

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی
مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران
سال دهم - شماره ۳۳ - پائیز ۱۳۸۲
صص ۴۰-۳

بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل‌گری)

دکتر ایرج نوروش* - زهرا دیانتی دیلمی**

چکیده مقاله

در میان انبوه تحقیقاتی که در زمینه گزارش‌گری مالی و رویه‌های حسابداری در جوامع مختلف انجام شده‌اند، دسته‌ای از تحقیقات وجود دارند که به ارائه چارچوب و مدل‌هایی جهت بررسی تأثیر فرهنگ بر حسابداری پرداخته‌اند. مک‌کینون با الهام از تئوری سیستم‌های اجتماعی و تحقیق اسمیت (۱۹۷۳ و ۱۹۷۶) در رابطه با روند تاریخی تغییر و تکامل حسابداری، مدلی تئوریک جهت بررسی توسعه تاریخی سیستم حسابداری در کشور ژاپن مطرح کرد (Mc Kinnon, 1986). دو سال بعد، گری با تلفیق ارزش‌های فرهنگی مطرح شده توسط هوفستد و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری، مدلی را برای بررسی تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های حسابداری ارائه داد که شدیداً مورد استقبال محققان قرار گرفت (Gray, 1988). هم‌اکنون نیز با گذشت نزدیک به پانزده سال از ارائه این مدل، هنوز از آن به عنوان الگویی برتر برای انجام تحقیقات در سطح بین‌المللی استفاده می‌شود.

مدل گری (Gray) در حقیقت بسط مدل هوفستد در رابطه با الگوهای فرهنگی

* - دانشیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

** - کارشناس ارشد حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

می‌باشد که در آن ارزش‌ها و عملکردهای حسابداری به عنوان یک زیرمجموعه به ارزش‌های اجتماعی و پیامدهای نهادی اضافه شده‌اند. گری معتقد است چون ارزش‌های حسابداری زیر مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی هستند، بنابراین می‌توان آنها را بمانند ماکتی از ارزش‌ها وسیع‌تر اجتماعی دانست که ابعادشان در گزارشات مالی و استانداردهای حسابداری نمایان می‌شود. به عبارت دیگر، مدل گری روابط علی بین ارزش‌های فرهنگی و عملکردهای حسابداری را نشان می‌دهد. هدف پژوهش حاضر نیز در واقع آزمون مدل گری و بررسی روابط تئوریک مطرح شده در این مدل و در رابطه با نحوه ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزش‌های حسابداری در کشور ایران است. برای آزمون این مدل از روش لیزرل (Lisrel) استفاده شده است. دلیل انتخاب این روش نیز آن است که لیزرل امکان استفاده از چندین متغیر مشاهده‌پذیر را به عنوان معرف‌های یک متغیر نهفته فراهم می‌آورد و این موضوع اندازه‌گیری متغیرهای نهفته را مؤثرتر می‌سازد.

تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین پایین بودن قدرت توضیحی مدل گری در کشور ایران می‌باشد که دلیل آن نیز شاید بدین خاطر باشد که حسابداری در ایران به طور تدریجی و در نتیجه نیازهای جامعه تکامل نیافته است و در واقع روش‌ها و رویه‌های حسابداری مورد استفاده در این کشور عاریه گرفته از روش‌ها و رویه‌هایی است که در کشورهای توسعه یافته دنیا ابداع و اجراء شده‌اند.

واژه‌های کلیدی: ارزش‌های فرهنگی، ارزش‌های حسابداری، حرفه‌گرایی، محافظه‌کاری، پنهان‌کاری، یکنواختی، فاصله قدرت، فردگرایی، مردمنشی، افق دید افراد جامعه، اجتناب از عدم اطمینان (بلا تکلیفی).

مقدمه

در سال‌های اخیر گرایش شدیدی به استفاده از تئوری‌های رفتاری در تحقیقات حسابداری بوجود آمده است. بدون شک چنین مطالعاتی باعث غنای رشته حسابداری شده و آن را از یک رشته خشک و کاملاً فنی (تکنیکی) خارج می‌سازد. این امر انجام تحقیقات گسترده در زمینه‌های مختلف، از بررسی عوامل روانشناختی که بر تهیه صورت‌های مالی اثر می‌گذارند تا توجه به نقش سیاسی - اجتماعی حسابداری در سازمان‌ها و جوامع را موجب شده است. به گونه‌ای که تاکنون مطالعات تطبیقی جالبی در عرصه حسابداری و عوامل

محیطی تأثیرگذار بر آن در جهان صورت گرفته است که همگی آنها مؤید تقابل و تعامل حسابداری و محیط بر یکدیگرند (Muller, 1967; Nobes, 1984; Hofsted, 1987; Schreuder, 1987; Belkaoui, 1984-1985-1988-1989; Perera & Mathewes, 1987). نتایج این تحقیقات نشان می‌دهد که توسعه و تکامل حسابداری تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی قرار دارد که یکی از مهمترین این عوامل «فرهنگ» می‌باشد. پژوهش حاضر، در واقع تلاشی است در جهت تبیین تأثیر تغییرات فرهنگی کشور ایران بر عملکرد حسابداری آن و مقدمه‌ای است برای انجام تحقیقات آتی تا حصول آگاهی کامل از تمام ابعاد تأثیرگذار بر عملکرد حسابداری در ایران و جهان.

مرور ادبیات

همگام با توسعه بازارهای مالی و ایجاد شرکت‌های چند ملیتی و به دلیل نیاز مبرمی که احساس می‌شد، محققان حسابداری به انجام تحقیقات بین فرهنگی روی آوردند. آنها در تحقیقات تطبیقی اولیه خود، سعی کردند تا با استفاده از دو رویکرد قیاسی و استقرایی به بررسی و دسته‌بندی سیستم‌های حسابداری موجود در جوامع مختلف جهان بپردازند. در رویکرد قیاسی، ابتدا محققان عوامل محیطی را که به نظر می‌رسد مربوط‌تر از بقیه هستند را شناسایی و بعد از طریق مرتبط ساختن این عوامل با عملکرد حسابداری به تشریح و طبقه‌بندی سیستم‌های مختلف حسابداری می‌پرداختند (Muller, 1967-1968; Nobes, 1983-1984). اما در رویکرد استقرایی، ابتدا نحوه عملکرد و الگوهای توسعه و تکامل حسابداری در جوامع مختلف مشخص بعد نتایج حاصله به عوامل فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و اقتصادی موجود در آن جوامع ارتباط داده می‌شد (Frank, 1979; Nair & Frank, 1980).

تحقیقات فوق، صرف نظر از رویکرد بکار رفته در آنها حاکی از این حقیقت بودند که توسعه و تکامل حسابداری در هر جامعه تابع عوامل محیطی و اجتماعی آن جامعه می‌باشد. این موضوع، محققان را بر آن داشت تا به شناخت عوامل محیطی اصلی تأثیرگذار بر عملکرد حسابداری بپردازند. در این میان تحقیقات انجام شده توسط آرین واروبورگ

کمک بسیار زیادی به محققان کرد (Arpan & Radebaugh, 1985). نتایج پژوهش آنها نشان داد که چهار عامل محافظه کاری، پنهان کاری، بی‌اعتمادی و جبرگرایی بر عملکرد حسابداری تأثیر می‌گذارند. با این حال، آنها نتوانستند تحلیلی سیستماتیک در تشریح روابط بین این عوامل با عملکرد حسابداری بیان کنند. گری با الهام از تحقیقات این دو و با استفاده از نتایج تحقیقات هوفستد مدلی ارائه داد که نحوه ارتباط بین ارزش‌های فرهنگی و حسابداری را به خوبی مشخص می‌کرد (Gray, 1988). مدل گری، مبنای مناسبی را برای انجام تحقیقات بین فرهنگی در رشته حسابداری بوجود آورد. به گونه‌ای که، تاکنون محققان بسیاری از آن در زمینه‌های مختلف حسابداری مدیریت (Chow, Lindquist, Tlme M. & Anne; Tsui, 2001)، حسابرسی (Micher, 1997) حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری (Wagdy, 1999; McArthur, 1999; Jeffrey & Mary Archambault, 1999; Wagdy, 1999; McArthur, 1999; Jeffrey & Mary Archambault, 1999; Liming, Guan, Pourjalali, Michell & Williams, 1999; Naciri & Hoarau, 2001; Sengupta (& Genny, 2002) (نوروش، ۱۳۸۱) استفاده و به نتایج جالبی نیز دست یافته‌اند. در میان این تحقیقات، مواردی نیز وجود دارند که در آنها محققان با استفاده از مدل گری-هوفستد به بررسی تأثیر فرهنگ بر عملکرد حسابداری در یک کشور پرداخته‌اند (Verma, 2000; Oriol, Amat, Black, Wraith & Oliveras, 1996; Suderwan & Fagarty, 1996; Pourjalali & Meek, 1995-96) (رضی‌زاده، ۱۳۸۱).

در یک تحلیل نظری به بررسی تغییرات فرهنگ و حسابداری (اعم از حسابداری مدیریت و حسابداری مالی) در کشور اسپانیا از زمان مرگ فرانکو (۱۹۷۵) تا بوجود آمدن ساختار دموکراتیک (۱۹۷۸) در این کشور پرداخته‌اند (اوربول و همکاران، ۱۹۹۶). به عبارت دیگر آنها اعتبار مدل گری را با توجه به قدرت این مدل در انعکاس شرایط فرهنگی و حسابداری کشور اسپانیا مورد آزمون قرار داده‌اند. مطابق نظر این محققان در دوره زمانی مورد بررسی، حرفه‌گرایی و انعطاف‌پذیری حسابداری در کشور اسپانیا افزایش یافته و در مقابل محافظه کاری و پنهان کاری کم شده است. از نظر فرهنگی نیز فردگرایی بیشتر شده ولی فاصله قدرت و بلا تکلیفی (اجتناب از عدم اطمینان) کاهش یافته است.

سودورن و فاگارتی با استفاده از روش لیزرل و در یک دوره زمانی ۱۲ ساله

(۱۹۸۱-۱۹۹۲) به آزمون مدل گری در کشور اندونزی پرداخته‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که در صورت انجام تعدیلاتی در مدل گری، مدل اصلاح شده قادر است تأثیر تغییرات فرهنگی را بر ارزش‌های حسابداری کشور اندونزی تبیین نماید.

جواد رضازاده (۱۳۸۱) در یک تحقیق پیمایشی مقطعی، رابطه بین ارزش‌های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ (شامل فاصله قدرت، اطمینان‌طلبی، فردگرایی و مردگرایی) را با ارزش‌های حسابداری (محافظه‌کاری و پنهان‌کاری) مورد بررسی قرار داده است. او با ارسال پرسشنامه به مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های منتخب از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، وضعیت پارامترهای فرهنگی این شرکت‌ها را مشخص نموده و بعد با استفاده از نسبت قیمت به ارزش دفتری (P/B) هر سهم و نسبت قیمت به سود (P/E) هر سهم میزان محافظه‌کاری اعمال شده توسط این شرکت‌ها را مورد ارزیابی قرار داده است. برای سنجش پنهان‌کاری در افشاء اطلاعات نیز از چک لیست موارد افشاء اطلاعات در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شرکت‌های مورد مطالعه، استفاده کرده است. در نهایت نیز این نتیجه حاصل گردیده که بر خلاف نظریه گری، با وجود افزایش مردگرایی در شرکت‌های ایرانی میزان پنهان‌کاری آنها کاهش یافته است که این امر در واقع قابلیت تعمیم‌الگویی واحد از ارزش‌های فرهنگی و حسابداری در کشورهای مختلف را با تردید مواجه می‌سازد.

یکی از اشکالات اساسی تحقیق رضازاده استفاده از دو شاخص (P/B) و (P/E) برای سنجش میزان محافظه‌کاری است. در حالی که، در کشوری مانند ایران که دارای نرخ تورم بالا و بازار سرمایه غیر کاراست، قطعاً شاخص‌های مذکور نمی‌توانند معیارهای مناسبی برای سنجش میزان محافظه‌کاری تلقی شوند (درامامی، ۱۳۶۹؛ فدایی‌نژاد، ۷۴-۱۳۷۳؛ سینایی، ۱۳۷۳ و نمازی، ۱۳۷۵).

پوجلالی و میک در یک مقاله تحلیلی - نظری به بررسی تغییرات فرهنگی ایجاد شده در کشور ایران قبل و بعد از انقلاب اسلامی و تأثیرات آن بر ارزش‌های حسابداری پرداختند (Pourjalali & Meek, 1995). در این قسمت سعی شده تا ضمن بیان نقطه نظرات این دو، انتقاداتی که بر نظرات آنها وارد است نیز بیان شود. به عقیده پورجلالی و میک، بعد از انقلاب

فرهنگ جامعه ایران و نیز ارزش‌های حسابداری آن دچار تغییرات هشتگانه زیر شده است.

۱ - جمع‌گرایی در ایران بیشتر شده است زیرا:

● جامعه بیشتر به سمت اسلامی شدن سوق پیدا کرده است و تعالیم اسلام نیز بر جمع بیشتر از فرد تأکید دارد (مسلمانان به عنوان یک ملت متحد تلقی می‌شوند). برای مثال، گرچه در قرآن مالکیت خصوصی و تحصیل درآمد توسط افراد مجاز شناخته شده است، اما اموال جامعه متعلق به کل ملت مسلمان می‌باشد.

● انقلاب‌ها بیانگر حرکات گروهی افراد و جامعه هستند.

● نزاع‌های داخلی و جنگ تحمیلی توجه به جمع و توده افراد جامعه را به جهت دفاع و بازسازی کشور، می‌طلبد.

ایرادی که به نظرات فوق وارد می‌باشد این است که این دو فرض را بر آن گذاشته‌اند که جمع‌گرایی شدید ملی که در سال‌های انقلاب و دوران جنگ در ایران بوجود آمده بود به همان شدت در سال‌های بعد (دوران بازسازی) نیز ادامه می‌یابد. در حالی که، تحلیل‌های آماری پژوهش حاضر، خلاف ادعای فوق را نشان می‌دهد. دلیل آن نیز این است که جنگ یک پدیده موقت بوده و نمی‌تواند ارزش ساز باشد.

۲ - فاصله قدرت اجتماعی در بعد از انقلاب بیشتر شده است، زیرا:

در بعد از انقلاب اقتصاد ایران با نرخ بالایی از تورم روبرو شد، که این امر باعث کاهش ارزش پول و افزایش اختلافات اقتصادی در میان افراد جامعه گردید. برای مثال، قیمت زمین و ساختمان (و سایر دارایی‌های ثابت) به یک باره و به میزان قابل توجهی افزایش یافت و هیچ تدبیری نیز برای تعدیل حقوق ثابت (اعم از بخش دولتی و خصوصی) و جبران افزایش هزینه‌های زندگی صورت نگرفت. در نتیجه فاصله اقتصادی (یا همان فاصله طبقاتی) بین فقیر و غنی دائماً افزایش یافت. نزاع‌های داخلی و جنگ تحمیلی باعث افزایش سلسله مراتب طبقاتی در جامعه و به تبع آن افزایش فاصله قدرت گردید.

۳- اجتناب از عدم اطمینان (بلا تکلیفی) افزایش پیدا کرده است:

با افزایش سرسام‌آور نرخ تورم در کشور، ابهام شدیدی در رابطه با ارزش آتی پول ایران بوجود آمد. از سوی دیگر، تحریم‌های اقتصادی بر علیه ایران و کمبود کالاها و مایحتاج ضروری زندگی در دوران جنگ و بعد از آن، در ذهن ایرانیان ابهامات شدیدی را در مورد آینده ایجاد کرد. در چنین شرایطی طبیعتاً مردم سعی می‌کنند تا به انحاء مختلف، خود و مایملک خود را از وقایع احتمالی آتی مصون نگهدارند. لذا افراد تمایل کمتری به نگهداری وجوه نقد یا دارایی جاری داشتند. یکی دیگر از دلایل افزایش تردیدها (بلا تکلیفی) در میان مردم، مشخص نبودن طرح‌های بلند مدت دولت در دوران پس از انقلاب بود. اکثر این طرح‌ها به گونه‌ای تدوین شده بودند که اهداف کوتاه مدت دولت را تأمین می‌کردند (به خصوص در دوران جنگ) و غالباً نیز مورد تعدیل و تغییر قرار می‌گرفتند. هنگامی که طرح‌های بلند مدت به طرز مقبول و کارآمدی نوشته نشوند، افراد جامعه با عدم اطمینان (بلا تکلیفی) زیادی روبرو می‌شوند.

۴- مردگرایی در کشور افزایش یافته است:

در جامعه اسلامی قواعد متفاوتی برای زن و مرد وضع می‌شود. به گونه‌ای که زنان و مردان حقوق تعریف شده‌ای دارند.

به دلیل گسترش قوانین اسلامی در بعد از انقلاب، جامعه ایران نسبت به دوران قبل از انقلاب مردمنش‌تر شده است. بعلاوه، جامعه‌ای که درگیر جنگ است تأکید بیشتری بر ارزش‌های مردانه (توفق و برتری طلبی) دارد.

انتقادی که به نظر فوق وارد می‌باشد، این است که گسترش قواعد اسلامی ترادفی با افزایش مردمنشی در جامعه ندارد. کما اینکه در اسلام تأکید بسیاری بر تواضع، نوع دوستی، کمک به فقراء، پاکیزگی و حفظ محیط زیست و ... شده است، که همگی این تعالیم (با توجه به تعاریف هوفستد از زن و مردمنشی) در تطابق کامل با تعریف زن منشی می‌باشد.

۵- کنترل قانونی بیشتر شده است:

اصلاح قانون مالیات‌ها در سال ۱۹۷۰ منجر به تشکیل انجمن حساب‌برسان شد. این انجمن در سال ۱۹۷۳ زیر نظر وزارت دارایی درآمد. در سال ۱۹۷۴ نیز اعضای حرفه حسابداری تشکیل یک سازمان حرفه‌ای و مستقل (انجمن حسابداران خبره ایران) را دادند. اما در بعد از انقلاب هر دو انجمن فوق منحل شدند و تأثیرات حرفه محدود به افراد و یا سازمان‌هایی شد که توسط دولت اداره می‌شدند. در نتیجه می‌توان گفت که بعد از انقلاب درجه کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی کاهش یافته است.

۶- یکنواختی در حسابداری بیشتر شده است:

از آنجا که در بعد از انقلاب فعالیت‌های حرفه و تأثیرات آن محدود به شرکت‌هایی شد که تحت تملک دولت بودند و دولت نیز اصولاً بیشتر از بخش خصوصی تمایل به حفظ یکنواختی در امور دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که یکنواختی در حسابداری افزایش یافته است. به عبارت دیگر، هنگامی که اکثر شرکت‌های خدماتی و تولیدی یک کشور متعلق به دولت یا تحت اداره آن باشند (نظیر ایران) بدیهی است که غالب شرکت‌ها از سیستم حسابداری یکسانی استفاده خواهند کرد.

۷- میزان محافظه‌کاری حسابداری افزایش یافته است:

به دلیل شرایط وخیم اقتصادی در بعد از انقلاب، حرفه حسابداری گرایش بیشتری به استفاده از روش‌های محافظه‌کارانه پیدا کرده است. زیرا، با کمک این روش‌ها می‌توان سود شرکت را کمتر از واقع نشان داد و بالتبع مالیات کمتری نیز پرداخت. در ضمن با استفاده از این روش‌ها، شرکت توان مقابله با ابهامات مرتبط با رویدادهای احتمالی را نیز خواهد داشت. به عنوان مثال، با وجود اینکه نرخ بالای تورم باعث افزایش چشمگیر در ارزش دارایی‌های ثابت شرکت شده است، اما هیچگونه تلاشی برای لحاظ کردن این اثرات بر گزارش‌های مالی صورت نگرفته است.

۸- پنهان کاری بیشتر شده است:

یکی از دلایل شفاف سازی و افشاء اطلاعات، جلب سرمایه‌ها و افزایش ارزش بازار شرکت است. قبل از انقلاب بازار بورس اوراق بهادار تهران بزرگترین نهادی بود که شرکت‌ها را ملزم به ارائه اطلاعات حسابداری می‌نمود. از سوی دیگر بازارهای سرمایه خارجی (افراد و بنگاه‌ها) که قبل از انقلاب در شرکت‌های ایرانی سرمایه‌گذاری‌هایی انجام داده بودند، سرسختانه متقاضی افشاء اطلاعات حسابداری توسط شرکت‌های مربوطه بودند. اما بعد از انقلاب بازار بورس اوراق بهادار تهران تا مدت‌ها فعالیت نداشت و سرمایه‌های خارجی نیز از ایران خارج شدند. در نتیجه تمایل به افشاء اطلاعات به میزان قابل توجهی کاهش یافت.

تحلیل‌های پورجلالی و میک که عمدتاً محدود به سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۵۲ می‌باشند، مهر تأیید بر تئوری گری و مؤید تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران هستند. اما تأیید صحت نظرات آنها، مستلزم انجام تحقیقات تجربی در این زمینه است. متأسفانه به دلیل عدم امکان دسترسی به صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آنها و نیز گزارشات حساب‌برسان مستقل شرکت‌های ایرانی در سال‌های بین ۱۳۵۲ الی ۱۳۶۸، عملاً آزمون تجربی تئوری گری در این دوره زمانی غیرممکن است. با این حال، در پژوهش حاضر علی‌رغم تمام محدودیت‌های موجود سعی شده تا با بررسی روند تحولات فرهنگی و حسابداری ایران در یک دوره زمانی ده ساله (۱۳۷۹-۱۳۷۰) اعتبار تئوری گری در این کشور مورد آزمون قرار گیرد.

فرضیات تحقیق

مطابق نظر هوفستد، ارزش‌های فرهنگی جوامع را می‌توان در ۵ بعد زیر خلاصه کرد:

- ۱- فاصله قدرت Power Distance
- ۲- اجتناب از عدم اطمینان Uncertainty Avoidance
- ۳- فردگرایی Individualism Versus Collectivism
- ۴- مردمنشی Femininity Versus Masculinity
- ۵- افق دید افراد جامعه Long Term Orientation Versus Short Term Orientation

پر واضح است که ارزش‌های اجتماعی مستقیماً قابل مشاهده و اندازه‌گیری نیستند. با این حال، با مشاهده برخی هنجارهای موجود در یک جامعه می‌توان معیارهایی برای اندازه‌گیری غیرمستقیم ارزش‌های رایج در یک جامعه بدست آورد. بر این اساس اولین فرضیه پژوهش حاضر عبارت است از:

H_1 : مشاهدات صورت گرفته در مورد هنجارهای بومی کشور ایران مؤید این مطلب می‌باشند که فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان، فردگرایی، مردمنشی و افق دید افراد جامعه، ارزش‌های زیربنایی هستند که قادرند تغییرات رخ داده در آن هنجارها را منعکس نمایند.

گری و پورا معتقدند که ارزش‌های حسابداری عبارتند از:

حرفه‌گرایی Professionalism Versus Statutory Control

محافظه‌کاری Conservatism Versus Optimism

پنهان‌کاری Secrecy Versus Transparency

یکنواختی Uniformity Versus Flexibility

ارزش‌های حسابداری نیز مستقیماً قابل مشاهده و اندازه‌گیری نیستند. اما با بررسی عملکرد حسابداری، استانداردهای تدوین شده در این حرفه و گزارشات مالی شرکت‌ها می‌توان به طور غیر مستقیم این ارزش‌ها را اندازه‌گیری کرد. بر این اساس، فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر بیان می‌شود:

H_2 : مشاهدات صورت گرفته در مورد عملکرد حسابداری و گزارشات مالی در کشور ایران مؤید این مطلب می‌باشند که حرفه‌گرایی، محافظه‌گرایی، پنهان‌کاری و یکنواختی، ارزش‌های زیربنایی هستند که قادرند تغییرات رخ داده در عملکرد حسابداری را منعکس نمایند.

هوفستد (۱۹۸۰ و ۱۹۹۱) با بررسی جوامع مختلف جهان متوجه یکسری هنجارهای اجتماعی مشترک در آنها شد. او این هنجارها را در غالب پنج بعد ارزشی دسته‌بندی کرد. بعدها، گری (۱۹۸۸) از این هنجارها به عنوان وسیله‌ای جهت برآورد روابط ارزش‌های

فرهنگی و ارزش‌های حسابداری، استفاده نمود. بدین ترتیب که ابتدا هر یک از هنجارهای اجتماعی (مطرح شده توسط هوفستد) را با تک تک ارزش‌های حسابداری (مطرح شده توسط گری) مطابقت دارد و سپس نتایج حاصل از این تطابقات را با یکدیگر ادغام نمود و مدلی برای پیش‌بینی روابط بین ارزش‌های فرهنگی و ارزش‌های حسابداری ارائه داد (نگاره ۱).

نگاره ۱. تئوری گری درباره نحوه ارتباط بین ارزش‌های فرهنگی و حسابداری

		ارزش‌های حسابداری / ارزش‌های فرهنگی		
یکنواختی	پنهان کاری	محافظه کاری	حرفه گرایی	
+(H3C)	+(H3B)	0	-(H3A)	فاصله قدرت
+(H4D)	+(H4C)	+(H4B)	-(H4A)	عدم اطمینان به آینده
-(H5D)	-(H5C)	-(H5B)	+(H5A)	فردگرایی
-(H6C)	-(H6B)	-(H6A)	0	مردمنشی
-(H7B)	0	+(H7A)	0	افق دید افراد جامعه

+ بیانگر رابطه مثبت است
 - بیانگر رابطه منفی است
 0 بیانگر عدم ارتباط می باشد
 H بیانگر فرضیه مربوط است

با توجه به نگاره ۱، فرضیات سوم الی هفتم این پژوهش به شرح ذیل می‌باشند:

H_3A : بین میزان حرفه گرایی در حسابداری و فاصله قدرت در ایران رابطه معکوس وجود دارد.
 H_3B : بین میزان پنهان کاری موجود در گزارشات مالی و فاصله قدرت در ایران رابطه مستقیم وجود دارد.
 H_3C : بین میزان یکنواختی موجود در گزارشات مالی و فاصله قدرت در ایران رابطه مستقیم وجود دارد.

H_4A : بین میزان حرفه گرایی در حسابداری و اجتناب از عدم اطمینان در ایران رابطه معکوس وجود دارد.
 H_4B : بین میزان محافظه کاری موجود در گزارشات مالی و اجتناب از عدم اطمینان در ایران

رابطه مستقیم وجود دارد.

$H_4 C$: بین میزان پنهان کاری موجود در گزارشات مالی و اجتناب از عدم اطمینان در ایران رابطه مستقیم وجود دارد.

$H_4 D$: بین میزان یکنواختی موجود در گزارشات مالی و اجتناب از عدم اطمینان در ایران رابطه مستقیم وجود دارد.

$H_5 A$: بین میزان حرفه‌گرایی در حسابداری و فردگرایی در ایران رابطه مستقیم وجود دارد.

$H_5 B$: بین میزان محافظه‌کاری موجود در گزارشات مالی و فردگرایی در ایران رابطه معکوس وجود دارد.

$H_5 C$: بین میزان پنهان کاری موجود در گزارشات مالی و فردگرایی در ایران رابطه معکوس وجود دارد.

$H_5 D$: بین میزان یکنواختی موجود در گزارشات مالی و فردگرایی در ایران رابطه معکوس وجود دارد.

$H_6 A$: بین میزان محافظه‌کاری موجود در گزارشات مالی و مردمنشی در ایران رابطه معکوس وجود دارد.

$H_6 B$: بین میزان پنهان کاری موجود در گزارشات مالی و مردمنشی در ایران رابطه معکوس وجود دارد.

$H_6 C$: بین میزان یکنواختی موجود در گزارشات مالی و مردمنشی در ایران رابطه معکوس وجود دارد.

$H_7 A$: بین میزان محافظه‌کاری موجود در گزارشات مالی و افق دید ایرانیان رابطه معکوس وجود دارد.

$H_7 B$: بین میزان پنهان کاری موجود در گزارشات مالی و افق دید ایرانیان رابطه معکوس وجود دارد.

روش تحقیق

روش اندازه‌گیری داده‌ها

از آنجا که ابعاد ارزش‌های فرهنگی (متغیر مستقل)، مستقیماً قابل اندازه‌گیری نمی‌باشند، در این پژوهش به استناد تعاریف و پارامترهای بیان شده در تحقیقات و مقالات هوفستد، متغیرهای مشاهده‌پذیر زیر (نگاره‌های ۲ الی ۶) جهت اندازه‌گیری ارزش‌های فرهنگی در ایران در نظر گرفته شده‌اند. داده‌های مربوط به این متغیرها نیز از سالنامه‌های آماری کشور

(سنوات ۱۳۷۰ الی ۱۳۷۹) و نیز مجلات منتشره توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران استخراج شده‌اند.

نگاره ۲. متغیرهای مشاهده‌پذیر برای سنجش میزان فاصله قدرت در ایران

نوع رابطه متغیر مشاهده‌پذیر با میزان فاصله قدرت	متغیرهای مشاهده‌پذیر	هنجارهای اولیه فاصله قدرت	
		فاصله قدرت زیاد	فاصله قدرت کم
معکوس	سهم ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی X1	بالا بودن میزان بخش‌های کشاورزی و اندک بودن بخش‌های صنعتی	کاهش بخش‌های کشاورزی و افزایش بخش‌های صنعتی مدرن
معکوس	تعداد خطوط تلفن / کل جمعیت کشور X2	استفاده از تکنولوژی قدیمی	توسعه تکنولوژی پیشرفته
معکوس	نرخ شهرنشینی X3	بالا بودن نرخ روستا نشینی	گسترش شهرنشینی
معکوس	تعداد جمعیت باسواد / کل جمعیت بالای ۶ سال X4	کم توجهی به امر آموزش و پرورش	توجه زیاد به آموزش و پرورش

نگاره ۳. متغیرهای مشاهده‌پذیر برای سنجش میزان اجتناب از عدم اطمینان (بلا تکلیفی) در ایران

نوع رابطه متغیر مشاهده‌پذیر با میزان فردگرایی	متغیرهای مشاهده‌پذیر	هنجارهای اولیه اجتناب از عدم اطمینان (بلا تکلیفی)	
		اجتناب از عدم اطمینان زیاد	اجتناب از عدم اطمینان کم
معکوس	حجم معاملات بازار بورس اوراق بهادار تهران X5	افراد تمایل کمی به سرمایه‌گذاری در سهام دارند	افراد خواهان سرمایه‌گذاری در بازار سهام هستند.
معکوس	میزان تغییرات نرخ ارز X6 درصد تغییر در محصول ناخالص داخلی X7	کشور دچار نوسانات شدید اقتصادی می‌باشد	کشور دارای ثبات اقتصادی است

نگاره ۴. متغیرهای مشاهده‌پذیر برای سنجش میزان فردگرایی در ایران

نوع رابطه متغیر مشاهده‌پذیر با میزان فاصله قدرت	متغیرهای مشاهده‌پذیر	هنجارهای اولیه فاصله قدرت	
		فاصله قدرت زیاد	فاصله قدرت کم
مستقیم	نرخ طلاق X8	بالا بودن آمار طلاق در جامعه	پایین بودن میزان طلاق در جامعه
مستقیم	افراد هرگز ازدواج نکرده / جمعیت بالای ۱۰ سال X9	تمایل افراد جامعه به تجرد	تمایل افراد جامعه به تأهل
معکوس	متوسط افراد هر خانوار X10	پایین بودن جمعیت هر خانوار	بالا بودن جمعیت هر خانوار
مستقیم	GNP سرانه کشور X11	پالا بودن میزان GNP سرانه کشور	پایین بودن میزان GNP سرانه کشور

نگاره ۵. متغیرهای مشاهده‌پذیر برای سنجش میزان مردمنشی در ایران

نوع رابطه متغیر مشاهده‌پذیر با میزان مردمنشی	متغیرهای مشاهده‌پذیر	هنجارهای اولیه مردمنشی	
		مردمنشی زیاد	مردمنشی کم (زن منش)
معکوس	تعداد افراد بی‌سواد / کل جمعیت بالای ۶ سال X4	بالا بودن میزان بی‌سوادی در جامعه	پایین بودن نرخ بی‌سوادی در جامعه
معکوس	میزان بودجه دولت برای مصارف تأمین اجتماعی و بهزیستی / کل بودجه کشور X12	بی‌توجهی به نیازمندان و فقرا	توجه به افراد فقیر و نیازمند جامعه
مستقیم	میزان بودجه دفاعی کشور / کل بودجه کشور X13	حل اختلافات موجود از طریق جنگ و منازعه	حل مسالمت‌آمیز اختلافات موجود از طریق گفتگو و مذاکره
معکوس	بودجه دولت جهت حفاظت از محیط زیست / کل بودجه کشور X14	رجحان رشد اقتصادی بر حفظ محیط‌زیست	رجحان حفظ محیط زیست بر رشد اقتصادی

نگاره ۶. متغیرهای مشاهده‌پذیر برای سنجش افق دید ایرانیان

نوع رابطه متغیر مشاهده‌پذیر با میزان افق دید افراد جامعه	متغیرهای مشاهده‌پذیر	هنجارهای اولیه افق دید افراد جامعه	
		افق دید کوتاه مدت	افق دید بلندمدت
مستقیم	سرمایه‌گذاری‌های ثابت ناخالص / محصول ناخالص داخلی X15	افراد جامعه حاضرند منابع خود را در سرمایه‌گذاری‌های پر بازده پس‌انداز نمایند.	افراد جامعه تمایل کمی به پس‌انداز منابعشان در سرمایه‌گذاری‌های ثابت دارند.
مستقیم	میزان بودجه اختصاص یافته به آموزش و پرورش / کل بودجه کشور X16	توجه به منابع انسانی و آموزش و پرورش آنها	کم توجهی به منابع انسانی و آموزش و پرورش آنها

چهار بعد ارزش‌های حسابداری مطرح شده توسط گری (حرفه‌گرایی، محافظه‌کاری، پنهان‌کاری و یکنواختی) متغیرهای وابسته این تحقیق می‌باشند. همانند ابعاد ارزش‌های فرهنگی، ابعاد ارزش‌های حسابداری نیز مستقیماً قابل مشاهده نیستند. بنابراین، لازم است متغیرهایی را برای اندازه‌گیری این ابعاد تعریف نمود.

حرفه‌گرایی

از ویژگی‌های بارز جوامع حرفه‌گرا، تمایل به اعمال قضاوت حرفه‌ای و اعمال کنترل توسط خود حرفه (نه قانون) می‌باشد. با بررسی محتوای گزارشات مالی شرکت‌ها و روند تدوین استانداردهای حسابداری می‌توان میزان حرفه‌گرایی حسابداری را در یک جامعه مشخص کرد. در دنیایی از اطلاعات متباین و ناهمگون، تصور بر این است که مدیران به اطلاعات کلیدی دسترسی دارند که عموم از آنها بی‌اطلاع‌اند. بنابراین، همواره این شک و ظن وجود دارد که اطلاعات منتشره توسط مدیران (شامل صورت‌های مالی) قابل اتکاء نباشند. برای رفع این شبهات، مدیران شرکت‌ها نیازمند اتخاذ یک گواهی رسمی از سوی اعضای حرفه‌ای (خبره) مستقل در رابطه با قابل اتکاء بودن صورت‌های مالی می‌باشند.

حسابرسان حرفه‌ای به ارائه خدمات مورد نیاز مدیران جهت افزایش قابلیت اتکاء گزارشات مالی می‌پردازند. آنها به واسطه دو عامل می‌توانند این کار را انجام دهند؛

۱- شهرت حسابرسان به عنوان افراد خبره و متخصص در رشته حسابداری باعث اعتماد عموم نسبت به اظهار نظر آنها می‌شود. بنابراین «اعتماد عمومی» از مهمترین جنبه‌های حرفه‌گرایی حسابرسان به شمار می‌رود. یک حسابرس باید در ارتباط با صاحب کار خود دارای استقلال حرفه‌ای (واقعی و ظاهری) باشد بدین ترتیب، حسابرسان دولتی (حقیقی یا حقوقی) که برای حسابرسی گزارشات مالی شرکت‌های دولتی انتخاب می‌شوند را نمی‌توان مستقل تلقی کرد، و در صحت اظهار نظر آنها جای شک و تردید است. زیرا حسابرس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی هر دو کارمندان دولت هستند. در واقع، کارفرما و حسابرس یکی (دولت) می‌باشد. به همین دلیل، اگر زمانی بین منافع عمومی و منافع دولت در شرکت تضاد بوجود آید، این احتمال وجود دارد که حسابرسان دولتی نتوانند استقلال حرفه‌ای خود را حفظ کنند.

۲- اظهار نظر حسابرسان معیاری است برای تشخیص میزان قابلیت اتکاء صورت‌های مالی یک شرکت. با توجه به مطالب فوق، در این پژوهش از متغیرهای زیر جهت سنجش میزان حرفه‌گرایی حسابداری در ایران استفاده شده است:

- نوع حسابرس (دولتی، خصوصی) شرکت‌های مورد رسیدگی Y1

- نوع اظهار نظر حسابرسان در رابطه با گزارشات مالی شرکت‌های مورد رسیدگی Y2

از سوی دیگر، در جوامعی که حسابداری به عنوان یک حرفه، جایگاه خود را پیدا کرده است، استانداردهای حسابداری به مثابه راهنمایی جهت تهیه گزارشات مالی (به روش حرفه‌ای) و مبنایی برای اظهار نظر حسابرسان محسوب می‌شوند. از این رو نبود استانداردهای حسابداری و حسابرسی در یک جامعه نشانه نبود حرفه‌گرایی در آن جامعه است. البته، اگر دوباره به مفهوم حرفه‌گرایی دقت کنیم متوجه می‌شویم که وجود استانداردهای حسابداری نیز به تنهایی نمی‌تواند نشانه حرفه‌گرایی در یک جامعه باشد. بلکه

نحوه تدوین و تقنین این استانداردها شرط است. در جوامعی که دولت نظارت و نفوذ زیادی در فرایند تدوین استانداردها دارد، میزان حرفه‌گرایی بسیار ناچیز می‌باشد، که این امر نشانه ضعف خودکنترلی حرفه در آن جوامع است. در مقابل، عدم مداخله دولت در فرایند استاندارد‌گذاری مبین درجه بالای حرفه‌گرایی می‌باشد. از اینرو، سومین و مهمترین متغیر مشاهده‌پذیر جهت اندازه‌گیری میزان حرفه‌گرایی حسابداری عبارت است از:

- میزان مداخله دولت در تدوین و تقنین استانداردها و رویه‌های حسابداری Y3

محافظه کاری

محافظه کاری در حسابداری به معنای این است که گزارشات مالی، دارایی‌ها و درآمدها را به کمترین مقدار ممکن و بدهی‌ها و هزینه‌ها را به بالاترین مقدار ممکن افشاء نمایند (هندریسکن و بردا، ۱۹۹۲).

با بررسی رویه‌های حسابداری که شرکت‌ها مخیر در بکارگیری آنها هستند، می‌توان به میزان محافظه کاری موجود در سیستم حسابداری یک کشور پی برد. در این پژوهش، از متغیرهای زیر جهت اندازه‌گیری درجه محافظه کاری بکار رفته در تهیه گزارشات مالی شرکت‌های ایرانی استفاده شده است:

- ماهیت رویه‌های حسابداری لازم‌الاجرا جهت ارزشگذاری موجودی‌ها Y4

- ماهیت رویه‌های حسابداری لازم‌الاجرا جهت قراردادهای بلند مدت پیمانکاری Y5

پنهان کاری

محرمانه بودن برخی اطلاعات شرکت باعث محدودیت‌های افشاء در گزارشات مالی می‌شود. این محدودیت‌ها در واقع همان «پنهان کاری» در حسابداری می‌باشند بنابراین، یک رابطه معکوس بین سطوح محتوایی گزارشات مالی و میزان پنهان کاری حسابداری وجود دارد. با بررسی گزارش حسابرسان مستقل شرکت‌ها می‌توان به درجه پنهان کاری اعمال شده توسط شرکت‌ها پی برد. بر این اساس و با توجه به تعداد موارد عدم ثبت کلیه معاملات در

دفاتر شرکت، عدم انعکاس تخفیفات ارزی در دفاتر، عدم افشاء در وثیقه بودن دارایی‌ها، عدم افشاء کامل تمامی بدهی‌ها، عدم ارائه تأییدیه مدیران و عدم افشاء معاملات با اشخاص وابسته، می‌توان شاخص زیر را به عنوان معیاری جهت سنجش میزان محافظه کارانه بودن حسابداری در ایران در نظر گرفت:

- درصد عدم افشاء کامل اطلاعات توسط شرکت‌ها در طی سنوات مختلف Y6

یکنواختی

یکنواختی در حسابداری به دو مفهوم است:

- ۱- بکارگیری روش‌های حسابداری یکسان توسط یک شرکت در طی زمان؛
 - ۲- بکارگیری رویه‌های حسابداری مشابه شرکت‌های مختلف در طی یک دوره زمانی (به منظور افزایش قابلیت مقایسه).
- با بررسی رویه‌های حسابداری بکارگرفته شده توسط شرکت‌ها در طی زمان، می‌توان میزان یکنواختی موجود در گزارشات مالی را اندازه‌گیری نمود. شرکت‌هایی که هیچگونه تغییر حسابداری نداشته‌اند، دارای ثبات رویه بالایی می‌باشند. بعلاوه اگر در یک دوره زمانی، رویه‌های یکسانی توسط شرکت‌های مختلف بکارگرفته شده باشد، قابلیت مقایسه گزارشات مالی در شرکت‌ها زیاد است. به کمک موارد مندرج در گزارش حسابرسان مستقل (نظیر عدم رعایت ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌ها در مورد استهلاک، تغییر رویه‌های حسابداری، عدم اصلاح و ارائه مجدد صورت‌های مالی مقایسه‌ای، عدم ارائه صورت‌های مالی مطابق با اصول حسابداری، عدم رعایت اصول و روش‌ها در تهیه صورت گردش وجوه نقد، عدم رعایت صورت‌های مالی مطابق با اصول حسابداری، عدم رعایت اصول و روش‌ها در تهیه صورت گردش وجوه نقد، عدم رعایت رهنمودهای حسابداری در ایران) می‌توان میزان یکنواختی موجود در رویه‌های حسابداری شرکت‌های ایرانی را متوجه شد. بر این اساس در پژوهش حاضر، از متغیر زیر برای اندازه‌گیری میزان یکنواختی در عملکرد حسابداری استفاده شده است:

- میزان ثبات رویه بکار رفته توسط شرکت‌ها Y7

مقادیر مربوط به متغیرهای فوق (Y1 الی Y7)، با توجه به محتوای صورت‌های مالی و موارد مندرج در گزارش حسابرسان مستقل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس (موجود در هیأت عالی نظارت سازمان حسابداری) جمع‌آوری گردیده‌اند.

روش تحلیل داده‌ها

در این پژوهش از مدل روابط ساختاری خطی - لیزرل^۱ (جورسکاگ و سوربوم، ۱۹۸۹) جهت تحلیل داده‌ها استفاده شده است^۲. لیزرل، امکان انتخاب دلخواهی متغیرهای مشاهده‌پذیر که در واقع اجزاء تشکیل دهنده متغیرهای نهفته^۳ (نظیر فاصله قدرت، حرفه گرایی و ...) می‌باشند را محدود می‌کند. در واقع لیزرل به بررسی میزان اعتبار متغیرهای انتخاب شده می‌پردازد.

یک مدل معمولی لیزرل از دو قسمت تشکیل شده است:

الف - مدل اندازه‌گیری^۴؛

ب - مدل تابع ساختاری^۵.

مدل اندازه‌گیری یا قسمت تحلیل عوامل تأییدی^۶ مشخص می‌کند که چگونه متغیرهای نهفته یا سازه‌های فرضی در قالب تعداد بیشتری متغیرهای قابل مشاهده، اندازه‌گیری شده‌اند.

1- Liner Structural Relations (LISREL)

۲- در تحقیقاتی که هدف آزمون مدل خاصی از رابطه بین متغیرهاست، از تحلیل مدل معادلات ساختاری یا مدل‌های علی استفاده می‌شود. در این مدل، داده‌ها به صورت ماتریس‌های مواریانس یا همبستگی درآمده و یک مجموعه معادلات رگرسیون بین متغیرها تدوین می‌شود. سپس، کواریانس متغیرهای اندازه‌گیری شده تحلیل می‌شود.

3- Latent Variables

4- Measurment Model

5- Structural Equation Model

6- Confirmatoiry Factor Analysis

قسمت تابع ساختاری یا تحلیل مسیر، روابط علی بین این متغیرهای نهفته را مشخص می‌کند. به عبارت دیگر، مدل اندازه‌گیری با پارامترهای $\lambda_x, \lambda_y, \theta_\varepsilon, \theta_\delta$ سوالات مربوط به روایی و اعتبار متغیرهای مشاهده شده را پاسخ می‌دهد و مدل تابع ساختاری با پارامترهای Ψ, φ, γ سوالات مربوط به قوت یا شدت روابط علی (مستقیم، غیر مستقیم و کلی) بین متغیرهای نهفته و مقدار واریانس تبیین شده در کل مدل را پاسخ می‌دهد. بنابراین، یک مدل لیزرل برای محقق این امکان را فراهم می‌آورد که در یک مدل هم خطاهای اندازه‌گیری را ارزیابی کند و هم پارامترهای ساختاری مدل را یکجا برآورد کند. از سوی دیگر، لیزرل در مقایسه با سایر تست‌های آماری نظیر تکنیک‌های رگرسیون و ANOVA که تنها روابط بین متغیرهای انتخابی را مشخص می‌سازند، از توانایی‌های بیشتری برخوردار است و بر تحلیل مسیر نیز موفق دارد. زیرا تحلیل مسیر، فرایندی متشکل از مراحل منفک متوالی است که مبتنی بر رگرسیون‌های متعدد می‌باشد، در حالی که تحلیل‌های لیزرل پیوسته و توأم‌اند. تحلیل مسیر (بر خلاف لیزرل) از آنجا که نمی‌تواند خطاهای کلی اندازه‌گیری بین متغیرهای مشاهده شده و نهفته را مشخص کند، فرض را بر آن می‌گذارد که اندازه‌های مشاهده شده با مقادیر متغیرهای نهفته برابرند (در حالی که عملاً چنین فرضی نادرست است). به همین دلیل است که مک لافلین^۱ می‌گوید: «لیزرل یک تکنیک اطلاعاتی کامل است» (قاضی طباطبایی، ۱۳۷۴).

تجزیه و تحلیل نتایج

آزمون مدل‌های اندازه‌گیری متغیرهای فرهنگی و حسابداری (فرضیات H1 و H2)
متغیرهای فرهنگی (H1)

برای برآورد پارامترهای مدل اندازه‌گیری متغیرهای فرهنگی از روش حداقل مربعات غیروزی^۲ استفاده شده است. تقارب مدل بر داده‌ها (نگاره ۵) نشانه تأیید فرضیه H1 در سطح اطمینان ۹۵٪ است. به غیر از متغیر شماره چهارده (بودجه دولت برای حفاظت از

1- Mc Luaghlin

2- Unweighted Least Square (ULS)

محیط زیست / کل بودجه کشور) مابقی پانزده متغیر مشاهده شده فرهنگی دارای مقادیر t قابل توجهی می‌باشند^۱ که این موضوع نشانه روایی تشابهی بالای این متغیرها با ارزش‌های فرهنگی کشور ایران است.

متغیرهای حسابداری H2

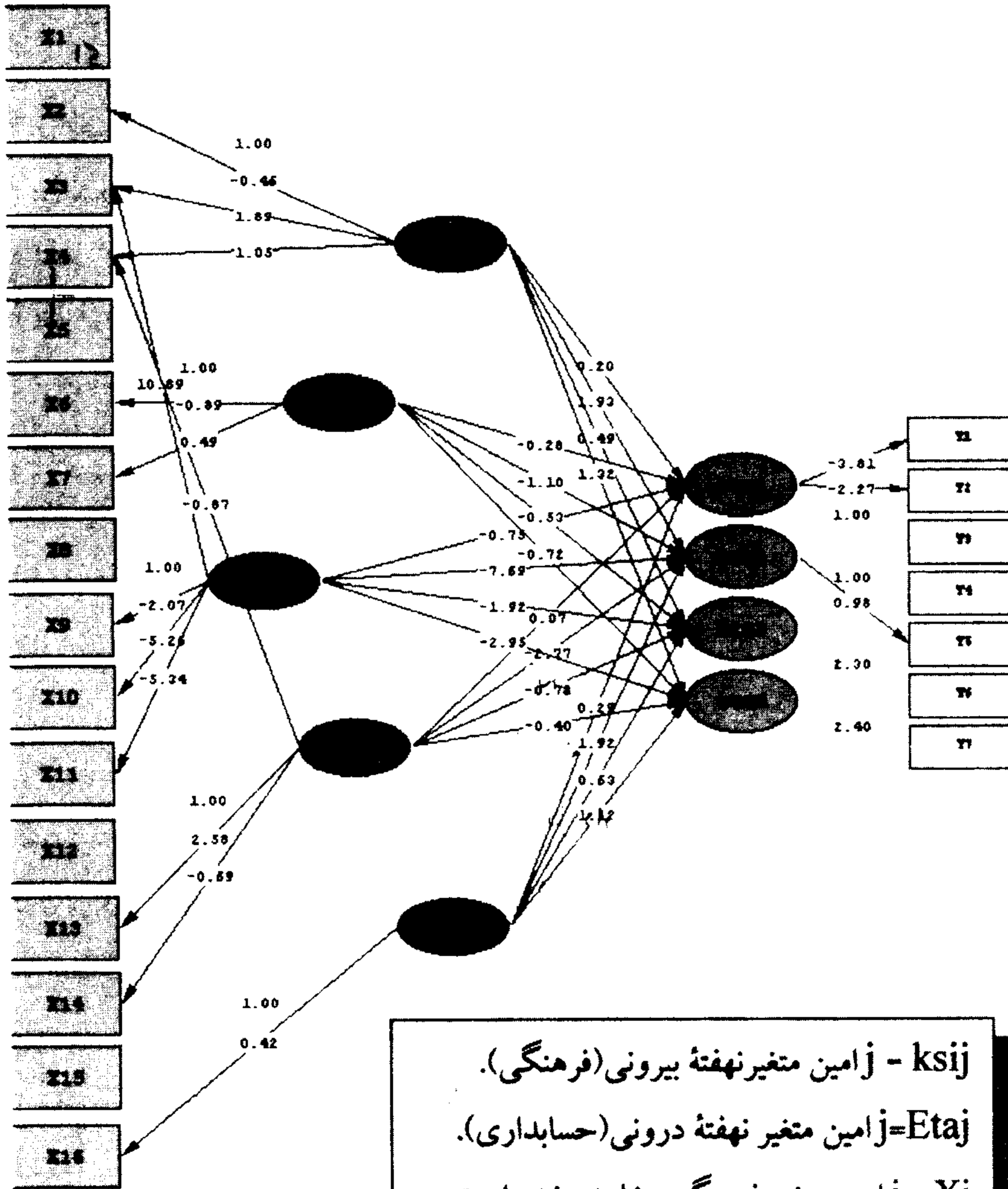
برای برآورد متغیرهای حسابداری نیز همانند متغیرهای فرهنگی از روش حداقل مربعات غیر وزنی استفاده شده است. برازش مدل بر داده‌های مربوط به متغیرهای حسابداری، حاکی از تأیید فرضیه H2 در سطح اطمینان ۹۵٪ است.

البته، متغیرهای $y1$ و $y2$ دارای مقادیر t بسیار ناچیز (صفر) می‌باشند که این موضوع نشانه بی‌معنی بودن روابط آنها با متغیرهای نهفته حرفه‌گرایی در حسابداری می‌باشد. در عمل نیز آنچه که بیش از هر چیز میزان حرفه‌گرایی حسابداری را در یک جامعه مشخص می‌سازد، میزان مداخله دولت در تدوین و تقنین استانداردهاست که این موضوع کاملاً با نتایج بدست آمده از این تحقیق مطابقت دارد.

آزمون مدل معادلات ساختاری (فرضیات 3A تا 7B)

نمودار شماره ۱، مدل معادلات ساختاری بین ارزش‌های فرهنگی و حسابداری در ایران را نشان می‌دهد. همانطور که در نگاره ۷ مشاهده می‌کنید، این مدل دارای شاخص نیکویی برازش چندان خوبی نیست ($GFI = ۰.۶۵$). از سوی دیگر مقدار کای دو / درجه آزادی این مدل برابر $۲۱۹/۸۷$ و ریشه میانگین توان دو مانده‌های آن مساوی $۱/۰۷$ است که نشانگر بالا بودن خطای عناصر موجود در مدل است. در کل با توجه به ارقام مذکور، می‌توان نتیجه گرفت که این مدل دارای قدرت توضیحی نسبتاً پایینی می‌باشد.

۱- مقادیر t بیشتر از ۲ معمولاً معنی‌دار تلقی می‌شوند.



ks_{ij} - زامین متغیر نهفته بیرونی (فرهنگی).
 Et_{aj} = زامین متغیر نهفته درونی (حسابداری).
 $i = X_i$ امین متغیر فرهنگی مشاهده شده است.
 $i = Y_i$ امین متغیر حسابداری مشاهده شده است.

نمودار ۱. مدل معادلات ساختاری روابط بین متغیرهای فرهنگی و حسابداری

نگاره ۷. آماره‌های نیکویی برازش مدل معادلات ساختاری بین ارزش‌های فرهنگی و حسابداری در ایران

مقدار آماره	آماره‌های برازش
۰/۶۵	شاخص نیکویی برازش
۰/۴۹	شاخص نیکویی برازش تعدیل شده
۱/۰۷	ریشه میانگین توان دو مانده‌ها
۴۲۲۱۵/۳۲	کای دو
۱۹۲	درجه آزادی
۲۱۹/۸۷	کای دو / درجه آزادی

بررسی تأثیر فاصله قدرت بر ارزش‌های حسابداری در ایران

فاصله قدرت و حرفه‌گرایی (H3A)

بر اساس فرضیه H3A و مطابق تئوری گری بین میزان حرفه‌گرایی و فاصله قدرت رابطه معکوس وجود دارد. پروفیسور هوفستد (۱۹۸۰) معتقد است در جوامع با فاصله قدرت کم، توزیع قدرت بر اساس میزان تخصص و مهارت‌های افراد صورت می‌گیرد. بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که در جوامع با فاصله قدرت کم، حرفه‌گرایی بیشتر است. بالعکس، در جوامع با فاصله قدرت زیاد زورگرایی و رابطه مداری حاکم است. در چنین جوامعی قدرت بر اساس میزان نفوذ افراد توزیع می‌شود، نه بر اساس تخصص و مهارت‌هایشان.

آزمون‌های آماری انجام شده بیانگر وجود یک رابطه معنی‌دار مثبت بین فاصله قدرت و حرفه‌گرایی در ایران است ($t=5.2, \Gamma=0.2$). بنابراین، فرضیه H3A در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود.

فاصله قدرت و پنهان کاری (H3B)

فرضیه H3B بر وجود یک رابطه مستقیم میان پنهان کاری موجود در گزارشات مالی و میزان فاصله قدرت اشاره دارد. یکی از ویژگی‌های جوامع دارای فاصله قدرت زیاد این است که افراد به یکدیگر به چشم دزد نگاه می‌کنند (هوفستد، ۱۹۸۰). اما در جوامع با فاصله قدرت کم، افراد از هم خاطر جمع بوده و به یکدیگر اعتماد دارند و همین امر نیز باعث می‌شود تا افراد اطلاعات خود را به راحتی در اختیار دیگران قرار دهند.

آزمون فرضیه H3B نشان می‌دهد که یک رابطه معنی‌دار و مثبت بین فاصله قدرت و پنهان کاری در ایران وجود دارد ($\Gamma=0.49$ و $t=2.49$). بنابراین، فرضیه H3B در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود.

فاصله قدرت و یکنواختی (H3C)

فرضیه H3C احتمال وجود رابطه مثبت بین فاصله قدرت و یکنواختی موجود در گزارشات مالی را مطرح می‌کند. در جوامع با فاصله قدرت کم افراد همگی به یکدیگر مرتبط‌اند و بین رئیس و مرئوس احترام متقابل و روابطی مبتنی بر عدالت و انصاف وجود دارد. به عبارت دیگر، روابط بین افراد منعطف‌تر می‌باشد. اما در جوامع با فاصله قدرت زیاد اکثریت مردم (مرئوسان) وابسته به عده قلیلی از افراد (رؤسا) می‌باشند و روابط بین آنها تعریف شده و یکنواخت است.

نتایج آزمون‌های آماری نشان می‌دهد که بین فاصله قدرت و یکنواختی در ایران رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد ($\Gamma=1.34$ و $t=3.66$). بنابراین فرضیه H3C در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود.

بررسی تأثیر اجتناب از عدم اطمینان بر ارزش‌های حسابداری در ایران

اجتناب از عدم اطمینان و حرفه‌گرایی (H4A)

بر اساس فرضیه H4A بین حرفه‌گرایی در حسابداری و اجتناب از عدم اطمینان رابطه معکوس وجود دارد. در جوامعی که در آنها اجتناب از عدم اطمینان کم است، مردم به واسطه

اعتماد به نفس و تجربه‌ای که دارند قادرند با دیگران ارتباط برقرار کرده و اختلافات موجود را حل و فصل نمایند (هوفستد، ۱۹۸۰). بدین ترتیب، دیگر نیازی به قوانین مفصل و گسترده دولتی وجود ندارد، که این موضوع پیش شرط رشد حرفه‌گرایی در یک جامعه محسوب می‌شود. در مقابل، جوامعی که در آنها بلا تکلیفی (اجتناب از عدم اطمینان) زیاد است، قوانین دولتی گسترده‌تر و مفصلی وجود دارد. بدیهی است که در چنین شرایطی دیگر مجالی برای رشد حرفه در کشور باقی نمی‌ماند.

آزمون فرضیه H4A نشان می‌دهد که بین حرفه‌گرایی و اجتناب از عدم اطمینان در ایران یک رابطه معنی‌دار معکوس وجود دارد ($T = -12.43$ و $t = 5.2$). بنابراین، فرضیه H4A در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود.

اجتناب از عدم اطمینان و محافظه‌کاری (H4B)

بر اساس فرضیه H4B بین اجتناب از عدم اطمینان و محافظه‌کاری موجود در گزارشات مالی رابطه مستقیم وجود دارد. جوامعی که در آنها اجتناب از عدم اطمینان کم است، میزان موفق بودن یک شخص (اعم از حقیقی و حقوقی) بر اساس اینکه تا چه حد دارای شهرت خوب در بین دیگر افراد جامعه است، سنجیده می‌شود (هوفستد، ۱۹۸۰). برای اینکه فردی خود را به دیگران بشناساند، ناچار به افشاء موفقیت‌های خویش است. یکی از دلایل ارائه گزارشات مالی نیز آن است که شرکت‌ها می‌خواهند دیگران را از موفقیت‌های خود آگاه کنند. همین موضوع نیز باعث می‌شود که برخی شرکت‌ها تمایل کمتری به استفاده از روش‌های محافظه‌کارانه داشته باشند (زیرا در این صورت می‌توانند درآمد و سود خود را به بیشتر نشان دهند). بنابراین، انتظار می‌رود که همزمان با کاهش اجتناب از عدم اطمینان (بلا تکلیفی) در یک جامعه، استفاده از روش‌های محافظه‌کارانه نیز کمتر شود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه H4B مبین وجود رابطه معنی‌دار معکوس بین اجتناب از عدم اطمینان و محافظه‌کاری در ایران است ($\Gamma = -1.1$ و $t = -8.89$). بنابراین فرضیه H4B در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود.

اجتناب از عدم اطمینان و پنهان کاری (H4C)

فرضیه H4C بر وجود یک رابطه مثبت (مستقیم) بین اجتناب از عدم اطمینان و پنهان کاری دلالت دارد. جوامعی که دارای اجتناب از عدم اطمینان (بلا تکلیفی) کمی می‌باشند، توانایی بیشتری برای تحمل تغییرات دارند. زیرا تغییرات را عاملی تهدید کننده تلقی نمی‌کنند، بلکه آن را وسیله‌ای برای پویایی مستمر می‌دانند. در چنین جوامعی مردم آمادگی بیشتری برای پذیرش ریسک دارند و کمتر به یکدیگر شک می‌کنند. این موضوع، اعتماد به نفس افراد را افزایش داده و موجب کاهش اضطراب و دل‌نگرانی‌های آنها می‌شود (هوفستد، ۱۹۸۰). بدیهی است که افراد چنین جامعه‌ای دارای روابطی باز و شفاف با یکدیگر هستند بنابراین، انتظار می‌رود که با کاهش اجتناب از عدم اطمینان، پنهان کاری نیز کاهش یابد. آزمون آماری فرضیه H4C نشان می‌دهد که بین میزان پنهان کاری موجود در گزارشات مالی و اجتناب از عدم اطمینان در ایران رابطه معنی‌دار معکوس $\Gamma = -.53$ و $t = -5.73$ وجود دارد. بنابراین، فرضیه H4C در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود.

اجتناب از عدم اطمینان و یکنواختی (H4D)

فرضیه H4D به وجود رابطه مستقیم (مثبت) بین اجتناب از عدم اطمینان و یکنواختی در گزارشات مالی اشاره دارد. جوامع دارای اجتناب از عدم اطمینان کم، توانایی پذیرش آراء و نظرات مخالف را دارند (هوفستد، ۱۹۸۰). در چنین جوامعی اختلاف و ناهمگونی یک امر طبیعی تلقی می‌شود که لزوماً بد نیست و می‌تواند سرمنشاء تحولات سازنده در جامعه باشد. بر این اساس، کاهش در اجتناب از عدم اطمینان می‌تواند منجر به کاهش یکنواختی شود. نتایج آزمون فرضیه H4D نشان می‌دهد که بین اجتناب از عدم اطمینان و میزان یکنواختی موجود در گزارشات مالی شرکت‌های ایرانی رابطه معنی‌دار و معکوس وجود دارد ($\Gamma = -0.72$ و $t = -4.43$). بنابراین، فرضیه H4D در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود.

بررسی تأثیر فردگرایی بر ارزش‌های حسابداری در ایران

فردگرایی و حرفه‌گرایی (H5A)

بر اساس فرضیه H5A بین حرفه‌گرایی در حسابداری و میزان فردگرایی در ایران رابطه مستقیم وجود دارد. تحقیقات هوفستد (۱۹۸۰ و ۱۹۹۰) نشان می‌دهد که جوامع دارای درجه فردگرایی بالا به تفکرات، ابتکارات، مهارت‌ها و قضاوت‌های فردی توجه بیشتری دارند، که این ویژگی‌ها تماماً با تعریف حرفه‌گرایی مطابقت دارد. آزمون فرضیه H5A نشان می‌دهد که بین حرفه‌گرایی و فردگرایی در ایران رابطه معنی دارد معکوس وجود دارد ($\Gamma = -0.69$ و $t = -7.02$). بنابراین، فرضیه H4B در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود.

فردگرایی و پنهان‌کاری (H5C)

فرضیه H5C مبین وجود رابطه معکوس بین پنهان‌کاری و فردگرایی است. آزمون آماری فرضیه فوق نیز وجود چنین رابطه‌ای را تأیید می‌کند ($T = -1.92$ و $t = -2.43$).

فردگرایی و یکنواختی (H5D)

بر اساس فرضیه H5D بین فردگرایی و یکنواختی رابطه معکوس وجود دارد. نتایج آزمون‌های صورت گرفته نیز مؤید وجود رابطه‌ای معنی‌دار و معکوس بین فردگرایی و یکنواختی در ایران است ($\Gamma = -2.95$ و $t = -2.09$).

بررسی تأثیر مردمنشی بر ارزش‌های حسابداری در ایران

مردمنشی و محافظه‌کاری (H6A)

بر اساس فرضیه H6A بین محافظه‌کاری موجود در گزارشات مالی و مردمنشی در ایران رابطه معکوس وجود دارد. نتایج آماری نشان می‌دهد مقدار گامای بین این دو متغیر برابر $(-۲/۷۷)$ است که مقدار t آن بسیار قابل توجه و مساوی $(۱۰/۶۷)$ می‌باشد که این موضوع وجود رابطه معنی‌دار معکوس بین محافظه‌کاری و مردمنشی در ایران را در سطح اطمینان

۹۵٪ تأیید می‌کند.

مردمنشی و پنهان کاری (H6B)

فرضیه H6B بر وجود رابطه معکوس بین مردمنشی و پنهان کاری دلالت دارد. آزمون‌های صورت گرفته نیز مؤید وجود رابطه معنی‌دار و معکوس بین این دو پارامتر می‌باشد ($t = -3.78$ و $\Gamma = -0.78$).

یکنواختی و مردمنشی (H6C)

فرضیه H6C حاکی از وجود رابطه معکوس بین مردمنشی و پنهان کاری در ایران است. با وجود گامای ۰/۴- وجود رابطه معکوس بین این دو پارامتر تأیید می‌شود اما مقدار t این رابطه بسیار ناچیز ($t = -1.48$) می‌باشد، که این موضوع مبین بی‌معنی بودن رابطه فوق در سطح اطمینان ۹۵٪ است.

بررسی تأثیر افق دید افراد جامعه بر ارزش‌های حسابداری در ایران

افق دید افراد و میزان محافظه کاری (H7A)

بر اساس فرضیه H7A بین افق دید افراد جامعه و میزان محافظه کاری موجود در گزارشات مالی رابطه مستقیم وجود دارد. میزان گامای بین این دو پارامتر برابر ۱/۹۲ و مقدار t آن مساوی ۹/۶۱ است که این موضوع وجود رابطه معنی‌دار مثبت بین افق دید ایرانیان و میزان محافظه کاری موجود در گزارشات مالی را در سطح ۹۵٪ تأیید می‌کند.

افق دید و پنهان کاری (H7B)

فرضیه H7B به وجود رابطه مستقیم میان افق دید ایرانیان و میزان پنهان کاری در گزارشات مالی اشاره دارد. اما نتایج آزمون‌های آماری صورت گرفته مؤید وجود رابطه معنی‌دار مثبت ($t = 4.09$ و $\Gamma = 0.63$) بین این دو پارامتر است. بنابراین، فرضیه فوق در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود.

سایر نتایج بدست آمده در این پژوهش

تحلیل‌های آماری انجام شده نشان می‌دهد که بین محافظه کاری و فاصله قدرت در ایران رابطه مستقیم معنی‌داری وجود دارد ($\Gamma = 1.93$ و $t = 7.14$). از سوی دیگر، بین میزان مردمنشی و حرفه‌گرایی در ایران رابطه معنی‌دار منفی ($\Gamma = -0.75$ و $t = -4.48$) وجود دارد. در ضمن بین حرفه‌گرایی در حسابداری و نیز یکنواختی در گزارشات مالی با افق دید ایرانیان رابطه معنی‌دار و مستقیم [به ترتیب ($\Gamma = 0.29$ و $t = 8.73$) و ($\Gamma = -1.12$ و $t = 3.8$)] برقرار است.

نتیجه‌گیری

نگاره ۸، به طور خلاصه نتایج حاصل از آزمون آماری فرضیات H3A الی H7B تحقیق حاضر را در کنار فرضیات اصلی مطرح شده توسط گری نشان می‌دهد. برای بررسی میزان اعتبار کلی مدل گری، نتایج تحقیق سودرون و فاگرتی که با استفاده از روشی مشابه (لیزرل) در کشور اندونزی انجام گرفته است نیز در نگاره ۸ آورده شده است.

نگاره ۸. مقایسه نتایج بدست آمده در این پژوهش با تحقیقی مشابه در کشور اندونزی و فرضیات اولیه مطرح شده توسط گری

محافظه کاری		حرفه‌گرایی			ارزش‌های حسابداری	
اندونزی	ایران	مدل گری	اندونزی	ایران	مدل گری	ارزش‌های فرهنگی
+	+	0	0	+	-(H3A)	فاصله قدرت
+	-	+(H4B)	+	-	-(H4A)	عدم اطمینان به آینده
+	-	-(H5B)	+	-	+(H5A)	فردگرایی
0	-	-(H6A)	0	-	0	مردمنشی
0	+	+(H7A)	0	+	0	افق دید افراد جامعه

ادامه نگاره ۸. مقایسه نتایج بدست آمده در این پژوهش با تحقیقی مشابه در کشور اندونزی و فرضیات اولیه مطرح شده توسط گری

یکنواختی			پنهان‌کاری			ارزش‌های حسابداری
اندونزی	ایران	مدل گری	اندونزی	ایران	مدل گری	ارزش‌های فرهنگی
+	+	+(H3C)	0	+	+(H3B)	فاصله قدرت
+	-	+(H4D)	-	-	+(H4C)	عدم اطمینان به آینده
+	-	-(H5D)	-	-	+(H5C)	فردگرایی
0	-	-(H6C)	0	0	-(H6B)	مردمنشی
0	+	-(H7B)	0	+	0	افق دید افراد جامعه

همانطور که مشاهده می‌کنید از بین ۲۰ فرضیه‌ای که گری در مدل خود مطرح کرده است، تنها ۲ فرضیه H3C و H5C در هر دو پژوهش تأیید شده‌اند. در ضمن مقادیر آماره‌های نیکویی برازش مدل معادلات ساختاری ارزش‌های فرهنگی و حسابداری تحقیق تیموتی فاگرتی و تحقیق حاضر (نگاره ۹) هر دو مبین پایین بودن قدرت توضیحی مدل گری در این دو کشور می‌باشند. با توجه به نتایج فوق می‌توان استدلال کرد که تئوری گری لزوماً در تمامی کشورهای جهان معتبر نیست و چه بسا تحقیقات آتی به رد این مدل بی‌انجامد.

نگاره ۹. آماره‌های نیکویی برازش مدل معادلات ساختاری بین ارزش‌های فرهنگی و حسابداری در ایران و اندونزی

کشور اندونزی	کشور ایران	آماره‌های برازش
مقدار آماره	مقدار آماره	
۰/۲۰۹	۰/۶۵	شاخص نیکویی برازش
۰/۰۷۷	۰/۴۹	شاخص نیکویی برازش تعدیل شده
۰/۰۰۴	۱/۰۷	ریشه میانگین توان دو مانده‌ها
۸۴۰۸/۴۸	۴۲۲۱۵/۳۲	کای دو
۴۲۵	۱۹۲	درجه آزادی
۱۹/۷۸۵	۲۱۹/۸۷	کای دو / درجه آزادی

محدودیت‌های تحقیق

در انجام این پژوهش، چندین محدودیت وجود داشته است که قطعاً بر نتایج و یافته‌های حاصله تأثیر گذاشته‌اند. از جمله محدودیت‌هایی که در مراحل مختلف تدوین ساختار تئوریک، اندازه‌گیری و جمع‌آوری داده‌ها وجود داشته‌اند، می‌تون به موارد زیر اشاره کرد:

۱- یکی از بزرگترین ضعف‌های تئوری ابعاد فرهنگی مطرح شده توسط هوفستد (۱۹۸۰) و تئوری ارزش‌های حسابداری گری، این است که هیچ یک از این دو تئوری معیار کامل و دقیقی جهت اندازه‌گیری ابعاد فرهنگی و حسابداری معرفی نکرده‌اند. همین موضوع می‌تواند محققان را در کمی کردن ابعاد مذکور با مشکل مواجه سازد. هر چند در این پژوهش تلاش بسیار شده است تا در بیان ارزش‌های فرهنگی و حسابداری از معیارهایی استفاده شود که علاوه بر آزمون پذیری، از لحاظ تئوریک نیز معتبر باشند، اما باز هم این احتمال وجود دارد که این معیارها نتوانند به طور کامل معرف ابعاد و ارزش‌های مذکور باشند.

۲- پژوهش حاضر در برگیرنده یک دوره زمانی ده ساله (۱۳۷۹-۱۳۷۰) می‌باشد. بدیهی است که این بازده زمانی برای مطالعه تغییرات فرهنگی جامعه ایران بسیار کوتاه می‌باشد. اما

متأسفانه به دلیل در دسترس نبودن اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آنها و نیز گزارش حساب‌برسان مستقل شرکت‌ها به ناچار دوره زمانی این تحقیق محدودتر شده است.

۳- هوفستد در تئوری خود توجهی به روابط متقابل بین ارزش‌های فرهنگی نکرده است. در حالی که این احتمال وجود دارد که ابعاد فرهنگی نیز خود بر یکدیگر تأثیرگذار باشند. برای مثال، هوفستد معتقد است هنگامی که تعداد بیشتری از افراد جامعه باسواد شوند، فاصله قدرت در آن جامعه کاهش می‌یابد. اگر در جامعه‌ای به علم و دانش بها داده شود، کم‌کم سطح سواد در آن جامعه بالا می‌رود که این امر می‌تواند موجب افزایش اعتماد به نفس مردم آن جامعه و کاهش دلواپسی و بلاتکلیفی آنها شود. بنابراین، کاهش در فاصله قدرت می‌تواند باعث کاهش در اجتناب از عدم اطمینان (بلاتکلیفی) جامعه شود، که متأسفانه هوفستد به این روابط توجهی نداشته است و همین موضوع می‌تواند تئوری او را در پیش‌بینی اثرات مستقیم و غیرمستقیم تغییر عوامل محیطی بر ارزش‌های حسابداری ناتوان سازد.

پیشنهاداتی برای انجام تحقیقات آتی

۱- حال که مدل گری (Gray) دارای قدرت توضیحی نسبتاً پایینی در کشور ایران است، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی از مدل‌هایی که سایر محققان (نظیر McKinnon, 1986 و ...) ارائه داده‌اند، جهت بررسی عوامل محیطی تأثیرگذار بر عملکرد حسابداری استفاده شود، و یا اینکه بیاییم با بررسی روند تکامل حسابداری در کشور ایران، عوامل محیطی تأثیرگذار بر عملکرد حسابداری در کشور ایران را مشخص کرده و از این طریق مدلی برای نمایش عوامل مؤثر بر عملکرد حسابداری در ایران ارائه دهیم. با این کار می‌توان به الگوی جامع و جالبی دست یافت که حداقل می‌تواند روشنگر راه مراجع تدوین‌کننده استاندارد و رهنمودهای حسابداری در کشور ایران باشد.

۲- در این پژوهش تأثیر فرهنگ بر عملکرد حسابداری مالی در کشور ایران مورد بررسی قرار گرفته است. پیشنهاد می‌شود تحقیق تجربی دیگری انجام شود که در آن تأثیر فرهنگ بر عملکرد حسابداری مدیریت شرکت‌های ایرانی (و یا شرکت‌های موجود در دیگر کشورهای

جهان) مورد بررسی قرار گیرد.

۳- تکرار مجدد این تحقیق در کشورهای دیگر. با این کار می‌توان به دو نتیجه مهم دست یافت:

الف - متوجه شد که آیا پنج بُعد ارزش‌های فرهنگی مطرح شده توسط هوفستد جهان شمول است و در بین تمام ملت‌ها مشترک می‌باشد؟

ب - آیا می‌توان از ارزش‌های فرهنگی به عنوان معیاری سودمند جهت تشریح و پیش‌بینی روند تکامل و توسعه رویه‌های حسابداری جوامع مختلف استفاده کرد؟

۴- انجام تحقیق تطبیقی که در آن مجموعه‌ای از کشورهای مختلف انتخاب شده و ارزش‌های حسابداری و ابعاد فرهنگی آن جوامع مورد بررسی قرار گیرد. به عبارت دیگر، صحت و سقم تئوری گری در یک تحقیق چند ملیتی آزمون شود.

منابع و مآخذ

- درامامی، علی اصغر. ۱۳۶۹. بررسی نوسان پذیری و ریسک سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. رساله کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت.
- رضازاده، جواد. ۱۳۸۱. رابطه فرهنگ با ارزش‌های حسابداری (محافظة کاری و پنهان کاری). پایان‌نامه دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- سینایی، حسنعلی. ۱۳۷۳. سنجش کارایی بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تحقیقات مالی، شماره ۲، صص ۴۶-۷۰.
- فدایی نژاد، محمد اسماعیل. ۱۳۷۳-۱۳۷۴. آزمون شکل ضعیف کارایی بارز سرمایه و بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تحقیقات مالی، شماره ۶-۵، سال دوم، صص ۲۶-۳.
- قاضی طباطبایی، سید محمود. ۱۳۷۴. مدل‌های ساختار کوواریانس یا مدل‌های لیزرل در علوم اجتماعی. نشریه دانشکده علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه تبریز، صص ۱۰۰.
- نمازی، محمد. ۱۳۷۵. بررسی کارایی بازار بورس اوراق بهادار ایران. فصلنامه تحقیقات مالی، شماره ۷ و ۸، صص ۸۲-۱۰۴.
- نوروش، ایرج. ۱۳۸۱. بررسی ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی به هدف ارائه به نحو مطلوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال نهم، شماره ۳۰، صص ۷۹-۵۹.

Multinational Enterprises, New York: John Wiley.

Belkaoui, Ahmad. (a) 1985. International Accounting, Westport, CT; Greenwood Press.

Belkaoui, Ahmad. (b) 1988. The New Environment in International Accounting. Westport, Ct. Quorum Book.

Belkaoui, Ahmad. (c) 1984. Public Policy and Problems and Practices of Accounting. Westport. CT; Greenwood Press.

Belkaoui, Ahmad. (d) 1989. International Accounting tehori, Westport. CT; Greenwood Press.

Chow, Chee W., Lindquist, Tlme M., WU, Anne. 2001. National Culture and Implementation of High-Stretch Performance Standards: An Exploratory Study. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 13.

Frank, W. G. 1979. An empirical Analysis of International Accounting Principles. *Journal of Accounting Research*.

Hofsted, G. (a). [Sage] 1980. Culture Consequences.

Hofsted, G. (b). 1983. Dimensions of National Culture in Fifty Countries and Three Regions. In J.B Deregowski, D. Dzuirawiec, and R. C. Annis eds., *Explications in Cross-Cultural Psychology* [Swets and Zeitlinger].

Hofsted, g. (c). 1991. cultures and Organizations: Software of The Mind. New York: McGraw-Hill.

Hofsted, G. (d). 2001. Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organization Across Nations. Sage Publication, Inc.

Hofsted, G. 1987. The Cultural Context of Accounting, Accounting and Culture, Edited by Cusing, Barry E. (Sarasota, FL.; American Accounting Association. pp. 1-11.

Hendriksen, E. S. & breda, M. F. Accounting Theory. 1992. *IRWIN*, Fifth Edition. p.148.

Gray, S. J. 1988. Towards A Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally. *ABACUS*. Vol. 24, No.1.

Joreskog, K. G. & D. Storbom. 1989. LISREL 7 Users Reference Guide.

Mooresville, IN: Scientific Software.

- McArthur, J. B. 1999. The Impact of Cultural Factors on The Libbying of Internation Accounting Standards Committee on E. 32, Comparability of Financial Statements: An Extension of Mac Arthur to Accounting Member Bodies. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 8(2). pp. 315-335.
- Michel, L. Wingate. 1997. An Examination of Cultural Influence on Audit Environments. *Research in Accounting Regulation, Supplement*. pp. 129-148.
- Muller, Gerhard, G. 1967. *Internaional Accounting*, New York: Macmillan.
- Muller, G. G. (a) 1969. *International Accounting*. Macmillan.
- Muller. G. G. (b) 1968. Accounting Principles Generally Accepted In the United States Versus Thoes Generally Accepted elsewhere. *International Journal of Accounting Education and Research*. p. 93-101.
- Nair, R. D. and W. G. Frank. 1980. The Impact of Disclosure and Muasurement Practices on International Accounting Classification. *The Accounting Review*.
- Nobes, C. W. 1984. *International Classiification of Financial Reporting*, Croom Helm.
- Nobes, C. W. 1983. A Judgment International Classification of financial Reporting Practices. *Journal of Bussiness Finace and Accounting*. pp. 1-19.
- Nobes, C. W. 1984. *International Classification of Financial Reporting*. Croom Helm.
- Perera, M. H. B. and M. R. Mathewes. 1987. The Interrelationship of Culture and Accounting With Particular Reference to Social Accounting. Discussion Paoer No. 59. Massey University, Department of Accounting and Finance.
- Schreuder, Hein. 1987. Accounting Research, Practice and Culture; A European Perspective. *Accounting an Culture*, Edited by Cusing, Barry, E. (Sarasota, FL; American Accounting Association). pp. 12-22.
- Tsui, Judy. 2001. The Impact of Relationship Between Budgetary Practicipation, Management Accounting Systems, and Managerial Perfomance: An Analysis of Chines and Western Managers. *The International Journal of Accounting* 36. pp. 125-146.

- Wagdy, Abdallah. 1999. The Effect of Cultural and Religious Values on Accounting Systems and Practices of Developing Countries. [Available at *Panoptic. Csustan. edu/cpa99/messages/121.html-5k*].
- Jeffrey, J. Archambault & Marie, E. Archambault. 1999. A Cross-National test of Determinants of Inflation Accounting Practices. *The International Journal of Accounting*. Vol. 34, No. 2, pp. 189-207.
- Mitchell, Williams, S. 1999. Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosure Practices in the Asia Pacific Region: An International Empirical test of Political Economy Theory. *The International Journal of Accounting* 34. No. 2, pp. 209-238.
- Naciri, Ahmed. & Cristian Hoarau. 2001. A Comparative Analysis of American and French Financial Reporting Philosophies: The Case for International Standards. *Advances in International Accounting*. Vol. 14, pp. 229-247.
- Liming, guan, Hamid Pourjalali. Partha Sengupta. Jenny, Teruya. 2002. Effect of Cultural Environmental and Accounting Regulation on Erninga Manipulation: A Five Asian-Pacific Country Analysis. Unpublished Paper.
- Verma, S. 2000. The Influence of Culture and Politics on The Promulgation of The Companies Act. 1956 in Indian.
- Oriol, Amat, John, Black, P. Wraith, and E. Oliveras. 1996. Dimension of National Culture and The Accounting Environment: The Spanish Case. Unpublished Working Paper.
- Suderwan, M. and Timothy, J. Fogarty. 1996. Culture and Accounting in Indonesia: An Empirical Examination. *The International Journal of Accounting*. Vol. 31, No. 4. pp. 463-481.
- Pourjalali, H. & Meek, G. 1995. Accounting and Culture: The Case of Iran. *Research in Accounting in Emerging Economies*. Vol. 3, pp. 3-17.
- Pourjalai, H. & Meek, G. 1996. The Impact of Changes in cultural Values on Accountiung Value Systems: A Case Study. *Iraninan Accounting Reivew*. Vol. 4. No. 14 & 15, pp. 109-137.
- Gray, S. J. 1988. Towards A Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting of Accounting Systems Internationally. *Abacus* . 24, pp. 1-15.
- Perera, M. H. B. 1989. Towards a Framework to Analyze the Impact of

Culture on Accounting. *The International Journal of Accounting Research and Education* 24. pp. 42-56.

McLuaghlin, S. D. English Language Proficiency, Occupational Characteristics and The Employment Outcomes of Mexican-American Men. Seattle: Batell Human Affairs Research Center.

McKinnon, J. L. 1986. The Historical Development of the Operational form of Corporate Reporting Regulation in Japan. New York, Garland.

