

# رابطه فرهنگ و حسابداری

شکراله خواجوی

استادیار دانشگاه شیراز

مصطفی اعتمادی جوریابی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندر انزلی

## چکیده

در این مقاله با تأکید بر مولفه های فرهنگی جوامع مختلف که توسط هوفستد مطرح شده و قرار دادن آنها کنار ابعاد ارزشی حسابداری ، که توسط گری بیان شده است رابطه فرهنگ و حسابداری در قالب پژوهشهای گوناگون مورد بررسی قرار گرفته است . در ادامه الگوی مطرح شده توسط ترنر و ترامپنرز جهت صحت نظریه هوفستد مورد بررسی قرار گرفته است . بر اساس پژوهش هایی که با استناد بر الگوی هوفستد و گری صورت گرفته است نتایج حاصل شده با توجه به فرهنگ ملی هر کشور متفاوت بوده است . در برخی پژوهش ها نظیر مطالعاتی که در مورد ایران و اسپانیا صورت پذیرفته است ، تاثیرات تغییرات فرهنگی پس از رویداد های اجتماعی نظیر انقلاب اسلامی و یا مرگ فرانکو بر ارزش های حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است .

واژه های کلیدی : فرهنگ و حسابداری ، نظریه هوفستد ، مدل گری

## مقدمه

حسابداری، علمی بین رشته ای است و با توجه به طبقه بندی آن در حوزه علوم انسانی، امکان تحلیل تمامی ابعاد آن، بدون در نظر گرفتن دامنه ارزشی که بیانگر انسان، رفتار و ویژگیهای فردی و اجتماعی می باشد وجود ندارد. در هسته مرکزی تمامی جوامع و محیط فراگیر ارزشها و آرمانهای آن جامعه، فرهنگ به عنوان زبانی گویا، سخن های فراوانی برای گفتن دارد. در این راستا، بررسی رابطه بین حسابداری - یعنی علمی که بدون خرده ارزش های فرهنگی در تمامی جوامع شکل یکسانی دارد - و فرهنگ که یکی از عوامل ایجاد تفاوت در شیوه های عمل حسابداری است، ضروری به نظر می رسد. در این مقاله تعاریف و دیدگاه های فرهنگی موثر بر حسابداری و پژوهش های صورت گرفته در این زمینه تشریح شده است.

## تعریف فرهنگ

فرهنگ واژه ای است که معانی متفاوتی دارد، برای مثال در سال ۱۹۵۲ آلفرد کروبر<sup>۱</sup> و کلاید کلاک هوهن<sup>۲</sup> فهرستی مشتمل بر ۱۶۴ معنی از فرهنگ را تهیه کردند که مفاهیم و تعارف فرهنگ را ارائه می نمود.

کلمه فرهنگ به طور معمول در قالب سه مفهوم اصلی استفاده می شود:

- برتری سلیقه ای در هنر های زیبا و انسان شناسی
- الگویی ترکیبی از دانش بشری، باورها و رفتار هایی که به ظرفیت نمادین فکر و اندیشه و یاد گیری اجتماعی بستگی دارد
- مجموعه ای از نگرش ها، ارزش ها، اهداف و اعمالی که یک موسسه، سازمان یا گروه را توصیف می کند.

در قرن بیستم واژه فرهنگ به عنوان مفهوم کلیدی مردم شناسی، (شامل تمامی پدیده های انسانی که ناشی از موارد ژنتیکی بشر نبود) تعریف شد.

به طور اخص واژه فرهنگ در مردم شناسی آمریکایی دارای دو معنی است: (۱) ظرفیت تکامل یافته بشری جهت طبقه بندی و تشریح تجارب انسانی در قالب نمادها (۲) شیوه های متفاوت زندگی مردم در نقاط مختلف دنیا که جهت بیان تجارب از آن یاد می شود. پس از جنگ جهانی دوم واژه فرهنگ اهمیت یافت، اگر چه که معانی متفاوتی را در سایر نظام ها نظیر مطالعات فرهنگی، روان شناسی سازمانی و مطالعات مدیریتی به خود اختصاص داد.

اسمیرسیچ (۱۹۸۳)، دیدگاه ها و تعاریف های مختلف در مورد فرهنگ را در پنج شکل زیر خلاصه کرده است:

۱ - فرهنگ وسیله ای برای برآورده ساختن هر چه بهتر نیازهای حیاتی و روانی بشر است.

---

<sup>۱</sup> Alfred Louis Kroeber (۱۹۶۰ - ۱۸۷۶)، یکی از تاثیر گذار ترین افراد در مردم شناسی آمریکایی در نیمه اول قرن بیستم میلادی است.

<sup>۲</sup> Clyde Kluckhohn (۱۹۶۰ - ۱۹۰۵) مردم شناس و نظریه پرداز اجتماعی آمریکایی که عمده معروفیت خود را به خاطر فعالیت قوم نگاری در میان قوم ناواجو (دومین قبیله بزرگ سرخپوستان آمریکای شمالی: Navajo) و کمکی که در گسترش فرهنگ در مردم شناسی آمریکایی انجام داده کسب نموده است.

۲- فرهنگ به مثابه ساز و کار توافقی کنترلکننده‌ای است که هر یک از افراد جامعه را به‌ساختارهای اجتماعی پیوند می‌دهد.

۳- فرهنگ، سیستمی از ادراکات مشترک است.

۴- فرهنگ، سیستمی از نمادها و مفاهیم مشترک است.

۵- فرهنگ، تجسمی از زیرساخت (ضمیر) ناخودآگاه تفکر انسان‌ها است.

گرچه این تعریف‌ها براساس دیدگاه‌های متفاوتی بیان شده‌اند، اما در آن‌ها تفکرات بشر به عنوان جزئی موثر در شکل‌گیری فرهنگ جامعه مورد توجه قرار گرفته است. این نکته در تعریفی که پروفیسور هوفستد (۱۹۹۱) ، از فرهنگ ارائه داده نیز کاملاً آشکار است. او معتقد است فرهنگ، برنامه‌ریزی جمعی است که اعضای یک گروه را از دیگر گروه‌ها متمایز می‌کند.

ویولت (۱۹۹۳) ، با بررسی منابع مردم‌شناسی، فرهنگ را این‌گونه تعریف کرده است: "فرهنگ سیستمی یکپارچه از الگوهای رفتاری آموخته شده است که ویژگی خاص اعضای هر جامعه را تشکیل می‌دهد و خاستگاه آن فیزیولوژیکی یا ارثی نیست. بنابراین، فرهنگ رفتاری اکتسابی و محصول طبیعی‌فعالیت‌های بشر است".

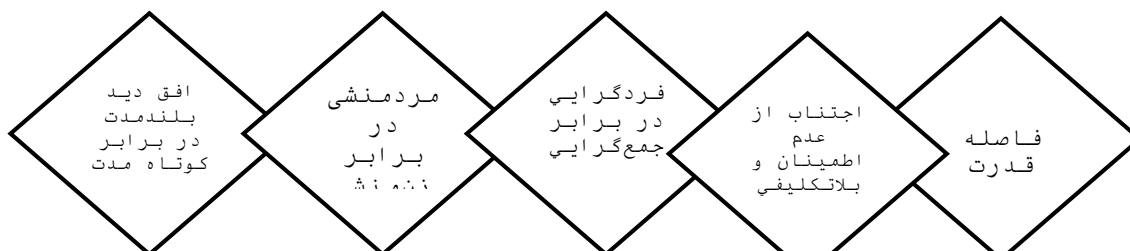
ترایس و بیر (۱۹۹۱) نیز فرهنگ را سیستمی از عقاید مشترک تعریف کرده‌اند. بنابراین، سیستم‌های ارزشی مشترک در یک جامعه باعث شکل‌گیری فرهنگ در آن جامعه می‌شود. منظور از [ ارزش ] ، رجحان یک حالت یا وضعیت رفتاری خاص از سوی اکثریت مردم است. وقتی یک مجموعه از ارزش‌ها از سوی افراد جامعه پذیرفته می‌شود، این ارزش‌ها به‌هنجارهای اجتماعی تبدیل می‌شود و از آن پس انتظار می‌رود جامعه (اعم از افراد و سازمان‌ها) هماهنگ با این هنجارها عمل کند.

رابینز (۱۳۸۵) فرهنگ در سازمان را این‌گونه تعریف می‌کند: " سیستمی از استنباط مشترک است که اعضا نسبت به یک سازمان دارند و همین ویژگی موجب تفکیک دو سازمان از یکدیگر می‌شود. هفت ویژگی وجود دارد که در مجموع معرف یا نمایانگر عصاره فرهنگ سازمانی هستند و عبارتند از: نوآوری و خطرپذیری ، توجه به جزئیات ، توجه به ره‌آوردها ، توجه به اعضای سازمان ، توجه به سیستم ، جاه‌طلبی و پایداری ".

### ابعاد ارزش‌های فرهنگی از دیدگاه هوفستد

هوفستد (۱۹۸۰ و ۱۹۹۱) با بررسی‌هایی که در ۵۳ کشور انجام داد، ۵ بُعد برای ارزش‌های فرهنگی مطرح کرد که بر آن اساس می‌توان ملت‌های جهان را به گروه‌های مختلف دسته‌بندی کرد. این ابعاد در نگاره ۱ نشان داده شده است :

نگاره ۱ ابعاد فرهنگی از نظر هوفستد



۱- فاصله قدرت: اختلاف‌های موجود در توزیع قدرت میان افراد جامعه (افراد فرا دست و فرو دست) را نشان می‌دهد و منعکس‌کننده دامنه نابرابری‌ها در توزیع قدرت از دیدگاه افراد ضعیف موجود در سازمان‌ها است.

۲- اجتناب از بی‌اطمینانی به آینده و بلا تکلیفی: میزان نگرانی و اضطراب افراد جامعه یا سازمان را در رابطه با وضعیت‌های نامشخص و نامعلوم آینده نشان می‌دهد و به معنی علاقه افراد جامعه به کاهش ابهام‌هاست.

۳- فردگرایی در برابر جمع‌گرایی: در جوامع جمع‌گرا، وابستگی‌های عاطفی شدیدی بین اعضای سازمان‌ها وجود دارد و سازمان‌ها نیز مسئولیت زیادی برای اعضای خود قائلند. در چنین شرایطی ناسازگاری‌های اجتماعی بین ارزش‌های فردی و اجتماعی از بین می‌رود. اما اگر سازمان‌ها توجه لازم را به اعضای‌شان نداشته باشند، ناهماهنگی‌های موجود بین ارزش‌های فردی و اجتماعی باعث افزایش فردگرایی در سازمان و یا تغییر ترکیب اجتماعی جمعی و یا هر دو این‌ها می‌شود.

۴- مردمنشی در برابر زن‌منشی: مردمنشی به معنای گرایش افراد جامعه به برتری‌طلبی، قهرمان‌پروری و دلاوری است. در مقابل، زن‌منشی به معنای گرایش افراد جامعه به برقراری ارتباط، تواضع و فروتنی، مراقبت از ضعیف‌ترها و بهبود کیفیت زندگی است. در جوامع مردمنش، مردان بیشتر به دنبال کسب موفقیت‌های شغلی در بیرون از منزل و زنان علاقه‌مند به مراقبت از خانه و کودکان (از دیدکلی، دیگران) هستند. در چنین شرایطی، مرد موفقیت خود را منوط به تقویت حس برتری‌طلبی و رقابت‌جویی خود می‌داند و زن به دنبال تعلیم و تربیت فرزندان و فراهم ساختن محیط زندگی مطلوب برای خود و خانواده خویش است.

۵- افق دید بلند مدت در برابر کوتاه مدت: افق دید (بلند و کوتاه مدت) نشانگر میزان اتکای جوامع به ظرفیت‌های تجزیه و ترکیبی‌ایشان است. در جوامع دارای افق دید بلند مدت، افراد با صبر و بردباری زیاد حاضر به پذیرش روند کند ترکیب بخش‌های مختلف با یکدیگر هستند. اما در جوامع دارای افق دید کوتاه مدت، سعی می‌شود تا کل، به اجزای آن شکسته شود. در این جوامع، برحفظ سنت‌ها، پایبندی به تعهدات اجتماعی صرف‌نظر از بهای آن‌ها، پایداری برای باقی ماندن در وضعیت اجتماعی برابر با دیگران، پایین بودن میزان پس‌انداز و دست‌یابی سریع به نتایج امور، تاکید می‌شود (هوفستد ۱۹۹۱).

گرچه، نگرانی‌ها و ابهام‌هایی در مورد اعتبار نظریه پیشنهادی پروفیسور هوفستد در جوامع مختلف به‌خصوص در کشورهای اسلامی وجود دارد، و مقاله‌های انتقادی نیز در این‌باره نوشته شده است برخی نیز نظریه‌های ارائه شده از سوی دیگر پژوهشگران را بهتر از نظریه هوفستد می‌دانند. با این همه، پروفیسور هوفستد (۱۹۹۰) معتقد است "هر چند این ابعاد فرهنگی با توجه به مقیاس‌های ارزشی موجود در بین کارکنان شرکت چند ملیتی آی‌بی‌ام<sup>۳</sup> استخراج شده است، اما با این حال تحقیقاتی که توسط محققان دیگر به روش‌های مختلف و با استفاده از نمونه‌های متفاوت (دانش‌آموزان، نمونه‌های تصادفی از مردم کشورهای مختلف و...) صورت گرفته نیز به ابعادی مشابه و نزدیک به همین ابعاد رسیده است. بنابراین شواهد محکمی مبنی بر جهان‌شمول بودن این ابعاد وجود دارد." مطالعه الگوی دیگری که توسط ترنر و ترامپنرز (۱۹۹۱) در رابطه

<sup>۳</sup> شرکت بین‌المللی ماشین‌های تجاری (International Business Machines Corporation) که با نماد IBM یا Big Blue نیز شناخته می‌شود (شرکتی چند ملیتی در حوزه تکنولوژی اطلاعات و مشاوره است که مقر اصلی آن در آرمونک نیویورک ایالات متحده آمریکا واقع است. این شرکت از معدود شرکت‌هایی است که دارای سابقه مداوم از قرن ۱۹ میلادی است.

با ابعاد ارزشهای فرهنگی ارائه شده است تا حد زیادی این ادعا را اثبات می‌کند.

### ابعاد ارزش‌های فرهنگی از دیدگاه ترنر و ترامپنرز

ترنر و ترامپنرز (۱۹۹۱) پژوهشی مشابه با پژوهش هوفستد در ۱۲ کشور انجام دادند. البته تمرکز اصلی پژوهش آنان بر ارزش‌های زیربنایی فرهنگ در ۷ کشور دارای نظام سرمایه‌داری (امریکا، انگلستان، سوئد، هلند، آلمان، فرانسه و ژاپن) بوده است. ترنر و ترامپنرز (۱۹۹۱) با پژوهش خود هفت ارزش فرهنگی برای جوامع سرمایه‌داری معرفی کردند که به شرح زیر است:

۱- عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی: عام‌گرایی بیانگر تمایل جوامع به تدوین و اجرای قوانین، نظام نامه‌ها، رویه‌ها، و توجه به امور عادی است که باعث سامان یافتن عملیات سازمان‌ها در جهت کسب ثروت می‌شود. در مقابل، خاص‌گرایی نشان دهنده تمایل جوامع برای توجه و حمایت از موارد استثنایی با توجه به استحقاق و شایستگی آن‌ها (صرفنظر از قانون) است.

۲- تجزیه در برابر ترکیب: تجزیه‌گرایان عملیات سازمان را به صورت وقایع، ارقام، وظایف واحدها تجسم می‌کنند. در حالی‌که، تاکید جوامع تجمع‌گرا بر کل سیستم است و سعی می‌شود تا کل سیستم دارای شکل، طرح و سازمان دهی مناسب باشد.

۳- فردگرایی در برابر جمع‌گرایی: تمرکز اصلی جوامع فردگرا بر حفظ حقوق فردی و تاکید جوامع جمع‌گرا بر حفظ منافع جامعه است. مدیران فردگرا، به افزایش انگیزه، پاداش، ظرفیت‌ها، و ویژگی‌های فردی کارکنان خود توجه دارند. در حالی‌که، مدیران جمع‌گرا بر بهبود شرکت (به‌طورکلی) از طریق جلب مساعدت و همیاری اعضای سازمان تاکید دارند.

۴- درون‌مداری در مقابل برون‌مداری: این بُعد به منبع تعیین‌کننده مسیر حرکت، تصمیم‌ها و هدف‌های جوامع اشاره دارد. یعنی، آیا این منابع، قضاوت‌ها، تصمیم‌ها و تعهدات ناشی از خود جامعه (عوامل درون‌مرزی) است و یا از تقاضاها و روندهای خارج از آن جامعه (عوامل برون‌مرزی) منتج می‌شود.

۵- توالی زمانی در برابر تقارن زمانی: این دو دیدگاه به بررسی این امر می‌پردازد که آیا یک کار خاص آنقدر مهم است که سریعتر از کارهای دیگر انجام شود یا اینکه کارها همه یکسانند و می‌توان چند کار را هم‌زمان با هم انجام داد. در جوامعی که معتقد به توالی زمانی هستند، امور مهم سریعتر انجام می‌شود. اما در جوامعی که معتقد به تقارن زمانی هستند، هیچ کاری بر دیگری اولویت ندارد و همه آن‌ها یکسان فرض می‌شود.

۶- توجه به وضعیت اکتسابی در مقابل توجه به وضعیت انتسابی افراد: این بُعد ارزشی، گویای وضعیت سیستم‌های اعطای پاداش و ترفیع در جامعه است. در جوامعی که به وضعیت اکتسابی افراد توجه می‌شود، ترفیع‌ها، متناسب با میزان موفقیت عملکردی آنان است. دلیل این‌کار نیز تشویق افراد به تداوم عملکرد خوبشان است. اما در جوامعی که به وضعیت انتسابی افراد توجه دارند، مبنای اعطای پاداش مواردی نظیر سمت، سابقه کار، جنسیت، تحصیلات و... است.

۷- برابری در برابر سلسله مراتب طبقاتی: این بُعد به نحوه توسعه روابط و توزیع قدرت بین افراد جامعه اشاره دارد. در جوامعی که برابری به عنوان یک هنجار شناخته شده است، همه افراد فرصت یکسانی برای مشارکت در امور مهم دارند. اما در جوامع دارای سلسله مراتب طبقاتی، نظرات افراد با توجه به رتبه‌ای که دارند مورد توجه قرار می‌گیرد. در چنین جوامعی، افراد متعلق به طبقه‌های بالای جامعه، نحوه و میزان مشارکت افراد طبقه‌های پایین‌تر را مشخص می‌کنند.

مقایسه مدل هوفستد و مدل ترنر و ترامپنرز کاملاً مشهود است که پنج بعد ارزشی مطرح شده به‌وسیله هوفستد و هفت بعد ارزشی بیان شده از سوی ترنر و ترامپنرز تا حد زیادی دارای ماهیت یکسان بوده و برهم منطبقند. نگاره شماره ۲، انطباق این ابعاد را با یکدیگر نشان می‌دهد.

روابط نظری بین ارزش‌های فرهنگی و ارزش‌های حسابداری «مدل گری» گری (۱۹۸۸) با تلفیق ارزش‌های فرهنگی مطرح شده از سوی هوفستد و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری شامل حرفه‌گرایی، یکنواختی، محافظه‌کاری و پنهان‌کاری، مدلی را برای بررسی تاثیر فرهنگ بر سیستم‌های حسابداری ارائه داد که مورد استقبال پژوهشگران قرار گرفت (نگاره ۲). هر چند دو دهه از ارائه این مدل می‌گذرد، با این‌حال هنوز از آن به عنوان الگویی برای انجام تحقیقات در سطح بین‌المللی استفاده می‌شود، حتی مدل‌های جدیدی نیز با الهام از مدل گری - هوفستد برای تفسیر تاثیر فرهنگ بر توسعه و تغییر حسابداری در کشورهای مختلف جهان ارائه شده است.

مدل گری (۱۹۸۸)، در واقع بسط مدل هوفستد در رابطه با الگوهای فرهنگی است. گری در تشریح این مدل بیشتر به نقش آن در پیش‌بینی تاثیر فرهنگ بر ارزش‌ها و عملکرد حسابداری پرداخته است. چون ارزش‌های حسابداری زیرمجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی است، می‌توان آن‌ها را همچون مدلی از ارزش‌های وسیع‌تر اجتماعی دانست که ابعادشان در گزارش‌های مالی و استانداردهای حسابداری نمایان می‌شود. چهار بُعدی که در این مدل برای ارزش‌های حسابداری در نظر گرفته شده است - حرفه‌گرایی، یکنواختی، محافظه‌کاری و پنهان‌کاری - بسیار مشابه با ابعاد محافظه‌کاری، پنهان‌کاری، بی‌اعتمادی و جبرگرایی است که آرپن و ردباگ در سال ۱۹۸۵ مطرح کردند. در واقع، مدل‌گری تلفیقی از مدل هوفستد (۱۹۸۰) و ارزش‌های حسابداری است و نشأت گرفته از مدل آرپن و ردباگ است.

چهار بُعد ارزش‌های حسابداری از دیدگاه گری (۱۹۸۸) به شرح زیر است:

۱- حرفه‌گرایی در برابر کنترل قانونی، بازتاب نوعی رجحان برای اعمال قضاوت حرفه‌ای و تدوین مقررات به‌وسیله خود حرفه به جای رعایت الزامات قانونی و اعمال کنترل بر حرفه توسط دولت است.

۲- یکنواختی در برابر انعطاف‌پذیری، بازتاب نوعی رجحان برای استفاده از روش‌های حسابداری یکسان بین شرکت‌ها در سال‌های متوالی به جای انعطاف‌پذیری و به‌کارگیری رویه‌ها و روش‌های متفاوت، برحسب شرایط و مقتضیات شرکت‌ها است.

۳- محافظه‌کاری در برابر خوش‌بینی، بازتاب نوعی رجحان برای انتخاب محتاطانه در برخورد با بی‌اطمینانی ناشی از رویدادهای آینده به جای رویکردی خوشبینانه و متکی بر آزادی عمل و قبول خطر است.

۴- پنهان کاری در برابر شفافیت اطلاعات، بازتاب نوعی رجحان برای رازداری و افشای اطلاعات درباره فعالیتهای تجاری، تنها به کسانی که به طور نزدیکتری در تماس با مدیریت و امور مالی آن هستند، به جای برخورد شفافتر، صریح تر و بازتر در پاسخگویی به عموم است.

نگاره ۲ - مقایسه مدل هوفستد با مدل ترنر و ترامپنرز

افق دید افراد جامعه	مردمنشی	فردگرایی	اجتناب از عدم اطمینان	فاصله قدرت	ابعاد ارزشهای فرهنگی مطرح شده توسط هوفستد ابعاد ارزشهای فرهنگی مطرح شده توسط ترنر و ترامپنرز
		✓			عام گرایی در مقابل خاص گرایی
✓					تجزیه در مقابل تجمع
		✓			فردگرایی در مقابل جمع گرایی
			✓		درون مدار در مقابل برون مدار
	✓				توالی زمانی در مقابل تقارن زمانی
				✓	توجه به وضعیت اکتسابی در مقابل وضعیت انتسابی افراد
				✓	برابری در مقابل سلسله مراتب طبقاتی

گری (۱۹۸۵) در بررسی نظری روابط بین ارزش های حسابداری و طرز عمل حسابداری به این نتیجه رسید که محافظه کاری و پنهان کاری بر رویه های اندازه گیری و افشا در گزارش های مالی تاثیر می گذارد، اما حرفه گرایی و یکنواختی اثر خود را در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می دهد. همچنین، او با تحلیلی تطبیقی به بیان یکسری روابط نظری بین ارزش های فرهنگی و حسابداری پرداخت، که به طور خلاصه عبارتند از:

\* حرفه گرایی با فردگرایی رابطه مثبت و با فاصله قدرت و اجتناب از بی اطمینانی رابطه معکوس دارد. به عبارت دیگر، هر چه میزان فردگرایی در یک کشور بیشتر ولی درجه اجتناب از بی اطمینانی و بلا تکلیفی و نیز فاصله قدرت کمتر باشد در این صورت آن جامعه تمایل بیشتری برای کنترل حرفه ای در برابر کنترل قانونی دارد.

\* یکنواختی با فردگرایی رابطه مستقیم و با فاصله قدرت و اجتناب از بی اطمینانی رابطه معکوس دارد. به عبارت دیگر، هر چه میزان فاصله قدرت و اجتناب از بی اطمینانی در کشوری بیشتر ولی درجه فردگرایی کمتر باشد، در این صورت آن جامعه تمایل بیشتری به یکنواختی (در مقابل انعطاف پذیری) دارد.

\* محافظه کاری با اجتناب از بی اطمینانی رابطه مستقیم و با فردگرایی و مردمنشی رابطه معکوس دارد. به عبارت دیگر، هر چه درجه اجتناب از بی اطمینانی در کشوری بیشتر ولی فردگرایی و مردمنشی کمتر باشد، در این صورت آن جامعه تمایل بیشتری به محافظه کاری (در مقابل خوش بینی) دارد.

\* پنهان کاری با اجتناب از بی اطمینانی و فاصله قدرت رابطه مستقیم و با مردمنشی و فردگرایی رابطه معکوس دارد. به عبارت دیگر، هر چه درجه اجتناب از بی اطمینانی و فاصله قدرت در کشوری بالاتر ولی مردمنشی و فردگرایی در آن

کمتر باشد، در این صورت آن جامعه تمایل بیشتری به پنهانکاری (در مقابل شفافیت اطلاعات) دارد.

### نگاره ۳ - تاثیر فرهنگ بر حسابداری

ارزش های حسابداری	ارزش های فرهنگی	حرفه گرایی	محافظه کاری	پنهان کاری	یکنواختی
فاصله قدرت	-	0	+	+	+
عدم اطمینان به آینده	-	+	-	-	-
فردگرایی	0	-	-	-	-
مردمنشی	0	+	0	-	-
افق دید افراد جامعه	0	+	0	-	-

### آزمون تجربی مدل گری

مدل‌گری چارچوب و مبنایی را برای انجام پژوهش‌های تجربی در زمینه بررسی تاثیر فرهنگ بر حسابداری فراهم ساخت. بر این اساس، پژوهشگران بسیاری به آزمون تجربی مدل او پرداختند. ادی (۱۹۸۹) با انتخاب نمونه‌ای ۱۳ تایی از کشورهای آسیا و اقیانوسیه، به آزمون مدل گری پرداخت. تحقیق او شامل سه مرحله بود؛ در مرحله اول، شاخص‌هایی را برای اندازه‌گیری ارزش‌های حسابداری (حرفه‌گرایی، یکنواختی، محافظه‌کاری و پنهان کاری) طراحی شد. در مرحله دوم، ارقام مربوط به این شاخص‌ها برای هر یک از ۱۳ کشور مورد مطالعه محاسبه و در مرحله سوم، ارقام شاخص‌های محاسبه شده برای ارزش‌های حسابداری با ارقام شاخص‌های مربوط به ارزش‌های فرهنگی (که قبلاً به وسیله هوفستد اندازه‌گیری شده بود) مقایسه شد. نتایج این بررسی موید صحت روابط نظری مطرح شده از سوی گری در رابطه با نحوه ارتباط ارزش‌های فرهنگی با ارزش‌های حسابداری بود.

بلکویی (۱۹۸۹) در تحقیق خود، چهار فرضیه زیر را که مبتنی بر مدل پیشنهادی گری است، مورد آزمون قرار داد:

۱- هر چه فاصله قدرت در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه‌گرایی در آن جامعه کمتر می‌شود.

۲- هر چه اجتناب از بی‌اطمینانی در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه‌گرایی در آن جامعه کمتر می‌شود.

۳- هر چه فردگرایی در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه‌گرایی در آن جامعه کمتر می‌شود.

۴- هر چه مردمنشی در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه‌گرایی در آن جامعه بیشتر خواهد شد.

بلکویی این چهار فرضیه را در سطح بین‌المللی و در ۲۸ کشور از کشورهای آزمون کرد که گری و همکارانش سیستم حسابداری آنها را بررسی کرده بودند. نتیجه این پژوهش نشان داد که



میزان حرفه‌گرایی تا حد زیادی تحت تاثیر ابعاد فرهنگی هر جامعه (بخصوص فردگرایی، اجتناب از بی‌اطمینانی و مردمنشی) قرار دارد.

دوپینک و سالتر (۱۹۹۵) با ترکیب مدل‌های مربوط به نحوه توسعه حسابداری که توسط پژوهش‌گران قبلی، نظیر شوی کارت (۱۹۸۵) و رابسون (۱۹۹۳) بیان شده بود، به یک مدل کلی دست یافتند. بر اساس این مدل، توسعه حسابداری هر کشور محصول مجموعه‌ای از روابط داخلی پیچیده بین محیط‌بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ آن کشور است. در قدم بعد، آنان با استفاده از تحلیل سلسله‌مراتبی و آزمون همبستگی به آزمون مدل پیشنهادی خود پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هر سه عامل محیط‌بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ نقش قابل توجهی در تغییر حسابداری در یک جامعه دارند. از سوی دیگر، در سطح جهانی نیز ساختار نهادی به عنوان مهم‌ترین عنصر تاثیرگذار بر سیستم‌های حسابداری شناخته شد. سالتر و نیسوندر (۱۹۹۵) با داده‌های جمع‌آوری شده از ۲۹ کشور جهان، به آزمون مدل‌گری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که این مدل به بهترین نحو قادر به تشریح عملکردهای گزارشگری مالی در محیط واقعی است. اما در توضیح ساختارهای حرفه‌ای و قانونی بسیار ضعیف است. به علاوه، آنان دریافته‌اند که اگر میزان توسعه یافتگی بازارهای مالی و سطوح مالیاتی را به این مدل بیفزایند، قدرت توضیحی مدل افزایش می‌یابد.

گری و وینت (۱۹۹۵) به بررسی تاثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بُعد پنهانکاری/ شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور پرداختند. آنان میزان افشای مجموعه‌ای از اقلام مالی و غیرمالی (اعم از اختیاری و غیراختیاری) را به عنوان تعریف عملیاتی پنهانکاری/ شفافیت اطلاعات در نظر گرفتند. به این ترتیب که هرگاه در صورت‌های مالی شرکت‌های موجود در یک جامعه تعداد بیشتری از این اقلام افشا شود، میزان پنهانکاری حسابداری در آن جامعه کمتر خواهد بود. گری و وینت با محاسبه میانگین شاخص‌های افشا در میان شرکت‌های مورد مطالعه، دست به طبقه‌بندی شرکت‌ها (و جوامع) براساس درجه افشای اطلاعات زدند. سپس با استفاده از تحلیل رگرسیون خطی بر روی ارقام مربوط به شاخص‌های افشا و شاخص‌های فرهنگی/ اجتماعی محاسبه شده توسط هوفستد، به بررسی تاثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنان موید وجود روابط قوی بین ارزشهای فرهنگی جوامع (بخصوص اجتناب از بی‌اطمینانی و فردگرایی) و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود.

زارزسکی (۱۹۹۶) در مقاله‌ای با عنوان " اثرات هماهنگ سازی خود انگیز ، الزامات فرهنگ و بازار بر شیوه‌های افشای حسابداری " در قالب مقاله‌ای علمی پژوهشی با بررسی ۲۵۶ شرکت از ۷ کشور به بررسی این امر می‌پردازد که آیا الزامات فرهنگی و بازار با سطوح افشای گزارش سالانه از نظر سرمایه‌گذاران ارتباط دارد یا خیر. یافته‌های اولیه ناشی از آن است که پنهان‌کاری یک فرهنگ، شیوه افشای شرکت‌های تجاری آن فرهنگ را پایه‌ریزی می‌کند. الزامات بازار به صورت قابل توجهی افشائات بیشتری را از جمله سطوح بیشتری از فروش خارجی، نسبت‌های تفصیلی‌تر از بدهی و اجزای بیشتر از دارایی‌ها را در بر می‌گیرد. یافته‌های بعدی نشان داد که واحدهای اقتصادی محلی برخلاف واحدهای اقتصادی بین‌المللی، اطلاعات مالی را متناسب با پنهانکاری فرهنگ بومی خود افشا می‌کنند. از طرف دیگر شرکت‌هایی که در سطح بین‌المللی فعالیت می‌کنند، شاید به خاطر کسب منابع به بهایی معقول، سطوح بالاتری از افشای اطلاعات را نسبت به آنچه که شرکت‌های محلی ارائه می‌کنند، آشکار کرده‌اند. از نظر زارزسکی این اطلاعات می‌تواند برای کمیسیون

هاي اوراق بهادار كه به دنبال همسان سازي گزارشگري مالي شركت هايي كه در فهرست بورس هاي اوراق بهادار خارجي هستند ، مفيد واقع گردد . علاوه بر پژوهش هاي فوق، موارد دي نيز وجود دارد كه پژوهشگران با استفاده از مدل گري- هوفستد به بررسي تاثيرات فرهنگي بر عملکرد حسابداري در يك كشور پرداخته اند. اوريول و همكارانش (۱۹۹۶) در يك تحليل نظري به بررسي تغييرات فرهنگ و حسابداري (اعم از حسابداري مديریت و حسابداري مالي) كشور اسپانيا از زمان مرگ فرانكو (۱۹۷۵) تا پديد آمدن ساختار دمكراتيک (۱۹۷۸) در اين كشور پرداختند. به عبارت ديگر، آنان اعتبار مدل گري را با توجه به قدرت اين مدل در انعكاس شرايط فرهنگي و حسابداري كشور اسپانيا مورد آزمون قرار دادند. مطابق نظر اين پژوهشگران در دوره زماني مورد بررسي، حرفه گرايي و انعطاف پذيري حسابداري در كشور اسپانيا افزايش، و در مقابل، محافظه كاري و پنهان كاري كاهش يافته است. از نظر فرهنگي نيز فردگرايي بيشتري شده ولي فاصله قدرت و بلا تکلیفی (اجتناب از بی اطمینانی) کمتر شده است.

سادرون و فاگرتي (۱۹۹۶) در يك دوره زماني ۱۲ ساله (۱۹۹۲-۱۹۸۱) مدل گري را در اندونزي آزمون كردند. نتايج پژوهش آن ها نشان مي دهد كه در صورت انجام تعديل هايي در مدل گري، مدل اصلاح شده قادر است تاثيرات تغييرات فرهنگي را بر ارزشهاي حسابداري كشور اندونزي تبیین کند.

رضازاده (۱۳۸۱) در يك تحقيق پيمائشي مقطعي، رابطه بين ارزشهاي اجتماعي مبتني بر فرهنگ (شامل فاصله قدرت، اطمینان طلبی، فردگرايي و مردگرايي) را با ارزشهاي حسابداري (محافظه كاري و پنهان كاري) بررسي کرده و به اين نتيجه رسيده است كه برخلاف نظريه گري، با وجود افزايش مردگرايي در شركت هاي ايراني، ميزان پنهانكاري آنها كاهش يافته است كه اين امر در واقع قابليت تعميم الكويي واحد از ارزشهاي فرهنگي و حسابداري در كشورهاي مختلف را با ترديد مواجه مي سازد. دیدگاه رضا زاده استقرائي مي باشد . وي به مقايسه محافظه كاري در مقابل خوش بيني و رازداري در مقابل شفافيت پرداخت . اين انتخاب در حقيقت مقايسه اي با ۴ مولفه هوفستد بود . فرضيه هاي رضا زاده اينگونه بيان گرديدند :

(۱) اگر در شركت ها ميزان اطمینان طلبی بالا و ميزان فرد گرايي و مرد گرايي پايين باشد، آن گاه محافظه كاري در آن ها بالا خواهد بود .  
وي در تحقيق خود از نسبت قيمت به ارزش دفتری سهام (P/B) و قيمت به سود هر سهم (P/E) به عنوان متغير جانشين محافظه كاري حسابداران استفاده كرد.  
(۲) اگر در شركت ها ميزان اطمینان طلبی و فاصله قدرت پايين و ميزان فرد گرايي بالا باشد ، آنگاه سطوح افشاي اطلاعات توسط آنها بيشتري خواهد بود .

نهایتاً وي براي ارزيابي عوامل فرهنگي از پرسشنامه هاي هوفستد و براي ارزيابي كيفيت افشا از گزارش هاي مالي شركت هاي بورس اوراق بهادار تهران استفاده كرد .

نتايج رضا زاده	مقايسه	نتايج گري
----------------	--------	-----------

ویژگی	محافظه کاری	افشای اطلاعات*	محافظه کاری	رازداری	حرفه گرایی	یکنواختی
فرد گرایی	-	+	-	-	+	-
فاصله قدرت	+	-	؟	+	-	+
اطمینان طلبی	+	-	+	+	-	+
مردگرایی	-	-	-	-	؟	؟

در واقع طبق تحقیق وی (+) و (-) جهت این متغیرها را نشان می دهد و نه معناداری. فقط یک متغیر از ۸ متغیر معنا دار بوده و آن هم متغیری است که بر خلاف نتایج گری است.

رضا زاده در توصیه نتیجه کار خود، اینگونه بیان داشته است که:

- در ایران بدلیل کارا نبودن بازار سرمایه، ممکن است نتایج تحقیق مخدوش شود. زیرا قیمت سهم مبنای محکم و مطمئنی در بازار بورس ایران نیست.
- برای بررسی موارد فرهنگی باید همه شرکتها بررسی می شد و نه شرکتهاي سهامی عام، ولی بدلیل عدم دسترسی به اطلاعات همه شرکتها، جامعه آماری شامل شرکتهاي پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. از آنجا که تهیه گزارش های مالی بر اساس استانداردها که حداقل الزامات است صورت می گیرد و رقابتي بین آنها برای افشای اختیاری وجود نداشته است لذا افشای اطلاعات اجباری صورت پذیرفته است. از سوي دیگر حسابرس اکثر این شرکتها سازمان حسابرسی بوده و در نتیجه بین گزارش ها و میزان افشا یکنواختی ایجاد شده است.

پور جلالی و میک (۱۹۹۵) در یک مقاله تحلیلی-نظری به بررسی تغییرات فرهنگی ایجاد شده در کشور ایران قبل و بعد از انقلاب اسلامی و تاثیرات آن بر ارزش های حسابداری پرداختند. تحلیل های پورجلالی و میک که عمدتاً محدود به سالهای ۱۳۶۸-۱۳۵۲ می باشند مهر تایید بر نظریه گری و مؤید تاثیر فرهنگ بر ارزش های حسابداری در ایران هستند. اما تایید صحت نظرات آنها، مستلزم انجام پژوهش های تجربی در این زمینه است. متأسفانه به دلیل عدم امکان دسترسی به صورت های مالی و یادداشت های همراه آن ها و نیز گزارش های حسابرسان مستقل شرکت های ایرانی در آن سال ها، عملاً آزمون تجربی نظریه گری غیر ممکن است. این پژوهش در مورد اثرات و روابط فرهنگی پس از انقلاب در ایران چنین می گوید:

- جمع گرایی در ایران بیشتر شده است  
جامعه بیشتر به سمت اسلامی شدن سوق پیدا کرده است و تعالیم اسلام نیز بر جمع، بیشتر از فرد تاکید دارد (مسلمانان بعنوان يك ملت

متحد تلقی می شوند). برای مثال، گرچه در قرآن مالکیت خصوصی و تحصیل درآمد توسط افراد مجاز شناخته شده است، اما اموال جامعه متعلق به کل ملت مسلمان می باشد.

- فاصله قدرت اجتماعی بعد از انقلاب بیشتر شده است این امر ناشی از افزایش نرخ تورم حادث شده به خاطر شرایط نابسامان اقتصادی بعد از انقلاب و همچنین بروز جنگ تحمیلی دانسته شده است .

- اجتناب از عدم اطمینان ( بلاتکلیفی) افزایش پیدا کرده است بعد از انقلاب ، افزایش نرخ تورم ابهام شدید در رابطه با ارزش پول را موجب گردید و به تبع آن تحریم های اقتصادی علیه ایران ابهامات شدیدی را نسبت به وضعیت اقتصادی آتی به اذهان مردم سرازیر ساخت . از طرف دیگر به خاطر شرایط جنگ تحمیل شده به ایران ، اهداف دولت عمدتاً کوتاه مدت و غالباً مورد تعدیل و تغییر قرار می گرفت .

- مردگرایی در کشور افزایش یافته است در جامعه اسلامی قواعد متفاوتی برای زن و مرد وضع می شود . به گونه ای که زنان و مردان حقوق تعریف شده ای دارند. بدلیل گسترش قوانین اسلامی در بعد از انقلاب، جامعه ایران نسبت به دوران قبل از انقلاب مردمنش تر شده است. بعلاوه، جامعه ای که درگیر جنگ است تأکید بیشتری بر ارزشهای مردانه (توفیق و برتری طلبی) دارد.

- کنترل قانونی بیشتر شده است اصلاح قانون مالیات ها در سال ۱۳۴۹ منجر به تشکیل انجمن حسابرسان شد. این انجمن در سال ۱۳۵۲ زیر نظر وزارت دارایی درآمد . در سال ۱۳۵۳ نیز اعضاء حرفه حسابداری تشکیل یک سازمان حرفه ای 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 که توسط دولت اداره می شد گردید . در نتیجه می توان گفت که بعد از انقلاب درجه کنترل حرفه ای در مقابل کنترل قانونی کاهش یافته است.

- یکنواختی در حسابداری بیشتر شده است از آنجاکه در بعد از انقلاب فعالیت های حرفه و تأثیرات آن محدود به شرکت هایی شد که تحت تملک دولت بودند و دولت نیز اصولاً بیشتر از بخش خصوصی تمایل به حفظ یکنواختی در امور دارد، بنابراین می توان نتیجه گرفت که یکنواختی در حسابداری افزایش یافته است. بعبارت دیگر، هنگامی که اکثر شرکت های خدماتی و تولیدی یک کشور متعلق به دولت یا تحت اداره آن باشند (نظیر ایران) بدیهی است که غالب شرکت ها از سیستم حسابداری یکسانی استفاده خواهند کرد.

- میزان محافظه کاری حسابداری افزایش یافته است به دلیل شرایط وخیم اقتصادی بعد از انقلاب، حرفه حسابداری گرایش بیشتری به استفاده از روش های محافظه کارانه پیدا کرده است. زیرا، با کمک این روشها می توان سود شرکت را کمتر از واقع نشان داد و در نتیجه مالیات کمتری نیز پرداخت. در ضمن با استفاده از

این روش ها ، شرکت ها توان مقابله با ابهامات مرتبط با رویدادهای احتمالی را نیز خواهد داشت. بعنوان مثال، باوجود اینکه نرخ بالای تورم باعث افزایش چشم گیردر ارزش دارایی های ثابت شرکت شده است، اما هیچگونه تلاشی برای لحاظ کردن این اثرات بر گزارش های مالی صورت نگرفته است.

- پنهان کاری بیشتر شده است

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

عسکری و همکاران (۲۰۰۸) در مقاله ای تاثیرات ارزشهای فرهنگی بر نحوه عمل حسابداری در ترکیه را با اعمال شاخصه های اجتماعی - فرهنگی بر روی ارزشهای حسابداری و تجارب حاصل از تئوری گری (۱۹۸۰) بررسی نمودند. در این مقاله مدل حسابداری با حرفه گرایی ، کیفیت و یکنواختی افشا و خاصه ها اندازه گیری حسابداری در ترکیه کنونی مقایسه شد. ترکیه به لحاظ موقعیت جغرافیای سیاسی خود و همچنین ابعاد فرهنگی در میان کشورهای توسعه یافته ، موردی منحصر به فرد است. نتایج این مقاله ، تئوری گری را مبني بر این که ، اجتناب از بلاتکلیفی بالا و فردگرایی پایین به صورت مثبت با محافظه کاری و خاصه های اندازه گیری حسابداری رابطه دارد تایید نمود. به علاوه ، این مقاله تایید نمود که فاصله طبقاتی زیاد و اجتناب از بلاتکلیفی بالا و فرد گرایی پایین به صورت مثبت با یکنواختی حسابداری رابطه دارد. با این حال اجتناب از بلاتکلیفی بالا و جمع گرایی به صورت منفی بر حرفه گرایی و افشا تاثیر دارد.

فلگا (۲۰۱۰) در مقاله ای با عنوان " فرهنگ حسابداری ملی و شناسایی اندوخته ها : اعمال اصل احتیاط " به بررسی تاثیر که فرهنگ ملی هر کشور می تواند با ارائه قوانین آمره بر شناسایی اندوخته ها جهت پرداخت دیون شرکت ها داشته باشد پرداختند. در این مقاله وی جایگزینی مقدراری برای محافظه کاری ارائه نمود که در ارتباط با تسویه تعهدات شرکتهای بود. برای دستیابی به این منظور ، اطلاعات ۳۸۸ گروه اقتصادی از ۱۷ کشور اروپایی جمع آوری گردید و نسبت اندوخته به بدهی (PLR)<sup>۴</sup> برای آنها محاسبه گردید و بر این اساس با توجه به تاثیر که فرهنگ ملی هر کشور نسبت به روند اندوخته گیری شرکتهای آن کشور داشت طبقه بندی مشتمل بر ۳ بخش ارائه گردید. این ۳ بخش عبارت بودن از کشورهایی که نحوه عمل آنها منطبق بر استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی<sup>۵</sup> است ، کشورهایی که رویکردی محافظه کارانه دارند و

<sup>4</sup> Provisions to total Liabilities Ratio

<sup>5</sup> International Financial Reporting Standards (IFRS)

کشورهایی که رویکردی باز نسبت به موضع اندوخته‌گیری دارند. با توجه به آزمون‌های به عمل آمده، نتایج بیانگر آن بود که شرکت‌هایی که در کشورهای محافظه‌کار قرار دارند به صورت معنا داری، سطح بالاتری از ابهام را برای میزان تعهدات خود در نظر گرفته و بر این اساس مدیریت‌های خود را انجام می‌دهند.

چونگر سوت (۲۰۰۹) در مقاله‌ای با عنوان "فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در تایلند" رابطه بین فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار داد. نوآوری‌های حسابداری که در این مقاله مد نظر قرار گرفت شامل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، ارزیابی متوازن و هزینه‌یابی بر مبنای هدف بود. نتایج حاصله نشان دادند که به طور کلی، تفاوت معنا داری در فرهنگ سازمانی شرکت‌های استفاده‌کننده از این نوآوری و شرکت‌هایی که از این نوآوری‌ها استفاده نمی‌کنند وجود ندارد، با این حال شرکت‌هایی که حساسیت بالاتر نسبت به انعکاس مسائل فرهنگی و یا ارزشهای انعطاف‌پذیر و یا میل به نوآوری دارند، پتانسیل بالاتری جهت به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت از خود نشان می‌دهند.

اعتمادی و همکاران (۲۰۰۹) در مقاله‌ای با عنوان "فرهنگ، حسابداری مدیریت و عملکرد مدیریت: با تأکید بر ایران" با استناد به مدل هوفستد (۱۹۸۰) و اینکه تفاوت‌های فرهنگی میان کشورها، عوامل تأثیرگذار در ابزارهای کنترل مدیریتی هستند، هرکدام از ابعاد ۴ گانه هوفستد را مد نظر قرار داده و دریافته‌اند که همانند کشورهای غربی، ابزارهای مدیریتی و تکنیک‌های پیشرفته‌ای که جهت موثر بودن عملکرد مدیریت به کار می‌رود، آنچنان در ایران مفید فایده نیست.

#### نتیجه‌گیری

از آنجایی که هر کشوری فرهنگ ملی منحصر به فرد خود را دارد، حتی با وجود الگوهای فراگیری که توسط هوفستد و گری مطرح شده اند نمی‌توان رابطه‌ای را بیان نمود که برای تمامی جوامع به صورت کامل مصداق داشته باشد. با این حال می‌توان با استفاده از همین تفاوت فرهنگی، اختلافات میان شیوه‌های عمل حسابداری در هر جامعه را تشریح کرده و حتی با نهادینه کردن خرده ارزش‌های فرهنگی جدید بین افراد، جامعه و شرکت‌ها را به استفاده از شیوه‌های حسابداری جدید رهنمون ساخت. فرهنگ حاکم بر جامعه است که موضوعی را در آن جامعه به صورت عرف در می‌آورد و همین عرف جامعه است که کم‌کم به قانون نانوشتی و سپس الزامات فراگیر تبدیل شده و در این میان حسابداری را به عنوان یکی از اجزای خویش تحت تأثیر قرار می‌دهد.

## **Accounting and Culture relevancy**

Khajavi Shokrolah<sup>1</sup>  
Etemady Jooriaby Mostafa<sup>2</sup>

### **Abstract**

In this research cultural components of Hofsted and Gray models and their dimensions are remarked to investigate the accounting and culture relevancy. Turner and Trampners model is also perused to determine weather the accuracy of Hofsted theory. According to other researches that focus on Hofsted-Gray model, native culture of each country causes various results in accounting domain. In some other researches like those are focused on Iran or Spain, cultural changes have been resulted from social events.

**Keywords: Accounting and culture, Hofsted theory, Gray model**

---

<sup>1</sup>Assistant professor of Accounting , Shiraz University

<sup>2</sup>Department of Accounting , Islamic Azad University , Bandar anzali Branch

## منابع :

- رابینز ، استیفن ، " رفتار سازمانی " ترجمه علی پارسائیان و سید محمد اعرابی ، دفتر پژوهشهای فرهنگی ، تهران ، چاپ هشتم ، ۱۳۸۵
- رضا زاده ، جواد ، رابطه فرهنگ و حسابداری ، رساله دکتری ، دانشگاه علامه طباطبایی
- مدرس ، احمد و دیانتي دیلمی ، زهرا ، رابطه فرهنگ و حسابداری ، مجله حسابرس ، آذر ۸۳
- مهراني ، کاوه ، تاثیر فرهنگ بر حسابداری ، فصلنامه علمی و پژوهشی "بررسی های حسابداری و حسابرسی" بهار ۸۵ ، ص ۸۷-۱۱۴
- Arpan, J.S., and L.H. Radebaugh, (1985), *International Accounting and Multinational Enterprises*, New York: John Wiley
- Askary,Saeed, Yazdifar, Hassan, Askarany, Davood, (2008) "Culture and accounting practices in Turkey", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 5, No. 1 /, pp ۸۸ - ۶۶
- Belkaoui, A., (1989), "Cultural Determinism and Professional Self-Regulation in Accounting: A Comparative Ranking", *Research in Accounting Regulation*, Vol.3, pp.93-101
- Chongruksut, Wipa, (2009) "Organizational Culture and the Use of Management Accounting Innovations in Thailand", *Ramkhamhaeng University International Journal*, vol. 3(1),
- Doupink, T.S., and Salter, S.B., (1995), "External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development", *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol.30, pp.189-207
- Eddie, I.A., (1989), "The Association Between Cultural Values and Accounting Systems Characteristics in the Asia-Pacific Region: A Exploratory Study", Paper Presented at the American Accounting Association Annual Conference, Honolulu, August
- Etemadi, Hossein, Dianati Dilami, Zahra, S. Bazaz, Mohammad and Parameswaran, Ravi, (2009) "Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran ", *Advances in Accounting* ,Vol. 25, Issue 2, December, pp. 216-225
- Feleagă, Liliiana, Dragomir D., Voicu, Feleagă, Niculae, (2010) "NATIONAL ACCOUNTING CULTURE AND THE RECOGNITION OF PROVISIONS: AN APPLICATION OF THE PRUDENCE PRINCIPLE ", *Actes Congress of "Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice : France 6 May"*
- Gray, S.J., (1988), "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*, Vol.24, pp.1-15
- Gray, S.J., (1985), "Cultural Influences and the International Classification of Accounting Systems", Paper Presented at EIASM Workshop on "Accounting and Culture", Amsterdam, June, {Quoted from the Perera's Article- "The Cultural Relativity of Accounting and International Patterns of Social Accounting", *Advances in International Accounting*, Vol.3, pp.244-247}
- Gray, S.J., and Vint, H.M., (1995), " The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidences", *Asia- Pacific Journal of Accounting*, December, pp.33-43
- Harper, Douglas (2001), *Online Etymology Dictionary*
- [http://en.wikipedia.org/wiki/Culture#Cultural\\_change](http://en.wikipedia.org/wiki/Culture#Cultural_change)
- Hofsted, G., (1980), *Culture Consequences*, Sage
- Hofsted, G., (1991), "Cultures and Organizations: Software of the Mind", New York: McGraw-Hill
- Kroeber, A. L., C. Kluckhohn, (1952), *Culture: A Critical Review of Concepts and Definitions*.
- Purjalali, H., and Meek, G., (1995), "Accounting and Culture: The Case of Iran, *Research in Accounting in Emerging Economies*", Vol.3, pp.3-17
- Oriol Amat, John Blake, P. Wraith and E. Oliveras, (1996) , "Dimension of National Culture and the Accounting Environment: The Spanish Case", Unpublished Working Paper



- Robson, K., (1993), "Accounting Policy Making and Interest: Accounting for Research and Development", *Critical Perspectives on Accounting*, , pp.1-27
- Salter, S.B., and Niswander, F., (1995), "Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's (1988) Theory", *Journal of International Business Studies* Second Quarter, pp.379-397
- Schweikart, J.A., (1985), "Contingency Theory as a Framework for Research in International Accounting", *The International Journal of Accounting Education and Research*, Fall, pp 89-98
- Smircich, (1983), "Concepts of Culture and Organizational Analysis", *Administrative Science Quarterly* 28, p.342
- 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
- Trice, Harrison M., Beyer, Janice M. (1991), "Cultural Leadership in Organizations", *ORGANIZATION SCIENCE*, Vol. 2, No. 2, May 1991, pp. 149-169
- Turner, B.A., and Trampners, (1993), "Sociological Aspects of Organizational Symbolism", *Organization Studies* 7, pp.101-15
- Violet, W.J., (1993), "The Development of International Accounting Standard; An Anthropological Perspective", *International Journal of Accounting Education and Research*, Spring
- Zarzeski, Marilyn Taylor, (1996) "Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosures Practices ", *ACCOUNTING HORIZONS*, Vol 10, No 1, March