

## بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر ارزیابی حساب‌رسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل

مهدی مرادی<sup>۱\*</sup> و عباس فخرآبادی<sup>\*\*</sup>

\* استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

### چکیده

فرهنگ جاری کشور می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در اجرا یا عدم اجرای کنترل‌های داخلی در شرکتها توسط مهمترین جزء این سیستم؛ یعنی انسان داشته باشد. حساب‌رس در تعیین ریسک کنترل بناچار باید به موضوع فرهنگ توجه ویژه‌ای داشته باشد، تا بتواند این ریسک را دقیق‌تر تعیین نماید. استانداردهای پذیرفته شده حساب‌رسی، حساب‌رسان را ملزم به ارزیابی ساختار کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل در روند حساب‌رسی می‌نمایند. حساب‌رس برای ارزیابی ساختار کنترل داخلی باید شناختی از محیط و فعالیت کنترلی - که تحت تأثیر عوامل فرهنگی است - به دست آورد. بنابراین، سؤال تحقیق این گونه مطرح می‌شود که آیا فرهنگ بر ارزیابی حساب‌رسان از ساختار کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل تأثیری دارد یا خیر؟

تحقیق حاضر در سال ۱۳۸۷ شمسی انجام شده و جامعه آماری این تحقیق، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حساب‌رسی ایران تعیین گردیده است. داده‌های تحقیق از طریق پرسشنامه جمع‌آوری، و با استفاده از آزمون ناپارامتری ویلکاکسن تحلیل گردیده است. این تحقیق مشتمل بر هشت فرضیه است. بر اساس نتایج آماری به دست آمده، سه فرضیه تأیید و پنج فرضیه رد می‌شود. از مهمترین نتایج این تحقیق، آن است که حسابداران رسمی، سیستم کنترل داخلی شرکت‌های موجود در کشورهای با فرهنگ فردگرایی زیاد و فرهنگ فاصله قدرت کم را، قویتر از فرهنگ فردگرایی کم و فاصله قدرت زیاد ارزیابی می‌کنند؛ ضمناً آنها ریسک کنترل فرهنگ جمع‌گرا را بالاتر از فرهنگ فردگرا تعیین می‌کنند.

**واژه‌های کلیدی:** فرهنگ، فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی<sup>۲</sup>، فاصله قدرت<sup>۳</sup>، اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی<sup>۴</sup>،

مردگرایی در مقابل زن‌گرایی<sup>۵</sup>

## مقدمه

گزارشگری مالی در واحدهای اقتصادی، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه‌های گوناگون استفاده کننده از صورت‌های مالی، هم‌چون سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و مدیران است که برای اتخاذ تصمیمات درست اقتصادی همانند برنامه‌ریزی و اعمال نظارت، به این اطلاعات نیاز دارند. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، هنگامی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس در صورت‌های مالی اتکا کنند که شخصی مستقل، ذی‌صلاح، مطلع و بی‌طرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارایه کرده باشد. حسابرسان برای اظهار نظر، موظفند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی ایران - که به‌عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می‌شود - تدوین و اجرا کنند. استاندارد شماره ۲۰ حسابرسی ایران با عنوان «هدف و اصول کلی حسابرسی صورت‌های مالی» حسابرسان را ملزم به رعایت مراقبت‌های حرفه‌ای در اجرای حسابرسی کرده است. اجرای مراقبت‌های حرفه‌ای مستلزم آن است که حسابرس، فرایند حسابرسی را با تردید حرفه‌ای<sup>۱</sup> برنامه‌ریزی و اجرا کند؛ به گونه‌ای که اطمینان اثربخش حاصل گردد. تردید حرفه‌ای، باعث افزایش حساسیت در انتخاب نوع و تعداد اسناد برای بررسی معاملات با اهمیت می‌شود [۴].

استاندارد شماره ۴۰ حسابرسی ایران با عنوان «برآورد خطر و سیستم کنترل داخلی» بیانگر آن است

که حسابرس چنان شناختی از محیط کنترلی و فعالیت کنترلی صاحبکار به دست آورد که برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تدوین رویکرد موثر حسابرسی، کافی باشد [۴].

محیط کنترلی بر چگونگی انجام فعالیت‌های تجاری، هدف‌گذاری و ارزیابی ریسک کنترل تأثیر بسزایی دارد. علاوه بر آن، فعالیت‌های کنترلی بر سیستم‌های اطلاعاتی و فعالیت‌های نظارتی مؤثر است. محیط کنترلی، نه تنها بر طراحی این موارد بلکه بر اجرای روزانه آنها اثری تعیین کننده دارد. محیط کنترلی از پیشینه و فرهنگ تأثیر می‌پذیرد. رفتار اخلاقی، خط‌مشی‌های اداری و درستکاری مدیریت محصول فرهنگ است. فرهنگ شامل معیارهای اخلاقی و رفتاری، نحوه انتقال این معیارها به کارکنان و چگونگی تقویت و استحکام آنها در عمل است، و نشان دهنده واقعیتهایی است که روی می‌دهد. مدیریت ارشد نقش کلیدی در تعیین فرهنگ ایفا می‌کند. مدیران ارشد، شخصیت مسلط و حاکم سازمان هستند و غالباً فضای اخلاقی سازمان را رقم می‌زنند [۲].

استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به ارزیابی و برآورد ریسک حسابرسی بر اساس قضاوت حرفه‌ای می‌نماید. ریسک حسابرسی شامل سه قسمت ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف است. ریسک کنترل؛ یعنی «احتمال رخ دادن اشتباه یا تحریف در مانده یک حساب یا گروهی از معاملات که بتواند به تنهایی یا در مجموع با اشتباهات یا تحریفهای موجود در سایر گروه‌های معاملات یا مانده حسابها با اهمیت باشد، اما توسط سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی بموقع

1 Professional skepticism

معتقد است که فرهنگ قابل اندازه‌گیری است. وی مقیاس‌هایی را به ابعاد مختلف فرهنگ مرتبط کرده است که باعث بررسی فرهنگ از مجموعه متنوع رویکردهای تجربی گردیده، ارتباطات فرضی را با متغیرهای محقق ایجاد کنند تا به صورت تجربی آزمایش شوند [۱۲] [۱۳].

هافستد دریافت که راه حل مشکلات اجتماعی در میان کشورها در سطح ملی در چهار بعد متفاوت است. این چهار بعد عبارتند از: رابطه بین فرد و گروه (فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی)، نابرابری اجتماعی (فاصله قدرت)، روش‌های برخورد با عدم اطمینان و بلا تکلیفی (اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی) و مفاهیم مردگرایی (مرد گرایی در مقابل زن گرایی) [۱۲]. در ذیل ضمن توضیح مختصر در مورد ابعاد ارزش‌های فرهنگی هافستد، به سایر تحقیقات انجام شده در ارتباط با موضوع تحقیق اشاره می‌شود:

الف) فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی: فردگرایی معیاری است که روابط بین اشخاص و گروه را در یک جامعه نشان می‌دهد. در جوامعی که درجه جمع‌گرایی در آنها بالاست، وابستگی‌های عاطفی شدیدی بین اعضای سازمان‌ها وجود دارد و سازمان‌ها نیز مسئولیت زیادی در برابر اعضای خود تقبل می‌نمایند [۱۲].

ب) فاصله قدرت: فاصله قدرت معیاری است که اختلاف‌های موجود در توزیع قدرت میان افراد یک جامعه را نشان می‌دهد و منعکس کننده دامنه (وسعت) نابرابری‌ها در توزیع قدرت از دیدگاه افراد ضعیف موجود در سازمان‌هاست. در جاهایی که فاصله قدرت زیاد است، زیردستان وابستگی زیادی به افراد مافوق خود دارند [۱۲].

پیشگیری یا کشف و اصلاح نشود». عوامل فرهنگی به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی محسوب می‌شوند. تلقی مزبور بر این استدلال استوار است که حسابداری به عنوان فعالیتی اجتماعی با منابع انسانی در تعامل است و انسان نقش بسیار مهمی در کارایی یا عدم کارایی سیستم کنترل‌های داخلی ایفا می‌نماید. اشتباهات انسانی، شامل خطاهای سهوی یا تبانی، سیستم کنترل‌های داخلی را بی اثر می‌سازد. بنابراین فرهنگ جاری کشور می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در اجرا یا عدم اجرای کنترل‌های داخلی توسط مهمترین جزء این سیستم (یعنی انسان) داشته باشد. حسابرسان در تعیین ریسک کنترل ناچار باید به موضوع فرهنگ توجه ویژه‌ای داشته باشد، تا بتواند این ریسک را دقیقتر بیان نماید. بنابراین، سؤال مطرح شده در این تحقیق، این است که: «آیا تفاوت‌های فرهنگی تأثیر با اهمیتی بر قضاوت حسابرسان درباره کنترل‌های داخلی و تعیین ریسک کنترل دارد یا خیر؟»

در بخش‌های بعدی مقاله به توضیح ابعاد فرهنگی، پیشینه تحقیق، فرضیه‌ها، روش شناسی، تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها، سایر یافته‌ها و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

#### پیشینه تحقیق

مشکل اصلی در تحقیقات، اندازه‌گیری فرهنگ به صورت تجربی است. هافستد در سال ۱۹۸۰ و ۱۹۸۳ با انجام تحقیق گسترده‌ای در ۵۳ کشور جهان، تئوری مشهور خود درباره ابعاد فرهنگی را ارائه کرده و

۱- استاندارد شماره ۴۰ حسابرسان ایران: «برآورد خطر و سیستم کنترل

ج) اجتناب از عدم اطمینان به آینده و بلا تکلیفی: اجتناب از عدم اطمینان معیاری است که میزان نگرانی و اضطراب افراد یک جامعه یا سازمان را در رابطه با وضعیت‌های نامعلوم آینده نشان می‌دهد. اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی، به معنی علاقه افراد جامعه به کاهش ابهامات و نامعلومی‌هاست [۱۲].

د) مردگرایی در مقابل زن گرایی: مردگرایی معیاری است که میزان گرایش افراد جامعه به داشتن رفتاری جسورانه در مقابل برخوردی متواضعانه را نشان می‌دهد. در جوامع مردگرا، مردان بیشتر به دنبال کسب موفقیت‌های شغلی در بیرون از منزل و زنان علاقه‌مند به مراقبت از خانه و کودکان هستند [۱۲].

هاسکینز و هناری<sup>۱</sup> دریافتند که محیط کنترلی، طراحی و اجرای سیستم‌های کنترل داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این تحقیق به تفاوت در فرهنگ‌ها نپرداخته است، ولی با این وصف این تحقیق مهم است، چون توجه را به بخش تعارض بالقوه در حسابداری بین‌المللی معطوف می‌کند، و آن هم عبارت است از وجود فعالیت‌های نظارتی متفاوت در شرکت‌های صاحبکار که در فرهنگ‌های مختلف فعالیت می‌نمایند [۱۱].

هان<sup>۲</sup> تصمیم‌گیری فردی در مقابل گروهی را در کره جنوبی مقایسه کرد. هان، گروهی از حسابرسان کره جنوبی عضو شرکت حسابداری بزرگ بین‌المللی آمریکا را با گروه دیگر حسابرسان کره جنوبی غیر عضو این شرکت مقایسه کرد. وی دریافت که قضاوت‌ها اغلب به وسیله تیم حسابداری صورت می‌گیرد، تا تک تک افراد. وی همچنین متوجه شد که

حسابرسان دو کشور وقتی در موقعیت‌های مشابه قرار می‌گیرند، قضاوت‌های مشابه اتخاذ می‌نمایند [۱۷].

تحقیق یامامورا<sup>۳</sup> اولین مطالعه‌ای است که به کمک مدل هافستد به تصمیم‌گیری حسابرس و تعیین ریسک حسابداری توجه داشته است. یامامورا دریافت که تفاوت‌های فرهنگی می‌تواند باعث تفاوت‌هایی در طراحی و انتخاب روش‌های حسابداری در برنامه حسابداری شود و این تفاوت‌ها مستقیماً بر شناسایی ریسک برای حساب‌های حسابداری شده تأثیر خواهد گذاشت. تحقیق یامامورا دو بعد فردگرایی و فاصله قدرت را مد نظر داشت. نتایج یامامورا چندین پیامد مهم برای حسابداری بین‌المللی داشت: اول این که، با توجه به سناریوهای ارائه شده در این تحقیق، ریسک ذاتی بالاتر توسط حسابرسان آمریکایی به پروژه پیمانکاری و توسط حسابرسان ژاپنی به مطالبات مشکوک الوصول نسبت داده شد. به همین جهت نتیجه‌گیری شد که موضوع‌های حسابداری مشخص از قبیل حساب‌های دریافتی، موجودی کالا و سایر موارد تحت تأثیر عوامل فرهنگی هستند [۲۷].

وود<sup>۴</sup> رابطه بین فرهنگ و متغیرهای محیطی را بررسی کرد. وی از ویژگی‌های حسابداری، همچون استانداردهای اخلاقی<sup>۵</sup>، استقلال و نوع گزارش‌های حسابداری، و متغیرهای محیطی، همچون سطح سواد و رفاه اقتصادی کشور در تحقیق خود استفاده کرده است. ابعاد فرهنگی تحقیق به دو بعد فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی محدود بود. اگر چه وود متوجه شد که سطح سواد و رفاه اقتصادی

3 Yamamura

4 Wood

5 Ethical Standards

1 Haskins and Henarie

2 Hun

استفاده کردند. آنها با استفاده از بعد فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی، حسابرسان داخلی کانادا، هنگ‌کنگ و جمهوری خلق چین را با هم مقایسه کردند. آنها دریافتند با انجام حسابرسی، ساختار کنترل داخلی نسبت به ارزش‌های حسابرسی حساس می‌شود، و ساختار کنترل داخلی در فرهنگ جمع‌گرا عملکرد مشابه با فرهنگ فردگرا را ندارد، زیرا فرهنگ جمع‌گرا، متکی بر اعتماد و کار گروهی است تا نظارت و تعارض بین اعضای گروه [۱۹].

تین<sup>۴</sup> تصمیمات برنامه‌ریزی حسابرسی حسابرسان آمریکایی و کره جنوبی را با استفاده از ابعاد هافستد بررسی نمود. وی دریافت که هنگام تعارض، حسابرسان کره‌ای برنامه‌ریزی دقیق‌تری انجام نمی‌دهند و شواهد و مدارک کمتری را جمع‌آوری می‌نمایند، در حالی که تعارض بین شرکت حسابرسی و صاحبکار، تأثیری بر عملکرد حسابرسان آمریکایی ندارد و آنها به وظیفه خود عمل می‌کنند [۲۳].

هوبر<sup>۵</sup> تأثیر فرهنگ بر ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل توسط حسابرسان رسمی آمریکا را بررسی کرد. یافته‌های وی نشان می‌دهد که در ارزیابی کنترل داخلی، ریسک فرهنگ باید در نظر گرفته شود. نتایج هوبر همچنین نشان می‌دهد که حسابرسان آمریکایی ریسک کنترل بالاتری برای شرکت‌های در حال فعالیت در کشورهای با حوزه فردگرایی کم، فاصله قدرت زیاد و اجتناب از عدم اطمینان کم در نظر گرفته‌اند [۱۵].

هانگ، کنی و فیلیس<sup>۶</sup> تحقیقی با عنوان «یک مطالعه مطالعه تجربی بر روی تأثیر فرهنگ بر اشتباهات

کشور از مؤثرترین تعیین‌کننده‌های محیط حسابرسی کشور به نظر می‌رسند، ولی در این تحقیق رابطه بین متغیرهای فرهنگی یا محیطی با بخش‌های مهم جریان حسابرسی، از قبیل برنامه حسابرسی ارزیابی کنترل داخلی، برآورد ریسک و روش‌های حسابرسی بررسی نشد [۲۶].

والکر و جانسون<sup>۱</sup> دریافتند که اختلافات فرهنگی موجود در جوامع مختلف بر حوزه فعالیت حسابرسان و نحوه عمل آنها تأثیر می‌گذارد و شش شرکت بزرگ حسابرسی جهان و دیگر شرکت‌های حسابرسی از این قاعده مستثنا نیستند. بنابراین، ضروری است که تفاوت‌های موجود در محیط اقتصادی و فرهنگی جوامع بررسی شده و تأثیر آن بر رفتار حسابرسان مشخص شود [۲۴].

وینگیت<sup>۲</sup> با بررسی محیط حسابرسی در بیش از ۳۰ کشور جهان، به این نتیجه رسید که فرهنگ بر محیط تأثیر می‌گذارد. وینگیت در تحقیق خود از بین ویژگی‌های محیطی حسابداری، دو ویژگی میزان دعاوی مطرحه علیه شرکت‌ها و تعدد الزامات افشا در گزارش‌های مالی را در تحقیق خود بررسی نمود. وی دریافت که شرکت‌ها در جوامع فردگرا ملزم به افشای اطلاعات بیشتری هستند. در ضمن، جوامعی که در آنها اجتناب از عدم اطمینان کم است، افشای کامل اطلاعات باعث افزایش رقابت، زمینه‌سازی برای ستیز و اقامه دعاوی قضایی علیه شرکت‌ها می‌شود [۲۵].

کاجلمیر و شی‌هیت<sup>۳</sup> از مدل هافستد برای بررسی تصمیم‌گیری حسابرس در زمینه ساختار کنترل داخلی

4 Tyen

5 Huber

6 Hung, Kenny and Phyllis

1 Walker and Johnson

2 -Wingate

3 Kachelmeier and Shehate

مازلینا و ناوا<sup>۳</sup> تفکرات حسابرسان داخلی را درباره کمیته حسابرسی در مالزی بررسی کردند. نتایج این تحقیق بر اساس مصاحبه با سرپرستان حسابرسی داخلی از یازده شرکت سهامی عام به دست آمده است. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی اعتبار زیادی نزد مقامات اجرایی داشته، در تصمیمات مدیران اجرایی، نقش مهمی را ایفا می‌کند. این یافته‌ها نشان دهنده نقش کمیته حسابرسی در حمایت از حسابرسان داخلی است [۲۱].

در ایران تاکنون تحقیقی در رابطه فرهنگ و موضوعات حسابرسی انجام نشده است و این تحقیق اولین تحقیق در زمینه رابطه فرهنگ و حسابرسی است. تحقیقات انجام شده تا کنون در رابطه با فرهنگ و موضوعات حسابداری بوده است. خلاصه تحقیقات انجام شده در این زمینه در ذیل ارائه شده است.

نوروش ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی به هدف رایبه مطلوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری را بررسی نمود. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد بیانیه‌های حسابداری ایران، نمی‌تواند اهداف محوری استانداردهای بین‌المللی حسابداری (رایبه منصفانه صورت‌های مالی) را تأمین کند [۵].

نوروش و دیانتی (۱۳۸۱) تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران را بررسی نموده‌اند. هدف تحقیق بررسی ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزش‌های حسابداری در کشور ایران است. تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین

حسابداری کشف شده در زمان حسابرسی در هشتاد شرکت خارجی با فرهنگ‌های متفاوت فعال» در چین انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که فاصله قدرت و فردگرایی علل با اهمیتی در توصیف تفاوت‌ها در مورد تعداد اشتباهات هستند. آنها دریافتند، شرکت‌های فعال در فرهنگ فردگرا به وسیله ویژگی‌هایی، از قبیل جابه‌جایی پرسنل رده بالا و اعتماد به افراد حسابداری برای ارزیابی عملکرد شخصی، اشتباهات بزرگ حسابداری را سبب می‌شوند [۱۸].

کر<sup>۱</sup> مطالعه‌ای بین فرهنگی درباره روش‌های یادگیری حسابداران مکزیکی و آمریکایی انجام داد. نتایج حاکی از تفاوت‌ها و شباهت‌های با اهمیتی در متغیرهای مرتبط فرهنگی، میان آزمودنی‌ها در کشورهای مکزیکی و آمریکا بود. همچنین تفاوت‌های با اهمیتی در روش‌های یادگیری میان آزمودنی‌های مکزیکی، آمریکایی، اتباع ژاپنی شاغل در آمریکا و سایر اتباع دیگر دیده شد [۲۰].

چن، هانگ و بارنس<sup>۲</sup> مطالعه‌ای بین فرهنگی درباره ارزیابی ریسک حسابرسان در بازارهای سرمایه نو ظهور انجام داده‌اند. دو کشور تایوان و سنگاپور در ارتباط با سه بعد فرهنگی هافستد (اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی، فاصله قدرت و فردگرایی) مقایسه شدند. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان تایوانی بر ریسک شرکت نسبت به ریسک شخصی خود تاکید بیشتری دارند. همچنین حسابرسان تایوان اهمیت بیشتری به ریسک‌های فردگرایی نسبت به جمع‌گرایی می‌دهند [۸].

ارزیابی ساختار کنترل داخلی، و دسته دوم فرضیه‌ها مربوط به ابعاد فرهنگی هافستد و تعیین ریسک کنترل است.

**فرضیه‌های مربوط به ابعاد فرهنگی هافستد و ارزیابی ساختار کنترل داخلی به شرح ذیل تبیین شده است:**

**فرضیه اول:** حسابرسان در ارزیابی ساختار کنترل داخلی برای شرکتی که در کشوری با فردگرایی زیاد فعالیت نماید؛ نسبت به این که شرکت در کشوری با فردگرایی کم فعالیت نماید، تفاوت معنی‌داری در نظر می‌گیرند.

**فرضیه دوم:** حسابرسان در ارزیابی ساختار کنترل داخلی برای شرکتی که در کشوری با فاصله قدرت زیاد فعالیت نماید؛ نسبت به این که شرکت در کشوری با فاصله قدرت کم فعالیت نماید، تفاوت معنی‌داری در نظر می‌گیرند.

**فرضیه سوم:** حسابرسان در ارزیابی ساختار کنترل داخلی برای شرکتی که در کشوری با اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی زیاد فعالیت نماید؛ نسبت به این که شرکت در کشوری با اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی کم فعالیت نماید، تفاوت معنی‌داری در نظر می‌گیرند.

**فرضیه چهارم:** حسابرسان در ارزیابی ساختار کنترل داخلی برای شرکتی که در کشوری با مردگرایی زیاد فعالیت نماید، نسبت به این که شرکت در کشوری با مردگرایی کم فعالیت نماید؛ تفاوت معنی‌داری در نظر می‌گیرند.

**فرضیه‌های مربوط به عوامل فرهنگی هافستد و تعیین ریسک کنترل به شرح زیر تبیین شده است:**

پایین بودن قدرت توضیحی عوامل فرهنگی در کشور ایران است [۶].

ثقفی و رضازاده در تحقیقی پیمایشی مقطعی، رابطه بین ارزش‌های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ (ابعاد هافستد شامل فردگرایی، فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی، مردگرایی) را با ارزش‌های حسابداری (محافظه‌کاری و پنهان‌کاری) بررسی کرده و به این نتیجه رسیده‌اند که با افزایش مردگرایی در شرکت‌های ایرانی، میزان پنهان‌کاری آنها کاهش یافته است و این امر در واقع، قابلیت تعمیم‌الگویی واحد، از ارزش‌های فرهنگی و حسابداری در کشورهای مختلف را با تردید مواجه می‌سازد [۳].

نوروش و سپاسی رابطه ارزش‌های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران را بررسی نموده‌اند. ارزش‌های فرهنگی فردگرایی، فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان و مردگرایی (ابعاد هافستد) در این تحقیق استفاده شده است. نتایج تحقیق مربوطه نشان می‌دهد که رابطه معنی‌داری میان ارزش‌های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته در بورس تهران وجود دارد [۷].

### فرصیه‌های تحقیق

همان‌گونه که قبلاً هم بیان گردید، سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا فرهنگ بر ارزیابی حسابرسان از ساختار کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل تأثیری دارد؟ بنابراین، دو دسته فرضیه در این جا تبیین شده است: دسته اول فرضیه‌ها مربوط به ابعاد فرهنگی هافستد (فردگرایی، فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی، مردگرایی) و

یاد شده، علاوه بر تهران، چهار شهر مشهد، اصفهان، قزوین و اهواز به طور تصادفی انتخاب گردید. تعداد نمونه با استفاده از نرم افزار آماری PASS، تعداد ۱۵۵ نفر محاسبه شده است.

#### متغیرهای تحقیق

تحقیق حاضر در طبقه‌بندی بر حسب هدف، از نوع تحقیقات کاربردی، و جزو تحقیقات پیمایشی به شمار می‌آید. در این تحقیق، ابعاد فرهنگی هافستد (فردگرایی، فاصله قدرت، اجتناب از عدم قطعیت و بلا تکلیفی، مردگرایی) به عنوان متغیر مستقل، و ارزیابی کنترل ساختار داخلی و تعیین ریسک کنترل به عنوان متغیرهای وابسته در نظر گرفته شده است.

#### جمع‌آوری داده‌ها

در تحقیق حاضر، سؤال‌ها از نوع بسته هستند، و جواب سؤال‌های پرسشنامه‌ها بر اساس مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت، به ترتیب از خیلی کمتر، تقریباً کمتر، مشابه، تقریباً بیشتر و خیلی بیشتر تنظیم شده‌اند. پرسشنامه‌های فردگرایی، فاصله قدرت، عدم اطمینان و مردگرایی در پیوست تحقیق ارائه شده‌اند.

در این تحقیق، داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز از طریق چهار پرسشنامه فردگرایی، فاصله قدرت، عدم اطمینان و مردگرایی جمع‌آوری شد. در هر پرسشنامه، خصوصیات فرهنگی دو کشور فرضی «الف» و «ب» به طور جداگانه بیان شده‌اند. کشور «الف» بیان‌کننده خصوصیات جامعه‌ای با بعد فرهنگی زیاد از دیدگاه هافستد و کشور «ب» بیان‌کننده خصوصیات جامعه‌ای با بعد فرهنگی کم از دیدگاه هافستد است. در هر پرسشنامه در ذیل هر

**فرضیه پنجم:** حسابرسان در تعیین ریسک کنترل برای شرکتی که در کشوری با فردگرایی زیاد فعالیت نماید؛ نسبت به این که شرکت در کشوری با فردگرایی کم فعالیت نماید، تفاوت معنی‌داری در نظر می‌گیرند.

**فرضیه ششم:** حسابرسان در تعیین ریسک کنترل برای شرکتی که در کشوری با فاصله قدرت زیاد فعالیت نماید؛ نسبت به این که شرکت در کشوری با فاصله قدرت کم فعالیت نماید، تفاوت معنی‌داری در نظر می‌گیرند.

**فرضیه هفتم:** حسابرسان در تعیین ریسک کنترل برای شرکتی که در کشوری با اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی زیاد فعالیت نماید؛ نسبت به این که شرکت در کشوری با اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی کم فعالیت نماید، تفاوت معنی‌داری در نظر می‌گیرند.

**فرضیه هشتم:** حسابرسان در تعیین ریسک کنترل برای شرکتی که در کشوری با مردگرایی زیاد فعالیت نماید؛ نسبت به این که شرکت در کشوری با مردگرایی کم فعالیت نماید، تفاوت معنی‌داری در نظر می‌گیرند.

#### روش شناسی

##### جامعه آماری و نمونه

جامعه آماری تحقیق حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابداری ایران است<sup>۱</sup>. سازمان حسابداری در ۹ شهر تهران، مشهد، شیراز، قزوین، رشت، اهواز، تبریز، اصفهان و ساری مستقر است. از میان شهرهای

۲- تعداد این افراد در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران (<http://www.lacpa.ir>)، ۲۸۵ نفر اعلان شده است.



توزیع گردید. با پیگیری‌های مربوطه تعداد ۱۳۴ پرسشنامه جمع‌آوری شد. از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، ۹ عدد غیر قابل استفاده بود. در مجموع ۴۵ عدد پرسشنامه فردگرایی، ۳۵ عدد پرسشنامه فاصله قدرت، ۲۵ عدد پرسشنامه عدم اطمینان و ۲۰ عدد پرسشنامه مردگرایی قابلیت استفاده را داشت. برای روایی پرسشنامه‌های تحقیق حاضر، با استادان رشته حسابداری و کارکنان سازمان حسابرسی و شرکت‌های حسابرسی خصوصی مشورت شد. لذا پرسشنامه‌ها از نظر متخصصان دارای روایی قابل قبول هستند. ضمناً، ضریب آلفای کرونباخ برای سؤال‌های هر پرسشنامه، و برای هر دو کشور «الف» و «ب» جداگانه محاسبه گردید. ضرایب آلفای محاسبه شده در جدول شماره ۱ در ذیل آورده شده است. ضرایب محاسبه شده از لحاظ آماری مطلوب هستند، بنابراین، پرسشنامه‌ها از نظر پایایی برای جمع‌آوری داده‌ها مناسب تشخیص داده شده‌اند.

کشور، پنج سوال برای سنجیدن ریسک کنترل و ارزیابی کنترل داخلی شرکت‌ها ارائه شده است. سؤال‌هایی برای سنجش و ارزیابی کنترل داخلی شرکت‌های کشور «الف» یا «ب»، در مقایسه با ارزیابی کنترل داخلی شرکت‌های حسابرسی شده ایرانی است. برای سنجش و بررسی ارزیابی ساختار کنترل داخلی و ریسک کنترل از چهار ویژگی ذیل استفاده شده است:

۱- مقدار زمان بررسی ارزیابی کنترل داخلی؛

۲- اثربخشی محیط کنترلی؛

۳- دیدگاه‌های مدیریت درباره اهمیت کنترل‌های داخلی؛

۴- اثربخشی فعالیت‌های کنترلی.

با توجه به انجام پیش‌آزمون و محاسبات آماری نرم افزار PASS، تعداد ۱۵۵ پرسشنامه (۵۲ پرسشنامه فردگرایی، ۴۰ پرسشنامه فاصله قدرت، ۳۳ پرسشنامه عدم اطمینان و ۳۰ پرسشنامه مردگرایی)، به طور تصادفی بین حسابداران رسمی سازمان حسابرسی

جدول شماره (۱) ضرایب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌های تحقیق

پرسشنامه	فردگرایی		فاصله قدرت		عدم اطمینان		مردگرایی	
	الف	ب	الف	ب	الف	ب	الف	ب
ضریب	٪۷۹.۷۹	٪۷۱.۵۳	٪۶۹.۷۵	٪۷۰.۹۰	٪۷۳.۴۴	٪۷۱.۵۱	٪۷۲.۶۸	٪۷۲.۲۴

Plot بر روی داده‌های تحقیق، غیر نرمال بودن توزیع داده‌های تحقیق اثبات گردید. با توجه به توزیع غیر نرمال داده‌ها، برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون ناپارامتری رتبه علامت دار ویلکاکسون استفاده شده است. در این تحقیق، درجه خطا  $\alpha=5\%$  در نظر گرفته شده است، بنابراین، با سطح اطمینان ۹۵ درصد

##### (۵) تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه‌ها

در این تحقیق، ابتدا با انجام آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و نمودار احتمال نرمال Normal Q-Q

فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفته‌اند. در جدول شماره (۲) خلاصه تجزیه و تحلیل تایید و رد فرضیه‌ها ارائه شده است.

جدول شماره (۲): تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها

فرضیه	سطح اطمینان	Z	p-value	نتیجه
اول	%۹۵	-۱.۹۸	.۰۴۷	تایید
دوم	%۹۵	-۲.۰۵	.۰۴۰	تایید
سوم	%۹۵	-۱.۸۷	.۰۶۲	رد
چهارم	%۹۵	-۱.۷۸	.۰۷۵	رد
پنجم	%۹۵	-۳.۲۸	.۰۰۱	تایید
ششم	%۹۵	-۱.۹۴	.۰۵۳	رد
هفتم	%۹۵	-۱.۲۴	.۲۱۷	رد
هشتم	%۹۵	-۱.۳۹	.۱۶۵	رد

فرضیه سوم این تحقیق رد می‌شود، زیرا نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد که بین ارزیابی ساختار کنترل داخلی و بعد اجتناب از عدم اطمینان و بلاتکلیفی رابطه معکوس وجود دارد، ولی معنی‌دار نیست. نظر حسابرسان ایرانی در بعد اجتناب از عدم اطمینان و بلاتکلیفی بیانگر این است که میزان نگرانی و اضطراب افراد یک جامعه یا سازمان در رابطه با وضعیت‌های نامشخص آتی، بر سیستم کنترلی شرکت اثرگذار نیست. همچنین فرضیه چهارم این تحقیق رد می‌شود، زیرا بین ارزیابی ساختار کنترل داخلی و بعد مردگرایی رابطه معکوس وجود دارد، ولی معنی‌دار نیست. حسابرسان ایرانی در بعد مردگرایی / زن‌گرایی معتقدند که میزان گرایش افراد جامعه به داشتن رفتاری جسورانه در مقابل برخوردی متواضعانه، بر ساختار کنترلی شرکت اثرگذار نیست.

نتایج آماری ویلکاکسون در جدول شماره (۲)، نشان دهنده آن است که بین ارزیابی ساختار کنترل داخلی و بعد فردگرایی رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد؛ بنابراین، فرضیه اول تحقیق تأیید می‌شود. به عبارت دیگر، حسابرسان ایرانی سیستم کنترل داخلی شرکت کشورهای با خصوصیت فردگرایی زیاد را قویتر از سیستم کنترل داخلی شرکت کشورهای با خصوصیت فردگرایی کم (جمع‌گرایی) ارزیابی کردند. با توجه به نتایج آماری مندرج در جدول شماره (۲) فرضیه دوم تحقیق نیز تایید می‌شود، زیرا بین ارزیابی کنترل داخلی و بعد فاصله قدرت رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد. به عبارت دیگر، حسابرسان ایرانی ساختار کنترل داخلی شرکت کشورهای با خصوصیت فاصله قدرت کم را قویتر از سیستم کنترل داخلی شرکت کشورهای با خصوصیت فاصله قدرت زیاد ارزیابی کردند.

### سایر یافته‌ها

ضریب همبستگی پیرسن بین سن پاسخ دهندگان و ارزیابی آنها از ساختار کنترل داخلی، نشان می‌دهد که رابطه مستقیم یا غیر مستقیم بین سن پاسخ دهندگان و ارزیابی آنها از ساختار کنترل داخلی وجود ندارد. آزمون معنی‌داری ضرایب همبستگی در سطح خطای ۵ درصد نیز نشان می‌دهد که این ارتباط از نظر آماری معنی‌دار نیست. همچنین ضریب همبستگی پیرسن بین سابقه کار پاسخ دهندگان و ارزیابی آنها از ساختار کنترل داخلی نشان می‌دهد که رابطه مستقیم یا غیر مستقیم بین سابقه کار پاسخ دهندگان و ارزیابی آنها از کنترل داخلی وجود ندارد. ضمناً نتایج آزمون کی‌دو در سطح خطای ۵ درصد نشان می‌دهد که نظر پاسخ دهندگان در مورد ارزیابی ریسک کنترل، ارتباطی با رتبه حسابرسی آنها ندارد.

### نتیجه‌گیری

تحقیقات بسیاری در زمینه فرهنگ و حسابرسی، همانند تحقیق حاضر انجام شده است. نتایج این تحقیق و تحقیقات دیگر بیانگر آثار تفاوت‌های فرهنگی در زمینه حسابرسی است و گویای این است که حسابرسان فکر می‌کنند مکانیزم‌های کنترلی در بعضی فرهنگ‌ها به طور مؤثر عمل نمی‌کنند و برای فهمیدن تفاوت‌های مکانیزم کنترلی و تأثیر آنها بر روند حسابرسی به زمان بیشتری نیاز است. تفاوت در مکانیزم‌های کنترلی، سبب افزایش مقدار زمان بررسی ساختار کنترل‌های داخلی می‌گردد. گروه‌های فرهنگی متفاوت، واکنش‌های متفاوتی نسبت به مکانیزم‌های کنترلی مشابه انجام می‌دهند یا مکانیزم‌های کنترلی متفاوت را برای دستیابی به

نتایج آماری نشان دهنده آن است که بین تعیین ریسک کنترل و بعد فردگرایی رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد. به عبارت دیگر، حسابرسان ایرانی ریسک کنترل شرکت کشورهای با خصوصیت فردگرایی زیاد را کمتر از ریسک کنترل شرکت کشورهای با خصوصیت فردگرایی کم (جمع‌گرا) تعیین کردند. بنابراین، فرضیه پنجم تحقیق تأیید می‌شود. شایان ذکر است که فرضیه ششم تحقیق رد می‌شود. با توجه به نتایج آماری مندرج در جدول شماره (۲)، بین تعیین ریسک کنترل و بعد فاصله قدرت رابطه معکوس وجود دارد، ولی معنی‌دار نیست.

بر اساس نتایج آماری مشخص گردید که بین تعیین ریسک کنترل و بعد اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی رابطه معکوس وجود دارد، ولی معنی‌دار نیست. بنابراین، فرضیه هفتم این تحقیق رد می‌شود. ضمناً فرضیه هشتم نیز رد می‌شود، زیرا بین تعیین ریسک کنترل و بعد فردگرایی رابطه معکوس وجود دارد، ولی معنی‌دار نیست.

نتایج این تحقیق نتایج تحقیق هوبر (۱۹۹۹ و ۲۰۰۱) است. هوبر دریافت که سیستم کنترل‌های داخلی در فرهنگ جمع‌گرا عملکرد مشابه فرهنگ فردگرا ندارد و در شرکت‌های با حوزه جمع‌گرا (فردگرایی کم)، کارایی کنترل داخلی کمتر است. کچلمیر و شی‌هیت همچنین دریافتند، سیستم کنترل داخلی در فرهنگ جمع‌گرا عملکرد مشابه با فرهنگ فردگرا ندارد، زیرا فرهنگ جمع‌گرا متکی بر اعتماد و کار گروهی است، تا نظارت و تعارض بین اعضای گروه.

۲) تحقیقی در زمینه تأثیر تفاوت‌های فرهنگی بر قضاوت‌های با اهمیت حساب‌رسان مستقل برای محققان نیز قابل پیشنهاد است.

۳) پیشنهاد می‌شود تحقیقی همانند تحقیق حاضر انجام شود، و از ابزار مصاحبه در کنار پرسشنامه استفاده نماید.

۴) در تحقیقات آتی محققان می‌توانند ارتباط و آثار بین ابعاد فرهنگی هافستد را بررسی کنند و تأثیرگذاری بین ابعاد را روشن کنند.

#### منابع

۱. ارباب سلیمانی، عباس. و نفری، محمود. (۱۳۸۰). اصول حسابداری جلد اول، تهران، نشریه ۸۷ سازمان حسابداری.
۲. پوریا نسب، امیر. و کیهان، مهام، (۱۳۷۷). کنترل داخلی و چارچوب یکپارچه، ج ۱، نشریه ۸۷ سازمان حسابداری.
۳. ثقفی، علی. و رضازاده، جواد. (۱۳۸۲). «زمینه فرهنگی رفتار حرفه‌ای حسابداران»، فصلنامه مطالعات حسابداری، ش ۱، صص ۳ - ۳۹.
۴. کمیته فنی سازمان حسابداری. (۱۳۷۹). استانداردهای حسابداری.
۵. نوروش، ایرج. (۱۳۸۱). «بررسی رابطه ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی به هدف ارایه به نحو مطلوب استاندارد بین‌المللی حسابداری». بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ش ۳۰.
۶. نوروش، ایرج و دیانتی، زهرا. (۱۳۸۲). «تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران»، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ش ۳۳.

رفتار مشابه در نظر می‌گیرند. بعضی از فرهنگ‌ها به طور ذاتی ریسک کنترل زیادی را از خود نشان می‌دهند. بنابراین، مدیریت و سیستم‌های کنترل در این کشورها، احتیاج به توسعه و گسترش دارند، تا هزینه حسابداری کاهش یابد.

نکته‌ای که باید اشاره شود، این است که نوع تحقیق برحسب افق زمانی، مقطعی است، تا تداومی. تحقیق حاضر بیشتر به دنبال فراهم نمودن مصادیق تجربی برای دیدگاه هوپر (۲۰۰۱) در یک محیط غیر تجربی صورت گرفته و به طور مستقل قصد مقایسه فرهنگ ایرانی با سایر کشورها را در نظر نداشته است. نکته دیگر این که در این تحقیق، همچنین فاکتورهای برابری یا مقابله در بین ابعاد فرهنگی هافستد در نظر گرفته نشده است. هر کشوری خصوصیات خاصی از ابعاد هافستد را داراست. دامنه کم یا زیاد یکی از ابعاد، ممکن است با دامنه کم یا زیاد ابعاد دیگر، برابری یا مقابله نماید؛ مثلاً فردگرایی زیاد ممکن است با مردگرایی کم (زن‌گرایی) برابری یا مقابله نماید.

#### پیشنهاد برای تحقیقات آینده

- پیشنهادهایی برای مطالعات آینده به شرح زیر ارایه می‌شود:
- ۱- در تحقیق حاضر تأثیر عوامل فرهنگی بر تعیین ریسک کنترل بررسی گردید. در تحقیقات آینده می‌تواند تأثیر عوامل فرهنگی بر سایر ریسک‌های حسابداری بررسی شود. تحقیقی با این عنوان که آیا تفاوت‌های فرهنگی بر تعیین ریسک ذاتی و ریسک عدم کشف تأثیری دارد یا نه؟

16. Huber, W.D., (1999). "Culture and corruption: Using Hofstede`s cultural dimensions to explain perceptions of corruption. Unpublished paper .
17. Hun, J., (1986). "Internal Control Evaluation and Audit Program Planning Judgments by Individual Auditors and Audit Teams: A Study of South Korean CPA`s". Dissertation, Indiana University.
18. Hung, K., Kenny, Z. and Phyllis, (2003). "An Empirical Study on the Impact of Culture on Audit-Detected Accounting Errors". Auditing Sarasota, No.22(2), p. 281.
19. Kachelmeier, S.J.,and Shehate, M., (1997). "International auditing and voluntary Cooperation in firms: Across-cultural experiment".The Accounting review, No.72(3 ).
20. Kerr, D.B., (2004). "A cross cultural study of the learning styles of practicing accountants in Mexico and the United States", Ph.D., New York University.
21. Mzlina, M.Z ,and Nava, S., (2007). "Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: a qualitative study in Malaysian public corporations", Corporate Governance : An International Review. Oxford, No.15(5), p. 894.
22. Sondergaard, M., (1994). "Hofstede`s Consequences: A Study of Reviews, Citations and Replications". Organization Studies, No..15(3), pp.447- 56.
23. Tyen, K.H.A., (1998). "Audit planning decisions and audit conflict: a cross – cultural empirical analysis of hong kong and united states auditors". Dissertation, Chinese University of Hong Kong.
24. Walker, K.and B., Johnson., (1996). "A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality, and Fee Structure in Non-U.S.Markets for Auditor Services". The International
۷. نوروش، ایرج. و سپاسی، سحر. (۱۳۸۴). «بررسی رابطه ارزش‌های فرهنگی با هموار سازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ش ۴۰، صص ۸۱ – ۹۶.
8. Chen, H. , Huang, Y. and Barnes, F. (2007). "A Cross Cultural Study of Auditor Risk Assessment in Emerging Capital Markets", Journal of Applied Management and Entrepreneurship. No.12(2), p. 61.
9. Cohen, J.R., Pant, L.W.,and Sharp, D.J., (1993). "Culture-Based Ethical Conflicts Confronting Multinational Accounting Firms". Accounting Horizons, No.7(3), pp.1-13.
10. Cohen, J.R., Pant, L.W., (1995). "An Exploratory Examination of International Differences in Auditors Ethical Perceptions". Behavioral Research in Accounting, No.7, pp.37-65.
11. Haskins, M.E.,and Henarie, R.L., (1985). "Attributes and Audit Impact of Client`s Control Environment". The CPA Journal, No.55(7), pp.18-26.
12. Hofstede, G., (1980). "Culture`s Consequence : international differences in work – related values". Beverly Hills, CA: Sage Publications.
13. Hofstede, G., (1983). "National Cultures in Four Dimensions: A Research-Based Theory of Cultural Differences Among Nations". International Studies of Management & Organization, No.13(46).
14. Hofstede, G., (1991). "Cultures and Organizations: Software of the mind". New York: McGrow-Hill.
15. Huber, W.D., (2001). "The influence of culture on auditors' evaluation of internal control and assessment of control risk", Dissertation University of Sarasota of American .

Behavior". Dissertation, Washington state University.

Journal of Accounting, No.31(1), pp.1–18.

25. Wingate, M.L., (1997). "An Examination of Cultural Influence on Audit Environments". Research in Accounting Regulation, Supplement1, pp.129–148.
26. Wood, R.A., (1996). "Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination". Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, No.5(2), pp.215–30.
27. Yamamura, j.H., (1995). "A Comparison of Japanese and United States Auditor Decision – Making

