

## زمینه فرهنگی رفتار حرفه‌ای حسابداران

دکتر علی ثقفی

سرپرست دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

دکتر جواد رضازاده

عضو هیأت علمی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

### ۱- مقدمه

یکی از دستاوردهای مهم تحقیقات درباره حسابداری در کشورهای مختلف، افزایش آگاهی نسبت به نقش عوامل محیطی در شکل‌گیری سیستمها و رویه‌های حسابداری است. این دستاوردها موجب شده‌اند تا تلاشهای جدی‌تری برای تشخیص عوامل محیطی مربوط و نحوه تأثیر آنها بر حسابداری به عمل آید. در این تحقیقات، "فرهنگ"<sup>۱</sup> به عنوان یکی از عوامل محیطی مهم و مؤثر بر سیستم‌های حسابداری کشورها محسوب می‌شود. تلقی مزبور بر این استدلال کلی استوار است که حسابداری

به عنوان فعالیتی اجتماعی-فنی<sup>۱</sup>، با منابع انسانی و مادی و نیز تعامل بین آنها سروکار دارد. هرچند جنبه فنی حسابداری در مقایسه با جنبه انسانی آن ارتباط کمتری با فرهنگ دارد، اما به علت تعامل موجود در میان دو جنبه مذکور، حسابداری نمی‌تواند فارغ از فرهنگ باشد. (پریرا، ۱۹۸۹).

تلاشهای روزافزون جهت هماهنگ سازی حسابداری در سطح بین‌المللی از یک سو و پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان استانداردهای حسابداری ملی توسط سازمان حسابرسی از سوی دیگر، منشأ اصلی و انگیزه انجام این تحقیق است. هدف اساسی این تلاشها، حل مسایل تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران از طریق وضع استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. به نظر موافقان، هماهنگ سازی حسابداری، اجباری کردن رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تنها راه منطقی برای افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی و فراهم ساختن موجبات افزایش حمایت از سرمایه‌گذاران خارجی و گسترش بازارهای مالی بین‌المللی است. اما مخالفان هماهنگ سازی حسابداری استدلال می‌کنند که با وجود تفاوت‌های فرهنگی، حقوقی، سیاسی و اقتصادی در میان کشورها، این امر امکان‌پذیر نیست. (زرزسکی، ۱۹۹۶).

چنانچه شواهدی حاکی از ارتباط میان رویه‌های حسابداری و ارزشهای اجتماعی به دست آید، مفید و مؤثر بودن پذیرش بدون تعدیل و تغییر استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مورد تردید قرار می‌گیرد. زیرا استانداردهای مزبور در شرایط اقتصادی و اجتماعی کشورهای پیشرفته صنعتی از جمله ایالات متحده آمریکا و انگلستان شکل گرفته است. این تحقیق، ارتباط رویه‌های حسابداری را با ارزشهای اجتماعی مورد آزمون قرار می‌دهد. به طور کلی نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل رگرسیون در خصوص ارتباط محافظه‌کاری و پنهان‌کاری رویه‌های حسابداری با ارزشهای اجتماعی، از مبانی نظری موجود حمایت می‌کند.

## ۲- بررسی پیشینه موضوع و طرح فرضیه

### ۲-۱- مبانی نظری

شناخت ساز و کار تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های ارزشی (نگرش و طرز تفکر) حسابداران، یکی از مسائل اساسی در راستای افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی است. زیرا به عقیده گری (۱۹۸۸) اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات حسابداری با نگرش و طرز تفکر حسابداران از جمله محافظه‌کاری و پنهان‌کاری ارتباط دارد.

به طور کلی، محافظه‌کاری<sup>۱</sup> بدین معنا است که حسابداران باید از یک سو کمترین ارزش ممکن را برای داراییها و درآمدها و از سوی دیگر بیشترین ارزش ممکن را برای بدهیها و هزینهها، گزارش کنند. همچنین طبق این مفهوم باید هزینهها را در زودترین زمان ممکن و درآمدها را دیرترین زمان ممکن، شناسایی کرد. در نتیجه به احتمال زیاد، خالص داراییها زیر قیمت مبادله جاری ارزیابی می‌شود و محاسبه سود نیز منجر به انتخاب کمترین مبلغ ممکن از میان مبالغ موجود می‌گردد. به این ترتیب در گزارشگری مالی، بدینی بهتر از خوش‌بینی تلقی شده است (هندریکسن و ون‌بردا ۱۹۹۲، ۱۴۸).

محافظه‌کاری، در بهترین حالت، برخورد ضعیفی با ارزیابی داراییها و سود، دارد و در بدترین حالت، منجر به تحریف کامل اطلاعات حسابداری می‌شود. بنابراین، گزارش محافظه‌کارانه اطلاعات حتی توسط آگاه‌ترین استفاده‌کنندگان نیز نمی‌تواند به نحو درست تعبیر و تفسیر شود. محافظه‌کاری، همچنین با هدف افشای کامل اطلاعات مربوط و یکنواخت، در حدی که مربوط بودن اطلاعات را محدود نسازد، تناقض دارد. محافظه‌کاری موجب از بین رفتن یا تقلیل قابلیت مقایسه صورتهای مالی نیز می‌شود زیرا نمی‌توان برای اعمال آن استانداردهای یکسانی را مشخص کرد.

قابلیت مقایسه صورتهای مالی علاوه بر همسانی اندازه‌گیریها، با میزان اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی نیز در ارتباط است. به نظر ردبو و گری (۱۹۹۷) کیفیت و

میزان افشای اطلاعات حسابداری، تحت تأثیر مفهوم «پنهان‌کاری» است. پنهان‌کاری<sup>۱</sup> عبارت است از محدود ساختن افشای اطلاعات حسابداری فقط برای آنهایی که ارتباط نزدیکی با واحد تجاری دارند.

گرچه به نظر می‌رسد مفهوم پنهان‌کاری رابطه تنگاتنگی با مفهوم محافظه‌کاری دارد و محافظه‌کاری نیز به طور کلی بر اعمال احتیاط در اندازه‌گیری و افشای اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارد؛ اما ردبو و گری (۱۹۹۷، ۷۲)، جهت تفکیک روشن مفاهیم مربوط به نگرش و طرز تفکر حسابداران، پنهان‌کاری را با افشای اطلاعات و محافظه‌کاری را با اندازه‌گیری ربط داده‌اند.

طبق تقسیم‌بندی گری (۱۹۸۸)، محافظه‌کاری و پنهان‌کاری، جزو ارزشهای خرده‌فرهنگ حسابداری هستند. به نظر می‌رسد ارزشهای خرده فرهنگ‌ها، ریشه در ارزشهای اجتماعی دارند. بنابراین توجه به مؤلفه فرهنگ و تعیین ارزشهای اجتماعی، مقدم بر هر گونه تلاش درباره شناخت سازوکار تأثیر ارزشهای اجتماعی بر حسابداری است.

## ۲-۲- فرهنگ و ارزشهای اجتماعی

هافشند (۱۹۸۸) به عنوان یکی از محققان پیشتاز، نقش فرهنگ را در مدیریت و رویه‌های مرتبط با کار، شناسایی کرده است. او با استفاده از طرح تحقیق پیمایشی و تحلیل‌های آماری در مورد کارکنان شرکت آی.بی.ام در سطح چهل کشور، چهار ارزش اجتماعی را شناسایی نموده است. ارزشهای اجتماعی مزبور به عنوان جنبه‌هایی از فرهنگ، به گونه‌ای تعریف شده‌اند که برای مقایسه فرهنگ ملل مختلف، قابل اندازه‌گیری است. ارزشهای اجتماعی یا به قول هافشند «ارزشهای مرتبط با کار»<sup>۲</sup> به شرح زیر هستند:

۱- فاصله قدرت<sup>۳</sup>: عبارت است از میزان مورد انتظار و مورد قبول توزیع نابرابر قدرت از

نظر اعضای کم قدرت سازمانهاست. به بیان دیگر، فاصله قدرت عبارت از میزان تحمل نابرابری در قدرت می باشد. در جوامع و یا سازمان های دارای فاصله قدرت بیشتر، کارکنان در یک طبقه بندی سلسله مراتبی قرار می گیرند و بالعکس در جوامع و یا سازمان های دارای فاصله قدرت کمتر، کارکنان در جهت برابری قدرت و تعدیل آن تلاش می کنند.

۲- اجتناب از عدم اطمینان<sup>۱</sup>: به میزانی از احساس تهدید و خطر گفته می شود که اعضای جامعه و یا سازمان در قبال اوضاع نامطمئن و ناشناخته دارند. به طور معمول، این احساس از طریق فشار عصبی و اعلام نیاز به قابل پیش بینی بودن رویدادهای آتی و به عبارت بهتر از طریق احساس نیاز به قوانین و مقررات کتبی و غیرکتبی، اظهار می شود. به طور کلی، اجتناب از عدم اطمینان به میزان تحمل ابهام اشاره دارد و گریز از بی اطمینانی منجر به کاهش ابهام می گردد.

۳- فردگرایی در مقابل جمع گرایی<sup>۲</sup>: فردگرایی عبارت از وابستگی اندک بین افراد، در یک گروه یا سازمان است. در فردگرایی انتظار بر این است که هر کسی به فکر منافع خود و حداکثر به فکر منافع افراد نزدیک خانواده خود باشد. اما برعکس، جمع گرایی عبارت است از وابستگی شدید بین افراد یک گروه یا سازمان، به گونه ای که فرد در مقابل وفاداری بی چون و چرا، همیشه مورد حمایت گروه یا سازمان خود قرار می گیرد.

۴- مردگرایی در مقابل زن گرایی<sup>۳</sup> (تخصیص امور اجتماعی بر حسب جنسیت): مردگرا به جوامع و سازمانهایی اطلاق می شود که در آنها نقش اجتماعی افراد بر حسب جنسیت به روشنی تفکیک شده است و نقش های جسورانه و خشن و تأکید بر موفقیت های مادی، برای مردان و نقش های عاطفی و همراه با تأکید بر کیفیت زندگی برای زنان در نظر گرفته می شود. از سوی دیگر، زن گرا به جوامع و سازمان هایی قابل اطلاق است که در آنها نقش اجتماعی افراد از نظر جنسیت، همپوشی دارد و هم مردان و هم زنان فروتن و

1- Uncertainty Avoidance

2- Individualism Versus collectivism

3- Masculinity Versus Feminity

باعاطفه بوده و بر کیفیت زندگی علاقه نشان می‌دهند. به طور خلاصه، این شاخص بیانگر تفاوت رفتار جسورانه و خشن با رفتار فروتنانه و عاطفی است و هر کدام از این دو نوع رفتار هم در مردان و هم در زنان، می‌تواند بروز و ظهور داشته باشد.

یافته‌های هافستد از یکسو با استقبال زیاد مواجه شده و از سوی دیگر مورد انتقاد قرار گرفته است (پانت و ویت این ۱۹۹۰، ۷۰). اما باید توجه داشت که شاخص‌های فوق به طور کلی با نتایج تحقیقات قبلی مربوط به فرهنگ در رشته‌های علمی دیگر هماهنگی دارد. به طور مثال اینکلز و لوینسون (۱۹۶۹)، به ترتیب جامعه‌شناس و روانشناسی که مسایل رابطه با اقتدار، پندار از خود (به ویژه در ارتباط میان افراد و جامعه و برداشتی که افراد از مردگرایی و زن‌گرایی دارند) و روشهای برخورد با اختلاف، شامل کنترل پرخاشگری و ابراز احساسات را شناسایی کرده‌اند که به عنوان مسایل رایج در سطح دنیا، پیامدهای اجتماعی دارند.

به رغم انتقادهای موجود، تعریفی که هافستد از فرهنگ ارائه کرده و شاخص‌های مربوط به آن، با نتایج مطالعه محققان بعد از او نیز هماهنگی دارد. این هماهنگی از یافته‌های هافستد حمایت می‌کند و در کل، چارچوب نظری او را تبدیل به ابزار مناسبی برای فهم فرهنگ و روش ارزشمندی برای تجزیه و تحلیل تأثیر فرهنگ بر رویه‌های مدیریت می‌سازد (شرادا و گری ۱۹۹۷، ۹).

هافستد در تحقیقات خود نشان داده است که ارزشهای اجتماعی یاد شده بالا، ابزار مناسبی برای مقایسه فرهنگ ملل مختلف است اما این موضوع تاکنون مورد بررسی قرار نگرفته است که آیا ارزشهای اجتماعی مزبور ابزار مناسبی برای مطالعه تأثیر فرهنگ بر رفتار حرفه‌ای حسابداران در محیط فرهنگی کشور هست یا خیر؟

## ۲-۳- کند و کاوها

در حسابداری، شناخت اهمیت فرهنگ و ریشه‌های تاریخی آن به تازگی شروع شده است. ژاگی (۱۹۷۵) آغازگر بحث نظری درباره تأثیر فرهنگ بر حسابداری است. به

عقیده‌وی، تصمیم‌گیری مدیران در خصوص افشای اطلاعات حسابداری به ویژه از نظر کیفیت و دقت، تحت تأثیر ارزشهای فرهنگی می‌باشد. از آنجا که فرهنگ حاکم بر سازمانها در کشورهای مختلف، متفاوت است، در صورت فقدان الزام قانونی، افشای اطلاعات قابل اتکا در جوامع و سازمان‌های مختلف، متفاوت خواهد بود. اما پژوهش درباره تأثیر فرهنگ بر حسابداری، مشکلات منحصر به فردی دارد که از تعدد عناصر فرهنگ نشأت می‌گیرد. به همین دلیل، چنین تجزیه و تحلیلی مستلزم انتخاب عناصر یا ابعادی از فرهنگ است که با جنبه خاصی از رفتار فرهنگی مورد مطالعه، ارتباط تنگاتنگ دارد.

آرپان و ردیو (۱۹۸۵) جزو اولین اندیشمندانی هستند که درباره مشخص کردن مجموعه معینی از ارزشهای اجتماعی که احتمال می‌رود رابطه مستقیمی با رویه‌های حسابداری داشته باشند، مطالعه مفیدی را آغاز کردند. آنان ارزشهای اجتماعی محافظه‌کاری، پنهان‌کاری، نگرش نسبت به تجارت<sup>۱</sup> و نگرش نسبت به حرفه حسابداری<sup>۲</sup> را مشخص کردند. اما تحلیل نظامداری (سیستماتیکی) را برای تعیین ارتباط میان عوامل مذکور و رویه‌های حسابداری ارائه نمودند.

به دنبال این تلاشها بود که هاریسون و مک‌کینن (۱۹۸۶) چارچوبی روش‌شناختی<sup>۳</sup> شامل فرهنگ برای تجزیه و تحلیل تغییر در مقررات گزارشگری مالی شرکتها در سطح ملی ارائه کردند. کاربرد این چارچوب جهت ارزیابی تأثیر فرهنگ بر شکل‌گیری و کارکرد حسابداری با مراجعه به سیستم‌های حسابداری در ژاپن، نشان داده شده است. در این چارچوب، فرهنگ به عنوان یک مؤلفه بنیادی برای فهم چگونگی تغییر سیستم‌های اجتماعی در نظر گرفته شده است. بنابر استدلال هاریسون و مک‌کینن (۱۹۸۶، ۲۳۹). شکل‌گیری و تکامل حسابداری همانند هر فرآیند اجتماعی دیگر، تحت

1- Attitudes Towards Business.

2- Attitudes Toward the Accounting Profession.

3- Methodological Framework.



تأثیر فرهنگ ملی و سایر نهادهای محیطی است. زیرا فرهنگ بر هنجارها و ارزشها در سیستم‌های اجتماعی (از جمله حسابداری) و رفتار گروه‌ها در تعامل خودشان در درون و بین سیستم‌های اجتماعی نفوذ و تأثیر دارد.

با وجود این تلاشها، طراحی الگویی منسجم برای مطالعه سازوکار تأثیر فرهنگ بر حسابداری دست نیافتنی می‌نمود تا اینکه سیدنی‌گری (۱۹۸۸) با بسط «الگوی فرهنگ و ارزشهای اجتماعی» هافشند (۱۹۸۰) الگویی را در رابطه با فرهنگ، ارزشهای اجتماعی و خرده فرهنگ حسابداری، طراحی و عرضه کرد. در الگوی هافشند، ارزشهای اجتماعی بر اساس عوامل محیطی (جغرافیایی، اقتصادی، جمعیتی و غیره) شکل می‌گرفت و در اثر نفوذ عوامل خارجی (نیروهای طبیعت، تجارت، جنگ و غیره) تعدیل می‌شد. از سوی دیگر، ارزشهای اجتماعی دارای پیامدهای نهادی مانند نظام حقوقی، نظام سیاسی، بازار سرمایه و از این قبیل بودند. گری با گسترش این الگو بیان کرد که سیستم‌های ارزشی یا نگرش و طرز تفکر حسابداران با ارزشهای اجتماعی رابطه داشته و در واقع از آنها ریشه می‌گیرند و همین ارزشهای حسابداری همراه با ساختار نهادها بر کارکرد سیستم‌های حسابداری تأثیر می‌گذارند.

گری (۱۹۸۸، ۸) با مطالعه مقالات و شیوه‌های عمل حسابداری، برای خرده‌فرهنگ حسابداری، چهار ارزش تعریف کرد. به نظر وی، این ارزشها بر کارکرد سیستم‌های حسابداری از جمله اندازه‌گیری و افشای اطلاعات، تأثیر مستقیم دارند. ارزشهای حسابداری گری به شرح زیر هستند:

۱- حرفه‌گرایی در مقابل کنترل دولتی<sup>۱</sup>: حاکی از اولویت قایل شدن به اعمال قضاوت حرفه‌ای فرد و خودنظمی حرفه در مقابل الزام به رعایت قوانین و مقررات حرفه‌ای تجویز شده از سوی دولت می‌باشد. به عبارت دیگر، کنترل دولتی حاکی از دخالت مستقیم دولت در امور حرفه‌ای حسابداری و حرفه‌گرایی به معنای تفویض این امور به مراجع و اشخاص حرفه‌ای است.



۲- یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری<sup>۱</sup>: حاکی از اولویت قایل شدن به اجرای روشهای حسابداری یکسان در میان شرکتهای جهت تهیه و تنظیم گزارشهای مالی در مقابل اجرای روشهای حسابداری متناسب با شرایط خاص هر شرکت است.

۳- محافظه کاری در مقابل خوش بینی<sup>۲</sup>: حاکی از اولویت قایل شدن به اجرای روشهای احتیاط آمیز برای اندازه گیری های حسابداری - جهت مقابله با عدم اطمینان موجود در رویدادهای آتی - در مقابل اجرای روشهای خوش بینانه و مخاطره آمیز است.

۴- پنهان کاری در مقابل آشکار سازی<sup>۳</sup>: حاکی از اولویت قایل شدن به محرمانه تلقی نمودن اطلاعات تجاری و حسابداری و محدود ساختن دسترسی به آن اطلاعات برای مدیران و صاحبان سرمایه در مقابل پذیرش روش آشکار سازی و علاقه نسبت به افشای اطلاعات و قبول مسئولیت پاسخگویی به عموم مردم (در قالب صورتهای مالی و یادداشت های همراه) است.

گری (۱۹۸۸، ۱۱) حتی روابط فرضی زیر را میان رویه های گزارشگری مالی و فرهنگ تعیین می کند:

۱- هرچه رتبه کشورها در اجتناب از عدم اطمینان، بالا و در فردگرایی و مردگرایی، پایین باشد، به احتمال زیاد، رتبه آنها در محافظه کاری بالا خواهد بود.

۲- هرچه رتبه کشورها در اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت، بالا و در فردگرایی و مردگرایی، پایین باشد، به احتمال زیاد، رتبه آنها در پنهان کاری بالا خواهد بود.

#### ۲-۴- بیان فرضیه

در این پژوهش، سعی بر این است که زمینه فرهنگی رفتار حسابداران مورد بررسی قرار گیرد تا پاسخ سئوالات زیر آشکار می شود:

۱- آیا محافظه کاری در اندازه گیری های حسابداری، رابطه ای با فاصله قدرت، اجتناب از

1- Uniformity Versus Flexibility.

2- Conservatism Versus Optimism.

3- Secrecy Versus Transparency.

عدم اطمینان، فردگرایی و مردگرایی دارد؟

۲- آیا پنهان‌کاری در افشای اطلاعات حسابداری، رابطه‌ای با فاصله قدرت، اجتناب از

عدم اطمینان، فردگرایی و مردگرایی دارد؟

در این پژوهش، به منظور یافتن پاسخ سئوالات فوق و با توجه به سوابق نظری موجود، فرضیه‌های زیر آزمون می‌شود.

فرضیه ۱: اگر رتبه حسابداران در اجتناب از عدم اطمینان، بالا و در فردگرایی و مردگرایی، پایین باشد، آنگاه رتبه آنها در محافظه‌کاری بالا خواهد بود.

فرضیه ۲: اگر رتبه حسابداران در اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت، پایین و در فردگرایی و مردگرایی، بالا باشد آنگاه میزان پنهان‌کاری آنها در افشای اطلاعات حسابداری، کمتر خواهد بود.

از آنجا که یکی از روشهای مهم سنجش میزان پنهان‌کاری حسابداران، تعیین سطوح افشای اطلاعات در صورتهای مالی و یادداشتهای همراه آنها است، فرضیه فوق به صورت نهایی زیر قابل بیان است:

فرضیه ۲: اگر رتبه حسابداران در اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت، پایین و در فردگرایی و مردگرایی، بالا باشد، آنگاه سطوح افشای اطلاعات توسط آنها بیشتر خواهد بود.

### ۳- روش شناسی

#### ۳-۱- جامعه آماری و نمونه

جامعه آماری تحقیق، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا نیمه سال ۱۳۷۹ است. طبق آمار ارائه شده از سوی روابط عمومی بورس اوراق بهادار تهران، در این تاریخ ۲۹۸ شرکت نزد سازمان مزبور به ثبت رسیده بود. چون هدف اصلی تحقیق بررسی زمینه فرهنگی رفتار حسابداران در واحدهای تولیدی - تجاری بود، ۱۸ شرکت سرمایه‌گذاری از جامعه آماری کنار گذاشته شد. بنابراین، در نهایت ۲۸۰ شرکت تولیدی - تجاری عضو بورس اوراق بهادار تهران، جامعه آماری این تحقیق را تشکیل می‌داد.

اغلب اجرای پژوهش بر کل اعضای جامعه مقدور نیست، به همین دلیل باید پژوهش را بر نمونه انتخابی از جامعه آماری محدود ساخت و حجم نمونه را باید به اندازه‌ای انتخاب کرد که نتایج حاصل از مطالعه نمونه، مشابه نتایج مطالعه جامعه‌ای باشد که نمونه از آن انتخاب شده است. با توجه به این که تجزیه و تحلیل‌های آماری تحقیق حاضر براساس روش همبستگی است حجم نمونه با مراجعه به راهنمایی‌های آماری مربوط به این روش تعیین گردید. بعد از تعیین اندازه نمونه، مسأله‌ی اساسی دیگر، تعیین شیوه انتخاب نمونه از میان اعضای جامعه مورد مطالعه بود. از آنجا که اساس نمونه‌گیری تصادفی را روشهای آماری استنباطی تشکیل می‌دهد، لذا استفاده از این روش بر سایر روشهای نمونه‌گیری ارجحیت دارد.

در این پژوهش از میان روشهای مختلف نمونه‌گیری تصادفی از روش «نمونه‌گیری تصادفی ساده» استفاده شده است. با استفاده از این روش ۹۰ شرکت از میان اعضای جامعه آماری انتخاب شد. در نهایت در طی دو مرحله ارسال پرسشنامه برای حسابداران و مدیران مالی شرکتهای مزبور، از ۶۴ شرکت پرسشنامه‌های تکمیل شده گردآوری گردید.

### ۳-۲- جمع‌آوری اطلاعات و اندازه‌گیری متغیرها

ماهیت متغیرهای مستقل و وابسته ایجاب می‌کرد که اطلاعات لازم درباره ارزشهای اجتماعی، از طریق پرسشنامه و در مورد اندازه‌گیری و افشای اطلاعات حسابداری با استفاده از روش آماری، جمع‌آوری گردد. با در نظر گرفتن شرایط فنی و تخصصی، برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ارزشهای فرهنگی از پرسشنامه‌ای استفاده گردید که هافشند (۱۹۸۰) آن را در دوره‌ای نزدیک به بیست سال طراحی و بر اساس تجربیات حاصل از تحقیقات مربوط، تعدیل کرده بود.

اطلاعات مربوط به محافظه‌کاری و پنهان‌کاری، از منابع آماری از قبیل گزارشهای مالی، گزارشهای حسابرسان مستقل و نشریه‌های بورس اوراق بهادار تهران تأمین

شده‌اند. اطلاعاتی که بدین طریق در رابطه با شرکتهای نمونه گردآوری شده‌اند، مبنای اندازه‌گیری متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق را فراهم کردند.

### ۳-۲-۱- شاخص فاصله قدرت

از اولین تحقیقات به عمل آمده، روشن شده است که سؤال‌های مربوط به روابط سلسله مراتبی، بطور سیستماتیک در کشورهای مختلف، پاسخ‌های متفاوتی دریافت می‌کند. یکی از اولین تحقیقات منتشر شده (سدلر و هافستد ۱۹۷۲) تفاوت میان «سبک مدیریت مورد علاقه»<sup>۱</sup> و «برداشت از سبک مدیریت فعلی»<sup>۲</sup> را از نظر کارکنان کشف کرد (سؤالهای B<sub>۱</sub> و B<sub>۲</sub> پرسشنامه). بعداً بر اساس دلایل نظری مربوط به تئوری کاهش فاصله قدرت مولدر (۱۹۷۶)، سؤال «چند بار پیش آمده است که همکاران شما مخالفت خود را با تصمیم مدیرشان به او اظهار نکنند؟» (سؤال C<sub>۲</sub>) به عنوان سؤال اصلی برای اندازه‌گیری فاصله قدرت برگزیده شد. بنابراین، به طور کلی سؤالهای B<sub>۱</sub>، B<sub>۲</sub> و C<sub>۲</sub> به شرح زیر جهت تشکیل شاخص فاصله قدرت، در نظر گرفته شدند.

سؤال B<sub>۱</sub>: این سؤال به ارجحیت و علاقه زیردستان نسبت به سبک تصمیم‌گیری مافوق آنها، مربوط می‌شود: «علاقه دارید مدیر مافوق شما کدام یک از این چهار سبک تصمیم‌گیری را داشته باشد؟» (در پرسشنامه چهار سبک تصمیم‌گیری ارائه شده بود که به ترتیب از تصمیم‌گیری خود محور شروع و به تصمیم‌گیری براساس رأی اکثریت، ختم می‌شد).

سؤال B<sub>۲</sub>: این سؤال به برداشت زیردستان از سبک واقعی تصمیم‌گیری مدیر مافوق خود، مربوط می‌شود: «سبک تصمیم‌گیری مدیر مافوق شما به کدام یک از این چهار سبک، شباهت بیشتری دارد؟» (مانند سؤال شماره ۱ در پرسشنامه، چهار سبک تصمیم‌گیری ارائه شده بود).

سؤال C<sub>۲</sub>: «چندبار پیش آمده است که همکاران شما مخالفت خود با تصمیم مدیرشان را

به او اظهار نکنند؟» (با دامنه امتیاز ۱ تا ۵ که به ترتیب بیانگر «بسیار زیاد» و «خیلی کم» است).

در این سئوالات، نکات جالبی ملحوظ شده است: سئوالهای C<sub>۷</sub> (ترس کارکنان) و B<sub>۷</sub> (مدیران خودمحور یا تابع رأی اکثریت)، بیانگر این است که پاسخ دهندگان محیط کار روزانه خود را چگونه می بیند [آنچه هست]. اما سئوال B<sub>۱</sub>، نشان دهنده ارجحیت و علاقه پاسخ دهندگان است و این موضوع را مورد پرسش قرار می دهد که آنان دوست دارند محیط کارشان چگونه باشد [آنچه باید باشد].

طبق یافته های هافستد (۱۹۹۷) در سازمانهایی که کارکنان از بیان عدم موافقت خود با مدیر، ترس داشته باشند و مدیران نیز خود محور نیستند، کارکنان سبک تصمیم گیری مشورتی را ترجیح می دهند. اما برعکس، در سازمانهایی که به نظر می رسد کارکنان از بیان عدم موافقت خود با مدیر ترس دارند و مدیران نیز خود محور هستند، کارکنان به سبک تصمیم گیری مشورتی تمایلی ندارند. [چون از مشورت با مدیران نیز هراس دارند]. در عوض، کارکنان این سازمانها، اغلب سبک تصمیم گیری خود محزر را برای مدیران ترجیح می دهند و عده ای نیز به کلی تغییر جهت داده و به مدیرانی علاقه نشان می دهند که تصمیمات خود را بر اساس رأی اکثریت، اتخاذ می کنند.

شاخص فاصله قدرت<sup>۱</sup> برای هر کدام از شرکت های نمونه، براساس پاسخ های داده شده به سئوالهای فوق توسط حسابداران و مدیران مالی شرکتها، به شرح زیر محاسبه شده است:

$$\begin{aligned} \text{میانگین نمره سئوال C}_7 \text{ (} 20 - 145 \text{)} &= \text{شاخص فاصله قدرت} \\ &+ \text{(درصد مجموع گزینه ۱ و ۲ سئوال B}_7 \text{)} \\ &- \text{(درصد گزینه ۳ سئوال B}_1 \text{)} \end{aligned}$$

میانگین نمره سؤال C<sub>۲</sub> در ۲۰ ضرب شده است تا از نظر دامنه تغییر با درصد پاسخهای داده شده به سؤالهای B<sub>۱</sub> و B<sub>۲</sub> هماهنگ گردد. مقدار ثابت ۱۴۵ اضافه شده است تا همه مقادیر شاخص فاصله قدرت مثبت شود و مجموع حاصل از فرآیند بر ۲ تقسیم شده است تا دامنه آن از صفر (برای شرکتهای دارای فاصله قدرت کمتر) تا ۱۰۰ (برای شرکتهای دارای فاصله قدرت بیشتر) باشد.

### ۳-۲-۲- شاخص اجتناب از عدم اطمینان

شاخص اجتناب از عدم اطمینان نیز همانند شاخص فاصله قدرت، بر اساس مبانی نظری موجود طرح و ارائه شده است. یکی از تحقیقات آغازین نشان می‌دهد که پدیده اضطراب در میان مشاغل مختلف فرق می‌کند و می‌توان آن را با این سؤال سنجید: «چقدر نگران مسایل شغلی (از قبیل آینده شغلی، اجرای مطلوب کار و...) هستید؟» (هافستد ۱۹۷۸). همبستگی اکولوژیکی نمرات سؤالهای مربوط به اضطراب با شاخص فاصله قدرت به اندازه‌ای ضعیف بود که نشان می‌داد نمرات سؤالهای مربوط به اضطراب می‌تواند حاکی از وجود شاخص دیگری باشد. تحقیق برای یافتن شاخص جدید با استدلال‌های نظری حاصل از تحقیقات گروه آستون (پوگ ۱۹۷۶)، و پوگ و هیکنسن، (۱۹۷۶) در انگلستان در رابطه با ابعاد ساختار سازمانی، هدایت شد. گروه آستون، دو بعد اساسی برای ساختار سازمانی پیدا کرد که عبارتند از: تمرکز قدرت و ساختار فعالیت‌ها. به لحاظ نظری، بعد اول یعنی تمرکز قدرت به فاصله قدرت مربوط است. اما می‌توان با استدلال‌های منطقی نشان داد که بعد دوم یعنی ساختار فعالیت‌ها به اضطراب مربوط می‌شود.

هافستد در پرسشنامه‌های قبلی خود در رابطه با ساختار فعالیت‌ها، سه سؤال گنجانده بود که از میان آنها فقط نمرات یک سؤال، تفاوت پایداری را در بین کشورهای مختلف نشان می‌داد که عبارت بود از اینکه چقدر با این عبارت موافق هستید: «به عنوان یک کارمند هرگز نباید از مقررات شرکت تخطی کرد، حتی موقعی که فکر می‌کنید مقررات

مزبور تنها در جهت تأمین منافع شرکت است؟». وی هنگام بررسی همبستگی نمرات وی سؤال مربوط به «اضطراب» و «عدم تخطی از مقررات شرکت» با نمرات سایر سؤال‌های پرسشنامه، سؤال دیگری را یافت که در میان کشورها و در طول زمان تفاوت پایداری را نشان می‌داد و آن سؤال عبارت بود از: «تصور می‌کنید همکاری شما با این شرکت تا چه زمانی ادامه خواهد داشت؟» ترکیب سؤال‌های مربوط به اضطراب، عدم تخطی از مقررات شرکت و نیاز به تداوم همکاری با شرکت، که به لحاظ نظری با «ساختار فعالیت» گروه آستون هم هماهنگی دارد، می‌تواند سطوح اجتناب از عدم اطمینان را نشان دهد. شاخص اجتناب از عدم اطمینان<sup>۱</sup>، براساس پاسخ حسابداران هر شرکت به سؤالهای فوق، با استفاده از فرآیند زیر محاسبه شده است:

$$\begin{aligned} & \text{(میانگین نمره سؤال C}_1\text{) } 25 - 255 = \text{شاخص اجتناب از عدم اطمینان} \\ & \text{(میانگین نمره سؤال C}_3\text{) } 33 - \\ & 1/8 \text{ (درصد گزینۀ ۱ و ۲ سؤال C}_4\text{) } - \end{aligned}$$

میانگین نمرات سؤال‌های C<sub>۱</sub> و C<sub>۳</sub> به ترتیب در ۲۵ و ۳۳ ضرب شده است تا از نظر تغییر با درصد پاسخ‌های داده شده به سؤال C<sub>۴</sub> هماهنگ و در نتیجه سهم آنها در شاخص اجتناب از عدم اطمینان تعیین گردد. مقدار ثابت ۲۵۵ اضافه شده است تا همه مقادیر مثبت گردد و در نهایت مجموع حاصل از این فرآیند بر ۱/۸ تقسیم شده است تا دامنه آن از صفر (برای شرکتهای دارای اجتناب از عدم اطمینان ضعیف) تا ۱۰۰ (برای شرکتهای دارای اجتناب از عدم اطمینان قوی) باشد.

در تحقیقات گذشته، مرحله‌ای از تحلیل‌ها را که طی آن شاخص‌های فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان طرح شده‌اند، مرحله انتخابی<sup>۲</sup> نامیده‌اند. چون قبل از این که تحلیل‌های آماری بکار گرفته شوند، ارتباط بالقوه سؤال‌های مذکور (به استثنای سؤال



C۴) با شاخص‌های مورد بحث، بر مبنای استدلال‌های نظری مشخص شده است. به عبارت دیگر، مبنای تئوری مقدم بر استفاده از تحلیل‌های آماری بوده است. در حالی که برای اندازه‌گیری شاخص‌های فردگرایی و مردگرایی از روش دیگری استفاده شده است که در آن تحلیل‌های آماری مقدم بر استدلال‌های نظری است.

### ۳-۲-۳- شاخص فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی

برای اندازه‌گیری شاخص‌های فردگرایی و مردگرایی از نمرات ۱۴ سؤال مربوط به «اهداف شغلی»، استفاده شده است. روایی این سؤال‌ها، طی تحقیق مستقلی به اثبات رسیده است (هافستد ۱۹۷۶b). سؤال‌های مزبور در پرسشنامه با این عبارت سؤالی شروع می‌شوند: به نظر شما، میزان اهمیت موارد زیر در یک شغل ایده‌آل چقدر است؟ جدول شماره ۱، سؤال‌های اهداف شغلی را نشان می‌دهد.

جدول ۱: چهارده هدف شغلی مورد استفاده در پرسشنامه برای سنجش

#### شاخصهای فردگرایی و مردگرایی

- |  |
|--|
| ۸۱ - احساس رضایت شخصی از اجرای کار   |
| ۸۲ - تأمین محل زندگی مطلوب برای خانواده  |
| ۸۳ - امکان دستیابی به درآمد بیشتر  |
| ۸۴ - وجود ارتباط کاری خوب میان همکاران   |
| ۸۵ - ایجاد فرصت آموزشی برای بهبود مهارت‌ها یا آموختن مهارت‌های جدید              |
| ۸۶ - برخورداری از مزایای شغلی  |
| ۸۷ - انتظار تقدیر از سوی مسئولان، در زمان اجرای مطلوب کار                        |
| ۸۸ - وجود شرایط فیزیکی مناسب در محیط کار (تهویه مطبوع، نور و فضای کاری مناسب...) |
| ۸۹ - آزادی عمل قابل توجه برای اعمال دیدگاه‌های مورد نظر خود                      |
| ۸۱۰ - امنیت شغلی، برای این که بتوانید تا زمان دلخواه با شرکت همکاری کنید         |
| ۸۱۱ - زمینه برای پیشرفت‌های شغلی   |
| ۸۱۲ - امکان ارتباط کاری مناسب با سرپرست مستقیم                                   |
| ۸۱۳ - امکان بهره‌گیری از مهارت‌ها و توانایی‌های خود                              |
| ۸۱۴ - فراهم ساختن زمان مناسب و دلخواه برای گذراندن با خانواده                    |

یکی از مسایل اساسی استفاده از این سؤالها تأثیر شدید مثبت‌نگری<sup>۱</sup> پاسخ‌دهندگان، بر پاسخ‌هایی است که ارائه می‌دهند. مثبت‌نگری به معنی تمایل به دادن پاسخ مثبت به سؤالها، بدون توجه به محتوای آنها است. بنابراین، نمرات اهمیت مربوط به اهداف شغلی نباید به صورت اولیه مورد تحلیل قرار گیرند، بنابراین از روش پیشرفته‌تری به نام استانداردسازی (معیاربندی)<sup>۲</sup> نمرات اهداف شغلی، استفاده شده است. در فرایند استانداردسازی، نمرات به صورت فاصله از میانگین مشترک خود و براساس انحراف از استانداردهای مشترک بیان می‌شوند. اطلاعات حاصل از فرایند استانداردسازی، ماتریسی را تشکیل می‌دهد که دارای ۱۴ ستون مربوط به اهداف شغلی و ۶۴ سطر مربوط به شرکتهای نمونه می‌باشد. برای دستیابی به شاخص‌های مربوط به فردگرایی و مردگرایی، تکنیک آماری تحلیل عاملی<sup>۳</sup> بر این ماتریس اعمال گردید.

تحلیل عاملی، تکنیکی آماری است که بین مجموعه‌ای از متغیرهایی (سؤال‌هایی) که به ظاهر بی‌ارتباط هستند، رابطه خاصی را تحت یک مدل فرضی برقرار می‌کند. تحلیل عاملی، چندین مدل دارد. اما چنانچه هدف از اجرای آن، جایگزین کردن نمرات عوامل شناسایی شده به جای نمرات متغیرها یا سؤالهای اصلی باشد، باید مدل مؤلفه‌های اصلی<sup>۴</sup> را بکار گرفت. با استفاده از این مدل در نرم‌افزار SPSS از ماتریس نمرات استاندارد شده ۱۴ هدف شغلی و ۶۴ شرکت، دو عامل استخراج شده است که به ترتیب مبنای تعیین شاخص فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی و مردگرایی در مقابل زن‌گرایی را تشکیل می‌دهند.

1- Acquiescence.

2- Standardization.

3- Factor Analysis.

4- Principal-Components Model or Principal-Components Analysis.

## جدول ۲: اهداف شغلی تشکیل دهنده عامل ۱

ضریب	عامل ۱ (واریانس تبیین شده: ۲۷٪) Collective-individual
۰/۶۴	(A۵) ایجاد فرصت آموزشی برای بهبود یا آموختن مهارت‌های جدید
۰/۶۲	(A۱۱) زمینه برای پیشرفت‌های شغلی
۰/۶۰	(A۱۳) امکان بهره‌گیری کامل از مهارت‌ها و توانایی‌های خود
۰/۱۲	(A۴) وجود ارتباط کاری خوب میان همکاران
-۰/۵۹	(A۲) تأمین محل زندگی مطلوب برای خانواده
-۰/۵۵	(A۱۴) فراهم ساختن زمان مناسب برای گذراندن با خانواده
-۰/۴۵	(A۱۰) امنیت شغلی
-۰/۳۲	(A۳) امکان دستیابی به درآمد بیشتر

عامل ۱ حدود ۲۷ درصد از واریانس نمرات مربوط به اهداف شغلی شرکتها را به خود اختصاص می‌دهد. ارقام ضریب تعیین شده برای هر یک از اهداف شغلی، نشانگر ضریب همبستگی بین نمرات هر هدف شغلی در ۶۴ شرکت با نمرات عامل می‌باشد. بنابراین عامل ۱، از طرفی، با اهمیتی که حسابداران شرکتها برای اهداف شغلی، داشتن فرصت آموزشی برای بهبود مهارت‌ها یا آموختن مهارت‌های جدید (هدف A۵)، زمینه برای پیشرفت شغلی (A۱۱) و امکان بهره‌گیری کامل از مهارت‌ها و توانایی‌های خود (A۱۳) قائل شده‌اند، رابطه مثبت و قوی دارد و از طرف دیگر، با اهمیت تأمین محل زندگی مطلوب برای خانواده (A۲)، فراهم ساختن زمان مناسب و آزاد برای گذراندن با خانواده (A۱۴) امنیت شغلی (A۱۰) رابطه منفی شدیدی دارد.

طبق تحلیل‌های به عمل آمده، چنانچه مسئولان حسابداری شرکتی برای هدف شغلی (A۵) به طور نسبی امتیاز با اهمیت را اختصاص دهند، به طور عمومی برای اهداف شغلی (A۱۱) و (A۱۳) نیز امتیاز با اهمیت، اما برای اهداف شغلی (A۲)، (A۱۴) و (A۱۰) امتیاز بی‌اهمیت را اختصاص می‌دهند. چنین شرکتی، جمع‌گرا تلقی می‌شود، برعکس چنانچه به هدف شغلی (A۵) امتیاز بی‌اهمیت اختصاص داده شود، به طور کلی امتیاز مشابهی برای اهداف شغلی (A۱۱) و (A۱۳) نیز تخصیص می‌یابد، اما برای اهداف شغلی

(A<sub>۲</sub>)، (A<sub>۴</sub>) و (A<sub>۱۰</sub>) به طور نسبی امتیاز بااهمیت تخصیص داده می شود. چنین شرکتی، فردگرا محسوب می شود.

### ۴-۲-۳- شاخص مردگرایی در مقابل زن‌گرایی

عامل اصلی دیگری که از اجرای تکنیک تحلیل عاملی بر نمرات مربوط به اهداف شغلی در ۶۴ شرکت مورد مطالعه به دست آمده است، عامل ۲ (به نام Social-ego) می باشد. این عامل ۲۰ درصد از واریانس نمرات اهداف شغلی در شرکتهای مورد مطالعه را تبیین می کند. اهداف شغلی که این عامل را تشکیل می دهند، عبارتند از:

جدول ۳: اهداف شغلی تشکیل دهنده عامل ۲

ضریب	عامل ۲ (واریانس تبیین شده: ۲۰٪) Social-ego
۰/۷۳	(A۴) وجود ارتباط کاری خوب میان همکاران
۰/۴۰	(A۱۰) امنیت شغلی
۰/۲۸	(A۵) ایجاد فرصت آموزشی برای بهبود یا آموختن مهارتهای جدید
۰/۲۶	(A۲) تأمین محل زندگی مطلوب برای خانواده
-۰/۶۹	(A۳) امکان دستیابی به درآمد بیشتر
-۰/۴۲	(A۱۱) زمینه برای پیشرفتهای شغلی
-۰/۳۴	(A۱۴) فراهم ساختن زمان مناسب برای گذراندن با خانواده
-۰/۱۴	(A۱۳) امکان بهره‌گیری کامل از مهارتها و تواناییهای خود

با توجه به این که سهم هر یک از اهداف شغلی در واریانس عامل ۲ با توان دوم ضریب آنها تعیین می شود، بنابراین عامل مزبور به طور عمده بااهمیت بالای همکاری (A<sub>۴</sub>) و اهمیت پایین درآمد (A<sub>۳</sub>) ارتباط دارد. چهارمین و در واقع آخرین شاخص فرهنگی را با داده‌های مربوط به عامل ۲ (Social-ego) می‌سنجیم. با یک تغییر علامت این شاخص فرهنگی را مردگرایی می‌نامیم. این عنوان که از اصطلاح "Masculinity" انگلیسی گرفته شده، نیازمند توضیح بیشتری است.

مردگرایی و زن‌گرایی با معنایی که در این تحقیق استفاده شده است به الگوی غالب نقش‌ها اشاره دارد که برحسب جنسیت در سطح گسترده‌ای از جوامع سنتی و مدرن شکل گرفته است یعنی نقش‌های جسارت‌آمیز برای جنس مذکر و نقش‌های عاطفی برای جنس مؤنث. اما الزاماً این‌طور نیست که مردان همیشه نسبت به زنان، رفتاری مردانه‌تر و یا برعکس زنان نسبت به مردان، رفتار زنانه‌تری داشته باشند. در این تحقیق، چون اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه‌ها مرد بودند، عنوان این شاخص فرهنگی مردگرایی انتخاب و به همین سبب علامت نمرات هم معکوس در نظر گرفته شده است. به هر حال، نتایج تحقیقات گذشته نشان می‌دهد در شاخص‌های فاصله قدرت، اطمینان‌طلبی و فردگرایی، تفاوت نظامداری بین پاسخ‌های مردان و زنان وجود ندارد. تنها در شاخص مردگرایی در مقابل زن‌گرایی است که جنسیت منجر به بروز تفاوت می‌گردد. (هافشند، ۱۹۸۰). به این معنی که مردان به خصوص برای اهداف شغلی، کسب درآمد بیشتر ( $A_{11}$ ) و پیشرفت شغلی ( $A_3$ ) و زنان به ویژه برای اهداف شغلی، وجود رابطه کاری خوب میان همکاران ( $A_4$ ) و امنیت شغلی ( $A_1$ ) اهمیت زیادی قایل هستند. اهمیت دادن بر کسب درآمد و پیشرفت‌های شغلی با جهات مردانه، جسارت و رقابتی بودن نقش اجتماعی، مطابقت دارد. از طرف دیگر اهمیت دادن بر روابط حسنه با همکاران نیز با زنانه و اجتماعی-محیطی مدار بودن نقش اجتماعی، هماهنگی دارد. شاخص مردگرایی شرکت‌های مورد مطالعه را بر اساس نمرات عامل ۲ محاسبه شده است.

### ۳-۲-۵. محافظه کاری در اندازه گیری

فلتهام و اولسون (۱۹۹۵) محافظه کاری در اندازه‌گیری‌های حسابداری را برحسب میزان اختلاف ارزش دفتری از ارزش سهام شرکتها، تعریف کرده‌اند. چنانچه در شرکتی میزان محافظه کاری در اندازه‌گیری اطلاعات مالی بیشتر باشد، انتظار بر این است که ارزش دفتری با قیمت بازار سهام آن اختلاف زیادی داشته باشد و برعکس، اگر در

شرکتی میزان محافظه کاری در اندازه گیری، کمتر باشد. انتظار می رود ارزش دفتری اختلاف زیادی با قیمت بازار سهام آن شرکت نداشته باشد. بنابراین، نسبت قیمت بازار بر ارزش دفتری<sup>۱</sup> سهام شرکتها می تواند معیاری برای اندازه گیری میزان محافظه کاری باشد. تعریف مزبور از محافظه کاری، اریب سیستماتیکی را از ارزش دفتری نشان می دهد. این اریب که ریشه در مفهوم محافظه کاری دارد، هم در وضع و هم در بکارگیری استانداردهای حسابداری، تأثیر می گذارد. به طور مثال، استانداردهای حسابداری محافظه کارانه شامل مواردی از قبیل عدم شناسایی منافع آتی هزینه های تحقیق و توسعه و تسریع در استهلاک داراییهای ثابت است. علاوه بر آن، برخی از قواعد حسابداری مانند قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، مستلزم شناخت فوری زیانهای تحقق نیافته است و در نتیجه، صورتهای مالی «اخبار بد» را سریعتر از «اخبار خوب» منعکس می نماید. در مطالعات بسو (۱۹۹۷) بر این بُعد از حسابداری محافظه کارانه تأکید شده است.

طبق روال فوق، ژانگ (۱۹۹۸) در مقاله نظری خود بر اساس تحلیل چگونگی تأثیر محافظه کاری در داده های حسابداری، نقش نسبت قیمت به سود<sup>۲</sup> را در ارزیابی سهام شرکتها، نشان می دهد. این نسبت که به آن ضریب سود هم گفته می شود، اغلب از سوی سرمایه گذاران به عنوان معیار یا نقطه آغازین در ارزیابی سهام شرکتها، مورد استفاده قرار می گیرد. با اتکا بر تحلیل های ژانگ، می توان گفت که اگر در شرکتی میزان اعمال محافظه کاری در اندازه گیریها بیشتر باشد، نسبت قیمت به سود آنها نیز در مقایسه با سایر شرکتها رقم بزرگتری خواهد بود. بنابراین، نسبت قیمت به سود می تواند معیار دیگری برای اندازه گیری میزان محافظه کاری باشد.

در تحقیق حاضر، مقادیر نسبت قیمت بازار بر ارزش دفتری و نسبت قیمت به سود، به عنوان مقادیر متغیر وابسته محافظه کاری در اندازه گیری، برای شرکتها مورد مطالعه گردآوری شده است.



## ۲-۳-۶- پنهان‌کاری در افشای اطلاعات حسابداری

رفتار افشای اطلاعات حسابداری، حداقل از دهه ۱۹۶۰ میلادی مورد توجه محققان قرار گرفته است. از دیدگاه تحقیق حاضر، تحقیقات مربوط به افشاء را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد. گروه اول شامل تحقیقات پرسشنامه‌ای است که طی آن، محققان شاخص‌هایی را برای رتبه‌بندی موارد افشاء، طراحی و آزمونهای آماری مربوط به رتبه‌بندی افشاء را اجرا کرده‌اند. تحقیقات کرف (۱۹۶۰)، سینگوی و دسای (۱۹۷۱)، بازبی (۱۹۷۴)، چاندرا (۱۹۷۴) بیکر و همکاران (۱۹۷۷) فیرث (۱۹۷۸) و مک کینن (۱۹۸۴)، نشان می‌دهند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی برای موارد افشاء، ارزشهای متفاوتی قائل هستند. بنابراین، نتایج مزبور از نظر توجه به مواردی که باید افشاء شود، برای تحقیق حاضر اهمیت دارد.

در گروه دوم از تحقیقات مزبور، برای اندازه‌گیری میزان اطلاعاتی که افشای آنها در گزارشهای سالانه، اجباری یا اختیاری بوده و یا مجموع آنها، از نوعی شاخص استفاده شده است. بر روی داده‌های مربوط به افشاء به عنوان متغیر وابسته، در شرکت‌های آمریکایی و حتی سایر کشورها. تحلیل‌های همبستگی زیادی به عمل آمده است. سینگوی (۱۹۶۸)، چوی (۱۹۷۳) بارت (۱۹۷۶) فیرث (۱۹۷۹) مک‌نلی و همکاران (۱۹۸۲) و کوک (۱۹۹۱). مطالعاتی که با استفاده از تکنیک رگرسیون در کشورهای هند، ژاپن، مکزیک و نیوزلند و بریتانیا به عمل آمده است، نشان می‌دهد سطح افشای اطلاعات حسابداری با اندازه شرکت‌ها، رابطه مثبت دارد. متغیرهای دیگری همچون ثبت سهام در بورس اوراق بهادار و صنعتی (تولیدی) بودن شرکتها نیز با سطح افشای اطلاعات در ارتباط هستند. طبق شواهد تحقیقات چوی (۱۹۷۳) میزان افشای اطلاعات از سوی شرکتها به هنگام ورود به بازار اوراق قرضه اروپا، افزایش می‌یابد. بارت (۱۹۷۶) دریافت که افشای اطلاعات در گزارش‌های سالانه شرکت‌های امریکایی و بریتانیایی با افشای اطلاعات در گزارش‌های سالانه شرکت‌های فرانسوی، آلمانی، ژاپنی، هلندی و سوئدی متفاوت است. سالترونیسواندر (۱۹۹۵) با استفاده از نمرات افشایی که با ویشی



(۱۹۹۱) برای ۱۰۰۰ شرکت سرآمد جهان جدول‌بندی کرده است دریافتند که سطح افشاء در گزارشهای سالانه با پنهان‌کاری فرهنگی، رابطه منفی و با وابستگی به تأمین مالی از بازار سرمایه، رابطه مثبت دارد.

ثقفی و ملکیان (۱۳۷۷)، با استفاده از نتایج تحقیقات مزبور و مطالعه جامعی که از استانداردهای بین‌المللی حسابداری، موارد افشاء در کشورهای توسعه یافته، فهرست موارد ضروری افشای اطلاعات پیشنهادی سازمان حسابرسی، صورتهای مالی نمونه سازمان بورس اوراق بهادار تهران، گزارشهای فعلی شرکتهای ایرانی و قوانین تجاری کشور به عمل آورده‌اند، فهرستی از موارد افشای اطلاعات در گزارشهای سالانه شرکتهای ایرانی طراحی کرده‌اند. از سوی دیگر، اعتبار فهرست از موارد افشای مزبور را از طریق ارسال پرسشنامه برای اساتید حسابداری و مدیریت مالی، تحلیلگران مالی و سهامداران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق تهران، ارزیابی نموده‌اند. در تحقیق حاضر، جهت تعیین سطوح افشای اطلاعات توسط شرکتهای مورد مطالعه، از این فهرست استفاده شده است.

فهرست مزبور که شامل ۹۲ مورد افشای اجباری و اختیاری اطلاعات می‌باشد، دو ستون به نام «مواردی که باید افشاء شود» و «مواردی که افشاء شده است» دارد. اگر در صورتهای مالی شرکت مورد بررسی، هر کدام از موارد افشاء رعایت شده باشد، در هر دو ستون نمره ۱ منظور می‌باشد. در صورت عدم رعایت موارد، در ستون اول نمره ۱ و در ستون دوم نمره صفر منظور می‌شود. در نهایت، چنانچه برخی از موارد افشاء به شرکت مورد مطالعه ارتباط نداشته باشد. در هر دو ستون عبارت «مورد ندارد (م/ن)» درج می‌گردد. با استفاده از فهرست موارد افشای تکمیل شده و رابطه زیر، سطح افشای هر شرکت تعیین شده است:

$$DISC_i = \sum B_i / \sum A_i$$

$DISC_i$  = سطح افشاء برای شرکت  $i$ ام،

$\sum A_i$  = مجموع نمرات ستون «مواردی که باید افشاء شود» برای شرکت  $i$ ام،

$\sum B_i$  = مجموع نمرات ستون «مواردی که افشاء شده است» برای شرکت آام. در واقع بر اساس سطوح افشای مزبور، می‌توان رابطه پنهان‌کاری را با متغیرهای مستقل سنجید. کوک (۱۹۹۲، ص ۲۳۳) نیز جهت تعیین سطح افشاء توسط شرکت‌های ژاپنی، از این روش استفاده کرده است.

#### ۴- آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل نتایج

به منظور ایجاد اعتماد منطقی نسبت به نتایج حاصل از این تحقیق، تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده پیرامون ارزشهای فرهنگی، محافظه‌کاری و پنهان‌کاری حسابداران در اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات حسابداری، اقدامات زیر انجام شده است.

#### ۴-۱- نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه مقابل ( $H_1$ ) این است که «اگر رتبه حسابداران شرکتها در اجتناب از عدم اطمینان، بالا و در فردگرایی و مردگرایی، پایین باشد. آنگاه رتبه آنها در محافظه‌کاری بالا خواهد بود». با توجه به متغیرهای جانشین محافظه‌کاری حسابداران، یعنی نسبت‌های قیمت بر ارزش دفتری سهام و قیمت بر سود هر سهم می‌توان دو مدل رگرسیون زیر را طرح نمود:

$$P/B = \beta_0 + \beta_1 PDI + \beta_2 UAI - \beta_3 IDV - \beta_4 MAS$$

$$P/E = \beta_0 + \beta_1 PDI + \beta_2 UAI - \beta_3 IDV - \beta_4 MAS$$

PDI: شاخص فاصله قدرت      UAI: شاخص اجتناب از عدم اطمینان.

IDV: شاخص فردگرایی.      MAS: شاخص مردگرایی.

$\beta_0$ : همان مقدار ثابت.       $\beta_1, \dots, \beta_4$ : ضرایب همبستگی متغیرهای مستقل.

|?|: به عنوان علامت ضریب متغیر مستقل فاصله قدرت، نشانگر این است که طبق

مبانی نظری موجود هنوز نوع رابطه آن با متغیر وابسته، مشخص نیست. با در نظر گرفتن مدل‌های رگرسیون فوق می‌توان فرض  $H_0$  را به صورت آماری زیر نیز بیان کرد:

$$H_0: \beta_1 = \dots = \beta_4 = 0 \quad \text{در آزمون دو دامنه}$$

$$H_0: \beta_2 < 0, \beta_3, \beta_4 > 0 \quad \text{در آزمون یک دامنه}$$

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول به شرح جداول زیر است:

جدول ۳: نتایج حاصل از مدل رگرسیون محافظه کاری حسابداران بر مبنای P/B

P/B = $\beta_0$ + $\beta_1$ PDI + $\beta_2$ UAI - $\beta_3$ IDV - $\beta_4$ MAS				
متغیر	رابطه مورد انتظار	ضریب برآوردی	آماره t	P - Value یک دامنه
مقدار ثابت	مورد ندارد	۲/۷۰۷	۲/۲۱۳	۰/۰۳۲
PDI	؟	۰/۰۰۱۶	۰/۱۲۹	۰/۸۹۸
UAI	+	۰/۰۰۱۱	۰/۹۷۲	۰/۳۳۶
IDV	-	-۰/۰۰۱۹۶	-۰/۲۰۶	۰/۸۳۸
MAS	-	-۰/۰۱۴۹	-۱/۳۴۳	۰/۱۸۵
F - Value: ۰/۰۷۰۴ (Prob. > F = ۰/۵۹۳) R = ۰/۲۳۵ R - Square: ۰/۰۵۵				

جدول ۴: نتایج حاصل از مدل رگرسیون محافظه کاری حسابداران بر مبنای P/E

P/E = $\beta_0$ + $\beta_1$ PDI + $\beta_2$ UAI - $\beta_3$ IDV - $\beta_4$ MAS				
متغیر	رابطه مورد انتظار	ضریب برآوردی	آماره t	P - Value یک دامنه
مقدار ثابت	مورد ندارد	۲/۹۹۷	۱/۳۴۶	۰/۱۸۵
PDI	؟	۰/۰۱۷	۰/۷۴	۰/۴۶۳
UAI	+	۰/۰۲۱۵	۱/۰۲	۰/۳۱۳
IDV	-	-۰/۰۰۰۸۷	-۰/۰۴۹	۰/۹۶۱
MAS	-	-۰/۰۰۶۶	-۰/۳۲۳	۰/۷۴۸
F - Value: ۰/۴۱۴ (Prob. > F = ۰/۷۹۸) R = ۰/۱۸۶ R - Square: ۰/۰۳۵				

از آزمون فرضیه اول و تجزیه و تحلیل ضرایب همبستگی و تحلیل واریانس که بر روی اطلاعات مربوط به ارزشهای فرهنگی و محافظه‌کاری حسابداران در شرکت‌های منتخب بورس انجام گرفته است، می‌توان به شرح زیر نتیجه‌گیری کرد:

۱-۱- هرچند طبق مبانی نظری موجود چگونگی تأثیر فاصله قدرت بر محافظه‌کاری حسابداران در اندازه‌گیری داراییها و سود مشخص نبود، اما طبق نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات، رابطه بین آنها مثبت است. یعنی با افزایش فاصله قدرت میزان محافظه‌کاری حسابداران نیز افزایش می‌یابد. البته میزان این رابطه از نظر آماری معنی‌دار نیست.

۲-۱- طبق فرضیه تحقیق، رابطه مثبتی میان اجتناب از عدم اطمینان و محافظه‌کاری حسابداران، پیش‌بینی می‌شد. نتایج حاصل از آزمون این فرض، سمت و جهت رابطه مورد پیش‌بینی را تأیید کرد. یعنی با افزایش میزان اجتناب از عدم اطمینان، میزان محافظه‌کاری حسابداران در اندازه‌گیری داراییها و سود نیز افزایش می‌یابد و برعکس. البته اهمیت این رابطه از نظر آماری معنی‌دار نیست.

۳-۱- نتایج حاصل از آزمون فرض نشان می‌دهد که مطابق با پیش‌بینی به عمل آمده، رابطه میان فردگرایی و محافظه‌کاری حسابداران منفی است. یعنی با افزایش فردگرایی، میزان محافظه‌کاری حسابداران در اندازه‌گیری داراییها و سود کاهش می‌یابد و برعکس. البته رابطه میان متغیرهای فوق از نظر آماری معنی‌دار نیست.

۴-۱- نتایج حاصل از آزمون فرض نشان می‌دهد که مطابق با پیش‌بینی به عمل آمده، رابطه میان مردگرایی و محافظه‌کاری حسابداران منفی است. یعنی با افزایش مردگرایی، میزان محافظه‌کاری حسابداران در اندازه‌گیری داراییها و سود کاهش می‌یابد و برعکس. البته رابطه میان متغیرهای فوق از نظر آماری معنی‌دار نیست.

۵-۱- نتایج حاصل از تحلیل واریانس نشان می‌دهد که کلیت مدل رگرسیون برازش داده شده نیز در پیش‌بینی تأثیر متغیرهای مستقل فوق بر محافظه‌کاری حسابداران، مناسب نیست.

## ۲-۴- تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرض اول

چنانچه اشاره شد طبق نتایج حاصل از آزمون فرض اول، سمت و سوی روابط موردانتظار میان ارزشهای فرهنگی و محافظه‌کاری حسابداران تأیید شده است، اما یکی از دلایل اصلی معنی‌دار بودن روابط مزبور، اتکاء بر ارزیابی سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار تهران از قیمت سهام شرکتها است. از این ارزیابها در تعیین نسبت قیمت بر ارزش دفتری و نسبت قیمت بر سود سهام شرکتهاى مورد مطالعه و به عنوان شاخص محافظه‌کاری، استفاده شده است. در حالی که نتایج تحقیقات به عمل آمده درباره میزان کارایی بورس اوراق بهادار تهران نشان می‌دهند که این بازار هم در شکل نیمه قوی (سینایی ۱۳۷۳) و هم در شکل ضعیف آن (فدایی‌نژاد ۱۳۷۴)، نمازی و شوشتریان (۱۳۷۴) کارایی ندارد. لذا دقت نسبت‌های قیمت بر ارزش دفتری و قیمت بر سود به عنوان شاخص محافظه‌کاری حسابداران، می‌تواند مورد سؤال باشد. در حالی که نسبت‌های مزبور در کشورهایی که بازار سرمایه کارآ دارند، شاخص مناسبی برای محافظه‌کاری حسابداران محسوب می‌شود.

## ۳-۴- نتایج آزمون فرضیه دوم

فرض مقابل ( $H_1$ ) این است که «اگر رتبه حسابداران شرکتها در اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت، پایین و در فردگرایی و مردگرایی، بالا باشد. آنگاه سطوح افشای اطلاعات توسط آنها بیشتر خواهد بود». مدل رگرسیون مربوط به شرح زیر است:

$$DISC = \beta_0 - \beta_1 PDI - \beta_2 UAI + \beta_3 IDV + \beta_4 MAS$$

DISC = سطوح افشاء؛

با در نظر گرفتن مدل رگرسیون فوق فرض  $H_0$  به صورت آماری زیر بیان می‌شود:

$$H_0: \beta_1 = \dots = \beta_4 = 0 \quad \text{در آزمون دو دامنه}$$

$$H_0: \beta_1\beta_2 > 0, \quad \beta_3\beta_4 < 0 \quad \text{در آزمون یک دامنه}$$

نتایج حاصل از آزمون این فرض در جدول شماره ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵: نتایج حاصل از مدل رگرسیون پنهان‌کاری حسابداران بر مبنای سطوح افشاء

DISC = $\beta_0 - \beta_1$ PDI - $\beta_2$ UAI + $\beta_3$ IDV + $\beta_4$ MAS				
متغیر	رابطه موردانتظار	ضریب برآوردی	آماره t	P - Value یک دامنه
مقدار ثابت	مورد ندارد	۸۲/۲۶۳	۳۹/۳۹۶	۰/۰۰۰
PDI	-	-۰/۰۲۵	-۱/۲۴۳	۰/۲۱۹
UAI	-	-۰/۰۲۴	-۱/۲۳۹	۰/۲۲۰
IDV	+	+۰/۰۱۳	۰/۷۹۰	۰/۴۳۳
MAS	+	-۰/۰۳۸	-۱/۹۹۹	۰/۰۵۰*
F - Value: ۲/۲۰۲ (Prob. > F = ۰/۰۸۰) R = ۰/۳۶۶ R - Square: ۰/۱۳۴				
* مخالف با علامت پیش‌بینی شده است				

از آزمون فرضیه دوم و تجزیه و تحلیل ضرایب همبستگی و تحلیل واریانس که بر روی اطلاعات مربوط به ارزشهای فرهنگی و سطوح افشای اطلاعات مالی توسط حسابداران در شرکتهای منتخب بورس انجام گرفته است، می‌توان به شرح زیر نتیجه‌گیری کرد:

۱-۲- طبق فرضیه تحقیق، انتظار می‌رفت میان فاصله قدرت و سطوح افشای اطلاعات حسابداری، رابطه منفی برقرار باشد. نتایج حاصل از آزمون این فرض، سمت و جهت رابطه موردانتظار را تأیید کرد. یعنی با افزایش میزان فاصله قدرت، سطح افشای اطلاعات حسابداری کاهش می‌یابد و برعکس. البته اهمیت این رابطه از نظر آماری معنی‌دار نیست.

۲-۲- طبق فرضیه تحقیق، انتظار می‌رفت میان اجتناب از عدم اطمینان و سطوح افشای اطلاعات حسابداری، رابطه منفی برقرار باشد. نتایج حاصل از آزمون این فرض، سمت و جهت رابطه مورد انتظار را تأیید کرد. یعنی با افزایش اجتناب از عدم اطمینان، سطح افشای اطلاعات حسابداری کاهش می‌یابد و برعکس. البته اهمیت این رابطه از نظر آماری معنی‌دار نیست.

۲-۳. طبق فرضیه تحقیق، انتظار می‌رفت میان فردگرایی و سطوح افشای اطلاعات حسابداری، رابطه مثبت برقرار باشد. نتایج حاصل از آزمون این فرض، سمت و جهت رابطه مورد انتظار را تأیید کرد. یعنی با افزایش میزان فردگرایی، سطح افشای اطلاعات حسابداری نیز افزایش می‌یابد و برعکس. البته اهمیت این رابطه از نظر آماری معنی‌دار نیست.

۲-۴. گرچه طبق مبانی نظری موجود انتظار می‌رفت رابطه میان فردگرایی و سطوح افشای اطلاعات حسابداری مثبت باشد، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرض نشان می‌دهد که رابطه بین آنها منفی است یعنی با افزایش میزان مردگرایی، سطح افشای اطلاعات حسابداری کاهش می‌یابد و برعکس. نکته جالب این که رابطه مزبور از نظر آماری در سطح  $\alpha = 0/05$  معنی‌دار هم هست.

۲-۵. نتایج حاصل از تحلیل واریانس نشان می‌دهد که کلیت مدل رگرسیون برازش داده شده جهت پیش‌بینی تأثیر متغیرهای مستقل فوق بر سطوح افشای اطلاعات حسابداری (پنهان‌کاری حسابداران) در سطح  $\alpha = 0/08$  مناسب و معنی‌دار است.

#### ۴-۴. تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرض دوم

طبق نتایج حاصل از آزمون فرض دوم به شرح فوق، تنها رابطه میان مردگرایی و سطوح افشای اطلاعات حسابداری، آن هم با سمت و سوی غیرمنتظره در سطح  $\alpha = 0/05$  معنی‌دار است. گرچه سمت و سوی روابط موردانتظار میان فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان و فردگرایی با سطوح افشای اطلاعات حسابداری، تأیید شده است. اما این رابطه‌ها از نظر آماری معنی‌دار نیستند. یکی از دلایل اصلی معنی‌دار نبودن روابط مزبور می‌تواند محدود شدن دامنه تحقیق به شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران باشد. در آغاز تحقیق، در نظر بود جامعه آماری شامل کلیه شرکتهای سهامی عام کشور باشد. اما عدم دسترسی به اطلاعات شرکتهای سهامی عام که عضو بورس اوراق بهادار تهران نیستند، باعث شد تا دامنه تحقیق به شرکتهای عضو بورس محدود شود. به



علت این که تهیه گزارشهای مالی توسط شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران، چندین مرحله هماهنگ سازنده از قبیل رعایت چارچوب معین در تهیه صورتهای مالی، استفاده از استانداردهای حسابداری معین و انجام حسابرسی مستقل توسط حسابرسان مورد تأیید آن سازمان را طی می‌کنند. اختلاف چندانی در مبانی اندازه‌گیری و سطح افشای اطلاعات حسابداری این شرکتها وجود ندارد. به بیان دیگر، عوامل هماهنگ سازنده مذکور، تأثیر ارزشهای فرهنگی بر محافظه‌کاری را کم‌رنگ و محدود می‌کند و یا به طور کلی از بین می‌برد. در حالی که چنین شرایطی هماهنگ سازنده‌ای بر همه شرکتهای سهامی عام کشور حاکم نیست. بنابراین گسترش دامنه تحقیق به سایر شرکتهای سهامی عام، همچنان ضرورت دارد.

از سوی دیگر آزمون آماری اجرا شده، کلیت مدل برازش داده شده درباره نحوه تأثیر ارزشهای اجتماعی بر سطوح افشای اطلاعات حسابداری را تأیید می‌کند. این امر می‌تواند نشانی از دقت سطوح افشای اطلاعات تعیین شده باشد که به طور مستقیم از صورتهای مالی شرکتهای مورد مطالعه استخراج شده است. به عبارت دیگر، در این مورد همانند تعیین شاخصهای محافظه‌کاری (نسبت‌های P/B و P/E) به ارزیابی‌های بورس اوراق بهادار تهران اتکاء نگردیده است تا عدم کارایی بورس اوراق بهادار، بتواند دقت سطوح افشای اطلاعات را تحت تأثیر سوء قرار دهد.

##### ۵- محدودیتها و پیشنهادها

الگوی ارزشهای اجتماعی مبتنی بر فرهنگ هافشند (۱۹۸۰) به دلیل تسهیل ارائه تعریفی عملیاتی و قابل اندازه‌گیری از ارزشهای اجتماعی ملی، مورد توجه محققان حسابداری قرار گرفته است. به همین دلیل، در تحقیق حاضر نیز برای ارائه تعریف عملیاتی و سنجش ارزشهای اجتماعی از این الگو استفاده شده است. اما نکته قابل بررسی این است که در تعریف و تعیین ارزشهای اجتماعی مزبور، دیدگاهها، ارزشها و جهان‌بینی شخصی هافشند بی‌تأثیر نبوده است. بنابراین، تعریف و تعیین مجدد

ارزشهای اجتماعی حاکم بر جامعه ما، طرح تحقیق مستقلی را می طلبد و نظر به خارج از حوزه تخصصی بودن موضوع، عدم تعریف و تعیین مجدد ارزشهای اجتماعی ملی را به عنوان یک محدودیت پذیرفته و اجرای آن را به محققان حوزه های علمی دیگر همچون جامعه شناسی و روانشناسی واگذار شده است.

موضوع دیگر این که هافستد، فرهنگها را بر مبنای ملیت طبقه بندی می کند. این نوع از طبقه بندی ریشه در این استدلال دارد که ارزشهای اجتماعی مشترک مبنایی برای هویت ملی است. چنانچه گستره فرهنگها از مرزهای ملی تبعیت نکند، معیارهای قومی و نژادی می توانند روشهای معتبرتری را برای مشخص کردن تفاوت های فرهنگی، فراهم سازند. مردم ایران متشکل از قومهای مختلف با زبان، مذهب و آداب و رسوم متفاوت هستند. تمرکز بر فرهنگ ملی مورد استناد در مطالعات قبلی، می تواند موجب نادیده گرفتن آثار فرهنگ قومهای مختلف بر رویه های حسابداری کشور باشد. گرچه این مساله در مطالعات بین المللی می تواند به نتایج حاصل خدشه وارد سازد. اما در سطح ملی از جمله نکات مثبت تلقی می گردد. زیرا تنها بدین وسیله می توان در سطح ملی، آثار فرهنگ قومهای مختلف را بر رویه های حسابداری سنجید. به عبارت دیگر، چنانچه مردم کشور همه از یک قوم و نژاد بوده و ارزشهای اجتماعی یکسانی داشته باشند، مطالعه تأثیر ارزشهای اجتماعی متفاوت بر رویه های حسابداری مقدور نمی شد. با وجود این، متکی بودن جامعه تجاری کشور بر دولت مرکزی، می تواند آثار فرهنگ قومهای مختلف را تعدیل کند.

نتایج تحقیق حاضر به عنوان گامی اولیه نشان می دهد که ارزشهای اجتماعی بر رفتار حرفه ای حسابداران در اندازه گیری و افشای اطلاعات حسابداران تأثیر دارد، گرچه سمت و سوی این تأثیر در بسیاری از موارد مطابق با سمت و سوی موردانتظار و پیش بینی شده بود. اما در اغلب موارد شدت آن از نظر آماری، معنی دار نبود. به منظور دستیابی به نتایج دقیق تر، پیشنهاد می شود که در تحقیقات بعدی دامنه جامعه آماری تحقیق حاضر را وسعت بخشید، به گونه ای که شامل تمام شرکتهای سهامی عام و خاص

شرکتهای دولتی و غیردولتی، شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار و غیر عضو گردد. البته اجرای طرح تحقیقی با این گستردگی به تنهایی از عهده محققان بر نمی آید. بنابراین لازم است چنین تحقیقاتی از سوی سازمانهای ذی نفع مانند سازمان حسابرسی پشتیبانی شود که از یک سو مسئول تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی است و از سوی دیگر در حسابرسی بخش عمده‌ای از شرکتهای کشور دخالت دارد.

نوع دیگری از گسترش تحقیق حاضر، اجرای آن در چارچوب طرح‌های تحقیقی طولی است. با اجرای این طرحها، می‌توان به این هدف رسید که در یک دوره ده، پانزده و یا بیست ساله، روند ارزشهای اجتماعی کشور و ارزشهای خرده فرهنگ حسابداری از جمله محافظه‌کاری و پنهان‌کاری چگونه بوده است؟ به طور مثال، آیا میزان فردگرایی در این دوره سیر نزولی یا سیر صعودی داشته است؟ آیا همراه با افزایش و یا کاهش فردگرایی، میزان محافظه‌کاری در اندازه‌گیری اطلاعات حسابداری نیز کاهش و یا افزایش داشته است؟ بدین طریق می‌توان تغییرات آتی ارزشهای اجتماعی و به تبع آن تغییر ارزشهای خرده فرهنگ حسابداری را پیش‌بینی نمود.

طبق مبانی نظری موجود انتظار بر این بود که با افزایش مردگرایی، میزان پنهان‌کاری حسابداری در افشای اطلاعات حسابداری، کاهش یابد. اما در حیطه فرهنگی ایران، نتایج حاصل از این تحقیق و شواهد تحلیلی ارائه شده توسط پورجلالی و میک (۱۹۹۵). عکس رابطه مذکور را نشان می‌دهد. بنابراین قابلیت تعمیم‌الگوی واحدی از ارزشهای فرهنگی در میان کشورهای مختلف، مورد سؤال می‌باشد. تنها از طریق تکرار تحقیق حاضر در کشورهای مختلف، می‌توان قابلیت تعمیم‌الگوی ارزشهای فرهنگی هافستد را تعیین نمود. احتمال دارد جهت تبیین فرهنگ کشورهای مختلف، تعداد متغیری از ارزشهای فرهنگی چهارگانه هافستد و با تفاوت‌های کیفی عمده مورد نیاز باشد. گرچه این امر می‌تواند موجب نادیده گرفتن هدف اصلی از انجام چنین تحقیقات مقایسه‌ای گردد، اما از سوی دیگر، باعث افزایش اعتماد بر نتایج حاصل می‌شود. تنها با چنین نگاه ویژه‌ای به فرهنگ مخصوص هر یک از کشورهاست که می‌توان نقش ارزشهای فرهنگی هافستد را در تبیین و پیش‌بینی تغییر و تحول رویه‌های حسابداری ملل مختلف، تعیین کرد.

## منابع و مآخذ

- ۱- بال چاریاگوری و ریچارد جانسون، ۱۹۷۷، مفاهیم و روشهای آماری. ترجمه مرتضی ابن شهرآشوب و فتاح میکائیلی، چاپ دوم، تهران: مرکز نشر دانشگاهی.
- ۲- ثقفی علی و اسفندیار ملکیان، ۱۳۷۷، جامعیت گزارشهای سالانه و ویژگیهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران، بررسیهای حسابداری و حسابرسی. تهران: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال ششم. شماره ۲۲ و ۲۳، زمستان ۱۳۷۶ و بهار ۱۳۷۷، صص ۳۴-۷.
- ۳- سینایی، حسنعلی، ۱۳۷۳، سنجش کارایی در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات مالی. دانشکده مدیریت دانشگاه تهران با همکاری دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی، سال اول، شماره ۲، (بهار)، صص ۷۰-۴۶.
- ۴- فدایی نژاد، محمد اسماعیل، ۱۳۷۴، آزمون شکل ضعیف نظریه بازار کارایی سرمایه در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات مالی، تهران: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران با همکاری دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی، سال اول، شماره ۵ و ۶، صص: ۲۶-۶.
- ۵- کمیته فنی سازمان حسابرسی ۱۳۸۰، استانداردهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی، نشریه ۱۴۵.
- ۶- نمازی، محمد و زکیه، شوشتریان، ۱۳۷۴، بررسی کارایی بازار بورس اوراق بهادار ایران. تحقیقات مالی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران با همکاری دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی، سال دوم، شماره ۷ و ۸. (تابستان و پاییز)، صص: ۱۰۴-۸۲.

- 1- Arpan J. S. and L. H. Radebaugh, 1985, *International Accounting and Multinational Enterprises*, NewYork: John Wiley.
- 2- Baker H. K., R. Chenhall, J. Haslem and R. Juchau, 1977, "Disclosure of Material Information: A Cross-National Comparism". *The International Journal of Accounting* 13(1): 1-18.
- 3- Barrett V. M. Edgar, 1976, "Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting," *Journal of Accounting Research* (Spring): 10-26.
- 4- Barrett V. M. Edgar, 1977, "The Extent of Disclosure in Annual Reports of Large Companies in Seven Countries". *International Journal of Accounting Education and Research* (Spring): 1-25.
- 5- Basu S., 1997, "The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings", *Journal of Accounting and Economics* 24: 3-37.
- 6- Buzby S. L., 1974, "Selected Items of Information and Their Disclosure in Annual Reports", *The Accounting Review* 49: 423-436.
- 7- Cerf R., 1961, *Corporate Reporting and Investment Decisions*, Berkeley. California: Public Accounting Research Program.
- 8- Chandra G., 1974, "A Study of the Consensus on Disclosure Among Public Accountants and Security Analysts", *The Accounting Review* 49: 733-742.
- 9- Choi F. 1973, "Financial Disclosure and Entry to the European Capital Market", *Journal of Accounting Research* 11: 159-175.
- 10- Cooke T. E., 1991, "An Assessment of Voluntary Disclosure in the Annual Reports of Japanese Corporation". *The International Journal of Accounting* 26: 174-189.
- 11- Cooke T. E., 1992, "The Impact of Size, Stock Market Listing and Industry Type on Disclosure in the Annual Reports of Japanese Listed Corporations". *Accounting and Business Research*. Vol. 22. No. 87.
- 12- Eugen Schmalenbach. 1959. *Dynamic Accounting*. English Translation. London: Gee & Co.
- 13- Feltham G and J. Ohlson. 1995. "Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities". *Contemporary Accounting Research* 11:



- 689-731.
- 14- Firth M, 1979, "The Impact of Size, Stock Market Lising and Auditors on Voluntary Disclosure in Corporate Annual Reports", *Accounting and Business Research* 9: 273-280.
  - 15- Firth M., 1978, "A Study of the Consensus of the Perceived Importance of Disclosure of Individual Items in Corprate Reports". *The International Journal of Accounting* 14(1): 57-70.
  - 16- Gray S. J. 1988. "Towards a Theory of Culture Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus* (March): 1-15.
  - 17- Harrison G. L. and J. L. McKinnon, 1986, "Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 3: 233-252.
  - 18- Hendriksen Eldon S. and M. F. van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th ed., Boston: Richard D. Irwin, Inc.
  - 19- Hofstede G., 1980, *Culture's Consequences: International Defferences in Work-Related Values*. Beverly Hills CA: Sage Publications.
  - 20- Hofstede Geert, 1976 (b), "The Construct Validity of Attitude Survey Questions Dealing With Work Goals", *Working Paper 76-8, Brussels: European Institute for Advaced Studies in Management*.
  - 21- Hofstede Geert, 1978c, "Occupational Determinants of Stress and Satisfaction," In B. Wilpert and A. R. Negandhi (Eds), *Work Organization Research: European and American Perspectives*. Kent, OH: C. A. R. I. Kent State University Press.
  - 22- Hofstede Geert, 1987a, "The Cultural Context of Accounting", in *Accounting and Culture*, Barry E. Cushing (ed), American Accounting Association, pp. 1-11.
  - 23- Hofstede Geert, 1997, *Cultures and Organization: Software of the Mind*, Great Britain, McGraw-Hill.
  - 24- Inkeles A. and D. J. Levison, 1969, "National Character: The Study of Modal Personality and Socioculture Systems", In C. Lindesy and E. Aronson (Eds). *The Handbook of Social Psychology*, Vol 4, Reading, MA: Addison-Wesley.
  - 25- Jaggi B. L., 1975, "The Impact of the Culture Environment on Financial Disclosures", *The International Journal of Accounting* (Spring): 75-84.
  - 26- Kleinbaum D. G., L. L. Kupper and K. E. Muller, 1988, *Applied Regression and*

- Other Multivariable Methods*, Boston: PWS-KENT Publishing co., p. 601-2.
- 27- McKinnon J. L., 1984, "Application of Anglo-American Principles of Consolidation to Corporate Financial Disclosure in Japan", *Abacus* 20: 16-33.
- 28- McNally G., L. Eng and C. Hasseldine, 1982, "Corporate Financial Reporting in New Zealand: An Analysis of User Preferences, Corporate Characteristics and Disclosure Practices for Discretionary Information", *Accounting and Business Research* 13: 11-20.
- 29- Mulder M., 1976, "Reduction of Power Differences in Practice: The Power Distance Reduction Theory and its Applications", In G. Hofstede and M. S. Kassem (Ede), *European Contributions to Organization Theory*, Assen, Neth.: Van Gorcum.
- 30- Perera M. H. (1989). "Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting". *The International Journal of Accounting* 24: 42-56.
- 31- Pourjalali Hamid and Gary Meek, 1995, "Accounting and Culture: The Case of Iran." *Research in Accounting in Emerging Economics*. Vol. 3: 3-17.
- 32- Pugh D. S. and D. J. Hickson. 1976. *Organizational Structure in its Context: The Aston Programme I*. London: Saxon House.
- 33- Pugh D. S., 1976, "The Aston Approach to the Study of Organizations," In G. Hofstede and M. S. Kassem (Eds.) *European Contributions to Organization Theory*. Assen, Neth: Van Gorcum.
- 34- Punnett B. J. and S. Withane, 1990. "Hofsedes Value Survey Module: to Embrace or Abandon?", *Advances in International Comparative Management*, Vol 5: 69-89.
- 35- Radebaugh L. H. and S. J. Gray, 1997, *International Accounting and Multinational Enterprises*. 5th ed., United States: Wiley.
- 36- Sadler P. J. and G. Hofstede, 1972, "Leadership Style: Preferences and Perceptions of Employees of an International Company in Different Countries". *Mens en Onderneming* (Leiden), 26: 43-63.
- 37- Salter S. B. and F. Niswander, 1995, "Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Grays [1988] Theory", *Journal of International Business Studies* 26 (2): 379-397.
- 38- Shraddha Verma and Sidney J. Gray 1997, "The Impact of Culture on Accounting Development and Change: An Exploratory Model", Unpublished paper, Available at



- URL: <http://www.bbk.ac.uk/manop/man/docs/shraddha.ndf>.: 1-28.
- 39- Singhvi S. and H. Desai, 1997, "An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure", *The Accounting Review* 46: 129-138.
- 40- Singhvi S., 1968, "Characteristic and Implications of Inadequate Disclosure: A Case Study of India", *The International Journal of Accounting* 3(2): 29-43.
- 41- Zarzeski, Marilyn, T., 1996, "Spontaneous Harmonization Effects Of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", *Accounting Horizons*, March.
- 42- Zhang X., 1998, "Conservative Accounting and Equity Valuation", American Accounting Association, 1998 Annual Meeting, Unpublished Paper, Available at URL: <http://www.Hass.berkeley.edu/accounting/faculty/zhang/con.pdf>.: 1-34.

