

## فرصت‌طلبی و ارزش‌های فرهنگی حسابداری

بهمن بنی مهد

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج

(مسئول مکاتبات) banimahd@kiaou.ac.ir

مهدی مراد زاده فرد

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج

moradzadehfard@kiaou.ac.ir

معصومه اردکانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات البرز

### چکیده

مقدمه و هدف پژوهش: این پژوهش رابطه ارزش‌های فرهنگی حسابداری و فرصت‌طلبی در ۲۳۹ نفر از حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی حسابداری را بررسی می‌نماید. هدف این مقاله شناسایی میزان تمایل حساب‌برسان به ارزش‌های فرهنگی حسابداری و هم‌چنین شناسایی سطح فرصت‌طلبی میان آن‌ها است. هدف دیگر این آن است تا رابطه بین ارزش‌های فرهنگی حسابداری را با میزان فرصت‌طلبی در حساب‌برسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی مورد بررسی قرار دهد.

روش پژوهش: روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی بوده و ابزار آن پرسش‌نامه می‌باشد. آزمون فرضیه با استفاده از همبستگی پیرسون و آزمون مقایسه میانگین دو جامعه انجام شده است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد میزان فرصت‌طلبی و ارزش‌های فرهنگی حرفه‌گرایی و رعایت یکنواختی در میان حساب‌برسان شاغل در هر دو بخش سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی حسابداری یکسان است؛ اما ارزش‌های فرهنگی پنهان کاری و محافظه کاری در هر دو بخش متفاوت است. هم‌چنین شواهد پژوهش تأیید می‌نماید که رابطه‌ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت‌طلبی و ویژگی فرهنگی تمایل به پنهان کاری در حساب‌برسان هر دو بخش وجود دارد. نتایج دیگر این پژوهش نشان داد که میزان تمایل به پنهان کاری در حرفه حسابداری متأثر از فرصت‌طلبی و رتبه شغلی حساب‌برسان است.

نتیجه‌گیری: نتایج این پژوهش وضعیت نامناسب ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی حرفه حسابداری در بازار حسابداری کشور را نمایان می‌سازد. شواهد این پژوهش تأیید می‌نماید که جامعه حسابداران رسمی با چالش‌های جدی در حوزه ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی روبرو است.

واژگان کلیدی: فرصت‌طلبی، پنهان کاری، محافظه کاری و حسابداری

## مقدمه

فرصت‌طلبی<sup>۳</sup> عبارت است از میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود که به موجب آن، طرف مقابل خود را به انجام خواسته‌های شخص متقاعد می‌نماید. با افزایش میزان نفوذ شخص بر طرف مقابل، دیگران در چنگ او در می‌آیند و آن چه را که او می‌خواهد انجام می‌دهند و آن می‌شود که او توقع داشته است. افراد با ویژگی فرصت‌طلبی بالا تمایل به برد دارند و توجه اساسی آن‌ها وظیفه و کاری است که باید انجام دهند و نه چیز دیگر. در این راستا، آن‌ها برای انجام وظیفه خود از افراد تحت سلطه خود، برای رسیدن به هدف به عنوان یک ابزار استفاده می‌نمایند (فرهنگی ۱۳۸۸).

ویژگی فرصت‌طلبی و عدم رعایت اخلاق می‌تواند به عنوان یکی از ویژگی‌های اساسی هر جامعه تلقی شود. این پدیده خود متأثر از ویژگی‌های اقتصادی، تاریخی و سیاسی جامعه است. بر اساس ادبیات و متون تاریخی ایران، نظیر تاریخ بیهقی و... فرصت‌طلبی یکی از مشخصه‌های رفتاری و اخلاقی جامعه ایرانی است. از طرف دیگر پژوهش‌های گذشته درباره فرصت‌طلبی حساب‌برسان نشان داده است که سطح فرصت‌طلبی در حرفه حسابرسی بالا است (بنی مهدی، ۱۳۹۱). این موضوع به عنوان یک مشکل اخلاقی می‌تواند منجر به بروز پیامدهای منفی از جمله تقلب در حرفه حسابداری شود و ارزش‌های فرهنگی حسابداری را تحت تأثیر خود قرار دهد. لذا در این پژوهش، محقق به دنبال آن است که رابطه بین مشخصه فرصت‌طلبی و ارزش‌های فرهنگی حسابداری معرفی شده توسط گری را در میان جامعه حسابداران رسمی بررسی کند.

نوآوری این تحقیق در مقایسه با تحقیقات گذشته آن است که برای اولین بار اثر رفتار فرصت‌طلبانه را با ارزش‌های فرهنگی حسابداری مورد بحث و بررسی قرار می‌دهد. پرسش اصلی این پژوهش آن است که

ارزش‌های اخلاقی و ارزش‌های فرهنگی تأثیری متقابل بر یک دیگر دارند. فرهنگ‌سازمانی، ارزش‌های اخلاقی را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد. فرهنگ‌سازمانی، ویژگی‌های فرهنگی، عقاید و ارزش‌های موجود در سازمان‌ها را مورد مطالعه قرار می‌دهند. از طرف دیگر ارزش‌های اخلاقی، کارکنان یک سازمان را ملزم به رعایت آیین اخلاقی مورد نظر آن سازمان می‌نماید. رابطه مستقیم میان ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی سازمان موجب آن می‌شود که کارکنان سازمان برای تأمین منافع سازمان و ذینفعان آن، رفتاری اخلاق محور داشته باشند (Armstrong, 1996). از آنجایی که سیستم و حرفه حسابداری هر کشور تحت تأثیر مستقیم ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی آن کشور است (پرا و همکاران، ۲۰۱۲). از این رو مطالعه و شناسایی ارزش‌های فرهنگی حسابداری و رابطه آن با ارزش‌های اخلاقی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. زیرا حرفه حسابداری همانند سایر افراد و حرفه‌ها که در یک جامعه فعالیت می‌کنند، ملزم به رعایت اخلاق عمومی جامعه و آیین رفتار حرفه‌ای خود هستند. عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود. هم‌چنین ارزش‌های فرهنگی منشأ نظریه‌ها و عقاید متفاوت است. به عبارت دیگر جوامع با فرهنگ‌های متفاوت، نظریه‌های متفاوتی درباره یک موضوع می‌توانند ایجاد کنند. (Wong and Lui 2013)

گری<sup>۲</sup> (۱۹۸۸) اعتقاد دارد که ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی بر حرفه حسابداری شامل چهار مشخصه فرهنگی حرفه گرایی، محافظه کاری، یکنواختی و پنهان کاری است. به عقیده او این چهار مشخصه متأثر از ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی جامعه بر حرفه حسابداری هر کشور است.

نتایج تحقیقات گذشته نشان می‌دهند که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی در کشور، رقابت در بازار حسابداری رونق گرفته و به دنبال آن اخلاق و فرهنگ کار در حرفه حسابداری در مقایسه با سایر کشورها در سطح پایین‌تری قرار دارد؛ که می‌توان به عنوان یک معضل اجتماعی تلقی نمود (بنی مهد ۱۳۹۱).

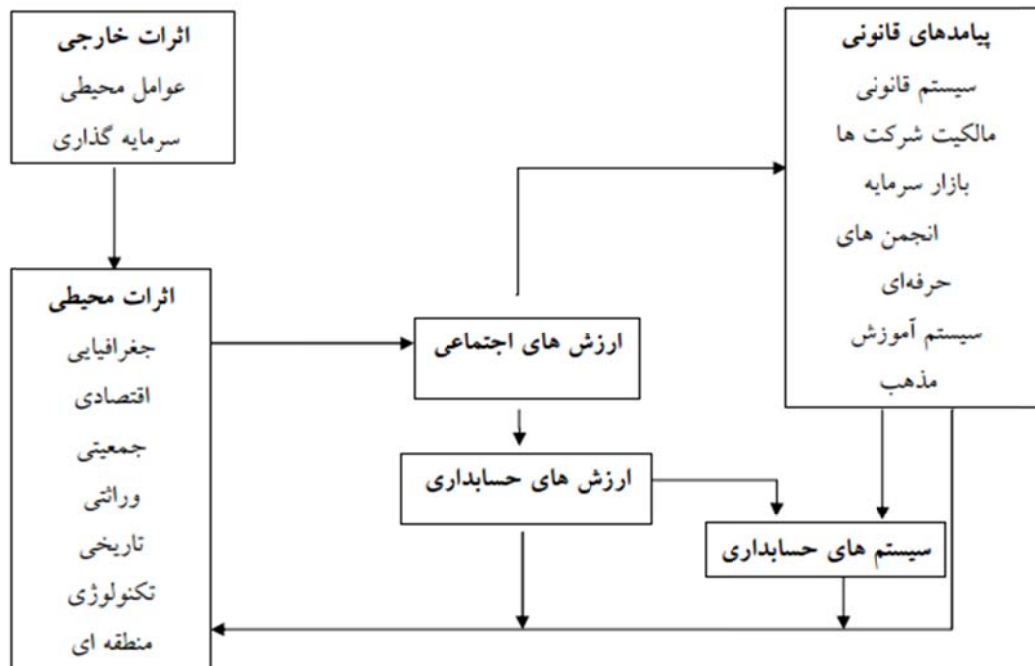
### هدف و فایده پژوهش

هدف این مقاله آن است که نخست گرایش و میزان تمایل حسابرسان شاغل در حرفه حسابداری به ارزش‌های فرهنگی و هم چنین سطح فرصت‌طلبی میان آن‌ها را شناسایی نماید. هدف دوم این است تا رابطه بین ارزش‌های فرهنگی حسابداری را با میزان فرصت‌طلبی در حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی مورد بررسی قرار دهد. هدف سوم این پژوهش نیز آن است تا جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار را از این رابطه، آگاه نماید.

چه رابطه‌ای میان ارزش‌های فرهنگی حسابداری و شخصیت فرصت‌طلبانه حسابرسان شاغل در حرفه حسابداری وجود دارد. رابطه متقابل بین ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی، اهمیت رعایت اخلاق حرفه‌ای برای حرفه نوپای حسابداری و هم چنین فقدان پژوهش درباره موضوع فوق، این انگیزه را در نویسندگان به وجود آورد تا پژوهش حاضر را انجام دهند.

### بیان مسئله

حرفه حسابداری همانند هر حرفه‌ای متأثر از ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی جامعه است. پژوهشگران در حوزه حسابداری، چهار مشخصه فرهنگی حسابداری را برای اعضای حرفه حسابداری تعیین نموده‌اند. آن‌ها چهار ویژگی فرهنگی حرفه گرایی، محافظه کاری، یکنواختی و پنهان کاری را از جمله ویژگی‌های حسابداری بر شمرده‌اند (گری ۱۹۸۸).



نمودار شماره ۱: ارتباط بین حسابداری و فرهنگ

منطقه‌ای و جمعیتی تأثیر می‌پذیرد. اثرات محیطی نیز تحت تأثیر اثرات خارجی، شامل عوامل محیطی و سرمایه‌گذاری قرار می‌گیرد. از طرف دیگر ارزش‌های اجتماعی بر ارزش‌های حسابداری اثرگذار است. در این میان سیستم‌های حسابداری از پیامدهای قانونی و ارزش‌های حسابداری تأثیر می‌پذیرد و به صورت غیر مستقیم بر اثرات محیطی تأثیر می‌گذارد. لازم به ذکر است که منظور از ارزش‌های حسابداری، ارزش‌های شناخته شده گری، شامل حرفه گرایی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهان کاری است. جدول شماره ۱ ارزش‌های فرهنگی گری را توضیح می‌دهد (گری ۱۹۸۸).

#### پیشینه پژوهش

لی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) رابطه مشخصه‌های فرهنگی با ریسک‌پذیری را در ۳۵ کشور مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که فردگرایی رابطه‌ای مستقیم و اجتناب از عدم اطمینان رابطه‌ای منفی با ریسک‌پذیری دارد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که مشخصه‌های فرهنگی هر کشور می‌تواند عاملی برای ریسک‌پذیری و جذب سرمایه‌گذاری باشد.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند فواید و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد. اولاً نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با موضوع فرهنگ و اخلاق حرفه‌ای شود. ثانیاً مقایسه فرصت‌طلبی میان حساب‌برسان بخش دولتی (شامل حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی) و خصوصی نشان خواهد داد که تا چه اندازه خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی، بر فرصت‌طلبی تأثیر گذاشته است؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران حوزه بازار حسابرسی قرار دهد. ثالثاً مطالعه ویژگی‌های فرهنگی و اخلاقی حرفه حسابداری موجب شناخت بهتر حرفه حسابداری می‌شود.

#### ادبیات پژوهش

نمودار شماره ۱ عقیده گری را در مورد ارتباط بین حسابداری و فرهنگ را می‌توان نشان می‌دهد. پیامدهای قانونی شامل سیستم‌های قانونی، مالکیت شرکت‌ها، بازار سرمایه، سیستم آموزش، انجمن‌های حرفه‌ای و مذهب متأثر از ارزش‌های اجتماعی است. ارزش‌های اجتماعی نیز از اثرات محیطی شامل عوامل جغرافیایی، اقتصادی، وراثتی، تاریخی، تکنولوژی،

#### جدول شماره ۱: ارزش‌های فرهنگی حسابداری

ارزش‌های فرهنگی حسابداری شرح
حرفه گرایی در مقابل کنترل قانونی وجود اولویت برای به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای فرد و حفظ خود تنظیمی حرفه‌ای در مقابل اجرای الزامات و کنترل‌های قانونی
یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری اولویت قائل شدن برای رعایت یکنواختی در اجرای رویه‌های حسابداری در مؤسسات مختلف در راستای استفاده یکنواخت از رویه‌های حسابداری در طول زمان در مقابل انعطاف‌پذیری در برابر موقعیت‌های پیش رو
محافظه کاری در مقابل خوش بینی اولویت قائل شدن برای رویکرد محتاطانه در مورد اندازه‌گیری و برخورد با رویه‌های مبهم آتی به گونه‌ای مخالف با خوش بینی و رویکردهای مخاطره‌آمیز
پنهان کاری در مقابل شفافیت اولویت قائل شدن برای پنهان کاری و محدودیت در افشای اطلاعات واحد تجاری به معنی افشای اطلاعات فقط برای افراد نزدیک به مدیریت، در مقابل شفافیت و عملکرد واضح و انتخاب رویکرد پاسخگویی عمومی

باید نظارت بیشتری بر حسابداران حرفه‌ای داشته باشد. دایاناندان و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۲) رابطه بین ارزش‌های اخلاقی و فرصت‌طلبی در دانشجویان رشته حسابداری درباره اخلاقی بودن مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها دریافتند افراد با درجه اخلاقی ایده‌آل گرایشی و نسبی‌گرایی بالا مدیریت سود را عملی غیراخلاقی و زیان‌بار تصور می‌کردند؛ اما آن‌ها رابطه‌ای معنی‌دار میان ویژگی فرصت‌طلبی افراد و نگرش آن‌ها درباره مدیریت سود دست نیافتند. چند<sup>۹</sup> (۲۰۱۲) تفاوت قضاوت محافظه‌کارانه حسابرسان نژاد فیجایی را با حسابرسان هندی تبار مقیم کشور فیجی در تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد مطالعه قرار داد. او نشان داد که میزان محافظه کاری حسابرسان هندی تبار بیشتر از حسابرسان فیجی تبار است. نتیجه پژوهش او بر این نکته تاکید داشت که نژاد می‌تواند عامل تأثیرگذاری بر ارزش‌های فرهنگی حسابداری باشد.

دیزندر و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۱) نشان دادند ارزش‌های فرهنگی با مدیریت سود رابطه معنی‌داری دارد. آن‌ها نشان دادند کشوری که در آن مشخصه فرهنگی فردگرایی بالایی وجود دارد، مدیریت سود کمتر است. هم‌چنین در کشورها با مشخصه فرهنگی عدالت‌گرایی، رابطه‌ای منفی بین مدیریت سود و عدالت‌گرایی وجود دارد. به عقیده آن‌ها، فرهنگ عامل مهمی برای استقرار نظام راهبری برای جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران است. او ریچ<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۰) رابطه ارزش‌های فرهنگی و افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی را در ۲۲ کشور مورد مطالعه قرار داد. نتیجه پژوهش او بیانگر آن بود که رابطه‌ای معنی‌دار و مستقیم بین افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی و ارزش‌های فرهنگی وجود دارد.

سیزلویچ<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۳) فرهنگ اقتصاد ملی شامل فرهنگ؛ رهبری و سازمان را عاملی در پذیرش و تغییرات استانداردهای بین‌المللی در هر کشور می‌شناسد او اعتقاد دارد که سیستم مدیریت و رهبری، نهادها و سازمان‌های ملی در هر کشور بر سیستم حسابداری و پذیرش استانداردهای بین‌المللی تأثیرگذار است. او اعتقاد دارد که افراد شاغل در حرفه حسابداری نیز رفتار خود را بر اساس فرهنگ اقتصاد ملی تنظیم می‌نمایند. به عبارت دیگر رفتار حرفه‌ای آنان بازتابی از فرهنگ اقتصاد ملی است. به عقیده او تغییر در استانداردهای حسابداری ناشی از تفکر مردم آن کشور نیست بلکه ناشی از تغییر در سیستم مدیریتی و اقتصادی کشور است. تغییر در تدوین استانداردهای حسابداری از رویکرد مبتنی بر قواعد به رویکرد مبتنی بر اصول در تدوین استانداردهای حسابداری را می‌توان نمونه‌ای از آن دانست. یا تغییر در استانداردهای حسابداری در کشورهای کمونیستی نمونه‌ای دیگر از آن است.

پرا و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۲) حرفه‌گرایی حسابداری که یکی از مشخصه‌های فرهنگی حسابداری است را در دو کشور نیوزلند و ساموآ مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که حرفه‌گرایی حسابداری در دو کشور تفاوت با اهمیتی با هم دارند. شواهد پژوهش آن‌ها نشان داد که این موضوع می‌تواند بر اندازه‌گیری؛ افشاء و ارزش‌های اخلاقی را در حرفه حسابداری تحت تأثیر قرار دهد. مورفی<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۲) طی پژوهشی نشان داد حسابدارانی که تمایل به افشای نادرست اطلاعات حسابداری دارند، سطح فرصت‌طلبی در آنها بالا است. این دسته از حسابداران بابت افشای نادرست اطلاعات نگرانی و یا احساس پشیمانی نیز ندارند. او پیشنهاد می‌کند که این موضوع می‌تواند باعث بروز تقلب در حرفه حسابداری شود. بنابراین او پیشنهاد می‌کند که نهادهای نظارت‌کننده بر حرفه حسابداری

واحدهای نظارت کننده بر عملکرد این مؤسسات و سیاست‌گذاران و اعضای هیئت‌مدیره آن مؤسسات پیشنهاد نمودند که به منظور کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه کارکنان، نظام پاسخگویی و ارکان راهبری را در این مؤسسات توسعه دهند.

نوروش و دیانتی دیلمی (۱۳۸۲) تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران را بررسی نموده‌اند. در این تحقیق آزمون مدل گری و بررسی روابط تئوریک مطرح شده در این مدل و در رابطه با نحوه ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزش‌های حسابداری در کشور ایران پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان داد که قدرت توضیحی مدل گری در کشور ایران پایین می‌باشد. آن‌ها دلیل آن را عدم تناسب تکامل رشته حسابداری با نیازهای جامعه می‌دانند. بنی مهدی (۱۳۹۱) فرصت‌طلبی میان دانشجویان رشته حسابداری و شاغلین حرفه حسابداری را مورد مطالعه قرار داد. او دریافت میزان فرصت‌طلبی دانشجویان رشته حسابداری بیشتر از شاغلین در حرفه است. هم‌چنین سطح فرصت‌طلبی حسابداران حرفه‌ای شاغل در بخش خصوصی بیشتر از حسابداران حرفه‌ای بخش دولتی است. فرقان دوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۲) فرصت‌طلبی را در حرفه حسابداری کشور مورد بررسی قرار داد. آن‌ها دریافتند که عوامل تأثیرگذار بر میزان فرصت‌طلبی در حرفه حسابداری عبارت است از مرد بودن، سابقه کار و شاغل بودن در مؤسسات خصوصی حسابداری. نتایج پژوهش او نشان داد فرصت‌طلبی دو میان حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است. هم‌چنین نتایج بیانگر آن بود که هر چه تحصیلات حسابرسان افزایش یابد، میزان فرصت‌طلبی نیز کاهش می‌یابد؛ اما با افزایش رتبه و سمت سازمانی حسابرسان، میزان فرصت‌طلبی نیز افزایش می‌یابد.

شوم و رائو<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۹) ویژگی اخلاقی فرصت‌طلبی را در دو گروه از حسابرسان شاغل در چهار موسسه حسابداری بزرگ<sup>۱۳</sup> و سایر مؤسسات حسابداری را در کانادا مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند تفاوت معنی‌داری میان سطح فرصت‌طلبی در دو گروه از حسابرسان وجود ندارد. آن‌ها هم‌چنین نشان دادند میزان فرصت‌طلبی مدیران و شرکای حسابداری کمتر از سرپرستان و حسابرسان ارشد می‌باشد.

ویتل و همکاران<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۳) اعتقاد دارند که فرهنگ بر ارزش‌های اخلاقی تأثیرگذار است. آن‌ها با مطالعه مشخصه‌های فرهنگی ارائه شده توسط هافستد، در کشورهای مختلف نشان دادند که کشورهای مختلف با فرهنگ‌های متفاوت، ارزش‌های اخلاقی آن‌ها با توجه به فرهنگ نیز تغییر می‌کند. آن‌ها پیشنهاد می‌کنند که در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با تجارت بین‌الملل به این موضوع باید توجه داشت. پیتا و همکاران (۱۹۹۹) معتقدند که به دلیل متفاوت بودن محیط فرهنگی کشورهای مختلف، ارزش‌های اخلاقی نیز میان آن کشورها متفاوت خواهد بود. آن‌ها نشان دادند که آگاهی یک تاجر از محیط فرهنگی و ارزش‌های اخلاقی و انتظارات مردم یک کشور می‌تواند او را در کسب‌وکار بین‌المللی موفق سازد.

شیفر و وانگ<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۱) در چنین رابطه میان رفتار فرصت‌طلبی حسابرسان در برخورد با مدیریت سود را بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند هر چه درجه فرصت‌طلبی در حسابرسان بالا باشد، آن‌ها در برخورد با مدیریت سود خالص بی‌تفاوت هستند؛ اما علی‌رغم بالا بودن درجه فرصت‌طلبی در میان حسابرسان، این بی‌تفاوتی در برخورد با مدیریت سود عملیاتی وجود ندارد. اسمیت و دیگران (۲۰۰۹) میزان فرصت‌طلبی در میان کارکنان مؤسسات غیرانتفاعی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کارکنان این مؤسسات فرصت‌طلب هستند. آن‌ها به

قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش‌نامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد از پرسش‌نامه کافی است.

## ۲- نوع و روش پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی زمینه اخلاق و فرهنگ در حرفه حسابداری است. هم چنین از نظر روش توصیفی - پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه قیاسی و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق پرسش‌نامه انجام می‌شود. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی حسابداری انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای تحقیق از پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش از پرسش‌نامه کریستی و جیس<sup>۱۶</sup> برای سنجش فرصت‌طلبی و نیز از پرسش‌نامه گری رای سنجش ارزش‌های فرهنگی حسابداری استفاده شده است. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه ارزش‌های فرهنگی برابر ۷۲ درصد و پرسش‌نامه فرصت‌طلبی ۷۸ محاسبه شد. از آنجایی که این مقادیر بیش از ۶۷ درصد است، بنابراین پرسش‌نامه از روایی لازم برخوردار است. هم چنین برای آزمون فرضیه‌ها از همبستگی پیرسون و آزمون مقایسه میانگین دو جامعه (آزمون T) استفاده می‌شود. برای تجزیه و تحلیل بیشتر نتایج پژوهش، از رگرسیون چند متغیره نیز استفاده شده است.

## ۳- متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل پژوهش عبارت است از فرصت‌طلبی و متغیر وابسته نیز ارزش‌های فرهنگی شامل

مشایخی و جلالی (۱۳۹۱) رابطه ارزش‌های فرهنگی و متغیرهای حاکمیت شرکتی را بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند بین شاخص مرد گرایی و درصد اعضای غیر موظف هیئت‌مدیره ارتباط معکوس معنی‌دار وجود دارد. همچنین، بین شاخص فردگرایی و درصد مالکیت سهامداران نهادی رابطه مستقیم و بین شاخص اجتناب از عدم اطمینان و درصد مالکیت سهامداران نهادی رابطه منفی وجود دارد. نوروش و سپاسی (۱۳۸۴) رابطه ارزش‌های فرهنگی و مدیریت سود را بررسی نمودند. آن‌ها نشان دادند که مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تحت تأثیر ارزش‌های فرهنگی می‌باشد.

## روش‌شناسی پژوهش:

### ۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسات حسابداری بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسات حسابداری بخش خصوصی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. از آنجایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شد.

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 Pq}{d^2}$$

در این فرمول:

تعداد نمونه  $n = Z_{\alpha/2}^2$  مقدار نرمال استاندارد

یعنی  $1/96$  و  $p=q=0/5$  و  $d=0/1$

تعداد نمونه آماری به دست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می‌باشد که در این تحقیق تعداد ۳۵۰ پرسش‌نامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۲۳۹ پرسش‌نامه دریافت گردید. با توجه به

#### ۵- فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر می‌باشد:
- ۱) میان فرصت‌طلبی و رعایت یکنواختی در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
  - ۲) میان فرصت‌طلبی و حرفه‌گرایی در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
  - ۳) میان فرصت‌طلبی و پنهان‌کاری در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
  - ۴) میان فرصت‌طلبی و محافظه‌کاری در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
  - ۵) میان فرصت‌طلبی و رعایت یکنواختی در بین حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
  - ۶) میان فرصت‌طلبی و حرفه‌گرایی در بین حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
  - ۷) میان فرصت‌طلبی و پنهان‌کاری در بین حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
  - ۸) میان فرصت‌طلبی و محافظه‌کاری در بین حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
  - ۹) رعایت یکنواختی میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی با هم برابر است.
  - ۱۰) حرفه‌گرایی میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی با هم برابر است.
  - ۱۱) محافظه‌کاری میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی با هم برابر است.

مشخصه‌های رعایت یکنواختی، حرفه‌گرایی، پنهان‌کاری و محافظه‌کاری می‌باشد. هم‌چنین متغیرهای جنسیت، سن، محل اشتغال و رتبه شغلی از جمله متغیرهای کنترل در این پژوهش هستند.

#### ۴- اندازه‌گیری متغیرها

متغیر وابسته (ارزش‌های فرهنگی) شامل مشخصه‌های رعایت یکنواختی، حرفه‌ای‌گرایی، پنهان‌کاری و محافظه‌کاری است که از طریق پرسش‌نامه ارزش‌های فرهنگی گری اندازه‌گیری شده است. این پرسش‌نامه شامل شانزده سؤال در طیف لیکرت است، اما متغیر مستقل یعنی فرصت‌طلبی از طریق پرسش‌نامه کریستی و جیس اندازه‌گیری می‌شود. این پرسش‌نامه شامل بیست سؤال می‌باشد که بر اساس طیف لیکرت به هر سؤال امتیاز داده می‌شود. متغیرهای کنترل به صورت زیر قابل اندازه‌گیری است:

جنسیت: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن.

سن: یک متغیر نسبی است و عبارت است از سن شناسنامه‌ای حساب‌برسان بر حسب سال.

رتبه شغلی: یک متغیر فاصله‌ای است که با مقدار یک الی ۵ نشان داده می‌شود. اگر پاسخ‌دهنده دارای رتبه شغلی حساب‌برس باشد مقدار یک، حساب‌برس ارشد عدد دو، سرپرست حسابرسی عدد سه و مدیر عدد چهار و شریک حسابرسی عدد ۵ اختصاص داده می‌شود.

محل اشتغال: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. اگر حساب‌برس شاغل در یکی از مؤسسات خصوصی حسابرسی باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر خواهد بود.



جدول شماره ۲: آماره‌های توصیفی فرصت‌طلبی و ارزش‌های فرهنگی در مؤسسات خصوصی حسابداری

مؤسسات خصوصی حسابداری					
آماره‌ها	فرصت‌طلبی	رعایت یکنواختی	پنهان کاری	حرفه‌گرایی	محافظه کاری
میانگین	۵۳/۳۷	۴/۰۷	۳/۷۱	۴/۸۴	۳/۴۸
میانه	۵۴/۰۰	۴	۳/۷۵	۵	۳/۵
انحراف معیار	۷/۵۹	۰/۹۱۷	۰/۸۲۴	۰/۸۳۳	۰/۸۲۰
حداقل	۲۸	۱	۱/۵	۲	۱/۲۵
حداکثر	۷۳	۶	۶	۶	۵/۲۵

آماره‌های توصیفی نمره فرصت‌طلبی، رعایت یکنواختی، پنهان کاری، حرفه‌گرایی و محافظه کاری را در دو بخش دولتی و خصوصی گزارش می‌نماید. مطابق این جداول میانگین نمره فرصت‌طلبی بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است؛ اما میانگین مشخصه‌های مربوط به ارزش‌های فرهنگی در هر دو بخش تقریباً با هم برابر هستند.

#### ۲-آزمون فرضیه‌ها

جدول شماره ۳ نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌ها را نشان می‌دهد. این جدول نشان می‌دهد بین فرصت‌طلبی و پنهان کاری در هر دو بخش سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی حسابداری، رابطه معنی‌داری وجود دارد. شواهد آزمون فرضیه نشان‌دهنده آن است که در بخش دولتی (سازمان حسابداری) میان فرصت‌طلبی و حرفه‌گرایی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد؛ اما این رابطه در بخش خصوصی مشاهده نمی‌شود.

۱۲) پنهان کاری میان حساب‌رسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابداری با هم برابر است. ۱۳) فرصت‌طلبی میان حساب‌رسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابداری با هم برابر است.

#### یافته‌های پژوهش

##### ۱-آمار توصیفی پژوهش

حدود ۳۰ درصد نمونه آماری زن و ۷۰ درصد مرد هستند. هم چنین ۳۶ درصد شاغل در سازمان حسابداری و ۶۴ درصد نیز شاغل در مؤسسات حسابداری خصوصی هستند. توزیع سنی نشان می‌دهد که ۴۶ درصد حساب‌رسان بین ۲۱ تا ۳۰ سال و ۳۴ درصد نیز بین ۳۱ تا ۴۰ سال هستند و بقیه سایر گروه‌های سنی را تشکیل می‌دهند. هم چنین حدود ۵۱ درصد از مشارکت‌کنندگان در تحقیق در سطح حسابداری و حساب‌رسان ارشد بوده و ۳۰ درصد نیز در سطح سرپرست و بقیه در سطوح مدیر و شریک حسابداری قرار دارند. جداول شماره‌های ۲ و ۳

جدول شماره ۳: آماره‌های توصیفی فرصت‌طلبی و ارزش‌های فرهنگی در سازمان حسابداری

سازمان حسابداری					
آماره‌ها	فرصت‌طلبی	رعایت یکنواختی	پنهان کاری	حرفه‌گرایی	محافظه کاری
میانگین	۵۲/۶۳	۳/۷۸	۳/۷۱	۴/۵۶	۳/۴۵
میانه	۵۲	۳/۷۵	۳/۷۵	۴/۷۵	۳/۵۰
انحراف معیار	۶/۷۴	۰/۸۸۲	۰/۸۴۵	۰/۸۴۵	۰/۸۷۰
حداقل	۳۴	۱/۵	۱/۵	۱/۵	۱/۵
حداکثر	۶۸	۵/۷۵	۵/۷۵	۵/۷۵	۵/۵۰

جدول شماره ۴: آزمون فرضیه‌ها

شرح فرضیه	نوع آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
میان فرصت‌طلبی و رعایت یکنواختی در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	همبستگی پیرسون	۰/۳۷۸	رد فرضیه
میان فرصت‌طلبی و حرفه‌گرایی در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	همبستگی پیرسون	۰/۰۲۵	تأیید فرضیه
میان فرصت‌طلبی و پنهان‌کاری در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	همبستگی پیرسون	۰/۰۱۱	تأیید فرضیه
میان فرصت‌طلبی و محافظه‌کاری در بین حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	همبستگی پیرسون	۰/۱۹۰	رد فرضیه
میان فرصت‌طلبی و رعایت یکنواختی در بین حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	همبستگی پیرسون	۰/۱۶۶	رد فرضیه
میان فرصت‌طلبی و حرفه‌گرایی در بین حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	همبستگی پیرسون	۰/۴۷۱	رد فرضیه
میان فرصت‌طلبی و پنهان‌کاری در بین حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	همبستگی پیرسون	۰/۰۴۳	تأیید فرضیه
میان فرصت‌طلبی و محافظه‌کاری در بین حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	همبستگی پیرسون	۰/۵۶۲	رد فرضیه
رعایت یکنواختی میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی با هم برابر است.	مقایسه میانگین دو جامعه	۰/۰۲۱	رد فرضیه
حرفه‌گرایی میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی با هم برابر است.	مقایسه میانگین دو جامعه	۰/۰۱۷	رد فرضیه
محافظه‌کاری میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی با هم برابر است.	مقایسه میانگین دو جامعه	۰/۷۸۶	تأیید فرضیه
پنهان‌کاری میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی با هم برابر است.	مقایسه میانگین دو جامعه	۰/۹۸۲	تأیید فرضیه
فرصت‌طلبی میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی با هم برابر است.	مقایسه میانگین دو جامعه	۰/۴۶۲	تأیید فرضیه

### ۳- سایر یافته‌ها

در قسمت قبل نشان داده شد که در هر دو بخش مؤسسات خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی، بین فرصت‌طلبی و پنهان‌کاری رابطه معنی‌داری وجود دارد. در این قسمت اثر متغیر مستقل فرصت‌طلبی به همراه متغیرهای کنترل یعنی رتبه شغلی، جنسیت، سن و محل اشتغال به صورت یکجا و با هم دیگر بر پنهان‌کاری به عنوان متغیر وابسته بر اساس رگرسیون چند متغیره مورد آزمون قرار می‌گیرد.

رابطه میان فرصت‌طلبی با رعایت یکنواختی و محافظه‌کاری نه در بخش خصوصی معنی‌دار است و نه در بخش دولتی. هم‌چنین نتایج بیانگر آن است که میزان فرصت‌طلبی، پنهان‌کاری و تمایل به محافظه‌کاری در میان حساب‌برسان بخش دولتی (سازمان حسابرسی) و بخش خصوصی برابر است؛ اما میزان تمایل به حرفه‌گرایی در این دو بخش متفاوت است.

معادله بالا نشان می‌دهد که تمایل حسابرسان به پنهان کاری تابعی است از فرصت‌طلبی و رتبه شغلی حسابرسان. این دو متغیر رابطه‌ای مثبت با پنهان کاری دارند. یعنی هر چه فرصت‌طلبی افزایش یابد، تمایل به پنهان کاری نیز افزایش می‌یابد. هم چنین هر چه رتبه شغلی حسابرسان از حسابرس به حسابرس ارشد، سرپرست و مدیر و شریک حسابداری افزایش می‌یابد. آن‌گاه پنهان کاری نیز افزایش می‌یابد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این مقاله رابطه بین فرصت‌طلبی و ارزش‌های فرهنگی در میان حسابرسان بخش دولتی (سازمان حسابداری) و مؤسسات خصوصی حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی را مورد مطالعه قرار داده است. شواهد پژوهش نشان می‌دهد میزان فرصت‌طلبی در میان حسابرسان شاغل در هر دو بخش سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی حسابداری یکسان است و تفاوت معنی‌داری میان آن‌ها وجود ندارد. نتایج بیانگر آن است که مشخصه‌های فرهنگی حرفه‌گرایی و رعایت یکنواختی در هر دو بخش سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی حسابداری متفاوت بوده اما میزان پنهان کاری و محافظه کاری در

بر اساس نتایج حاصل از رگرسیون چند متغیره عوامل تأثیرگذار بر تمایل حسابرسان به پنهان کاری عبارت‌اند از فرصت‌طلبی و رتبه شغلی، زیرا سطح معنی‌داری این متغیرها زیر ۵ درصد است. نتایج آزمون رگرسیون چند متغیره نشان می‌دهد که در نمونه تحقیق، متغیرهای سن، جنسیت و محل اشتغال رابطه‌ای با پنهان کاری ندارند. چون سطح معنی‌داری این متغیرها بیشتر از ۵ درصد است.

### متغیر وابسته: پنهان کاری

بر اساس نتایج حاصل از رگرسیون چند متغیره (جدول شماره ۵)، مشخص شد که عوامل تأثیرگذار بر تمایل حسابرسان به پنهان کاری عبارت‌اند از فرصت‌طلبی و رتبه شغلی. از این رو خط رگرسیون تمایل حسابرسان به پنهان کاری به صورت زیر نوشته می‌شود:

$$X_2 + 0.145X_1 + 0.12 + 2.892Y =$$

که در آن:

$$Y = \text{تمایل حسابرسان به پنهان کاری}$$

$$X_1 = \text{فرصت‌طلبی}$$

$$X_2 = \text{رتبه شغلی}$$

$$\varepsilon = \text{مقادیر باقی مانده}$$

جدول شماره ۵: نتایج رگرسیون چند متغیره

متغیرهای مستقل	ضرایب	آماره T	سطح معنی‌داری	عامل تورم واریانس (VIF)
عرض از مبدأ	۲/۸۹۲	۶/۷۹۶	۰/۰۰۰	-
فرصت‌طلبی	۰/۰۱۲	۲/۷۶۰	۰/۰۳۲	۱/۰۰۶
رتبه شغلی	۰/۱۴۵	۳/۷۳۱	۰/۰۰۰	۱/۷۱۴
جنسیت	-۰/۰۱۶	-۰/۱۴۰	۰/۸۸۹	۱/۱۳۹
محل اشتغال	-۰/۰۹۲	-۰/۸۹۸	۰/۳۷۰	۱/۰۶۶
سن	-۰/۰۰۳	-۰/۴۰۴	۰/۶۸۷	۱/۷۵۷
آماره F	۵/۰۳۹		۰/۰۰۰	
آماره کلموگروف اسمرینف برای مقادیر باقی مانده	۱/۱۲۶		۰/۱۵۹	
آماره کلموگروف اسمرینف برای متغیر وابسته	۱/۱۳۷		۰/۱۳۴	
	Adj.R <sup>2</sup> = ۰/۰۶۹			D.W = ۱/۸۴۱

نوظهور حسابرسی را نمایان می‌سازد. شواهد این پژوهش تأیید می‌نماید که جامعه حسابداران رسمی که در حدود یک دهه از عمر خود را سپری نموده است، با چالش‌های جدی در حوزه ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی روبرو است. هر چند نتایج این پژوهش ممکن است با ذائقه اعضای این جامعه سازگار نباشد؛ اما این موضوع واقعیتی است که باید آن را پذیرفت و از کتمان آن خودداری نمود. زیرا کتمان آن عواقب زیان‌باری را در حوزه اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای حرفه حسابداری به دنبال خواهد داشت. برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود تا رابطه ارزش‌های فرهنگی و فرار مالیاتی مورد بررسی قرار گیرد. هم چنین پیشنهاد می‌شود تا با ترکیب ارزش‌های اخلاقی الگوی گری درباره ارزش‌های فرهنگی حسابداری بسط داده شود.

#### منابع و مأخذ

- ۱) بنی مهدی، بهمن. (۱۳۹۱). مطالعه ماکیاولیسم میان دانشجویان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه. مقاله پذیرفته و ارائه شده در نخستین همایش حسابداری ارزشی، دانشگاه امور اقتصادی
- ۲) فرقان دوست حقیقی کامبیز، بنی مهدی بهمن و ولی لر حیدر. (۱۳۹۲). بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان. مقاله پذیرفته شده و در نوبت چاپ مجله علمی و پژوهشی فصلنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
- ۳) فرهنگی، علی اکبر. (۱۳۸۸). ارتباطات انسانی. نشر رسا.
- ۴) مشایخی زهرا و فرزانه جلالی. (۱۳۹۱). ارزش‌های فرهنگی و حاکمیت شرکتی. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال چهارم، شماره ۱۴

حسابرسان شاغل در دو بخش مزبور، یکسان است. هم چنین شواهد پژوهش بیانگر آن است که رابطه‌ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت‌طلبی و ویژگی فرهنگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان هر دو بخش وجود دارد. شواهد و نتایج دیگر این پژوهش تأیید می‌نماید که میزان تمایل به پنهان کاری در حسابرسان متأثر از فرصت‌طلبی و رتبه شغلی آن‌ها است. یعنی هر چه رتبه شغلی حسابرسان ارتقاء یابد، تمایل آن‌ها به پنهان کاری افزایش می‌یابد. هم چنین هر چه رفتارهای فرصت‌طلبانه در حسابرسان افزایش یابد، تمایل آن‌ها به پنهان کاری نیز بیشتر می‌شود. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش مورفی (۲۰۱۲) مبنی بر وجود رابطه مثبت میان فرصت‌طلبی و افشای نادرست اطلاعات حسابداری، مطابقت دارد. از این رو بر اساس نتایج این پژوهش به مسئولین جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که نظارت بیشتری بر عملکرد حسابرسان داشته باشند. هم چنین پیشنهاد می‌شود برای کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه در میان حسابرسان، مسئولین آموزش عالی و هم چنین دست اندرکاران حرفه حسابداری، گنجاندن آموزش اصول اخلاقی در دوران تحصیل دانشجویی و حین کار را مورد توجه قرار دهند. به دانشجویان و حسابرسان شاغل در حرفه نیز پیشنهاد می‌شود تا اصول اخلاقی را بیاموزند و آن را در عمل بکار گیرند.

نتایج این پژوهش آگاهی سودمندی درباره وضعیت ارزش‌های فرهنگی حاکم بر حرفه حسابداری در اختیار استفاده‌کنندگان نتایج تحقیق قرار می‌دهد. این نتایج می‌تواند در برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری جذب حسابرسان به ویژه حسابداران رسمی مورد استفاده سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد. نتایج این پژوهش وضعیت نه چندان مناسب ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی حرفه حسابرسی در بازار

- International Accounting, Vol.28 PP. 138–146
- 16) Pitta. D. A., Fung. H., and Isberg. S., (1999) Ethical issues across cultures: managing the differing perspectives of China and the USA, *Journal of Consumer Marketing*, VOL. 16 NO. 3, PP. 240-256
- 17) Shafer, W. E., and Wang.,Z. (2011) Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in China, *Managerial Auditing Journal*. Vol. 26, Iss. 5; pg. 372
- 18) Shome, A., and Rao, H., (2009) Machiavellianism in public accountants: some additional Canadian evidence, *Business Ethics: A European Review*, Vol. 18 PP. 364-371
- 19) Smith P. C., McTier K. and Pope K. R., (2009) Nonprofit Employees' Machiavellian Propensities, *Financial Accountability & Management*, Vol.25, Issue3, PP.335-352
- 20) Vitell S.j, Nwachukwu, S. L., and Barnes J. H., (1993) The Effects of Culture on Ethical Decision-Making: An Application of Hofstede's Typology, *Journal of Business Ethics*, VOL12, PP. 753—760
- 21) Wong-On-Wing, B., and Lui, G., (2013) Beyond Cultural Values: An Implicit Theory Approach to Cross-Cultural Research in Accounting Ethics, *Behavioural Research in Accounting*, Vol. 25, No. 1, pp. 15–36
- 22) Orij,R., (2010) "Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory", *Emerald* 23, PP.1-15
- 5) نوروش، ایرج، دیانتی و زهرا دیلمی. (۱۳۸۲). بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل گری). بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۳.
- 6) نوروش، ایرج، سحر سپاسی. (۱۳۸۴). رابطه ارزش‌های فرهنگی با هموارسازی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۰.
- 7) Armstrong R.W (1996) The Relationship Between Culture and Perception of Ethical Problems in International Marketing, *Journal of Business Ethics* Vol. 15 PP. 1199-1208
- 8) Chand P., (2012) The effects of ethnic culture and organizational culture on judgments of accountants, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 28 PP. 298–306
- 9) Cieslewicz, J. K. (2013) Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS, *Critical Perspectives on Accounting*, Forthcoming
- 10) Dayanandan. A., Donker. H., and Lin K., (2012) Ethical perceptions on earnings management, *Int. J. Behavioural Accounting and Finance*, Vol. 3, PP. 163-187
- 11) Desender, K.A., Castro, C.E., and Escamila De Leon, S.A., (2011) Earnings Management and Cultural Values, *American Journal of Economics and Sociology*, Vol. 70, No. 3, PP. 639-670
- 12) Gray, S.J., (1988) Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, Vol. 24, PP.1-15
- 13) Li, K., Griffin, D., Yue, H., and Zhao, L., (2013) How Does Culture Influence Corporate Risk – Taking? *Journal of Corporate Finance*, Vol,23. PP. 1-22
- 14) Murphy. P.R., (2012) Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.37, PP. 242–259
- 15) Perera, H., Cummings. L., and Chua F., (2012) Cultural relativity of accounting professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa, *Advances in Accounting, incorporating Advances in*

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Perera et al.

<sup>2</sup> Gray

<sup>3</sup> Machiavellianism

<sup>4</sup> Li et al.

<sup>5</sup> Cieslewicz

<sup>6</sup> Perera

<sup>7</sup> Murphy

<sup>8</sup> Dayanandan

<sup>9</sup> Chand

<sup>10</sup> Desender et al.

<sup>11</sup> Orij

<sup>12</sup> Shome and Rao

<sup>13</sup> Big Four Audit Firms

<sup>14</sup> Vitell et al.

<sup>15</sup> Shafer and Wang

<sup>16</sup> Christie and Geis