

دلایل تفاوت‌های حسابداری ملی در سطح بین‌الملل

مجله علمی پژوهش در مدیریت و مطالعات اجتماعی (سال سوم)
شماره ۸ / تابستان ۱۳۹۶ / ص ۵۶-۶۵

رضا دانشور بُنداری^۱

^۱ عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور خراسان رضوی

نویسنده مسئول:

رضا دانشور بُنداری

چکیده:

در یک کشور ممکن است شرکتها از سیستم‌های حسابداری متفاوتی استفاده نمایند و یا اینکه از سیستمی یکسان برای اهداف متفاوت استفاده کنند. به عنوان مثال، در بسیاری از کشورهای اتحادیه اروپا صورت‌های مالی تلفیقی با استفاده از IFRS تهیه می‌شوند و این در حالی است که برای صورت‌های مالی غیرتلفیقی قواعد ملی مورد استفاده قرار می‌گیرند. این پژوهش چرایی و چگونگی تفاوت میان سیستم‌های ملی را مورد بحث قرار می‌دهد. هرچند این نظریه‌ها می‌توانند در توصیف این که چرا کشورهای مختلف ممکن است شیوه‌های متفاوتی از بکارگیری IFRS را نشان دهند، مورد استفاده قرار گیرند.

در اینجا چندین عامل که به نظر می‌رسد با تفاوت در سیستم‌های حسابداری مرتبط هستند، بررسی می‌شوند. این موارد لزوماً دلایل تفاوت‌ها نیستند و ممکن است همان طور که بعداً درباره آن بحث می‌شود نتایج آن‌ها باشند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری ملی، حسابداری بین‌الملل، دلایل، تفاوت

فرهنگ

واضح است که حسابداری تحت تاثیر محیط، از جمله فرهنگ کشوری که در آن عمل می‌کند، می‌باشد. هافستد (۱۹۸۰) یک مدل از فرهنگ را به عنوان الگوی ذهنی جمعی که اعضا یک گروه بشری را از دیگری متمایز می‌نماید، مطرح می‌کند. هافستد چنین بیان می‌کند، همانطور که یک سیستم عامل کامپیوتر دارای یک مجموعه قواعدی است که به عنوان نقطه ای مرجع و یک سری محدودیت برای برنامه پیشرفته‌تر عمل می‌کند، فرهنگ نیز دربردارنده مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی است که فرم و عملکرد نهادی را هدایت می‌کند. همانطور که گری (۱۹۸۸، ص ۵) اذعان می‌دارد:

ارزش‌های اجتماعی به وسیله اثرات زیست محیطی تعیین و توسط عوامل بیرونی اصلاح و تعدیل می‌شوند... از سوی دیگر ارزش‌های اجتماعی در شکل یک سیستم قانونی، سیاسی، ماهیت بازار سرمایه، الگوهای مالکیت شرکتی و غیره، پیامدهای نهادی دارند.

فرهنگ هر کشوری دربرگیرنده اساسی‌ترین ارزش‌هایی است که یک فرد دارد. آن فرهنگ بر شیوه‌هایی که افراد دوست دارند جامعه‌شان ساختار یابد و این که چطور با زیرساخت‌های آن تعادل داشته باشند، تاثیر می‌گذارد. حسابداری می‌تواند به عنوان یکی از آن زیرساخت‌ها تلقی شود. آن طور که گری (۱۹۸۸، ص ۵) توضیح می‌دهد:

سیستم‌های ارزشی یا نگرش‌های حسابداران ممکن است انتظار برود که با ارزش‌های اجتماعی به ویژه ارزش‌های مربوط به کار مرتبط و از آن‌ها ناشی شده باشد.

برای این که مفهومی از الگوهای فرهنگی کشورهای مختلف داشته باشیم، دوباره به هافستد رجوع می‌کنیم. بر اساس مطالعه‌ای بر روی بیش از ۱۰۰۰۰۰ نفر از کارکنان IBM در ۳۹ کشور، هافستد (ص ۸۴ و ۴۳، ۱۹۸۴) چهار بعد اساسی فرهنگ را تبیین و بر شمرده که خلاصه آن‌ها بدین شرح است:

۱- فردگرایی در برابر جمع گرایی. فردگرایی به معنای ترجیح فرد بر شبکه اجتماعی در جامعه است که هم پیوستگی کمی داشته و در آن تنها از افراد انتظار می‌رود که خود و بستگان نزدیکشان را مد نظر قرار دهند. مساله اساسی که فرد گرایی به آن می‌پردازد درجه وابستگی است که یک جامعه در میان اعضایش دارد.

۲- فاصله قدرت زیاد در برابر کم. فاصله قدرت اندازه‌ای است که اعضاء یک جامعه می‌پذیرند که قدرت در نهادها و سازمان‌ها به طور نامساوی توزیع شده است. در جوامعی که فاصله قدرت زیاد است مردم یک نظام سلسه مراتبی را می‌پذیرند که در آن هر فرد دارای جایگاهی است که نیاز به توجیه ندارد. مساله اساسی مدنظر این بعد این است که چطور جامعه با نابرابری‌هایی که در میان مردم به وجود می‌آیند، مواجه می‌شود.

۳- اجتناب از عدم قطعیت قوی در برابر ضعیف. اجتناب از عدم قطعیت [ابهام‌گریزی] درجه‌ای است که افراد یک جامعه در شرایط ابهام و عدم قطعیت احساس ناراحتی می‌کنند. این احساس آن‌ها را به سوی عقایدی که تضمین کننده قطعیت و حفظ نهادهایی که حافظ انطباق هستند سوق می‌دهد. جوامعی که اجتناب از عدم قطعیت قوی دارند نشانه‌های دقیق اعتقادی و رفتاری دارند و نسبت به افراد و عقاید منحرف از این نشانه‌ها ناشکیبا هستند. جوامعی با اجتناب از عدم قطعیت ضعیف جو آرام تری دارند که در آن بر تجربه بیش از اصول حساب می‌شود و انحراف آسان تر پذیرفته می‌شود. مساله اساسی مورد نظر در این بعد این است که چطور یک جامعه به این واقعیت که زمان به یک شکل پیش می‌رود و آینده مبهم است واکنش نشان می‌دهد: آیا سعی می‌کند آینده را کنترل کند یا اجازه می‌دهد پیش بیاید.

۴- مردانگی در برابر زنانگی: مردانگی نماد ترجیح جامعه به دستاوردها، قهرمان پروری، صداقت و موفقیت مادی است. نقطه مقابل آن، زنانگی، نماد ترجیح ارتباطات، فروتنی، مراقبت از ضعف‌ها و کیفیت زندگی است.

گری (۱۹۸۸) تفاوت‌های فرهنگی را به کار برد تا تفاوت‌های بین‌المللی در رفتار حسابداران و نهایتاً ماهیت فعالیت‌های حسابداری را توضیح دهد. به عنوان مثال، گری بیان می‌کند که کشورهایی با اجتناب از عدم قطعیت زیاد و فردگرایی ضعیف، بیشتر احتمال دارد که ارزیابی محافظه کارانه‌ای از درآمد ارائه کنند و ترجیح می‌دهند که افشاء اطلاعات مالی را به افرادی که از نزدیک در تجارت درگیر هستند محدود کنند. محافظه کاری به عنوان یک مثال از تفاوت‌های بین‌المللی بعداً در این فصل بررسی می‌شود.

گری ارزش‌های حسابداری متضاد زیر را مطرح و توسعه داد:

- مهارت حرفه ای در برابر کنترل و نظارت قانونی
- یکنواختی در برابر انعطاف پذیری
- محافظه کاری در برابر خوش بینی
- رازداری در برابر شفافیت

دومورد اول مرتبط با اقتدار و عملکردی هستند. در این خصوص گری یک تمایز واضح میان حوزه فرهنگی "انگلیسی" از یک سو و آسیایی از سوی دیگر مشاهده کرد. دومورد بعدی مربوط به اندازه گیری و افشاء اطلاعات هستند. گری میان فرهنگ انگلیسی و لاتین و آلمانی تمایز قائل شد.

این رویکرد به ویژه در بررسی مسائلی مانند تفاوت‌های بین‌المللی در رفتار حساب‌رسان، کاربردی خواهد بود (مثال سورتز و شرورد، ۱۹۸۸). هرچند برای گزارش‌گری مالی، مقیاس ویژگی‌های فرهنگی در مقایسه با اندازه‌گیری اقلامی که با محیط خارجی حسابداری مثل سیستم‌های قانونی یا بازارهای سهام ارتباط مستقیم دارند، مبهم و غیر صریح به نظر می‌رسند. همچنین داده‌های فرهنگی ممکن است در حوزه حسابداری غیرمعتبر باشند. به عنوان مثال هافستد کشورهای آفریقایی غربی را در یک گروه طبقه‌بندی می‌کند، اما آن‌ها سیستم‌های حسابداری و قانونی متفاوتی دارند. مساله دیگر از این واقعیت ناشی می‌شود که هافستد کارکنان یک شرکت چندملیتی بزرگ را مد نظر قرار داد. در مورد ارزیابی ویژگی‌های فرهنگی، چطور یک فرد می‌تواند با این موضوع که بسیاری از کارکنان شرکت‌های چندملیتی در ابوظبی، سنگاپور و غیره از کشورهای دیگر و یا اقلیت‌های خاص آمده‌اند، کنار بیاید؟ باسکرویل (۲۰۰۳) بر این عقیده است که برابر دانستن ملت و فرهنگ مخاطره‌آمیز است و این که در فهم یک فرهنگ به وسیله شاخص‌های عددی اشکالاتی وجود دارد. هرچند هافستد (۲۰۰۳) پاسخگوی انتقادات است.

سالتز و نسیواندر (۱۹۹۵) سعی کردند که فرضیه گری را در ۲۹ کشور بیازمایند اما با مشکلات زیادی در ارزیابی تعدادی از ارزش‌های حسابداری گری مواجه شدند، به همین دلیل عمدتاً از مقیاس‌های غیرمستقیم استفاده کردند. به عنوان مثال، میزان یکنواختی تا حدود زیادی بدین طریق که آیا یک کشور قانونی عرفی^۲ یا مدون^۳ دارد یا نه سنجیده می‌شد، اما این در واقع سنجش تفاوت‌ها در فعالیت‌های حسابداری نیست بلکه آزمودن دلایل احتمالی آن‌ها است. برای آزمون مستقیم یکنواختی، فرضیه گری معتبر نبود. برای محافظه‌کاری، برخی روابط فرضی معتبر بودند ولی برای سایر موارد، خیر. متقاعدکننده‌ترین مصداق یک مورد از فرضیه گری در این مورد بود که شفافیت با کاهش اجتناب از عدم قطعیت افزایش می‌یافت ولی پیش بینی مربوط به رازداری معتبر نبود. چاپخانی و دپلت (۲۰۰۴) ارزش‌های حسابداری تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در هند و نیوزلند را موردآزمون قرار دادند. آن‌ها استنتاج‌هایی برای استنباط‌های گری در خصوص مهارت حرفه‌ای و یکنواختی یافتند.

دوپنیک (۲۰۰۸) تاثیر فرهنگ را بر مدیریت سود از قبیل هموارسازی سود در طول زمان بررسی کرد و به این نتیجه رسید که اجتناب از عدم قطعیت بالا و فردگرایی پایین با هموارسازی سود مرتبط هستند.

راه دیگر بررسی محیط حسابداری، شناسایی اثرات بالقوه مستقیم مثل سیستم‌های قانونی، تامین مالی شرکتی، سیستم‌های مالیات و غیره است. این‌موارد به شیوه پیچیده‌ای با فرهنگ در تعامل هستند و به نظر می‌رسد که روش گزارش‌گری مالی و حرفه حسابداری یک کشور را تحت تاثیر قرار می‌دهند. ما در ادامه این فصل به برخی از این عوامل محیطی خارجی می‌پردازیم.

وقتی دلایل احتمالی تفاوت‌های حسابداری را بررسی می‌کنیم، توجه به این نکته که محیط حسابداری ممکن است دربردارنده اثرات استعماری هم باشد، مفید خواهد بود. بسیاری از کشورها به شدت تحت تاثیر کشورهای دیگر هستند، به ویژه قدرت‌های استعمارگر سابق که فرهنگ غالبی داشته‌اند. در نتیجه وقتی می‌خواهیم الزامات حسابداری خیلی از کشورهای آفریقایی یا آسیایی را پیش‌بینی یا توضیح دهیم، بررسی تاریخچه استعماری‌شان به جای دلایل احتمالی دیگر کارآمدتر خواهد بود. به این مسائل در فصل ۳ که به توضیح طبقه‌بندی می‌پردازد دوباره پرداخته می‌شود و در فصل‌های آینده به کشورهای خاص پرداخته خواهد شد.

چاپخانی و مک گرگور (۱۹۹۹) خلاصه‌ای از مقالات مرتبط با حسابداری و فرهنگ را تهیه کرده‌اند. دوپنیک و تساکومیس (۲۰۰۴) آن را بروز رسانی کرده‌اند.

سیستم‌های قانونی

برخی از کشورها سیستم قانونی دارند که بر تعداد محدودی قانون اساسنامه‌ای^۴ متکی است. این قوانین توسط دادگاه‌ها تعبیر و تفسیر می‌شوند که حجم وسیعی از قوانین موردی را برای تکمیل اساسنامه‌ها ایجاد می‌کنند. چنین سیستم قانون عرفی در ابتدا در انگلستان پس از فتح نرمن‌ها، توسط قضاتی که به جای پادشاه عمل می‌کردند شکل گرفت (وَن کنجم، ۱۹۸۸). قوانین عرفی در مقایسه با قوانین مدون کمتر ذهنی هستند [بیشتر عینی هستند]. یک قانون عرفی به جای تنظیم کردن یک قاعده کلی برای آینده، به دنبال ارائه پاسخی به یک مورد خاص است. اگرچه این سیستم قانون عرفی از انگلستان سرچشمه گرفته است، ولی به شکل‌های مشابه در بسیاری از

^۲ common law

^۳ code law

^۴ statute law

کشورهایی که تحت تاثیر انگلستان بوده‌اند دیده می‌شود. از این روی، قانون فدرال ایالات متحده، قوانین ایرلند، هند، استرالیا و غیره کم و بیش بر مبنای قانون عرفی انگلستان شکل گرفته‌اند.

این موضوع طبیعتاً قوانین تجاری را تحت تاثیر قرار می‌داد که عرفاً قواعدی را برای پوشش دادن عملکرد شرکت‌ها و این که آن‌ها چطور باید صورت‌های مالی شان را آماده کنند تجویز نمی‌کرد. حسابداری در چنین چارچوبی به صورت دقیق در قانون تصریح نمی‌شود. در عوض حسابداران خودشان قوانینی را برای فعالیت‌های حسابداری ایجاد می‌کنند که ممکن است به عنوان توصیه و یا استاندارد ثبت شوند. کشورهای دیگر سیستم قانونی دارند که بر پایه *ius civile* رومی^۵ است که توسط جاستین در قرن ششم تدوین شد و به وسیله دانشگاه‌های اروپایی از قرن دوازدهم به بعد توسعه یافت. در اینجا قوانین با عقاید مربوط به عدالت و اخلاقیات مرتبط هستند و تبدیل به نظریه می‌شوند. واژه "مدون" مرتبط با چنین سیستمی است. این تفاوت این تاثیر با اهمیت را دارد که قوانین تجاری یا نشانه‌های تجاری می‌بایست قواعدی را برای حسابداری و گزارش‌گری مالی فراهم نمایند. به عنوان مثال، در آلمان حسابداری شرکتی متأثر از قواعد داخلی شاخه‌ای خاص از قانون است.

جدول ۱-۲ سیستم‌های قانونی کشورهای توسعه یافته را که به این دو دسته تقسیم شده‌اند، نشان می‌دهد. سیستم قانونی تجارت مدرن چین و ژاپن بر مبنای تعبیه‌هایی از نشانه‌های تجاری آلمانی اواخر قرن نوزدهم است (فصل ۱۳ را ببینید). در برخی کشورهایی که قوانین رومی وجود دارد، اقتصاد متمرکز و کنترل شده منجر به بوجود آمدن یک برنامه حسابداری می‌شود (فصل ۱۵ را ببینید). طبقه‌بندی سیستم‌های قانونی توسط دیوید و بریرلی در سال ۱۹۸۵ بحث شده است.

جدول ۱-۲. سیستم‌های قانونی غرب

قانون عرفی	قانون رومی مدون
انگلستان و ویلز	فرانسه
ایرلند	ایتالیا
امریکا	آلمان
کانادا	اسپانیا
استرالیا	هلند
نیوزلند	پرتغال
	ژاپن
نکته: قوانین اسکاتلند، اسرائیل، آفریقای جنوبی، کبک، لوئیزیانا و فیلیپین عناصری از هر دو سیستم را شامل می‌شوند.	

پر واضح است که ماهیت مقررات حسابداری در یک کشور (برخلاف محتوای قوانین حسابداری) تحت تاثیر سیستم کلی قوانین آن کشور است. همچنین به نظر می‌رسد که ارتباطاتی میان کشورهای دارای قانون عرفی و بازارهای سهام بزرگ وجود دارد. علاوه بر این ارتباطی میان کشورهای قانون عرفی با انواع خاص فعالیت‌های حسابداری وجود دارد، ولی رابطه علی آن مبهم است. به عنوان مثال جگی و لو (۲۰۰۰) به این نتیجه رسیدند که شرکت‌ها در کشورهای قانون عرفی سطح بالاتری از افشای اطلاعات را دارند. بوشمن و پیوتروفسکی (۲۰۰۶) انگیزه بیشتر برای شناخت بلادرنگ زیان‌ها را در کشورهای دارنده قانون عرفی آزمودند.

اگرچه سیستم نظارتی یک کشور در خصوص حسابداری به وسیله ویژگی‌های سیستم قانونی آن کشور تحت تاثیر قرار می‌گیرد، قوانین حسابداری و فعالیت‌های آن ممکن است بیشتر تحت تاثیر مسائل دیگر باشد. در افراطی‌ترین حالت، یک کشور ممکن است صرف نظر از سیستم قانونی‌اش، IFRS را برای برخی یا تمام اهداف به کار بندد.

اعتبار دهندگان

ساختار سازمان‌های تجاری و مالکیت آنها نیز متفاوت است. در آلمان، فرانسه و ایتالیا سرمایه تامین شده توسط بانک‌ها و همچنین تجارت‌های کوچک خانوادگی بسیار حائز اهمیت است. در مقابل در ایالات متحده و انگلستان تعداد زیادی از شرکت‌ها هستند که به میلیون‌ها سهام‌دار خصوصی برای سرمایه‌گذاری متکی اند. اثبات این که این وجه تمایز قابل قبول است یا نه با مشاهده تعداد شرکت‌های ثبت شده در کشورهای مختلف بدست می‌آید. جدول ۲-۲ اطلاعات مربوط به ۴ کشور را با تقسیم بر اندازه جمعیت یا وضعیت اقتصادی، آن‌ها را بی‌مقیاس می‌کند. مقایسه میان ایالات متحده یا انگلستان و آلمان یا ایتالیا آموزنده است. طبقه‌بندی این کشورها به دو گروه،

^۵ Roman *ius civile*.

تقریباً مانند طبقه‌بندی سیستم‌های قانونی در جدول ۱-۲ مشهود است. لاپورتا و دیگران (۱۹۹۷) یک رابطه آماری میان کشورهای دارنده قانون عرفی و بازارهای سهام قوی یافتند. لاپورتا و دیگران (۱۹۸۸) متوجه شدند که کشورهای قانون عرفی در مقایسه با کشورهای قانون رومی، حمایت‌های قانونی قوی‌تری از سرمایه‌گذاران انجام می‌دهند. رو (۲۰۰۳) چنین بحث می‌کند که تفاوت‌های میان ساختارهای شرکتی در کشورهای توسعه یافته غربی به علت تفاوت‌های سیاسی است. این تفاوت‌های سیاسی نه تنها مستقیماً بر ساختارهای شرکتی تأثیر می‌گذارند بلکه نهادهای فنی (مثل برنامه‌ریزی‌های قانونی) را که بر ساختارهای شرکتی اثر می‌گذارند را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهند.

جدول ۲-۲. قدرت بازارهای سرمایه

شرکتهای محلی پذیرفته شده در بورس جمعیت (برحسب میلیون)	ارزش بازار سهام تولید ناخالص داخلی	
ایتالیا	۵۰.۱	۰.۱۹
آلمان	۹.۰	۰.۲۸
امریکا	۱۸.۰	۰.۸۱
انگلستان	۳۹.۳	۰.۵۵
منبع: جدول ۵-۱ و CIA world Factbook و rumkin.com		

زیسمن (۱۹۸۳) طبقه‌بندی انواع کشورها بر اساس سیستم مالی را بدین شکل مطرح کرد:

- سیستم‌های بازار سرمایه (مثل انگلستان و ایالات متحده)
- سیستم‌های اعتباری دولتی (فرانسه و ژاپن)
- سیستم‌های اعتباری نهادهای مالی (آلمان)

پارکر (۱۹۹۴) این تجزیه و تحلیل را در مورد ده کشور غرب اقیانوس آرام به کار برد و قدرت توضیحی آن برای فعالیت‌های گزارش‌گری مالی را نشان داد.

جدول ۳-۲. نسبت بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام عادی در کشورهای منتخب (سال ۲۰۰۷)

رتبه	کشور	نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام
۱	اسپانیا	۲۴۰.۲۶
۲	آلمان	۲۳۶.۳۵
۳	ایرلند	۲۲۳.۲۰
۴	یونان	۱۹۴.۱۵
۵	دانمارک	۱۸۶.۳۲
۶	ایتالیا	۱۷۷.۹۹
۷	ژاپن	۱۷۵.۳۳
۸	استرالیا	۱۴۶.۸۲
۹	بلژیک	۱۲۹.۹۵
۱۰	سوئد	۱۲۹.۱۵
۱۱	اتریش	۱۲۱.۶۱
۱۲	فرانسه	۱۲۰.۶۴
۱۳	نروژ	۱۱۲.۱۵
۱۴	لهستان	۱۰۸.۷۲
۱۵	انگلستان	۱۰۷.۰۷
۱۶	سوئیس	۱۰۰.۵۵
۱۷	امریکا	۹۸.۰۳
۱۸	کانادا	۸۷.۱۰
۱۹	نیوزلند	۷۲.۶۸

سه نوع مطرح شده توسط زیسمن می تواند برای سادگی بیشتر به صورت اعتباری و سهامی مطرح شود. یک وجه تمایز دیگر این است که در کشورهای اعتباری حتی تعداد نسبتاً کم شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ممکن است تحت سلطه سهامدارانی مثل بانکدارها، دولت-ها و یا سرمایه‌گذاران خانوادگی باشند. به عنوان مثال، در آلمان بانک‌ها به طور خاص هم مالکان اصلی شرکت‌ها و هم اعتبار دهنده هستند. قسمت عمده سهام در بسیاری از شرکت‌های عمومی تحت تملک یا کنترل بانک‌ها، مثل بانک دوشه، می باشند. در چنین کشورهایی مثل آلمان، فرانسه یا ایتالیا بانک‌ها یا دولت در بسیاری از موارد مدیران را انتخاب می کنند و در نتیجه قادرند به اطلاعات دست یافته و تصمیم‌گیری‌ها را تحت تاثیر قرار دهند. حتی اگر شرکت‌های ثبت شده در کشورهای اروپایی کانتیننتال^۵ تحت کنترل بانک‌ها، دولت‌ها یا خانواده‌ها هستند، نیاز به انتشار اطلاعات کم‌تر است. این موضوع در مورد حسابرسی هم صادق هست، زیرا این به منظور بررسی کردن مدیران در مواردی است که مالکان خارجی هستند. فرانکس و مایر (۲۰۰۱) مالکیت و کنترل شرکت‌های آلمانی را مورد بحث و بررسی قرار دادند.

اگر چه این مورد که سهام در کشورهای مثل انگلستان و ایالات متحده تحت تملک سرمایه‌گذاران نهادی به جای سهامداران خصوصی است، در حال تزاید است، اما این با مالکیت دولت، بانک یا خانواده‌ها متفاوت است. در این خصوص این فرضیه مطرح می شود که: در کشورهایی که شرکت‌ها به طور گسترده تحت تملک سهامدارانی هستند که به اطلاعات داخلی دسترسی ندارند، فشار برای افشای اطلاعات، حسابرسی و اطلاعات منصفانه وجود دارد. نهادهای سرمایه‌گذار میزان بیشتری از سهام در اختیار دارند و نسبت به سهامداران خصوصی بهتر سازمان‌دهی می شوند. بنابراین، فشار را افزایش می دهند، هر چند که احتمالاً قادرند برای دریافت اطلاعات دقیق‌تر و با جزئیات بیشتر از چیزی که در اختیار عموم قرار می گیرد، پافشاری نمایند.

ارائه منصفانه می‌بایست توضیح داده شود. این مفهومی است که در ارتباط با گروه کثیری از مالکان بیرونی است که اطلاعات بی‌طرفانه درباره موفقیت یک واحد تجاری و وضعیت عملیاتی آن را می‌خواهند (فلینت، ۱۹۸۲؛ پارکر و نوپز، ۱۹۹۴). گرچه ملاحظه‌کاری‌های منطقی انتظار می‌رود، ولی این سهامداران علاقه‌مند به مقایسه سالی با سال دیگر و شرکتی با شرکت دیگر هستند، در نتیجه درجه‌ای از واقعیت الزامی خواهد بود. این مستلزم قضاوتی است که خود مستلزم تخصص حرفه‌ای است. همچنین این تخصص برای بررسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مورد نیاز است. در کشورهایی مثل انگلستان، ایالات متحده و هلند می‌تواند پس از دهه‌ها، منجر به تمایل حسابداران برای شکل دادن و بسط قواعد فنی خودشان شود. این نیز برای دولت‌ها به واسطه اثرات و تخصص حرفه حسابداری که معمولاً بر منافع دولت مقدم می باشد (در جایگاهش به عنوان سهامدار، حافظ منافع عموم و مالیات گیرنده) قابل قبول است. از این رو اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری، حسابداری را کنترل می‌کند و توسط کمیته‌هایی که تحت نظارت حسابداران و در بخش خصوصی هستند تدوین می‌شوند. مداخلات دولت‌ها افشای اطلاعات و الزامات اجرایی را تحمیل می‌کنند.

سیستم مالیات

گرچه می‌توان سیستم‌های مالیاتی را به شیوه‌هایی دسته‌بندی کرد، ولی صرفاً برخی از آن‌ها با گزارش‌گری مالی مرتبط هستند. به عنوان مثال می‌توان کشورها را به راحتی به آن‌هایی که سیستم کلاسیک مالیات بر اشخاص حقوقی را استفاده می‌کنند و آن‌هایی که سیستم‌های نسبتی مالیات (نسبت دادن مالیات به سهامداران از طریق اعتبار مالیاتی) را استفاده می‌کنند، تقسیم کرد. اگر چه این تمایز اثر مهمی بر گزارش‌گری مالی ندارد، چیزی که خیلی بیشتر اثربخش است درجه‌ای است که قوانین مالیاتی اندازه‌گیری‌های حسابداری را به دلایلی که در بخش پیش بحث شد، تعیین می‌کنند. این تا حدی با بررسی مالیات انتقالی به دوره‌های بعد که به علت تفاوت میان رفتارهای مالیاتی و حسابداری است، مشاهده می‌شود. به عنوان مثال، در انگلستان و ایالات متحده مسئله مالیات انتقالی سبب مجادلات زیاد و میزان قابل توجهی استناد به استانداردهای حسابداری شده است. با مراجعه به قوانین حسابداری ملی در فرانسه و آلمان، درمی‌یابیم که در این کشورها به دلیل این که قوانین مالیاتی، قوانین حسابداری هستند این مسئله فرعی و کم اهمیت است. در آلمان تا همین اواخر حساب‌های مالیاتی با حساب‌های بازرگانی یکی بودند. حتی یک کلمه برای این موضوع وجود دارد:

MASSGEBLICHKRITSPRINZIP (هالر، ۱۹۹۲).

یک مثال واضح از حوضه‌هایی که تحت تاثیر این تفاوت قرار می‌گیرند، استهلاك است. در انگلستان میزان استهلاك ثبت شده در صورت‌های مالی منتشره با توجه به عرف موجود در قرن اخیر تعیین می‌شود و تحت تاثیر استاندارد حسابداری IFRS 15 که آن را الزامی می‌کند قرار دارد:

^۵. کشورهای اروپایی کانتیننتال به معنی کشورهای قاره اروپا به جز انگلستان است.

مبلغ استهلاک‌پذیر از یک دارایی ثابت می‌بایست بر یک مبنای منظم در طول عمر اقتصادی مفیدش تخصیص داده شود. روش استهلاک مورد استفاده باید به منصفانه‌ترین شکل ممکن، الگوی مصرف منافع اقتصادی دارایی توسط واحد تجاری را نشان دهد.

سایر تاثیرات بیرونی

تاثیرات فرهنگی بر توسعه حسابداری مورد بحث قرار گرفته‌اند. همچنین مطرح شد که عوامل استعماری چیزهای دیگر را می‌تواند تحت تأثیر قرار دهد. بسیاری اثرات دیگر نیز در شکل‌دهی فعالیت‌های حسابداری دخیل بوده‌اند. برای مثال شکل‌گیری یک قانون در پاسخ به رویدادهای اقتصادی یا سیاسی. مثلاً بحران اقتصادی در ایالات متحده در اواخر دهه ۱۹۲۰ و اوایل ۱۹۳۰ قوانین بورس اوراق بهادار را ایجاد کرد که حسابداری ایالات متحده را از جایگاه قبلی‌اش با مطرح کردن الزامات افشاء اطلاعات گسترده و کنترل دولت بر استانداردهای حسابداری منحرف کرد. مثال‌های دیگر شامل مطرح شدن اصول حسابداری انگلو-آمریکایی در ایتالیا به انتخاب دولت بود و وارد کردن تلفیق و افشاء اطلاعات تفضیلی در نتیجه رهنمودهای اتحادیه اروپا در لوکزامبورگ، که هر دو برخلاف جریان‌های قبلی آنها بود. در اسپانیا اتخاذ برنامه حسابداری فرانسه پس از اینکه فرانسه آن را متأثر از آلمان‌های اشغالگر در اوایل دهه ۱۹۴۰ بکار گرفت، روی داد. احتمالاً واضح‌ترین و غیرطبیعی‌ترین مثال، اقتباس قوانین مختلف شرکت‌های انگلیسی یا استانداردهای بین‌المللی توسط کشورهای در حال توسعه با تعداد ناچیز شرکت‌های دولتی یا سهامداران خصوصی است که سبب بروز فعالیت‌های گزارش‌گری مالی موجود در این قوانین یا استانداردها شده‌اند. انگلستان نیز در ۱۹۸۱ ساختار یکپارچه مشتق شده از اکتینگست^۷ ۱۹۶۵ آلمان را به خاطر الزامات اتحادیه اروپا اتخاذ کرد. در حال حاضر کشورهای قانون رومی مجبورند با دیدگاه درست و منصفانه دست و پنجه نرم کنند.

مثالی مهم از تأثیرات خارجی، بکارگیری یا هم‌گرایی با استانداردهای هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) است. به عنوان مثال، اتحادیه اروپا این استانداردها را برای صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس الزامی کرده است. این موضوع به دلایل سیاسی و اقتصادی انجام شد و سایر عوامل این فصل را تحت الشعاع قرار داد. سایر استانداردهای ملی اتحادیه اروپا و نقاط دیگر به تدریج با استانداردهای بین‌المللی هم‌گرا می‌شوند.

عامل دیگری که فعالیت‌های حسابداری را تحت تأثیر قرار داده است سطح تورم می باشد. گرچه حسابداران کشورهای انگلیسی زبان به طرز قابل ملاحظه‌ای نسبت به تورم در زمان تصمیم‌گیری مصون هستند، کشورهایی نیز وجود دارند که تورم در آن‌ها طاقت‌فرسا است. در چند کشور آمریکای جنوبی ویژگی بارز حسابداری استفاده از روش‌های تعدیل سطح عمومی قیمت‌ها بوده است (تویدی و ویتینگتون، ۱۹۸۴). احتمالاً استفاده از این روش نسبتاً ساده به دلایلی همچون همبستگی صد در صدی تورم در طول سال با تغییرات خاص قیمت-ها، ماهیت اهداف شاخص‌های انتشار یافته دولت، ارتباط میان حسابداری و مالیات و کمبود حسابداران حرفه‌ای است. بدون رجوع به تورم، توصیف تفاوت‌های حسابداری در تعدادی از کشورها که به شدت تحت تأثیر آن هستند غیر ممکن است.

در اروپا، این واقعیت که دولت در فرانسه، اسپانیا و ایتالیا از دهه ۱۹۷۰ به تورم واکنش نشان می‌دهد، نمایانگر این است که حسابداری در این کشورها تحت کنترل قرار دارد. نقطه مقابل در ایالات متحده، انگلستان و استرالیا عمدتاً کمیته‌های حسابداران در دهه ۱۹۷۰ به تورم واکنش نشان دادند. گرچه هر کشوری به تورم زیاد واکنش نشان خواهد داد، نکته حائز اهمیت این است که واکنش سیستم هر کشور به تورم بیانگر ماهیت اصلی سیستم است.

حرفه

سایر مسائل ارتباط نزدیک با گزارش‌گری مالی دارد و تعدادی از محققان بر این باور بودند که علت تفاوت‌های بین‌المللی است. یکی از این‌ها حرفه حسابداری است. هرچند که می‌تواند یک متغیر وابسته باشد نه یک متغیر توصیفی.

قدرت، ابعاد و کارایی حرفه حسابداری در یک کشور تا حد زیادی پیرو عوامل متفاوتی که در بالا مطرح شد و نوع گزارش‌گری مالی که ایجاد کرده‌اند، می باشد. به عنوان مثال، فقدان یک مجموعه قابل توجه از سهامداران خصوصی و شرکت‌های عمومی در برخی کشورها بدین معنی است که نیاز برای حساب‌رسان در این کشورها بسیار کمتر از انگلستان یا ایالات متحده است. با وجود این، ماهیت حرفه حسابداری در نوع حسابداری که بکار گرفته و می‌توانسته بکار رود، بازتاب می‌یابد. مثلاً، دستوری که در ایتالیا در ۱۹۷۵ صادر شد (تا دهه ۱۹۸۰ اجرایی نشد) و شرکت‌های پذیرفته شده را ملزم می‌کرد که حساب‌رسی گسترده شبیه چیزی که در انگلستان و ایالات متحده انجام می‌شد، داشته باشند، فقط در ابتدا به خاطر حضور شرکت‌های حسابداری بین‌المللی توانست اجرایی شود. این عامل یک مانع بزرگ بر سر راه همگرایی عمیق و مؤثر حسابداری در میان برخی کشورها ایجاد کرد. نیاز به حساب‌رسان بیشتر در بکارگیری رهنمود چهارم اتحادیه اروپا در آلمان یک مسئله بحث برانگیز بود.

اجازه دهید بعنوان مثال با دقت بیشتری مؤلفه‌های انگلیسی و آلمانی را در آن جدول مقایسه کنیم. اولاً در آلمان کارشناسان مالیاتی بعنوان حرفه مستقل موجودیت دارند که بزرگ‌تر از مجموعه حرفه حسابداری است. در انگلستان ترکیب حسابداران مشتمل بر افراد زیادی از متخصصین در امور مالیاتی توسعه یافته است که گهگاه در این زمینه فعالیت می‌کنند. دوم این که یک حسابدار آلمانی ممکن است تنها یک عضو انجمن باشد در حالی که حداقل نیمی از حسابداران انگلیسی در نهادهای تجاری، صنعتی، دولتی، آموزشی و سایر نهادها عضویت دارند. سوماً دوره آموزشی در آلمان بسیار طولانی‌تر از انگلستان است. این دوره معمولاً شامل واحدهای مرتبط، شش سال تجربه عملی (چهار سال در حرفه) و یک آزمون حرفه‌ای شامل تست‌های شفاهی و کتبی به علاوه پایان‌نامه است. این تا زمانی که حسابدار مشتاق ۳۰ تا ۳۵ ساله شود به طول می‌انجامد. بنابراین بسیاری از دانشجویان آلمانی اگر در سیستم انگلیسی بودند به عنوان حسابداران واجد شرایط محسوب می‌شدند. چهارم، در اواخر دهه ۱۹۸۰ اولین رده مجموعه حسابرسی برای حسابرسی که فقط امکان داشت در شرکت‌های خصوصی حسابرسی کنند، ایجاد شد. گرچه این قید و شرط دیگر برای اعضاء جدید وجود ندارد. این چهار عامل به تشریح تفاوت‌ها کمک می‌کنند. هرچند هنوز تفاوت مهم‌تری باقیمانده که ناشی از تعداد بسیاری از شرکت‌هایی است که در انگلستان حسابرسی می‌شوند و نیز شکل‌گیری فرایند متفاوت قضاوت درباره منصفانه بودن، است. همین‌طور که حسابرسی در بسیاری از شرکت‌های خصوصی در کشورهای اتحادیه اروپا گسترش یافته است و از بسیاری از شرکت‌های خصوصی در انگلستان پیشی گرفته و همین‌طور که حسابرسان آلمانی در حال دست و پنجه نرم کردن با صورت‌های مالی تلفیقی طبق IFRS هستند، تفاوت‌ها کاهش یافته است.

نتیجه‌گیری

تفاوت‌های بین‌المللی در گزارش‌گری مالی همان‌طور که در این کتاب با جزئیات بررسی می‌شود، زیاد و متنوع هستند. تفاوت‌های فرهنگی حداقل به عنوان تأثیر بر عواملی که گزارش‌گری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، مشخصاً مرتبط با موضوع هستند. دوپنیک و سالتر (۱۹۹۵) مدلی را طرح کردند که در آن می‌توان تفاوت‌های حسابداری را به وسیله چهار متغیر فرهنگی گری به علاوه شش متغیر دیگر توضیح دادند. اگر چه، نوبز (۱۹۹۸) چنین مطرح کرد که این مسئله‌ساز است زیرا، الف) متغیرهای فرهنگی بهتر است که به عنوان عوامل اثرگذار بر شش متغیر مستقل دوم نگریسته شوند نه این که مستقیماً حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند و ب) تعدادی از شش متغیر دوم (مثلاً ماهیت حرفه حسابداری) به نظر می‌رسد که تا حد زیادی وابسته هستند بجای اینکه مستقل باشند.

نوبز (۱۹۹۸) پیشنهاد کرد که حداقل به منظور تقسیم کشورهای توسعه یافته به گروه‌های اصلی مهمترین دلیل تفاوت‌های گزارش‌گری مالی یک دوگانگی متقابل کشورها به (۱) آن‌هایی که بازارهای سرمایه مهم و تعداد زیادی سهامداران بیرونی دارند و (۲) آن‌هایی که سیستم تامین مالی مبتنی بر سهامداران بیرونی نسبتاً کم اهمیت دارند، است. سیستم سهام/ بیرونی منجر به حسابداری سودمندی تصمیم، جدایی میان قوانین مالیاتی و حسابداری و حسابرسی حرفه ای گسترده می‌شود. همچنین این موضوع مرتبط با سیستم قانون عرفی است، اگر چه به نظر می‌رسد هلند یک استثنا است. کشوری با قانون رومی ولی بسیاری از مؤلفه‌های حسابداری شبیه به ایالات متحده یا انگلستان.

بال و دیگران (۲۰۰۰) ارتباطاتی میان قانون عرفی و جنبه‌های خاصی از حسابداری مثل گزارش بلادرنگ زیان‌ها را مطرح کرد. همان‌طور که قبلاً اشاره شد، لاپورتا و دیگران (۱۹۹۸ و ۱۹۹۷) ارتباطاتی میان قانون عرفی و بازارهای سهام بزرگ را بررسی کردند. عوامل دیگری که ممکن است مرتبط باشند ولی در بالا ذکر نشده اند شامل زبان، تاریخ، جغرافیا، دین، آموزش و بسیاری عوامل دیگر هستند. برخی از این‌ها احتمالاً برای کارا بودن بسیار مبهم هستند؛ مثلاً تاریخچه، بازارهای سهام یا سیستم قانونی مرتبط با موضوع است نه تاریخ در مفهوم عام آن. بدین جهت، وقتی به کشورهایی می‌نگریم که قویاً تحت تأثیر فرهنگی سایر کشورها هستند (مثلاً مستعمره‌های سابق) مهمترین شاخصه سیستم حسابداری شباهت داشتن با سیستم قدرت استعماری سابق است. این معمولاً عوامل دیگر را حتی سیستم مالی شرکت را تحت الشعاع قرار می‌دهد، به عنوان مثال برخی کشورهای آفریقایی که سابقاً مستعمره انگلستان بوده اند سیستم حسابداری بر مبنای سیستم انگلستان دارند اگر چه آن‌ها فاقد بازار سهام می‌باشند. در سایر موارد (مثلاً نیوزلند) که سابقاً مستعمره بوده اند ممکن است سیستم قانونی، بازار سهام و حرفه حسابداری و همچنین سیستم حسابداری را به ارث برده باشند. در بسیاری از کشورهای مشترک المنافع اثرات انگلیسی بر حسابداری در حال حاضر با IASB جایگزین شده‌اند.

ژیائو و دیگران (۲۰۰۴) عقاید نوبز (۱۹۹۸) و بال و دیگران (۲۰۰۰) را درباره گسترش حسابداری در چین به کار بستند. آن‌ها چنین مطرح کردند که اثرات دولتی می‌تواند نرخ تغییرات سیستم حسابداری در پاسخ به بازار سهام رو به رشد را کاهش دهد. تارکا و دیگران (۲۰۰۵) تغییرات به سوی IFRS در آلمان را بررسی کردند و ارتباط مطرح شده با رشد سرمایه بیرونی را تأیید کردند. زگال و مهدبی (۲۰۰۶) نیز نشان دادند که در میان کشورهای در حال توسعه احتمال اتخاذ استانداردهای بین‌المللی در جایی که بازارهای سرمایه و فرهنگ انگلو-آمریکایی وجود دارد، بیشتر است. با این وجود، تیرال و دیگران (۲۰۰۷) پیشنهاد کردند که دست کم در اقتصادهای نوپا، فشار زیادی از خارج برای استفاده IFRS وجود دارد که پیشنهاد مطرح شده توسط نوبز (۱۹۹۸) دیگر کاربردی نیست. مسئله این است که IFRS چه میزان سریع و کامل به کار گرفته شود.

منابع:

1. Aslund, A. (2002) Building Capitalism. The Transformation of the Former Soviet Bloc, Cambridge, Cambridge University Press.
2. Bailey, D. (ed.) (1988) Accounting in Socialist Countries, London, Routledge.
3. Borda, M. (2001) 'Hungary', in Alexander and Archer (2001), pp. 1528-95.
4. Day, J. and Taylor, P. (2005) 'Accession to the European Union and the process of accounting and audit reform', ccounting in Europe, Vol. 2.
5. Diggle, G. and Nobes, C.W. (1994) 'European rule-making in accounting: the Seventh Directive as a case study', Accounting and Business Research, Autumn.
6. EC Commission (1978) Fourth Directive on Company Law, reprinted in Trade and Industry, 11 August 1978.
7. Jaruga, A. and Szychta, A. (1997) 'The origin and evolution of charts of accounts in Poland', European Accounting Review, Vol. 6, No. 3.
8. Johnson, S., La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F. and Sheifer, A. (2000) 'Tunneling', American Economic Review, Vol. 90, No. 2, May.
9. Nobes, C.W. (1993) 'The true and fair view requirement: impact on and of the Fourth Directive', Accounting and Business Research, Winter.
10. Alexander, D. (1993) 'A European true and fair view?', European Accounting Review, Vol. 2, No. 1.