

# تأثیر فرهنگ بر حسابداری

کاوه مهرانی

بر حسب ضرورت‌های جامعه‌ای که در آن زندگی می‌کنیم، ما همانی هستیم که مجبوریم باشیم، به سبب اهمیت نیروهای اجتماعی و فرهنگی، برای درک یکایک اعضای جامعه، باید ساخت آن (چه در گذشته و چه در حال) مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. بدین ترتیب، شناخت ماهیت جامعه کلید درک شخصیت متغیر انسان است. فرهنگ هر چه باشد، افراد همان خواهند بود، شخصیت خواه سالم و خواه ناسالم، بستگی به فرهنگ دارد. فرهنگ است که مانع یا حامی رشد و کمال مثبت انسان است.

عصر حاضر را عصر خردپذیری می‌نامند زیرا انسان این عصر به تجزیه و تحلیل عقلایی در تمام کائنات پرداخته است و سعی کرده تا ارتباطات بین متغیرها را با عقل، منطق و آزمون مورد کندوکاو قرار دهد. انسان این عصر بدون تعصب و پیش‌داوری به تحقیق و تفحص منطقی پرداخته است و سعی کرده تا اثر انواع متغیرها را در مسأله مورد تحقیق خود بررسی نماید، چه آن متغیرها در گذشته اصلاً مورد توجه قرار داده نشده بودند یا حتی کنار گذاشته شده باشند.

مقاله‌ای که پیش روی دارید سعی کرده است تا یکی از این متغیرها که در بسیاری از

مطالعات قبلی اصلاً به حساب نمی‌آمده را مورد نقد و بررسی قرار دهد و این متغیر مهم همانطور که اریک فروم آن را تشریح کرده متغیر فرهنگی است. در این مقاله سعی شده تا اثرات فرهنگ بر حسابداری و ارزشهای حسابداری مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد، لذا از دو مقاله عمدتاً استفاده شده که به ترتیب به شرح زیر است.

۱- مقاله «به طرف چارچوبی برای تجزیه و تحلیل فرهنگ بر حسابداری» نوشته آقای پریورا در مجله حسابداری بین‌المللی.

۲- مقاله «تأثیر تغییرات ارزشهای فرهنگی بر سیستمهای ارزشی حسابداری» نوشته آقایان دکترگری میک و دکتر حمید پورجلالی.

در این نوشته سعی شده است تا مقاله اول را به صورت مختصر و مفید بیان نمایم ولی مقاله دوم را به صورت تمام و کمال تشریح نمایم.

### بخش اول - به طرف چارچوبی برای تجزیه و تحلیل فرهنگ بر حسابداری

به نظر می‌رسد که تجزیه و تحلیل اثرات فرهنگ بر حسابداری از این مسأله ناشی می‌گردد که چرا اعمال حسابداری در بین کشورها با همدیگر تفاوت اساسی دارند. در گذشته برای فرموله کردن تشابهات و اختلافات اصولاً از متغیرهای اقتصادی برای تبیین و استدالات، استفاده می‌شده و در حسابداری بین‌المللی نیز مطالعات زیادی انجام شده است. مخصوصاً در کشورهای آنگلو- آمریکا و همچنین قاره اروپا، که یکی از مهمترین تحقیقات اواسط دهه ۱۹۷۰ مطالعات حسابداری در قاره اروپا بوده است (با توجه به اینکه انگلستان نیز به کمیته اقتصادی EEL پیوسته بوده است). یکی از مهمترین نتایج آن تحقیقات توجه به عوامل محیطی در بین کشورها بوده و اصولاً ارتباط بین حسابداری و فرهنگ در ۳ کنفرانس زیر مطرح شده است.

۱- کنفرانس سالانه انجمن حسابداران آمریکا - نیویورک - آگوست ۱۹۸۶

۲- حسابداری و فرهنگ، کارگاه - بروکسل - دسامبر ۱۹۸۷

۳- حسابداری و فرهنگ، کارگاه - آمستردام - ژوئن ۱۹۸۵

در این کنفرانسها کوششهای قابل توجهی مبذول گردید تا بتوان به تعریف و شناسایی

عوامل محیطی و رفتار آن و تأثیر آن بر حسابداری پرداخت، فرهنگ در اغلب اوقات به عنوان یکی از مهمترین و پر قدرت ترین عامل محیطی محسوب می‌گردد که بر سیستم حسابداری کشور مؤثر است.

حسابداری یک فعالیت اجتماعی - حرفه‌ای است که شامل منابع انسانی و غیر انسانی می‌گردد و بین منابع انسانی و غیر انسانی واکنشهای متقابلی وجود دارد و فرهنگ جامعه بر منابع انسانی تأثیرگذار می‌باشد و با وجود اینکه جنبه‌های حرفه‌ای حسابداری کمتر فرهنگی است اما به دلیل وابستگی آن به جنبه‌های انسانی و کنش و واکنش متقابل آن، فرهنگ بر حسابداری تأثیرگذار است.

### تعریف فرهنگ

در اغلب تحقیقات اجتماعی، جامعه‌شناسان به این حقیقت توجه دارند که اعضاء هر گروه، قبیله و جامعه‌ای تمایل دارند تا یک چارچوب مشترک و عمومی را برای بیان مقاصد، مفاهیم، ارزشها، احساسات، باورها و هنجارها و ... داشته باشند. فرهنگ نیز در بیشتر موارد از هنجارها، ارزشها و سنتها تأثیر می‌پذیرد و فرهنگ بر رفتار افراد جامعه چه به صورت خودآگاه و چه به طور ناخودآگاه تأثیر خواهد داشت. در کتابهای جامعه‌شناسی در رابطه با فرهنگ تعاریف بسیاری وجود دارد. ولی در این مقاله از تعریف فرهنگ توسط آقای هاف استید استفاده شده است.

«فرهنگ برنامه‌ریزی جمعی ذهنی است که در آن اعضاء یک گروه از گروه دیگر متمایز می‌شوند».

در این اواخر روانشناسی اجتماعی، در رابطه با جامعه‌شناسی اهمیت بسزایی یافت و جامعه‌شناسان به مطالعه و تحقیق فرهنگها در بین کشورها پرداختند، و برای تجزیه و تحلیل اثرات فرهنگی بر رفتار اعضاء یک خرده فرهنگ، محقق باید عناصر فرهنگی را مدنظر قرار دهد که مهمترین ابعاد رفتار فرهنگی را شامل گردد و یکی از مهمترین تفاوتها در اعمال حسابداری در بین کشورها، تفاوتهای فرهنگی است. محتوای گزارشها عموماً بستگی به تاریخ، آداب رسوم و فرهنگ منطقه دارد و بدین دلیل است که در بعضی از کشورها

گزارش‌های مالی به نفع سرمایه‌گذار و در بعضی مناطق به نفع طلبکاران یا اداره‌کنندگان دولتی و یا ... تهیه می‌شود.

برای تجزیه و تحلیل اثرات فرهنگ بر حسابداری از مطالعه آقای هاف استید استفاده شده است. هاف استید در رشته مدیریت فعالیت داشته و سعی کرده که تفاوت‌های ارزشی مربوط به کار را در بین کشورها و فرهنگها مورد نقد و بررسی قرار دهد. تحقیقات او عمدتاً در سالهای ۱۹۶۳ و ۱۹۶۸ بود که از طریق پرسشنامه از کارکنان شرکتهای چند ملیتی استخراج شده است. او با تجزیه و تحلیل چهار ارزش زیر را برای تفاوت ارزش کار در ارتباط با فرهنگ تعیین نمود.

۱- فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی

۲- فاصله قدرت زیاد در مقابل کم

۳- اجتناب از عدم اطمینان ضعیف در مقابل قوی

۴- مردگرایی در مقابل زنگرایی

**فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی:** این خصیصه مربوط به درجه قبول آزادی شخصی در اجتماع است که تا چه اندازه افراد در مقابل خانواده و افراد جامعه آزادی دارند و این بُعد مربوط به درجه حمایت اجتماع از افراد خود یا ارتباط افراد با افراد دارد.

مثلاً در بیشتر تئوریهای اقتصادی منفعت شخص مطرح است مانند تئوری مطلوبیت نهایی، لسه‌فر، و غیره یا در روانشناسی به انگیزه‌های فردی بیشتر از جمعی توجه شده است. در جوامع فردگرا، منافع فرد اهمیت زیادی دارد اما در جوامع جمع‌گرا بیشتر مسائل بر حسب منافع اجتماع است. هاف استید عقیده دارد که درجه فردگرایی با ثروت اجتماع مرتبط است. جوامع ثروتمند بیشتر فردگرا و جوامع فقیر بیشتر جمع‌گرا هستند.

**فاصله قدرت کم در مقابل زیاد:** درجه تحمل جامعه برای تقبل نابرابری، ناعدالتی در توزیع ثروت و قدرت در بین اقشار جامعه است که این تقبل را دولت مرکزی به جامعه القا می‌نماید. افرادی که در جوامع با فاصله قدرت زیاد زندگی می‌کنند یک مدیریت پدرسالاری را در هرم قدرت و ثروت دارند که هرگونه تحرکات افقی و عمودی در اجتماع را بسیار مشکل

می‌سازد. اما بالعکس در جوامع با فاصله قدرت کم افراد نمی‌توانند جهت برابری قدرت و ثروت و تعدیل آن کوشش نمایند. در جوامع با فاصله قدرت زیاد درجه فاصله قدرت و ثروت بستگی به درجه تمرکز قدرت و درجه استبداد دارد. به نظر بعضی از جامعه‌شناسان افرادی که در جامعه با فاصله قدرت زیاد زندگی می‌کنند مانند کودکی هستند که احتیاج به تکیه‌گاه دارد لذا آنان به یک مدیر پدرسالار تکیه می‌نمایند و مانند برده از او اطاعت می‌کنند و لذا نیازهای روانشناسانه آن جوامع نیز برطرف می‌گردد. اما، در جوامع با فاصله قدرت کم به علت مدیریت غیرمتمرکز نیازهای روانشناسانه دچار اختلال می‌گردد.

هاف استید عقیده دارد که در جوامعی که جمع‌گرایی وجود دارد همیشه فاصله قدرت زیاد است. اما در جوامعی که فردگرایی رواج دارد همیشه فاصله قدرت کم است. همچنین عموماً کشورهای فقیر جمع‌گرا با فاصله قدرت زیاد هستند.

اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی: تا اندازه‌ای که جامعه از ریسک، عدم اطمینان و ابهام اجتناب می‌ورزد و با تکیه بر تکنولوژی، قوانین، قواعد و مذهب، امنیت را در جامعه برقرار می‌نماید. در جوامعی که اجتناب از عدم اطمینان کم وجود دارد، محیط یک محیط آزاد و با ثبات است، لذا رفتار افراد نیز معقولانه و با ثبات است. اما در جوامعی که عدم اطمینان و ابهام زیاد وجود دارد رفتار افراد ممکن است غیرمنطقی و بی‌ثبات باشد، و این موضوع نیز بستگی به واکنشهای افراد اجتماع برای عدم اطمینان و ابهام دارد.

بسیاری از کشورها برای اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی برنامه‌ریزیهای اقتصادی بلند مدت را مطرح می‌نمایند و اصولاً وجود قوانین، عرف، استانداردها و غیره همه ناشی از عدم اطمینان است.

با استفاده از ارزشهای اجتماعی تعریف شده بالا، سعی شده تا بتوان ارزشهای حسابداری را با ارزشهای اجتماعی مرتبط کرد. لذا ارزشهای حسابداری تبیین گردید که یکی از آن تعاریف مربوط به آربان و رادی باخ است، طبق نظر آنان ارزشهای حسابداری عبارتست از:

۱- محافظه کاری

۲- پنهان کاری

۳- گرایش به سمت واحد تجاری.

۴- گرایش به سمت حرفه حسابداری.

اما آن دو به تجزیه و تحلیل سیستماتیک این عوامل پرداخته‌اند.

مطالعات آقای گری بیانگر کوشش‌های با اهمیتی برای توسعه مدلی به منظور تعریف سازو کاری گردید تا طبق آن بتوان ارزشهای اجتماعی را به ارزشهای حسابداری مرتبط گرداند. گری از مطالعات آقای هاف استید و ابعاد چهارگانه او استفاده کرد، او همچنین ارزشهای حسابداری را بر خرده فرهنگ حسابداری تعریف کرد:

۱- کنترل حرفه‌ای

۲- یکنواختی

۳- محافظه کاری

۴- پنهان کاری

### ارزشهای حسابداری و اعمال حسابداری

ارزشهای خرده فرهنگ حسابداری به جنبه‌های عملی حسابداری نیز تأثیر می‌گذارد. از جمله:

۱- حیطه و اختیارات سیستم حسابداری

۲- کاربرد حسابداری

۳- شیوه اندازه‌گیری

۴- میزان افشا اطلاعات

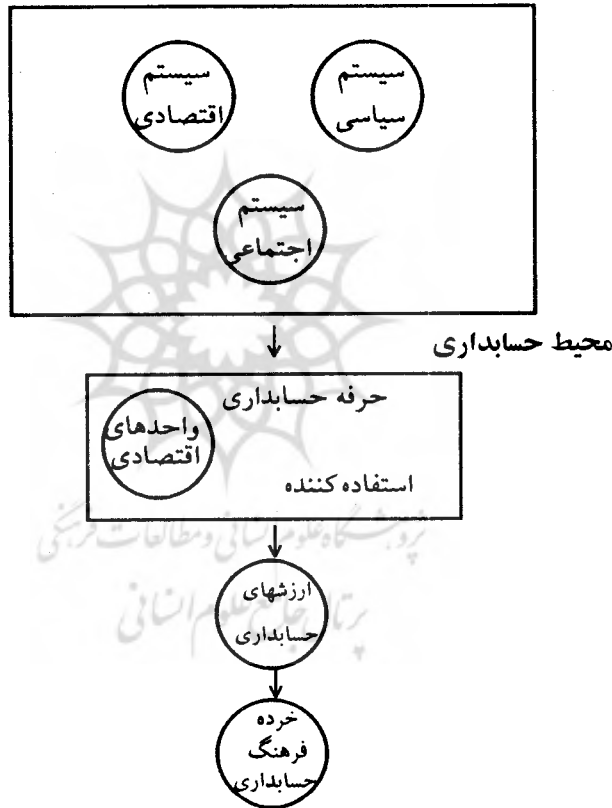
ارزشهای اجتماعی ← ارزشهای حسابداری ← اعمال حسابداری

فردگرایی	کنترل حرفه‌ای	اختیار و مسؤلیت
فاصله قدرت	یکنواختی	کاربرد
اجتناب از عدم اطمینان	محافظه کاری	اندازه‌گیری
مردگرایی	پنهان کاری	افشا

هر چقدر درجه یکنواختی بیشتر باشد درجه کنترل حرفه‌ای کمتر است و درجه کاربرد قوانین و مقررات دولتی بیشتر است. هرچه درجه محافظه کاری بیشتر باشد روش سنتی اندازه‌گیری

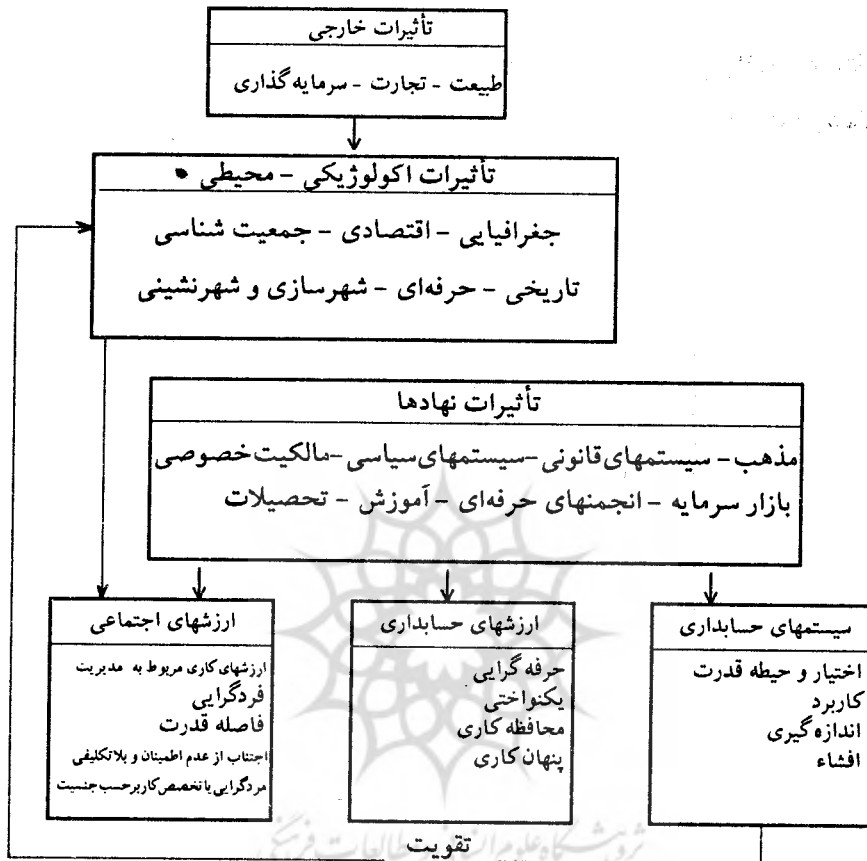
بیشتر است و هر چه درجه پنهان کاری بیشتر باشد درجه افشاکمتر است. اصولاً حسابداری از محیط حسابداری و سیستمهای اجتماعی، سیاسی و اقتصادی متأثر می‌گردد که در شکل شماره ۱ ترسیم شده است. همچنین تجزیه و تحلیل اثرات ارزشهای اجتماعی بر حسابداری در بخش دوم به تفصیل بیان شده است.

## کل جامعه



شکل شماره ۱

بخش دوم: تأثیر تغییرات ارزشهای فرهنگی بر سیستم ارزشی حسابداری  
تغییرات روشهای حسابداری در بین کشورها ناشی از تفاوت‌های محیطی حسابداری



شکل شماره ۲- تأثیر سیستم‌های اجتماعی، سیاسی و اقتصادی بر حسابداری  
\* منبع: به طرف چارچوبی برای تجزیه و تحلیل اثرات فرهنگ بر حسابداری - ۱۹۸۹

است. یکی از مهمترین متغیرهای محیطی، متغیر فرهنگی است که ارزشهای حسابداری ملی از آن نشأت می‌گیرد. بررسیهای اخیر در ارتباط با حسابداری بین‌المللی تکیه بر تأثیر ارزشهای فرهنگی بر رویه‌های حسابداری دارد.

گری (۱۹۸۸) یکی از صاحب‌نظران حسابداری متذکر شده است که تفاوت روشهای حسابداری در بین کشورها فقط ناشی از تفاوت‌های خرد و کلان اقتصادی نیست بلکه یک



متغیر عمومی مهم دیگری نیز وجود دارد و آن ارزشهای فرهنگی است. اگر تئوری پیشنهادی گری به صورت تجربی صحت داشته باشد، باید در مسایلی مانند هماهنگی در بین حسابداری بین‌المللی، متغیرهای فرهنگی را نیز مدنظر قرار داد. معمولاً آزمون مستقیم متغیرهای فرهنگی ممکن نیست (همچنین به تنهایی) زیرا اعمال حسابداری ملی ناشی از تعداد زیادی متغیر است که بعضی از آنها متغیر فرهنگی هستند، به هر حال در این مقاله سعی شده است که قضایای مطرح شده توسط گری (۱۹۸۸) را در یک مجموعه، مورد آزمون تجربی قرار دهند و این مجموعه بیانگر این است که تغییرات در ارزشهای فرهنگی عموماً نتیجه یک انقلاب است. نویسندگان این مقاله عقیده دارند که انقلاب اسلامی ایران در سال ۱۹۷۹ منجر به تغییرات فرهنگی قابل ملاحظه‌ای گردیده که مطابق با سیستم ارزشی ایران بوده است و متعاقباً بعضی از متغیرهای حسابداری نیز تغییر پیدا کرده است (گری ۱۹۸۸). با این نقطه نظرات، این موقعیت (انقلاب اسلامی ایران) فرصتی را فراهم نمود که تئوری گری را در این جا مورد بحث و بررسی قرار دهند.

این مقاله به پنج بخش عمده تقسیم می‌گردد:

- ۱- بحث در رابطه با مطالعاتی که قبلاً در ارتباط با توسعه مدلهایی برای توضیح تفاوت‌های حسابداری در بین کشورها، صورت پذیرفته است.
- ۲- بیان مختصری از سابقه و زمینه برای تفهیم و درک بعضی از تفاوت‌های فرهنگی بین ملل مختلف و پیشنهاد بعضی از ارتباطات احتمالی بین این تفاوت‌ها و اعمال حسابداری کشورها
- ۳- قضایای مربوط به تفاوت‌های اعمال حسابداری و تفاوت‌های فرهنگی
- ۴- ارزیابی این قضایا در ارتباط با ایران قبل و بعد از انقلاب ۱۹۷۹
- ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهاد برای مطالعات و تحقیقات آتی

## ۱- بیان مدلهایی برای تعیین تفاوت‌های اعمال حسابداری در بین کشورها

یکی از مهمترین موضوعات حسابداری بین‌المللی، ایجاد یک چارچوب مفهومی برای حسابداری بین‌المللی است.

برای ایجاد یک چنین چارچوبی نیاز به ادله منطقی برای تعیین اختلافات و تشابهات

اعمال حسابداری خواهیم داشت، مطالعاتی که قبلاً در این رابطه صورت گرفته، بعضی از طبقه‌بندیها را برای تفاوت اعمال حسابداری کشورها بیان داشته است. که ما به ذکر دو نوع از این طبقه‌بندیها می‌پردازیم.

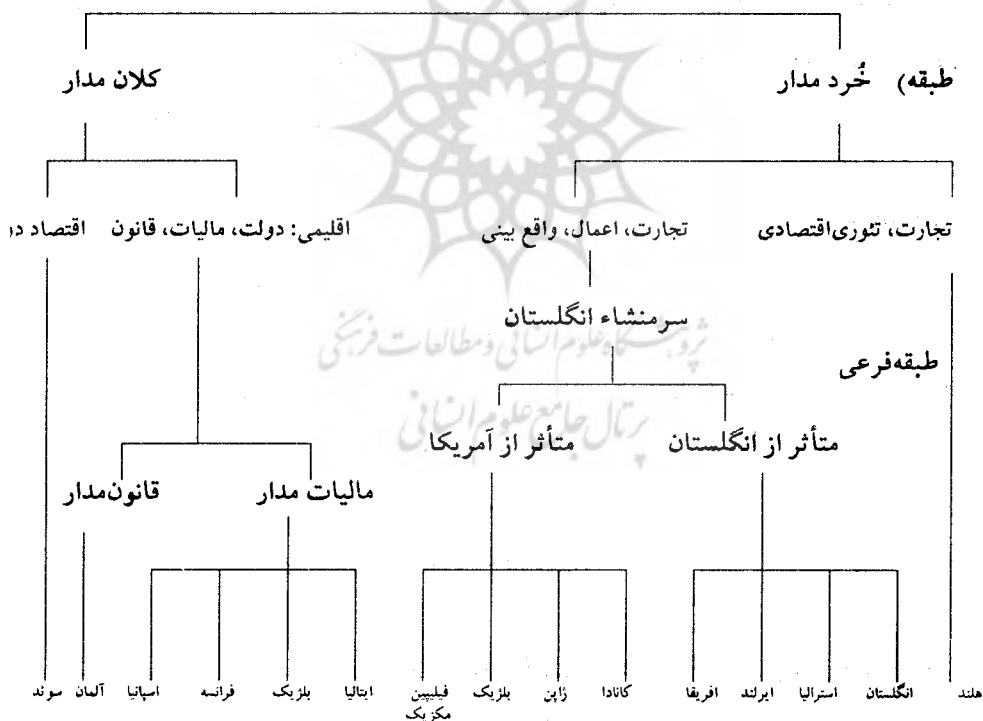
نوبز در سال ۱۹۸۰ از دو نوع طبقه‌بندی استفاده نمود:

۱- کلان محور

۲- بر حسب طبقات خُرد یا خُردمدار

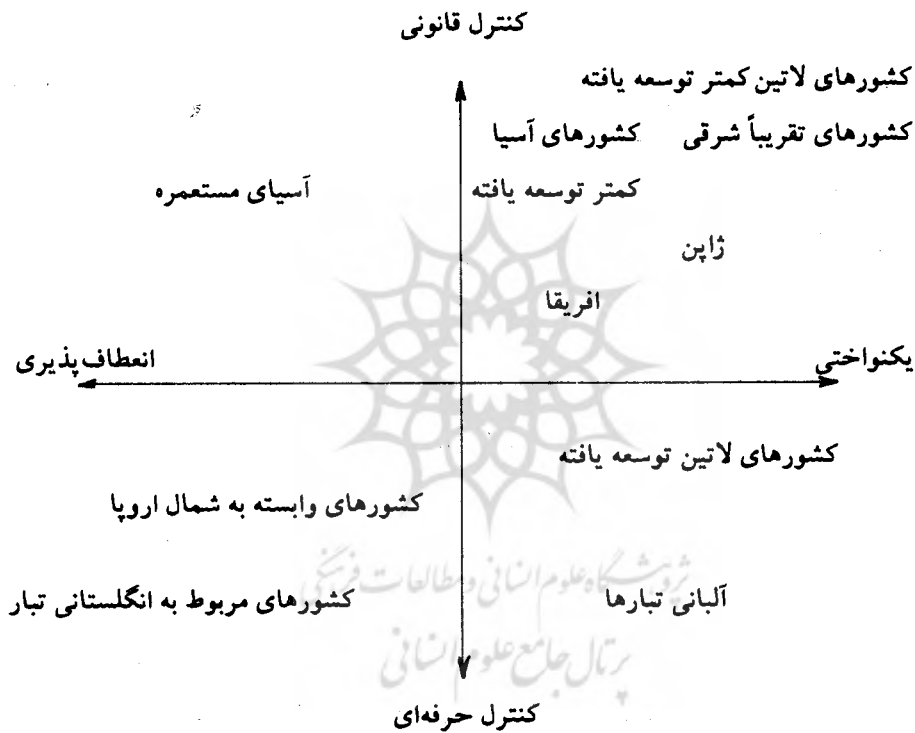
در شکل شماره ۳ این طبقه‌بندی ارائه شده است (اعمال حسابداری جهانی).

### اعمال گزارشگری مالی



شکل شماره ۳ - طبقه‌بندی نوبز از سیستم حسابداری

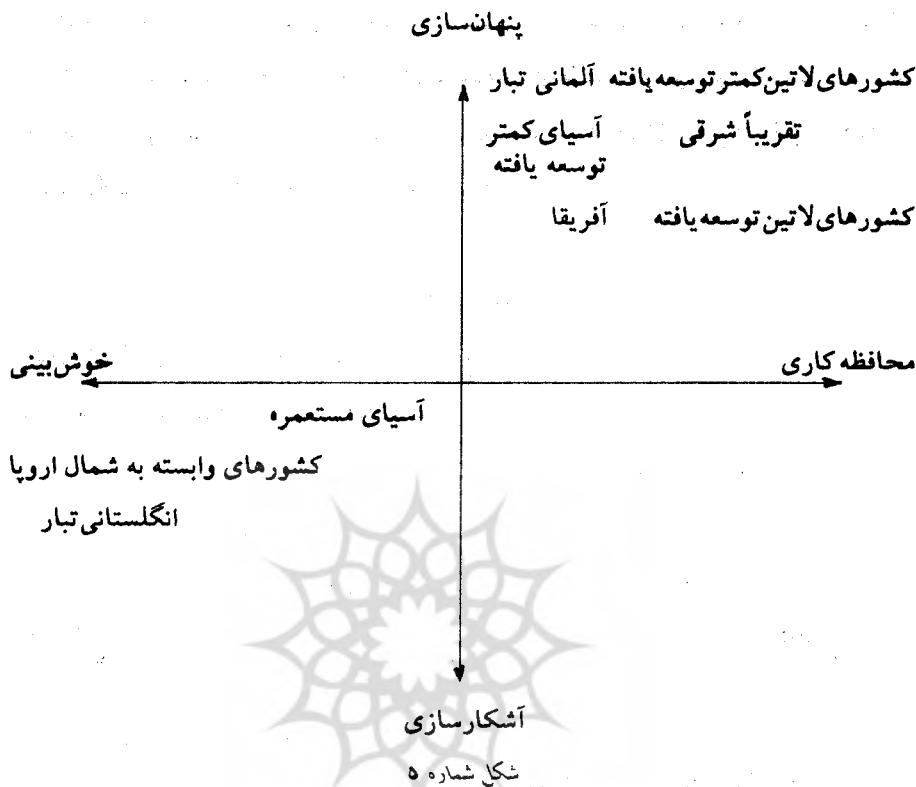
همچنانکه در شکل شماره ۳ مشخص می‌باشد اعمال حسابداری نتیجه تأثیرات سیستمهای اقتصادی و خارجی می‌باشد. با استفاده از طبقه‌بندی نوبز و با استفاده از دانش حسابداری، نویسندگان این مقاله عقیده دارند که حسابداری ایران متأثر از (قبل از انقلاب) کشور انگلستان و ایالت متحده آمریکا بوده است.



شکل شماره ۴

منبع: گری - مقدمه‌ای برای تئوری تأثیرات فرهنگ بر سیستمهای حسابداری - ۱۹۸۸

فرانک و نیر (۱۹۸۰) به تجزیه و تحلیل دسته‌ای بر مبنای تجزیه و تحلیل عوامل برای تفاوت‌های اعمال حسابداری بین‌المللی پرداختند و اطلاعات اخذ شده از پرایس و اترهاوس بوده است. نیر و فرانک اعمال حسابداری را به دو گروه طبقه‌بندی نمودند:



منبع: گری - مقدمه‌ای برای تئوری تأثیرات فرهنگ برای سیستم‌های حسابداری - ۱۹۸۸

۱- اندازه‌گیری

۲- افشا

طبقه‌بندی بر مبنای تکنیک‌های آماری صورت گرفته شده است. جدول شماره ۱ بر مبنای اندازه‌گیری و جدول شماره ۲ بر مبنای افشا دسته‌بندی شده است.

رویه‌های حسابداری در ایران معمولاً متأثر از انگلستان، امریکا و تا حدی نیز فرانسه بوده است، معمولاً در سیستم‌های انگلیسی حسابداری شرکت‌های عمومی و در رویه‌های حسابداری امریکا شرکت‌های خصوصی صنعتی مدنظر گرفته شده است و به عنوان نتیجه، حسابداری ایران هنوز مانند قبل از انقلاب، متأثر از انگلستان و امریکا است (فروغی ۱۹۸۱).

جدول شماره ۱ نیز این مطلب را روشن می‌نماید زیرا ایران در طبقه‌ای قرار دارد که

گروه ۵	گروه ۴	گروه ۳	گروه ۲	گروه ۱
شیلی	برمودا کانادا اسپانیا مکزیک فیلیپین امریکا ونزوئلا	بلژیک دانمارک فرانسه آلمان نروژ سوئد سوئیس ژنیر	آرژانتین بولیوی برزیل کلمبیا اتیوپی یونان هندوستان ایتالیا پاکستان پاناما پاراگوئه پرو اسپانیا اروگوئه	استرالیا باهاماس فیجی ایران جامائیکا مالزی نیوزلند نیکاراگوئه رودزیا سنگاپور آفریقای جنوبی انگلستان

جدول شماره ۱ - نیروفرانک - ۱۹۷۵ - گروه اندازه گیری (قبل از انقلاب)  
منبع: نیروفرانک - تأثیر افشا و اندازه گیری بر طبقه بندی اعمال حسابداری و بین المللی

گروه ۷	گروه ۶	گروه ۵	گروه ۴	گروه ۳	گروه ۲	گروه ۱
ایتالیا سوئیس	دانمارک نروژ سوئد	آرژانتین هند ایران پاکستان پرو	برمودا کانادا جامائیکا هلند رودزیا انگلستان	باهاماس آلمان غربی ژاپن مکزیک پاناما فیلیپین امریکا ونزوئلا	استرالیا اتیوپی فیجی کنیا مالزی نیوزلند نیجریه سنگاپور آفریقای جنوبی ترینیدا	بلژیک بولیوی برزیل شیلی کلمبیا فرانسه یونان پاراگوئه اسپانیا اروگوئه ژنیر

جدول شماره ۲ - نیروفرانک طبقه افشا ۱۹۷۵  
منبع: نیروفرانک - تأثیر افشا و اندازه گیری بر طبقه بندی اعمال حسابداری

انگلستان نیز در آن قرار دارد. یافته‌های نیر و فرانک بر مبنای یک تئوری حقیقی نبوده است، زیرا امکان ندارد که به بررسی یک چارچوب مفهومی از قبل تعیین شده برای اعمال حسابداری پردازیم. البته این یافته‌ها می‌تواند به عنوان مبنایی برای ساختار سازی یک تئوری (استقرایی) برای حسابداری بین‌المللی و تعالی آن مورد استفاده قرار گیرد. اینگونه مطالعات و یافته‌هایی مشابه آن به محققان حسابداری بین‌المللی کمک می‌نماید تا به درک تفاوت‌های اعمال حسابداری جهانی پی برده و بتوانند با درک آن تفاوت‌ها و چگونگی به وجود آمدن آنها، هماهنگی‌های لازم را در حسابداری بین‌المللی و گزارش‌دهی مالی خارجی به وجود بیاورند. یکی از مهمترین یا اصلی‌ترین این تفاوت‌ها، تفاوت‌های فرهنگی است که این مقاله به بررسی آن می‌پردازد.

## ۲- تفاوت‌های فرهنگی

احتمالاً در موارد متعددی فرهنگها با همدیگر متفاوت هستند، در هر صورت برای تجزیه و تحلیل علمی تفاوت‌های فرهنگی و مطالعات سیستماتیک چگونگی تأثیر فرهنگ بر حسابداری، ما بعضی از این تفاوت‌های غیرقابل بیان را نادیده خواهیم گرفت و تنها بر تفاوت‌های محسوس و قابل بیان تکیه می‌نماییم.

در تعدادی از ثوریه‌ها، تفاوت‌های فرهنگی را بر حسب عوامل مختلفی طبقه‌بندی نمودند. به عنوان مثال گلین (۱۹۸۱) ابتدا فرهنگها را طبقه‌بندی کرد و بعضی از ابعاد تفاوت‌های فرهنگی مربوطه را نیز پیشنهاد کرد و مطالعات بعدی هاف‌استید نیز چنین ابعادی را مشخص نمود.

ابعاد اصلی تفاوت‌های فرهنگی که بر ارتباطات تأثیر می‌گذارد عبارتند از: احساس و درک و چارچوب شناخت که مردم مطابق با آن رفتار خود را تنظیم می‌نمایند و همچنین الگوهای مورد قبول و متعددی که در جوامع مختلف مطابق با آن مردم رفتار خود را تنظیم می‌نمایند. (فاصله فیزیکی مورد قبول در مکالمات و تماس رودررو - چاپلین ۱۹۸۷). ما نمی‌خواهیم به بحث در مورد تمام این ابعاد پردازیم و در این جا ما فقط به چارچوب شناخت به اعمال حسابداری مربوط می‌باشند خواهیم پرداخت. چارچوب به طور کلی ارزشهای اجتماعی و روشهای فرایند اطلاعات جوامع می‌باشد. متعاقباً گزارشهای حسابداری باید بر طبق اشکالی

طرحریزی گردد که برای چارچوب شناخت و محیطهای آن مفید فایده باشد. مثالهای ما این مسأله را روشن می‌نماید. این مسأله مشخص است که ارزشهای جوامع از لحاظ بُعد زمانی با همدیگر متفاوت می‌باشد. بعضی از جوامع تکیه بر گذشته دارند و بعضی تکیه بر حال و آینده (کلاک کوهن، استرودیک ۱۹۶۱) دارند.

حال فرض کنید که سازمان بین‌المللی در دو کشور فعالیت می‌نماید که از لحاظ ارزشی بُعد زمانی متفاوتی دارند. فرض نمایید که اعضاء شرکت فرعی تکیه بر ارزشهایی دارند که گذشته نگر است در حالی که اعضاء شرکت مادر ارزشهایش معطوف به آینده است. در نتیجه شرکت مادر و فرعی نقطه نظرات متفاوتی در رابطه با نیازهای اطلاعاتی حسابداری خواهند داشت. یکی از آنها تکیه بر نیازهای اطلاعاتی دارد که فعالیتهای گذشته را ارزیابی می‌نماید و دیگری به اطلاعاتی تکیه دارد که اعمال قابل پیش‌بینی آتی را بیان نماید، و این مثال بر خلاف این مطلب که اندازه‌گیریهای حسابداری و اعمال افشا یکسان، فراهم کننده گزارش صحیح برای شرکت مادر و فرعی است، می‌باشد.

هر کسی می‌تواند به بررسی الگوهای فرایند اطلاعاتی در بین ملل مختلف بپردازد. کوندردن (۱۹۷۸) به بررسی مقایسه‌ای گرایشهای ارتباطی در بین کشور آمریکا و ژاپن پرداخت. آمریکاییها عموماً بر «من» تکیه دارند. در حالی که ژاپنی‌ها بر «ما» تکیه می‌کنند. آمریکاییها تکیه بر منطق «دلیل یا بی‌منطقی» سازمانهای خطی و تفهیم مطالب با زبان دارند اما ژاپنی‌ها تکیه بر احساس، درک و شهود و بیان مطالب و ارزشها از طریق حسی دارند.

در یک بررسی مشابه توسط گلین (۱۹۸۱) او دریافت که ارتباطات دو جنبه اساسی دارد

۱- ارتباط مشارکتی

۲- ارتباط تجردی

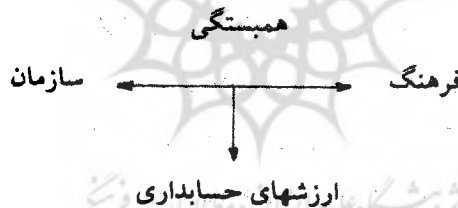
ارتباط مشارکتی تکیه بر تجارب افراد با قسمتی از جامعه دارد و اصولاً هنگامی مطرح است که مردم به یک گروه همسان تعلق دارند. در ارتباط تجردی فرد قبل از برقراری ارتباط مفاهیم خودش را تعریف می‌کند.

بنابر این گزارشها بر مبنای ارتباط مشارکتی اطلاعات با جزئیات بیشتری را نسبت به گزارشهای حسابداری بر مبنای ارتباط تجردی فراهم می‌نماید.

اصولاً فرهنگ بر سطوح داخلی و خارجی سازمانها نیز تأثیر می‌گذارد. اعضاء سازمانها معمولاً به وسیله دریافته‌ها و شناخت، آموزشهای رفتاری مربوط به ارتباطات و همچنین بسیاری از عوامل مختلف سازمانی مثل گزارشهایی که به او داده می‌شود، کارهایی که به او ارجاع می‌گردد، زمان و مکان گزارشدهی و غیره محدود می‌گردند (چاپلین ۱۹۸۷) از جنبه‌های حسابداری، فرهنگ می‌تواند هم برگزارشهای حسابداری داخلی (مدیریت) و هم خارجی (مالی) تأثیرگذار باشد. با وجود اینکه اثرات ارزشهای فرهنگی بر حسابداری مدیریت به تازگی مورد توجه قرار گرفته، اما این مقاله بر ارتباط ارزشهای فرهنگی و اعمال حسابداری مالی می‌پردازد.

ارتباط بین ارزشهای فرهنگی و اعمال حسابداری مالی را می‌توان در دو مرحله بیان نمود:

- ۱- با یافتن همبستگی بین ارزشهای فرهنگی و سازمان
- ۲- بسط دادن این همبستگی به ارزشهای حسابداری که تحت اعمال حسابداری می‌باشد.



در عمل در ارتباط با فرهنگ و سازمان مطالعات اندکی شده است. هاف استید (۱۹۸۴-۱۹۸۰) با یک مطالعه همه جانبه سعی نمود تا تفاوت‌های ارتباطی بین سازمانهای بین‌المللی را با تفاوت‌های فرهنگی به همدیگر ربط دهد. داده‌های او از ۱۱۷۰۰۰ پرسشنامه که توسط کارکنان شرکتهای چند ملیتی از ۶۶ کشور بودند اخذ گردید. هاف استید برای تجزیه و تحلیل عوامل، ۴ عامل را برای تفاوت ارزشهای فرهنگی مدنظر قرار داد، که این عوامل عبارتند از:

۱- فردگرایی

۲- فاصله قدرت

۳- اجتناب از بلاتکلیفی و عدم اطمینان



#### ۴- چگونگی تخصیص کارهای اجتماعی بر حسب جنسیت

او به مقایسه کشورها به وسیله فراهم کردن اطلاعات مربوط به تفاوت‌های فرهنگی پرداخت. این ابعاد به شرح زیر تعریف می‌گردند (اوموک و سیموند ۱۹۸۸ ص ۴۲۱-۴۲۲): فردگرایی (در مقابل جمع‌گرایی): تا اندازه‌ای که افراد به قبول آزادی شخصی خودشان در قبال پذیرش مسؤلیت در مورد خانواده، تبار یا گروه‌های ملی (جمع‌گرایی) اعتقاد دارند.

فاصله قدرت: درجه تحمل برای نابرابری در ثروت و قدرت تا اندازه‌ای که قدرت مرکزی آن را اجازه می‌دهد. افرادی که در جامعه‌ای با فاصله قدرت زیاد زندگی می‌نمایند اصولاً در یک طبقه‌بندی سلسله مراتبی قرار دارند و تحرک عمودی و افقی در آن جامعه بسیار مشکل است اما بالعکس افرادی که در فاصله قدرت کم زندگی می‌نمایند به کوشش برای برابری قدرت و تعدیل قدرت می‌پردازند.

اجتناب از عدم اطمینان، بلا تکلیفی: تا اندازه‌ای که جامعه از ریسک اجتناب می‌ورزد و با تکیه بر تکنولوژی، قوانین، قواعد و مذهب امنیت را برقرار می‌کنند. در جوامعی که اجتناب از بلا تکلیفی و عدم اطمینان ضعیف است یک محیط آزادی وجود دارد به صورتی که به عمل نسبت به اصول بیشتر تکیه می‌گردد و به آسانی می‌توان انحراف از اصول را تحمل کرد.

چگونگی تخصیص کارهای اجتماعی بر حسب جنسیت: تا اندازه‌ای که جامعه به تفاوت‌های اجتماعی بر حسب جنسیت تکیه می‌نماید و بر ارزشهای عضلانی تکیه دارد.

در این بخش به بررسی کشورهای مختلف با شاخصهای ارزشی آنها در ابعاد چهارگانه می‌پردازیم که در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

نتایج زیر نشان دهنده ارتباط بین فرهنگ و سازمان است و طبق همان عوامل چهارگانه ذکر شده توسط هاف استید است که برای ارتباط بین ارزشهای حسابداری و ارزشهای فرهنگی بیان خواهد شد و در قدم بعدی ما نیاز به این داریم که ابعاد فرهنگی و ارزشهای حسابداری را که توسط گری (۱۹۸۸) پیشنهاد گردیده را متذکر گردیم.

#### ۳- حسابداری و ارزشهای فرهنگی

برای تعریف ارتباط بین ارزشهای فرهنگی و حسابداری ما نیاز داریم تا ارزشهای

نام کشور	فردگرایی	فاصله قدرت	اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی	مردگرایی
استرالیا	۹۰	۳۶	۵۱	۶۱
بلژیک	۷۵	۶۵	۹۴	۵۴
کانادا	۸۰	۳۹	۴۸	۵۲
شیلی	۲۳	۶۳	۸۶	۲۸
دانمارک	۷۴	۱۸	۲۳	۱۶
فرانسه	۷۱	۶۸	۸۶	۴۳
آلمان	۶۷	۳۵	۶۵	۶۶
بریتانیا	۸۹	۳۵	۳۵	۶۶
یونان	۳۵	۶۰	۱۱۲	۵۷
هند	۴۸	۷۷	۴۰	۵۶
ایران	۴۱	۵۸	۵۹	۴۳
ژاپن	۴۶	۵۴	۹۲	۴۳
کره	۱۸	۶۰	۸۵	۳۹
مالزی	۲۶	۱۰۴	۳۶	۵۰
نیوزلند	۷۹	۲۲	۴۹	۵۸
پاکستان	۱۴	۵۵	۷۰	۵۰
سنگاپور	۲۰	۷۴	۸۰	۴۸
سوئد	۷۱	۳۱	۲۹	۵
ترکیه	۳۷	۶۶	۸۵	۴۵
امریکا	۹۱	۴۰	۴۶	۶۲
کشورهای عرب	۳۸	۸۰	۶۸	۵۳

جدول شماره ۳- ارزشهای فهرست شده کشورها بر حسب ابعاد چهارگانه فرهنگی (قبل از انقلاب اسلامی ایران) منبع: انتخاب شده توسط هاف استید: ابعاد فرهنگی چهارگانه ملل. تحقیق: تئوری تفاوت‌های فرهنگی در بین ملل. مطالعات بین‌المللی مدیریت و سازمان ۱۹۸۳. ص ۵۲ ارقام هر قدر بالاتر باشد بُعد فرهنگی آن بیشتر است.

حسابداری را تعریف نماییم. گری با استفاده از بررسی مقالات حسابداری و اعمال حسابداری ارزشهای زیر را برای حسابداری مشخص نمود: (۱۹۸۹ صفحه ۸)

۱- کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی: اولویت برای قضاوت‌های حرفه‌ای افراد و تنظیم نظامنامه‌های حرفه‌ای در مقابل قبول قوانین مورد نیاز و کنترل‌های قانونی.

۲- یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری: اولویت برای اجرای اعمال حسابداری یکسان در بین شرکتها و ثبات استفاده از این اعمال در مقابل انعطاف‌پذیری بر حسب شرایط مخصوص بعضی شرکتها.

۳- محافظه کاری در قبال خوش بینی: اولویت گرایشهای احتیاطی برای اندازه‌گیری به دلیل رویدادهای آتی غیرقابل اطمینان در مقابل گرایشهای خوش بینانه، آزادانه و ریسک‌گرا.

۴- پنهان کاری در مقابل آشکار سازی: اولویت برای پنهان کاری و محدود کردن افشا اطلاعات مربوط به واحد سازمانی تنها برای مدیران و سرمایه‌گذاران در قبال آشکار سازی، باز گذاردن افشا اطلاعات و ....

با تعریف ارزشهای حسابداری توسط گری، فرضیات او در رابطه با ارتباط فی ما بین ارزشهای فرهنگی و حسابداری به شرح زیر است: (۱۹۸۸ ص ۹ الی ۱۱)

فرضیه: هر چه درجه فردگرایی کشوری بیشتر و درجه اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی و همچنین فاصله قدرت کمتری وجود داشته باشد در این صورت درجه علاقه بیشتری برای کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی وجود دارد.

فرضیه: هر چه درجه فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان بیشتر و درجه فردگرایی کمتر باشد، درجه علاقه به یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری بیشتر است.

فرضیه: هر چه قدر درجه اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی بیشتر و درجه فردگرایی و مردگرایی کمتر باشد درجه علاقه به محافظه کاری در مقابل خوش بینی بیشتر است.

فرضیه: هر چه قدر درجه اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی و فاصله قدرت بیشتر و درجه فردگرایی و مردگرایی کمتر باشد درجه علاقه به پنهان کاری در مقابل آشکار سازی بیشتر است.

با استفاده از شاخصهای هاف استید در رابطه با فرهنگ در جدول شماره ۲ گری با مطالعات

## (خلاصه فرضیه‌ها)

ارزشهای حسابداری	ارزشهای فرهنگی	فرضیه‌ها
کنترل حرفه‌ای	مردگرایی	فرضیه فردگرایی
یکنواختی	اجتناب از عدم اطمینان	فاصله قدرت
محافظه کاری		
پنهان کاری		

بیشتر ارزشهای حسابداری را با محیطهای فرهنگی متفاوت مقایسه نمود (کشورها یا مذاهب) شکل شماره ۴ و شکل شماره ۵ موقعیتهای انتخاب شده را برای ما نشان می‌دهد. ایران به عنوان یک کشور نزدیک به شرق از لحاظ محدوده فرهنگی ملاحظه می‌گردد و ایران به عنوان تقریباً شرقی محسوب می‌شود.

## حسابداری و ارزشهای فرهنگی در ایران

همیشه در رابطه با فرهنگ نیروهای متضاد با همدیگر در کشمکش هستند. در یک طرف، مردم کوشش دارند تا به حمایت و حفظ کردن فرهنگ، ارزشها پرداخته و مجموعه قوانینی را وضع نمایند که افراد از آن هنجارها عدول نمایند (تعصب فرهنگی) و از طرفی دیگر، محیطی که در آن فرهنگ وجود دارد به طور مداوم تغییر می‌نماید و فرهنگ نیز برای دوام خودش، باید تغییر یابد در هر موقعیتی ارزشهای فرهنگی هر ملتی وابسته به این تغییرات است و اغلب اوقات محققان جامعه‌شناسی سیستمهای جامعه‌شناسی را دینامیک می‌خوانند (در مقابل ایستا) مانند مک‌کینن (۱۹۸۶).

با در نظر گرفتن این اظهار نظر که در این تئوری وجود دارد که تغییرات ارزشهای حسابداری را ناشی از تغییرات ارزشهای فرهنگی می‌داند لذا ما می‌توانیم انقلاب اسلامی ایران را به عنوان یک انقلاب فرهنگی در نظر گرفته و تأثیرات آن را بر ارزشهای حسابداری مورد آزمون قرار دهیم. در انقلاب اسلامی ایران، محیط فرهنگی به طور قابل ملاحظه‌ای تغییر پیدا کرد و فرهنگ نیز مجبور شده است برای حفظ بقاء خودش تغییر پیدا کند.

در بخشهای بعدی تغییرات ارزشهای فرهنگی را مورد بحث قرار می‌دهیم.

**فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی:** طبق عقیده نویسندگان این مقاله، بعد از انقلاب اسلامی

ایران جمع‌گرایی از فردگرایی بیشتر شده است که به دلایل زیر بوده است.

۱- به دلیل تغییراتی که در جامعه صورت پذیرفت جامعه بیشتر به طرف اسلامی شدن

قدم برداشت و اسلام نیز بر جمع بیشتر از فرد تکیه دارد، لذا تأکید بر جمع‌گرایی بیشتر شده

است (منافع جامعه مقدم بر منافع فرد است).

۲- انقلاب عموماً با حرکات جمع و گروه‌ها انجام می‌گردد و انسجام جمعی باعث انقلاب

می‌گردد لذا تکیه اصلی بر جمع است نه بر افراد.

۳- نزاع‌های داخلی و جنگ ایران و عراق، که نیاز به تقویت توسط جامعه برای دفاع و

بازسازی برای جنگ دارد.

فاصله قدرت زیاد در مقابل کم: در بعد از انقلاب، اقتصاد ایران متحمل نرخ بالایی از

تورم شد و نرخ بالای تورم باعث کاهش ارزش پول و باعث فاصله اقتصادی زیادی در جامعه

گردید، به عنوان مثال در ایران قیمت زمین و ساختمان (سایر داراییهای ثابت) افزایش

چشمگیری داشت زیرا به طور سنتی یک سرمایه‌گذاری خوب و پر منفعتی است (فروغی

۱۹۸۱) به زبان دیگر، اقتصاد به تعدیل حقوق ثابت (خصوصی یا دولتی) برای جبران

افزایش هزینه‌های زندگی پرداخت و نتیجتاً، فاصله اقتصادی یا فاصله طبقاتی بین اقشار

ثروتمند و فقیر به طور پیوسته افزایش یافت. جنگهای داخلی قبلی و جنگ ایران و عراق

باعث گردید که افزایش تأکید بر اوامر سلسله‌مراتبی گردد که همین امر نیز باعث افزایش

فاصله قدرت گردید.

**اجتناب از بلا تکلیفی و عدم اطمینان زیاد در مقابل کم:** همانطور که قبلاً ذکر شد، بعد از

انقلاب، اقتصاد کشور متحمل نرخ بالای تورم و عدم اطمینان زیاد در رابطه با ارزش آتی پول

گردید. همچنین تحریمهای اقتصادی توسط کشورهای خارجی باعث گردید که درجه

اطمینان از واردات کالاهای ضروری کمتر شود. در چنین موقعیتی افراد به رفتارهایی دست

می‌زنند که از عدم اطمینان پرهیز نمایند و لذا در این موارد افراد کمتر برای نگهداری وجوه نقد

یا دارایی جاری تمایل دارند و دلیل دیگر نیز برای اجتناب بیشتر از عدم اطمینان این است که

طرح‌های بلند مدت دولت مشخص نبوده است. هنگامی که طرح‌های بلند مدت به طور مکتوب نوشته نشده باشد، جامعه بیشتر قصد دارد تا از عدم اطمینان و بلا تکلیفی اجتناب ورزد.

**مردگرایی در مقابل زن‌گرایی:** در جامعه اسلامی قواعد متفاوتی برای جنسیتها وضع شده است. مردان و زنان قوانین و حقوق تعریف شده‌ای دارند. طبق اظهار عقیده نویسندگان این مقاله جامعه ایران بعد از انقلاب بیشتر به سمت مردگرایی سوق یافت. جامعه‌ای که درگیر جنگ است بیشتر بر قدرت مردان تأکید می‌نماید.

**کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی:** اصلاح قانون مالیاتها در سال ۱۹۷۰ منجر بدین گردید که انجمن حساب‌رسان تشکیل گردد. این انجمن مستقل در سال ۱۹۷۳ تحت نظر وزارت دارایی درآمد و در سال ۱۹۷۴، حرفه حسابداری یک سازمان حرفه‌ای و مستقل را شکل داد و در نتیجه دو انجمن حرفه‌ای متفاوت قبل از انقلاب شکل یافته بود. (حسابداران رسمی ایران و انجمن حسابداران خبره ایران).

بعد از انقلاب هر دو انجمن حرفه‌ای منحل گردید و تأثیرات حرفه‌ای محدود به افرادی شد که در دولت شاغل بودند یا سازمانهایی که توسط دولت اداره می‌شدند. و در نتیجه می‌توان گفت که بعد از انقلاب درجه کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی کاهش یافت.

**یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری:** طبق تجزیه و تحلیل‌های نویسندگان این مقاله، بعد از انقلاب در ایران اعمال حسابداری نسبت به گذشته یکنواخت‌تر شده است. همچنانکه قبلاً ذکر شده بود، تأثیرات حرفه‌ای محدود به شرکتهای دولتی یا سازمانهایی شد که توسط دولت اداره می‌گردیدند. این اولویت در اعمال حسابداری بعد از انقلاب نیز دیده می‌شود. به عنوان مثال تمام شرکتهای متعلق به دولت یا اداره شده توسط دولت، مجبور هستند که اطلاعات یکسانی را در اشکال یکسانی افشا نمایند.

**محافظه‌کاری در قبال خوش‌بینی:** به دلیل وضعیت اقتصادی در بعد از انقلاب، حرفه حسابداری نسبت به قبل از انقلاب محافظه‌کارانه‌تر گردید و اولویتهایی برای اندازه‌گیری محافظه‌کارانه بوجود آمد که می‌تواند چندین علت داشته باشد از جمله پرداخت مالیات کمتر و یا برای مقابله با رویدادهایی یا عدم اطمینان که با آن مواجه بوده و ... به عنوان مثال با وجود

اینکه نرخ بالای تورم باعث افزایش چشمگیری در داراییهای ثابت شرکتهای ایجاد کرد، هیچگونه کوششی برای دخیل دادن آن اثرات بر گزارشهای مالی صورت نگرفت.

پنهان کاری در مقابل آشکار سازی: عموماً یکی از دلایل آشکار سازی، جلب سرمایه ها و افزایش ارزش بازار شرکت است. بازار اوراق بهادار تهران یکی از بهترین تشکیلاتی بوده است که اطلاعات حسابداری را از اعضاء خود اخذ می نمود و نیازمند آن اطلاعات بود. بازارهای سرمایه خارجی (افراد یا بنگاهها) همچنین در قبل از انقلاب (آنهایی که در ایران

ارزشهای جامعه	تغییرات ارزشهای جامعه که در این مقاله پیشنهاد شده است	دلایل این تغییرات
شاخصهای فردگرایی	تکیه بیشتر بر جمع تا بر فرد	(۱) آموزشهای اسلامی (۲) حرکتهای انقلابی (۳) تأثیرات جنگ
شاخصهای فاصله قدرت	فاصله قدرت بیشتر	(۱) نرخ بالای تورم (۲) بیشتر شدن فاصله طبقاتی بین اقشار (۳) تأثیرات جنگ
شاخصهای اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی	بیشتر شدن اجتناب از عدم اطمینان	(۱) نرخ بالای تورم (۲) عدم توازن عرضه کالا (۳) تأثیرات جنگ و محاصره اقتصادی (۴) عدم اطمینان نسبت به طرحهای بلند مدت
شاخصهای مردگرایی	مردگرایی بیشتر شده است	(۱) آموزشهای انقلابی (۲) اثرات جنگ

ارزشهای حسابداری	تغییرات ارزشهای حسابداری پیشنهاد شده در این مقاله	دلایل این پیشنهاد است
کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی	کنترل حرفه‌ای کمتر و کنترل قانونی بیشتر شده است	(۱) بستن انجمنهای حرفه‌ای حسابداری (۲) تأثیر دولت بر شرکتهای بزرگ حسابرسی (۳) اداره نمودن دولتی شرکتهای ملی شده
یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری	یکنواختی بیشتر شده است	(۱) شرکتهای حسابرسی دولتی یا وابسته به دولت به کنترل اشکال و محتوای صورتهای مالی می‌پردازند (۲) استقلال حرفه‌ای کمتر است (۳) از لحاظ تاریخی دولت یکنواختی را ترجیح می‌دهد
معاطفه کاری در مقابل خوش بینی	معاطفه کاری بیشتر شده است	(۱) عدم اطمینان به آینده منجر به معاطفه کاری اندازه‌گیریهای حسابداری شده است. (۲) پیامدهای مالیاتی / پرداخت مالیات کمتر
آشکارسازی در مقابل پنهان کاری	پنهان کاری بیشتر شده است	(۱) بازار اوراق بهادار تهران فعالیت با اهمیتی نداشت (۲) سرمایه‌های خارجی از کشور خارج گردید و دیگر نیازی به اطلاعات مالی نبود

جدول شماره ۵ - خلاصه تغییرات ارزشهای فرهنگی در بعد از انقلاب

سرمایه‌گذاری کرده بودند) نیز دومین متقاضی یا استفاده‌کننده، اطلاعات حسابداری بودند (فروغی ۱۹۸۱ ص ۱۸۴).



بعد از انقلاب اسلامی ایران بازار اوراق بهادار هیچگونه فعالیتی نداشته و سرمایه‌های خارجی نیز از ایران خارج شدند و نتیجتاً این که نیاز به آشکار سازی کاهش یافت. نویسندگان این مقاله عقیده دارند که درجه علاقه به محرمانه بودن اطلاعات (محدود کردن افشاء) بعد از انقلاب بیشتر شد. جدول شماره ۵ تجزیه و تحلیل تغییرات ارزشهای حسابداری بعد از انقلاب ایران را نشان داده است و طبق تجزیه و تحلیلها بدین نتیجه دست یافتند که بعد از انقلاب هم ارزشهای فرهنگی و هم ارزشهای حسابداری با همدیگر تغییر پیدا نمودند و اگر تئوری آقای گری صحیح باشد می‌توانیم آن را آزمون نماییم و می‌توان از تغییرات ارزشهای فرهنگی برای پیش‌بینی تغییرات ارزشهای حسابداری استفاده کرد و سپس پیش‌بینیها را با چیزهایی که قبلاً پیشنهاد کردیم مقایسه نماییم. برای آسان کردن این مقایسه‌ها جدول شماره ۶ ارائه شده است.

همچنانکه جدول شماره ۶ نشان می‌دهد ما می‌توانیم به پیشگویی تغییرات مشاهده شده حسابداری با استفاده از تغییرات ارزشهای اجتماعی پردازیم. تنها در یک مورد تغییرات ارزشهای فرهنگی با ارزشهای حسابداری مطابقت نداشته (فرضیه ۳). تغییر در درجه علاقه به مردگرایی. به هر حال تغییر در دو متغیر بعدی (جمع‌گرایی و اجتناب از عدم اطمینان) به حد کفایت می‌تواند برای پیش‌بینی تغییرات ارزشهای حسابداری مورد نظر قرار گیرد و ما می‌توانیم یک نتیجه تجربی برای تئوری فرهنگی گری برای اثبات منطقی آن داشته باشیم. با وجود اینکه مردگرایی با فرضیات متضاد است اما طبق نظر نویسندگان این مقاله اثرات درجه عدم اطمینان و جمع‌گرایی به قدر کفایت زیاد بوده است که منجر به درجه بالای محافظه کاری گردد.

### پیشنهاد برای مطالعات و تحقیقات آتی

در این دو مقاله سعی شده تا بتوان تغییرات ارزشهای اجتماعی را با تغییرات ارزشهای حسابداری مرتبط کرد. ما دریافتیم که بعد از انقلاب اسلامی ایران ارزشهای حسابداری ایران به سمت کنترل قانونی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهان کاری بیشتر متمایل گردید و همچنین ارزشهای اجتماعی بیشتر به سمت جمع‌گرایی، فاصله قدرت، اجتناب از بلا تکلیفی

تغییرات در ارزشهای حسابداری مشاهده شده در ارزشهای حسابداری	تغییرات در ارزشهای فرهنگی ایران و تغییرات در ارزشهای حسابداری	فرضیات
کنترل قانونی بیشتر شده است.	درجه بالای جمع‌گرایی اجتناب از بلاتکلیفی فاصله قدرت کنترل قانونی بیشتر	هر چقدر درجه فردگرایی بیشتر و درجه عدم اطمینان و فاصله قدرت کمتر باشد درجه علاقه به کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی بیشتر است.
یکنواختی بیشتر شده است.	درجه بالای اجتناب از بلاتکلیفی، فاصله قدرت و جمع‌گرایی یکنواختی بیشتر	هر چقدر فاصله قدرت و اجتناب از بلاتکلیفی بیشتر و فره‌گرایی کمتر باشد درجه علاقه به یکنواختی بیشتر است.
محافظه کاری بیشتر شده است.	درجه بالای اجتناب از عدم اطمینان جمع‌گرایی و مردگرایی محافظه کاری بیشتر	هر چقدر درجه اجتناب از بلاتکلیفی و عدم اطمینان بیشتر و درجه فردگرایی و مردگرایی کمتر باشد درجه علاقه به محافظه کاری بیشتر است.
پنهان کاری بیشتر شده است.	درجه بالای اجتناب از عدم اطمینان جمع‌گرایی و مردگرایی پنهان کاری	هر چه درجه عدم اطمینان و بلاتکلیفی و فاصله قدرت بیشتر و درجه فردگرایی و مردگرایی کمتر باشد درجه علاقه به پنهان کاری بیشتر است.

جدول شماره ۶- آزمون فرضیات گری در ایران ۱۹۸۸

و عدم اطمینان و مردگرایی بیشتر سوق پیدا کرد و لذا تئوری گری در این مقاله مورد حمایت قرار داده شده است و متعاقباً این مطالعات می‌تواند شواهد تجربی را برای ارتباط ارزشهای اجتماعی و ارزشهای حسابداری فراهم نماید. همچنین این مطالعات را می‌توان در سطوح مختلف ذیل نیز انجام داد:

۱- تجزیه و تحلیل ارزشهای حسابداری، اجتماعی با استفاده از طرحهای پیمایشی و سپس مقایسه آن مطالعات و نتایج آن مطالعات با طرح پیشنهادی در این مقاله.

۲- تجزیه و تحلیل در تغییرات اعمال واقعی حسابداری در بعضی از شرکتهای ایرانی قبل و بعد از انقلاب و مقایسه آن با نتایج پیشنهادی در این مقاله. یکی از ابعاد این مقاله طراحی مدلی برای سایر کشورها نیز می باشد. مثلاً می توان در رابطه با تغییرات حاضر در کشورهای بلوک شرق و اعمال حسابداری آن پرداخت تا بتوان تئوری گری را بیشتر مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. تجزیه و تحلیلهای ما همه بر پایه حسابداری مالی معطوف بوده است و می توان در مطالعات بعدی از حسابداری مدیریت نیز استفاده کرد و تغییرات ارزشهای فرهنگی را بر حسابداری مدیریت ارزیابی نمود.

### نتیجه گیری

باید اذعان نمود که مقاله فوق چارچوبی را فراهم نموده تا بتوان تغییرات ارزشهای اجتماعی را بر ارزشهای حسابداری مورد بررسی قرار دهیم. در این مقاله عمدتاً از چهار ارزش اجتماعی و چهار ارزش حسابداری استفاده به عمل آمده است که در این مقاله برای تجزیه و تحلیل فقط از یک ترکیب استفاده به عمل آمده است اما می توان ترکیبهای مختلفی از آن چهار ارزش را با همدیگر مورد بررسی و مطالعه قرار داد که می توان در مطالعات بعدی از آن استفاده کرد.

در حال حاضر دلایلی که برای تغییرات ارزشهای حسابداری در این مقاله استفاده به عمل آمده است دستخوش تغییراتی شده است. با تشکیل و مجوز تأسیس انجمن حسابداران رسمی توسط مجلس شورای اسلامی، نهادی حرفه ای تشکیل خواهد شد و به احتمال زیاد با تشکیل این انجمن و نهادهای حرفه ای دیگر احتمال آن می رود که در آینده کنترل حرفه ای نسبت به حال حاضر بیشتر شود. همچنین با سیاست خصوصی سازی طبق برنامه دولت، احتمال آن می رود که نیازهای اطلاعاتی توسط بخش خصوصی باعث شود که محیط حسابداری تغییراتی پیدا نماید و احتمالاً ارزشهای حسابداری نیز تغییر نماید. با توجه به اینکه سرمایه گذارهای خارجی بیشتر در حال حاضر مطرح است با ورود سرمایه به کشور، کشورهای سرمایه گذار نیز متقاضی اطلاعات مالی از جامعه حسابداران خواهند بود و فشار اطلاعاتی خارجی نیز ممکن است باعث تغییرات ارزشهای حسابداری گردد. همچنین با

روتن گرفتن بازار بورس اوراق بهادار تهران و نیازهای اطلاعاتی سهامداران بورس و همچنین سرمایه‌گذارهای خارجی احتمال دارد که آشکار سازی در مقابل پنهان کاری بیشتر شود که تمام این مسائل احتیاج به مطالعه و تحقیق دارد که در آینده باید توسط دانشجویان، اساتید محترم دانشگاه و اعضای انجمنهای حرفه‌ای و .... انجام گیرد.

### منابع و مأخذ

- Gray S. J., "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of accounting System Internationally", ABACUS, March, 1988, PP. 1-15.
- Chio. F. D. S. and G. G. Muller., "International Accounting", second edition, Prentice Hall, New Jersey, 1992.
- Kluckhorn F., Strogtbeck., "Variation in Value Orientation", Harper, Row, New York, 1961.
- Condon, Intercultural Communication from a Speech Communication Perspective, 1978.
- Forpughi., "Accounting in Development Countries Beford and after Social Crisis: The case of IRAN", 1981.
- Gambring. Karim., "Islam any so Social Accounting", Journal of Busiess Finance, 1986.
- Hofstede., "Cultare's Consequences", Newbary Park, 1980.
- Hofstey., "National Cultures in four Dimensions", 1983.
- Nobs., "International Classification of Accounting System", 1980.
- 0- Nair, Frank., "The Impact of Disclosed and Measurement Practices on International accounting Classification", Accounting Review, 1980.