

# رابطه فرهنگ



# حسابداری

دکتر احمد مدرس - زهرا دیانتي دیلمی

تحقیق، تئوری مشهور خود را درباره ابعاد فرهنگی ارائه داد. این تئوری در زمینه های مختلف از جمله روانشناسی، تئوری سازمان، و اخیراً نیز در تحقیقات حسابداری کاربرد فراگیر داشته است. در این مقاله پس از تعریف فرهنگ، ابعاد فرهنگی از دیدگاه هوفستد، ترنر و ترامپنرز (۱۹۹۳) مطرح و مقایسه می شود. سپس روابط تئوریک بین ارزشهای فرهنگی و ارزشهای حسابداری مطرح شده در مدل گری (۱۹۸۸) و آزمونهای تجربی مدل وی ارائه خواهد شد.

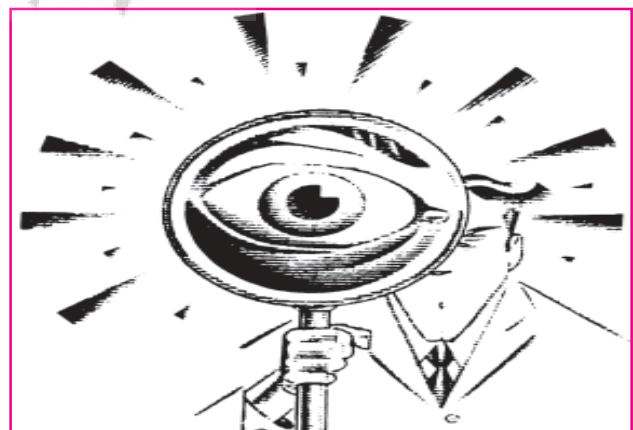
## تعریف فرهنگ

هر چند به نظر می رسد که همه برداشت یکسانی از معنی فرهنگ دارند و درباره فرهنگ مفاهیمی نظیر عقاید، ارزشها و باورها به ذهن خطور می کند. اما، معنی فرهنگ چیست؟ در علم مردم شناسی<sup>۳</sup> تعریفهای بسیاری از فرهنگ بیان شده است. اسمیرسیچ (Smircich, 1983)، دیدگاهها و تعریفهای مختلف در مورد فرهنگ را در پنج شکل زیر خلاصه کرده است:

- ۱- فرهنگ وسیله ای برای برآورده ساختن هر چه بهتر نیازهای حیاتی و روانی بشر است.
  - ۲- فرهنگ به مثابه مکانیسم توافقی کنترل کننده ای است که هر یک از افراد جامعه را به ساختارهای اجتماعی پیوند می دهد.
  - ۳- فرهنگ، سیستمی از ادراکات مشترک است.
  - ۴- فرهنگ، سیستمی از نمادها و مفاهیم مشترک است.
  - ۵- فرهنگ، تجسمی از زیرساخت (ضمیر) ناخودآگاه تفکر انسانهاست.
- گرچه این تعریفها براساس دیدگاههای متفاوتی بیان شده اند، اما

## مقدمه

بیشتر تحقیقاتی که تا قبل از سال ۱۹۷۰ میلادی برای شناخت رفتار انسانها صورت گرفته تحت تاثیر شدید تعصبات نژادپرستانه بوده است (Trindis, 1980). اما از دهه ۱۹۸۰ به بعد محققان با هدف بررسی جهانشمول بودن تئوریهای روانشناختی در اروپا و امریکا، تمایل زیادی به انجام تحقیقات بین فرهنگی<sup>۱</sup> پیدا کردند (Berry, 1975). نتایج مطالعات این محققان حاکی از آن بود که تمام عناصر کلیدی تئوریهای روانشناختی (نظیر تئوری انگیزش<sup>۲</sup>) جهانشمول نیست. این امر محققان را بر آن داشت که تحقیقاتی انجام دهند تا مشخص سازند چه جنبه هایی از مسائل روانشناختی در جهان، در یک حوزه فرهنگی خاص معتبرند. سرانجام پرفسور هوفستد (Hofstede, 1980 & 1983) در تحقیقی گسترده از کارکنان شرکت چندملیتی آی بی ام (IBM) مستقر در ۵۳ کشور جهان و تحلیل آماری نتایج این



در آنها تفکرات بشر به عنوان جزئی موثر در شکلگیری فرهنگ جامعه مورد توجه قرار گرفته است. این نکته در تعریفی که پروفیسور هوفستد (Hofstede, 1991) از فرهنگ ارائه داده نیز کاملاً آشکار است. او معتقد است فرهنگ، برنامه ریزی جمعی است که اعضای یک گروه را از دیگر گروهها متمایز می کند. ویولت (Violet, 1993) با بررسی منابع مردم شناسی، فرهنگ را این گونه تعریف کرده است: "فرهنگ سیستمی یکپارچه از الگوهای رفتاری آموخته شده است که ویژگی خاص اعضای هر جامعه را تشکیل می دهد و خاستگاه آن فیزیولوژیکی یا ارثی نیست. بنابراین، فرهنگ رفتاری اکتسابی و محصول طبیعی فعالیت های بشر است." ترایس و بیر (Trice & Beyer, 1993) نیز فرهنگ را سیستمی از عقاید مشترک تعریف کرده اند. بنابراین، سیستم های ارزشی مشترک در یک جامعه باعث شکلگیری فرهنگ در آن جامعه می شود. منظور از «ارزش»، رجحان یک حالت یا وضعیت رفتاری خاص از سوی اکثریت مردم است (هوفستد ۱۹۹۱، ص ۸). وقتی یک سری از ارزشها از سوی افراد جامعه پذیرفته می شود، این ارزشها به هنجارهای اجتماعی تبدیل می شود و از آن پس انتظار می رود جامعه (اعم از افراد و سازمانها) هماهنگ با این هنجارها عمل کند.

### ابعاد ارزشهای فرهنگی از دیدگاه هوفستد

هوفستد (۱۹۸۰ و ۱۹۹۱) با بررسیهایی که در ۵۳ کشور انجام داد، ۵ بُعد برای ارزشهای فرهنگی مطرح کرد که بر آن اساس می توان ملتهای جهان را به گروههای مختلف دسته بندی کرد. این ابعاد عبارتند از:

- فاصله قدرت،
- اجتناب از بی اطمینانی به آینده و بلا تکلیفی،
- فردگرایی در برابر جمع گرایی،
- مردمنشی در برابر زن منشی،
- افق دید دراز مدت در برابر کوتاه مدت.

**فاصله قدرت:** فاصله قدرت معیاری است که اختلافات موجود در توزیع قدرت میان افراد جامعه (افراد فرادست و فرودست) را نشان می دهد و منعکس کننده دامنه نابرابریها در توزیع قدرت از دیدگاه افراد ضعیف موجود در سازمانهاست. در جایی که فاصله قدرت کم است، فرودستان و فرادستان روابط نزدیک و صمیمانه ای با یکدیگر دارند. در این چنین شرایطی فرودستان به راحتی می توانند

با افراد فرادست خود مشورت کنند و حتی به انتقاد و مخالفت با آنان بپردازند. اما در جایی که فاصله قدرت زیاد است، رابطه فرودستان و فرادستان بسیار مستبدانه است. در چنین شرایطی، فرودستان معمولاً امکان نزدیک شدن به روسای خود را ندارند و نمی توانند به انتقاد و یا مخالفت با آنها بپردازند.

**اجتناب از بی اطمینانی به آینده و بلا تکلیفی:** اجتناب از بی اطمینانی معیاری است که میزان نگرانی و اضطراب افراد جامعه یا سازمان را در رابطه با وضعیتهای نامشخص و نامعلوم آینده نشان می دهد و به معنی علاقه افراد جامعه به کاهش ابهامهاست. مردمی که در جوامع خواهان اجتناب از بی اطمینانی به آینده زندگی می کنند، می کوشند ساختارهایی را در سازمانها، موسسات و روابطشان بوجود آورند که قادر باشد رویدادها را به روشنی تفسیر و پیشبینی کند.

**فردگرایی در برابر جمع گرایی:** فردگرایی در جوامعی وجود دارد که در آنها رابطه بین افراد بسیار ضعیف و کمرنگ شده است. در این جوامع افراد تنها مراقبت از خود و خانواده درجه یکشان را وظیفه خود می دانند. جمع گرایی در جوامعی وجود دارد که در آنها مردم از همان ابتدای زندگی، خود را در بین جمعی پیوسته و متحد از افراد می بینند و حمایت و مراقبت از آنان را وظیفه همیشگی خود می دانند. درجه فردگرایی یا جمع گرایی افراد بر روابط بین جوامع و سازمانها تاثیر می گذارد. در جوامع جمع گرا، وابستگیهای عاطفی شدیدی بین اعضای سازمانها وجود دارد، و سازمانها نیز مسئولیت زیادی برای اعضای خود قائلند. در چنین شرایطی ناسازگاریهای اجتماعی بین ارزشهای فردی و اجتماعی از بین می رود. اما اگر سازمانها توجه لازم را به اعضایشان نداشته باشند، ناهماهنگیهای موجود بین ارزشهای فردی و اجتماعی باعث افزایش فردگرایی در سازمان و یا تغییر ترکیب اجتماعی جمعی و یا هر دو اینها می شود.

**مردمنشی در برابر زن منشی:** مردمنشی معیاری است که میزان گرایش افراد جامعه به داشتن رفتاری جسورانه در برابر برخورد متواضعانه را نشان می دهد. به عبارت دیگر، مردمنشی به معنای گرایش افراد جامعه به برتری طلبی، قهرمان پروری و دلوری است. در مقابل، زن منشی به معنای گرایش افراد جامعه به برقراری ارتباط، تواضع و فروتنی، مراقبت از ضعیفترها و بهبود کیفیت زندگی است. در جوامع مردمنش، مردان بیشتر به دنبال کسب موفقیت های شغلی در بیرون از منزل و زنان علاقه مند به مراقبت از خانه و کودکان (از

دید کلی، دیگران) هستند. در چنین شرایطی مرد موفقیت خود را منوط به تقویت حس برتری طلبی و رقابت جویی خود می‌داند و زن به دنبال تعلیم و تربیت فرزندان و فراهم ساختن محیط زندگی مطلوب برای خود و خانواده خویش است.

**افق دید درازمدت در برابر کوتاهمدت:** افق دید (دراز و کوتاهمدت) نشانگر میزان اتکای جوامع به ظرفیتهای تجزیه و ترکیبی ایشان است. در جوامع دارای افق دید درازمدت، سعی می‌شود بخشهای مختلف به طریق مستحکم و تعدیل پذیر با یکدیگر ترکیب شوند. افراد چنین جامعه‌ای با صبر و بردباری زیاد حاضر به پذیرش روند کند ترکیب بخشهای مختلف با یکدیگر هستند. اما در جوامع دارای افق دید کوتاهمدت، سعی می‌شود تا کل به اجزای آن شکسته شود. در این جوامع، بر حفظ سنتها، پایبندی به تعهدات اجتماعی صرف نظر از بهای آنها، پایداری برای باقی ماندن در وضعیت اجتماعی برابر با دیگران، پایین بودن میزان پس انداز و دستیابی سریع به نتایج امور تاکید می‌شود.

گرچه، نگرانیها و ابهامهایی در مورد اعتبار تئوری پیشنهادی پروفیسور هوفستد در جوامع مختلف به خصوص در کشورهای اسلامی وجود دارد (Ali Rezaian, 1993) و (Baydoum & Willety, 1995) و مقالات انتقادی نیز در این باره نوشته شده است (Brendan, 2000). برخی نیز تئوریهای ارائه شده از سوی دیگر محققان را بهتر از تئوری هوفستد می‌دانند (Baskerville, 2001). با این همه، پروفیسور هوفستد (Hofsted, 1984) معتقد است "هر چند این ابعاد فرهنگی با توجه به مقیاسهای ارزشی موجود در بین کارکنان شرکت چند ملیتی آی بی ام استخراج شده است، اما با این حال تحقیقاتی که توسط محققان دیگر به روشهای مختلف و با استفاده از نمونه‌های متفاوت (دانش آموزان، نمونه‌های تصادفی از مردم کشورهای مختلف و...) صورت گرفته نیز به ابعادی مشابه و نزدیک به همین ابعاد رسیده است. بنابراین شواهد محکمی مبنی بر جهانشمول بودن این ابعاد وجود دارد.<sup>۳</sup> مطالعه مدل دیگری که توسط ترنر و ترامپنرز در رابطه با ابعاد ارزشهای فرهنگی ارائه شده است تا حد زیادی این ادعا را اثبات می‌کند.

## ابعاد ارزشهای فرهنگی از دیدگاه ترنر و

### ترامپنرز

ترنر و ترامپنرز (Turner & Trampners, 1993) تحقیقی مشابه با

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

• **عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی**<sup>۵</sup>،

• **تجزیه در برابر ترکیب**<sup>۶</sup>،

• **فردگرایی در برابر جمع‌گرایی**<sup>۷</sup>،

• **درون‌مداری در برابر برون‌مداری**<sup>۸</sup>،

• **توالی زمانی در برابر تقارن زمانی**<sup>۹</sup>،

• **توجه به وضعیت اکتسابی در برابر توجه به وضعیت انتسابی افراد**<sup>۱۰</sup>،

• **برابری در برابر سلسله مراتب طبقاتی**<sup>۱۱</sup>.

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

**تجزیه در برابر ترکیب:** تجزیه‌گرایان عملیات سازمان را به صورت وقایع، اقلام، ارقام و وظایف واحدها تجسم می‌کنند. در حالی که، تاکید جوامع تجمع‌گرا بر کل سیستم است و سعی می‌شود تا کل سیستم دارای شکل، طرح و سازماندهی مناسب باشد. مدیران تجمع‌گرا خواهان شکلدهی و تجمیع عملیات در غالب الگوها، روابط و... می‌باشند.

**فردگرایی در برابر جمع‌گرایی:** تمرکز اصلی جوامع فردگرا بر حفظ حقوق فردی و تاکید جوامع جمع‌گرا بر حفظ منافع جامعه است. مدیران فردگرا، به افزایش انگیزه، پاداش، ظرفیتهای و ویژگیهای فردی کارکنان خود توجه دارند. در حالی که، مدیران جمع‌گرا بر بهبود شرکت (به طور کلی) از طریق جلب مساعدت و همیاری اعضای سازمان تاکید دارند.

**درون‌مداری در مقابل برون‌مداری:** این بُعد به منبع تعیین‌کننده مسیر حرکت، تصمیمها و هدفهای جوامع اشاره دارد. یعنی، آیا این منابع، قضاوتها، تصمیمها و تعهدات نشأت گرفته از داخل خود جامعه (عوامل درون‌مرزی) است و یا از تقاضاها و روندهای خارج

## جدول ۱- رابطه بین ارزشهای فرهنگی بیان شده از سوی هوفستد و ترنر و ترامپنرز

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

یکسانی برای مشارکت در امور مهم دارند. این جوامع همیشه جویا و پذیرای نظارت و عقاید اعضایشان هستند بدون اینکه توجهی به جایگاه و منزلت آنها داشته باشند. اما در جوامع دارای سلسله مراتب طبقاتی، نظرات افراد با توجه به رتبه ای که دارند مورد توجه قرار می گیرد. در چنین جوامعی، افراد متعلق به طبقات بالای جامعه، نحوه و میزان مشارکت افراد طبقات پایینتر را مشخص می سازند.

### مقایسه مدل هوفستد و مدل ترنر و ترامپنرز

کاملاً مشهود است که پنج بعد ارزشی مطرح شده به وسیله هوفستد و هفت بعد ارزشی بیان شده از سوی ترنر و ترامپنرز تا حد زیادی دارای ماهیت یکسان بوده و برهم منطبق اند. جدول ۱، انطباق این ابعاد را با یکدیگر نشان می دهد.

### روابط تئوریک بین ارزشهای فرهنگی و ارزشهای حسابداری «مدل گری»

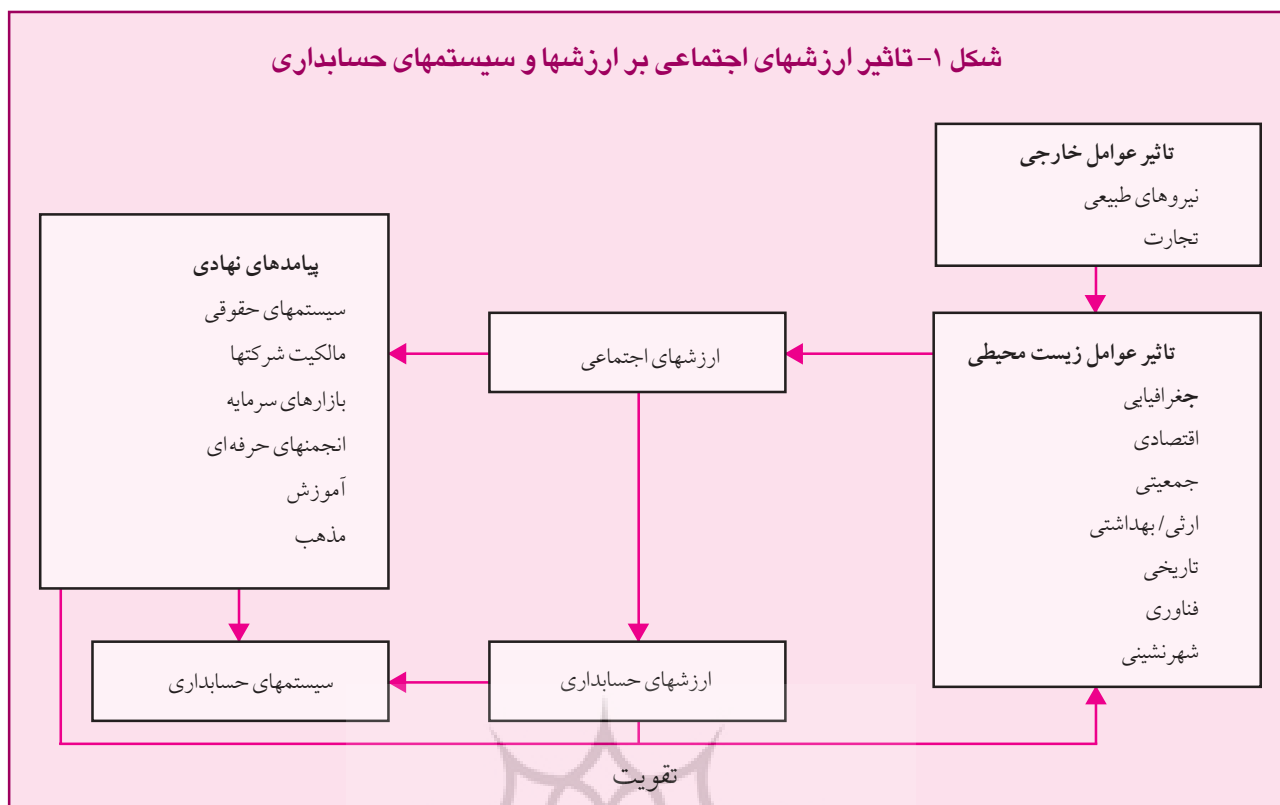
گری (Gray, 1988) با تلفیق ارزشهای فرهنگی مطرح شده از سوی هوفستد و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری شامل حرفه گرایی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهانکاری، مدلی را برای بررسی تاثیر فرهنگ بر سیستمهای حسابداری ارائه داد که مورد استقبال محققان قرار گرفت (شکل ۱). هر چند ۱۵ سال از ارائه این مدل می گذرد، با

از آن جامعه (عوامل برون مرزی) منتج می شود. **توالی زمانی در برابر تقارن زمانی:** این بُعد، گویای ترتیب زمانی انجام امور در جوامع مختلف است. اختلاف این دو دیدگاه در این است که آیا یک کار خاص آنقدر مهم است که سریعتر از کارهای دیگر انجام شود یا اینکه کارها همه یکسانند و می توان چند کار را همزمان باهم انجام داد. در جوامعی که معتقد به توالی زمانی هستند، امور مهم سریعتر انجام می شود. اما در جوامعی که معتقد به تقارن زمانی هستند، هیچ کاری بر دیگری اولویت ندارد و همه آنها یکسان فرض می شود.

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

**برابری در برابر سلسله مراتب طبقاتی:** این بُعد به نحوه توسعه روابط و توزیع قدرت بین افراد جامعه اشاره دارد. در جوامعی که برابری به عنوان یک هنجار شناخته شده است، همه افراد فرصت

شکل ۱- تاثیر ارزشهای اجتماعی بر ارزشها و سیستمهای حسابداری



حسابداری است و نشأت گرفته از مدل آرپن و ردباگ است. چهار بُعد ارزشهای حسابداری از دیدگاه گری (Gray) به شرح زیر است: حرفه‌گرایی در برابر کنترل قانونی، بازتاب نوعی رجحان برای اعمال قضاوت حرفه‌ای و تدوین مقررات به وسیله خود حرفه به جای رعایت الزامات قانونی و اعمال کنترل بر حرفه توسط دولت است.

یکنواختی در برابر انعطاف‌پذیری، بازتاب نوعی رجحان برای استفاده از روشهای حسابداری یکسان بین شرکتهای متوالی به جای انعطاف‌پذیری و به کارگیری رویه‌ها و روشهای متفاوت، بر حسب شرایط و مقتضیات شرکتهاست.

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

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

این حال هنوز از آن به عنوان الگویی برای انجام تحقیقات در سطح بین‌المللی استفاده می‌شود، و حتی مدل‌های جدیدی نیز با الهام از مدل گری - هوفستد برای تفسیر تاثیر فرهنگ بر توسعه و تغییر حسابداری در کشورهای مختلف جهان ارائه شده است (Choi, Verma & Gray, 1997) و (Verma, 1998) و (2001).

مدل گری، در واقع بسط مدل هوفستد در رابطه با الگوهای فرهنگی است که در آن ارزشها و عملکردهای حسابداری، به عنوان یک زیرمجموعه به ارزشهای اجتماعی و پیامدهای نهادی اضافه شده است. گری در تشریح این مدل بیشتر به نقش آن در پیشبینی تاثیر فرهنگ بر ارزشها و عملکرد حسابداری پرداخته است. او می‌گوید، چون ارزشهای حسابداری زیرمجموعه‌ای از ارزشهای اجتماعی است، بنابراین می‌توان آنها را همچون مدلی از ارزشهای وسیعتر اجتماعی دانست که ابعادشان در گزارشهای مالی و استانداردهای حسابداری نمایان می‌شود. چهار بُعدی که در این مدل برای ارزشهای حسابداری در نظر گرفته شده است - حرفه‌گرایی، یکنواختی، محافظه‌کاری و پنهانکاری - بسیار مشابه با ابعاد محافظه‌کاری، پنهانکاری، بی‌اعتمادی و جبرگرایی است که آرپن و ردباگ (Arpan & Radebaugh, 1985) در سال ۱۹۸۵ مطرح کردند. در واقع، مدل گری تلفیقی از مدل هوفستد (۱۹۸۰) و ارزشهای

گری در بررسی نظری روابط بین ارزشهای حسابداری و طرز عمل حسابداری به این نتیجه رسید که محافظه کاری و پنهانکاری بر رویه های اندازه گیری و افشاد در گزارشهای مالی تاثیر می گذارد، اما حرفه گرایی و یکنواختی اثر خود را در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می دهد. همچنین، او با تحلیلی تطبیقی به بیان یک سری روابط نظری بین ارزشهای فرهنگی و حسابداری پرداخت، که به طور خلاصه عبارتند از:

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

۲- یکنواختی با فردگرایی رابطه مثبت و با فاصله قدرت و اجتناب از بی اطمینانی رابطه منفی دارد. به عبارت دیگر، هر چه میزان فاصله قدرت و اجتناب از بی اطمینانی در کشوری بیشتر ولی درجه فردگرایی کمتر باشد، در این صورت آن جامعه تمایل بیشتری به

یکنواختی (در مقابل انعطاف پذیری) دارد.

۳- محافظه کاری با اجتناب از بی اطمینانی رابطه مثبت و با فردگرایی و مردمنشی رابطه منفی دارد. به عبارت دیگر، هر چه درجه اجتناب از بی اطمینانی در کشوری بیشتر ولی فردگرایی و مردمنشی کمتر باشد، در این صورت آن جامعه تمایل بیشتری به محافظه کاری (در مقابل خوشبینی) دارد.

۴- پنهانکاری با اجتناب از بی اطمینانی و فاصله قدرت رابطه مثبت و با مردمنشی و فردگرایی رابطه منفی دارد. به عبارت دیگر، هر چه درجه اجتناب از بی اطمینانی و فاصله قدرت در کشوری بالاتر ولی مردمنشی و فردگرایی در آن کمتر باشد، در این صورت آن جامعه تمایل بیشتری به پنهانکاری (در مقابل شفافیت اطلاعات) دارد.

گری (Gray, 1985) با بسط تحلیلهای خود، سیستمهای حسابداری کشورهای مختلف را براساس چهار بُعد ارزشهای حسابداری طبقه بندی کرده است، که **جدولهای ۲ تا ۵** طبقه بندی او را نشان می دهند.



جدول ۳- طبقه بندی کشورها براساس میزان یکنواختی در رویه های حسابداری

جدول ۲- طبقه بندی کشورها براساس میزان حرفه گرایی در آنها

ضعیف	نسبتاً ضعیف	نسبتاً قوی	قوی
۱- هلند	۱- هند	۱- آلمان	۱- بلژیک
۲- نروژ	۲- فیلیپین	۲- سوئیس	۲- فرانسه
۳- استرالیا	۳- هنگ کنگ	۳- استرالیا	۳- آرژانتین
۴- کانادا	۴- سنگاپور	۴- اسرائیل	۴- برزیل
۵- نیوزلند		۵- فنلاند	۵- ایتالیا
۶- آفریقای جنوبی		۶- اسپانیا	۶- ویزوئلا
۷- امریکا		۷- کلمبیا	۷- ایران
۸- دانمارک		۸- مکزیک	۸- پاکستان
۹- سوئد		۹- ونزوئلا	۹- تایوان
۱۰- ایرلند		۱۰- چین	۱۰- تایلند
۱۱- انگلستان		۱۱- پرو	۱۱- شیلی
		۱۲- برتغال	۱۲- پرو
		۱۳- یونان	۱۳- برتغال
		۱۴- ژاپن	۱۴- هند
		<b>۱۵- ایران</b>	۱۵- فیلیپین
		۱۶- پاکستان	۱۶- هنگ کنگ
		۱۷- تایوان	۱۷- سنگاپور
		۱۸- تایلند	۱۸- یونان

پایین	متوسط	بالا
۱- ژاپن	۱- اتریش	۱- استرالیا
۲- آرژانتین	۲- اسرائیل	۲- کانادا
۳- برزیل	۳- آلمان	۳- نیوزلند
۴- کلمبیا	۴- سوئیس	۴- انگلستان
۵- مکزیک	۵- دانمارک	۵- آمریکا
۶- ویزوئلا	۶- فنلاند	۶- هلند
۷- ایران	۷- نروژ	
۸- پاکستان	۸- سوئد	
۹- تایوان	۹- ایرلند	
۱۰- تایلند	۱۰- بلژیک	
۱۱- شیلی	۱۱- فرانسه	
۱۲- پرو	۱۲- ایتالیا	
۱۳- برتغال	۱۳- اسپانیا	
۱۴- هند	۱۴- آفریقای جنوبی	
۱۵- فیلیپین		
۱۶- هنگ کنگ		
۱۷- سنگاپور		
۱۸- یونان		

قوی	نسبتاً قوی	نسبتاً ضعیف	ضعیف
۱- یونان	۱- چین	۱- دانمارک	۱- استرالیا
۲- آرژانتین	۲- پرتغال	۲- فنلاند	۲- کانادا
۳- بلژیک	۳- یوگسلاوی	۳- هلند	۳- ایرلند
۴- ایتالیا	۴- فرانسه	۴- نروژ	۴- نیوزلند
۵- کلمبیا	۵- برزیل	۵- سوئد	۵- آفریقای جنوبی
۶- مکزیک	۶- اسپانیا		۶- انگلستان
۷- ونزوئلا	۷- پرو		۷- امریکا
۸- ایتالیا	۸- ترکیه		۸- هند
۹- ژاپن	۹- اسرائیل		۹- فیلیپین
۱۰- اتریش	۱۰- ایران		۱۰- هنگ کنگ
۱۱- آلمان	۱۱- پاکستان		۱۱- سنگاپور
۱۲- سوئیس	۱۲- تایوان		
۱۳- یونان	۱۳- تایلند		
۱۴- ژاپن			
۱۵- ایران			
۱۶- پاکستان			
۱۷- تایوان			
۱۸- تایلند			

قوی	نسبتاً قوی	نسبتاً ضعیف	ضعیف
۱- بلژیک	۱- آلمان	۱- هند	۱- هلند
۲- فرانسه	۲- نیوزلند	۲- مالزی	۲- نروژ
۳- آرژانتین	۳- اتریش	۳- هنگ کنگ	۳- استرالیا
۴- برزیل	۴- اسرائیل	۴- سنگاپور	۴- کانادا
۵- ایتالیا	۵- فنلاند		۵- نیوزلند
۶- اسپانیا			۶- آفریقای جنوبی
۷- کلمبیا			۷- امریکا
۸- مکزیک			۸- دانمارک
۹- ونزوئلا			۹- سوئد
۱۰- چین			۱۰- ایرلند
۱۱- پرو			۱۱- انگلستان
۱۲- پرتغال			
۱۳- یونان			
۱۴- ژاپن			
۱۵- ایران			
۱۶- پاکستان			

حسابداری) بود.

## آزمون تجربی مدل گری

مدل گری (Gray, 1988) چارچوب و مبنایی را برای انجام تحقیقات تجربی در زمینه بررسی تاثیر فرهنگ بر حسابداری فراهم ساخت. بر این اساس، محققان بسیاری به آزمون تجربی مدل او پرداختند (Eddie, 1989) و (Belkaoui, 1989) و (Doupink & Salter, 1995) و (Salter & Niswander, 1995) و (Gray & Vint, 1995) و (Zaisekei, 1996). ادی (Eddie) با انتخاب نمونه‌ای ۱۳ تایی از کشورهای آسیا و اقیانوسیه، به آزمون مدل گری پرداخت. تحقیق او شامل سه مرحله بود؛ در مرحله اول، ادی شاخصهایی را برای اندازه گیری ارزشهای حسابداری (حرفه گرایی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهانکاری) طراحی کرد. در مرحله دوم، ارقام مربوط به این شاخصها برای هر یک از ۱۳ کشور مورد مطالعه محاسبه و در مرحله سوم، ارقام شاخصهای محاسبه شده برای ارزشهای حسابداری با ارقام شاخصهای مربوط به ارزشهای فرهنگی (که قبلاً به وسیله هوفستد اندازه گیری شده بود) مقایسه شده است. نتایج این بررسی موید صحت روابط تئوریک مطرح شده از سوی گری (در رابطه با نحوه ارتباط ارزشهای فرهنگی با ارزشهای

بلکویی (Belkaoui, 1989) در تحقیق خود، چهار فرضیه زیر را که مبتنی بر مدل پیشنهادی گری است، مورد آزمون قرار داد:

- ۱- هر چه فاصله قدرت در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه گرایی در آن جامعه کمتر می شود.
- ۲- هر چه اجتناب از بی اطمینانی در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه گرایی در آن جامعه کمتر می شود.
- ۳- هر چه فرد گرایی در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه گرایی در آن جامعه کمتر می شود.
- ۴- هر چه مردمنشی در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه گرایی در آن جامعه بیشتر خواهد شد.

بلکویی این چهار فرضیه را در سطح بین المللی و در ۲۸ کشور از کشورهای آزمون کرد که گری و همکارانش (Gray & others, 1984) سیستم حسابداری آنها را بررسی کرده بودند. نتیجه این تحقیق نشان داد که میزان حرفه گرایی تا حد زیادی تحت تاثیر ابعاد فرهنگی هر جامعه (بخصوص فرد گرایی، اجتناب از بی اطمینانی و مردمنشی) قرار دارد.

زیسکی (Zaisekei, 1996) با کمک مدل گری سعی کرد به این سؤال پاسخ دهد که آیا فرهنگ آنقدر بر حسابداری تأثیر دارد که تلاش برای یکسان سازی بین المللی رویه های حسابداری را بی نتیجه سازد؟ او متوجه شد که فرهنگ بر رویه های افشای شرکت های درون مرزی تأثیر می گذارد، ولی شرکت هایی که در سطح بازارهای جهانی فعالیت می کنند به مراتب اطلاعات بیشتری را نسبت به آنچه در کشورشان اجباری شناخته شده است، منتشر می کنند. شاید دلیل این کار، جذب منابع در سطح بین المللی و به صرفه بودن انجام مخارج افشا در این حوزه باشد.

## چون ارزشهای حسابداری

### زیرمجموعه ای از

### ارزشهای اجتماعی است

بنابراین می توان آنها را همچون مدلی

از ارزشهای وسیعتر اجتماعی دانست

که ابعادشان در گزارشهای مالی و

استانداردهای حسابداری نمایان

می شود

علاوه بر تحقیقات فوق، مواردی نیز وجود دارد که محققان با استفاده از مدل گری-هوفستد به بررسی تأثیرات فرهنگی بر عملکرد حسابداری در یک کشور پرداخته اند (Verma, 2000) و (Oriol & others, 1996) و (Purjalali & Meek, 1995). اورپول و همکارانش (Oriol & others, 1996) در یک تحلیل نظری به بررسی تغییرات فرهنگ و حسابداری (اعم از حسابداری مدیریت و حسابداری مالی) کشور اسپانیا از زمان مرگ فرانکو (۱۹۷۵) تا پدید آمدن ساختار دمکراتیک (۱۹۷۸) در این کشور پرداختند. به عبارت دیگر، آنان اعتبار مدل گری را با توجه به قدرت این مدل در انعکاس شرایط فرهنگی و حسابداری کشور اسپانیا مورد آزمون قرار دادند. مطابق نظر این محققان در دوره زمانی مورد بررسی، حرفه گرایی و انعطاف پذیری حسابداری در کشور اسپانیا افزایش، و در مقابل، محافظه کاری و پنهانکاری کاهش یافته است. از نظر فرهنگی نیز فردگرایی بیشتر شده ولی فاصله قدرت و بلا تکلیفی (اجتناب از بی اطمینانی) کمتر شده است.

دوپینک و سالتر (Doupink & Salter, 1995) با ترکیب مدل های مربوط به نحوه توسعه حسابداری که توسط محققان قبلی، نظیر شوی کارت (Schweikart, 1985) و رابسون (Robson, 1993) بیان شده بود، به یک مدل کلی دست یافتند. براساس این مدل، توسعه حسابداری هر کشور محصول مجموعه ای از روابط داخلی پیچیده بین محیط بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ آن کشور است. در قدم بعد، آنان با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی و آزمون همبستگی به آزمون مدل پیشنهادی خود پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که هر سه عامل - محیط بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ - نقش قابل توجهی در تغییر حسابداری در یک جامعه دارند. از سوی دیگر، در سطح جهانی نیز ساختار نهادی به عنوان مهمترین عنصر تأثیر گذار بر سیستم های حسابداری شناخته شد.

سالتر و نیسوندر (Salter & Niswander, 1995) با داده های جمع آوری شده از ۲۹ کشور جهان، به آزمون مدل گری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که این مدل به بهترین نحو قادر به تشریح عملکردهای گزارشگری مالی در محیط واقعی است. اما در توضیح ساختارهای حرفه ای و قانونی بسیار ضعیف است. به علاوه، آنان دریافتند که اگر میزان توسعه یافتگی بازارهای مالی و سطوح مالیاتی را به این مدل بیفزایند، قدرت توضیحی مدل افزایش می یابد.

گری و وینت (Gray & Vint, 1995) به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بعد پنهانکاری/شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور پرداختند. آنان میزان افشای یک سری اقلام مالی و غیرمالی (اعم از اختیاری و غیراختیاری) را به عنوان تعریف عملیاتی پنهانکاری/شفافیت اطلاعات در نظر گرفتند. به این ترتیب که هرگاه در صورت های مالی شرکت های موجود در یک جامعه تعداد بیشتری از این اقلام افشا شود، میزان پنهانکاری حسابداری در آن جامعه کمتر خواهد بود. گری و وینت با محاسبه میانگین شاخص های افشا در میان شرکت های مورد مطالعه، دست به طبقه بندی شرکتها (و جوامع) براساس درجه افشای اطلاعات زدند. سپس با استفاده از تحلیل رگرسیون خطی بر روی ارقام مربوط به شاخص های افشا و شاخص های فرهنگی/اجتماعی محاسبه شده توسط هوفستد، به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری پرداختند. نتایج تحقیق آنان موید وجود روابط قوی بین ارزشهای فرهنگی جوامع (بخصوص اجتناب از بی اطمینانی و فردگرایی) و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود.



(حرفه گرایی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهانکاری) می توان نحوه عمل حسابداری جوامع مختلف را از یکدیگر متمایز ساخت.



#### پانوشتهها:

1- Cross-Cultural Research

2- Motivation Theory

3- Anthropology

۴- نویسندگان و پژوهشگران دیگر، با توسل به مطالعات «هوفستد» و ادامه راه او، به اعتبار و ارزشمندی مطالعات او صحنه گذارده، چنین نتیجه گرفته اند که کار او با رویایی و پایایی بالایی می تواند مورد استناد قرار گیرد (برگرفته از مقاله نظری به فرهنگ، تالیف دکتر علی اکبر فرهنگی، نامه فرهنگ، وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، شماره ۳۰، ص ۸۷)

5- Universalism Versus Particularism

6- Analyzing Versus Integrating

7- Individualism Versus Communitarianism

8- Inner-Directed Versus Outer-Directed Orientation

9- Time as Sequence Versus Time as synchronization

10- Achieved Status Versus Ascribed Status

11- Equality Versus Hierarchy

#### منابع:

Arpan, J.S., and L.H. Radebaugh, **International Accounting and Multinational Enterprises**, New York: John Wiley, 1985

Baskerville, Rachel, F., **Tylor's Legacy in International Accounting Research**, Submission of re-formatted paper for Third Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, July 2001

Baydoun, N. and Willetty R., **Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries**, ABACUS, VOL.31, NO.1, 1995, P.89

Belkaoui, A., **Cultural Determinism and Professional Self-Regulation in Accounting: A Comparative Ranking**, Research in Accounting Regulation, Vol.3, 1989, P.93-101

Berry, J., **An Ecological Approach to Cross-Cultural Psychology**, Netherlands Journal of Psychology 30, 1975

Brendan, McSweeney, **Paper Prepared for the 6th Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference**, Manchester 9-12, July 2000

Choi, J.S., **Financial Crisis and Accounting Reform: A Cultural Perspective**, Paper Presented at the Third Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference in Adelaide, Australia, July 2001

Doupink, T.S., and Salter, S.B., **External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a**



سادرون و فاگرتی (Suderwan & Fogarty, 1996) در یک دوره زمانی ۱۲ ساله (۱۹۹۲-۱۹۸۱) مدل گری را در اندونزی آزمون کردند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که در صورت انجام تعدیلهایی در مدل گری، مدل اصلاح شده قادر است تأثیرات تغییرات فرهنگی را بر ارزشهای حسابداری کشور اندونزی تبیین کند.

جواد رضازاده (۱۳۸۱ ه.ش) در یک تحقیق پیمایشی مقطعی، رابطه بین ارزشهای اجتماعی مبتنی بر فرهنگ (شامل فاصله قدرت، اطمینان طلبی، فردگرایی و مردگرایی) را با ارزشهای حسابداری (محافظه کاری و پنهانکاری) بررسی کرده و به این نتیجه رسیده است که برخلاف نظریه گری، با وجود افزایش مردگرایی در شرکتهای ایرانی، میزان پنهانکاری آنها کاهش یافته است که این امر در واقع قابلیت تعمیم الگویی واحد از ارزشهای فرهنگی و حسابداری در کشورهای مختلف را با تردید مواجه می سازد.

#### نتیجه گیری

تئوری ابعاد فرهنگی مطرح شده به وسیله هوفستد (۱۹۸۰-۱۹۹۰) را می توان به عنوان بزرگترین پارادایم موجود در تشریح روند توسعه فرهنگی جوامع قلمداد کرد. به اعتقاد هوفستد، پنج بُعد فرهنگی (شامل فاصله قدرت، اجتناب از بی اطمینانی، فردگرایی، مردمنشی و افق دید افراد جامعه) قادرند تفاوتهای فرهنگی موجود در ملل مختلف را تبیین کنند. از سوی دیگر، فرهنگ هر جامعه به طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستمهای اطلاعاتی موجود در شرکتهای سازمانهای مختلف آن جامعه تأثیر می گذارد. به عبارت دیگر، اختلافات فرهنگی موجود در جوامع را می توان موجد تفاوتهای موجود در فرهنگهای سازمانی دانست که خود عامل اصلی تأثیر گذار بر عملکرد تجاری آن سازمان (یا شرکت) است. بدیهی است حسابداری که بخشی از عملکرد تجاری واحدهای اقتصادی به شمار می رود، سخت تحت تأثیر فرهنگ ملی و سازمانی قرار دارد. با کمک چهار بُعد اساسی مطرح شده از سوی گری

**General Model of International Accounting Development**, The International Journal of Accounting Education and Research, Vol.30, 1995, P.189-207

• Eddie, I.A., **The Association Between Cultural Values and Accounting Systems Characteristics in the Asia-Pacific Region: A Exploratory Study**, Paper Presented at the American Accounting Association Annual Conference, Honolulu, August 1989

• Gray, S.J., Cambell, L.G., Shaw, J.C., **International Financial Reporting: An Comperative International Survey of Accounting Requirments and Practice in 30 Countries**, MacMillan, 1984

• Gray, S.J., **Cultural Influences and the International Classification of Accounting Systems**, Paper Presented at EIASM Workshop on "Accounting and Culture", Amsterdam, June 1985, {Quoted from the Perera's Article- "The Cultural Relativity of Accounting and International Patterns of Social Accounting", Advances in International Accounting, Vol.3, P.244-247}

• Gray, S.J., and Vint, H.M., **The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidences**, Asia- Pacific Journal of Accounting, December 1995 P.33-43

• Gray, S.J., **Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally**, Abacus, Vol.24, 1988, P.1-15

• Gray, S.J., L.G.Campbell, J.C.Shaw, **International Financial Reporting: An Comperative International Survey of Accounting Requirments and Practices in 30 Countries**, MacMillan, 1984

• Hofsted, G., **Culture Consequences**, Sage,1980

• Hofsted, G., **Dimensions of National Culture in Fifty Countries and Three Regions**, Availabler in J.B. Deregowski, D. Dzuirawiec, and R.C. Annis, Explications in Cross-Cultural Psychology [Swets and Zeitlinger], 1983

• Hofsted, G., **Cultures and Organizations: Software of the Mind**, New York: McGrow-Hill, 1991

• Hofsted, G., **Cultural Dimensions in Management and Planning**, Asia Pacific Journal of Management, January 1984, P.84

• Oriol Amat, John Blake, P. Wraith and E. Oliveras, **Dimension of National Culture and the Accounting Environment: The Spanish Case**, Unpublished Working Paper, 1996

• Purjalali, H., and Meek, G., **Accounting and Culture: The Case of Iran**, Research in Accounting in Emerging Economies, Vol.3, 1995, P.3-17

• Purjalali, H., and Meek, G., **The Impact of Changes in**

**Cultural Values on Accounting Value Systems: A Case Study**, Iranian Accounting Review, Vol.4, No. 14&15, 1996, P.109-137

• Rezaian, Ali, **Critical Analysis**, Iranian Accounting Research NO.4, 1993, P.108

• Robson, K., **Accounting Policy Making and Interest: Accounting for Research and Development**, Critical Perspectives on Accounting, 1993, P.1-27

• Salter, S.B., and Niswander, F., **Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's (1988) Theory**, Journal of International Business Studies Second Quarter, 1995, P.379-397

• Schweikart, J.A., **Contingency Theory as a Framework for Research in International Accounting**, The International Journal of Accounting Education and Research, Fall, 1985, P.89-98

• Smircich, **Concepts of Culture and Organizational Analysis**, Administrative Science Quarterly 28, 1983, P.342

• Suderwan, M., and Timothy, J. Fogarty, **Culture and Accounting in Indonesia: An Empirical Examination**, The International Journal of Accounting, Vol.31, 1996, NO.4, PP.463-481

• Trice, H.M., and J.M. Beyer, **The Cultures of Work Organizations**, New Jersey: Prentice-Hall, 1993

• Turner, B.A., and Trampners, **Sociological Aspects of Organizational Symbolism**, Organization Studies 7, 1993, P.101-15

• Verma,S., and S.J. Gray, **The Impact of Culture on Accounting Development and Change: An Exploratory Mode**, International Association for Accounting Education and Research, October 1997

• Verma, S., **The Influence of Culture and Politics on the Promulgation of the Companies Act 1956 in India**, 2000

• Verma, S., **Culture and Politics in International Accounting: An Exploratory Framework**, Unpublished Paper, 1998

• Violet, W.J., **The Development of International Accounting Standard; An Anthropological Perspective**, International Journal of Accounting Education and Research, Spring 1993

• Zarsekei, M., **Spontaneous Harmonisation Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices**, Accounting Horizons, Vol.10, 1996, NO.1, P.18-37

• جواد رضازاده، (۱۳۸۱)، رابطه فرهنگ با ارزشهای حسابداری (محافظه کاری و

پنهانکاری)، پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی