

حرفه گرائی در حسابداری - دیدگاه فرهنگی در کشورهای در حال توسعه

خلاصه :

هدف: بررسی تاثیرات فرهنگ بر حرفه گرائی در ۱۲ کشور در حال توسعه با ارزشهای فرهنگی هافسد (۱۹۸۰) و مدل گری (۱۹۸۸) است.

طرح / روش تحقیق / رویکرد: ارتباط هفت متغیر با مدل قابل آزمون منتج به طبقه بندی ۱۲ کشور در حیطه کنترل قانونی تا حرفه گرائی گردید. داده ها از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۰ از منابع مختلف اخذ گردید. ۱۲ کشور مورد بررسی از کشورهای خاورمیانه و شمال افریقا انتخاب گردید. واز تجزیه و تحلیل cluster در طبقه بندی این کشورها استفاده گردید.

نتایج: نتایج حاکی از آن است که کنترل قانونی مطابق با فرضیات گری در ارتباط با ایران تایید می گردد و تاحدی برای بحرین، اردن، عمان و قطر تایید می گردد. ضمناً برای پاکستان، ترکیه، مالزی و اندونزی آن رد می گردد.

محدودیت های تحقیق : یکی از مشکلات اصلی این تحقیق جمع آوری داده های زیاد از کشورهای گوناگون است.

ضرورت تحقیق: یافته های این تحقیق منبع اطلاعاتی در ارتباط با قدرت یا اختیار حسابداری در این کشورهاست که دانش و ادبیات بین المللی را در ارتباط با حسابداری این کشورها بهبود می بخشد.

کاربرد: یافته های این تحقیق در فرآیند هماهنگی در رویه های بین المللی حسابداری مفید است

کلمات کلیدی: حسابداری ، کشورهای در حال توسعه ، فرهنگ

نوع تحقیق: بررسی ادبیات

مقدمه :

اثر فرهنگ بر سیستمهای حسابداری در کشورهای مختلف در سه دهه اخیری موضوع تحقیق بوده است . ارزشهای مختلف فرهنگی بر ارزشهای حسابداری در سطح ملی و بین المللی تاثیر

می گذارد (fechner&kilgore1994). در این زمینه ، فرهنگ در جوامع مختلف بر سیستمهای حسابداری ملی تاثیر به سزائی دارد و اختلاف رویه های مختلف حسابداری از اختلاف ارزش های فرهنگ ملی نشأت می گیرد. محیط فرهنگی بعنوان یک سیستم ملی یا منطقه ای ، شامل زبان، آداب و رسوم ، مذهب ، خصوصیات، قانون، آموزش و سازمانهای اجتماعی، تکنولوژی و فرهنگ مادی است . انتظار این است که تعامل این عناصر بر حسابداری بسیار پیچیده باشد .. موضوع این بحث ارتباطی است که بین ارزشهای فرهنگ ملی و ارزشهای منبعت از سیستم های حسابداری است. ارتباط ارزشهای اجتماعی با ارزشهای حسابداری با مطالعات گری آغاز گردید و در حقیقت توسعه ابعاد ارزش های اجتماعی هافستند (فردگرائی در مقابل جمع گرائی، اجتناب از ابهام ضعیف و قوی، فاصله قدرت کم و زیاد مردگرائی در مقابل زن گرائی به ارزشهای مختلف حسابداری) کنترل قانونی، حرفه گرائی ، یکنواختی و انعطاف پذیری ، خوش بینانه در مقابله محافظه کاری و شفافیت در مقابل پنهانکاری) می باشد.

هدف این مقاله بررسی چگونگی تأثیر عوامل فرهنگی بر حرفه گرائی در کشورهای در حال توسعه است . با کاربرد مدل ارزشهای حسابداری گری و مطالعات فرهنگی هافسد، چارچوب نظری جهت ارزیابی قدرت یا اختیار حسابداری (کنترل قانونی یا حرفه گرائی) در کشور های در حال توسعه بسط و آزمون می گردد . ۱۲ کشور منتخب در این مطالعه عبارت از: بحرین، ایران، بنگلادش، اندونزی، اردن، کویت، عمان، مالزی، پاکستان قطر، عربستان و ترکیه است .

توسعه نظری

هافسد در سال ۱۹۹۷ فرهنگ را به عنوان برنامه جمعی تعریف نموده که سبب تمایز اعضای یک گروه یا یک دسته از سایرین می گردد. وی اختلاف فرهنگی را در چهار سطح (سمبلیک، فهرمانی، مذهبی و ارزشها) طبقه بندی و اذعان نمود ارزشها سخت ترین مفهوم جهت تعریف هستند ارزش به طور کلی تمایل به ترجیح وظایف یا امور خاص بر دیگری می باشد. بنابراین ارزشها طریق ویژه ای از رفتارند که به وسیله جامعه یا فرد ترجیح داده می شوند. بنابراین ارزشهای مختلف فرهنگی در مرزهای ملی سبب ایجاد اختلافات عمده در ارزشهای اجتماعی و مصنوعات آن از قبیل رویه های حسابداری می گردد. اختلاف در رویه های حسابداری از ظهور اختلاف در ارزشهای فرهنگی حاصل می گردد لذا فرهنگ و حسابداری در ارتباط با یکدیگر می باشند

شایان ذکر است مطالعه هافسد از توجه ویژه سایر رشته ها برخوردار گردیده و در واقع ۶۰۰ مطالعه بین ۱۹۸۱ تا ۱۹۹۲ در این خصوص صورت پذیرفته است. بنابراین استفاده از این ارزشها در متون و تحقیقات حسابداری نسبتاً قابل توجیه می باشد. جدول شماره ۱ معیارهای مختلف هافسد را در کشورهای در حال توسعه نشان می دهد

کشور	فردگرائی		فاصله قدرت		اجتناب از ریسک		مردگرائی	
	شاخص	رتبه	شاخص	رتبه	شاخص	رتبه	شاخص	رتبه
اندونزی	۱۴	۶-۷	۷۸	۴۳-۴۴	۴۸	۱۲-۱۳	۴۶	۲۲
ایران	۴۱	۲۷	۵۸	۲۴-۲۵	۵۹	۲۰-۲۱	۴۳	۱۷-۱۸

مالزی	۲۶	۱۷	۱۰۴	۵۰	۳۶	۸	۵۰	۲۷-۲۶
پاکستان	۱۴	۷-۶	۵۵	۲۲	۷۰	۲۷-۲۶	۵۰	۲۷-۲۶
ترکیه	۳۷	۲۴	۶۶	۳۵-۳۴	۸۵	۳۵-۳۴	۴۵	۲۱-۲۰
عربستان	۳۸	۲۵	۸۰	۴۵-۴۴	۶۸	۲۵-۲۴	۵۳	۲۹-۲۸

جدول شماره یک

Cray در سال ۱۹۹۸ ارزشهای اجتماعی و فرهنگی هافسد را به ارزشهای حسابداری تبدیل و

یک رابطه بین آنها برقرار کرد. مدل وی اذعان بر این دارد که کلیه تصمیمات سیاسی حسابداری

در سطح ملی در واکنش به ارزشهای اجتماعی هافسد گرفته می شود. توجیه Cray در ارائه

چارچوب پیرو توضیحات هافسد از ابعاد فرهنگی می باشد و الزاماً متضمن جایگزینی ارزشهای

حسابداری با ابعاد فرهنگی می گردد

H1: با بالا رفتن یک کشور در اصطلاح فرد گرایی و کاهش در رتبه اجتناب از ریسک و فاصله

قدرت به احتمال زیاد حرفه گرایی رشد نماید.

در مدل Cray حرفه گرایی به عنوان رجحان حسابداران به اعمال قضاوت حرفه ای در امور

حسابداری تعریف شده که متضمن ایجاد تشکلات قانون گذار حرفه ای است این در مقابل

کنترل قانونی است یعنی اعمال فشار بر حسابداران تا الزامات قانونی را رعایت نمایند که در

صورت تخطی مجازات قانونی را به همراه دارد. مطابق مدل Cray فرد گرایی بالا و اجتناب از

ریسک و فاصله قدرت کم در جامعه حرفه گرایی را افزایش می دهد. وی اذعان بر آن دارد که

رجحان قضاوت حرفه ای مستقل ریشه در چارچوب فرهنگی با وابستگی کم دارد که تاکید بر استقلال، اعتقاد به تصمیمات شخصی و احترام به تلاش انفرادی است. بر این اساس وی اشاره بر این دارد که حرفه گرائی در فاصله قدرت قانونی کم شکل می گیرد.

بهرحال، همسازی حرفه گرائی با در جامعه با وابستگی کم و تسلط عملکرد مستقل در جامعه بسیار سازمان یافته قابل انتقاد بوده است. شایان ذکر است در این مقاله، استقلال از جامعه مورد نظر نبوده بلکه استقلال گروه خاص (حسابداران) در اعمال مهارت ویژه مورد نظر می باشد. در جوامع غربی، شاغلین حسابداری بسیار سازمان یافته بوده و مستلزم ثبت واحراز شرایط خاص قبل از ارائه خدمات حرفه ای به موکلشان می باشند.

روش شناسی

داده های این تحقیق از منابع مختلف از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۰ با ارسال نامه الکترونیکی به شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هر کشور جمع آوری شد. در آغاز با ارسال نامه به بورس اوراق بهادار هر کشور تقاضای گزارشات سالانه، ۲۰ شرکت منتخب گردید. در صورت عدم دریافت پاسخ، مکاتبات بعدی با شرکتهای منتخب انجام تا گزارشات سالانه واصل گردد. علاوه بر مکاتبات مطروحه، گزارش سالانه شرکتهای اندونزی از طریق اینترنت دریافت گردید در مجموع ۱۳۲ گزارش سالانه از کشورهای منتخب جمع آوری شد. علاوه بر محتویات گزارشات سالانه این بررسی به موضوع کنترل قانونی یا حرفه گرایی در ارتباط با حرفه حسابداری،

استانداردهای حسابداری و حسابرسی در این کشورها می پردازد متعاقباً جهت اخذ اطلاعات در این زمینه مکاتباتی با تشکلات حرفه ای در آن کشورها انجام و یا از طریق اینترنت با سازمانهای مختلف ملی و بین المللی تماس تا اطلاعاتی لازم از محیط حسابداری این کشورها جمع آوری گردد. حیطة قدرت حسابداری در این کشورها مطابق مدل گری از کنترل قانونی تا حرفه گرائی بوده ورتبه واقعی هر کشور در این حدود قرار می گیرد سپس لازم است تا متغیرهای گری که شاخص حرفه گرائی بوده شناسائی گردد. در این تحقیق $f(a)$ بعنوان متغیر مستقل برای قدرت حسابداری تعریف می شود یا

$$f(a) = \text{حسابداری}$$

$F(A)$ بصورتی که جدول زیر نمایش می دهد، در دو حیطة قانونی یا حرفه گرائی قرار می گیرد .

جدول شماره (۲)

کشور	جمع گرائی	فاصله قدرت	اجتناب از ریسک	نتایج گری
عربستان	بالا	زیاد	قوی	کنترل قانونی
اندونزی	بالا	زیاد	ضعیف	کنترل قانونی
ایران	بالا	زیاد	قوی	کنترل قانونی

کنترل قانونی	ضعیف	زیاد	بالا	مالزی
کنترل قانونی	قوی	زیاد	بالا	پاکستان
کنترل قانونی	قوی	زیاد	بالا	ترکیه
کنترل قانونی	قوی	زیاد	بالا	میانگین

کشور	کل مکاتبات	پاسخ داده شده	نرخ واکنش (درصد)
بحرین	۲۰	۷	۳۵
بنگلادش	۲۰	۵	۲۵
اندونزی	۲۰	۲۰	۱۰۰
ایران	۲۰	۱۱	۵۵
اردن	۲۰	۱۸	۹۰
کویت	۲۰	۶	۳۰

۳۲.۱۴	۹	۲۸	مالزی
۲۸.۵۷	۸	۲۸	عمان
۶۵	۱۳	۲۰	پاکستان
۲۵	۵	۲۰	قطر
۲۵	۵	۲۰	عربستان
۵۰	۲۵	۵۰	ترکیه
۴۶.۱۵	۱۳۲	۲۸۶	کل

مدل طبقه بندی کشورها

کنترل قانونی	حرفه گرائی
کم	بالا
%۰	>%۷۰
<%۳۰	%۵۰
	%۱۰۰

هفت متغیر مستقل در این مطالعه انتخاب گردید

$$F(a)=F(v_1, v_2, v_3, v_4, v_5, v_6)$$

جدول شماره چهار متغیرهای هفت گانه به همراه منطق انتخاب آنها را تشریح می نماید. با اختصاص عدد یک به جواب مثبت و صفر به جواب منفی، یک مقیاس درصدی از میانگین کلیه متغیرها ایجاد که دلالت بر درجه قدرت در هر کشور دارد. میانگین درصدهای کلیه کشورها، سطح اختلاف قدرت مورد انتظار هر کشور را نشان می دهد. بعنوان مثال، جواب به متغیرهای کشور بحرین شامل چهار بله و ۳ خیر باشد میانگین ۴/۷ یا ۵۷.۱ درصد نمره ویژه کشور بحرین در ارتباط با قدرت حسابداری است. شکل شماره یک حاکی از آن است کشور بحرین در زیر ۷۰ درصد واقع می شود بنابراین گرایش به سمت حرف گزائی دارد.

تجزیه و تحلیل **culster** در دسته بندی و طبقه بندی کشورها استفاده می گردد. این تجزیه و تحلیل **culster** یک تجزیه و تحلیل داده های توصیفی است. در این روشها قضا یا (انسان، شی و...) در گروه های مشابه طبقه بندی تا همبستگی ضعیف یا قوی بین آنها آشکار گردد. در واقع درجه شباهت در حرفه گزائی در این کشورها را نمایش می دهد. کشور های در حال توسعه در این مطالعه، کشورهای هستند که توسط بانک جهانی طبقه بندی شده اند. بهرحا تعارف دیگری از کشورهای در حال توسعه بوده که بعضا در مقابل هم می باشند.

متغیر های مستقل	منطق سوالات
<p>آیا تشکیلات حرفای حسابداری یا حسابرسی در کشور موجود است.</p>	<p>وجود تشکیلاتی در جامعه که حاکی از تقاضا برای خدمات حسابداری و حسابرسی است</p>
<p>ملی را توسعه می دهد</p>	<p>آیا این تشکیلات استانداردهای حسابداری و حسابرسی مدرکی از تنظیم قوانین توسط تشکیلات حرفه ای</p>
<p>آیا گزارش حسابرسی همراه صورت های مالی ارائه درکی از نیاز به قضاوت حرفه ای بر اساس استانداردها و نظر حرفه ای مطابق استاندارد ابراز می گردد</p>	<p>مدیرک استقلال تشکیلات حرفه ای</p>
<p>اگر نه، آیا گزارش حسابرسی استانداردهای ملی و بین المللی بکار می برد .</p>	<p>مدیرک استقلال تشکیلات حرفه ای</p>

آیا تشکیلات حرفه حسابداری و حسابرسی از دولت مس	مدرکی از کنترل هایی که بر حرفه اعمال می شو
هستند	
آیا قوانین حسابداری و حسابرسی توسط تشکیلات	حدود تنظیم قوانین توسط حرفه
مدون می گردد	
آیا صورتهای مالی براساس قوانین تجارت تهیه	در صورت جواب مثبت حسابداری به عنوان کنتر
نمی گردد	قانونی طبقه بندی می شود.

۱	بلی	آیا تشکیلات حرفه ای حسابداری و حسابرسی در کشور وجود دارد؟
۰	خیر	آیا تشکیلات حرفه استانداردها را وضع می نماید
۱	بلی	گرنه آیا گزارشات سالانه بر استانداردهای بین المللی قرار می گیر
۱	بلی	آیا قضاوت حسابرس همراه با گزارشات سالانه است؟
۰	خیر	آیا تشکیلات حرفه ای مستقل از دولت است؟
۰	خیر	وانین حسابداری و حسابرسی توسط دولت یا تحت نفوذ آن نیس
۰	خیر	گزارش سالانه بر قوانین تجارت دولت تنظیم نمی گردد
۰/۵۷۱۴		میانگین

به علاوه اکثر مطالعات از ارتباط بین فاکتورهای فرهنگی و سطح توسعه اقتصادی در کشورهای در حال توسعه حمایت می کنند دلایل انتخاب این کشورها عبارت است از اینکه همه این کشورها توسط بانک جهانی به عنوان کشورهای در حال توسعه طبقه بندی شده اند و کلیه این کشورها آسیایی بوده و اکثراً مسلمان هستند از این لحاظ اگر مذهب یک فاکتور فرهنگی باشد و اسلام مذهب اصلی آنها باشد سپس این کشورها اشتراک فرهنگی دارند.

نتایج

H1 کلیه کشورها در نمونه کنترل قانونی بر قدرت حسابداری دارند.

جدول ۶ نتایج تحقیق را در برمی گیرد بطوریکه جدول نشان می دهد این فرضیه کلاً برای ایران رد می شود اما در کشورهای پاکستان، ترکیه، اندونزی و مالزی تایید می گردد. بهر حال در کشور بنگلادش، اردن، عمان و قطر تمایل به کنترل قانونی وجود داشته عبارتی فرضیه به صورت کامل رد نمی شود به طوری که میانگین آن ها کمتر از ۵۰ درصد است. استنباط یکسانی برای بحرین، کویت و عربستان استفاده شده که حاکی از گرایش به حرفه گرائی بوده است. در جدول ۷ میانگین هر متغیر اندازه گیری شده است.

و ادامه بحث در خصوص نتایج بر جدول ۷ قرار می گیرد. تشکلات حرفه ای، حسابداری و حسابرسی، فعالانه درگیر در توسعه حسابداری و حسابرسی در اکثر کشورها به استثناء عمان و قطر می باشند ارزیابی متغیر ۱ حاکی از میانگین ۸۳ درصدی بوده که استنباط کافی برای حرفه گرایی قوی می باشد.

در ۳۳ درصد کشورها شامل اندونزی، مالزی، پاکستان، عربستان استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی حاکم بوده است شایان ذکر است که دولت ایران اولین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی را در تاریخ حسابداری این کشور تدوین نموده است.

داده ها نمایانگر آنند که کلیه گزارشات سالانه در این کشورها همراه با گزارش حسابرس بوده که اظهار نظر وی در ارتباط با رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی یا قوانین موضوعه بیان شده است همچنین آشکار گردید که کشورهای بحرین، اردن، عمان، قطر، پاکستان، عربستان

استاندارد بین المللی را به عنوان استاندارد ملی پذیرفته یا به عنوان مکمل همراه با استانداردهایشان استفاده می کنند.

جدول ۶-

نمونه	میانگین	H ₁
ایران	۰.۲۸۵۷	R ⁴
بنگلادش	۰.۴۲۸۶	SC1
اردن	۰.۴۲۸۶	SC ¹
عمان	۰.۴۲۸۶	SC ¹
قطر	۰.۴۲۸۶	SC ¹
بحرین	۰.۵۷۱۴	P ²
کویت	۰.۵۷۱۴	P ²
عربستان	۰.۵۷۱۴	P ²
پاکستان	۰.۷۱۴۳	A ³
ترکیه	۰.۷۱۴۳	A ³
اندونزی	۰.۸۵۷۱	A ³

A ³	۰.۸۵۷۱	مالزی
----------------	--------	-------

۳-A تایید فرض

SC-1 تمایل به کنترل قانونی

۴-R رد می گردد

۲-P گرایش به حرفه گرائی

جدول ۷-

متغیرها	میانگین
۱	۰.۱۳
۲	۰.۳۳
۳	۱.۰۰
۴	۰.۵۰
۵	۰.۶۷
۶	۰.۱۷

۰.۱۷	۷
------	---

۶۷ درصد از تشکلات حرفه ای حسابرسی و حسابداری در بحرین، بنگلادش، اندونزی، کویت، مالزی، پاکستان، قطر و عربستان مستقل از دولت می باشند. بهر حال تنها قوانین حسابداری و حسابرسی در مالزی و اندونزی تحت تأثیر قوانین دولتی نیست. در سایر کشورها، دولت فعالانه درگیر در توسعه استانداردهای حسابداری و حسابرسی می باشد. تنها گزارشات سالانه در اندونزی و مالزی مطابق استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی نه قانون تجارت تنظیم می گردد.

جدول ۸ نتایج تجزیه و تحلیل و دسته بندی این کشورها بر اساس تمایل کم یا زیاد به حرفه گرایي را نشان می دهد گروه ۱ و ۲ حائز بالاترین سطح اختیار یا حرفه گرائی بوده و شامل مالزی، اندونزی، پاکستان و ترکیه است. گروه ۳ و ۴ بین کنترل قانونی و حرفه گرایي قرار گرفته و شامل عربستان، کویت، بحرین، قطر، اردن و بنگلادش است آخرین گروه که حائز بالاترین سطح کنترل قانونی بوده ایران است. نتایج اختیار یا قدرت حسابداری در ایران با یافته های آقای پورجلالی و میک سازگار است جدول ۲ دیاگرام درختی حرفه گرایي در کشورهای در حال توسعه را نشان می دهد. به صورتی که شکل نشان می دهند کشورها به پنج دسته طبقه بندی می شوند بعلاوه در شکل، کشورها به دو گروه مختلف طبقه بندی شده که اولین گروه شامل ایران، بنگلادش، بحرین، عربستان و ترکیه است و دومین گروه شامل عمان، قطر،

اندونزی و مالزی است به هر حال اختلاف چشم گیر در جدول در ارتباط با کشور مالزی و اندونزی بوده که حرفه گرایبی در آنها بیش از بقیه کشورها می باشد.

نتایج

این مطالعه ۱۲ کشور در حال توسعه در خاورمیانه و شمال آفریقا در اصطلاح قدرت حسابداری طبقه بندی نموده و دیدگاهی از حرفه حسابداری در این کشورها ارائه و در اصطلاح کنترل قانونی و حرفه گرایبی آنها را طبقه بندی می نماید. نتایج حاکی از آن است که فرضیه گری برای ایران تأیید و برای قطر، عمان، اردان و بنگلادش تا حدی اثبات می گردد و برای پاکستان، ترکیه کاملاً رد می شود

حرفه گرائی	گروه	کشورها
بالا	۱	مالزی ،اندونزی
	۲	پاکستان ،ترکیه
	۳	عربستان ،کویت ،بحرین
	۴	قطر،عمان،اردن،بنگلادش
کم	۵	ایران

به هر حال نتایج بایستی با احتیاط تفسیر گردد.

همه کشورها در این مطالعه از جامعه مسلمانان انتخاب گردیده‌است حمید (hamid et al.) در سال ۱۹۹۳ پیش‌بینی نموده که اسلام مانع هماهنگی رویه‌های حسابداری بویژه در کشورهای مورد بررسی می‌باشد.

Baydoun&willett اعتقاد بر این دارند که سیستم‌های حسابداری در کشورهای جهان سوم تحت تأثیر رویه‌های حسابداری کشورهای غربی، شرکتهای چند ملیتی، موسسات حرفه‌ای محلی و در نهایت موسسات اعطای اعتبار، ملل صنعتی قرار دارد.