواده بلافصلش مراقبت نماید. در مقابل جمع گرایی به جوامعی اشاره دارد که در آن، افراد از بدو تولد به شدت یکپارچه شده و به شکل گروه‌های به هم پیوسته (چسبنده) در می‌آیند به نحوی که این اتحاد در سراسر طول عمر افراد تداوم یابد تا از آنها به دلیل ثبات قدم و وفاداریشان حفاظت نماید.

قطعیت نامیده می‌شود. هافستد (۲۰۰۵) پرهیز از عدم قطعیت را اینگونه تعریف نموده است "میزانی که اعضای یک فرهنگ در موقعیت‌های مبهم و ناشناخته، احساس تهدید و ترس می‌کنند". از اینرو اعضای یک فرهنگ با پرهیز از عدم قطعیت بالا، موقعیت‌های پایدار و روشن را به موقعیت‌های جدید و ناشناخته ممکن ترجیح می‌دهند. به عبارت دیگر، اگر کسی خواستار پرهیز از عدم قطعیت و ابهام باشد باید وضع موجود را به تغییرات ترجیح دهد. بنابراین، ما فرض می‌کنیم که نهادهای حسابداری ملی با فرهنگ بالای پرهیز از عدم قطعیت، میلی به تغییر آیین‌نامه مختص سازمان خودشان و پذیرفتن آیین‌نامه‌ی آیفک ندارند. بنابراین فرضیه ۴ را می‌توان اینگونه بیان نمود:

فرضیه چهارم: هرچه پرهیز از عدم قطعیت موجود در فرهنگی بیشتر باشد، احتمال کمتری برای یک نهاد حسابداری ملی در آن کشور وجود دارد که آیین‌نامه اخلاقی آیفک را بپذیرد.

### جمع‌آوری داده‌ها و نتایج تجربی داده‌ها

ما توانستیم داده‌ها در خصوص چهار عنصر فرهنگی متعلق به هر عنصر آیفک را که قبلاً توصیف شده، مستقیماً از وب سایت هافستد جمع‌آوری کنیم. هر چند، ما فقط توانستیم داده‌های عناصر فرهنگی برای ۱۰۴ عضو از ۱۵۸ سازمانها و تشکلهای عضو آیفک را گردآوری کنیم. بنابراین تجزیه و تحلیل‌های ما از تأثیر شدید تفاوت‌های فرهنگی روی تصمیمات اتخاذ شده جهت پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک مبتنی بر نمونه‌های ۱۰۴ عضو آیفک است که داده‌های کاملی از آنها داشتیم.

نمایشگر ۱، برخی از آمارهای توصیفی را در مورد هر یک از چهار متغیر فرهنگی فراهم می‌کند. این نمایشگر، تنوع فرهنگی قابل ملاحظه‌ای را در میان کشورها با دامنه وسیعی از مقادیر برای هر عنصر فرهنگی نشان می‌دهد. برای مثال؛ متغیر فردگرایی در میان کشورهای نمونه گیری شده مقادیری کمتر از ۶ و بیشتر از ۹۱ را دارد. کشورهای با شاخص فردگرایی بالا شامل آمریکا (۹۱) و کانادا (۸۰) است، در حالیکه فرهنگ‌های با فردگرایی پایین تر شامل چین (۲۰) و ژاپن (۴۶) می‌باشند. بطور مشابه شاخص مردسالاری دامنه وسیعتری را نشان می‌دهد.

همانگونه که در نمایشگر ۱ نشان داده شده، متغیر مردسالاری دامنه‌ای از ۵ تا ۱۱۰ دارد. کشورهای با نمره بالا در شاخص مردسالاری شامل ژاپن (۹۵) و ایتالیا (۷۰) می‌باشند. در نقطه مقابل، سوئد (۵) و نروژ (۸) در میان کشورها پایین ترین نمره را در شاخص مردسالاری بدست آورده‌اند.

به طور نمونه، افراد در جوامع جمع‌گرا از قبیل ژاپن به تأثیر یک عمل یا تصمیم بر جامعه در مقیاس بزرگ یا در یک سازمان اهمیت می‌دهند. برعکس، افراد در جوامع فردگرایانه تر مثل ایالت متحده یا کانادا مایلند که بر روی تأثیر تصمیمات یا رفتارهای خود یا خانواده بلافصلشان تمرکز نمایند.

در تصمیم به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک، ما پیشنهاد می‌کنیم نهادهای حسابداری ملی در جوامعی که از درجه بالای فردگرایی برخوردارند، تنظیم فرایند تدوین استانداردهای اخلاقی را به یک سازمان بین‌المللی خارجی تفویض نمی‌کنند، در حالیکه فرهنگ‌های جمع‌گرا، با سهولت بیشتری شخص استانداردار گذار بین‌المللی را می‌پذیرند. بنابراین فرضیه دوم ما این است:

فرضیه دوم: هرچه فردگرایی موجود در فرهنگ بیشتر باشد، احتمال کمتری وجود دارد که یک نهاد حسابداری ملی در آن کشور نمونه آیین‌نامه اخلاقی آیفک را بپذیرد.

### مردسالاری (MAS)

مردسالاری که نقطه مقابل زن‌سالاری است، عنصر سوم فرهنگی هافستد را تشکیل می‌دهد که به صورت زیر تعریف می‌شود:

جامعه‌ای مردانه نامیده می‌شود که نقش جنس احساسی به روشنی مجزا و متمایز شمرده شود به نحوی که تصور شود، مردان جسور و سرسخت بوده و روی موفقیت‌های مادی تمرکز می‌کنند در حالیکه تصور می‌شود زنان، محجوب و مهربان بوده و بیشتر به کیفیت زندگی علاقمند هستند. به عقیده هافستد جامعه‌ای زنانه نامیده می‌شود که در آن نقش جنس احساسی تطابق دارد با اینکه هم مرد و هم زن در آن جامعه محجوب و مهربان و علاقمند کیفیت زندگی باشند.

در جامعه‌ای که از مردسالاری بالا برخوردار است، افراد احتمالاً خود مختاری را به وابستگی به دیگران ترجیح می‌دهند. علاوه بر این، احتمال زیادی وجود دارد که نفرت و بیزاری نسبت به پیروی از مقررات در جوامعی با مردسالاری بالا وجود داشته باشد. به ویژه پیروی از مقررات اختیاری که سازمان بین‌المللی خارجی مانند آیفک آن را صادر نموده است. بنابراین سومین فرضیه ما به صورت زیر است:

فرضیه سوم: هرچه مردسالاری موجود در یک جامعه بیشتر باشد، احتمال کمتری برای نهاد حسابداری ملی در آن کشور وجود دارد که نمونه آیین‌نامه اخلاقی آیفک را بپذیرد.

### پرهیز از عدم قطعیت (UAI)

عنصر فرهنگی پایانی که ما بررسی می‌کنیم، پرهیز از عدم

#### نمایشگر ۱: آمارهای توصیفی

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	دامنه	تعداد کشورها	
۲۲/۱۷۱	۵۷/۳۹	۱۰۴	۱۱	۹۳	۱۰۴	فاصله قدرت (PDI)
۲۵/۱۸۷	۴۹/۰۹	۹۱	۶	۸۵	۱۰۴	فردگرایی (IDV)
۱۶/۴۳۴	۵۲/۳۸	۱۱۰	۵	۱۰۵	۱۰۴	مردسالاری (MAS)
۲۲/۴۸۵	۶۲/۷۳	۱۱۲	۸	۱۰۴	۱۰۴	پرهیز از عدم قطعیت (UAI)



## نمایشگر ۲: همبستگی‌ها میان عناصر فرهنگی

پرهیز از عدم قطعیت (UAI)	مرد سالاری (MAS)	فرد گرایی (IDV)	فاصله قدرت (PDI)	
۰/۲۸۹ (***) ۰/۰۰۳	-۰/۰۳۴ ۰/۷۲۸	۰/۶۵۳ (***) ۰/۰۰۰	۱	ضریب همبستگی پیرسون (PDI) دو جمله ای
۰/۲۷۹ (***) ۰/۰۰۴	۰/۲۵۸ (***) ۰/۰۰۸	۱	۰/۶۵۳ (***) ۰/۰۰۰	ضریب همبستگی پیرسون (IDV) دو جمله ای
-۰/۰۸۱ ۰/۴۱۲	۱	۰/۲۵۸ (***) ۰/۰۰۸	-۰/۶۳۴ ۰/۷۲۸	ضریب همبستگی پیرسون (MAS) دو جمله ای
۱	-۰/۰۸۱ ۰/۴۱۲	۰/۲۷۹ (***) ۰/۰۰۴	۰/۲۸۹ (***) ۰/۰۰۳	ضریب همبستگی پیرسون (UAI) دو جمله ای

\*\* ضریب همبستگی در سطح معنی داری ۰/۰۱ می‌باشد. (دو جمله‌ای)

سال گذشته ارسال شده بود و لذا اطلاعات موجود مجدداً ارائه شده است. با این حال تعداد کمی از پاسخها از ژوئن ۲۰۰۶ در وب سایت بوده است. بنابراین این امکان وجود دارد که یک یا چند سازمان را که ما به عنوان نپذیرنده طبقه‌بندی کرده‌ایم، بعداً آیین‌نامه‌ی آیفک را پذیرفته باشند. چون زمانی که آنها اطلاعات عضویت آیفک را کامل کرده‌اند آیین‌نامه‌ی آیفک را نپذیرفته بودند.

رویه ما برای طبقه بندی نهادهای حسابداری به عنوان پذیرنده یا نپذیرنده مطابق شیوه‌ای است که کلمنت و سایرین (۲۰۰۸) استفاده کردند. کلمنت و سایرین (۲۰۰۸) تصمیم پذیرش همه ۱۵۸ عضو آیفک و سازمانهای عضو پیوسته را بررسی کردند و دریافتند که ۸۰ سازمان (۵۰/۶ درصد) آیین‌نامه‌ی آیفک را به عنوان آیین اجرایی خودشان پذیرفته‌اند. بالعکس، در بیشتر نمونه‌های محدود از ۱۰۴ سازمان عضو آیفک که برای هر یک داده‌های فرهنگی تکمیل نمودیم، مشخص شد که فقط ۴۵ سازمان (۴۳/۳ درصد) آیین‌نامه‌ی آیفک را به عنوان آیین‌نامه خود پذیرفته‌اند. به هر حال، نسبت پذیرفته شده ۳/۴۳ درصد نشان می‌دهد که تلاشهای هماهنگ سازی آیفک حداقل به طور میانگین موفق بوده است.

### نمونه و نتایج تجربی

به منظور آزمایش چهار فرضیه خود در ارتباط با تصمیم پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک با عوامل فرهنگی، ما رگرسیون لجستیک را بکار بردیم. از آنجا که متغیر وابسته در نمونه ما دارای دو بخش (۰ = نپذیرفته، ۱ = پذیرفته) می‌باشد، نتایج مدل رگرسیون لجستیک، احتمال این که یک سازمان، آیین‌نامه‌ی آیفک را براساس چهار متغیر فرهنگی ما بپذیرد یا نه فراهم می‌کند.

نمایشگر ۲، سطح همبستگی میان چهار عنصر فرهنگی برای کشورهای نمونه برداری شده را نشان می‌دهد. این نمایشگر چندین ارتباط مهم را نشان می‌دهد. برای مثال؛ متغیر فردگرایی بطور مشخص به هر یک از سه عنصر فرهنگ دیگر همبسته است. همان طور که انتظار داشتیم، فردگرایی و مرد سالاری یقیناً با یکدیگر مرتبط هستند، چرا که فرهنگ‌های با فردگرایی و مردسالاری بالا محتملاً در بسیاری از ویژگی‌ها، یکسان مثل تمایل به کسب موفقیت‌های فردی و الویت دادن به استقلال و خودمختاری مشترک می‌باشند.

ما داده‌های مورد نیاز را مستقیماً از وب سایت آیفک (۲۰۰۸) در مورد ۱۰۴ نمونه از سازمانهای عضو آیفک که آیین‌نامه مربوطه را پذیرفته یا نپذیرفته‌اند استخراج کردیم. طبق شرایط عضویت، هر سازمان عضو آیفک می‌بایست اطلاعاتی را جمع آوری نموده و نتایج این اطلاعات برای بازدید همگان روی وب سایت آیفک قابل دسترس باشد. اطلاعات شامل دو بخش است. در بخش اول، اعضای آیفک و همکاران، اطلاعات مرتبط با تدوین استانداردها و چارچوب مقرراتی کشورشان را فراهم می‌کنند، حال آنکه در بخش دوم، آنها جزئیات تلاش سازمانشان در زمینه تامین الزامات عضویت آیفک را ارائه می‌کنند. بخش دوم شامل سئوالات پیمایشی می‌باشد که مشخصاً می‌پرسد آیا آن نهاد یا سازمان، آیین‌نامه اخلاقی آیفک را پذیرفته است. لذا ما توانستیم داده‌ها را بر اساس اینکه آیا همه ۱۰۴ سازمان عضو نمونه ما، آیین‌نامه‌ی آیفک را پذیرفته‌اند یا خیر، جمع آوری کنیم.

شایان ذکر است که داده‌ها بصورت داوطلبانه توسط سازمانهای عضو آیفک ارائه شده است. همچنین اهمیت دارد به موضوع اشاره شود که ما هر نهاد حسابداری ملی را به عنوان پذیرنده یا نپذیرنده آیین‌نامه‌ی آیفک براساس اطلاعاتی که اکنون روی وب سایت آیفک در دسترس است طبقه بندی نموده ایم. در واقع همه پاسخهای آماری در وب سایت آیفک در طول

### نمایشگر ۳: نتایج رگرسیون لجستیک دو جمله‌ای

متغیر	ضریب بتا	سطح معنی داری
مقدار ثابت	۳/۷۱۵	۰/۰۱۱
فاصله قدرت (PDI)	-۰/۰۲۲	۰/۸۸۸
فرد گرایی (IDV)	-۰/۰۲۵	۰/۰۴۳
مرد سالاری (MAS)	-۰/۰۱۷	۰/۲۲۹
پرهیز از عدم قطعیت (UAI)	-۰/۰۲۹	۰/۰۰۸

نمونه رگرسیون لجستیک دو جمله‌ای به صورت زیر است:

$$\text{احتمال پذیرش} = \frac{1}{1 + e^{-z}}$$

$$z = \beta_0 + \beta_1(\text{PDI}) + \beta_2(\text{IDV}) + \beta_3(\text{MAS}) + \beta_4(\text{UAI})$$

عنصر متفاوت فرهنگ جامعه بود. نتایج نشان می‌دهد که در نهادهای حسابداری ملی با فرهنگ‌های فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت بالا، احتمال کمتری برای پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک وجود دارد. به عبارت دیگر جوامع با فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت بالا، تمایل کمی به واگذاری تدوین استانداردهای اخلاقی به یک سازمان جهانی در خارج دارند.

یکی از یافته‌های دیگر ما این است که به دلیل وجود تفاوت‌های فرهنگی در سراسر جهان، اینکه آیفک انتظار داشته باشد که نمونه آیین‌نامه اخلاقی اش مورد پذیرش جهانی قرار گیرد اگر غیر ممکن نباشد حداقل مشکل خواهد بود. نظر باینکه فرهنگ‌ها به طور چشمگیری در سراسر جهان متفاوتند، یک آیین‌نامه اخلاقی بین‌المللی که برای همه نهادهای حسابداری ملی باشد غیر محتمل است.

چرا در سازمان‌های عضو آیفک در فرهنگ‌های با فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت بالا، احتمال کمتری در پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک وجود دارد؟ پاسخ بالقوه ما به این سؤال دربرگیرنده این واقعیت است که آیفک رویکرد «مبتنی بر اصول» را برای موضوعات اخلاقی در نمونه آیین‌نامه اخلاقی پذیرفته است.

با این تعریف، رویکردهای مبتنی بر اصول برای استانداردهای گزارشگری مالی یا آیین اخلاقی امکان آزادی عمل و اعمال قضاوت قابل توجهی را در میان حسابداران حرفه‌ای فراهم می‌کند. این رویکرد در تضاد آشکار با رویکرد «مبتنی بر قواعد» است که در آن استانداردگذار، فهرست جزئیات قواعدی را که باید در وضعیتهای معین از آن تبعیت شود، ارائه می‌کند. صاحب‌نظران حسابداری در فرهنگ‌هایی با پرهیز از عدم قطعیت پایین تر ممکن است با رویکرد مبتنی بر اصول آیفک مدارا نموده یا با انعطاف پذیری آن را پذیرا شوند. در حالیکه افراد در فرهنگ‌های با میزان پرهیز از عدم قطعیت بالاتر ممکن است طرفدار تدوین قواعد اخلاقی استاندارد شده‌ای باشند که چنین انعطاف پذیری را سست یا حتی منع کنند. برای مثال در شناسایی موضوع استقلال حسابرس، صاحب‌نظران حسابداری در فرهنگ‌های با

نمایشگر ۳ نتایج آزمون را ارائه می‌کند. این نتایج نشان می‌دهد که دو عنصر از چهار عنصر فرهنگی مربوط به تصمیم‌گیری جهت پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک می‌باشند. به ویژه، نمایشگر ۳ نشان می‌دهد که دو فرضیه فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت بوسیله داده‌های ما تایید می‌شوند. در هر دو مورد، یک ارتباط منفی مهم بین تصمیم به پذیرش آیین‌نامه و متغیر فرهنگی وجود دارد. همانطور که از فرضیه‌ها پیداست، در سازمانها، به ویژه در سازمانهایی با فرهنگ فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت بالا، احتمال کمتری برای پذیرش نمونه آیین‌نامه اخلاقی آیفک وجود دارد. سازمانهای با فرهنگ بالای فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت، تمایل بیشتری دارند که آیین‌نامه مختص سازمان خود را حفظ کنند. به عبارت دیگر در جوامع با فردگرایی و پرهیز از عدم قطعیت بالا، عدم تمایل به واگذاری فرآیند تدوین استانداردهای اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای به سازمان بین‌المللی خارجی وجود ندارد.

نمایشگر ۳ همچنین نشان می‌دهد که نه تنها متغیر فاصله قدرت بلکه متغیر مردسالاری نیز با تصمیم به پذیرش آیین‌نامه مرتبط است. بنابراین ما قادر نیستیم ارتباط فرض شده بین سطح فاصله قدرت و مردسالاری جامعه و تصمیم به پذیرش آیین اخلاقی حسابداری بین‌المللی را تایید نمائیم.

### نتایج و مفاهیم

همانگی استانداردهای اخلاقی حسابداری بین‌المللی در حال روی دادن است و در سالهای آینده افزایش همگرایی احتمالاً پدیدار می‌شود. به هر حال، نتایج ارائه شده در اینجا و در تحقیقات کلمنت و سایرین (۲۰۰۸) نشان می‌دهد که کمتر از ۵۰ درصد از نهادهای حسابداری ملی عضو آیفک مدل آیین‌نامه اخلاقی را به عنوان آیین‌نامه خودشان پذیرفته‌اند. بنابراین درصد عمده‌ای از نهادهای حسابداری ملی داشتن آیین رفتاری مختص سازمان خود را انتخاب نموده‌اند. در این تحقیق، هدف ما توضیح در مورد تصمیم به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک با استفاده از چهار



پرهیز از عدم قطعیت پایین تر ممکن است تعریف گسترده و جامع تر استقلال را ترجیح دهند. بالعکس، حسابداران حرفه‌ای در فرهنگ‌های با پرهیز از عدم قطعیت بالا ممکن است قواعد خاصی را هنگامی که یک حسابرسی مستقل نیست را تجویز نمایند. این افراد ممکن است بواسطه عدم قطعیت بیشتر، موضوع رویکرد مبتنی بر اصول را کاملاً رد کنند.

رویکرد مبتنی بر اصول آیفک در مورد اخلاقیات می‌تواند علت

داخلی خودشان ناگزیر کنند به جای آنکه از آیین‌نامه‌های مربوط به شکل‌های حرفه‌ای داخل کشورهایی که در آن فعالیت می‌کنند پیروی کنند. یک شرکت با ساختار محلی - دولتی و غیر متمرکز، راحت‌تر می‌تواند خود را با آیین‌نامه‌های اخلاقی مختلف مورد عمل در کشورهای مختلف سازگار کند تا یک شرکت تکی و متمرکز.

در پاسخ به بررسی اولیه در مورد اثرات فرهنگ بر تصمیم‌پذیری آیین‌نامه‌ی آیفک، ما تحقیق دیگری را به پیش می‌بریم در مورد نقشی که فرهنگ در تصمیم‌سازی در حرفه حسابداری ایفا می‌کند. به ویژه، ما پیشنهاد می‌کنیم که علاوه بر تحقیق بیشتر در خصوص تصمیمات راجع به پذیرش و رعایت آیین‌نامه‌های اخلاقی، پژوهش‌های بیشتری در زمینه اثرات بالقوه فرهنگ ملی بر تصمیمات رویه‌های مجاز حسابداری انجام گیرد. همانگونه که در ابتدای این مقاله بحث شد، همگرایی بین‌المللی در حسابداری مالی و استانداردهای گزارشگری به سرعت در حال وقوع است. تصمیم در مورد اشخاص قانونی و تدوین کنندگان استاندارد در این مورد که آیا IFRS مورد پذیرش قرار می‌گیرد یا خیر، موضوع مورد بررسی در کل جهان است. جالب است که ببینیم آیا فرد می‌تواند تأثیرات فرهنگ در انتخاب جهت پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک را که در این تحقیق در زمینه فرآیند پذیرش IFRS شرح داده شد، تشخیص دهد یا نه؟

اینکه چرا سازمان‌های عضو آیفک در کشورهای با فرهنگ فردگرایی بالاتر کم‌تر به پذیرش آیین‌نامه‌ی آیفک تمایل دارند کمک نماید. بنظر می‌رسد فرض نمودن اینکه رویکرد مبتنی بر اصول، برای تدوین استانداردهای اخلاقی که بیشتر یک توافق را الزامی می‌کند قابل پذیرش باشد، رویکردی متمایل به اشتراک به جای همگون‌سازی بیشتر بر اساس سیستم مبتنی بر قواعد که بر روی نگرش‌های فردی تمرکز دارد، می‌باشد.

نتایج این تحقیق، به درک تفاوت‌های اساسی فرهنگی میان کشورها و تاثیر آنها بر آیین‌نامه‌های اخلاقی مختلفی که موسسات حسابرسی به لحاظ دارا بودن مزایای بالقوه در روش‌های بین‌المللی شان بکار می‌گیرند، کمک می‌نماید. اولاً موسساتی که با شرکت‌های چند ملیتی کار می‌کنند ممکن است مشتریان را به پیروی از آیین‌نامه‌های اخلاقی ملی مختلف ملزم کنند. بدلیل تفاوت‌های فرهنگی، ممکن است برخی از آیین‌نامه‌های ملی رفتاری در ماهیت مشابه باشند، در حالیکه سایر آیین‌ها کمی متفاوت تر و برخی از آنها ممکن است هنوز در تعارض باشند. لذا شاغلین حسابداری باید آگاه باشند که آنها ممکن است با آیین‌نامه‌های اخلاقی متفاوتی در مرزهای ملی مواجه شوند. ثانیاً فرهنگ‌های موسسات حسابرسی چند ملیتی ممکن است حسب ضرورت، موسسات حسابداری را به پذیرش آیین‌های اخلاقی

## پانویس‌ها:

- 1- محققان همگی استاد دانشکده مدیریت بازرگانی دانشگاه آبلین (Abilene) ایالت تگزاس هستند.
  - 2- در چنین مواردی، سازمان‌هایی را که آیین‌نامه را نپذیرفته‌اند طبقه‌بندی کرده‌ایم. در نتیجه‌ی تحلیل بیشتر، توانستیم ثابت کنیم که سه عضو آیفک که در تحقیق شرکت داشتند و آیین‌نامه‌ی آیفک را نپذیرفته بودند، بالاخره این آیین‌نامه را قبول کردند. این سه سازمان عبارتند از:
    - 3- انجمن حسابداران رسمی انگلستان و ویلز 2- انجمن حسابداران رسمی ایرلند 3- انجمن حسابداران رسمی استرالیا.
  - ما تحلیل‌مان در مورد ارتباط میان تصمیم در مورد پذیرش و عناصر فرهنگی بعد از طبقه‌بندی این سازمان‌ها تکرار کردیم. نتایج، شبیه به گزارش‌های نمایشگر 3 با یک استثنای جزئی همراه بود. بعد از طبقه‌بندی مجدد، متغیر فردگرایی به جای سطح 0/50 در سطح 0/10 خیلی چشمگیر بود که در نمایشگر 3 نیز گزارش شده است.
- منابع این ترجمه در دفتر مجله موجود است.