

## نگرشی بر ابعاد فرهنگی حسابداری

زهرا حاجیها<sup>۱</sup>، مریم سلطانی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۳/۰۸/۰۳

تاریخ پذیرش: ۹۳/۱۱/۱۵

### چکیده

در سال‌های اخیر گرایش شدیدی به استفاده از تئوری‌های رفتاری در تحقیقات حسابداری بوجود آمده است. بدون شک چنین مطالعاتی باعث غنای رشته حسابداری شده و آن را از یک رشته خشک و کاملاً فنی (تکنیکی) خارج می‌سازد. تاکنون مطالعات جالبی در عرصه حسابداری و عوامل محیطی تاثیرگذار بر آن در جهان صورت گرفته است که همگی موید تقابل و تعامل حسابداری و محیط بر یکدیگرند (هافستد، ۱۹۸۷). نتایج این تحقیقات نشان می‌دهد که توسعه و تکامل حسابداری تحت تاثیر عوامل محیطی مختلفی قرار دارد که یکی از مهمترین این عوامل "فرهنگ" می‌باشد. تحقیق حاضر در واقع تلاشی در جهت شناخت حوزه‌ها و مولفه‌های فرهنگی و ابعاد ارزشی و تاثیر آن بر حسابداری می‌باشد. در این راستا، در این پژوهش رابطه حسابداری، یعنی علمی که بدون خرده ارزش‌های فرهنگی در تمامی جوامع شکل یکسانی دارند و فرهنگ که یکی از عوامل ایجاد تفاوت در شیوه‌های عمل حسابداری است، در قالب پژوهش‌های گوناگون مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

**واژه‌های کلیدی:** ابعاد ارزشی حسابداری، ابعاد فرهنگی، نظریه هافستد، مدل گری

طبقه‌بندی موضوعی: M40, M41

۱ استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق، (Z\_hajiha@yahoo.com)

۲ کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد الکترونیک، نویسنده مسئول: (m. soltani197@yahoo.com)

## مقدمه

حسابداری فعالیتی انسانی است که تحت تاثیر برداشت‌ها، تفسیرها و قضاوت‌های مربوط به نحوه بکارگیری مفاهیم و استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرد. طبق نظر پرا عنصر انسانی حسابداری توسط عوامل محیطی و بطور خاص فرهنگ، تحت تاثیر قرار می‌گیرد، به عقیده دوپینک و سالتر فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش‌های حاکم بر اعضای سامانه حسابداری، رویه حسابداری را تحت تاثیر قرار می‌دهد (دوپینک و سالتر، ۱۹۹۵). وجود گروه‌های فرهنگی مختلف در دنیای حسابداری باعث ایجاد برداشت‌ها و قضاوت‌های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم حسابداری خواهد شد. نسبی بودن فرهنگ در حسابداری، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی را تحت تاثیر قرار خواهد داد (دارابی و همکاران، ۱۳۸۸)، به گونه‌ای که به نظر می‌رسد توسعه حسابداری مانند هر جریان اجتماعی دیگر، از فرهنگ ملی و محیط سازمانی تأثیر می‌پذیرد و تدوین استاندارد در هر کشوری تابعی از اقتصاد، سیاست و محیط اجتماعی (فرهنگ) آن کشور می‌باشد (همان منبع).

بدون تردید فرهنگ یکی از مفاهیم اصلی در تحقیقات علوم اجتماعی است، زیرا بین خرد و کلان و بین نگاه تجاری و مردم یک پل مفهومی ایجاد می‌کند. از فرا ساختار کارل مارکس تا اخلاق، روحیه و منطقی‌سازی مکس وبر، از آگاهی جمعی امیل دارکین تا سیستم ارزش مشترک تالکوت پارسونز و ژرف ساختار کلودلوی استراس، همگی به تعریف ماهیت و عملکرد فرهنگ کمک کرده و ارزش‌های منطبق بر گروه را شکل می‌دهند تا نظم اجتماعی حفظ شود. با توجه به این منابع و بسیاری از منابع دیگر، در اصل فرهنگ ذهن بشر را پرورش می‌دهد و به رفتار او شکل می‌بخشد. بنابراین فرهنگ چیست؟ فرهنگ، برنامه ریزی جمعی ذهن است که اعضای یک گروه یا طبقه بندی افراد را از سایرین متمایز می‌کند. این تعریف بر دو معیار متمرکز است: ۱) برای ایجاد فرهنگ به دو یا چند معیار نیاز می‌باشد و ۲) ویژگی‌های مشخصه گروه می‌تواند فرهنگ را تعریف کند. فرهنگ بر مبنای ارزش‌هایی است که بخش اصلی و ثابت آن می‌باشد با توجه به این تعاریف، مولفه اصلی تحقیق تطبیقی درباره فرهنگ‌ها آن است که چگونه ارزش‌های یک جامعه را اندازه‌گیری نمود (زینگ فنگ و همکاران، ۲۰۱۳). ترايس و بیر نیز فرهنگ را سیستمی از عقاید مشترک تعریف کرده‌اند. فرهنگ یک مفهوم پیچیده چند بعدی

است که اندازه‌گیری آن دشوار است. اینگلهارت فرهنگ را به عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌های اصلی می‌داند که به رفتار افراد در جامعه شکل می‌دهند (فرانسیکو لینا و جوز فرناندز سرنا، ۲۰۱۳). ویولت با بررسی منابع مردم‌شناسی، فرهنگ را این گونه 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 (مدرس و دیانتی، ۱۳۸۳). هدف این مقاله مروری بر تئوری‌ها و مدل‌های فرهنگ و بررسی جایگاه آن در مفاهیم حسابداری است، به نوعی که ذهن خواننده را آماده درک این مفهوم مهم نماید که حسابداری را یکی از علوم اجتماعی می‌دانند و بنابراین مفهومی فرهنگی است.

### تئوری فرهنگ و حسابداری

حسابداری همزاد تمدن است و پیشینه‌ای به اندازه تاریخ دارد. این محیط است که حسابداری را شکل می‌دهد. به بیان دیگر الگوها و اشکال مختلف حسابداری با ارزش‌های مختلف، اجتماعی، مذهب، سیستم‌های سیاسی و تاریخیچه و پیش‌زمینه‌هایی که محیط را شکل می‌دهند، در ارتباط است. یکی دیگر از عوامل محیطی که بر رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی اثرگذار است، فرهنگ است (آراد و عبدالله زاده، ۱۳۹۱). برخی از محققان ادعا می‌کنند که جهانی شدن و مدرن شدن به یک فرهنگ جهانی مشترک منجر می‌شود. از نظر آنها شباهت بین جوامع بخاطر جهانی شدن در حال افزایش است، اما در تعدادی از تحقیقات مشخص شده که ارزش‌های افراد با تکیه بر فرهنگ آنها کاملاً ثابت و معتبر است. فرهنگ بعنوان ویژگی یک ملت و نه افراد است. جنبه مهم آن اندازه‌گیری فرهنگ با رفتارهای کلامی و غیر کلامی افراد است. محققان بر این موضوع توافق نظر دارند که فرضیات اصلی و ارزش‌ها می‌توانند هسته اصلی فرهنگ را شکل دهند. ارزش‌ها در مرکز فرهنگ قرار دارند و برهنجارها و فعالیت‌ها و سمبل‌هایی که توسط اعضای آن فرهنگ توسعه یافته و تأثیر می‌گذارند. آنها نشان‌دهنده ساختار متشکل از دیدگاه‌ها و رفتارهایی هستند که انتخاب‌ها و ارزیابی‌های افراد را تعیین می‌کنند. همچنین ارزش‌ها بعنوان نکات اصلی رفتار در تجزیه و تحلیل فردی و مولفه قابل اندازه‌گیری و اجرایی فرهنگ در تجزیه و تحلیل جامعه می‌باشند. ارزش‌ها بدون توجه به واحد تجزیه و تحلیل بعنوان کلید یا متغیر اصلی شناخت شباهت‌ها و تفاوت‌های فرهنگی در بین ملت‌ها یا سازمان‌های جوامع مختلف یا یک جامعه می‌باشند (مهمت یوسف و آیس بیگام اوکان، ۲۰۱۱).

### مروری بر پیشینه پژوهش

محققان بسیاری به معرفی مدل‌های فرهنگی مختلف پرداخته و ابعاد فرهنگی را در مدل‌های خویش گنجانده‌اند. به منظور شناسایی فرهنگ بررسی جداگانه‌ای بر روی مطالعات انجام گرفته که در ادامه به منظور جمع‌بندی مطالعات در زمینه فرهنگ، خلاصه‌ای از مطالعات در این زمینه در داخل کشور به شرح زیر ارائه شده است.

حاجیها و خراط زاده (۱۳۹۳) پژوهشی را با عنوان "رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" با استفاده از مدل فرهنگی موژن انجام دادند و در نهایت به این نتیجه رسیدند که مدیران می‌توانند با ایجاد تغییرات فرهنگی در سازمان‌ها موجبات بهبود سیستم‌های حسابداری مدیریت را فراهم آورند. به عبارتی سیستم‌های حسابداری مدیریت از طریق کمک به تصمیم‌گیری از فرهنگ سازمانی تأثیر می‌پذیرند و همزمان بر آن تأثیر می‌گذارند.

حاجیها و خراط زاده (۱۳۹۳) در پژوهشی دیگر به بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و معیارهای نوین ارزیابی عملکرد سازمان پرداختند. بر اساس مبانی نظری فرهنگ قوی با عملکرد سازمان رابطه معنی‌دار دارد و باعث خلق ارزش در سازمان می‌شود. زمانی که ارزش‌های فرهنگی از انطباق سازمانی با محیط حمایت کنند، رابطه قوی‌تری برقرار می‌شود. در این تحقیق رابطه ابعاد فرهنگ سازمانی در مدل فرهنگ سازمانی موژن با معیارهای نوین خلق ارزش، شامل ارزش افزوده اقتصادی، ارزش افزوده بازار و سود باقیمانده در شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۸۶ بررسی شده است. نتایج نشان‌دهنده رابطه مثبت میان فرهنگ سازمانی و ارزش افزوده اقتصادی است. همچنین، از میان ابعاد فرهنگ رابطه قانون‌گرایی و سه معیار خلق ارزش قوی‌تر است.

نیکومرام و محمدی (۱۳۹۱) به طراحی و ارائه یک الگوی شناخت، تعیین و ارزیابی نقش عوامل فرهنگ بر اساس مدل هافستد در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری پرداختند. جامعه آماری پژوهش متخصصین حوزه مشترک فرهنگ و حسابداری می‌باشد که بر این اساس از ۲۰ نفر خبره در سطح دنیا که آشنایی کامل با فرهنگ و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری امریکا و بین‌المللی دارند انتخاب شدند. روش انجام پژوهش که برای ارزیابی اعتبار عوامل

فرهنگی شناسایی و تعیین شده در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بکار رفته است و مبتنی بر سیستم استنتاج فازی و روش دلفی می‌باشد.

دهکردی و همکاران (۱۳۹۰) پژوهشی را با عنوان "تاثیر فرهنگ سازمانی بر گرایش کارآفرینانه سازمان (شرکت خودروسازی زامیاد)" انجام دادند. نتایج حاکی از آن است که تمام ابعاد فرهنگ سازمانی بر گرایش کارآفرینانه سازمان موثر است. از آنجا که سیستم حسابداری نیز بر این گرایش تأثیر گذار است یک تأثیر غیر مستقیم از فرهنگ می‌پذیرد.

دارابی و رام روز (۱۳۸۹) به آزمون تأثیر فرهنگ بر رویه حسابداری از طریق به کارگیری ساختار جهانی ارزش‌های انگیزه‌ای انسانی سطح فرد شوارتز (۱۹۹۲)، در حوزه حسابداری پرداختند. دلیل انتخاب ساختار یاد شده این است که ساختار مذکور، در بازنمایی خرده فرهنگ حسابداری از جامعیت و اعتبار نظری بیشتری در مقایسه با چارچوب هافستد-گری، برخوردار است. نتایج نشان می‌دهند که روابط چشمگیری بین ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداران و تفسیر و برداشت آنها از گزارشگری مالی وجود دارد. همچنین شواهد تجربی در حمایت از وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری بدست آمد. وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری شواهدی مبنی بر اهمیت تفاوت‌های فرهنگی موجود در یک کشور را ارائه می‌نماید. بنابراین شناخت ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداری و تأثیر آن بر قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابداران از کاربردهای با اهمیتی در مورد ایجاد همگرایی جهانی در رویه‌های حسابداری و حسابرسی برخوردار است.

نیکو مرام و همکاران (۱۳۸۸) پژوهشی با عنوان "تاثیر ارزش‌های فرهنگی بر محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" با استفاده از مدل هافستد انجام دادند. نتایج نشان داد که در نهایت همبستگی بسیار ضعیفی بین متغیرهای فرهنگ و محافظه کاری در گزارشگری مالی منجر به رد فرضیه‌های پژوهش و عدم پذیرش رابطه معناداری بین ارزش‌های فرهنگی و محافظه کاری در گزارشگری مالی شد.

اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۷) در تحقیقی به بررسی فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران پرداختند که در نهایت نتایج نشان داد که در جوامع یا سازمان‌هایی با فاصله قدرت زیاد و جمع گرا، مشارکت دادن افراد در بودجه‌بندی حتی با وجود اطلاعات حسابداری مدیریت مناسب، موجب موفقیت بالای

عملکردی مدیر نمی‌شود، اما رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا با فاصله قدرت کم وجود دارد.

نوروش و دیانتی دیلمی (۱۳۸۲) به بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران پرداختند. هدف این پژوهش آزمون مدل گری و بررسی روابط تئوریک مطرح شده در این مدل و در رابطه با نحوه ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزش‌های حسابداری در کشور ایران است. نتایج مبین پایین بودن قدرت توضیحی مدل گری می‌باشد که دلیل آن نیز شاید بدین خاطر باشد که حسابداری در ایران به طور تدریجی و در نتیجه نیازهای جامعه تکامل نیافته است و در واقع روش‌ها و رویه‌های حسابداری مورد استفاده در این کشور عاریه گرفته از روش‌ها و رویه‌هایی است که در کشورهای توسعه یافته دنیا ابداع و اجرا شده‌اند.

فلگا (۲۰۱۰) در مقاله‌ای به بررسی تأثیری که فرهنگ ملی می‌تواند بر ارائه قوانین آمره بر شناسایی اندوخته‌ها جهت پرداخت دیون شرکت‌ها داشته باشد پرداخت. نتایج نشان داد که شرکت‌هایی که در کشورهای محافظه کار قرار دارند به صورت معناداری، سطح بالاتری از ابهام را برای میزان تعهدات خود در نظر گرفته و بر این اساس مدیریت عایدات خود را انجام می‌دهند (فلگا، ۲۰۱۰).

ناور و همکارانش (۲۰۱۰) دریافتند فرهنگ در کشورهای غربی و شرقی در سه بعد گلوب (فاصله قدرت، آینده گرایی و عملکرد گرایی) متفاوت هستند؛ چو و چو (۲۰۱۱) تمایل برای کاربرد اقدامات مدیریت کیفیت مختلف را در فرهنگ ملت‌ها بعنوان فرهنگ سازمان ارزیابی نمودند. آنها دریافتند تساوی طلبی جنسیتی پایین احتمالاً در کشورها همراه با برنامه‌های عملکرد محیطی در آینده است و کشورهایی با مساوات جنسیتی بالا بیشتر در آینده به برنامه‌های کنترل و بهبود کیفیت می‌پردازند. آنها دریافتند چارچوب گلوب به شناسایی کشورهایی که اقدامات مدیریت کیفیت را بکار می‌برند کمک می‌کند.

چونگرسوت (۲۰۰۹) در مقاله‌ای رابطه بین فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که تفاوت معناداری در فرهنگ سازمانی شرکت‌های استفاده‌کننده از این نوآوری و شرکت‌های که از این نوآوری استفاده نمی‌کنند وجود ندارد. با این حال شرکت‌هایی که حساسیت بالاتری نسبت به انعکاس مسائل فرهنگی و یا ارزش‌های انعطاف‌پذیر و یا میل به نوآوری دارند، پتانسیل بالاتری جهت بکارگیری

نوآوری‌های حسابداری مدیریت از خود نشان می‌دهند (چونگرسوت، ۲۰۰۹). در نگاره ۱ برخی از تحقیقات خارجی مهم در حوزه مدل‌های فرهنگی ارائه شده است:

**نگاره (۱): برخی مطالعات انجام شده درباره فرهنگ در جهان**

محقق	ارزش‌های بررسی شده
هافتند	فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان، مرد منشی، افق دید افراد جامعه
شوارتز	تجسم، سلسله مراتب، تسلط، استقلال فکری، تساوی گرای، هارمونی و هماهنگی
روکیج	جهانی در صلح، رستگاری، شایستگی، خود شکوفایی، زندگی آسوده، عشق کامل، امنیت ملی، ارزش‌های مادی و فرامادی دنیای زیبا، وفاق داخلی، حرمت نقش، برابری، رفاه خانواده، زندگی پرهیجان، لذت، تأیید اجتماعی، خوشبختی، آزادی، دوستی واقعی، صلح جهانی، احساس رضایت از کار
اینگلهارت	حفظ نظم کشور، اعطای حق بیشتر به مردم در تصمیم‌گیری‌های دولت، مبارزه علیه افزایش قیمت‌ها، دفاع از آزادی بیان، حفظ آهنگ سریع رشد اقتصادی، اطمینان از قدرت نیروی دفاع کشور، اعطای حق بیشتر به مردم در تصمیم‌گیری، اقتصاد باثبات، مبارزه با تبهکاری، حرکت به سوی جامعه دوستانه تر و انسانی تر
گری	حرفه‌گرایی، یکنواختی در برابر انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در برابر خوش‌بینی، پنهانکاری در برابر شفافیت اطلاعات
هوکس	زیباشناختی، راحتی و آسایش، صداقت، هیجان، زندگی خانوادگی، آزادی جسمی، سيطرة و حاکمیت، پیشرفت فردی، احترام و تقدیر از جانب دیگران
وودروف	زندگی خانوادگی، دینداری، صداقت، خدمات اجتماعی، فعالیت عقلی
اسپیندلر	ارزش‌های سنتی: اصول اخلاقی پیوریتین شامل شایستگی، احترام، صرفه‌جویی، از خودگذشتگی و محدودیت در امور جنسی، اصل توفیق کاری ارزش‌های جدید: اجتماعی بودن یا قابلیت معاشرت، سازش و کنار آمدن با مردم، دوست داشتن مردم، نسبی بودن اخلاق و رعایت دیگران، شامل توجه به دیگران و توجه به آنها
تراپنرز	مقایسه فرهنگ غرب و آسیا از ابعاد ارزشی: جهان‌گرایی/خاص‌گرایی، فرد‌گرایی/جمع‌گرایی، خنثی/اثرگذار، پراکنده/خاص، دستیابی/انتساب
چارلز هیل	ارزش‌های اساسی اسلام: احترام و بزرگداشت والدین، احترام به حقوق دیگران، سخاوتمندی، ولخرج نبودن، اجتناب از کشتن، زنا نکردن
مک دوکال رلامول	قدرت، دانش، ثروت، احترام، سلامت، محبت، تقوی
اینکلز و اسمیت	ارزش‌های مدرن: تجربه جدید، نوآوری، علاقه به مسایلی فراتر از روابط آبی، دموکراسی، آینده‌گرایی، برنامه‌ریزی در زندگی، تسلط بر محیط، قابلیت محاسبه و کنترل، ایمان به علم و تکنولوژی

برخی از مهم ترین مدل های فرهنگی که در حسابداری نیز مورد کاربرد قرار گرفته اند شامل مدل فرهنگی هافستد، شوارترز، گری، ترامپنرز و ترنز می باشد که به اختصار به آنها می پردازیم

### چارچوب هافستد

در اواخر ۱۹۶۰ و تا ۱۹۷۰ گیرت هافستد یک محقق شناخته شده هلندی، یک پیمایش بزرگ را درباره تفاوت های ارزش های فرهنگی ۱۱۷۰۰۰ کارمند IBM نمونه گیری شده از ۵۵ کشور با توجه به رفتار افراد و نحوه مشارکت آنها انجام داد. در سال ۲۰۱۰، نمونه به ۷۶ کشور گسترده شد. هافستد، ۴ فاکتور برجسته را از آنالیز فاکتورها استخراج نمود و آنها را شاخص فاصله قدرت (PDI)<sup>۱</sup>، شاخص فرد گرایی (IDV)<sup>۲</sup>، شاخص مردانگی (MAS)<sup>۳</sup> و شاخص اجتناب از عدم اطمینان (UAI)<sup>۴</sup> نامید. این نتایج بطور موفقیت آمیزی در مطالعات تجربی مختلف بعدی تکرار شدند. پنجمین بعد بنام جهت گیری طولانی مدت (LTO)<sup>۵</sup> توسط میکائیل بوند و همکارانش بر اساس داده های گردآوری شده از ۲۳ کشور در سال ۱۹۹۱ با استفاده از ابزار پیمایشی توسعه یافته، توسط کارمندان و مدیران چینی افزوده شد. این نمونه در سال ۲۰۱۰ به ۹۳ کشور تعمیم داده شد. اخیراً بعد ششم بنام جلوگیری در مقابل عدم جلوگیری (IVR)<sup>۶</sup> توسط میکائیل منیکوف بر اساس داده های پیمایش ارزش های جهانی از ۹۳ کشور در ۲۰۱۰ افزوده شد. این ابعاد نشان دهنده ارتباط کاربرد خشونت در سیاست های داخلی، نابرابری درآمد در یک کشور، ثروت ملی، تحرک بین طبقات اجتماعی از یک نسل به نسل دیگر، درصد زنان در دولت های منتخب دموکراتیک و نتایج آن می باشد (زینگ فنگ و همکاران، ۲۰۱۳). PDI بیانگر شیوه درک توزیع نابرابر قدرت در یک جامعه است. جوامعی با PDI بالا مانند بیشتر کشورهای آسیایی، کشورهای اروپای شرقی و کشورهای امریکای لاتین تا حد زیادی نشان می دهند که اعضای کمتر قدرتمند یک جامعه، توزیع نابرابر قدرت را تحمل می کنند. در جوامع PDI پایین مانند کشورهای آلمانی زبان، کشورهای شمال اروپا، امریکا و بریتانیا افراد انتظار دارند قدرت بطور برابر توزیع شود (مهمت یوسف و آیس بیگام اوکان، ۲۰۱۱). IDV نشان دهنده درجه ارتباط گروه ها در یک جامعه است. جوامعی با IDV بالا مانند کشورهای ثروتمند دارای روابط سستی بین افراد هستند. افراد فقط تمایل دارند مراقب خود و خانواده خود باشند. به عنوان نمونه جوامعی با IDV پایین (تقریباً هر کشور توسعه نیافته ای) مستعد ارتباط نزدیک بین افرادی هستند که برای مراقبت از خود متکی بر گروه ها می باشند و در مقابل انتظار



و وفاداری غیر قابل بحث دارند (مهمت یوسف و آیس بیگام اوکان، ۲۰۱۱). MAS میزان نقش جنسیتی احساس متمایز است. در فرهنگ مردانه (مانند کشورهای انگلیس، سوئیس، آلمان، ژاپن و چین) انتظار می‌رود مردان رقابتی‌تر، سخت، قاطع و متمرکز بر موفقیت مادی باشند. در حالیکه انتظار می‌رود زنان معتدل‌تر، ملایم‌تر و متمرکز بر کیفیت زندگی باشند. در فرهنگ‌های زنانه (مانند سوئد، نروژ، هلند، دانمارک و فنلاند) انتظار می‌رود مردان و زنان بسیار معتدل، ملایم و متمرکز بر کیفیت زندگی باشند (ایدیلیناجنلت و مگک یلا، ۲۰۱۳).

UAI وسعت احساس تهدید اعضای یک فرهنگ در موقعیت‌های مبهم یا ناشناخته است. در جوامعی با UAI بالا مانند امریکای لاتین، اروپای لاتین و کشورهای مدیترانه، عدم قطعیت باعث ایجاد احساس‌های ناراحت‌کننده‌ای می‌شود که با تنش‌های عصبی بروز می‌کنند. در این جوامع، افراد بیشتر به آینده‌ای قابل پیش‌بینی از جمله از طریق قوانین ثابت مکتوب یا غیر مکتوب نیاز دارند. جوامعی با UAI پایین مانند انگلیس و کشورهای اسکاندیناوی یک دیدگاه آرام‌تر در مورد موقعیت‌های غیر قابل پیش‌بینی دارند (هافستد و همکاران، ۲۰۱۰).

LTO درباره شیوه تقویت فضائل در جوامع است. به عنوان نمونه جوامع دارای پیشینه طولانی مانند بیشتر کشورهای شرق آسیا و اروپا، فضایل مبتنی بر پاداش‌های آینده را تقویت می‌کنند و بر صرفه‌جویی و پشتکار تمرکز دارند. افراد معتقدند بر اساس شرایط اقتضایی می‌توان به حقیقت دست یافت. در جوامع دارای پیشینه کوتاه مانند کانادا، نیوزلند، امریکا و استرالیا فضایل مرتبط به گذشته و حال تقویت می‌شوند. افراد برای سنت‌ها احترام قائل هستند و به حقیقت مطلق بر پیشرفت سریع تمرکز دارند.

IVR بیانگر دیدگاه جوامع درباره تمایلات اصلی و طبیعی بشر است. فرهنگ‌های آسان‌گیر و اغماض‌کننده مانند امریکای لاتین، بخش‌هایی از آفریقا، جهان انگلیسی‌زبان و شمال اروپا از زندگی لذت بخش حمایت می‌کنند. در حالیکه فرهنگ‌های محدودکننده (مانند شرق آسیا، شرق اروپا و دنیای اسلام) با هنجارهای اجتماعی به نسبت سخت‌گیرانه، تمایلات افراد را تنظیم می‌کنند (زینگ فنگ و همکاران، ۲۰۱۳). گرچه، نگرانی‌ها و ابهام‌هایی در مورد اعتبار تئوری پیشنهادی پروفیسور هافستد در جوامع مختلف به‌خصوص در کشورهای اسلامی وجود دارد و مقالات انتقادی نیز در این باره نوشته شده است، برخی نیز تئوری‌های ارائه شده از سوی دیگر محققان را بهتر از تئوری هافستد می‌دانند، با این همه، پروفیسور هافستد معتقد است "هر چند این

ابعاد فرهنگی با توجه به مقیاس‌های ارزشی موجود در بین کارکنان شرکت چند ملیتی آی‌بی‌ام استخراج شده است، اما با این حال تحقیقاتی که توسط محققان دیگر به روش‌های مختلف و با استفاده از نمونه‌های متفاوت صورت گرفته نیز به ابعادی مشابه و نزدیک به همین ابعاد رسیده است. بنابراین شواهد محکمی مبنی بر جهان‌شمول بودن این ابعاد وجود دارد. "

### چارچوب شوارتز

تحقیقات تجربی گسترده درباره نوع و اندازه‌گیری ارزش‌ها، پویایی اولویت‌ها و روابط بین ارزش‌ها و دیدگاه‌ها، اهداف، هنجارها و رفتار وجود دارد که بیشتر آنها یک تئوری یا ساختار ثابت را در اختیار محققان قرار نداده‌اند. در نتیجه این محدودیت‌ها، شوارتز تئوری مرتبط با ساختار و محتوای ارزش‌ها را مطرح کرد که تئوری او پیشرفت قابل توجهی داشت. زیرا چندین ارزش جداگانه را در مجموعه محدودی از انواع ارزش‌های شناخته شده جهانی در فرهنگ‌های مختلف سازماندهی می‌کرد. هرچند توافق نظر کمتری درباره ساختار ارزش وجود دارد، اما بیشتر نظریه‌پردازان توافق دارند که ارزش‌ها بعنوان استانداردها یا معیار انتخاب هدف یا هدایت عملکردها بوده و در طول زمان نسبتاً ثابت و با دوام هستند. شوارتز معتقد است ارزش‌ها به زبان اهداف نیازمندی‌های اصلی بشر تغییر می‌کنند و افراد در تعامل با یکدیگر می‌آموزند چگونه این الزامات را در قالب ارزش بیان کنند. آنها می‌آموزند ارزش‌ها یا اهداف سازگار هستند و به تحقق یکدیگر کمک می‌کنند و اگر در تعارض باشند قابل تحقق نمی‌باشند. در این راستا افراد یک شبکه صنفی ارتباط هر یک از ارزش‌ها را ایجاد می‌کنند (فرانسیکو لینا و جوز فرناندز سرنا، ۲۰۱۳).

معیارهای جهانی ارزش‌ها به درجه اهمیت ارزش‌های تحلیل شده در یکی از دو سطح فردی یا فرهنگی بستگی دارد. ساختار ارزش‌ها در سطح فردی و فرهنگی بیانگر میزان تعارض یا سازگاری بین ارزش‌ها می‌باشد. ساختار ارزش‌ها در سطح فردی (نگاره ۲) نشان دهنده آن دسته از اهداف است که اصول زندگی فردی اشخاص را ارائه می‌نمایند. ساختار ارزش‌های سطح فرهنگی (نگاره ۳) بیانگر اهداف انگیزه‌ای نهادهای اجتماعی می‌باشد (مهمت یوسف و آیس بیگام اوکان، ۲۰۱۱). محققین به طور روشن مدل شوارتز را به حسابداری بسط نداده‌اند اما برخی از آنها پیشنهاداتی ارائه داده‌اند. به عنوان نمونه پژوهش‌های فرهنگی در حسابداری باید نسبت به سطح تجزیه و تحلیل ساختار ارزش‌ها حساس باشند. اگر هدف پژوهشی آزمون خصوصیات

فردی و رفتار حسابداران در محیط‌های فرهنگی مختلف باشد، معیارهای ارزش سطح فردی حسابداران باید مورد استفاده قرار گیرند؛ اما اگر ارزش‌های حسابداران با ویژگی‌های نهادی و فرهنگ‌های مختلف و به عنوان چارچوب تنظیم کننده گزارشگری مالی مقایسه شوند، بکارگیری هر دو سطح فرهنگی و فردی مطلوبتر خواهد بود (دارابی و رامروز، ۱۳۸۹).

#### نگاره (۲): ارزش‌های سطح فردی شوارترز

ارزش	تعریف
امنیت	ایمنی و ثبات جامعه، روابط و خود
انطباق	محدودیت عملکردها، انگیزه‌هایی که احتمالاً به دیگران آسیب می‌رسانند، نقض انتظارات اجتماعی
سنت	تعهد و پذیرش رسوم و ایده‌هایی که سنت با فرهنگ اعمال می‌کند.
خیرخواهی	محافظت و تقویت رفاه مردم با افرادی که اغلب تعامل متقابل شخصی دارند.
جهانی شدن	درک، تحمل و محافظت از رفاه همه، مردم و طبیعت
هدایت خود	استقلال افکار و کردار
تحریک کنندگی	برانگیختن هیجان و چالش در زندگی
لذت جویی	لذت و احساس خشنودی
پیشرفت	موفقیت شخصی طبق استانداردهای اجتماعی
قدرت	جایگاه اجتماعی، کنترل یا برتری بر افراد و منابع

منبع: شوارترز ۲۰۰۴

#### نگاره (۳): هفت بعد شوارترز در سطح فرهنگی

سطح فرهنگی	سطح فردی
تجسم	مولفه‌های امنیت، انطباق، سنت و مذهب
سلسله مراتب	مولفه‌های قدرت و سنت
تسلط	مولفه‌های پیشرفت و تحریک کنندگی
استقلال احساسی	مولفه‌های لذت و تحریک کنندگی
استقلال فکری	مولفه‌های هدایت خود
تساوی گرایی	مولفه‌های جهان گرایی
هارمونی و هماهنگی	مولفه‌های جهان گرایی

منبع: شوارترز، ۲۰۰۴

شوارترز دریافت که در سطح فردی، ناهماهنگی‌ها بین هر ۱۰ ارزش، یک ساختار یکپارچه را شکل می‌دهند. شوارترز در این مرحله دو بعد اصلی را پیشنهاد می‌کند که همراه با ۱۰ ارزش

فردی بعنوان ابعاد، با توجه به تعارض بین آنها شناخته می‌شود. در سطح فرهنگی نیز شوارتز ارتباط بین ابعاد ارزش‌ها را بررسی نمود و با توجه به موضوع اصلی به ۷ نوع ارزش (نگاره ۳) در سطح فرهنگی پی برد (مهمت یوسف و آیس بیگام اوکان، ۲۰۱۱).

تلاش برای آزمون قابل تعمیم بودن ارزش‌های سطح فرهنگی موفق بوده است. شوارتز بیش از ۴۴۰۰۰ داده را از ۴۹ کشور گردآوری نمود و ساختار ثابتی را برای ۷ چارچوب ارزش اثبات نمود. به همین نحو نتیجه گرفت که این ارزش‌ها روابط بین فرهنگ‌های مختلف را تحت پوشش قرار می‌دهند. سایر محققان چهار متغیر فرهنگی اجتماعی دیگر (الگوسازی فرهنگی) را به آن افزودند:

- زمینه بالا در مقابل پائین،
- جوامع یکنواخت در برابر متنوع
- تصمیم‌گیری فردی
- جهت‌گیری موقتی.

تصور می‌گردد که این متغیرها بر اساس کاربرد متداول آنها در مطالعات مشابه گنجانده شده‌اند (فرانسیکو لینا و جوز فرناندز سرنا، ۲۰۱۳).

ارزش‌ها سنگ بنای زندگی انسانی و رگه‌های اصلی فرهنگ هستند. به این معنا ارتباط بین سطوح فردی و فرهنگی ارزش‌ها و تفسیر ساختاری آنها به منزله فهم معنای تجلی شخصیت فردی و فرهنگ اجتماعی است (شوارتز و باردی، ۲۰۰۳). طبق نظر شوارتز (۱۹۹۲) ارزش‌های انسانی جهانی، اعتقادهای ذهنی و نگرش‌هایی درباره اهداف مطلوبی که زندگی مردم را هدایت می‌کنند، هستند. مفهوم تلقی ارزش‌ها به عنوان اقلام ذهنی، معتقد بودن به اهداف مطلوب هدایتگر انسان در زندگی محسوب می‌شود و بنابراین سازه‌ای برای آزمون فرهنگ حسابداری را فراهم می‌آورد. اگر حسابداران مجموعه‌ای یگانه و متفاوت از ارزش‌ها را به عنوان نتیجه تحصیلات تخصصی و دوره‌های آموزشی حرفه‌ای، در ذهن داشته باشند در نتیجه ارزش‌های مذکور در نگرش و رفتار حسابداران ظهور پیدا خواهد کرد. چنین ارزش‌هایی از طریق آموزش و تحصیلات و به عنوان استانداردهای رفتاری برای آنها نهادینه خواهند شد؛ اما از آنجایی که ارزش‌ها نسبت به اعمال و شرایط اولویت دارند، تنوع گروه‌های فرهنگی موجود در حرفه

حسابداری، به دلیل تفاوت‌های قومی، جنسی و مذهبی به وجود تنوع در نگرش‌ها و رفتارها منتج خواهد شد (به نقل از شوراتز و باردی، ۲۰۰۱).

ارزش‌های متفاوت باعث ایجاد اولویت در جنبه‌های مختلف فرهنگ حسابداری و در نتیجه تنوع در رویه حسابداری خواهد شد. پژوهش‌های فرهنگی در حسابداری باید نسبت به سطح تجزیه و تحلیل ساختار ارزش‌ها حساس باشند. اگر هدف پژوهشی آزمون خصوصیت‌های فردی و رفتار حسابداران در محیط‌های فرهنگی مختلف باشد، معیارهای ارزش سطح فردی حسابداران باید مورد استفاده قرار گیرد؛ اما اگر ارزش‌های حسابداران با ویژگی‌های نهادی و فرهنگ‌های مختلف و به عنوان چارچوب تنظیم‌کننده گزارشگری مالی مقایسه شوند، بکارگیری هر دو سطح فرهنگی و فردی مطلوب‌تر خواهد بود. طبق نظر شوراتز (۱۹۹۲) ساختار جهانی ارزش‌های افراد با توجه به نوع ارزش‌انگیزه‌ای ارائه می‌گردد. انواع ارزش‌های انگیزه‌ای عبارت از خوداتکایی، مخاطره‌پذیری، رفاه‌طلبی، صلاحیت حرفه‌ای، قدرت، امنیت، قوانین و مقررات، عرف، خیرخواهی و عام‌گرایی هستند.

### چارچوب گری

مدل گری، در واقع بسط مدل هافستد در رابطه با الگوهای فرهنگی است که در آن ارزش‌ها و عملکردهای حسابداری، به عنوان یک زیرمجموعه به ارزش‌های اجتماعی و پیامدهای نهادی اضافه شده است. گری در تشریح این مدل بیشتر به نقش آن در پیش‌بینی تاثیر فرهنگ بر ارزش‌ها و عملکرد حسابداری پرداخته است. او می‌گوید، چون ارزش‌های حسابداری زیرمجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی است، بنابراین 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 (خواجوی و جوریابی، ۱۳۹۲). 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 (مدرس و دیانتی، ۱۳۸۳). یکنواختی در برابر انعطاف‌پذیری، بازتاب نوعی رجحان برای استفاده از روش‌های حسابداری یکسان بین شرکت‌ها

در سال‌های متوالی به جای انعطاف‌پذیری و به کارگیری رویه‌ها و روش‌های متفاوت، برحسب شرایط و مقتضیات شرکت‌ها است (نوروش و دیانتی، ۱۳۸۲). 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. پنهانکاری در برابر شفافیت اطلاعات، بازتاب نوعی رجحان برای رازداری و افشای اطلاعات درباره فعالیت‌های تجاری، تنها به کسانی که به طور نزدیکی در تماس با مدیریت و امورمالی آن هستند، به جای برخورد شفاف‌تر، صریح‌تر و بازتر در پاسخگویی به عموم است.

گری در بررسی نظری روابط بین ارزش‌های حسابداری و طرز عمل حسابداری به این نتیجه رسید که محافظه‌کاری و پنهانکاری بر رویه‌های اندازه‌گیری و افشا در گزارش‌های مالی تاثیر می‌گذارد، اما حرفه‌گرایی و یکنواختی اثر خود را در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد (خواجوی و جوریابی، ۱۳۹۲). کمبود دقت نظری در چارچوب نظری گری، در تلاش وی برای مرتبط ساختن معیار اجتناب از عدم اطمینان هافستد با ارزش حسابداری حرفه‌گرایی، بیشتر نمود پیدا می‌کند. گری فرض کرد که جامعه‌ای با پرهیز از عدم اطمینان بالا، داشتن کنترل گسترده از طریق قوانین، را به حرفه‌گرایی ترجیح خواهد داد. اما ایجاد چنین ارتباطی بین پرهیز از عدم اطمینان و حرفه‌گرایی، ممکن است زائد و غیر ضروری باشد؛ علت این است که اجتناب از عدم اطمینان، به خودی خود از لحاظ مفهومی به "مرجع قانونی" مرتبط است. طبق نظر هافستد یکی از راه‌های برخورد جوامع با ابهام‌های آتی، استفاده از قانون برای هدایت رفتار اجتماعی می‌باشد. بنابراین مفاهیم پرهیز از عدم اطمینان و کنترل قانونی و عکس حرفه‌گرایی عمل کردن، مشابه یکدیگر هستند (هافستد، ۲۰۱۲).

اصلی‌ترین و مهم‌ترین ضعف فرض قابل آزمون‌گری مبنی بر تاثیر ارزش‌های فرهنگی بر رویه حسابداری، ناتوانی در ایجاد چارچوبی مناسب برای آزمون تاثیر فرهنگ بر معیار فنی حسابداری می‌باشد. در نتیجه فرض قابل آزمون‌گری در مورد جنبه‌هایی از رویه حسابداری که مرتبط با اندازه‌گیری و افشای آن دسته از اطلاعات مالی که تحت تاثیر ارزش‌های فرهنگی قرار می‌گیرند، ناقص است. برای مثال گری معتقد است که ارزش‌های حسابداری محافظه‌کاری و رازداری، در روش‌های افشا و اندازه‌گیری اطلاعات نفوذ بیشتری دارند. اما بیدون و ویلت با مطرح کردن اینکه ارزش حسابداری یکنواخت، تاثیر مهمی بر یکسان بودن

شکل و محتوای صورت‌های مالی دارد و راز داری و محافظه کاری فاقد این تأثیر هستند، نظریه‌گری را مورد انتقاد قرار داده‌اند. در نتیجه به نظریه‌گری می‌آید که مدل‌گری از یک سو بر برخی از جنبه‌های با اهمیت تأثیر فرهنگ بر حسابداری مسلط است، اما از سوی دیگر کمتر می‌تواند در مورد بعضی از ابعاد با اهمیت، شکل و محتوای صورت‌های مالی، حرفی داشته باشد (بیرون و ویلت، ۱۹۹۵)

### ابعاد ارزش‌های فرهنگی از دیدگاه ترنر و ترامپنرز

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

۱. عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی، ۲. تجزیه‌دربرابر ترکیب، ۳. فردگرایی در برابر جمع‌گرایی، ۴. درون‌مداری در برابر برون‌مداری، ۵. توالی زمانی در برابر تقارن زمانی، ۶. توجه به وضعیت اکتسابی در برابر توجه به وضعیت انتسابی افراد، ۷. برابری در برابر سلسله مراتب طبقاتی

### عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی:

عام‌گرایی بیانگر تمایل جوامع به تدوین و اجرای قوانین، نظامنامه‌ها، رویه‌ها و توجه به کارهای عادی است که باعث سامان یافتن عملیات سازمان‌ها در جهت کسب ثروت می‌شود. در مقابل، خاص‌گرایی نشان‌دهنده تمایل جوامع برای توجه و حمایت از موارد استثنایی با توجه به استحقاق و شایستگی آنها (صرف نظر از قانون) است (خواجوی و جوریبی، ۱۳۹۲).

### تجزیه در برابر ترکیب:

تجزیه‌گرایان عملیات سازمان را به صورت وقایع، ارقام، ارقام و وظایف واحدها تجسم می‌کنند. در حالی که، تاکید جوامع تجمع‌گرا بر کل سیستم است و سعی می‌شود تا کل سیستم دارای شکل، طرح و سازماندهی مناسب باشد. مدیران تجمع‌گرا خواهان شکل‌دهی و تجمیع عملیات در غالب الگوها، روابط و... می‌باشند (مدرس و دیانتی، ۱۳۸۳).

**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 حالی که، مدیران جمع‌گرا بر بهبود شرکت (به‌طور کلی) از طریق جلب مساعدت و همیاری اعضای سازمان تاکید دارند (آراد و عبدالله زاده، ۱۳۹۱).

**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 نشأت گرفته از داخل خود جامعه (عوامل درون‌مرزی) است و یا از تقاضاها و روندهای خارج از آن جامعه (عوامل برون‌مرزی) منتج می‌شود (همان منبع).

**توالی زمانی در برابر تقارن زمانی:**

این بُعد، گویای ترتیب زمانی انجام امور در جوامع مختلف است. اختلاف این دو دیدگاه در این است 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.

**توجه به وضعیت اکتسابی در برابر 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، ترفیعات، متناسب با میزان موفقیت عملکردی آنان است. دلیل این کار 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 (مدرس و دیانتی، ۱۳۸۳).



**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. این جوامع همیشه جویا و پذیرای نظارت و عقاید اعضایشان هستند، بدون اینکه توجهی به جایگاه و منزلت آنها داشته باشند. 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 طبقات بالای جامعه، نحوه و میزان مشارکت افراد طبقات پایین‌تر را مشخص می‌سازند (همان مآخذ). پنج بعد ارزشی مطرح شده به وسیله هافستد و هفت بعد ارزشی بیان شده از سوی ترنر و ترامنر تا حد زیادی دارای ماهیت یکسانی بوده و برهم منطبق هستند.

**ابعاد فرهنگی گلوب**

اما جدیدترین پژوهش در مورد فرهنگ که مورد استقبال زیادی نیز قرار گرفته توسط هاوس و همکارانش انجام شده است. این مطالعه به پژوهش گلوب معروف است که در آن محققان، روابط میان فرهنگ اجتماعی، فرهنگ سازمانی و رهبری سازمانی را بررسی کرده‌اند. در مطالعه گلوب فرهنگ به عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌ها و اعتقادات مشترک تعریف شده است. ابعاد فرهنگی گلوب یکی از جدیدترین مطالعات ارزش‌ها و فرهنگ سازمانی است که یافته‌های فرهنگی ۶۲ کشور که ۷۳۵ آیتم دارد را در ۹ بعد فرهنگی ترکیب کرده است. هدف برنامه تحقیقی گلوب کمک به مدیرانی بوده است که در عرصه بین‌المللی فعالیت کرده و همواره با دشواری‌هایی در زمینه شناخت فرهنگ‌های مختلف و نحوه انطباق با آنها مواجه هستند. گلوب تیمی متشکل از ۱۵۰ محقق است که برای ۷ سال با یکدیگر کار کرده و تحت آن داده‌های مرتبط با ارزش‌های فرهنگی و اقدامات و نگرش‌های رهبری ۱۸۰۰۰ نفر از مدیران در صنایع غذایی، بانکداری و مخابرات ۶۲ کشور را جمع‌آوری نمودند. دلیل انتخاب جامعه مذکور گستردگی این صنایع در سطح بین‌المللی بوده است (هافستد، ۲۰۱۲). هاوس و همکارانش در پژوهش گلوب (نگاره ۴)، ۹ بعد را برای فرهنگ ارائه می‌کنند.

## نگاره (۴): ابعاد فرهنگی گلوب

فاصله قدرت	درجه پذیرش یا انتظار اعضای جامعه یا سازمان که قدرت را باید طبقه بندی نمود و بر سطوح بالاتر یک جامعه با دولت متمرکز نمود.
اجتناب از عدم اطمینان	وسعت تلاش اعضای جامعه یا سازمان برای پرهیز از عدم اطمینان با تکیه بر هنجارهای اجتماعی، شعایر و رسوم و اقدامات بروکراتیک
جمع گرایی درون گروهی	میزان ترغیب اقدامات اجتماعی و سازمانی و پاداش دادن به توزیع جمعی منابع و عملکرد جمعی
جمع گرایی بین گروهی	میزان بیان غرور، وفاداری و وابستگی افراد به جامعه و سازمان ها و خانواده خود
قاطعیت	میزان تهاجمی بودن، مقابله ای بودن و مدعی بودن افراد در جوامع یا سازمان ها در روابط اجتماعی
تساوی جنسیتی	میزان به حداقل رساندن تفاوت های جنسیتی در جامعه و سازمان ها در عین حال ترغیب به برابری جنسیتی
آینده گرایی	میزان مشارکت افراد در جوامع یا سازمان ها در رفتارهای آینده مدار مانند برنامه ریزی، سرمایه گذاری در آینده و تأخیر در پاداش فردی و جمعی
عملکردگرایی	میزان تشویق کردن و پاداش دادن جامعه یا سازمان به اعضای گروه برای بهبود عملکرد و مهارت
نو دوستی	میزان تشویق کردن و پاداش دادن جامعه یا سازمان برای منصف بودن، داشتن رفتاری دوستانه، سخاوتمندانه، مراقبت کننده و مهربان نسبت به دیگران

منبع: هاوس و همکاران ۲۰۰۴

از میان این ابعاد، ۶ بعد اول از ابعاد هافستد گرفته شده اند (ایدلیناچنتل و مگک، ۲۰۱۳).

فاصله قدرت: مقیاسی است که اعضای کمتر قدرتمند یک جامعه می پذیرند که قدرت بطور نابرابر توزیع شده است. افرادی که در جوامع یک فاصله قدرت زیاد را نشان می دهند یک نظم سلسله مراتبی را می پذیرند که طبق آن هر فرد دارای جایگاهی است و نیاز به توجه بیشتر ندارد (زینگ فنگ و همکاران، ۲۰۱۳).

اجتناب از عدم اطمینان: بعد اجتناب از عدم اطمینان بیانگر میزان احساس ناراحتی اعضای یک جامعه درباره عدم اطمینان و ابهام است. اجتناب از عدم اطمینان حیطه ای است که اعضای یک جامعه تلاش می کنند با تکیه بر هنجارهای اجتماعی، عادات و رسوم و اقدامات بوروکراتیک از عدم اطمینان اجتناب نمایند (هافستد، ۲۰۱۲).

فردگرایی و جمع گرایی درون گروهی و بین گروهی: جنبه مهم این بعد یعنی فردگرایی را می توان بعنوان وجود یک چهارچوب اجتماعی سست تعریف نمود که انتظار می رود افراد فقط از خود و خانواده شان مراقبت کنند. در نقطه مقابل جمع گرایی نشان دهنده اولویت برای چهارچوب به هم بافته شده در جامعه ای است که افراد از خویشاوندان خود یا اعضای یک گروه خاص، در عوض وفاداری بی قید و شرط مراقبت نمایند. جمع گرایی درون گروهی (جمع گرایی I) میزان ترغیب و پاداش دهی فعالیت های سازمانی و اجتماعی در زمینه توزیع جمعی منابع و عملکرد جمعی است. جمع گرایی بین گروهی میزان بیان غرور، وفاداری و انسجام افراد در سازمان ها و یا خانواده های خود است (هافستد، ۲۰۱۲).

قاطعیت (مردانگی، برتری طلبی) و تساوی جنسیتی: مردانگی و زنانگی بیانگر الگوی نقش جنسیتی غالب در بیشتر جوامع سنتی و مدرن است (هافستد، ۱۹۸۰). هاوس و همکارانش (۲۰۰۴) در پروژه گلوب خود دریافتند که بحث هافستد درباره مردانگی در حقیقت دو بعد متفاوت دارد و یک ساختار واحد نیست. آنها دو بعد فرهنگی برتری طلبی و تساوی جنسیتی را ایجاد نمودند که بازتاب مقیاس مردانگی هافستد است و با آیتم های متعدد محدود شده و فاقد اعتبار ظاهری است. دو گانه بعد مردانگی / زنانگی بدین ترتیب است که جامعه باید تصمیم بگیرد که آیا به رفتارهای حاشیه ای (برتری طلبی) و نحوه تخصیص نقش های اجتماعی بین جنسیت (تساوی طلبی جنسیتی) پاداش دهد یا تاکید نماید (کنین، ۲۰۱۲).

آینده گرایی: تاکید بر این دارد که افراد در برابر آینده آماده باشند به جای اینکه از شرایط حال لذت برده و صرفاً به امروز بیندیشند. در جامعه و یا سازمان هایی با آینده گرایی بالا افراد تفکر بلند مدت دارند و تصمیم و برنامه ریزی ها دارای چارچوب زمانی بلند مدت است و در جامعه و یا سازمان هایی با آینده گرایی پایین، افراد تفکر کوتاه مدت دارند و تصمیم و برنامه ریزی ها دارای چارچوب زمانی کوتاه مدت است (نائور و همکاران، ۲۰۱۰).

عملکرد گرایی: این بعد به میزانی اشاره دارد که یک جامعه یا سازمان بهبود عملکرد و تعالی را تشویق می کند و پاداش می دهد. بنابراین عملکرد گرایی تاکید بر این دارد که افراد برای ایجاد اهداف چالشی تشویق شده و به دنبال کسب موفقیت باشند (زینگ فنگ و همکاران، ۲۰۱۳).

نوع دوستی: این بعد به میزانی بر می گردد که جامعه یا سازمان افراد را تشویق می کند تا نوع دوست، منصف، سخاوتمند و دلسوز باشند. نوع دوستی اشاره به این دارد که جامعه یا سازمان بر حساسیت و توجه نسبت به دیگران و حمایت از آنان تاکید می کند. در فرهنگ‌هایی با نوع دوستی بالا بر روابط انسانی و حمایت از دیگران به ویژه افراد ضعیف و آسیب‌پذیر تاکید می شود. در این فرهنگ‌ها افراد روابط صمیمانه و نزدیکی به همدیگر دارند و به یکدیگر وابسته هستند (زینگ فنگ و همکاران، ۲۰۱۳).

نگاره (۵): مقایسه مدل‌های شوارتز و هافستد - گری-هاوس و همکاران - ترنرو ترامپنرز

معیار ارزش‌های اجتماعی هافستد (۱۹۸۰)	معیار ارزش‌های حسابداری گری (۱۹۸۸)	معیار ارزش شوارتز (۱۹۹۲)	ابعاد فرهنگی گلوب (۲۰۰۴)	ابعاد فرهنگی ترنرو ترامپنرز (۱۹۹۳)
فردگرایی	حرفه گرایی در مقابل کنترل قانونی	خودفرمانی (قضاوت حرفه‌ای مستقل)	فاصله قدرت	عام‌گرایی برابر خاص‌گرایی
فاصله قدرت	یکنواختی در مقابل انطاف پذیری	انگیزش (مخاطره پذیری)	اجتناب از عدم اطمینان	تجزیه‌دربرابر ترکیب
پرهیز از عدم اطمینان	محافظه کاری در مقابل خوش بینی	رفاه طلبی	جمع‌گرایی درون گروهی	فردگرایی در برابر جمع‌گرایی
مردگرایی	رازداری در مقابل شفافیت	پیشرفت (صلاحیت حرفه‌ای)	جمع‌گرایی بین گروهی	درون‌مداری در برابر برون‌مداری
		قدرت (حفظ جایگاه حرفه)	قاطعیت	
		امنیت (یکنواختی، محافظه کاری، احتیاط، یکپارچگی)	تساوی جنسیتی	توالی زمانی در برابر تقارن زمانی
		سنت (عرف‌های پذیرفته شده حسابداری)	اینده نگری	
		هماهنگی (قوانین و مقررات)	عملکرد گرایی	توجه به وضعیت
		خیر خواهی (علائق سازمانی)	نو دوستی	اقتسایی در برابر توجه به وضعیت انتسابی افراد
		عام‌گرایی (علائق عمومی)		برابری در برابر
				سلسله مراتب طبقاتی

### فرهنگ و حسابداری

حسابداری علمی بین‌رشته‌ای است و با توجه به طبقه‌بندی 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 می‌باشد وجود ندارد. در هسته مرکزی تمامی جوامع و محیط فراگیر ارزش‌ها و آرمان‌های آن جامعه، فرهنگ به عنوان زبانی گویا، سخن‌های فراوانی برای گفتن دارد.

در میان انبوه تحقیقاتی که در زمینه حسابداری در سطح جهان انجام شده است، مدل‌هایی به بررسی تاثیر فرهنگ بر حسابداری پرداخته‌اند. یکی از این تحقیقات بایدن و وینت (۱۹۹۵) که به بررسی تاثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بعد پنهانکاری و شفافیت) پرداختند و نتایج پژوهش آنان موید وجود روابط قوی بین ارزش‌های فرهنگی جوامع و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود.

همگام با توسعه بازارهای مالی و به دلیل نیاز مبرمی که احساس می‌شد، محققان حسابداری به انجام تحقیقات بین فرهنگی روی آوردند، آنها در تحقیقات تطبیقی اولیه خود سعی کردند که با استفاده از دو رویکرد قیاسی و استقرایی به بررسی و دسته‌بندی سیستم‌های حسابداری موجود در جوامع مختلف جهان بپردازند.

تحقیقات آنها صرف نظر از رویکرد به کار رفته در آنها حاکی از این حقیقت بود که توسعه و تکامل حسابداری در هر جامعه تابع عوامل محیطی و اجتماعی آن جامعه می‌باشد. این موضوع محققان را بر آن داشت تا به شناخت عوامل محیطی اصلی تاثیر گذار بر عملکرد حسابداری بپردازند (نوروش و همکاران، ۱۳۸۲). با توجه به اینکه عوامل محیطی همچون فرهنگ بر رویه‌های حسابداری اثر گذار است، هر بینشی در مورد اینکه به چه نحو ارزش‌های محلی می‌توانند از طریق رفتار حسابداری اثر گذار باشند و در نهایت تأثیر افشای مالی برای تضمین قابلیت مقایسه گزارشگری مالی مهم به شمار می‌رود. چارچوب گری (۱۹۸۸) انتظارات مربوط به نحوه اثر گذاری فرهنگ بر رویه‌های حسابداری در یک سطح ملی را افزایش داده است.

### نتیجه گیری

تأثیر فرهنگ در تشریح رفتار سیستم‌های اجتماعی بارها در تحقیقات تایید شده است، اما اثر آن بر حسابداری به عنوان یک سیستم اجتماعی از عناوین جدید تحقیقاتی است. در حال

حاضر شواهد تجربی در حمایت از وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری بدست آمده است. وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری شواهدی مبنی بر اهمیت تفاوت‌های فرهنگی موجود در یک کشور را ارائه می‌نماید. بنابراین شناخت ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداری و تأثیر آن بر قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابداران از کاربردهای با اهمیتی در رویه‌های حسابداری برخوردار است. از آن جایی که هر کشوری فرهنگ ملی منحصر به فرد خود را دارد، حتی با وجود الگوهای فراگیری که توسط هافستد و گری مطرح شده‌اند 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، استفاده از شیوه‌های حسابداری جدید را پایه‌گذاری نمود. حسابداری به عنوان بخشی از عملکرد تجاری واحدهای اقتصادی به شمار می‌رود، و سخت تحت تأثیر فرهنگ ملی و سازمانی قرار دارد. با کمک چهار بُعد اساسی مطرح شده از سوی گری (حرفه‌گرایی، یکنواختی، محافظه‌کاری و پنهانکاری) می‌توان نحوه عمل حسابداری جوامع مختلف را از یکدیگر متمایز ساخت. بنابراین، لازم است به فرهنگ سازمانی به عنوان عاملی تأثیر گذار بر رویه‌های حسابداری، توجه بیشتری مبذول نماییم.

فرهنگ هر جامعه به طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی موجود در شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد. به عبارت دیگر، اختلافات فرهنگی موجود در جوامع را می‌توان به علت تفاوت‌های موجود در فرهنگ‌های سازمانی دانست که خود عامل اصلی تأثیر گذار بر عملکرد تجاری آن سازمان (یا شرکت) است. از آنجا که جوامع مختلف در مورد مسائلی نظیر باورها، ارزشهای اعتقادی و... دارای تفاوت‌های معنی‌داری هستند، که به علت تأثیر گذاری مستقیم فضای فرهنگی جوامع بر روی متغیرهای حسابداری، موجب ایجاد دیدگاه‌های متفاوت استفاده کنندگان اطلاعات مالی در بین جوامع مختلف خواهد شد؛ بنابراین مطالعات بیشتر در راستای شناسایی ابعاد فرهنگی بر روی متغیرهای حسابداری می‌تواند در پیشرفت حسابداری به عنوان بخشی از عملکرد تجاری موثر واقع گردد. بنابراین نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که فرصت برای انجام پژوهش‌های بیشتر در زمینه کاربرد ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداری وجود دارد. این الگو می‌تواند برای ایجاد چارچوبی

در زمینه آزمون تأثیر فرهنگ بر سامانه مدیریت اطلاعات، آموزش‌های حسابداری و رفتار حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی و نیز حسابداری مدیریت بکار گرفته شود.

### پی نوشت

- |                         |                               |
|-------------------------|-------------------------------|
| ۱ Power distance index  | ۲ Individualism index         |
| ۳ Masculinity index     | ۴ Uncertainty avoidance index |
| ۵ Long Term Orientation | ۶ Indulgence VS. restraint    |

### منابع

- آراد، حامد، عبدالله زاده، سلام (۱۳۹۱). بررسی نظری تأثیر فرهنگ بر رویه‌های بین‌المللی حسابداری، *حسابدار رسمی*، شماره ۱۸، ص ۱۳-۳۳.
- اعتمادی؛ حسین، زهرا دیانتی دیلمی. (۱۳۸۸). بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی، و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران، *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، دوره سیزدهم، شماره چهارم، پیاپی ۶۴، ص ۳۴-۶۰.
- حاجیها، زهره، خراط زاده، محدثه. (۱۳۹۳). رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *حسابداری مدیریت*، دوره ۷، شماره ۲۰، ص ۳۵-۴۸.
- حاجیها، زهره، خراط زاده، محدثه. (۱۳۹۳). بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و معیارهای خلق ارزش در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مدیریت فرهنگ سازمانی*، دوره ۱۲، شماره ۳، ص ۴۲۱-۴۳۸.
- خواجوی، شکراله؛ اعتمادی جوربابی، مصطفی (۱۳۹۲). رابطه فرهنگ و حسابداری، *دانش و پژوهش حسابداری*، شماره ۳۲، ص ۲۲-۴۱.
- دارابی، رویا؛ رام روز، علیرضا (۱۳۸۸). تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی. *پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی*، شماره ۱۱، ص ۱۳۳-۱۷۳.
- دهکردی، علی؛ رضازاده، آرش، نجم آبادی، عامر دهقان، دهقان نجم آبادی، منصور، (۱۳۹۱). تأثیر فرهنگ سازمانی بر گرایش کارآفرینانه‌ی سازمان (مطالعه موردی: شرکت خودروسازی زامیاد)، *توسعه کارآفرینی، سال پنجم، جلد دوم، ص ۶۶-۴۷*.

مدرس، احمد؛ دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۳). رابطه فرهنگ و حسابداری، حسابرس، شماره ۲۶. ص ۱۱-۲۶.

نوروش، ایرج؛ دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۲). بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل گری)، بررسی‌های حسابداری حسابرسی، شماره ۳۳. ص ۱۴-۵۱.  
 نیکومرام، هاشم، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، سعید خدایار یگانه. (۱۳۸۸). تاثیر ارزش‌های فرهنگی بر محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله مدیریت فرهنگی، سال سوم، شماره ششم، ص. ۲۳-۳۷.

نیکومرام، هاشم، محمدی، مهدی. (۱۳۹۱). طراحی و ارائه مدل مفهومی ارزیابی نقش فرهنگ در تدوین استانداردهای حسابداری، مجله مدیریت فرهنگی، دوره ششم، شماره هفدهم، ۲۹-۵۳.

Adelina Gnanlet • H. Muge Yayla-Kullu (2013) Impact of national culture on the quality of information delivery in services Springer-Verlag Berlin eidelberg *European Journal of Management*. 9. 123-141.

Baydoun, N. & Willett, R. 1995, "Cultural Relevance of investments. *International Journal of Entrepreneurship and Innovation Management*, 16 (3/4):263-284.

Chongruksu, Wipa, (2009). Organizational Culture and the Use of Management Accounting Innovations in Thailan, RU. *International Journal of Management*. 3 (1). 121-153.

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*, 30,189-200.

Francisco Linˆa'n, Jose' Fernandez-Serrano (2013) National culture, entrepreneurship and economic development: different patterns across the European Union. Springer Science Business Media New York.

Feleaga,Niculae,Dreagomir,Voicu, (2010). National Accounting Culture and Emprical Evidence on the Application of Conservatism, *Economic Computation and Economic Cybernetics Studies and Research*, 44 (3) , 43-60.

Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems - internationally. *Abacus*. Vol. 24: 1-15.

Gray, S. J. and H. M. Vint, H. M. (1995). The impact of culture on accounting disclosures: some international -. evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting*. 21: 33-43.

:Hofstede, G. (1980). Culture's consequences: International differences in work-related values. London -. Sage Publication.

Hofstede G (2012). National cultural dimensions, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 8 (4) , 551-568.

Hofstede, G. H. , Hofstede, G. J. , & Minkov, M. (2010). Cultures and organizations: software of the mind: intercultural cooperation and its importance for survival (revised and expanded) (3rd ed.). New York ,NY: McGraw-Hill.



- Khanin D, Gnanlet A, Leibsohn D (2012) The likelihood of IPO in U. S. venture capitalists cross-border investments. *International Journal of Entrepreneurship and Innovation Management*, 6 (3/4):263–284.
- Mehmet Yusuf Yahyagil and Ays,e Begu"m O" tken, (2011) , Cultural values from managers' and academicians' perspectives: the case of Turkey, *Management Research Review*, Vol. 34 (9):60-62.
- Naor M, Linderman K, Schroeder R (2010) The globalization of operations in eastern and western countries: unpacking the relationship between national and organizational culture and its impact on manufacturing performance. *Journal of Operation Management*, 28 (3):194–205.
- Schwartz, S. H. , Bardi, A. (2001). Value hierarchies across cultures: Taking a similarities perspective. *Journal of Cross cultural Psychology*, 32 (3): 268-290.
- Zheng Fang & Leslie W. Grant & Xianxuan Xu & James H. Stronge & homas J. Ward (2013) an international comparison investigating the relationship between national culture and student achievement. *Asia Review of Accounting*, 10 (1) , 30-48.