



بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری

محمد علی آقایی^۱، جواد رضا زاده^۲، مرتضی بیات^{۳*}

چکیده: هدف این تحقیق بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری می‌باشد. فرهنگ هر کشوری می‌تواند جنبه‌های مختلف اجتماعی، سیاسی و اقتصادی آن کشور را تحت تأثیر قرار دهد. حسابداری یک ابزار اجتماعی برای تخصیص منابع و جلوگیری از تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی می‌باشد. بنابراین می‌تواند بصورت مستقیم تحت تأثیر فرهنگ قرار بگیرد. قلمرو مکانی این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار ایران، ترکیه، قطر، بحرین، پاکستان، عمان، عربستان و امارات و قلمرو زمانی سالهای بین ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ بوده است. نمونه تحقیق شامل ۱,۷۲۹ شرکت پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار مذکور می‌باشد. نتایج تحقیق بیانگر این موضوع می‌باشد که توازن و سلسله مراتب رابطه منفی و معنادار با تحریفات حسابداری دارد و از سویی دیگر اقتدارگرایی و تسلط رابطه مثبت و معنادار با تحریفات حسابداری دارند. به عبارت دیگر با افزایش توازن و سلسله مراتب تحریفات حسابداری کاهش می‌یابد و با افزایش اقتدارگرایی و تسلط تحریفات حسابداری افزایش می‌یابد. هر چقدر عدالت اجتماعی، صلح و امنیت (توازن) افزایش می‌یابد تحریفات حسابداری کاهش می‌یابد. از آنجائی که تسلط و اقتدارگرایی بیشتر بر منافع شخصی تأکید دارد و در حسابداری تئوری نمایندگی و منافع شخصی مطرح می‌شود بنابراین زمانی که منافع شخصی بر منافع جمعی غالب باشد سوء استفاده‌ها و گزارشگری متقلبانه (تحریفات حسابداری) زیاد خواهد بود بر همین اساس لحاظ کردن فرهنگ منافع شخصی در جامعه می‌تواند بر حسابداری نیز تأثیر گذار باشد.

کلیدواژه‌ها: فرهنگ، تحریفات حسابداری، توازن، سلسله مراتب، تسلط

۱. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

۲. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

۱. مقدمه

اثرات مخربی که بحران‌های مالی در سال‌های گذشته به وجود آورده توجه به بحث تقلب و تحریف در صورت‌های مالی را افزایش داده است. رسوایی‌های مالی علاوه بر زیان‌های اقتصادی ذینفعان، هزینه‌های سیاسی و اجتماعی نیز به بار آورده و به دلیل کاهش اعتماد به صورت‌های مالی منجر به افزایش هزینه سرمایه شرکت‌ها شده است (پرولز، ۲۰۱۱). افزایش میزان خطاها، تحریف‌ها و ارائه مجدد صورت‌های مالی که با ورشکستگی شرکت‌های زیادی همراه بوده، شک و تردید در مورد کیفیت صورت‌های مالی را افزایش داده است، بخاطر همین موضوع جلوگیری یا کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی همواره مورد توجه ذینفعان بوده است (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸). جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) ادعان داشتند که کیفیت پایین گزارشگری مالی می‌تواند شرایطی را ایجاد کند که در آن پاسخگویی به سهامداران وجود نداشته و مدیران بر خلاف میل ذینفعان رفتار خواهند کنند و هرگونه سوء استفاده از دارایی‌ها (تحریفات حسابداری) پنهان خواهد ماند. در این میان فرهنگ توانایی تاثیرگذاری در رویه‌های و روش‌های حسابداری جهت جلوگیری از تحریف یا افزایش تحریفات را دارد. یکی مهمترین تحریفات در ارتباط با شرکت ایرانی کنتور سازی بود که از سال ۱۳۹۴ حاشیه‌ساز شد و سر و صدای زیادی از سوی سهامداران و کارکنان این شرکت به پا کرد؛ سهام این شرکت مانند دیگر شرکت‌ها در حال معامله بود و روند طبیعی خود را طی می‌کرد تا اینکه به دلیل ارائه اطلاعات اشتباه و انتشار آن بر روی سایت کدال، زمینه ضرر و زیان صدها سهامدار در این بازار ایجاد شد. تحریفات می‌تواند ضررهای بسیار سنگینی را به ذینفعان متحمل کند. سیاست، ریشه‌های فرهنگی و تاریخی همیشه عوامل مهمی هستند که باید در هنگام بحث در مورد رویه‌های شرکتی کشورهای مختلف در سراسر جهان مورد توجه قرار گیرند (کورنلیوس، ۲۰۰۵).

مقوله فرهنگ در تشریح رفتارهای سیستم‌های اجتماعی مورد بررسی واقع شده است ولی از بابت تاثیر آن بر رویه‌های حسابداری مطالعات کمی صورت پذیرفته است. نتایج تحقیقی، هافستد^۱ (۱۹۸۰) و بلکویی^۲ (۱۹۸۹) مبین این امر می‌باشد که پیشرفت و بلوغ حسابداری با عوامل و ساختارهای پیرامونی خود در ارتباط می‌باشد که یکی از این عوامل و ساختارها می‌تواند ساختار و ابعاد فرهنگی باشد. تجزیه و تحلیل اثرات فرهنگ بر ماحصل حسابداری از

این مساله ناشی می‌شود که چرا رویه‌های حسابداری بین کشورها تفاوت اساسی دارند. ابعاد و ساختارهای فرهنگی یکی از پر قدرت‌ترین و اساسی‌ترین عامل و ساختار پیرامونی به حساب می‌آید که بر سیستم حسابداری تأثیرگذار است. حسابداری یک فعالیت اجتماعی-حرفه‌ای است که شامل کنش و واکنش افراد جامعه می‌باشد. فرهنگ می‌تواند از طریق تأثیرگذاری بر رابطه کنشگران بر محصول حسابداری تأثیرگذار باشد. تحقیقات گذشته نشان می‌دهد فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری از جمله: ۱- محافظه‌کاری ۲- پنهان‌کاری (تحریفات) ۳- گرایش به سمت حرفه تأثیرگذار است. هر کدام از عوامل می‌تواند بر محصولات حسابداری تأثیر مستقیم بگذارد. بر همین اساس است که گری^۳ (۱۹۸۸) اذعان می‌دارد که تفاوت‌های روش‌های اجرایی حسابداری در کشورهای مختلف ناشی از اقتصاد خرد و کلان نیست بلکه یک متغیر مهم دیگر بنام فرهنگ بر آن تأثیرگذار است.

هوپ^۴ (۲۰۰۳) اذعان داشت که حذف فرهنگ به عنوان یک عامل مهم محیطی گزارشگری یک عمل نادرست می‌باشد و نیاز است مطالعات حسابداری به این موضوع پردازند که آیا تنوع فرهنگ با انتخاب‌های حسابداری خاص ارتباط دارد و این چنین مطالعاتی می‌تواند برای محققان و استانداردهاگذاران بسیار مهم باشد. گری، کانگ، لین و تانگ (۲۰۱۵) بیان می‌دارند کیفیت گزارشگری مالی و تحریفات حسابداری تحت تأثیر ابعاد و ساختارهای فرهنگی می‌باشند، با این وجود در حالی که تقاضا برای این چنین تحقیقاتی در ارتباط با فرهنگ وجود دارد، اکمان^۵ (۲۰۱۱) اذعان می‌دارد که بررسی تأثیر فرهنگ بر الزامات افشای استانداردهای گزارشگری مالی قبل از بکارگیری آن انجام نگرفته است. فرهنگ هر کشوری می‌تواند جنبه‌های مختلف اجتماعی، سیاسی و اقتصادی آن کشور را تحت تأثیر قرار دهد. فرنلی و گری^۶ (۲۰۱۴) اظهار داشتند فرهنگ یک کشور تأثیر قابل توجهی در انتخاب‌های رویه‌های حسابداری دارد که می‌تواند بر تحریفات حسابداری تأثیر مستقیم بگذارد. حال سوال اساسی این تحقیق به شرح ذیل می‌باشد:

آیا تغییرات ابعاد فرهنگی در کشورهای خاورمیانه بر تحریفات حسابداری تأثیر گذار است؟

۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۲-۱. تحریفات حسابداری

تحریف حسابداری از دیدگاه آیفک (۲۰۰۹) به این صورت تعریف می‌شود که اگر بین نوع گزارشگری و افشائیات در صورت‌های مالی و نوع گزارشگری و افشائیات طبق الزامات گزارشگری مالی پذیرفته شده در محیط گزارشگری تفاوت وجود داشته باشد در واقع تحریف در گزارشگری مالی رخ داده است. رضایی و رایلی (۲۰۱۰) عنوان می‌دارند تحریفات در صورت‌های مالی کیفیت و قابلیت اتکا گزارشگری مالی را تهدید می‌کند. براساس بخش ۲۴۰ استانداردهای حسابرسی تحریف به این صورت تعریف شده است: ارائه اطلاعات نادرست در صورت‌های مالی که به دو گروه اشتباهات و تخلفات تفکیک می‌شوند که تخلفات شامل تقلب و اختلاس می‌باشد. لوییگ، اینینگ و ویلینگهام (۱۹۸۹) ابراز می‌دارند کشف تخلفات معمولاً امر بسیار دشواری می‌باشد زیرا تخلفات بصورت مخفی کاری و پنهان کاری با ثبت‌های حسابداری و اسناد مثبت صورت خواهد گرفت. تحریف اطلاعات مالی پدیده شایع بوده و پیش‌بینی و جلوگیری از آن امر بسیار مهمی است. بنابر گزارش انجمن بازرسان تقلب در سال ۲۰۰۸، هزینه‌های مستقیم تقلب و تحریف در صورت‌های مالی در آمریکا بالغ بر ۵۷۲ میلیارد دلار برآورد شده است. تحریف در صورت‌های مالی به دو دسته عمدی و غیر عمدی طبقه‌بندی می‌شود.

جریانی از پژوهش‌های حسابداری در تلاش برای تعیین عوامل موثر بر تحریفات حسابداری هستند. برخی از این پژوهش‌ها بر نسبت بدهی و نسبت رشد فروش متمرکز هستند (کوئاری و همکاران، ۲۰۰۵). بعضی دیگر از تحقیقات بر تفاوت بین شرکت‌هایی که تحریف کرده‌اند و دیگر شرکت‌ها متمرکز (دچو و همکاران، ۱۹۹۵) و نهایتاً برخی مطالعات بر حاکمیت شرکتی متمرکز هستند (هربار و همکاران، ۲۰۱۰). در ایران علی‌خانی دهقی، ایزدی نیا و کیانی (۱۳۹۹) تحریفات حسابداری را براساس داده‌کاوی پیش‌بینی نمودند. ایشان عنوان می‌دارند با اقلام تعهدی و عملکرد مالی می‌توان تحریفات را شناسایی کرد. این در حالی است که براساس نظر بلکویی (۱۹۹۹) هر سیستم حسابداری محصول محیط و شرایط حاکم بر آن است. بلکویی (۱۹۸۵) به ارتباط کارکردهای حسابداری در فعالیت‌های اجتماعی (فرهنگ)، اقتصادی (سرمایه‌گذاری) و مدیریتی تاکید داشته است. حسابداری فعالیتی است که براساس کنش و واکنش انسانها از سده‌های قبل شکل گرفته است که تحت تاثیر برداشتها، تفسیرها و قضاوت‌های افراد مربوط به مفاهیم حسابداری می‌باشد. از سویی دیگر سیستم حسابداری در متن

سازمانها شکل می‌گیرد و همچنین سیستم‌های حسابداری معنا و مفهوم خود را از متن سازمانی که در آن مستقر است کسب می‌کند (بلوکی، ۱۹۸۵). اگر از دیدگاه سیستم اطلاعاتی به حسابداری انگاشته شود حسابداری رفتاری متبلور می‌شود که توسط هافستد^۶ (۱۹۷۶) معرفی گردیده است. طبق نظر هافستد (۱۹۷۶) عنصر انسانی حسابداری تحت تاثیر عوامل محیطی از جمله فرهنگ قرار می‌گیرد. بنابراین شایسته است تاثیر عواملی انسانی و فرهنگی بر تحریفات حسابداری بیشتر مد نظر قرارگیرد. در ادامه فرهنگ به تفصیل مورد بحث واقع می‌شود.

۲-۲. فرهنگ

هافستید (۱۹۸۴) فرهنگ را طرح‌ریزی ذهنی یک گروه از انسان‌ها که ایشان از بقیه افراد متمایز می‌سازد تعریف می‌کند. فرهنگ ترکیبی از مقادیر خاصی است که رفتار و همچنین درک شخص از جهان را شکل می‌دهد. فرهنگ یکی از مهمترین مقوله‌های پژوهش‌های علوم اجتماعی می‌باشد. زیرا بین سازمان‌ها و گروه‌های مردم پل ارتباطی بوجود می‌آورد. فرهنگ بر هنجارها، ارزش‌ها و تعامل در درون و در سراسر سیستم‌های اجتماعی تأثیر می‌گذارد و جهان بینی فردی را شکل می‌دهد. شوارتز (۱۹۹۴) نظریه فرهنگی خود را در ادامه نظریه راکیچ بسط می‌دهد و شاخصی برای محاسبه ابعاد فرهنگی در اختیار پژوهشگران قرار می‌دهد محققان بصورت واضح و آشکار مدل شوارتز (۲۰۰۸) را در حسابداری بمانند مدل هافستد و گری ادامه نداده‌اند. اما ذکر این نکته براساس تحقیق دارابی و رام روز (۱۳۸۹) ضروری بنظر می‌رسد ایشان اذعان داشتند که تحقیقات صورت گرفته در حسابداری باید نسبت به ساختار ارزش‌ها حساس باشند و اگر نتیجه و غایت تحقیقی بررسی ویژگی‌های فردی و اجتماعی افراد در ساختارهای فرهنگی مختلف می‌باشد باید از شاخصی استفاده نمود که بتواند ویژگی فردی نه ویژگی گروهی را اندازه‌گیری کند، بنابراین انتظار می‌رود محققان در رشته حسابداری بعلاوه ویژگی‌های فردی در آینده بیشتر از مدل شوارتز استفاده نمایند (دارابی، رام روز، ۱۳۸۹). شوارتز^۸ (۲۰۰۸)، ۴ بعد فرهنگی را معرفی می‌کند. مقوله‌های معرفی شده توسط شوارتز بصورت خلاصه در ۴ مقوله زیر معرفی گردیده است:

۱- اقتدارگرایی^۹: بر روابط بین فرد و گروه تاکید دارد. در فرهنگ‌های خودمختار، مردم

مستقل و منحصر به فرد هستند. آنها تشویق می‌شوند که ویژگی‌های داخلی خود، مانند احساسات، ایده‌ها و ترجیحات خود را بیان کنند.

۲- سلسله مراتب^{۱۰}: بر مسئولیت‌های افراد متکی بر نقش و تخصیص منابع اجتماعی تأکید دارد. در فرهنگ‌های مبتنی بر عدالت افراد از نظر اخلاقی برابر هستند ایشان منافع خود را در گرو منافع دیگران می‌بینند.

۳- تسلط^{۱۲}: بر نحوه مدیریت افراد در جهان طبیعی و اجتماعی تأکید می‌کند. در فرهنگ‌های هماهنگ، مردم جهان را به عنوان یک مقوله درک می‌کنند و از آن قدردانی می‌کنند و سعی می‌کنند آن را حفظ کنند. با این حال، در فرهنگ‌های تسلط، مردم به منظور دستیابی به اهداف خود تلاش می‌کنند تا محیط اطراف را به طور مستقیم هدایت و تغییر دهند.

۴- توازن^{۱۳}: این نوع از ارزش فرهنگی، با تأکید بر هماهنگی با طبیعت، دقیقاً بر خلاف تسلط می‌باشد. "صلح"، "عدالت اجتماعی" و "مفید بودن" نیز می‌توانند در توازن قرار بگیرند و نشان می‌دهد که این نوع ارزش شامل هماهنگی اجتماعی نیز هستند. ارزش‌های توازن موضع خاصی راجع به خودمختاری فرد تصور نمی‌کنند، اما در تقابل با انواع ارزش‌ها هستند که باعث تغییر فعالانه جهان از طریق ادعا و سوء استفاده از مردم و منابع می‌شوند.

در میان تحقیقات بسیار زیادی که در زمینه گزارشگری مالی در سطح دنیا صورت گرفته است، برخی از این پژوهش‌ها به بررسی تاثیر فرهنگ بر حسابداری توجه داشته‌اند. یکی از مهمترین پژوهش‌ها در این زمینه، پژوهش مک کینسون در خصوص سیر گذشته و بلوغ حسابداری در شرق آسیا و کشور ژاپن می‌باشد که بعد از این تحقیق گری ارزش‌های فرهنگی هافستد را با این تحقیق ترکیب و یک مدل خاص برای بررسی اثرات فرهنگی بر حسابداری ارائه دادند در این مدل چهار ارزش برای حسابداری تعریف شده است که بر رویه‌ها و کارکردهای حسابداری تاثیر گذار می‌باشد (گری، ۱۹۸۸).

۲-۳. حسابداری و فرهنگ

حسابداری از منظر تئوری القای اطلاعات که نشأت گرفته از تئوریهای رفتاری می‌باشد بر رفتار و فعالیت فرستنده اطلاعات متمرکز می‌باشد به عبارتی بر اینکه چه عواملی بر ارسال

اطلاعات تأثیر می‌گذارد متمرکز است. در تئوری القای اطلاعات در واقع تأثیر مردمان مختلف بر طرح سیستم‌های حسابداری مد نظر قرار می‌گیرد. به عقیده دوپینگ و آلتز^{۱۳} (۱۹۹۵) فرهنگ از مسیر بایدها و نبایدهای موجود و مورد قبول گروه‌های فرهنگی سیستم‌های حسابداری بر رویه‌های حسابداری تأثیرگذار می‌باشد. وجود گروه‌های متفاوت فرهنگی در محیط حسابداری سبب می‌شود روابط و مقوله‌های حسابداری برای گروه‌های متفاوت مختلف باشد. بلکویی (۱۹۹۹) اذعان می‌دارد که فرهنگ و محیط حسابداری بر تنظیم استانداردها تأثیرگذار خواهد بود. شوارتز (۱۹۹۴) برای بررسی فرهنگ یکسری تحلیل‌های مختلف بر اساس ارزش‌های سازمان یافته انجام می‌دهد و از ابعاد مختلف از جمله: آزاد بودن تغییرات در مقابل عدم تغییرات با انواع ارزش‌های مخالف، خودمختاری در برابر مقابل محافظه کاری، خود پرستی در مقابل خود کفائی با انواع ارزش‌های مخالف عدالت خواهی، هماهنگی و توازن در مقابل سلسله مراتب. اعتقاد بر این است که بیشتر ابعاد فرهنگی معرفی شده توسط شوارتز (۱۹۹۴) روشنگری است. تا به امروز تحقیقات فراوانی در خصوص حسابداری و عامل‌های موثر بر آن در دنیا انجام پذیرفته است که تمام این تحقیقات نشان از ارتباط حسابداری با محیط پیرامون خود دارند (هافستد، ۱۹۸۷). نتایج این پژوهش موید این امر می‌باشد که بلوغ و ارتقاء حسابداری ناشی از تأثیر عامل‌های محیطی متفاوت قرار دارد، یکی از اساسی‌ترین عامل فرهنگ می‌باشد. بر همین اساس است که دینگ، جینجین و استولوی (۲۰۰۵) اذعان می‌دارند یکی از مهمترین عوامل تأثیر گذار بر عدم اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فرهنگ می‌باشد. شیوه‌های حسابداری شرکت‌ها با زمینه فرهنگی که در آن فعالیت می‌کنند مرتبط است و همچنین در یک سطح مفهومی می‌توان استدلال کرد که محیط فرهنگی یک کشور، تأثیر مهمی در افشای اطلاعات مالی شرکت را دارد (جاگی، ۱۹۷۵). آدلر^{۱۴} (۱۹۹۷) استدلال می‌کند که فرهنگ بر ارزشها تأثیر می‌گذارد از سویی دیگر هومر و کاله^{۱۵} (۱۹۸۸) با نشان دادن چگونگی تأثیرگذاری ابعاد درونی و بیرونی ارزشها بر نگرشها، سلسله مراتب ارزشها-نگرشها را تأیید می‌کنند. منطق این استدلال این است که فرهنگ به طور کلی بر رفتار افراد در گروه خاصی از افراد تأثیر می‌گذارد (مثلاً در یک اقتصاد خاص). انتخاب‌های حسابداری در بین روش‌های جایگزین گزارشگری می‌توانند به عنوان رفتار حسابداری اختیاری در خرده فرهنگ حسابداری یک اقتصاد خاص توصیف شوند (تونی و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۴). اطلاعات حسابداری، وضعیت مالی و

عملکرد تجاری شرکت‌ها را برای سرمایه‌گذاران و طلبکاران افشاء می‌کند. اصالت اطلاعات حسابداری یک استاندارد مهم در ارزیابی کیفیت و اعتبار سیستم‌های حسابداری است. در این بین تحریفات حسابداری به وضعیتی اطلاق می‌شود که اطلاعات ورودی با خروجی مطابقت ندارد و باعث ایجاد اطلاعات جعلی می‌شود. واژه تحریفات حسابداری به هر نوع انحراف و واگرایی بین اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی و واقعیت اشاره دارد. رضایی و رایلی (۲۰۱۰) اذعان می‌دارند که افزایش گزارشگری مالی تحریف شده، دلواپسی در ذهن عموم ذینفعان بوجود آورده و قابلیت اتکاء و اطمینان به صورت‌های مالی و گزارشگری مالی کم رنگ کرده است که می‌تواند هزینه سرمایه و زیان‌های زیادی برای شرکت‌ها به همراه داشته باشد. رفتار انسانها براساس فرهنگی که در آن متولد و رشد کرده‌اند تعیین می‌شود (سلیمی فرو مهموئی، ۱۳۹۵). ابعاد فرهنگی بر رفتار اطلاعاتی افراد تاثیر مستقیمی دارد و همچنین تفاوت بین ارزش‌های گروه‌های فرهنگی متفاوت در دنیای حسابداری سبب ایجاد تنوع در رویه‌های حسابداری خواهد شد. تنوع رویه‌های حسابداری می‌تواند بصورت مستقیم بر عملکرد و دیدگاه مدیران تاثیر گذار باشد. براساس تئوری اثباتی مدیران بدنبال حداکثر سازی منافع خود هستند بر همین اساس تحریفات در صورت‌های مالی از قدمت طولانی برخوردار می‌باشد. در مسیر کشف تحریف‌های با اهمیت بخصوص گزارشگری مالی تحریف شده تلاش فراوانی‌های از قبیل ایجاد سیستم کنترل داخلی، کمیته حسابرسی صورت گرفته است. تحریفات حسابداری تحت عوامل مختلفی از قبیل شرایط جامعه، منافع شخصی، مزایای مالیاتی و... می‌باشد (لیمزروف، ۲۰۰۳).

در ایران تحقیقات اندکی در ارتباط با حسابداری و فرهنگ صورت پذیرفته است. مهرانی (۱۳۷۵) بصورت نظری فرهنگ و حسابداری را از منظر ابعاد فرهنگی مورد بررسی قرار داده است. در تحقیقی دیگر نوروش و دیانتي (۱۳۸۲) با استفاده از آزمون گری به بررسی فرهنگ و حسابداری پرداختند. تحقیق ایشان بصورت پرسشنامه‌ای و فقط در ایران بوده است. در حالی که باید برای مطالعه دقیق‌تر، ابعاد و تغییرات فرهنگی مد نظر باشد تا بتوان نتیجه بهتری کسب کرد (در تحقیق باید فرهنگ‌های متفاوت مورد بررسی واقع شود به عنوان مثال در تحقیق حاضر فرهنگ‌های کشورهای متفاوت مورد بررسی قرار گرفته است). و نهایتاً در سال ۱۳۸۹ دارابی و رام روز به بررسی تاثیر فرهنگ بر درک افراد حاضر در رشته حسابداری در

اجرایی نمودن استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پرداختند. ایشان نیز بمانند تحقیق نوروش و دیانتی (۱۳۸۳) با استفاده از پرسشنامه موضوع را فقط در ایران بررسی کردند. مشایخی و جلالی (۱۳۹۱) به بررسی ارزش‌های فرهنگی و حاکمیت شرکتی پرداختند. ایشان از پرسشنامه هافستد برای بررسی موضوع استفاده کردند. مهمترین نقد وارده بر تحقیقات حاضر بررسی یک فرهنگ می‌باشد در حالی که ذات مطالعات فرهنگی متفاوت بودن فرهنگ‌ها در مناطق متفاوت جغرافیایی می‌باشد.

۴-۲. پیشینه تجربی تحقیق

باتواه و همکاران^{۱۷} (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر فرهنگ قبیله‌ای بر کیفیت گزارشگری مالی در حوزه کشورهای همکاری خلیج فارس پرداختند. ایشان عنوان داشتند که فرهنگ قبیله‌ای تأثیر منفی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد زیرا اثر بخشی مکانیسم‌های کنترل‌های داخلی را تعدیل می‌کند.

مازی و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر فرهنگ بر الزامات افشای اختیاری در اتحادیه اروپا پرداختند. ایشان از ابعاد فرهنگی شوارتز (۲۰۰۸) به عنوان جانشینی برای فرهنگ استفاده نمودند. ایشان به این نتیجه رسیدند که تسلط و سلسله مراتب با الزامات افشاء رابطه مستقیم دارند.

آلینا، کراسلا و کریستینا (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر فرهنگ بر حوزه‌های مختلف حسابداری از قبیل انتخاب رویه‌های مختلف حسابداری پرداختند. ایشان به این نتیجه رسیدن انتخاب‌های حسابداری تحت تأثیر فرهنگ سازمانی و حاکمیت شرکتی می‌باشد.

کاراتاس و همکاران (۲۰۱۷) با بررسی سیستم پاسخگویی حسابداری در کشورهای اسلامی موضوع فرهنگ و حسابداری را بررسی نمودند. ایشان به این نتیجه رسیدند که رویه‌ها و سیاست‌های حسابداری تحت تأثیر فرهنگ و حاکمیت شرکتی قرار می‌گیرند.

هاشم (۲۰۱۲) تأثیر فرهنگ بر کیفیت گزارشگری مالی را در کشور مالزی بررسی کرد. ایشان از معیار قومیت به عنوان جانشینی از فرهنگ و از کیفیت اقلام تعهدی به عنوان جانشینی برای کیفیت گزارشگری مالی استفاده نموده است. نتایج این تحقیق بیانگر این موضوع است که رابطه معناداری بین قومیت رئیس هیئت مدیره و مدیر عامل و کیفیت تعهدی

وجود ندارد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی نمی‌تواند از نظر فرهنگی آزاد باشد و تا حد زیادی تحت تاثیر سیاست‌های دولت است.

فانگ (۲۰۰۷) به بررسی حسابداری و فرهنگ پرداخته است. ایشان اشاره می‌کند در فرایند جهانی‌سازی، نباید از نقش عنصر فرهنگی غافل شد. فرهنگ نیز در حسابداری نقش دارد. درک بهتر تفاوت‌های فرهنگی می‌تواند به ما در پیش بینی توسعه حسابداری در یک کشور کمک کند و می‌تواند به ما در درک بهتر استانداردهای حسابداری و رفتارهای متخصصان کمک کند. کیو و لنگ (۲۰۰۷) به بررسی تأثیر تغییر محیط فرهنگی بر رفتار افشای داوطلبانه شرکت‌های چینی پرداختند. نتایج این نشان می‌دهد که با تغییر هنجارهای فرهنگی و اجتماعی چین، تمایل شرکت‌های چینی برای ارائه اطلاعات داوطلبانه علاوه بر الزامات افشا تغییر می‌کند.

اعتمادی و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی فرهنگ و حسابداری مدیریت در ایران پرداختند. ایشان به این نتیجه رسیدند که استفاده از ابزارها و تکنیک‌های مدیریت توسعه یافته در کشورهای غربی برای عملکرد مدیریتی مؤثر، در ایران چندان مفید نیست.

علیخانی دهقی، ایزدی نیا و کیانی (۱۳۹۹) پیش‌بینی تحریف‌های حسابداری بر اساس داده‌کاوی را انجام دادند. برای این منظور ۲۳ متغیر از چهار بعد اقلام تعهدی، عملکرد مالی، معیارهای غیرمالی و معیارهای مبتنی بر بازار را انتخاب کردند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اطلاعات صورت‌های مالی قدرت بالایی برای پیش بینی تحریف دارند. همچنین نتایج حاکی از ارتباط بین همه مدل‌های اقلام تعهدی با شرکت‌های تحریف‌کننده است. ازسویی دیگر نتایج نشان می‌دهد که روش‌های شبکه‌های عصبی تحریف در صورت‌های مالی را با دقت بیشتری نسبت به روش بیزین پیش بینی می‌کنند.

ناصری و جوادی (۱۳۹۲) رابطه بین فرهنگ سازمانی و سیستم‌های ارزیابی عملکرد مدیران در بررسی نمودند. بررسی ایشان نشان می‌دهد شرکت‌هایی که دارای فرهنگ غالب کنترلی می‌باشند نسبت به شرکت‌هایی که فرهنگ غالب انعطاف‌پذیری دارند ارزیابی عملکرد و بکارگیری سیستم‌های ارزیابی عملکرد کمتر می‌باشد. همچنین استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد اثر مثبت و معنادار بر انواع ارزیابی عملکرد دارد.

فروغی، خالقی و رسائیان (۱۳۹۱) تاثیر مفهوم اهمیت در عملیات حسابرسی . توجه

حسابرسان در مسیر کشف تحریفات بررسی نمودند. نتایج این تحقیق بیانگر این موضوع می‌باشد که هرچقدر از نظر عددی اقلامی با اهمیت هستند احتمال تحریف بالاتر هم خواهد داشت و فقط زمانی به اعداد با اهمیت خیلی پایین توجه می‌کنند که در دوره‌های قبل در آن سرفصل تحریف با اهمیتی کشف کرده باشند.

مشایخی و جلالی (۱۳۹۱) ارزش‌های فرهنگی و ابعاد حاکمیت شرکت را بررسی نمودند. نتایج این تحقیق مبین این امر است که با افزایش مرد گرایی در شرکت‌ها درصد اعضای غیرموظف کاهش می‌یابد و همچنین با افزایش فردگرایی در شرکت‌ها میزان مالکیت نهاد در شرکت‌ها افزایش می‌یابد از سویی دیگر با افزایش معیار اجتناب از عدم اطمینان میزان مالکیت سهامداران نهادی کاهش می‌یابد.

دارابی و رام روز (۱۳۸۹) موثر بودن ابعاد فرهنگی بر فهم افراد حاضر در رشته حسابداری در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بررسی کردند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین انگیزه‌های حسابداران و تفسیر و برداشت از گزارشگری مالی رابطه قوی وجود دارد از سویی دیگر نتایج نشان می‌دهد نشان می‌دهد تنوع فرهنگی زیادی در خرده فرهنگ‌های حسابداری دارد.

نوروش و دیانتی دیلمی (۱۳۸۲) با استفاده از آزمون گری موثر بودن فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران را بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد قدرت توضیح دهندگی مدل گری در ایران پایین می‌باشد. ایشان اذعان داشتند روش‌های حسابداری موجود در ایران براساس نیاز جامعه از کشورهای دیگر وارد شده است.

باتوجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل تبیین می‌گردد:

فرضیه اول: توازن تأثیر معناداری بر تحریفات حسابداری دارد.

فرضیه دوم: سلسله مراتب تأثیر معناداری بر تحریفات حسابداری دارد.

فرضیه سوم: تسلط تأثیر معناداری بر تحریفات حسابداری دارد.

فرضیه چهارم: اقتدار گرایی تأثیر معناداری بر تحریفات حسابداری دارد.

۳. روش تحقیق

روش جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز در این تحقیق از طریق اطلاعات کتابخانه‌ای و میدانی

می‌باشد. مباحث مرتبط با مبانی نظری و پیشینه تحقیق از طریق مجلات علمی و پژوهشی موجود در داخل و خارج از کشور و از طریق صفحات اینترنتی نشریات علمی و پژوهشی گردآوری شده است. اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیات پژوهش از طریق استخراج صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مورد نیاز از صفحات اینترنتی بورس‌های کشورهای مورد آزمون جمع‌آوری شده است.

۴. جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل شرکت‌های فعال در بورس‌های اوراق بهادار ایران، ترکیه، قطر، بحرین، پاکستان، عمان، عربستان و امارات در پایان سال ۲۰۱۸ می‌باشد. نمونه آماری از میان این شرکت‌ها و به روش غربالگری (حذفی) و با در نظر گرفتن شرایط زیر انتخاب شده است:

۱- قبل از ۲۰۱۱ در بورس پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۲۰۱۸ نماد آنها متوقف نشده باشد.

۲- در قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداده باشند.

۳- جزء شرکت‌های بانک‌ها، سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشد. (بدلیل ماهیت متفاوت)

۴- اطلاعات مالی و آماری مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها در دوره زمانی تحقیق در اختیار باشد.

بنابراین با توجه به موارد بندهای فوق تعداد ۱,۷۲۹ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. که برابر ۲۱۲ شرکت از ایران، ۴۲۷ شرکت از ترکیه، ۴۰ شرکت از قطر، ۴۰ شرکت از بحرین، ۷۰۰ شرکت از پاکستان، ۱۰۰ شرکت از عمان، ۱۵۰ شرکت از عربستان و ۶۰ شرکت از امارات بوده است.

به منظور یکسان سازی سال مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران با کشورهای دیگر از اطلاعات منتهی به پایان دوره ۹/۳۰ استفاده شده است.

۵. مدل‌های تحقیق

از مدل‌های رگرسیون ذیل برای آزمون فرضیات تحقیق به پیروی از ماضی و همکاران (۲۰۱۸) استفاده خواهد شد:

رابطه (۱)

$$AD = b_1 + b_2 \text{Harmony} + B_3 \text{MaterialIL} + b_4 \text{MaterialBC} + b_5 \text{Size} + b_6 \text{leverage} + b_7 \text{Liquidity} + b_8 \text{ROA} + \varepsilon$$

رابطه (۲)

$$AD = b_1 + b_2 \text{hierarchy} + B_3 \text{MaterialIL} + b_4 \text{MaterialBC} + b_5 \text{Size} + b_6 \text{leverage} + b_7 \text{Liquidity} + b_8 \text{ROA} + \varepsilon$$

رابطه (۳)

$$AD = b_1 + b_2 \text{mastery} + B_3 \text{MaterialIL} + b_4 \text{MaterialBC} + b_5 \text{Size} + b_6 \text{leverage} + b_7 \text{Liquidity} + b_8 \text{ROA} + \varepsilon$$

رابطه (۴)

$$AD = b_1 + b_2 \text{Embeddedness} + B_3 \text{MaterialIL} + b_4 \text{MaterialBC} + b_5 \text{Size} + b_6 \text{leverage} + b_7 \text{Liquidity} + b_8 \text{ROA} + \varepsilon$$

۶. متغیرهای پژوهش

۶-۱. متغیر وابسته (AD)

متغیر وابسته پژوهش با توجه به مبانی نظری تحریفات حسابداری می‌باشد که برای سنجش آن از مدل کاسل و همکاران (۲۰۱۵) استفاده شده است:

با توجه به اینکه محصول نهایی حسابداری، صورت‌های مالی می‌باشد، در تحقیقات حسابداری می‌بایست از این اقلام برای اندازه‌گیری تحریفات استفاده کرد. کاسل و همکاران (۲۰۱۵) از سه معیار حساب‌های دریافتی، موجودی مواد و کالا و همچنین مالیات به عنوان معیارهایی برای اندازه‌گیری تحریف استفاده کردند. کاسل و همکاران (۲۰۱۵) در ارتباط با حساب‌های دریافتی چنین استدلال نمودند که چنانچه مدیر در صدد تحریف یک حساب تعهدی باشد، مانده حساب آن از مانده مورد انتظار بیشتر خواهد بود. از این جهت تفاوت بین مانده دفتری با مانده مورد انتظار به عنوان میزان تحریف در حساب‌های دریافتی تلقی نمودند.

که به شرح ذیل قابل اندازه‌گیری می‌باشد:

$$DIS AR_{it} = \frac{AR_{it} - (AR_{it-1} \left(\frac{GROSSAR_{it}}{GROSSAR_{it-1}} \right) \left(\frac{DSO_{it}}{DSO_{it-1}} \right))}{Total Assets} \quad \text{رابطه (۵)}$$

$DIS AR_{it}$ = تحریف در حساب‌های دریافتنی AR_{it} = ذخیره مطالبات مشکوک الوصول،
 $GROSSAR_{it}$ = مانده حساب‌های دریافتنی، DSO_{it} = مانده حساب‌های دریافتنی تقسیم
 بر فروش روزانه،

تحریف در موجودی مواد و کالا به شرح ذیل قابل اندازه‌گیری می‌باشد.

$$DISC INV_{it} = \frac{INV_{it} - (INV_{it-1} \left(\frac{GROSSINV_{it}}{GROSSINV_{it-1}} \right) \left(\frac{DIO_{it}}{DIO_{it-1}} \right))}{Total Asset_{it}} \quad \text{رابطه (۶)}$$

$DISC INV_{it}$ = تحریف موجودی مواد و کالا، INV_{it} = ذخیره کاهش ارزش موجودی مواد
 و کالا، $GROSSINV_{it}$ = خالص موجودی مواد و کالا، DIO_{it} = موجودی مواد و کالا تقسیم بر
 فروش روزانه

تحریف در ذخیره مالیات مطابق تحقیق کاسل و همکاران (۲۰۱۵) به شرح زیر قابل اندازه‌گیری
 می‌باشد:

$$DISC DTA_{it} = \frac{DTA_{it} - (DTA_{it-1} \left(\frac{GROSSDTA_{it}}{GROSSDTA_{it-1}} \right))}{Total Asset_{it}} \quad \text{رابطه (۷)}$$

$DISC DTA_{it}$ = تحریف ذخیره مالیات، DTA_{it} = ذخیره مالیات، $GROSSINV_{it}$ =
 خالص درآمد مشمول مالیات

۶-۲. متغیر مستقل

در پژوهش حاضر بدلیل اینکه نمونه تحقیق کشورهای مختلف خاورمیانه می‌باشد،
 می‌بایست از متغیری جهت اندازه‌گیری فرهنگ استفاده شود که بتوان داده‌های مختلف
 کشورهای عنوان شده را بدست آورد. به پیروی از ماضی و اسلاک (۲۰۱۸) از ابعاد فرهنگی
 شوارتز (۲۰۰۸)، که ۴ بعد فرهنگی را معرفی می‌کند استفاده شده است. مقوله‌های معرفی شده
 توسط شوارتز شامل: ۱- اقتدارگرایی ۲- سلسله مراتب ۳- تسلط ۴- توازن می‌باشد. با توجه به
 اینکه هدف این پژوهش، آزمودن تاثیر ابعاد فرهنگی از یک کشور به کشور دیگری بر تحریفات

حسابداری از طریق بررسی فرهنگ در سطح حسابداران می باشد و فرهنگ در بعد جامعه مطرح نیست و همانطور که قبلا اشاره شد مدل شوارتز (۲۰۰۸) توان اندازه گیری ارزش‌های انگیزه انسانی (تسلط، سلسله مراتب و اقتدار گرایی) در سطح فرد را دارا می‌باشد. بنابراین در این تحقیق از مدل شوارتز برای اندازه گیری ابعاد فرهنگی استفاده خواهد شد.

۳-۶. متغیرهای کنترلی

زیاندهی: متغیر موهومی است که نشان می‌دهد آیا شرکت با زیان مواجه شده است. اگر شرکت زیان گزارش کرده باشد به آن ۱ تعلق می‌گیرد و در غیر اینصورت صفر لحاظ می‌شود. اسلون (۱۹۹۶) ادعان می‌دارد اگر عملکرد شرکت‌ها ضعیف باشد احتمال پنهان کاری و سوء استفاده از دارایی‌ها زیاد می‌شود. بنابراین انتظار افزایش تحریفات را با افزایش زیان می‌توان داشت. ترکیب تجاری: متغیر موهومی که اگر شرکت دارای شرکت فرعی باشد ۱ در غیر این صورت صفر خواهد بود. شرکت‌هایی که ترکیب تجاری را تجربه کردند دستکاری سود، سوء استفاده از دارایی‌ها و مدیریت سود بالاتری دارند (مازی و اسلاک، ۲۰۱۸). اندازه شرکت: از طریق محاسبه لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی‌های شرکت بدست می‌آید. براساس نظر حبیب، بویان و اسلام (۲۰۱۳) هر چقدر اندازه شرکت‌ها بزرگتر شود با توجه به تدوین ساختار سازمانی منظم و مشخص بودن اهداف و همچنین حاکمیت شرکتی قوی، دستکاری‌های و سواستفاده‌ها از دارایی‌ها کمتر خواهد شد. اهرم مالی: از تقسیم کردن کل بدهی بر ارزش دفتری سهام بدست می‌آید. رهبران شرکت‌ها برای کاهش هزینه سرمایه و افزایش ارزش شرکت صورت‌های مالی شرکت را دستکاری می‌نمایند به نحوی که اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی مد نظر ایشان باشد. در نتیجه با افزایش سطح بدهی دستکاری و سوء استفاده بیشتر می‌شود (فرانسیس، لافوند، اولسون و اسکیر، ۲۰۰۵). نسبت جاری: از تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری بدست می‌آید. نرخ بازده دارایی‌ها: از تقسیم کردن سود خالص بر کل دارایی‌ها بدست می‌آید. شرکت‌هایی که عملکرد ضعیفی دارند بیشتر درصدد دستکاری و پنهان کاری اطلاعات مالی بر می‌آیند تا بتوانند قصور خود در عملکرد شرکت را پنهان نمایند (بی‌لو، وو و یو، ۲۰۱۷).

۷. آمار توصیفی

آمار توصیفی تحقیق به شرح ذیل قابل ارائه می‌باشد:

جدول ۱: آمار توصیفی

انحراف معیار	حداقل	حداکثر	میانه	میانگین	
۰/۱۴۳	-۰/۵۹۹	۰/۰۲۸	-۰/۰۳۸	-۰/۰۴۲	تحریف حساب‌های دریافتنی
۰/۰۱۵	-۰/۰۶	۰/۰۰۹	-۰/۰۰۳	-۰/۰۰۴	تحریف موجودی مواد و کالا
۰/۰۲۳	-۰/۰۶۵	۰/۰۵۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	تحریف مالیات پرداختنی
۰/۱۷۴	۳/۲۰	۴/۲۳	۳/۹۸	۳/۹۶	هارمونی
۰/۳۴۸	۲/۰۰	۳/۶۵	۲/۴۴	۲/۵۹۱	سلسله مراتب
۰/۱۳۶۱	۳/۳۴۰	۴/۳۰۰	۳/۹۴۰	۳/۹۰۲	تسلط
۰/۳۰۳	۳/۴۵	۴/۶۳	۳/۷۸	۳/۹۳	اقتدار گرایی
۰/۴۲۴	۰/۰۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۳۵	متغیر مجازی-زیان
۰/۴۷۸	۰/۰۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۵۵	متغیر مجازی-ترکیب تجاری
۲/۰۴۳	۹/۷۳۴	۱۷/۱۶	۱۳/۷۱	۱۳/۶۰	اندازه
۱/۷۶	-۱/۰۹	۶/۴۰	۰/۸۹	۱/۴۷	اهرم مالی
۰/۰۹۴۴	-۰/۱۲۶	۰/۲۷	۰/۰۴۱	۰/۰۵۲	نرخ بازده دارایی
۳/۸۳۰	۰/۹۴۶	۱۲/۱۷۷	۱/۹۰۳	۰/۰۵۳	تسبب جاری

در رابطه با فرهنگ چهار متغیر مختلف اندازه گیری شده است. این متغیرها برای هر کشور در هر سال گزارش می‌شود که در این مطالعه مورد استفاده قرار گرفته است. همانطور که ملاحظه می‌شود میانگین متغیرهای مورد نظر برای توازن فرهنگی، سلسله مراتب فرهنگی، تسلط فرهنگی و اقتدارگرایی فرهنگی به ترتیب ۳/۹۱۷، ۲/۵۹۲، ۳/۹۰۲ و ۳/۹۳۰ است. بیشترین میزان شاخص‌های مورد نظر تقریباً ۳/۵ تا ۴/۵ است. با بررسی متغیرهای کنترلی نیز مشاهده می‌شود که ۲۳/۶ درصد از شرکت‌های مورد بررسی زیان ده بوده‌اند، ۳۵/۵ درصد از شرکت‌ها حداقل یک ترکیب تجاری را تجربه کرده‌اند. اندازه شرکت‌ها به طور متوسط ۱۳/۶۰۲ است. میانگین اهرم مالی که بر اساس نسبت بدهی به ارزش دفتری سهام محاسبه شده است

برابر ۱/۴۷۲ است که نشان می‌دهد در شرکت‌های مورد بررسی بدهی بیشتر از ارزش دفتری سهام است. بیشترین نسبت نیز ۶/۴۰۴ می‌باشد. همچنین بازده دارایی به طور متوسط ۵/۳ درصد است. در نهایت نسبت دارایی جاری به بدهی جاری تقریباً ۳ برابر است. بیشترین نسبت ۱۲ و کمترین نسبت تقریباً ۱ است.

۸. نتایج آزمون اف لیمر و هاسمن

جدول ۲: نتایج آزمون F لیمر

مدل	آماره آزمون F	درجه آزادی	احتمال آماره آزمون	نتیجه
مدل ۱	۰/۹۵۵	(701,2236)	۰/۷۷۰	روش داده‌های تلفیقی
مدل ۲	۰/۷۴۳	(690,2070)	۱/۰۰۰	روش داده‌های تلفیقی
مدل ۳	۱/۰۸۲	(703,2446)	۰/۰۹۲	روش داده‌های تلفیقی
مدل ۴	۰/۸۵۴	(۷۰۱/۳۴۲)	۰/۰۹۶۷	روش داده‌های تلفیقی

برای مدل‌های فوق بدلیل آنکه احتمال آماره آزمون بیشتر از سطح خطای ۵ درصد است و بنابراین داده‌های با ساختار تلفیقی تایید می‌شود. بنابراین نیازی به آزمون هاسمن وجود ندارد.

۹. آزمون مفروضات پژوهش

تجزیه و تحلیل آماری براساس روش حداقل مربعات وقتی نتایج مطلوبی را خواهد داشت که مفروضات مرتبط با آن برقرار باشد اگر این مفروضات در مدل‌های رگرسیونی برقرار نباشد نتایج حاصل از اجرای این مدل‌ها قابلیت اتکاء نخواهد داشت. مهمترین فرض‌های مرتبط با روش حداقل مربعات معمولی به شرح ذیل می‌باشد:

- ۱- مساوی صفر بودن میانگین جمله اختلال (باقیمانده ها) ۲- نرمال بودن توزیع جمله اختلالی، ۳- عدم وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل، ۴- نبود ناهمسانی واریانس و نبود خود همبستگی جملات اختلال

با توجه به کنترل اثر سال-صنعت در مدل‌های پژوهش بنابراین آزمون‌های این پژوهش با فرض ناهمسانی واریانس پردازش شده است. برای رفع مشکلات ناشی از ناهمسانی واریانس و خود همبستگی روش خطای مقاوم استاندارد انجام پذیرفته است و همچنین با توجه به بزرگ بودن اندازه نمونه انحراف از فرض نرمال بودن بی اساس است.

۹-۱. هم خطی بین جملات توضیحی

زمانی که بین متغیرهای مستقل و کنترلی تحقیق رابطه قوی وجود داشته باشد هم خطی بوجود می‌آید. هم خطی سبب گمراهی در نتیجه‌گیری و آزمون فرضیات می‌شود بعبارتی باعث می‌شود میزان متغیرهای معنادار در مدل کاهش یابد. در مدل‌های رگرسیونی پژوهش برای بررسی عدم وجود هم خطی از عامل تورم واریانس استفاده شده است. همانطور که نتایج جدول ۳، نشان می‌دهد، مقادیر حاصل از عامل تورم واریانس برای تمامی الگوهای پژوهش کمتر از ۱۰ است، لذا نباید نگران هم خطی بود.

جدول ۳: هم خطی بین جملات توضیحی

متغیر	عامل واریانس	عامل واریانس	عامل واریانس	عامل واریانس	عامل واریانس	عامل واریانس	عامل واریانس
هارمونی فرهنگی			1.047				
عدالت خواهی در مقابل			1.058				
سلسله مراتب فرهنگی							
هماهنگی در مقابل							
تسلط فرهنگی			1.117				
استقلال در مقابل							
خودمختاری فرهنگی							1.041
زیان	1.870	1.832	1.833	1.832	1.833	1.834	1.833
ترکیب تجاری	1.046	1.029	1.016	1.023	1.016	1.016	1.046
اندازه شرکت	1.064	1.063	1.098	1.077	1.098	1.182	1.066
اهرم مالی	1.257	1.256	1.256	1.258	1.256	1.256	1.261
بازده دارایی‌ها	1.922	1.909	1.902	1.903	1.902	1.907	1.904
نسبت جاری	1.299	1.312	1.294	1.291	1.294	1.295	1.291

۱۰. نتایج فرضیه‌ها

فرضیه اول: توازن تاثیر معناداری بر تحریفات حسابداری دارد.

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	تحریف حساب‌های دریافتی		تحریف موجودی مواد و کالا		تحریف مالیات پرداختنی	
	آماره تی	معناداری	آماره تی	معناداری	آماره تی	معناداری
هارمونی	-۴/۲۹۸	۰/۰۰۰	-۸/۱۱۶	۰/۰۰۰	-۴/۹۸۱	۰/۰۰۰
زیان	۲/۲۴۶	۰/۰۲۳	-۱/۴۸۳	۰/۱۳۸	۱/۲۵۱	۰/۲۱۰
ترکیب تجاری	۳/۸۷۱	۰/۰۰۰	-۰/۱۶۲	۰/۰۸۷۳	-۵/۲۷۸	۰/۰۰۰
اندازه	-۱/۶۱۳	۰/۱۰۶۸	-۴/۹۴۷	۰/۰۰۰	۰/۰۸۴	۰/۹۳۳
اهرم مالی	-۰/۵۰۲	۰/۶۵۱۷	-۰/۸۹۲	۰/۳۷۴	-۲/۲۵۸	۰/۰۲۴
نرخ بازده	۳/۲۱۳	۰/۰۰۰	۳/۴۳۷	۰/۰۰۰	-۲/۲۲۷	۰/۰۲۶
نسبت جاری	۳/۶۱۰	۰/۰۰۰	-۰/۹۷۳	۰/۳۳۰	-۴/۵۱۵	۰/۰۰۰
عرض از مبدا	-۴/۲۴۰	۰/۰۰۰	-۸/۳۱۴	۰/۰۰۰	۵/۵۶۵	۰/۰۰۰
ضریب تغییرات	۰/۱۵		۰/۱۴۶		۰/۱۴۲	
ضریب تغییرات تعدیل شده	۰/۱۳		۰/۱۳۵		۰/۱۲۲	
آماره- اف	۳/۵۰۵		۴/۵۴۳		۸/۵۹۴	
معناداری	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	
دوربین- واتسون	۲/۳۴۵		۱/۸۴۵		۲/۳۲۴	

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که احتمال آماره تی برای ضریب توازن در سه مدل کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۰/۱۵ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره اف بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. بنابراین توازن تاثیر مستقیم بر کاهش تحریفات حسابداری دارد. بنابراین از آنجائی که "صلح"، "عدالت اجتماعی" و "مفید بودن" در توازن قرار می‌گیرند با افزایش توازن فرهنگی تحریفات

حسابداری کاهش می‌یابد.

فرضیه دوم: سلسله مراتب تاثیر معناداری بر تحریفات حسابداری دارد.

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه دوم

تحریف مالیات پرداختنی		تحریف موجودی مواد و کالا		تحریف حساب‌های دریافتی		متغیر
معناداری	آماره تی	معناداری	آماره تی	معنا داری	آماره تی	
۰/۰۰۰	-۰/۳۴۲	۰/۰۰۶	-۲/۷۱۱	۰/۰۰۰	-۸/۲۷۶	سلسله مراتب
۰/۳۳۶	۰/۹۶۲	۰/۸۴۷	-۰/۱۹۱۸	۰/۰۴۷	۱/۹۸۶	زبان
۰/۰۰۰	-۳/۷۱۳	۰/۳۴۳	۰/۹۴۶	۰/۰۰۰	۴/۶۲۹	ترکیب تجاری
۰/۹۱۲	-۰/۱۱۰	۰/۱۶۹۹	-۱/۳۷۳	۰/۳۱۲۳	-۱/۰۱۰	اندازه
۰/۰۲۴	-۲/۲۵۱	۰/۹۸۴	-۰/۰۱۹	۰/۲۸۸۷	-۱/۰۶۱	اهرم مالی
۰/۱۴۶۲	-۱/۴۶۶	۰/۰۰۰	۵/۴۸۶	۰/۱۶۱	-۱/۴۰۰	نرخ بازده
۰/۰۰۰	-۴/۲۸۶	۰/۶۲۲	۰/۴۹۲	۰/۰۰۰	۳/۸۴۷	نسبت جاری
۰/۰۱۴	-۲/۵۶۴	۰/۴۹۰	۰/۶۸۹	۰/۰۰۰	-۵/۸۲۱	عرض از مبدا
	۰/۱۶۵		۰/۱۷۹		۰/۱۸	ضریب تغییرات
	۰/۱۴۲		۰/۱۶۴		۰/۱۵	ضریب تغییرات تعدیل شده
	۶/۵۹۴		۸/۳۸۴		۶/۵۰۵	آماره- اف
	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	معنا داری
	۲/۴۲۴		۱/۸۴۵		۲/۳۴۵	دوربین-واتسون

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره تی برای ضریب سلسله مراتب در سه مدل کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنادار می‌باشد ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۰/۱۵ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره اف بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. بنابراین سلسله مراتب تاثیر مستقیم بر تحریفات حسابداری دارد، از آنجائی که سلسه مراتب بر مسئولیت‌های افراد متکی بر نقش و تخصیص منابع اجتماعی تأکید دارد بنابراین گروه بینی بر تحریفات

حسابداری تاثیر دارد.

فرضیه سوم: تسلط تاثیر معناداری بر تحریفات حسابداری دارد.

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه سوم

تحریف مالیات پرداختنی		تحریف موجودی مواد و کالا		تحریف حساب‌های دریافتنی		متغیر
		معناداری	آماره تی	معناداری	آماره تی	
۰/۰۰۵	۱/۸۹۸	۰/۰۰۰	۷/۱۲۰	۰/۰۰۰	۴/۱۱۷	تسلط
۰/۲۲۴	۱/۲۱۴	۰/۶۷۱	-۰/۴۲۴	۰/۰۲۳۵	۲/۲۶۶	زیان
۰/۰۰۶	-۱/۸۳۸	۰/۶۵۵	-۰/۴۴۵	۰/۰۰۰	۳/۹۱۷	ترکیب تجاری
۰/۷۲۹	-۰/۳۴۵	۰/۴۵۶	۰/۷۴۴	۰/۰۲۹	-۲/۱۷۶	اندازه
۰/۴۲۴	-۰/۷۹۸	۰/۱۴۲۲	۱/۴۶۸	۰/۶۴۴	-۰/۴۶۱	اهرم مالی
۰/۹۷۰	-۰/۰۳۷	۰/۰۰۰	۴/۳۲۳	۰/۰۰۳	۲/۹۴۳	نرخ بازده
۰/۰۸۷	-۱/۷۱۱	۰/۰۰۰	۲/۹۶۷	۰/۰۳۸	۳/۰۶۹	نسبت جاری
۰/۰۸۶	-۱/۷۱۴	۰/۰۰۰	۸/۸۶۸	۰/۰۰۰	-۳/۹۶۰	عرض از میدا
	۰/۱۵۶		۰/۱۸۹		۰/۱۹	ضریب تغییرات
	۰/۱۴۳		۰/۱۶۸		۰/۱۷	ضریب تغییرات تعدیل شده
	۵/۵۹۴		۵/۳۸۴		۴/۵۰۵	آماره- اف
	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	معناداری
	۲/۲۲۴		۲/۴۴۵		۲/۳۴۵	دوربین-واتسون

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره تی برای ضریب تسلط در سه مدل کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۰/۱۸ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره اف بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. بنابراین تسلط تاثیر منفی بر تحریفات حسابداری دارد. از آنجائیکه تسلط بر نحوه مدیریت افراد در جهان طبیعی و اجتماعی

تأکید می‌کند. مردم به منظور دستیابی به اهداف خود تلاش می‌کنند تا محیط اطراف را به طور مستقیم هدایت و تغییر دهند. بنابراین منافع شخصی باعث افزایش تحریفات حسابداری می‌شود.

فرضیه چهارم: اقتدارگرایی تاثیر معناداری بر تحریفات حسابداری دارد.

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه چهارم

متغیر	تحریف حساب‌های دریافتی		تحریف موجودی مواد و کالا		تحریف مالیات پرداختنی	
	آماره تی	معنا داری	آماره تی	معناداری	آماره تی	معناداری
اقتدارگرایی	۴/۵۷۶	۰/۰۰۰	۲/۹۱۵	۰/۰۰۰	۴/۲۰۷	۰/۰۰۰
زبان	۱/۴۸۸	۰/۱۳۶	۰/۰۸۶	۰/۹۳۱	۱/۲۲۱	۰/۲۲۲
ترکیب تجاری	۳/۴۴۹	۰/۰۰۰	۱/۰۳۵	۰/۳۰۰	-۵/۲۰۹	۰/۰۰۰
اندازه	-۰/۳۲۳	۰/۷۴۶	-۲/۰۱۷	۰/۰۴۳	۰/۲۸۸۸	۰/۷۷۲
اهرم مالی	۰/۰۷۳۷	۰/۹۴۱	۱/۱۲۴	۰/۲۶۱۱	-۲/۲۸۸	۰/۰۲۲
نرخ بازده	۲/۸۶۱	۰/۰۰۴	۵/۶۲۳	۰/۰۰۰	-۱/۱۳۳	۰/۲۵۷
نسبت جاری	۰/۱۱۸	۰/۹۰۵	۱/۷۷۳	۰/۰۷۶۳	-۱/۶۷	۰/۰۰۰
عرض از مبدا	-۴/۸۳۸	۰/۰۰۰	-۲/۵۳	۰/۰۰۱۴	-۲/۰۳۷	۰/۰۴۱
ضریب تغییرات	۰/۱۷		۰/۱۴۷		۰/۱۵۴	
ضریب تغییرات تعدیل شده	۰/۱۵		۰/۱۳۲		۰/۱۳۵	
آماره- اف	۶/۹۳۲		۴/۳۸۴		۵/۵۹۴	
معنا داری	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	
دوربین-واتسون	۱/۸۴۵		۲/۲۴۵		۲/۴۲۴	

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره تی برای ضریب تسلط در سه مدل کمتر از ۰/۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۰/۱۴ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره F بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. بنابراین تسلط تاثیر

منفی بر تحریفات حسابداری دارد. در مبحث اقتدار گرایی مردم تشویق می‌شوند که ویژگی‌های داخلی خود، مانند احساسات، ایده‌ها و ترجیحات خود را بیان کنند. اقتدار گرایی با تحریفات حسابداری رابطه منفی و معنادار دارد.

۱۱. نتیجه‌گیری و پیشنهادات

یکی از مهمترین و اساسی‌ترین مفاهیم در پژوهش‌های علوم انسانی ابعاد فرهنگی می‌باشد زیرا ارتباط بین سازمان‌ها و گروه‌های مردمی را ایجاد می‌کند. از این رو هدف تحقیق حاضر بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری با استفاده از اطلاعات مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار در ایران، ترکیه، قطر، بحرین، پاکستان، عمان، عربستان و امارات می‌باشد. نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که پیشرفت و بلوغ حسابداری با عوامل و ساختارهای پیرامونی در ارتباط می‌باشد که یکی از مهم‌ترین مقوله‌های پیرامونی حسابداری ابعاد فرهنگی می‌باشد. دینگ و همکاران (۲۰۰۵) یکی از مهمترین عوامل جلوگیری کننده از اجرایی شدن استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را تفاوت‌های فرهنگی معرفی می‌کنند. شیوه‌های حسابداری شرکت‌ها با زمینه فرهنگی که در آن فعالیت می‌کنند مرتبط و همچنین در یک سطح مفهومی می‌توان استدلال کرد که محیط فرهنگی یک کشور، تأثیر مهمی در افشای اطلاعات مالی شرکت‌ها دارد. با متفاوت شدن محیط‌های فرهنگی نحوه گزارشگری نیز متفاوت خواهد بود. به عقیده دوپینگ و آلترا (۱۹۹۵) فرهنگ بوسیله بایدها و نبایدهای حاکم بر اعضا سیستم حسابداری بر رویه‌های حسابداری تأثیرگذار می‌باشد که در این تحقیق نیز این دیدگاه مورد تأیید قرار گرفت، بنابراین در کشورهای خاورمیانه یا غرب آسیا با توجه به وجود فرهنگ‌های مختلف تحریفات مالی متفاوت خواهد بود. وجود گروه‌های مختلف فرهنگی در دنیای حسابداری باعث بوجود آمدن نگرش‌های متفاوتی درباره روابط و مفاهیم حسابداری می‌شود. از این رو می‌بایست استاندارد گزاران محترم فرهنگ و خرده فرهنگ‌های محیطی را مد نظر قرار بدهند. از سویی دیگر سیستم حسابداری در متن سازمانها شکل می‌گیرد و همچنین سیستم‌های حسابداری معنا و مفهوم خود را از متن سازمانی که در آن مستقر است کسب می‌کند بنابراین فرهنگ جزء جدایی ناپذیر سیستم حسابداری می‌باشد. در ارتباط با نتایج آزمون فرضیات می‌توان مباحث ذیل را مورد توجه قرار داد:

باتوجه نتایج فرضیه اول هر چقدر عدالت اجتماعی، صلح و امنیت (توازن) افزایش می‌یابد تحریفات حسابداری کاهش می‌یابد. این نکته قابل ذکر است که حسابداری یکی از ابزارهای بسیار مهم برای تعیین تخصیص بهینه منابع بمنظور افزایش بازدهی می‌باشد (تئوری علامت دهی). تخصیص بهینه منابع می‌تواند امنیت اجتماعی و پایداری تولیدات بهینه را فراهم کند. با توجه به نتایج فرضیه سوم و چهارم که بیشتر بر منافع شخصی تاکید دارد و تئوری نمایندگی و منافع شخصی مطرح می‌شود. زمانی که منافع شخصی بر منافع جمعی غالب باشد سوء استفاده‌ها و گزارشگری متقلبانه زیاد خواهد بود بر همین اساس لحاظ کردن منافع شخصی در جامعه می‌تواند در حسابداری نیز تاثیر گذار باشد و سبب افزایش تحریفات حسابداری گردد.

۱۲. پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

پیشنهاد می‌شود فرهنگ به عنوان یک اصل مهم در تدوین استانداردهای حسابداری و تدوین مقررات مالی لحاظ گردد. هر جامعه با توجه به مقوله‌های فرهنگی نیازمند گزارشگری متفاوت می‌باشد در جوامعی که تسلط زیاد هست باید استانداردها به سمت گروه تدوین شود تا منافع شخصی نتواند تسلط داشته باشد.

برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد: ۱- نقش ابعاد فرهنگ در حسابرسی و رسیدگی‌های مالی مورد بررسی واقع گردد. ۲- با توجه به فرهنگ ممکن است با وقفه زمانی بر تحریفات حسابداری اثرگذار باشد؛ لذا پیشنهاد می‌شود که در مطالعات آتی اثرات پویای تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری بر اساس مدل‌هایی همچون ARDL و GMM بررسی شود.

مهمترین محدودیت پژوهش ساختارهای متفاوت حقوقی شرکت‌ها و کنترل عوامل دیگری همچون عوامل اقتصادی (تورم، رشد اقتصادی، بیکاری و غیره)، عوامل سیاسی (تحریم)، عوامل اجتماعی و غیره می‌باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|--|-----------------------------------|
| 1. Husted | 2. Belkaoui |
| 3. Gray | 4. Hope |
| 5. Akman | 6. Fearnley and Gray |
| 7. Hofstede | 8. Schwartz |
| 9. Embeddedness | 10. Hierarchy |
| 11. Mastery | 12. Harmony |
| 13. doping and alter | 14. Adler |
| 15. Homer and Kahle | 16. Tony, Lee, Jeffrey and Joanne |
| 17. Baatwah, Aljaaidi, Almoataz and Salleh | |

منابع

الف. فارسی

دارابی، رویا و رام روز، علیرضا. (۱۳۸۹). تاثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲(۵): ۱۴۵-۱۷۶.

فروغی، داریوش، خالقی، محسن و رسائیان، امیر. (۱۳۹۱). مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی و تأثیر آن بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران، پیشرفت‌های حسابداری، ۴(۱): ۱۱۱-۱۳۵.

ناصری، احمد و جوادی، سید علی. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین فرهنگ سازمانی و سیستم‌های ارزیابی عملکرد در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران، پیشرفت‌های حسابداری، ۵(۲): ۱۶۳-۱۲۷.

نوروش، ایرج و دیانتهی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۲). بررسی تاثیر ارزش‌های فرهنگی بر حسابداری در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰ (۳۳): ۳-۴۰.

حساس یگانه، یحیی و آزاده مداحی، یگانه. (۱۳۸۸). اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱(۴): ۴۹-۷۶.

مهرانی، کاوه. (۱۳۷۵). فرهنگ و حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۱۴): ۷۰-۸۹.

سلیمی فر؛ ژاله و مهموئی، حسین. (۱۳۹۵). مروری بر تأثیر فرهنگ به عنوان یک عامل بافتی بر رفتار اطلاعاتی. پژوهشنامه کتابداری و اطلاع رسانی. ۶، ۲: ۴۱-۶۰.

مشایخی، بیتا و جلالی، فرزانه. (۱۳۹۱). ارزش‌های فرهنگی و حاکمیت شرکتی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۴(۴): ۵۱-۶۶.

علیخانی دهقی، حسین، ایزدی نیا، ناصر و کیانی، غلامحسین. (۱۳۹۹). پیش‌بینی تحریف‌های حسابداری بر اساس داده کاوی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۹(۱): ۲۸۶-۲۵۷.

ب. انگلیسی

- Adler, N. (1997). International dimensions of organizational behavior. Ohio: *International Thomson Publishing*
- Alikhani D, H., Izadinia, N., Kiani, G. (2020). Predicting Accounting Misstatements Using Data Mining in Firms Listed in Tehran Stock Exchange. *Applied Research in Financial Reporting*, 9(1), 257-286. (in Persian)
- Akman, N.H. (2011). The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure: Does Culture Still Play A Role? *American International Journal of Contemporary Research*, 1(1), 6- 17.
- Baatwah, S.R., Aljaaidi, K.S., Almoataz, E.S. and Salleh, Z. (2021), "Culture and financial reporting quality in GCC countries: what do we know about tribal culture?", *International Journal of Emerging Markets*, ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-04-2020-0439>
- Belkaoui, A., & Maksy, M. (1985). Welfare of the common man and accounting disclosure adequacy: An empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, 94.(41):825-868
- Carataş, M. A, Spătariu E.C and Drăgoi M. C(2017). Culture and Accounting Practices. "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 1 /2017
- Cassell, C. A., Myers, L. A. Seidel T. A. (2015). Disclosure transparency about activity in valuation allowance and reserve accounts and accruals based earnings management. *Accounting, Organizations and Society*, 46(56): 23-38
- Cornelius, P. (2005). Good corporate practices in poor corporate governance systems. *Corporate Governance*, 5(3), 12-23.

- Darabi, R., Ram Rooz, A. (2001). 'The Impact of Culture on Accountants' Understanding of Accounting Concepts Used in International Financial Reporting Standards', *Financial Accounting and Auditing Research*, 2 (5): 145-176.(in Persian)
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management, *The accounting review*, 70(45): 193-225
- Ding, Y., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2005). Why do national GAAP differ from IAS? Therole of culture. *The International Journal of Accounting*, 40(4): 325-350.
- Etemadi, H, Z, Dianati Dilami, M, S. Bazaz, Ravi. (2009). Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 45(25) : 216-225
- Fang.(2007). On Accounting and Culture. *Canadian Social Science*, 3 (5): 121-124
- Fearnley, N. and Gray, S. (2015) 'National institutional factors and IFRS Implementation in Europe, *International Journal of Accounting and Information Management*, 23 (3): 271-288
- Francis, J., R. LaFond, P. Olsson, and K. Schipper (2004). Costs of Equity and Earnings Attributes. *The Accounting Review*, 79(65): 967-1010.
- Forughi, D., Khaleghi, M., Rassaiian, A. (2012). The Concept of Materiality in Financial Statement Auditing and its Effect on Auditor, s Attention in Manager's Fraud Detecting Process. *Journal of Accounting Advances*, 4(1), 111-135(in Persian).
- Gray, S.J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *ABACUS*, 24(1): 1-15.
- Gray, S.J., Kang T, Lin, Z. and Tang, Q. (2015) 'Earnings Management in Europe Post IFRS: Do Cultural Influences Persist?', *Management International Review*, 55 (6): 827-856
- Habib, A., Bhuiyan, M., & Islam, A. (2013). Financial distress, earnings management and market pricing of accruals during the global financial crisis. *Managerial Finance*, 39(2): 155-180.
- Hashim, h.a.(2012). The Influence of Culture on Financial Reporting Quality in Malaysia. *Asian Social Science*;. 8(13): 192-200.
- Hribar, P., Kravet, T. and Wilson, R. (2010). A new measure of accounting

- quality. *Review of Accounting Studies*, 19 (1): 506-538
- Hofstede, G. (1980). Culture's consequences: international differences in work-related values. Beverly Hills CA: Sage.
- Hope, O.K. (2003). Firm level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 14(3): 218-248.
- Homer, P.M. & Kahle, L.R. (1988). A structural equation test of the value-attitude-behavior hierarchy. *Journal of Personality and Social Psychology*, 54 (4): 638-646.
- Husted, B. (1999). Wealth, culture, and corruption, *Journal of International Business Studies*. 30 (2): 339-359.
- Jaggi, B.L. (1975). The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosure. *The International Journal of Accounting*, 10(1): 75-84.
- Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(12): 305-360.
- Kothari, S., Leone, A. and Charles, W. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39 (1): 163-97.
- Lambsdorff, J. G. (2003). How corruption affects persistent capital flows. *Economics of Governance*, 4(3): 229-243.
- Lobbecke, JamesK, Eining. MarthaM,John, (1989), Willingham."Auditors Experience With Material Irregularities: Frequency, Nature, and Detectability ", *Auditing a Journal of Practice & Theory*, 9(1): 1-28.
- Mazzi.F, R. Slack, Ioannis T.(2018). The effect of corruption and culture on mandatorydisclosure compliance levels: goodwill reporting in Europe. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. S1061-9518(18): 30130-7
- Mehrani, K. (1995). Culture and Accounting, *Accounting and Auditing Reviews*, (14): 70-89(in Persian).
- Mashayekhi, Bita, Jalali, Farzaneh. (2012). Cultural values and corporate governance. *Financial Accounting Research*, 4 (4). 51-66.(in Persian).
- Nasseri, A., Javadi, A. (2014). The Association between Organizational Culture and Performance Measurement Systems in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Advances*, 5(2), 127-163.(in Persian).
- Noroush, A., Dianti Deilami, Z. (2003). Investigating the Impact of Cultural

- Values on Accounting in Iran. *Accounting and auditing reviews*. 10(3) - Serial Number 429(in Persian).
- Perols, J. L., & Lougee, B. A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27 (1), 39 – 53.
- Qu, W. and Leung, P. (2006). Cultural impact on Chinese corporate disclosure – a corporate governance perspective", *Managerial Auditing Journal*, 21 (3): 241-264
- Riahi-Belkaoui, A. (1999). Disclosure adequacy and country risk. *American Business Review* (June), 1–4.
- Salimifar; J., Mahmoudi, H. (2014). A review of the impact of culture as a contextual factor on information behavior. *Journal of Library and Information Science*. 6(2): 41-60(in Persian).
- Schwartz, S. (1994). Beyond individualism/collectivism: new cultural dimensions of values. In U. Kim., H. Triandis, C. Kagitcibasi, S-C. Choi, & G. Yoon, G. (Eds.), *Individualism and collectivism: theory, method and applications* (pp.85-119). Beverly Hills CA: Sage.
- Schwartz, S. (2008). *Cultural value orientations: nature and implications of national differences*. Moscow: State University-Higher School of Economics Press
- Sloan, R. (1996). Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings? *The Accounting Review*, 71(2), 289-315.
- Tony, K, Lee, L. F, Jeffrey, N, Joanne, T.(2004). The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?. Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference 4th APIRA 2004, July 2-3. *Research Collection School of Accountancy*.