

تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

دکتر هاشم نیکومرام

دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران

سعید جبارزاده کنگرلویی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی،
واحد علوم و تحقیقات (مسئول مکاتبات)

سعید خدایار یگانه

کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

با توجه به وجود تفاوت‌های عمده از نظر باورها، ارزش‌های اعتقادی و فرهنگی در جوامع مختلف، انتظار می‌رود که با پیشرفت‌های حاصل شده در حوزه‌های مختلف از جمله علوم و فناوری اطلاعات، فرهنگ‌های مختلف بسوی همگرایی فرهنگی حرکت نمایند. در این میان، مباحث مالی با وجود آمدن شرکت‌های چند ملیتی که مشغول فعالیت در جوامع مختلف با فرهنگ‌های متفاوت هستند، از اهمیت بالایی برخوردار شده است. از طرفی دیگر، ارزش‌های حسابداری را می‌توان زیر مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی دانست که ابعادشان در استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نمایان می‌گردد. از اینرو، پژوهشگران حسابداری در ادامه تحقیقات «گری» و با استفاده از مدل ایجاد شده توسط وی برای اندازه‌گیری تأثیر فرهنگ بر روی ارزش‌های حسابداری، پژوهش‌های زیادی را در جوامع مختلف انجام داده‌اند. پژوهش حاضر نیز در این راستا و برای پاسخ دهی به این پرسش به انجام رسید، که آیا ارزش‌های فرهنگی مطرح شده توسط هوفستد می‌تواند بر روی محافظه کاری در گزارشگری مالی تأثیر گذار باشد یا نه؟ در راستای آزمون فرضیه‌های پژوهش، نمونه‌ای ۱۰۷ عضوی از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بین سالهای ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ انتخاب گردید. در ادامه محافظه کاری در گزارشگری مالی از طریق مدل گیولی و هاین (۲۰۰۷) اندازه‌گیری شده و اطلاعات مربوط به متغیر فرهنگ نیز از طریق پرسشنامه استاندارد هوفستد (۱۹۹۱) جمع‌آوری گردید. در نهایت همبستگی بین متغیرهای پژوهش از طریق ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون چند متغیره، آماره دوربین-واتسون و مدل مورد آزمون قرار گرفت. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش اگرچه از نظر جهت همبستگی بین متغیرها با پژوهش‌های قبلی انجام شده در ایران یکسان می‌باشد، ولی در نهایت همبستگی بسیار ضعیف بین متغیرهای فرهنگ و محافظه کاری در گزارشگری مالی منجر به رد فرضیه‌های پژوهش و عدم پذیرش رابطه معناداری بین ارزش‌های فرهنگی و محافظه کاری در گزارشگری مالی شد.

واژگان کلیدی: محافظه کاری، گزارشگری مالی^۱، ارزش‌های فرهنگی^۲، فاصله قدرت^۳

مقدمه

در دنیای امروز، با توجه به پیشرفت‌های علوم و فن آوری و کم شدن فاصله اطلاعاتی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی جوامع مختلف، انتظار می‌رود که فرهنگ‌های مختلف بسوی هم‌گرایی حرکت نمایند. یکی از ابعاد مورد توجه و اشتراک نظر جوامع مختلف، مباحث مالی می‌باشد که با به وجود آمدن شرکت‌های چند ملیتی که مشغول فعالیت در نقاط مختلف دنیا با فرهنگ‌های متفاوتی هستند، دارای اهمیت بیشتری شده است. اما جوامع مختلف در مورد مسائلی نظیر باورها، ارزش‌های اعتقادی و... دارای تفاوت‌های معنی‌داری هستند، که به علت تاثیرگذاری مستقیم فضای فرهنگی جوامع بر روی متغیرهای حسابداری، موجب ایجاد دیدگاه‌های متفاوت استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در بین جوامع مختلف خواهد شد؛ که بی شک با گسترش جهانی سازی، چاره‌ای جز پیوستن به این جریان نمی‌ماند و استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران نیز ملزم به تبادل اطلاعات با سایر جوامع خواهند شد. به این دلیل تبیین تاثیر متغیرهای فرهنگی بر روی متغیرهای حسابداری می‌تواند در بهبود هم‌گرایی فرهنگی جوامع مختلف موثر واقع گردد. که در این راستا، گری (۱۹۸۸)، ادعا نمود که چون ارزش‌های حسابداری زیر مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی است، بنابراین می‌توان ارزش‌های حسابداری را از ارزش‌های فرهنگی استخراج نمود. از اینرو، وی در سال ۱۹۸۸، با تلفیق ارزش‌های فرهنگی مطرح شده توسط هوفستد و تعیین چهار بُعد ارزشی حسابداری، مدلی را برای اندازه‌گیری تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های حسابداری ارائه نمود. (مدرس و دیانتی ۱۳۸۳) که در این پژوهش نیز بدلیل احساس نیاز برای غنی‌تر ساختن ادبیات حسابداری در این زمینه و به خصوص در بازار سرمایه ایران، به بررسی ارزش‌های فرهنگی هوفستد بر روی

یکی از ارزش‌های حسابداری مطرح شده توسط گری یعنی محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پرداخته شده است.

مروری بر ادبیات و پیشینه پژوهش

هر چند به نظر می‌رسد که همه برداشت یکسانی از معنی فرهنگ داشته و درباره فرهنگ مفاهیمی نظیر عقاید، ارزش‌ها و باورها، به ذهن خطور می‌کند، ولی در علم مردم‌شناسی تعاریف بسیاری از فرهنگ بیان شده است. (مدرس و دیانتی ۱۳۸۳) در یک تعریف، فرهنگ عبارت است از مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها، درک و استنباط و شیوه‌های تفکر یا اندیشیدن، که اعضای سازمان در آنها وجوه مشترک دارند و همان چیزی است که به عنوان یک پدیده درست به اعضای تازه وارد آموزش داده می‌شود. فرهنگ نمایانگر بخش نانوشته و نامحسوس سازمان است. (میرسپاسی و دانایی ۱۳۸۵) ولی از آنجایی که اندیشمندان حسابداری همچون گری در پژوهش‌های خود راجع به تأثیرات فرهنگ بر روی متغیرهای حسابداری، از تعریف هوفستد استفاده نموده‌اند، لذا در این پژوهش نیز به تعریفی که هوفستد در سال ۱۹۹۱، از فرهنگ ارائه داده است اشاره می‌شود. هوفستد معتقد است که فرهنگ برنامه ریزی مجموعه‌ای است که اعضای یک گروه را از سایر گروه‌ها متمایز می‌نماید. (مدرس و دیانتی ۱۳۸۳) هوفستد در طی سالهای ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۱، با انجام پژوهشی جامع، ابعادی از ارزش‌های فرهنگی را مطرح نمود که بر اساس آن می‌توان ملت‌های جهان را به گروه‌های مختلف دسته‌بندی نمود، که این ابعاد عبارت است از:

• اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده: اجتناب از عدم اطمینان به معنای میزان اضطراب و نگرانی افراد یک جامعه می‌باشد. وجود تحریم‌های

بنابراین می‌توان آنها را همچون مدلی از ارزش‌های وسیعتر اجتماعی دانست که ابعادشان در گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری نمایان می‌شود. (مدرس و دیانتی ۱۳۸۳) لذا وی تلاش نمود تا ارزش‌های حسابداری را از طریق ارزش‌های فرهنگی استخراج نماید، که در راستای این هدف وی در سال ۱۹۸۸، با تلفیق ارزش‌های فرهنگی مطرح شده از سوی هوفستد و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری شامل حرفه گرایی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهان کاری، مدلی را برای بررسی تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های حسابداری ارائه داد که مورد استقبال بسیاری از پژوهشگران حسابداری قرار گرفت. در جدول شماره ۱ چارچوب تئوریک ارائه شده توسط گری در خصوص روابط علی بین ارزش‌های اجتماعی، ارزش‌های حسابداری و سیستم‌های حسابداری ارائه گردیده است. (تیموسی و ادسون^۴، ۲۰۰۶) چهار بعد ارزش‌های حسابداری از دیدگاه گری به شرح زیر می‌باشد:

- **حرفه گرایی در برابر کنترل قانون:** از ویژگی‌های بارز جوامع حرفه گرا، تمایل به اعمال قضاوت حرفه‌ای و اعمال کنترل توسط خود حرفه (نه قانون) می‌باشد. با بررسی محتوای گزارش‌های مالی شرکت‌ها و روند تدوین استانداردهای حسابداری، می‌توان میزان حرفه گرایی حسابداری در یک جامعه را مشخص کرد، چرا که وجود استانداردهای حسابداری و حسابرسی در یک جامعه، یکی از نشانه‌های وجود حرفه گرایی در آن جامعه می‌باشد.

- **پنهان کاری در برابر شفافیت اطلاعات:** محرمانه بودن اطلاعات شرکت باعث محدودیت‌های افشاء در گزارشگری مالی می‌شود. این محدودیت‌ها در واقع همان پنهان کاری در حسابداری می‌باشد. بنابراین یک رابطه معکوس بین سطوح محتوای گزارش‌های مالی و میزان پنهان کاری حسابداری وجود دارد.

فشارهای اقتصادی، محدودیت‌های تجاری و نیز عدم وجود برنامه‌های بلند مدت مدون و اهداف دراز مدت همگی بر روی میزان امید به آینده افراد و عدم اطمینان آنها نسبت به آینده تأثیرگذار است.

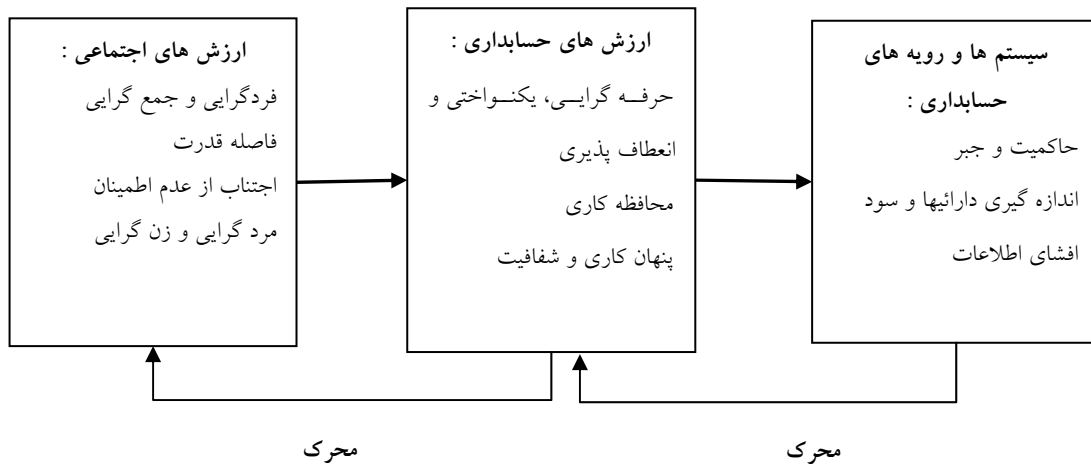
- **مردگرایی و زن‌گرایی:** مردگرا به جوامع یا سازمان نهادی اطلاق می‌گردد که در آنها نقش اجتماعی افراد بر حسب جنسیت به روشنی تفکیک شده است و نقش‌های جسورانه و خشن و تأکید بر موفقیت‌های مالی برای مردان و نقش‌های عاطفی همراه با تأکید بر کیفیت زندگی برای زنان در نظر گرفته می‌شود. از سوی دیگر، زن گرا به جوامع و سازمان‌هایی قابل اطلاق است که در آنها نقش اجتماعی افراد از نظر جنسیت هم‌پوشانی دارد و هم مردان و هم زنان با عاطفه بوده و به کیفیت زندگی علاقه نشان می‌دهند، لذا رفتار عاطفی و جسورانه هم در مردان و هم در زنان می‌تواند بروز و ظهور داشته باشد. (هوفستد ۱۳۸۶)

- **فردگرایی و جمع‌گرایی:** در جوامع فردگرا افراد تنها مراقبت از خود و خانواده درجه اول را وظیفه خود می‌دانند. به عبارتی دیگر، انتظار بر این است که هر کس به منافع خود و یا به فکر منافع خانواده خود باشد. در حالی که در جمع‌گرایی بیشتر منافع گروهی مطرح است.

- **فاصله قدرت:** فاصله قدرت دامنه مشارکت افراد یک جامعه در تصمیم‌گیری‌ها و تصمیم‌سازی‌ها را نشان می‌دهد. در جوامعی که فاصله قدرت زیاد است، افراد فرودست تمایلی به ایجاد رابطه نزدیک با افراد فرادست را ندارند. در حالی که در جوامعی که فاصله قدرت پایین است، مدیران پاسخگوتر بوده و احساس مسئولیت بیشتری نسبت به جامعه و عموم مردم می‌کنند و افراد فرودست و فرادست رابطه نزدیک و صمیمانه‌ای با هم دارند. (اعتمادی و دیگران ۲۰۰۹)

گری معتقد بود که چون ارزش‌های حسابداری زیر مجموعه ای از ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی است،

شکل (۱): نمودار فرهنگ و سیستم های حسابداری در عمل



بیشتری از خود نشان خواهد داد. (مدرس و دیانتی، ۱۳۸۳).

مدل گری چارچوب و مبنایی را برای انجام پژوهش های تجربی در زمینه تأثیر فرهنگ بر حسابداری، فراهم ساخت، که بر این اساس پژوهشگران بسیاری به آزمون تجربی مدل گری پرداختند. در این میان بسیاری از مطالعاتی که به آزمون ارزش های حسابداری گری پرداخته اند، بیشتر در سطح کشورها و با استفاده از اطلاعات مالی بوده که به آزمون روابط ارزش های فرهنگی هوفستد و جنبه های مختلف سیستم های گزارشگری مالی کشورها پرداخته اند. از جمله این مطالعات، پژوهش ای دی^۶ در سال ۱۹۹۰ می باشد، وی در پژوهش خود به این نتیجه رسید که روابط تئوریک مطرح شده از سوی گری در خصوص ارتباط ارزش های فرهنگی با ارزش های حسابداری صحیح بوده و رابطه قوی بین ارزش های فرهنگی و محافظه کاری وجود دارد. در حالی که سالتر^۷ و همکارانش در سال ۱۹۹۵ و سوردن و فاگرتی^۸ در سال ۱۹۹۶ به نتایج مکملی در رابطه با ارزش های فرهنگی و محافظه کاری دست یافتند، و این ممکن است به علت تفاوت در توسعه سیستم های گزارشگری مالی کشورها

• **یکنواختی در برابر انعطاف پذیری:** بازتاب نوعی رجحان برای استفاده از روش های حسابداری یکسان بین شرکتها در سالهای متوالی به جای انعطاف پذیری و بکارگیری رویه ها و روش های متفاوت، بر حسب شرایط شرکتها می باشد.

• **محافظه کاری در برابر خوش بینی:** بازتاب نوعی رجحان برای انتخاب محتاطانه در برخورد با بی اطمینانی ناشی از رویدادهای آینده به جای رویکردی خوش بینانه و متکی بر آزادی عمل و قبول خطر است. (شالین و راجر^۵، ۲۰۰۴)

بر اساس فرضیه های گری، عامل فرهنگی فرد گرایی با ارزش های حسابداری هم چون خوش بینی (مخالف محافظه کاری) رابطه مستقیمی دارد. پس در نتیجه می توان انتظار داشت که فرد گرایی بیشتر، باعث خوش بینی بیشتر و محافظه کاری کمتر می گردد. (نوروش و سپاسی ۱۳۸۴) از طرفی دیگر، محافظه کاری با اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده رابطه مثبت و با مرد گرایی رابطه منفی دارد. به عبارتی دیگر، هرچه درجه اجتناب از بی اطمینانی نسبت به آینده در شرکت بیشتر ولی فرد گرایی و مرد گرایی کمتر باشد، در این صورت آن شرکت رفتارهای محافظه کارانه

گرای، فاصله قدرت اجتماعی، اجتناب از عدم اطمینان، مردگرایی، کنترل قانونی، یکنواختی در حسابداری، محافظه‌کاری در حسابداری و پنهان‌کاری در حسابداری بیشتر شده است. (پورجلال و میک^{۱۱}، ۱۹۹۵) در پژوهشی دیگر، نوروش و دیانتی در سال ۱۳۸۲، به آزمون تجربی مدل گری بر ارزش‌های فرهنگی در ایران پرداختند، که نتایج آن مبین پایین بودن قدرت توضیحی مدل گری در کشور ایران می‌باشد. نتایج بدست آمده از پژوهش فوق در خصوص تأثیر متغیرهای فرهنگی بر روی محافظه‌کاری در حسابداری نشان دهنده رابطه مثبت فاصله قدرت با محافظه‌کاری و رابطه منفی عدم اطمینان نسبت به آینده، فردگرایی و مردگرایی با محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. (نوروش و دیانتی، ۱۳۸۲)

با توجه به مطالب عنوان شده، از آنجایی که محیط اجتماعی، فرهنگی، سیاسی، قانونی و اقتصادی هر شرکت بر میزان رفتارهای محافظه‌کارانه در گزارشگری مالی شرکتها تأثیر می‌گذارد، و از طرفی دیگر، پژوهش‌های انجام گرفته در این خصوص نیز هم از لحاظ مدل‌های اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش و هم از لحاظ مقطع زمانی انجام پژوهش با پژوهش حاضر متفاوت می‌باشند، لذا در این پژوهش به طور خاص به بررسی تأثیر ارزش‌های فرهنگی هوفستد بر روی محافظه‌کاری حسابداری، به عنوان یکی از ارزش‌های حسابداری مطرح شده توسط گری پرداخته شده است.

سؤال پژوهش

آیا ارزش‌های فرهنگی حاکم بر شرکتها اعم از فاصله قدرت، فرد گرایی، مرد گرایی و اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده می‌تواند بر گزارشگری محافظه‌کارانه تأثیر گذار باشد؟

در رابطه با محافظه‌کاری باشد، به طور مثال، گزارش‌های سالانه می‌تواند در جهت توسعه افشای بیشتر کاربرد داشته اما برای توسعه محافظه‌کاری کاربرد محدودی داشته باشد. (جورج ۲۰۰۷)^۹ اوریول و همکارانش^{۱۰} در سال ۱۹۹۶ در یک تحلیل نظری به بررسی تغییرات فرهنگ و حسابداری کشور اسپانیا پرداختند. طبق نتایج بدست آمده از این پژوهش، حرفه‌گرایی و انعطاف‌پذیری حسابداری در دوره مورد بررسی در این کشور افزایش و در مقابل محافظه‌کاری و پنهان‌کاری کاهش یافته است. سوردن و فاگرتی در سال ۱۹۹۶ در پژوهشی به بررسی ارزش‌های فرهنگی بر روی ارزش‌های حسابداری کشور اندونزی پرداختند. که نتایج این پژوهش در خصوص تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر روی محافظه‌کاری در گزارشگری مالی کشور اندونزی حاکی از رابطه مثبت فاصله قدرت، عدم اطمینان به آینده و فردگرایی با محافظه‌کاری حسابداری و عدم رابطه بین مردگرایی با محافظه‌کاری بوده است (سوردن و فاگرتی، ۱۹۹۶).

رضا زاده در یک پژوهش پیمایشی مقطعی در سال ۱۳۸۱، رابطه بین ارزش‌های حسابداری مبتنی بر فرهنگ و ارزش‌های حسابداری محافظه‌کاری و پنهان‌کاری را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه دست یافته 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 ساخته است. پورجلال و میک در سال ۱۹۹۵ در یک مقاله ای به بررسی تغییرات فرهنگی ایجاد شده در کشور ایران قبل و بعد از انقلاب و تأثیرات آن بر ارزش‌های حسابداری پرداختند. به عقیده آنها بعد از انقلاب، فرهنگ جامعه ایران و به تبع آن ارزش‌های حسابداری دچار تغییراتی اساسی گردیده به طوری که بعد از انقلاب، جمع

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی: بین ارزش‌های فرهنگی و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی

(۱) بین فاصله قدرت و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

(۲) بین فرد گرایی و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

(۳) بین مرد گرایی و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

(۴) بین اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

جامعه آماری، دوره زمانی مورد آزمون و نمونه‌گیری
جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. ولی از آنجایی که جامعه آماری نیاز به تعدیل داشت و همچنین وجود برخی ناهمگنی‌ها در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجب گردید تا برخی شرایط ویژه برای انتخاب شرکت‌های مورد آزمون در نظر گرفته شود که به شرح زیر می‌باشد:

(۱) شرکت‌های انتخابی باید از سال ۱۳۷۹ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

(۲) شرکت‌ها در فاصله زمانی پژوهش تغییر دوره مالی نداده و سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.

(۳) جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشد.

با در نظر گرفتن شرایط فوق در خصوص انتخاب شرکت‌های مورد مطالعه، حجم تعدیل شده جامعه آماری به ۱۸۹ شرکت تقلیل یافته که در نهایت از طریق روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، تعداد ۱۰۷ شرکت به عنوان نمونه آماری از بین ۱۸۹ شرکت در دوره زمانی ۷ ساله بین سالهای ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ انتخاب شدند.

روشهای گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش از طریق کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شدند. به منظور گردآوری داده‌های مربوط به محافظه‌کاری در گزارشگری مالی، از صورتهای مالی شرکت‌های مورد مطالعه در طی دوره زمانی مورد آزمون استفاده گردید. همچنین برای گردآوری داده‌های مربوط به متغیر فرهنگ از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه فرهنگ بصورت استاندارد و همان پرسشنامه هوفستد می‌باشد که بدلیل پایایی و روایی بالای آن از قابلیت اطمینان بالایی برخوردار است. پرسشنامه‌های مربوط به فرهنگ بین ۶۵۰ نفر از پرسنل مالی و حسابداری شرکت‌های مورد آزمون توزیع گردیده که در نهایت تعداد ۴۸۵ پرسشنامه مورد استفاده و تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

اندازه‌گیری متغیرها و آزمون فرضیه‌ها

• روش اندازه‌گیری محافظه‌کاری گبولی و هاین (۲۰۰۷)

از منظر گریگوریو و اسکرات^{۱۲} در سال ۲۰۰۷، بکارگیری حسابداری تعهدی زمینه را برای اعمال

OACC = اقلام تعهدی عملیاتی

TP = مالیاتهای پرداختنی

NOACC = اقلام تعهدی غیر عملیاتی (اختیاری)

یافته‌های گیولی وهاین ناشی از آن بود که با گذشت هر سال، اقلام تعهدی غیر عملیاتی نسبت به سال قبل به صورت معنی دار منفی تر (کوچکتر) شده است. بر این اساس، نتیجه گرفته شد که با گذشت زمان، محافظه‌کاری بیشتر شده است. این بدان معناست که در طول زمان، مدیران روش‌هایی را انتخاب می‌کنند که به حداقل شدن سود انباشته منجر می‌شود. این نکته نیز در خصوص مدل فوق قابل ذکر است که هرچه قدر اقلام تعهدی غیر عملیاتی (NOACC) پایین‌تر باشد، محافظه‌کاری بالا خواهد بود. (مهرانی و محمد آبادی ۱۳۸۸)

• مدل‌های آماری جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون چند گانه و آماره دوربین - واتسون و آزمون ضریب همبستگی پیرسون استفاده گردید، در نهایت، برای درک بهتر نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش، میزان همبستگی بین متغیرهای پژوهش از طریق نمودار نیز به تصویر کشیده شده است.

آزمون فرضیه‌ها

۱) آزمون فرضیه فرعی اول

H₁ : بین فاصله قدرت و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. نتایج بدست آمده از بررسی رابطه میان فاصله قدرت و محافظه‌کاری در جدول‌های زیر آورده شده است.

محافظه‌کاری فرآهم می‌آورد. برای مثال کاربرد محافظه‌کاری ایجاب می‌کند که برای موجودی کالا یا سرمایه‌گذاری‌ها ذخیره و زیان کاهش ارزش شناسایی شود. هرچند شناسایی این گونه زیان‌ها و ذخایر مرتبط با آنها سبب کاهش سود حسابداری می‌گردد، اما تأثیری بر جریان‌های نقدی ندارد. پس به صورت طبیعی اقلام و جریان‌های نقدی نباید از اعمال محافظه‌کاری تأثیر پذیرد. گیولی وهاین با تکیه بر یک تعریف خاص، اقلام تعهدی غیر عملیاتی (اختیاری) را برای اندازه‌گیری محافظه‌کاری بکار گرفتند. بنابر تعریف مذکور، محافظه‌کاری زمانی در شناسایی و گزارش رویدادهای مالی اعمال می‌شود که نخست، مدیریت با ابهام و نبود اطمینان مواجه بوده و ناگزیر از انتخاب یک گزینه از بین دو یا چند گزینه باشد و دوم، روشی انتخاب و اجرا شود که به کمترین مقدار ممکن برای سود انباشته منجر شود. گیولی وهاین به این دلیل از اقلام تعهدی و اختیاری (غیر عملیاتی) استفاده می‌کنند که از یک سو، حسابداری تعهدی مجرای برای اعمال محافظه‌کاری است و از سوی دیگر، اعمال اختیار از جانب مدیران در شرایط نبود اطمینان، زمینه پیدایش محافظه‌کاری را فراهم می‌آورد. جمع اقلام تعهدی و اقلام تعهدی اختیاری (غیر عملیاتی) این گونه محاسبه می‌شود:

$$ACC_{it} = (NI_{it} + DEP_{it}) - CFO_{it}$$

$$OACC_{it} = \Delta (AR_{it} + I_{it} + P_{it}) - \Delta (AP_{it} + P_{it})$$

$$NOACC_{it} = ACC_{it} - OACC_{it}$$

ACC = جمع اقلام تعهدی

I = موجودی مواد و کالا

NI = سود خالص قبل از اقلام غیر مترقبه

AR = حسابهای دریافتنی

DEP = هزینه استهلاک

P = پیش پرداختها

CFO = جریان نقدی عملیاتی

AP = حسابهای پرداختنی

جدول (۱-۱): خلاصه مدل رگرسیون چندگانه

آماره دوربین-واتسون	خطای معیار برآورد	تعیین ضریب	ضریب همبستگی
۱/۶۵۱	۰/۴۱۷۹	۰/۱۳۷	۰/۳۷۰

واریانس و مقدار آماره F دوباره می‌توان نتیجه گرفت که هیچ رابطه‌ای میان فاصله قدرت و محافظه کاری وجود ندارد. چون مقدار آماره F برابر ۱/۴۰۴ است و از طرفی با استفاده از جدول F می‌دانیم که در سطح معنی‌داری ۰/۰۵، مقدار $F_{\alpha}(7,62)$ برابر ۲/۱۷ است، پس $F < F_{\alpha}(7,62)$ ، و در نتیجه فرضیه $H_0: \beta_i = 0$ را که نشان از عدم ارتباط بین فاصله قدرت و محافظه کاری است پذیرفته می‌شود. همچنین برای تایید نتایج بالا، بدون استفاده از رگرسیون چندگانه و تنها با سنجش همبستگی میان فاصله قدرت و محافظه کاری در هر سال، نتایج زیر حاصل شده است.

جدول (۱-۲): جدول تحلیل واریانس

آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۱/۴۰۴	۰/۲۴۵	۱	۱/۷۱۷	رگرسیون
	۰/۱۷۵	۶۲	۱۰/۸۲۶	خطا
		۶۳	۱۲/۵۴۳	کل

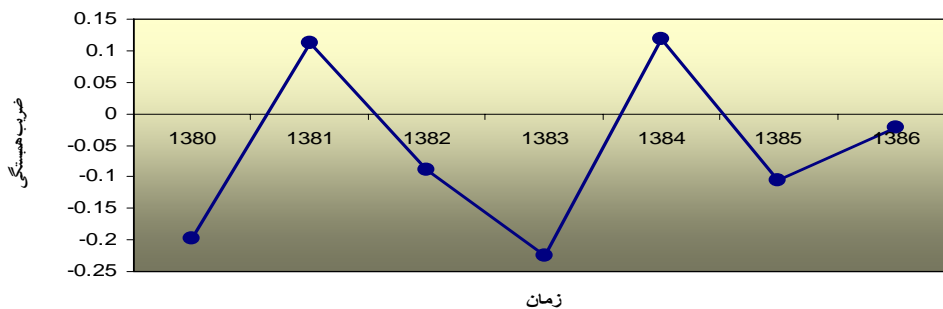
همچنان که در نمودار شماره ۱ مشاهده می‌نمائید، میزان همبستگی دو متغیر فوق در دامنه بسیار کوتاه بین ۰/۲- و ۰/۱۵- در نوسان شدید بوده و در نتیجه همبستگی بین این دو متغیر بسیار ضعیف بوده و در نهایت فرضیه H_1 رد شده و فرضیه H_0 مبنی بر عدم رابطه بین دو متغیر فاصله قدرت و محافظه کاری مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

چنانچه از نتایج ارائه شده در جدول ۱-۱ استنباط می‌گردد، مقادیر ضریب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل یافته نشان دهنده یک ارتباط و همبستگی بسیار ضعیف میان داده‌های مربوط به فاصله قدرت و محافظه کاری می‌باشد. همچنین مقدار به دست آمده برای آماره دوربین-واتسون نیز این مطلب را به تأیید می‌رساند، یعنی عدم ارتباط بین فاصله قدرت و محافظه کاری را می‌پذیریم، و همچنین با استفاده از نتایج ارائه شده در جدول ۱-۲، تحلیل

جدول (۱-۳): همبستگی میان فاصله قدرت و محافظه کاری در سالهای بین ۸۰ تا ۸۶

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶
ضریب همبستگی	-۰/۱۹۷	۰/۱۱۲	-۰/۰۸۹	-۰/۲۲۴	۰/۱۱۸	-۰/۱۰۶	-۰/۰۲۲

نمودار (۱): همبستگی میان محافظه کاری و فاصله قدرت و محافظه کاری در سالهای بین ۸۰ تا ۸۶



۲) آزمون فرضیه فرعی دوم

H₁: بین فردگرایی و محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. نتایج بدست آمده از بررسی رابطه میان فردگرایی و محافظه کاری در جدولهای زیر آورده شده است.

جدول (۲-۱): خلاصه مدل رگرسیون چندگانه

آماره دوربین، واتسون	خطای معیار برآورد	ضریب تعیین	ضریب همبستگی
۱/۶۷۱	۰/۲۱۱۶	-۰/۰۵۱	۰/۲۳۶

جدول (۲-۲): جدول تحلیل واریانس

آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰/۵۲۴	۰/۰۲۳	۷	۰/۱۶۴	رگرسیون
	۰/۰۴۵	۶۲	۲/۷۷۵	خطا
		۶۹	۲/۹۳۹	کل

چنانچه از نتایج ارائه شده در جدول ۲-۱ استنباط می گردد، مقادیر ضریب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل یافته نشان دهنده یک ارتباط و همبستگی بسیار ضعیف میان داده های مربوط به فردگرایی و محافظه کاری می باشد. همچنین مقدار به

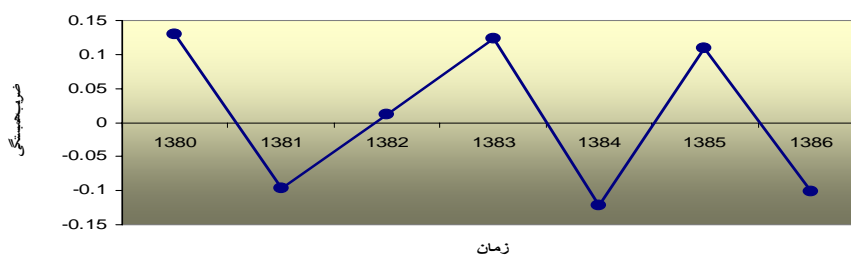
دست آمده برای آماره دوربین- واتسون نیز این مطلب را به تأیید می رساند، یعنی عدم ارتباط بین فردگرایی و محافظه کاری را می پذیریم و همچنین با استفاده از نتایج ارائه شده در جدول ۲-۲، تحلیل واریانس و مقدار آماره F دوباره می توان نتیجه گرفت که هیچ رابطه ای میان فردگرایی و محافظه کاری وجود ندارد. چون مقدار آماره F برابر ۰/۵۲۴ است و از طرفی با استفاده از جدول F می دانیم که در سطح معنی داری ۰/۰۵، مقدار $F_{\alpha}(7,62)$ برابر ۲/۱۷ است، پس $F < F_{\alpha}(7,62)$ ، و در نتیجه فرضیه $H_0: \beta_i = 0$ را که نشان از عدم ارتباط بین فردگرایی و محافظه کاری است را می پذیریم. همچنین برای تأیید نتایج بالا، بدون استفاده از رگرسیون چندگانه و تنها با سنجش همبستگی میان فردگرایی و محافظه کاری در هر سال، نتایج زیر حاصل شده است.

همچنان که در نمودار شماره ۲ مشاهده می نمائید، میزان همبستگی دو متغیر فوق در دامنه بسیار کوتاه بین ۰/۱- و ۰/۱۵ در نوسان شدید بوده و در نتیجه همبستگی بین این دو متغیر بسیار ضعیف بوده و در نهایت فرضیه H_1 رد شده و فرضیه H_0 مبنی بر عدم رابطه بین دو متغیر فردگرایی و محافظه کاری مورد پذیرش قرار می گیرد.

جدول (۲-۳): همبستگی میان فردگرایی و محافظه کاری در سالهای بین ۸۰ تا ۸۶

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶
ضریب همبستگی	۰/۱۲۹	-۰/۰۹۷	۰/۰۱۱	۰/۱۲۴	-۰/۱۲۱	۰/۱۰۹	-۰/۱۰۲

نمودار (۲): همبستگی میان فردگرایی و محافظه کاری در سالهای بین ۸۰ تا ۸۶



۳) آزمون فرضیه فرعی سوم

بین مرد گرایی و محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج بدست آمده از بررسی رابطه میان مردگرایی و محافظه کاری در جدولهای زیر آورده شده است.

جدول (۳-۱): خلاصه مدل رگرسیون چندگانه

آماره دوربین-واتسون	خطای معیار برآورد	R^2	ضریب تعیین	ضریب همبستگی
۱/۶۸۰	۰/۲۲۲۲	-۰/۰۶۰	۰/۰۴۷	۰/۲۱۸

جدول (۳-۲): جدول تحلیل واریانس

آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰/۴۴۰	۰/۰۲۲	۷	۰/۱۵۲	رگرسیون
	۰/۰۴۹	۶۲	۳/۰۶۳	خطا
		۶۹	۳/۲۱۵	کل

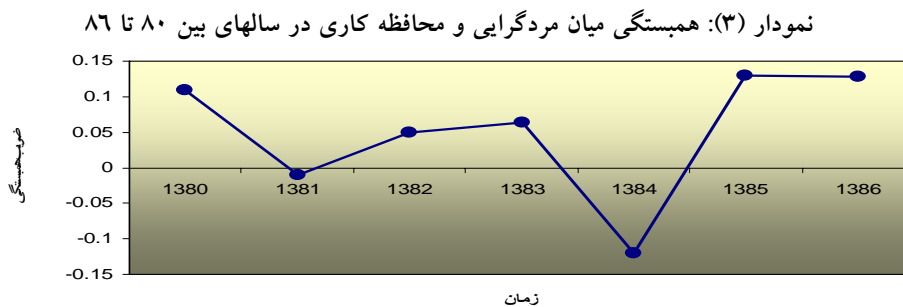
را به تأیید می‌رساند، یعنی عدم ارتباط بین مردگرایی و محافظه کاری را می‌پذیریم، و همچنین با استفاده از نتایج ارائه شده در جدول ۲-۳، تحلیل واریانس و مقدار آماره F دوباره می‌توان نتیجه گرفت که هیچ رابطه ای میان مردگرایی و محافظه کاری وجود ندارد. چون مقدار آماره F برابر ۰/۴۴ است و از طرفی با استفاده از جدول F می‌دانیم که در سطح معنی‌داری ۰/۰۵، مقدار $F_{\alpha}(7,62)$ برابر ۲/۱۷ است، پس $F < F_{\alpha}(7,62)$ ، و در نتیجه فرض $H_0: \beta_i = 0$ را که نشان از عدم ارتباط بین مردگرایی و محافظه کاری است را می‌پذیریم. همچنین برای تأیید نتایج بالا، بدون استفاده از رگرسیون چندگانه و تنها با سنجش همبستگی میان مردگرایی و محافظه کاری در هر سال، نتایج زیر حاصل شده است.

همچنان که در نمودار شماره ۳ مشاهده می‌نمائید، میزان همبستگی دو متغیر فوق در دامنه بسیار کوتاه بین ۰/۱۵- و ۰/۱۵ در نوسان شدید بوده و در نتیجه همبستگی بین این دو متغیر بسیار ضعیف بوده و در نهایت فرضیه H_1 رد شده و فرضیه H_0 مبنی بر عدم رابطه بین دو متغیر مردگرایی و محافظه کاری مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

چنانچه از نتایج ارائه شده در جدول ۳-۱ استنباط می‌گردد، مقادیر ضریب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل یافته نشان دهنده یک ارتباط و همبستگی بسیار ضعیف میان داده‌های مربوط به مردگرایی و محافظه کاری می‌باشد. همچنین مقدار به دست آمده برای آماره دوربین-واتسون نیز این مطلب

جدول (۳-۳): همبستگی میان مردگرایی و محافظه کاری در سالهای بین ۸۰ تا ۸۶

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶
ضریب همبستگی	۰/۱۰۹	-۰/۰۱۰	۰/۰۴۹	۰/۰۶۴	-۰/۱۲۰	۰/۱۳۰	۰/۱۲۸



۳) آزمون فرضیه فرعی چهارم

بین اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. نتایج بدست آمده از بررسی رابطه میان اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری در جدولهای زیر آورده شده است.

جدول (۱-۴): خلاصه مدل رگرسیون چندگانه

آماره دورین- واتسون	خطای معیار برآورد	R^2	ضریب تعیین	ضریب همبستگی
۱/۶۶۱	۰/۷۰۸۸	-۰/۰۳۳	۰/۰۷۲	۰/۲۶۸

جدول (۲-۴): جدول تحلیل واریانس

آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰/۶۸۶	۰/۳۴۵	۷	۲/۴۱۳	رگرسیون
	۰/۵۰۲	۶۲	۳۱/۱۴۶	خطا
		۶۹	۳۳/۵۶	کل

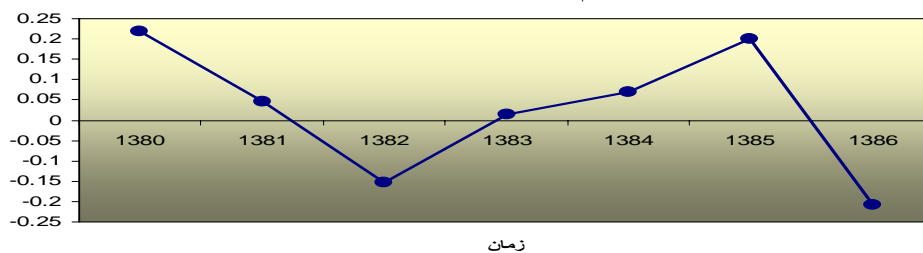
چنانچه از نتایج ارائه شده در جدول ۱-۴ استنباط می گردد، مقادیر ضریب همبستگی، ضریب تعیین و

ضریب تعیین تعدیل یافته نشان دهنده یک ارتباط و همبستگی بسیار ضعیف میان داده های مربوط به اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری می باشد. همچنین مقدار به دست آمده برای آماره دوربین- واتسون نیز این مطلب را به تأیید می رساند، بنابراین دلیلی برای رد فرضیه صفر نداریم و فرضیه $\rho = 0$ یعنی عدم ارتباط بین اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری را می پذیریم، و همچنین با استفاده از نتایج ارائه شده در جدول ۲-۴، تحلیل واریانس و مقدار آماره F دوباره می توان نتیجه گرفت که هیچ رابطه ای میان دو متغیر فوق وجود ندارد. چون مقدار آماره F برابر ۰/۶۸۶ است و از طرفی با استفاده از جدول F می دانیم که در سطح معنی داری ۰/۰۵، مقدار $F_{\alpha}(7,62)$ برابر ۲/۱۷ است، پس $F < F_{\alpha}(7,62)$ ، و در نتیجه فرضیه $H_0: \beta_i = 0$ را که نشان از عدم ارتباط بین اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری است را می پذیریم. همچنین برای تایید نتایج بالا، بدون استفاده از رگرسیون چندگانه و تنها با سنجش همبستگی میان اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری در هر سال، نتایج زیر حاصل شده است.

جدول (۳-۴): همبستگی میان اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری در سالهای بین ۸۰ تا ۸۶

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶
ضریب همبستگی	۰/۲۱۸	۰/۰۴۷	-۰/۱۵۲	۰/۰۱۴	۰/۰۶۹	۰/۲۰۰	-۰/۲۰۹

نمودار (۴): همبستگی میان اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری در سالهای بین ۸۰ تا ۸۶



همان طوری که در جدول بالا نیز مشاهده می‌شود، نتایج این پژوهش از لحاظ جهت همبستگی بین متغیرهای پژوهش با نتیجه پژوهش نوروش و دیانتی در سال ۱۳۸۲، مشابه می‌باشد. ولی در کل، نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر نشان دهنده همبستگی بسیار ضعیف بین متغیرهای فرهنگ و محافظه کاری در گزارشگری مالی می‌باشد، که در نهایت منجر به رد فرضیه‌های پژوهش مبنی بر عدم وجود رابطه معناداری بین ارزش‌های فرهنگی و محافظه کاری در گزارشگری مالی شد. دلایل رد فرضیه‌های پژوهش را نیز، شاید بتوان در موارد زیر جستجو کرد:

• دلیل اول را می‌توان در متفاوت بودن مدل‌ها و روش‌های محاسبه متغیرهای پژوهش به ویژه محافظه کاری در حسابداری با سایر پژوهش‌های انجام گرفته در این خصوص دانست. چون همان طوری که در بخش‌های قبلی نیز بدان اشاره گردید، متغیر محافظه کاری در حسابداری در این پژوهش نه از طریق پرسشنامه، بلکه از طریق مدل اندازه گیری محافظه کاری گیولی و هاین بدست آمده است، که شاید همین مطلب منجر به متفاوت بودن نتیجه پژوهش حاضر با پژوهش‌های قبلی انجام گرفته در این خصوص شده است.

همچنان که در نمودار شماره ۴ مشاهده می‌نمائید، میزان همبستگی دو متغیر فوق در دامنه بسیار کوتاه بین ۰/۲۵- و ۰/۲۵ در نوسان شدید بوده و در نتیجه همبستگی بین این دو متغیر بسیار ضعیف بوده و در نهایت فرضیه H_1 رد شده و فرضیه H_0 مبنی بر عدم رابطه بین دو متغیر اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده و محافظه کاری مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

نتیجه گیری

در این پژوهش سعی شده است به این سؤال پاسخ داده شود که آیا ارزش‌های فرهنگی مطرح شده توسط هوفستد می‌تواند بر روی میزان محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار باشد یا نه؟ در جهت پاسخگویی به این سؤال، میزان همبستگی بین هر یک از ارزش‌های فرهنگی هوفستد، با محافظه کاری حسابداری را از طریق آزمون‌های آماری متفاوت مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل شده از آزمون فرضیه‌های پژوهش بصورت تطبیقی با پژوهشگری در سال ۱۹۸۱، سودرون و فاگرتی در سال ۱۹۹۶ در اندونزی و نوروش و دیانتی در سال ۱۳۸۲ در بورس اوراق بهادار تهران در جدول شماره شماره ۵ نشان داده شده است.

جدول (۵): بررسی تطبیقی نتایج پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام گرفته.

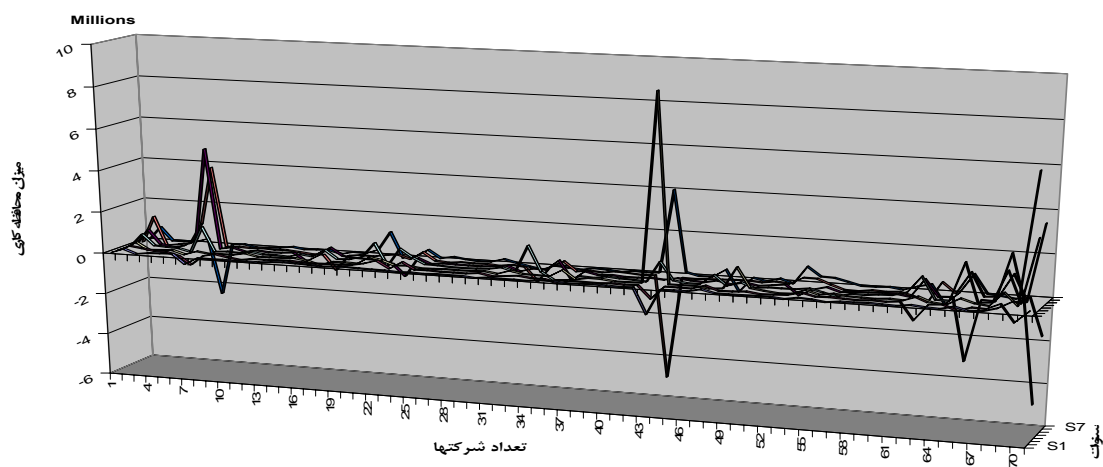
سودرون و فاگرتی (۱۹۹۶) اندونزی	گری (۱۹۸۱)	نوروش - دیانتی (۱۳۸۲)	نتایج پژوهش حاضر (۱۳۸۸)	
+	۰	+	+ ضعیف	فاصله قدرت
+	+	-	- ضعیف	عدم اطمینان نسبت به آینده
+	-	-	- ضعیف	فرد گرایی
۰	-	-	- ضعیف	مرد گرایی

ویژگی‌های کیفی اطلاعات صورتهای مالی و روی آوردن هرچه بیشتر به ارزش‌های متعارف در گزارش‌های مالی از عمده‌ترین و بحث‌انگیزترین تغییرات در چارچوب مفهومی است. که شاید یکی از دلایل کاهش بکارگیری محافظه‌کاری در گزارشگری مالی در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران توجه بیشتر به ارزش‌های متعارف در گزارشگری مالی می‌باشد. (پروژه چارچوب مفهومی مشترک FASB و IASB، ۲۰۰۶).

با توجه به این که یکی از دلایل عدم پذیرش فرضیه‌های پژوهش، بی‌توجهی به محافظه‌کاری در گزارشگری مالی توسط شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران عنوان شد، اگر چه بی‌توجهی به محافظه‌کاری و تأکید بیشتر بر استفاده از ارزش‌های متعارف، مربوط بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد، اما به نظر می‌رسد قابلیت اتکاء، تأیید پذیری و قابلیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. چگونه می‌توان اظهار نظر حسابرسی را در زمینه ارقامی ارزیابی نمود که با قضاوت مدیران به دست آمده است.

همان گونه که در نمودار شماره ۶، مشاهده می‌شود، میزان بکارگیری محافظه‌کاری در گزارشگری مالی به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در بین شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی پژوهش در سطح بسیار پایینی بوده که بر خلاف نتایج بدست آمده از پژوهش‌های گیولی و هاین (۲۰۰۷) که بیان می‌داشت با گذشت هر سال، ارقام تعهدی غیر عملیاتی نسبت به سال قبل به صورت معنی داری منفی‌تر (کوچکتر) شده یا به عبارتی دیگر با گذشت زمان، محافظه‌کاری بیشتر شده است، (مهرانی و دیگران ۱۳۸۸) که نشانگر بی‌توجهی در بکارگیری محافظه‌کاری در گزارشگری مالی توسط شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. از سوی دیگر، در طرح مشترکی که توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در خصوص تدوین چارچوب مفهومی مشترک برای گردآوری استانداردهای یکپارچه حسابداری در حال اجرا می‌باشد، حذف ارزیابی وظیفه مباشرت مدیر از اهداف گزارشگری مالی، حذف محافظه‌کاری و احتیاط از

نمودار (۶): روند میزان بکارگیری محافظه‌کاری در گزارشگری مالی از سال ۱۳۸۰-۱۳۸۶



- عدم احتیاط و روی آوردن به ارزش‌های متعارف، این انگیزه را در مدیران به وجود می‌آورد تا آنها در برآوردهای ارقام حسابداری به طور جانبدارانه عمل کنند و بی طرفی را رعایت نکنند، بنابراین اکثر ارزیابی‌های برآوردی، قابلیت اثبات و تأیید را نخواهد داشت. (وکیلی فرد و بنی مهد، ۱۳۸۸) از اینرو، پیشنهاد می‌گردد، تا تأکید بیشتری بر رعایت محافظه کاری به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی با اهمیت اطلاعات حسابداری اعمال شود و با وضع الزامات جدید، ضمانت اجرایی مناسبی را برای اعمال محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکتها از طریق سازمان بورس اوراق بهادار تهران ایجاد گردد.
- حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۳، ص ۳-۴۰.
- (۶) وکیلی فرد، حمید رضا، بنی مهد، بهمن، ۱۳۸۸، نقدی بر استانداردهای یکپارچه حسابداری، دانش و پژوهش حسابداری، سال پنجم، شماره هفدهم، ص ۱۷-۱۲.
- (۷) هوفستد، گرت (مترجم: فرهنگی، علی اکبر، رشیدپور، علی، کاوسی، اسماعیل)، ۱۳۸۶، فرهنگ و سازمان‌ها، برنامه ریزی ذهن، انتشارات مرکز تحقیقات استراتژیک مجمع تشخیص مصلحت نظام، چاپ اول.
- 8) Etemadieh H. & Dianati Z. & Bazaz M. & Parameswaran R., 2009, Culture, management accounting and managerial performance: focus Iran, Advance in accounting, Article in press, available for: www.sciencedirect.com

منابع و مأخذ

- (۱) مدرس، احمد، دیان‌تی دیلمی، زهرا، ۱۳۸۳، رابطه فرهنگ و حسابداری، حسابرس، شماره ۲۶، ص ۳۴-۴۳
- (۲) مهرانی، ساسان، محمد آبادی، مهدی، ۱۳۸۸، روش‌های اندازه‌گیری محافظه کاری، ماهنامه حسابدار، سال بیست و سوم، شماره ۲۰۶، ص ۵۸-۶۳
- (۳) میرسپاسی، ناصر، دانایی، حسن، ۱۳۸۵، بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی و سبک تصمیم‌گیری و ارائه یک الگوی بهینه، مجله اقتصاد و مدیریت، شماره ۶۸.
- (۴) نوروش، ایرج، سپاسی، سحر، ۱۳۸۴، بررسی رابطه ارزش‌های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۰، ص ۸۱-۹۶.
- (۵) نوروش، ایرج، دیان‌تی دیلمی، زهرا، ۱۳۸۲، بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل گری)، بررسی‌های
- 9) George T. Tsakumis, 2007, The influence of culture on accountant's application of financial reporting rules, Abacas, Vol.43, No.1, PP.27-48.
- 10) Pourjalali H. & Meek G., 1995, Accounting and culture: The case of Iran, Research in accounting in emerging economics, Vol.3, PP.3-17.
- 11) Shalin C. & Roger W., 2004, An empirical assessment of Gray's accounting value constructs, The international journal of accounting, Vol.39, PP.125-154.
- 12) Suderwan M. & Timothy J. Fogarty, 1996, Culture and accounting in Indonesia: An empirical examination, The international journal of accounting, Vol.31, No.4, PP.463-481
- 13) Timothy S. Douppnik & Edson L. Riccio, 2006, The influence of conservatism and secrecy on the

- 14) interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas, The international journal of accounting, Vol.41, PP.237-261.
- 15) Conceptual framework joint project of IASB and FASB, Latest Revision: 28 February 2006, [www.fasb.org / project / Conceptual_framework.shtml](http://www.fasb.org/project/Conceptual_framework.shtml).

یادداشت‌ها

- ¹ conservatism in financial reporting
- ² cultural values
- ³ power distance
- ⁴ Timothy, Edson
- ⁵ Shalin, Roger
- ⁶ Eddie
- ⁷ Salter
- ⁸ Fogarty and Sudarwan
- ⁹ George T. Tsakumis
- ¹⁰ Oriol, John, Wraith and Oliveras
- ¹¹ Pourjalali, Meek
- ¹² Gregoriou & Skerratt