



## ساخت و رواسازی مقیاس سنجش حسابداری فرهنگی به منظور ارائه مدل بومی

الهام منصوری نیا<sup>۱</sup>

خسرو فغانی ماکرانی<sup>۲</sup>

قربانعلی آقا احمدی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۶/۱۰

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۳/۳۰

### چکیده

روایی و پایایی از مسائل مهم در حوزه آزمون‌سازی مفاهیم و متغیرهای پژوهشی محسوب می‌شوند. "حسابداری فرهنگی" از جمله مفاهیمی است با کارکردهای بسیار که تعامل اجتماعی و فرهنگی میان افراد و حوزه‌های مختلف در محیط حسابداری را مورد توجه قرار می‌دهد، بایستی به گونه‌ای تدوین گردد که قابلیت پیاده‌سازی و عملیاتی شدن را در مطالعه‌های میدانی فراهم آورد. پژوهش حاضر با هدف ساخت و اعتباریابی مقیاس حسابداری فرهنگی و به روش توصیفی-پیمایشی به انجام رسیده است. در این راستا با استفاده از نظر خبرگان و تحلیل محتوا، گزارش‌های عملکرد هیئت مدیره شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفت، که در نهایت پرسشنامه محقق ساخته حسابداری فرهنگی به منظور کسب روایی و پایایی لازم توسط خبرگان تکمیل شده است. ضریب پایایی آزمون با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ، ۰/۸۶۶ محاسبه شد. تحلیل عاملی سوال‌های حسابداری فرهنگی بیانگر آن بود که بیش از ۶۳/۵۱۶ درصد واریانس مورد نظر توسط مولفه‌های این پرسشنامه تبیین می‌شود. پس از یک بار چرخش عوامل از نوع واریماکس، همبستگی میان هر سوال با هر مولفه در بهترین حالت مشخص شد و براساس آن یازده مولفه: فاصله قدرت و اختیار، فردگرایی-جمع‌گرایی، کسب اطمینان-بلا تکلیفی، مردگرایی-زن‌گرایی (نابرابری جنسیتی)، عام‌گرایی-خاص‌گرایی، تجزیه-ترکیب، درون‌محوری-برون‌محوری، توالی‌زمانی-تقارن‌زمانی، اکتسابی-انتسابی، برابری-سلسله مراتبی، افق دید بلندمدت-کوتاه‌مدت (آینده‌نگری) به عنوان مولفه‌های حسابداری فرهنگی، استخراج و انتخاب گردید. با توجه به یافته‌های پژوهش، می‌توان از این پرسشنامه برای سنجش میزان حسابداری فرهنگی در سازمان‌ها و شرکت‌ها استفاده کرد. با این ابزار می‌توان زمینه شناخت دقیق‌تر و منطقی‌تر، محیط حسابداری را فراهم نمود و به طور کلی بهره‌وری از این محیط را به صورت علمی فراهم آورد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری فرهنگی، محیط حسابداری، روایی، پایایی.

۱- دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. elham\_man\_23@yahoo.com

۲- دانشیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران (نویسنده مسئول) Kh.makrani@chmail.ir

۳- استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. Ahmadyali33@yahoo.com

## ۱- مقدمه

جمع آوری اطلاعات کمی و کیفی واحد مالی گزارشگر (بنگاه‌های اقتصادی)، تعامل افراد در محیط حسابداری را مورد توجه قرار می‌دهد.

در محیط حسابداری سه گروه اصلی شامل: (۱) تصمیم‌گیرندگان اقتصادی یا استفاده‌کنندگان (اطلاعات؛ ۲) واحدهای گزارشگر یا بنگاه‌های اقتصادی؛ (۳) حرفه‌ی حسابداری (حسابداران و حسابرسان) است (ثقفی، ۱۳۹۲)، که به صورت آگاه و ناخودآگاه با یکدیگر در یک فضای فرهنگی در تعامل‌اند. حضور سه طیف بزرگ در محیط حسابداری، موجب شد که افراد از ارزش‌ها و روابط بین فرهنگی این محیط به طور دینامیکی تاثیر بپذیرند و بر هم نیز تاثیر بگذارند.

ضرورت انجام تحقیق حاضر، با توجه به اهمیت مباحث بین رشته‌ای در جوامع امروزی و شکاف آشکار مطالعات داخلی و خارجی در این زمینه، نمایان‌تر می‌شود به طوری که با نگاهی اجمالی به تحقیق‌های انجام شده قبلی در زمینه فرهنگ و حسابداری، شکاف آشکاری بین مبانی نظری حسابداری فرهنگی به معنای عام و تحقیق‌ها و روش‌های مطالعات انجام شده پیرامون فرهنگ و حسابداری در ایران به چشم می‌آید. مطالعات در این زمینه در ایران صرفاً براساس پرسشنامه‌های محققین خارجی که با شرایط و محیط آن کشورها طراحی شده بود، صورت می‌گیرد (حتی محققینی مثل هافستد که ابعاد فرهنگی آن جهان‌شمول شده است نیز انتقادهای زیادی نسبت به آن شده است). مطالعات قبلی تنها به برخی از مولفه‌های فرهنگی اشاره نموده‌اند نه همه آن‌ها و اکثریت تحقیقات در ایران از طریق مدل هافستد-گری انجام شده است. با اینکه سال‌ها پیش محققین به این نتیجه رسیده‌اند که این مدل‌ها و پرسشنامه‌ها با شرایط ایران سازگار نیست (مانند: ثقفی و رضازاده، ۱۳۸۲؛ نوروش و دیان‌تی دیلمی، ۱۳۸۲؛ که هیچ کدام از فرضیه‌ها از نظر آماری معنی‌دار نبودند و نتایج مبین پایین بودن قدرت توضیحی مدل هافستد-گری در ایران می‌باشد). زیرا این نوع مطالعات دقت نظر کافی در حوزه اجتماعی و فرهنگی محیط حسابداری،

بررسی سیر تحول دانش (کاستلز<sup>۱</sup>، ۱۳۸۵؛ دراگر<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹) در طی سال‌های گذشته نشان می‌دهد که مسائل و مشکلات سازمانی، اداری و رفتاری ابعادی چندگانه و چندوجهی پیدا نموده است. این نوع پیچیدگی مسائل نیازمند راه‌حل‌های بین رشته‌ای (حسابداری فرهنگی<sup>۳</sup>، مدیریت فرهنگی<sup>۴</sup>، حسابداری اجتماعی<sup>۵</sup>، حسابداری محیط زیست<sup>۶</sup> و...) است. در سال‌های اخیر اندیشمندان مباحث بین رشته‌ای درصددند تا در بین پژوهش‌های تجربی، علمی و نظری رشته‌های مختلف، به ویژه حوزه علوم انسانی و علوم اجتماعی فضای گفتمانی جدیدی ایجاد کنند تا بتوانند در تفسیر و رفع مسائل جامعه و سازمان‌های معاصر گام موثری بردارند.

بدیهی است محیط حسابداری متأثر از تغییرات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی است و هر روز مسائل جدید مطرح و محققین و متفکران دانشگاهی و انجمن‌های حرفه‌ای به دنبال یافتن پاسخ برای آنها هستند (ثقفی، ۱۳۹۲). رشته حسابداری که به منظور پاسخگویی به بخشی از نیازهای انسان به وجود آمده است، به مرور زمان و با گسترش فعالیت‌های اقتصادی و افزایش پیچیدگی آن، درصدد است که هدف‌ها و روش‌های حسابداری را برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی جدید افراد و سازمان‌ها، توسعه دهد. براین اساس همگام با توسعه بازارهای مالی و به دلیل نیاز مبرمی که احساس می‌شد، محققان حسابداری به انجام تحقیق‌های بین فرهنگی روی آوردند (حاجیه‌ها، ۱۳۹۳).

با این نگرش به دنبال تحقیق‌های فرهنگی در حوزه حسابداری، واژه «حسابداری فرهنگی» برای اولین بار توسط کول<sup>۷</sup> (۱۹۹۱) مطرح شد. وی حسابداری فرهنگی را رویکردی مشتق شده از حسابداری اجتماعی می‌داند. در واقع حسابداری فرهنگی شاخه‌ای از حسابداری است که وجوه اشتراک بسیاری با حسابداری اجتماعی دارد. حسابداری فرهنگی مفهومی با رویکرد فنی-اجتماعی است که با

نداشته و از سوی دیگر سایر تحقیقات صرفاً بر روی رفتار حسابداران و حسابرسان، تمرکز کرده‌اند. در حالی که نقطه قوت حسابداری فرهنگی دید چندبعدی آن به محیط حسابداری است که با توجه به تغییرات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی و تاثیرات آن بر محیط حسابداری، نیازمند توسعه پاسخگویی و توجه بیشتر در این زمینه می‌باشد.

بنابراین تا هنگامی که واحدهای گزارشگر نتوانند جهت دستیابی به اهداف مدون، شیوه فرهنگی مناسبی را طراحی کنند به موفقیت نخواهند رسید. زیرا توسعه حسابداری هر کشور محصول مجموعه‌ای از روابط داخلی پیچیده بین محیط بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ است (دوپینگ و سالتر<sup>8</sup>، ۱۹۹۵). بنابراین فرهنگ، افراد را قادر می‌سازد تا محیط و پدیده‌هایی را که با آن‌ها رو به رو می‌شوند، تفسیر نمایند. در واقع فرهنگ یک رفتار اکتسابی است که پس از اکتساب، شرایط پاسخگویی فرد به محیط اجتماعی را مهیا می‌سازد. حسابداری نیز یکی از نهادهای اجتماعی است و باید انعکاسی از ارزش‌های موجود در فرهنگ جامعه باشد (مرادی، ۱۳۸۶). لذا به کارگیری حسابداری فرهنگی در تحلیل اجزا و برنامه‌های فرهنگی این نهاد اجتماعی ثمربخش خواهد بود. ابداع حسابداری فرهنگی، به مثابه تولید مفهوم، ایده‌ها، روش‌ها و دستورالعمل‌های جدید فرهنگی در محیط حسابداری شناخته می‌شود و با تفکری فنی-اجتماعی بر وابستگی تعاملی و متقابل عناصر و شاخص‌های فرهنگی در داخل و خارج یک واحد اقتصادی تاکید می‌کند. اساساً حسابداری فرهنگی، یک نحوه تفکر و یک نگرش درباره مشکلات محیط حسابداری به زبان فرهنگی است.

شواهد فرا تحلیلی<sup>9</sup> نشان می‌دهد که همه ابعاد ارزش فرهنگی پایدار نیست و ارزش‌های فرهنگی در طول زمان تغییر می‌کند (گونکل و همکاران<sup>10</sup>، ۲۰۱۶). رویدادها و حوادث در طول نسل‌ها باعث ایجاد ارزش‌های جدیدی می‌شود که تطابق فرهنگی را به وجود می‌آورد. حسابداری فرهنگی کمک می‌کند تا با

انطباق محیط حسابداری با فرهنگ حاکم بر جامعه، به توسعه و پیشرفت محیط تعاملی حسابداری با سازمان کمک کند. به عبارتی حسابداری فرهنگی در پی جداسازی سازمان‌های بین‌المللی و تجارت جهانی با محیط سازمانی و پیرامونی نیست بلکه سعی دارد با شناخت فرهنگ‌ها از مزایا و معایب آن‌ها برای رسیدن به اشتراک‌های مفید در زمینه تجارت و حسابداری استفاده کند.

به طوری که نقش فرهنگ بر روی شناخت (شامل شناخت شخصی، شناخت از گروه‌ها، شناخت عاطفی، شناخت از محیط‌ها...) و ادراک (شامل چشم‌انداز آن‌ها، نحوه قضاوت، نحوه تصمیم‌گیری...) نشان می‌دهد که پردازش اطلاعات دریافتی توسط فرهنگ‌های مختلف متفاوت است (احدیان پور، ۱۳۹۳). این در حالی است که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>11</sup> به دلیل تفاوت‌های فرهنگی از طرف برخی از منتقدین رد می‌شود (لارسون<sup>12</sup>، ۱۹۹۳؛ لارسون و کنی<sup>13</sup>، ۱۹۹۵؛ دینگ و همکاران<sup>14</sup>، ۲۰۰۵؛ بورکر<sup>15</sup>، ۲۰۱۳). در مقابل مفاهیم و تاریخچه (IFRS) و رویه‌های هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>16</sup>، ارتباط قوی با فرهنگ حسابداری انگلیسی-آمریکایی را نشان می‌دهند (بورکر، ۲۰۱۳). از آنجایی که حسابداری، زبان تجارت شناخته می‌شود. سؤالی که اخیراً مرکز توجه همگان قرار گرفته این است که: آیا تمام جهان می‌توانند به زبانی مشابه صحبت کنند؟ یا به بیانی دیگر: آیا استانداردهای پذیرفته شده هماهنگی که در عمل قابل کاربرد بوده و اثری کارا داشته باشد در جهان وجود دارد؟ (سرداری زاده، ۱۳۹۱). از نظر حسابداری فرهنگی، تفاوت‌های فرهنگی موجود باعث می‌شود که (IFRS) اصلاح شده مطابق فرهنگ هر کشور طراحی شود نه اینکه کاملاً رد شود.

براین اساس می‌توان با وارد کردن برخی مباحث فرهنگی موثر و مفید، به کارایی و سودآوری بیشتری رسید (مانند اینکه فرهنگ ایالات متحده با وجود اینکه در فردگرایی رتبه بالایی دارد. شرکت‌های ایالات

متحده را به استفاده از ارتباط و همکاری بیشتر تشویق می‌کند) (احدیان پور، ۱۳۹۳).

در سال‌های اخیر پژوهش‌های بسیاری درباره‌ی به کارگیری نگرش فرهنگی و تاثیر فرهنگ بر حسابداری انجام شده است که در پیشینه پژوهش سعی شده است به صورت مختصر به آن‌ها پرداخته شود. ولی در زمینه حسابداری فرهنگی پژوهشی به صورت مستقیم صورت نگرفته است. پژوهش‌های صورت گرفته در حسابداری که مرتبط با ارزش‌های فرهنگی انجام شده است، صرفاً به فرهنگ به صورت تک‌بعدی توجه می‌کنند، حال آن که حسابداری فرهنگی سعی دارد به صورت چندبعدی حضور فرهنگ در محیط حسابداری و نقش و تاثیر متقابل آن‌ها را مورد بررسی قرار دهد. بدین ترتیب مساله اصلی این است که فضای مفهومی و معنایی "حسابداری فرهنگی" را بررسی نموده و ابعاد و مولفه‌های آن را مشخص نماییم. از آنجایی که مقیاس معتبر و قابل قبولی برای سنجش این اصطلاح وجود ندارد، بنابراین این پژوهش به دنبال ساخت و اعتباریابی ابعاد و مولفه‌های حسابداری فرهنگی در فضای فرهنگی، اجتماعی و اداری به منظور ارائه مدل بومی در جامعه ایران می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

از آنجایی که فعالیت‌های شرکت علاوه بر تاثیر اقتصادی، از جهت‌های مختلف بر جامعه نیز اثرگذار است. تاثیر اقتصادی شرکت به وسیله‌ی روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی گزارش شده، اندازه‌گیری می‌شود. با این وجود، هیچ روش و استانداردی درباره سنجش و اندازه‌گیری عملکرد اجتماعی شرکت منتشر نشده است. رویکرد اجتماعی به تاثیر رویه‌های حسابداری بر اجتماع و جنبه‌های مختلف آن تأکید دارد و بر مبنای مفهوم رفاه اجتماعی مطالعه می‌شود. طبق این رویکرد، اصول و رویه‌های حسابداری باید براساس تاثیری که بر تمام گروه‌های جامعه می‌گذارند، سنجیده شده و پذیرفته شوند. در واقع، ارزش‌های اجتماعی به عنوان معیاری مهم در تعیین تئوری

حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرند. رویکرد اجتماعی در قاعده‌مندسازی تئوری حسابداری منجر به شکل‌گیری رشته جدیدی به عنوان «حسابداری اقتصادی-اجتماعی» شده است. هدف اصلی حسابداری اقتصادی-اجتماعی تشویق واحدهای تجاری برای در نظر گرفتن تاثیر فعالیت‌های شرکت بر رفاه اجتماعی می‌باشد. در رویکردهای توسعه یافته، این شاخه تبدیل به رویکرد نوینی در حسابداری گردید و به عنوان حسابداری انتقادی<sup>۱۷</sup> شهرت یافت. این رویکرد، حسابداری را دارای نقش اساسی در حل تضادهای بین شرکت و مشارکت کنندگان اجتماعی آن، نظیر نیروی کار، مشتریان و عموم مردم می‌داند. بنابراین حسابداری در جهت منافع عمومی و حسابداری اجتماعی از شاخه‌های حسابداری انتقادی تلقی می‌شوند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲). حسابداری اجتماعی، محققین را به سمت بررسی اثرات فرهنگ کاری و تاثیر آن بر ارزش‌های حسابداری سوق داد. به طوری که ژاکی<sup>۱۸</sup> (۱۹۷۵) نخستین کسی بود که بحث نظری درباره تاثیر فرهنگ بر حسابداری را مطرح کرد. وی معتقد است که محیط‌های فرهنگی یک کشور تأثیر مهمی بر افشای مالی توسط شرکت‌های آن کشور خواهند داشت (ژاکی و یی لو<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۰). مطالعات و تحقیقات بسیاری طی سال‌های اخیر در این زمینه انجام گرفته است. تأثیر محیط فرهنگی بر استانداردها و شیوه‌های حسابداری، توسط چندین مطالعه مورد بررسی قرار گرفته است (به عنوان مثال، گری<sup>۲۰</sup>، ۱۹۸۸؛ پرا<sup>۲۱</sup>، ۱۹۸۹؛ دوپینگ و سالتر، ۱۹۹۵؛ زرزسکی<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۶). هافستد<sup>۲۳</sup> (۱۹۹۱ و ۱۹۸۰) با بررسی‌هایی که در ۵۳ کشور انجام داد، ۵ بُعد برای ارزش‌های فرهنگی مطرح کرد که بر آن اساس می‌توان ملت‌های جهان را به گروه‌های مختلف دسته‌بندی کرد. این تعداد تا سال ۲۰۰۱ به ۷۴ کشور گسترش پیدا کرد. این ابعاد شامل: فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان یا بلا تکلیفی، فردگرایی در برابر جمع‌گرایی، مردگرایی در برابر زن‌گرایی، افق دید بلندمدت در برابر کوتاه‌مدت.

هافستد مدلی ساده و بسیار قابل فهم از تفاوت‌های فرهنگی را ارائه می‌دهد و نیز مسیری را برای هدایت آسان قیاس‌های فرهنگی بین کشورها ایجاد می‌کند (بنائی خلیل‌آباد و پورزمانی، ۱۳۹۶). مقالات انتقادی متعددی در این باره نوشته شده است (به عنوان مثال، گرنون و والاس<sup>۲۴</sup>، ۱۹۹۵؛ باسکرویل<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۳). از جمله گرنون و والاس (۱۹۹۵) مسائل و مشکلات در کاربرد ابعاد فرهنگی هافستد را بررسی کردند. بخشی از انتقادات به این دلیل است که نظرسنجی او از یک سازمان بوده و ممکن است در زمینه‌های دیگر قابل اجرا نباشد. گرچه، منتقدان هافستد به طور دوره‌ای در حسابداری ظاهر شده‌اند، اما این امر جذابیت شاخص‌های او را کاهش نمی‌دهد (باسکرویل، ۲۰۰۳). با این حال، هافستد (۱۹۸۴) معتقد است "هر چند این ابعاد فرهنگی با توجه به مقیاس‌های ارزشی موجود در بین کارکنان شرکت چند ملیتی آی‌بی‌ام استخراج شده است، با این حال تحقیق‌هایی که توسط محققان دیگر به روش‌های مختلف و با استفاده از نمونه‌های متفاوت (دانش‌آموزان، 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." نظرسنجی هافستد، همانند بررسی‌های بین‌المللی حسابداری، مبتنی بر افراد و قومیت آن افراد است که بر روی درک، نگرش و رفتار آن‌ها تأثیر می‌گذارد. هیچ تردیدی وجود ندارد که قومیت، شخصیت و همچنین عملکرد هر فرد را تحت تأثیر قرار دهد و تحقیق‌های زیادی در قوم‌نگاری نشان دهنده عمق تنوع رفتار انسان توسط گروه‌های مختلف قومی است. اما هیچ شاخصی مربوط به آن در ابعاد هافستد وجود ندارد (باسکرویل، ۲۰۰۳). شرادا و گری<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۷) معتقدند به رغم انتقادهای موجود، تعریفی که هافستد از فرهنگ ارائه کرده و شاخص‌های مربوط به آن، با نتایج مطالعه محققان بعد از او نیز هماهنگی دارد. این هماهنگی از یافته‌های هافستد حمایت می‌کند و در کل چارچوب نظری او را تبدیل به ابزار مناسبی برای

فهم فرهنگ و روش ارزشمندی برای تجزیه و تحلیل تأثیر فرهنگ بر رویه‌های مدیریت می‌سازد (ثقفی و رضازاده، ۱۳۸۲).

گری (۱۹۸۸) با تلفیق ارزش‌های فرهنگی مطرح شده توسط هافستد، مدلی را برای بررسی تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های حسابداری ارائه داد که روابط بین ارزش‌های فرهنگی و عملکردهای حسابداری را به نمایش گذاشت. وی اعتقاد دارد که ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی موثر بر حرفه حسابداری شامل چهار مشخصه فرهنگی حرفه‌گرایی، محافظه‌کاری، یکنواختی و پنهان‌کاری است. به عقیده او این چهار مشخصه متأثر از ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی جامعه بر حرفه حسابداری هر کشور است. حال آن که، امروزه مدل هافستد-گری با استناد به انتقادهای مطرح شده (بیدون و ویلت<sup>۲۷</sup>، ۱۹۹۵؛ هافستد، ۱۹۸۳؛ شیپر<sup>۲۸</sup>، ۲۰۰۳)، از اثربخشی و کارایی لازم برای تبیین تأثیر فرهنگ بر رویه حسابداری برخوردار نمی‌باشد. به نظر بیدون و ویلت (۱۹۹۵) در ارتباط با چارچوب قابل‌آزمونی که توسط گری به فرض بنیادی تبدیل شد، کمبود دقت نظری در بهبود ارتباط بین ارزش‌های فرهنگی و رویه‌های حسابداری، حس می‌شود. آن‌ها توانایی چارچوب هافستد-گری برای توضیح رویه حسابداری موجود را سوال برانگیز دانستند (دارابی و رام‌روز، ۱۳۸۹).

دینگ و همکاران<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۵) نیز معتقدند هافستد (۱۹۸۰) پایه و اساس خوبی برای ترکیب فرهنگ به عنوان یکی از متغیرهای تبیینی در تعیین تفاوت‌های سیستم حسابداری و شناسایی اهمیت آن فراهم آورد. با این وجود، مشکل اصلی این است که تحقیق در این زمینه نتوانسته است عوامل فرهنگی را بیابد. همچنین مطالعه مدل دیگری که توسط ترنر و ترامپنرز<sup>۳۰</sup> (۱۹۹۳) در رابطه با ابعاد ارزش‌های فرهنگی ارائه شده است تا حد زیادی این ادعا را اثبات می‌کند. ترنر و ترامپنرز (۱۹۹۳) تحقیقی مشابه با تحقیق هافستد در ۱۲ کشور انجام دادند. البته تمرکز اصلی تحقیق آنان بر ارزش‌های زیربنایی فرهنگ در ۷ کشور دارای نظام

عملکردگرایی، نودوستی. در واقع هدف برنامه تحقیقی گلوب، کمک به مدیرانی بوده است که در عرصه بین المللی فعالیت کرده و همواره با دشواری‌هایی در زمینه شناخت فرهنگ‌های مختلف و نحوه انطباق با آن‌ها مواجه هستند (حاجیه‌ها و سلطانی، ۱۳۹۳).

نهایتاً کول «حسابداری فرهنگی» را مطرح می‌کند. وی براین باور است که حسابداری فرهنگی رویکردی مشتق شده از حسابداری اجتماعی است و در جوامع چندفرهنگی و خرده فرهنگ‌ها کاربرد دارد (کول، ۲۰۰۶). کول از واژه «ماتریس فرهنگی»<sup>33</sup> که در توصیف الگوی روابط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی در تعیین و عملکرد هویت قومی کاربرد دارد، استفاده می‌کند. وی معتقد است که چنین واژه‌ای انبوهی از سوالات را در تعاریف گوناگون برمی‌انگیزد، اما براساس نظر لی و همکاران<sup>34</sup> (۱۹۸۴) موجب هم‌پوشانی شکاف‌های نژادی، فرهنگی، طبقه‌ای و قدرتی می‌شود. هر چند فرهنگ‌ها ثابت نیستند و مرز بین آن‌ها در طول نسل‌ها و قرون مختلف همواره تغییر می‌کند، اما ثبات ملموس کوتاه‌مدت و متوسطی را برای سیاست‌ها و راهکارهای اجتماعی و اقتصادی از خود نشان می‌دهند (کول، ۲۰۰۶). همچنین او معتقد است که علیرغم همگون سازی فرهنگی در اکثر جوامع، ارتباطی مهم و پایدار میان مقیاس‌های فرهنگی، رفاه اقتصادی، وضعیت اجتماعی و قدرت سیاسی برقرار است. هر زمانی که این نکته مدنظر باشد، ماتریس فرهنگی تبدیل به توصیفی قابل استناد از ساختار جوامع چند فرهنگی و ابزاری ارزشمند و بالقوه جهت فهم این توصیف می‌شود (کول، ۲۰۰۶). بلکویی (۱۹۹۵) معتقد است که هیچ بافت سازمانی بدون فرهنگ وجود ندارد، زیرا فرهنگ با استفاده از روش‌های متداول و غافلگیرانه و تقریباً غیرمعمول، با تجارب در سیاست‌های تجاری، مالی، کار، روابط صنعتی، آموزش و پرورش و بسیاری از عوامل دیگر، وارد سازمان می‌شود (بلکویی، ۱۹۹۵). بنابراین مطالعات بیشتر در راستای شناسایی ابعاد و مولفه‌های فرهنگی بر روی متغیرهای حسابداری می‌تواند بر پیشرفت

سرمایه‌داری (امریکا، انگلستان، سوئد، هلند، آلمان، فرانسه و ژاپن) بوده است. آنها با تحقیق خود هفت ارزش فرهنگی برای جوامع سرمایه‌داری معرفی کردند که شامل: عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی، تجزیه در برابر ترکیب، فردگرایی در برابر جمع‌گرایی، درون‌محوری در برابر برون‌محوری، توالی‌زمانی در برابر تقارن‌زمانی وضعیت اکتسابی در برابر وضعیت انتسابی افراد، برابری در برابر سلسله مراتب طبقاتی.

مطالعه‌های تجربی گسترده درباره نوع اندازه‌گیری ارزش‌ها، پویایی اولویت‌ها و روابط بین ارزش‌ها و دیدگاه‌ها، اهداف، هنجارها و رفتار وجود دارد که بیشتر آن‌ها یک تئوری یا ساختار ثابت را در اختیار محققان قرار نداده‌اند. در نتیجه این محدودیت‌ها، شوارتز<sup>31</sup> تئوری مرتبط با ساختار و محتوای ارزش‌ها را مطرح کرد که تئوری او پیشرفت قابل توجهی داشت. زیرا چندین ارزش جداگانه را در مجموعه محدودی از انواع ارزش‌های شناخته شده جهانی در فرهنگ‌های مختلف سازماندهی می‌کرد. شوارتز معتقد است ارزش‌ها به زبان اهداف نیازمندی‌های اصلی بشر تغییر می‌کنند و افراد در تعامل با یکدیگر می‌آموزند چگونه این الزامات را در قالب ارزش بیان کنند (حاجیه‌ها و سلطانی، ۱۳۹۳: ۹۲). طبق نظر شوارتز (۱۹۹۲) ساختار جهانی ارزش‌های افراد با توجه به نوع ارزش انگیزه‌ای ارائه می‌گردد. انواع ارزش‌های انگیزه عبارتند از: خودفرمانی، انگیزش، رفاه‌طلبی، پیشرفت، قدرت، امنیت، سازگاری، سنت، خیرخواهی، عام‌گرایی (دارایی و رام روز، ۱۳۸۹).

پژوهش دیگری در مورد فرهنگ توسط هاوس و همکارانش انجام شده است. این مطالعه به پژوهش گلوب<sup>32</sup> معروف است که در آن محققان، روابط میان فرهنگ اجتماعی، فرهنگ سازمانی و رهبری سازمانی را بررسی کرده‌اند. ابعاد فرهنگی گلوب، یافته‌های فرهنگی ۶۲ کشور را در ۹ بعد فرهنگی ترکیب کرده است. ابعاد گلوب عبارتند از: فاصله قدرت، اجتناب از عدم‌اطمینان، جمع‌گرایی درون‌گروهی، جمع‌گرایی بین‌گروهی، قاطعیت، تساوی جنسیتی، آینده‌گرایی،

اثرگذاری فرهنگ سازمانی بر نوع این رابطه است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در جوامع یا سازمان‌های با فاصله قدرت زیاد و جمع‌گرا، مشارکت دادن افراد در بودجه بندی حتی با وجود اطلاعات حسابداری مدیریت مناسب، موجب موفقیت بالای عملکردی مدیر نمی‌شود. اما رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا با فاصله قدرت کم وجود دارد.

خیری و پورعلی (۱۳۹۴) به بررسی "تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر گردش سرمایه‌گذاری سرمایه‌گذاران نهادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" پرداختند. برای محاسبه رفتار سرمایه‌گذاران نهادی از مدل فرهنگی هافستد استفاده شده است. در بررسی وضعیت فرهنگی سرمایه‌گذاران نهادی مشخص گردید که جامعه فوق مردگرا، فردگرا، دارای اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت نیز وجود دارد. فردگرایی، اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت بر میزان سرمایه‌گذاری و وجود تناوب در سرمایه‌گذاری سرمایه‌گذاران نهادی تأثیر دارند.

کول (۲۰۰۶) در مقاله‌ای با عنوان "حسابداری فرهنگی در اقتصادهای کوچک" روشی برای توصیف بخش فرهنگی کار در جوامع چندفرهنگی و تجزیه و تحلیل مفاهیم آن ارائه می‌کند. مقاله با توضیح ایده‌های از رویکرد حسابداری فرهنگی به عنوان رویکردی مشتق شده از حسابداری اجتماعی آغاز می‌شود. این رویکرد سپس برای جزیره کارائیب کوچک اعمال می‌شود. در توصیف ماتریس حساب فرهنگی آن، این مقاله تلاش کرده تا ویژگی‌های کافی برای ارائه یک تحلیل قابل قبول برای آن جزیره و همچنین به عنوان نشان دادن ارزش رویکردی برای جزایر دیگر چندفرهنگی و جوامع کوچک ارائه کند.

اورنج<sup>۳۵</sup> (۲۰۱۰) در مقاله‌ای خود، رابطه ارزش‌های فرهنگی و افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی را در ۲۲ کشور مورد مطالعه قرار داد. یافته‌ها نشان می‌دهد که رابطه‌ای معنی‌دار و مستقیم بین افشای داوطلبانه

حسابداری به عنوان بخشی از عملکرد تجاری موثر واقع گردد (حاجیها و سلطانی، ۱۳۹۳).

به این ترتیب باید گفت که گزاره‌های نظری برآمده از نظریه‌های اندیشمندان نشان می‌دهد که محیط حسابداری از نوعی بافت سازمانی شکل گرفته است که شاکله اصلی و سازنده آن فرهنگ است و وجود خرده فرهنگ‌ها و جوامع چندفرهنگی، محیط حسابداری را به یک محیط فنی-اجتماعی تبدیل کرده است.

### ۳- پیشینه پژوهش

بازنگری ادبیات تحقیقات مالی و حسابداری نشان می‌دهد که اساساً موضوع، اهداف موردنظر و روش‌های تحلیلی انتخاب شده این پژوهش جهت ساخت و رواسازی مقیاس حسابداری فرهنگی، کاملاً نو بوده و برای اولین بار انجام می‌شود. اما خلاصه‌ای از تحقیقاتی که در خارج و داخل کشور، مرتبط با موضوع فرهنگ و حسابداری انجام شده است، جهت بررسی و مقایسه بهتر در نتیجه پژوهش و همچنین مشخص شدن سطح اهمیت و لزوم انجام چنین پژوهشی، به شرح زیر می‌باشد:

دارابی و رام‌روز (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان "تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی" پرداختند. هدف این پژوهش آزمودن تأثیر فرهنگ بر رویه حسابداری از طریق به کارگیری ساختار جهانی ارزش‌های انگیزه‌ای انسانی شوارتز (۱۹۹۲)، در حوزه حسابداری می‌باشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که روابط چشمگیری بین ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداران و تفسیر و برداشت آن‌ها از گزارشگری مالی وجود دارد.

اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۷) در تحقیقی تحت عنوان "بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران" نشان دادند که بین مشارکت در بودجه بندی، سیستم‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مدیران رابطه وجود دارد و نیز یافته‌ها مؤید

اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی و ارزش‌های فرهنگی وجود دارد.

نائور و همکاران<sup>36</sup> (۲۰۱۰) در مقاله‌ای تحت عنوان "جهانی‌سازی عملیات در کشورهای شرقی و غربی: گشودن رابطه بین فرهنگ ملی و سازمانی و تاثیر آن بر عملکرد تولید" به بررسی تاثیر هشت بعد فرهنگ ملی و سازمانی (براساس چارچوب گلوب) بر روی عملکرد تولید پرداختند. آن‌ها دریافتند فرهنگ در کشورهای غربی و شرقی در سه بعد گلوب (فاصله قدرت، آینده‌گرایی و عملکردگرایی) متفاوت هستند. تجزیه و تحلیل مدل خطی سلسله مراتبی نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی بیش از فرهنگ ملی بر عملکرد تولید تاثیر می‌گذارد.

اگارول و گودل<sup>38</sup> (۲۰۱۴) در مقاله‌ای تحت عنوان «ابعاد فرهنگی ملی در تحقیقات مالی و حسابداری: یک شکاف مهم در ادبیات؟» بیان می‌کنند که به رغم ابعاد فرهنگی که در صدها مطالعه تحقیقاتی در زمینه کسب و کار و مدیریت وجود دارد، مطالعات نسبتاً کمی در امور مالی و حسابداری که شامل استفاده از ابعاد فرهنگی باشد، وجود دارد. محققان اشاره می‌کنند که امور مالی اخیراً تاثیر فرهنگ ملی را به ویژه از طریق تاثیر فردگرایی بر روی حرکت بازار و تاثیر اجتناب از نااطمینانی بر هزینه‌های معامله کشف کرده است. آن‌ها نتیجه می‌گیرند که فرصت زیادی برای بررسی بیشتر در مورد تأثیر فرهنگ ملی در امور مالی وجود دارد.

نورونابی<sup>39</sup> (۲۰۱۵) در مقاله‌ای تحت عنوان «تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای حسابداری جهانی (IFRS) در یک کشور در حال توسعه» به بررسی عوامل فرهنگی در بنگلادش پرداخت. دو دور مصاحبه در سال‌های (۲۰۱۰ و ۲۰۱۱) انجام شد؛ ۱۶۴۷ اسناد اجرایی (۱۹۹۸-۲۰۱۰) و ۳۳۲ پرونده دادرسی (۱۹۹۹-۲۰۱۰) مورد ارزیابی قرار گرفته است. شواهد موجود در این تحقیق نشان می‌دهد که کمبود فرصت‌های آموزشی در حرفه حسابداری و فساد تأثیر منفی بر اجرای IFRS در بنگلادش دارد. یافته‌های این

تحقیق تا حدی مشابه شاخص بنگلادش هافستد و همکاران (۲۰۱۰) است، که در آن بنگلادش دارای بالاترین نمره فاصله قدرت است که نشان دهنده سطح بالایی از نابرابری قدرت و ثروت در آن جامعه است. به این معنی است که جامعه به آسانی تغییرات در بنگلادش را قبول نمی‌کند.

گونکل و همکاران<sup>40</sup> (۲۰۱۶) در مقاله‌ای با عنوان «ارزش‌های فرهنگی، هوش هیجانی و شیوه‌های کنترل تعارض: یک مطالعه جهانی» براساس مجموعه داده‌های چندملیتی از جمله ۱۵۲۷ نفر از ۱۰ خوشه فرهنگی مختلف را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که اجتناب از عدم اطمینان و افق دید بلندمدت، ترجیحات شیوه‌های کنترل تعارض، سازش و وحدت از طریق هوش هیجانی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. همچنین جمع‌گرایی تاثیر منفی و مستقیم بر ترجیح سبک تسلط دارد و فاصله قدرت تاثیر مثبت و مستقیم بر ترجیح سبک اجتناب و سبک تسلط دارد.

بروکر<sup>41</sup> (۲۰۱۷) در مقاله‌ای با عنوان «روسیه و اوکراین: مقایسه گرایش‌های حسابداری فرهنگی» با استفاده از داده‌های در دسترس هافستد، به مقایسه‌ی روسیه و اوکراین از لحاظ ابعاد ارزش فرهنگی پرداختند. یافته‌ها نشان‌دهنده میزان بالای تشابه بین دو کشور و نیاز به تمایز بین گرایش‌های فرهنگی حسابداری و سایر عوامل تاثیرگذار بر توسعه حسابداری است. همچنین وی بر ارایه آموزش حرفه‌ای سطح بالا به دانشجویان و حسابداران موجود با تکیه قوی بر حرفه‌ای‌گرایی و استانداردهای اخلاقی بالا تاکید دارد.

لاپسلی و ریکرز<sup>42</sup> (۲۰۱۷) به مقاله‌ای با عنوان "ارتباط حسابداری مدیریت استراتژیک با فرهنگ عامه" پرداختند. این مطالعه به بررسی توسعه از دیدگاه استراتژی می‌پردازد. این مطالعه تفکر SMA متداول را از یک چشم‌انداز استراتژی به شیوه عملی، با استفاده از روند در حال توسعه نمونه‌ای از فعالیت‌های تئاتر به چالش می‌کشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که



- ۳) آیا مقیاس ابعاد حسابداری فرهنگی از اعتماد (پایایی) مناسب برخوردار است؟
- ۴) آیا شاخص‌های تشکیل دهنده مولفه‌های حسابداری فرهنگی از اعتبار (روایی) مناسب برخوردارند؟
- ۵) آیا شاخص‌های تشکیل دهنده مولفه‌های حسابداری فرهنگی از اعتماد (پایایی) مناسب برخوردارند؟

#### ۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر با هدف ساخت، هنجاریابی و اعتباریابی مقیاس حسابداری فرهنگی اجرا شد؛ بنابراین، روش پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی و با توجه به هدف آن، توسعه‌ای بوده است. از طرف دیگر این پژوهش به صورت میدانی به اجرا درآمده است؛ بدین معنا که بخش عمده‌ای از اطلاعات از طریق مصاحبه و تکمیل پرسشنامه توسط کارشناسان و خبرگان دانشگاهی و حساب‌رسان رسمی گردآوری شده است. به دلیل فقدان مباحث نظری مناسب در حوزه حسابداری فرهنگی محققین به ناچار ابعاد و مولفه‌های مورد نیاز را در حوزه‌های نزدیک همچون حسابداری اجتماعی، فرهنگ و حسابداری و فرهنگ در حسابداری جستجو نمودند. براین اساس با مرور ادبیات پژوهش ۳۵ مولفه شناسایی و انتخاب گردید. سپس با مراجعه به آرای خبرگان و آزمون آماری ۲۴ مولفه به دلایل هم‌پوشانی و نزدیک بودن فضای مفهومی آنها و کم ارتباط بودن به جامعه آماری حذف و یا در هم ادغام شدند که در نهایت ۱۱ مولفه به شرح زیر تعیین گردید: فاصله قدرت، فردگرایی در برابر جمع‌گرایی، کسب اطمینان یا بلا تکلیفی، مردگرایی در برابر زن‌گرایی، عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی، تجزیه در برابر ترکیب، درون‌محوری در برابر برون‌محوری، توالی زمانی در برابر تقارن زمانی، وضعیت اکتسابی در برابر وضعیت انتسابی، برابری در برابر سلسله مراتبی، افق دید بلندمدت در برابر کوتاه‌مدت.

استراتژی یک عمل پیچیده است که یک فرایند ذاتا اجتماعی است: تولید تئاتر، مذاکره یک مسیر به بازار توسط اعتبار سازمان واسطه است که مشارکت و ارتباط از طریق شهرت محصولات فرهنگی جدید برقرار می‌کند.

پاچکو پاردس و ویتلی<sup>43</sup> (۲۰۱۷) مقاله‌ای با عنوان "تاثیر فرهنگ بر مدیریت سود واقعی" را مورد مطالعه قرار دادند. در این مقاله با استفاده از شاخص فرهنگی هافستد (۱۹۸۰)، از مدل سلسله مراتبی خطی برای بررسی تاثیر رشد اقتصادی (بازارهای نوظهور)، کشور و فرهنگ بر مدیریت سود واقعی برای یک نمونه از شرکت‌ها از مجموع ۳۱ کشور استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد مدیریت سود واقعی با فاصله قدرت ارتباط مثبت دارد. نتایج نشان می‌دهد که بیشتر معیارهای حفاظت از سرمایه‌گذار به وسیله فرهنگ رده‌بندی می‌شود.

با توجه به ادبیات پژوهشی فوق و فقدان غنای ادبیات پژوهشی در زمینه حسابداری فرهنگی، آنچه در پژوهش حاضر مورد توجه و دارای اهمیت فوق‌العاده‌ای است، محتوای آزمون حسابداری فرهنگی است که پس از شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های حسابداری فرهنگی به وسیله پرسشنامه‌ای محقق ساخته مورد آزمون قرار گرفته است. بدین منظور، آزمون سنجش حسابداری فرهنگی می‌تواند به عنوان یک ابزار مورد استفاده قرار گیرد؛ اما بررسی میزان پایایی<sup>44</sup> و روایی<sup>45</sup> این آزمون مسأله‌ای است که در پژوهش حاضر مطرح شده و سؤال اساسی این پژوهش می‌تواند این نکته باشد که آیا می‌توان ابزار مناسبی جهت سنجش حسابداری فرهنگی فراهم نمود؟

بنابراین مهمترین سؤالات پژوهش در زمینه ساخت و رواسازی حسابداری فرهنگی را می‌توان به شرح زیر مطرح ساخت:

- ۱) مفهوم "حسابداری فرهنگی" از چه مؤلفه‌هایی تشکیل شده است؟
- ۲) آیا مقیاس ابعاد حسابداری فرهنگی از اعتبار (روایی) مناسب برخوردار است؟

فعال بوده‌اند، در سه مرحله مصاحبه انجام گردید، همزمان از طریق مطالعه منابع نظری مربوط به حسابداری فرهنگی و همچنین تحقیقات انجام شده در زمینه فرهنگ و حسابداری، شاخص‌ها شناسایی و تحلیل محتوا براساس آن شاخص‌ها انجام گرفت. سپس از تلفیق و ترکیب مجموع شاخص‌ها و سنجه‌ها، ۳۱۸ مورد انتخاب و پس از بررسی‌های اولیه، سنجه‌های هم‌پوشان ادغام شده و در نهایت به ۲۷۲ مورد تقلیل پیدا کرده است. سپس از طریق بررسی و تحلیل محتوای اسناد و گزارش عملکرد هیئت مدیره شرکت‌ها پرداخته شده و شاخص‌ها استخراج گردیده است. سپس جهت تایید شاخص‌ها بر نظریه‌ها، تحقیق‌ها و ادبیات پژوهشی و همچنین نظر اساتید و متخصصین از درون آن گزارش‌ها تکیه نموده و علاوه بر منابع کتابخانه‌ای موجود درباره‌ی موضوع پژوهش، پژوهش میدانی نیز انجام شده است. با توجه به این که پژوهش حاضر جهت تدوین، هنجاریابی و اعتباریابی ابزاری برای کمی‌سازی «حسابداری فرهنگی» صورت پذیرفته است، ابزاری جهت سنجش حسابداری فرهنگی در بین خبرگان و متخصصین، طراحی و هنجاریابی گردید که مقیاس درجه‌بندی سؤال‌های پرسشنامه با طیف ۱۰ درجه‌ای از شماره‌ی ۱ تا ۱۰ بوده و سپس روی نمونه‌ی پژوهش اجرا گردید. در ارزش‌گذاری از پاسخگو خواسته شد تا میزان موافقت خود را با نقش تعیین‌کنندگی هر یک از شاخص‌ها برای مولفه‌ها در قالب یک طیف ۱ تا ۱۰ مشخص نمایند که یک میزان حداقلی و نمره ۱۰ میزان حداکثری همسویی سنجه با مولفه را نشان می‌دهد. محقق برای محاسبه‌ی روایی پرسشنامه از روایی صوری<sup>46</sup>، روایی محتوایی<sup>47</sup> و روایی سازه<sup>48</sup> استفاده کرده است. برای برآورد روایی صوری و محتوایی این پرسشنامه، آن را به رؤیت اساتید و متخصصان رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی و حسابرسان رسمی رسانده و از نظرات آن‌ها برای تصحیح و تنظیم استفاده شده است. از آنجایی که این مقیاس برای اولین بار ساخته شده است، برای اندازه‌گیری روایی

سپس، توجه و تمرکز در تحقیقات انجام شده و مبانی نظری موجود، شناسایی و استخراج شاخص‌های حسابداری فرهنگی فراهم گردید. بدین ترتیب به منظور دستیابی به هدف پژوهش در مرحله‌ی تکمیلی، پرسشنامه‌ای مشتمل بر ۲۷۲ سوال تهیه گردید که پس از تحلیل‌های آماری، گویه‌ها و شاخص‌های نظری آن با بررسی نظریه‌های ارائه شده در حوزه فرهنگ و حسابداری، ۱۰۰ شاخص قابل قبول به دست آمده است. در این مرحله به منظور اعتبارسنجی و پایایی مولفه‌ها و شاخص‌های حسابداری فرهنگی به خبرگان مراجعه گردید.

##### ۵- جامعه و نمونه آماری

جامعه هدف در دسترس این پژوهش، اساتید دانشگاهی و حسابرسان رسمی می‌باشند. افرادی که اغلب ضمن داشتن مدرک دکتری در یکی از رشته‌های حسابداری یا مالی، دارای تجارب ارزشمند در حرفه نیز بوده‌اند (یعنی داشتن تحصیلات آکادمیک و تجربه حرفه‌ای بطور توأم). تعداد مناسب برای اعضا، نکته مهمی است که در تشکیل پانل باید به آن توجه کرد. هنگامی که بین اعضای پانل تجانس وجود داشته باشد، حدود ۱۰ تا ۲۰ عضو توصیه شده است (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴). بنابراین تعداد نمونه مورد نظر در این پژوهش در ابتدای مطالعه ۳۱ نفر بوده که اغلب آن‌ها دارای مرتبه علمی و حرفه‌ای در رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی و علوم اجتماعی بوده‌اند. سپس با استفاده از مصاحبه و پرسشنامه‌ای که توسط اساتید و دانشجویان رشته حسابداری با تعداد ۲۱۲ نفر انجام پذیرفت، روایی و پایایی مناسب اخذ گردید.

##### ۶- ابزار پژوهش

جهت تهیه پرسشنامه در مرحله اول، پس از تهیه پرسشنامه و استخراج شاخص‌ها، نظریه‌ها، ابعاد و مولفه‌ها، ابتدا با ۳۱ نفر از متخصصان و صاحب‌نظران در حوزه فرهنگ و حسابداری که در محیط حسابداری

**جدول ۱- نتایج آزمون کایزر، مایر، اولکین و آزمون کرویت بارتلت در تحلیل عاملی سوالات حسابداری فرهنگی**

KMO (آزمون کایزر، مایر، اولکین)		۰/۷۶۶
مربع کای	درجه آزادی	۱۶۹۴/۶۹۱
آزمون کرویت بارتلت	سطح معنی داری	۵۹۵
		۰/۰۰۰۱

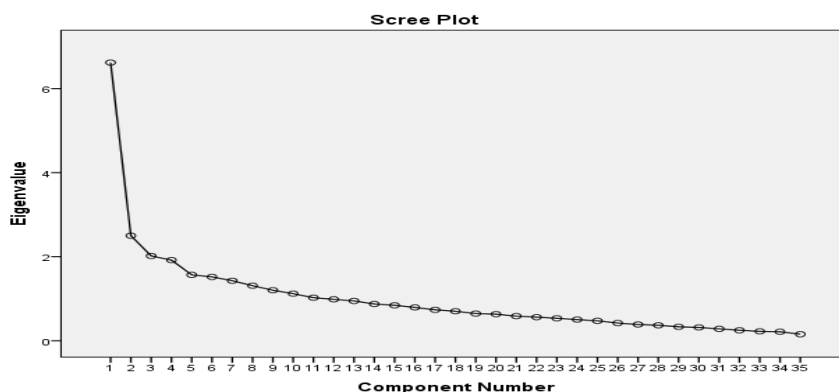
منبع: یافته‌های پژوهشگر

اندازه کفایت تعدد نمونه KMO که از ضریب همبستگی پیرسون و ضریب همبستگی جزئی استفاده می‌کند و به طور معمول اندازه بزرگتر از ۰/۶ قابل قبول است و هرچه مقدار به یک نزدیک باشد این کفایت بهتر عمل می‌کند. با توجه به مقدار ۰/۷۶۶ مربوط به KMO، کفایت اندازه نمونه با تعداد نمونه ۲۱۲ نفر، کفایت اندازه نمونه با مقدار KMO برای کشف مولفه‌های حسابداری فرهنگی مورد تایید قرار گرفته است. آزمون کرویت بارتلت، موجه بودن تقسیم‌بندی روش‌های معمول و دوران یافته برای کشف مولفه‌های حسابداری فرهنگی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. بنابراین با توجه به سطح معنی داری آماره کای دو مربوط به کرویت بارتلت، کشف مولفه‌ها از طریق سوال‌ها را موجه می‌داند. تحلیل عاملی اکتشافی بر پایه روش‌های مولفه‌های اصلی انجام گردیده و پس از آن از طریق نمودار سنگ‌ریزه تعداد عامل‌ها کشف گردیده‌اند.

سازه، هیچ گونه همبستگی بین این مقیاس و مقیاس‌های دیگر صورت نگرفته است و روایی سازه‌ی آن با استفاده از روش تحلیل عاملی به شیوه‌ی مولفه‌های اصلی و چرخش عوامل از نوع واریماکس<sup>۴۹</sup> محاسبه شده است (رادمهر، ۱۳۸۹). با استفاده از تحلیل عاملی و محاسبه بار عاملی مشخص گردیده است که سوالات هر مولفه، دارای تعداد بار عاملی بزرگتر از ۰/۳ بوده است، بنابراین از اعتبار لازم برخوردار بوده است. در این پژوهش برای برآورد پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ یک روش پایایی است که همسانی درونی آزمونی را ارزشیابی می‌کند و نشان می‌دهد که سوال‌های آزمون تا چه اندازه توانایی دارد که خصیصه‌ی واحدی را اندازه‌گیری نمایند. ضریب آلفای کرونباخ در این آزمون ۰/۸۶۶ به دست آمد و سوال‌هایی که ضریب آلفای آنها پایین‌تر از ۰/۷ بود، حذف گردیدند.

**۷- یافته‌های پژوهش**

در جدول ۱ نتایج حاصل از آزمون کایزر<sup>۵۰</sup>، مایر<sup>۵۱</sup>، اولکین<sup>۵۲</sup> و آزمون بارتلت<sup>۵۳</sup> درباره کفایت تعداد نمونه برای انجام تحلیل عاملی اکتشافی ارائه شده است.



نمودار ۱- طرح سنگ‌ریزه

نشان داده ولی تا مولفه یازدهم این شیب‌ها کاهش می‌یابد و در نهایت تقریباً با شیب بسیار کوچک به پایان می‌رسد.

چنانچه در نمودار سنگ‌ریزه فوق مشهود است مقادیر ویژه<sup>54</sup> روی نمودار به صورت کاهشی و روند نزولی نشان داده شده‌اند. در واقع مولفه‌های اول، دوم، سوم، چهارم و پنجم با شیب تندتری نسبت به بقیه

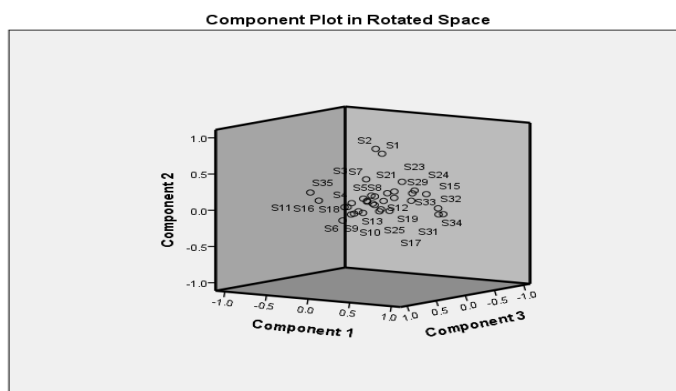
جدول ۲- مقدار ویژه و درصد واریانس تبیین شده برای ۱۱ مولفه اصلی اولیه مقیاس حسابداری فرهنگی

مجموع توان دوم بارهای عاملی چرخش یافته			مجموع توان دوم بارهای عاملی استخراج شده			مقدار ویژه اولیه			مولفه
درصد تجمعی واریانس تبیین شده	درصد واریانس تبیین شده	کل	درصد تجمعی واریانس تبیین شده	درصد واریانس تبیین شده	کل	درصد تجمعی واریانس تبیین شده	درصد واریانس تبیین شده	کل	
۱۵/۲۷۰	۱۵/۲۷۰	۵/۳۴۵	۱۸/۹۱۴	۱۸/۹۱۴	۶/۶۲	۱۸/۹۱۴	۱۸/۹۱۴	۶/۶۲۰	۱
۲۱/۰۳۴	۵/۷۶۴	۲/۰۱۷	۲۶/۰۵۹	۷/۱۴۵	۲/۵۰۱	۲۶/۰۵۹	۷/۱۴۵	۲/۵۰۱	۲
۲۶/۶۲۸	۵/۵۹۴	۱/۹۵۸	۳۱/۸۲۷	۵/۷۶۸	۲/۰۱۹	۳۱/۸۲۷	۵/۷۶۸	۲/۰۱۹	۳
۳۲/۱۵۱	۵/۵۲۳	۱/۹۳۳	۳۷/۳۱۳	۵/۴۶۸	۱/۹۲۰	۳۷/۳۱۳	۵/۴۶۸	۱/۹۲۰	۴
۳۷/۴۴۰	۵/۵۲۸	۱/۸۵۱	۴۱/۷۸۹	۴/۴۷۷	۱/۵۶	۴۱/۷۸۹	۴/۴۷۷	۱/۵۶	۵
۴۲/۲۰۲	۴/۷۶۲	۱/۶۶۷	۴۶/۱۳۱	۴/۳۴۲	۱/۵۱	۴۶/۱۳۱	۴/۳۴۲	۱/۵۱	۶
۴۶/۸۰۱	۴/۵۹۹	۱/۶۱۰	۵۰/۲۱۰	۴/۰۷۶	۱/۴۲۸	۵۰/۲۱۰	۴/۰۷۶	۱/۴۲۸	۷
۵۱/۰۷۵	۴/۲۷۴	۱/۴۹۶	۵۳/۹۵۲	۳/۷۴۲	۱/۳۱۰	۵۳/۹۵۲	۳/۷۴۲	۱/۳۱۰	۸
۵۵/۳۰۶	۴/۲۳۱	۱/۴۸۱	۵۷/۳۸۷	۳/۴۳۵	۱/۲۰۲	۵۷/۳۸۷	۳/۴۳۵	۱/۲۰۲	۹
۵۹/۵۰۷	۴/۲۰۱	۱/۴۷۰	۶۰/۵۸۸	۳/۲۰۱	۱/۱۲۰	۶۰/۵۸۸	۳/۲۰۱	۱/۱۲۰	۱۰
۶۳/۵۱	۴/۰۰۸	۱/۴۰۳	۶۳/۵۱۶	۲/۹۲۸	۱/۰۲۵	۶۳/۵۱۶	۲/۹۲۸	۱/۰۲۵	۱۱

بهترین همبستگی میان سوال‌ها و مولفه‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. در این جدول همبستگی با بارهای عاملی حداقل ۰/۴۱۹ نمایش داده شده است.

در نمودار ۲ بهترین ساختار عاملی سوال‌های آزمون نشان داده شده که پس از چرخش مولفه‌ها به ساده‌ترین شکل درآمده است. قبل از چرخش بین برخی از سوال‌ها و مولفه‌ها همبستگی منفی وجود داشت، ولی بعد از چرخش، علاوه بر از میان رفتن ضرایب همبستگی منفی، هماهنگی قابل ملاحظه‌ای از همبستگی‌ها ایجاد شده است. در جدول ۳ مولفه‌های شناسایی شده و سوال‌های متناظر مربوط به هر مولفه آمده است.

با توجه به مقادیر ویژه مولفه‌ها، یازده مولفه با ۶۳/۵۱۶ درصد از واریانس کل نمره‌ها، بالاتر از مقدار ویژه عدد ۱ قرار گرفته‌اند و واریانس حسابداری فرهنگی را تبیین می‌کنند که این نشان‌دهنده مناسب بودن آزمون است. براین اساس بیشترین واریانس تبیین شده مربوط به مولفه اول می‌باشد که ۱۸/۹۱۴ درصد از کل را پوشانده است. مولفه دوم ۷/۱۴۵ درصد و مولفه سوم ۵/۷۶۸ و مولفه چهارم ۵/۴۶۸ و مولفه‌های پنجم، ششم، هفتم دارای مقدار بین ۳ تا ۴ و مولفه یازدهم برابر با ۲/۹۲۸ درصد از کل واریانس می‌باشد. با توجه به این که قدرت تبیین به یازده مولفه موجود در آزمون نسبت داده شده است،



نمودار ۲- جمع بندی مولفه‌های حسابداری فرهنگي در فضای چرخش داده شده سه بعدی

جدول ۳- عامل‌های استخراج شده نهایی محتوی سوالات مربوط به هر مولفه و نام‌گذاری آن‌ها

مولفه‌ها	نام مولفه	شماره شاخص‌های مربوط به هر مولفه
۱	فاصله قدرت و اختیار	۱۵-۱۹-۲۱-۲۰-۹،۱۰،۱۴،۱۳،۸،۲،۴
۲	فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	۳۳،۳۰،۲۶ ۲-۵-۸-۹-۱۸،۱۵،۲۰
۳	کسب اطمینان در مقابل بلاتکلیفی	۷-۱-۵-۲ ۱۳،۱۱، ۱۸
۴	مردگرایی در مقابل زن‌گرایی	۱-۲-۴-۹-۸-۵
۵	عام‌گرایی در مقابل خاص‌گرایی	۸-۱-۵-۹-۵۶-۵۴-۵۱-۴۶-۴۳-۴۰-۱۶-۱۲-۳۲-۳۱-۲۷-۲۲-۱۷
۶	تجزیه در مقابل ترکیب	۳-۴-۱۱-۱۲-۵-۷-۱۳-۱۷-۱۶-۱۵
۷	توالی زمانی در مقابل تقارن زمانی	۲-۳-۵-۹-۸
۸	درون‌محوری در مقابل برون‌محوری	۱-۸-۶-۲-۵-۱۸-۱۷-۱۳
۹	اكتسابی در مقابل انتسابی	۲-۳-۵-۱۰-۹- ۱۲- ۱۳
۱۰	برابری در مقابل سلسله‌مراتبی	۲-۳-۵-۶-۷ -۸
۱۱	افق دید کوتاه مدت در مقابل بلندمدت	۱۴-۷-۶-۳-۲-۱۳-۳۶-۳۹-۴۷-۴۳-۴۰-۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مقابل بلندمدت برابر با ۰/۸۹۵ بدست آمده است. جدول ۴ معرف ضرایب آلفای کرونباخ، ضرایب گاتمن، اسپیرمن-براون (به عنوان ضرایب نصف کردن) می‌باشد.

شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی (میانگین، انحراف معیار، واریانس، خطای معیار میانگین) برای حسابداری فرهنگي و مولفه‌های آن در جدول ۵ آمده است. لازم به ذکر است که اختلاف بین میانگین و انحراف استاندارد شاخص‌ها وجود تفاوت بین تعداد گویه‌های مربوط به هر شاخص است.

ضرایب آلفای کرونباخ به صورت جداگانه برای هر یک از یازده مولفه و کل پرسشنامه مورد محاسبه قرار گرفته است. ضرایب آلفای کرونباخ برای مولفه فاصله قدرت و اختیار برابر ۰/۸۹۲ و مولفه فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی ۰/۸۱۲ و مولفه کسب اطمینان ۰/۹۰۳، مولفه مردگرایی در مقابل زن‌گرایی ۰/۷۶۳، مولفه عام‌گرایی در مقابل خاص‌گرایی برابر با ۰/۷۹۱، مولفه تجزیه در مقابل ترکیب برابر با ۰/۸۵۶، مولفه توالی‌زمانی ۰/۷۵۳، مولفه درون‌محوری در مقابل برون‌محوری ۰/۷۲۵، مولفه اکتسابی در مقابل انتسابی برابر با ۰/۸۷۱ و برای مولفه برابری در مقابل سلسله‌مراتبی ۰/۸۸۲ و برای مولفه افق دید کوتاه‌مدت در

جدول ۴- ضرایب پایایی برای مولفه‌های موجود در پرسشنامه و کل پرسشنامه

مولفه‌ها	ضریب آلفای کرونباخ	گامتن	اسپیرمن- براون
فاصله قدرت و اختیار	۰/۸۹۲	۰/۸۲۵	۰/۷۲۹
فردگرایی درمقابل جمع گرایی	۰/۸۱۲	۰/۷۹۶	۰/۸۰۹
کسب اطمینان در مقابل بلا تکلیفی	۰/۹۰۳	۰/۸۸۹	۰/۸۶۶
مردگرایی در مقابل زن گرایی	۰/۷۶۳	۰/۷۱۲	۰/۷۴۲
عام گرایی در مقابل خاص گرایی	۰/۷۹۱	۰/۷۵۲	۰/۷۸۲
تجزیه درمقابل ترکیب	۰/۷۱۳	۰/۷۴۳	۰/۷۷۹
توالی زمانی در مقابل تقارن زمانی	۰/۷۰۳	۰/۷۱۴	۰/۷۰۹
درون محوری در مقابل برون محوری	۰/۷۲۵	۰/۷۱۹	۰/۷۱۳
اکتسابی در مقابل انتسابی	۰/۸۷۱	۰/۸۶۵	۰/۸۲۳
برابری در مقابل سلسله مراتبی	۰/۸۸۲	۰/۸۴۲	۰/۸۳۷
حسابداری فرهنگی	۰/۸۶۶	۰/۸۵۹	۰/۸۱۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- شاخص‌های گرایش مرکزی مقیاس حسابداری فرهنگی و مولفه‌های آن

مولفه‌ها	تعداد شاخص‌ها	میانگین	انحراف معیار	واریانس	خطای معیار	حداقل	حداکثر
فاصله قدرت و اختیار	۲۱	۸/۲۹	۱/۴۷۴	۲/۱۷۳	۰/۰۱۱۳۰۵	۷	۱۰
فردگرایی - جمع گرایی	۴۱	۸/۱۰	۲/۱۰۲	۴/۴۲۶	۰/۱۶۱۳۶	۴	۱۰
کسب اطمینان - بلا تکلیفی	۲۰	۷/۹۵	۱/۴۱۵	۲/۰۱۲	۰/۱۰۸۷۹	۵	۱۰
مردگرایی - زن گرایی	۱۰	۸/۳۲	۱/۴۹۲	۲/۲۲	۰/۱۱۴۳۵	۶	۱۰
عام گرایی - خاص گرایی	۵۶	۷/۷۲	۱/۹۱	۳/۶۶	۰/۱۴۶۷۶	۴	۱۰
تجزیه - ترکیب	۱۷	۶/۶۹	۲/۲۶	۵/۱۲۰	۰/۱۷۳۵۵	۲	۱۰
توالی زمانی - تقارن زمانی	۹	۷/۲۳۰	۱/۷۵	۳/۰۶	۰/۱۳۴	۵	۱۰
درون محوری - برون محوری	۳۰	۶/۵۹	۱/۴۳	۲/۰۵۲	۰/۱۰۹۸	۳	۱۰
اکتسابی - انتسابی	۱۳	۸/۳۵	۱/۲۲	۱/۴۹	۰/۰۹۳۹	۶	۱۰
برابری - سلسله مراتبی	۸	۸/۴۴	۱/۶۰	۴/۵۶	۰/۱۲۳۸	۷	۱۰
افق دید کوتاه مدت - بلندمدت	۴۷	۷/۶۵	۱/۶۹	۲/۷۹	۰/۱۱۵۹	۳	۱۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای میانگین مولفه‌ها در دو گروه پاسخ دهندگان مرد و زن مشاهده شده است.

برای اینکه بتوان مقایسه توصیفی از پاسخ‌ها در دو گروه زنان و مردان انجام داد جدول ۶ معرفی شده است.

نتایج آزمون t جهت مقایسه میانگین‌های مربوط به مولفه‌های حسابداری فرهنگی و شاخص‌های آن در جدول ۷ نشان داده شده است.

با توجه به نتایج آزمون t محاسبه شده در خصوص مولفه‌های حسابداری فرهنگی عدم تفاوت معنی داری

جدول ۶- شاخص‌های توصیفی مربوط به مولفه‌های حسابداری فرهنگی و شاخص‌های آن براساس جنسیت

متغیرها	جنسیت	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین
فاصله قدرت و اختیار	زن	۸/۱۱۱	۱/۵۵۲	۰/۱۸۳۹
	مرد	۸/۲۶۵۳	۱/۴۱۸	۰/۱۴۳۲
فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	زن	۸/۰۵۵	۱/۰۶	۰/۱۲۴۲
	مرد	۸/۱۳۲	۱/۰۴۱	۰/۱۰۵
کسب اطمینان در مقابل بلا تکلیفی	زن	۶/۸۴۷۲	۲/۲۱۱	۰/۲۶۰۶
	مرد	۷/۱۱۲۲	۲/۰۲۵	۰/۲۰۴
مردگرایی در مقابل زن‌گرایی	زن	۷/۹۲	۱/۴۷۲	۰/۱۷۳۵
	مرد	۸/۰۲	۱/۳۸۴	۰/۱۳۹۸
عام‌گرایی در مقابل خاص‌گرایی	زن	۷/۶۳	۱/۵۵	۰/۱۸۳۷۵
	مرد	۷/۷۴۴	۱/۴۴	۰/۱۴۶
تجزیه در مقابل ترکیب	زن	۶/۹۸۶	۲/۳۲	۰/۲۷۳
	مرد	۷/۱۸۳۷	۲/۲۲	۰/۲۲۴
توالی‌زمانی در مقابل تقارن‌زمانی	زن	۶/۴۸	۱/۷۰۳	۰/۲۰۱۵
	مرد	۶/۵۱	۱/۷۹۴	۰/۱۸۱۳
درون‌محوری در مقابل برون‌محوری	زن	۷/۶۲	۱/۴۵۶	۰/۱۴۷
	مرد	۷/۵۸	۱/۴۰۸	۰/۱۶۶
اکتسابی در مقابل انتسابی	زن	۸/۱۲	۱/۲۲	۰/۱۲۴
	مرد	۸/۰۲	۱/۲۳	۰/۱۴۳
برابری در مقابل سلسله‌مراتبی	زن	۸/۱۱	۱/۶۹	۰/۱۹۹
	مرد	۸/۲۶	۱/۵۴	۰/۱۵۵
افق دید کوتاه‌مدت در مقابل بلندمدت	زن	۷/۷۹	۱/۳۹	۰/۱۵۹
	مرد	۷/۶۰	۱/۴۹	۰/۱۶۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- نتایج آزمون t مولفه‌های حسابداری فرهنگی براساس جنسیت پاسخ‌دهندگان

مولفه‌ها	آماره F برابری واریانس	سطح معنی داری	آماره t	سطح معنی داری
فاصله قدرت و اختیار	۰/۵۱۹	۰/۴۷۲	۰/۶۷۳	۰/۵۰۲
فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	۰/۰۴۸	۰/۸۲۷	۰/۴۷۳	۰/۶۳۷
کسب اطمینان در مقابل بلا تکلیفی	۱/۵۳۹	۰/۲۱۶	۰/۸۱۱	۰/۴۱۹
مردگرایی در مقابل زن‌گرایی	۰/۴۰۳	۰/۵۲۶	۰/۲۱۸	۰/۸۲۸
عام‌گرایی در مقابل خاص‌گرایی	۰/۸۹۶	۰/۳۴۵	۰/۴۵۷	۰/۶۴۸
تجزیه در مقابل ترکیب	۰/۵۳۹	۰/۴۶۴	۰/۸۲۷	۰/۴۱۰
توالی‌زمانی در مقابل تقارن‌زمانی	۰/۱۱۹	۰/۷۳۰	۰/۵۶۱	۰/۵۷۵
درون‌محوری در مقابل برون‌محوری	۰/۱۲۰	۰/۷۳۰	۰/۰۸۸	۰/۹۳۰
اکتسابی در مقابل انتسابی	۰/۰۷۸	۰/۷۸۱	-۰/۱۹۴	۰/۸۴۶
برابری در مقابل سلسله‌مراتبی	۰/۰۰۱	۰/۹۷۶	-۰/۲۲۸	۰/۸۲
افق دید کوتاه‌مدت در مقابل بلندمدت	۱/۲۳۴	۰/۲۶۸	۰/۶۱۸	۰/۵۳۷
حسابداری فرهنگی	۱/۰۹۱	۰/۳۱۱	۰/۹۹۱	۰/۴۸۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۵- بحث و نتیجه گیری

حسابداری فرهنگی که تعامل اجتماعی و فرهنگی میان افراد و حوزه‌های مختلف در محیط حسابداری را مورد توجه قرار می‌دهد، ابزاری در جهت شناخت دقیق‌تر و منطقی‌تر محیط حسابداری، فراهم می‌آورد. در این پژوهش که هدف آن ساخت ابزاری جهت سنجش حسابداری فرهنگی بود، یازده مولفه کلی به دست آمد. هر یک از این مولفه‌ها خود از شاخص‌های دیگری تشکیل شده‌اند که توجه به همه آن‌ها در رسیدن به محیط حسابداری مناسب، حائز اهمیت است.

اولین مولفه با عنوان فاصله قدرت و اختیار به دو قسم (فاصله قدرت و اختیار زیاد و کم) تفکیک شد. مولفه فاصله قدرت و اختیار زیاد شاخص‌هایی همچون تمرکز تصمیم‌گیری بر اساس جلسات مدیرعامل و معاونین، تکیه اصلی بر اساس پیشنهادهای هیات مدیره به مجمع عمومی، تعیین حقوق مدیرعامل توسط هیات مدیره، نقش مصوبات هیات مدیره در محیط حقوقی شرکت، معاملات شرکت با اشخاص وابسته با تأیید هیات مدیره، نقش سرمایه‌گذاران عمده در کنترل شرکت و انتصاب پست معاونت امور حقوقی و... از طریق مدیرعامل را در بر می‌گیرد و مولفه فاصله قدرت و اختیار کم نیز شامل شاخص‌های تصمیم‌گیری بر اساس توسعه نظام پیشنهادها، تعیین حسابرس مستقل و حق الزحمه آن‌ها طبق نظر مجمع عمومی، تفویض اختیار از سطح هیات مدیره به سطوح پایین‌تر و نظرسنجی در خصوص کیفیت محصولات می‌باشد.

فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی به عنوان دومین مولفه مقیاس حسابداری فرهنگی شاخص‌هایی مانند افزایش بهره‌وری پرسنل، اهدای جوایز به احراز مقام در مسابقات، قبول شدگان در کنکور و نیز دانش آموزان ممتاز کارکنان، استفاده از انگیزه و علاقه مندی کارکنان برای انتقال به بخش‌های تازه تاسیس، درصد بالای سهام متعلق به اشخاص حقیقی (مالکیت فردی)، پیگیری و ارائه نتایج آزمایش‌های کارکنان به طب کار، پرداخت مزایای نقدی و غیرنقدی به

مناسبت‌های مختلف و اهدا جوایز و تشویق بازیکنان ورزشی جهت ایجاد انگیزه در امر ورزش و سلامت را برای مولفه فردگرایی در بر می‌گیرد و شاخص‌های مولفه جمع‌گرایی شامل تامین نیاز نقدینگی شرکت‌های تابعه، تعامل و مدیریت ارتباط با سازمان حمایت مصرف‌کننده و تولیدکننده و همکاری و تعامل جهت استقرار مدیریت کیفیت (مثل سیستم 5S) می‌باشند.

سومین مولفه حسابداری فرهنگی با عنوان کسب اطمینان در مقابل بلا تکلیفی، شامل شاخص‌هایی همچون بهبود رویه تمدید قرارداد کارکنان، تبدیل وضعیت استخدامی کارکنان از قراردادی به رسمی، تهیه دستورالعمل‌های اجرایی و چک لیست‌های ایمنی، جذب نیروهای جوان برای جانشینی موارد انتقال، بازنشستگی و ... و تعیین مسئول پاسخگویی به سوال‌های سهامداران برای مولفه کسب اطمینان می‌باشد و شاخص‌های بلا تکلیفی شامل تأخیر در جذب و ضعف در نگهداری نیروی انسانی و کاهش میزان تولید به دلیل نداشتن بازاریهای هدف می‌باشد. چهارمین مولفه حسابداری فرهنگی، مردگرایی در مقابل زن‌گرایی، شاخص‌هایی همچون انتخاب صرف مردان به عنوان اعضای هیئت مدیره، انتخاب صرف مردان به عنوان مدیران اصلی شرکت، حضور اکثریت مردان در بین کارکنان حوزه اداری و حقوق و مزایای بالاتر کارکنان مرد را برای مولفه مردگرایی در بر می‌گیرد و انتصاب و انتخاب زنان برای پست مدیرعاملی و حضور اکثریت زنان در بین کارکنان حوزه اداری به عنوان مولفه زن‌گرایی شناخته شد.

عام‌گرایی در مقابل خاص‌گرایی به عنوان پنجمین مولفه حسابداری فرهنگی می‌باشد که عام‌گرایی شامل شاخص‌های تلاش مستمر برای کاهش هزینه توقفات تولید، تلاش جهت کاهش هزینه سربار، مدیریت زنجیره تامین به صورت ماهانه، اقدامات اصلاحی در حوزه اجرایی، تعمیر قطعات معیوب برگشتی و بازگشت آن‌ها به چرخه تولید، توجه به کاهش هزینه خواب سرمایه، افزایش جذب تعهدات، برنامه مصوب سالانه، دقت در خریدهای جدید با توجه به ضرورت و



بروز کردن سیستم‌ها و قطع وابستگی به شرکت‌های خارجی، استفاده از توان داخلی و حذف پیمانکاران، راه اندازی سرور و ارتباط با شرکت‌های تابعه، استفاده از امکانات بالقوه و بالفعل در داخل شرکت در خصوص همایش‌ها و مراسم، سهم شرکت از فروش فقط از بازار داخلی، معامله با اشخاص وابسته می‌باشد.

نهمین مولفه حسابداری فرهنگی، وضعیت اکتسابی در مقابل انتسابی می‌باشد. وضعیت اکتسابی شاخص‌هایی همچون شرکت کارکنان در کارگاه‌های آموزشی، تلاش همه جانبه جهت معرفی کردن واحد به عنوان واحد نمونه (به عنوان مثال واحد ایمنی و بهداشت) و تشویق و قدردانی از کارکنان نمونه معرفی شده توسط سازمان کار و امور اجتماعی را در بر می‌گیرد. وضعیت انتسابی نیز شامل تعیین حقوق و مزایا و پاداش معاونین و مدیران اجرایی شرکت از طریق آئین نامه‌های داخلی شرکت، بهبود کیفیت منابع انسانی با جایگزینی نیروهای با سطح علمی بالاتر، لیست وضعیت پرسنل به لحاظ سابقه کاری و تشویق و قدردانی از کارکنان نمونه به لحاظ تحصیلات عالی می‌باشد.

برابری در مقابل سلسله مراتبی به عنوان دهمین مولفه حسابداری فرهنگی مطرح شد و مولفه برابری، شاخص‌های راه اندازی نظام آموزش از راه دور، اجرای پروژه کسب جایزه تعالی منابع انسانی در شرکت‌های تابعه و آموزش ایمنی یکسان به کارکنان پیمانکار و مشاوره قبل از شروع عملیات را در بر می‌گیرد. مولفه سلسله مراتبی نیز شامل تشکیل کمیته تخصصی در راستای استقرار استراتژی، اجرای برنامه گردشی مشاغل برای نیروهای کارشناسی و اجرای کلاس‌های آموزش ایمنی در سطح کارشناسان شرکت می‌باشد.

و در نهایت افق دید بلندمدت در مقابل افق دید کوتاه مدت به عنوان یازدهمین مولفه حسابداری فرهنگی می‌باشد. افق دید بلندمدت شامل رعایت استانداردهای زیست محیطی و خدمات اجتماعی، فعالیت‌های استقرار نظام مدیریت یکپارچه با رویکرد مهندسی مجدد، تدوین منشور اخلاق حرفه‌ای حوزه توسعه منابع انسانی، تدوین اهداف چند ساله شرکت و

نقطه سفارش بحرانی، توجه به محیط حقوقی شرکت و اعلام معامله با اشخاص وابسته می‌باشد و خاص‌گرایی، شاخص‌های استانداردسازی رویه‌های اجرایی (بازنگری آیین‌نامه)، تغییر روش و سیستم انبارگردانی مورد تایید حسابرسان شرکت، جایگاه بالای شرکت در صنعت از نظر حجم فروش و تکنولوژی، ترویج فرهنگ مصرف مواد مصرفی، تصحیح رویکردها از عامل محوری به فروش مستقیم و رفع ایرادات محصول قبل تحویل به مشتری را در بر می‌گیرد.

ششمین مولفه با عنوان تجزیه در مقابل ترکیب شاخص‌هایی همچون تجزیه فعالیت‌های مهندسی شرکت در قالب بخش‌های مختلف، استقلال بخش‌ها، تقسیم فعالیت‌های مالی و اقتصادی شرکت به بخش‌های مختلف، ارائه اطلاعات عملکرد واحدهای تحت پوشش شرکت به تفکیک (از طریق استقرار سیستم جامع بهای تمام شده)، ثبت آمار حوادث در دفاتر مخصوص و تلاش برای معنا بخشی به هویت جمعی سازمان را برای مولفه تجزیه در بر می‌گیرد و شاخص‌های ترکیب نیز شامل تجمع بخش‌های مختلف با یکدیگر، اهمیت به بخش تحقیق و توسعه، ارتقا و بهبود سیستم مدیریت یکپارچه و تشکیل جلسات بابت پیامدهای حوادث به وقوع پیوسته می‌باشند.

توالی زمانی در مقابل تقارن زمانی به عنوان هفتمین مولفه مقياس حسابداری فرهنگي می‌باشد و توالی زمانی شاخص‌هایی مانند اولویت در فروش محصولات فاسدشدنی، اولویت در تولید محصولات پرفروش و برنامه‌ریزی مرحله‌ای و ترتیبی در ساماندهی، تامین مواد و تولید و پشتیبانی را در بر می‌گیرد. تقارن زمانی نیز شامل شاخص‌های تنوع تولید محصولات به طور هم‌زمان و راه اندازی خط محصول جدید می‌باشد.

هشتمین مولفه حسابداری فرهنگي با عنوان درون‌محوری در مقابل برون‌محوری، شامل شاخص‌های درون‌محوری همچون افزایش خرید داخلی، زنجیره تامین اقلام توسط شرکت‌های وابسته،

برنامه‌ریزی جهت تحقق آن، برنامه‌های آینده شرکت شامل طرح توسعه محصولات ..... افزایش سرمایه‌گذاری‌ها از محل اندوخته طرح توسعه، حضور در نمایشگاه‌ها و همایش‌های مربوط به تحقیق و توسعه، اجرا و فرموله کردن محصولات جدید و شناسایی رقبای شرکت و بررسی برنامه‌های آن‌ها برای سال‌های آتی می‌باشد. افق دید کوتاه‌مدت نیز شاخص‌های بهینه‌سازی و تسریع در فرآیندها به منظور کوتاه کردن بین تخصیص (صدور فاکتور) تا تحویل، تحویل گروهی کالاها به نمایندگی‌ها یا شرکت‌های طرف قرارداد، مدیریت فروش اقلام راکد، مازاد و ضایعات در جهت تسریع در نقد شدن موجودی‌های بلا استفاده و ایجاد امکان فروش اینترنتی را در بر می‌گیرد.

براساس نخستین مولفه یعنی فاصله قدرت و اختیار، شاخص‌های نقش سرمایه‌گذاران عمده در کنترل شرکت، نقش مصوبات هیات مدیره در محیط حقوقی شرکت به عنوان فاصله قدرت و اختیار زیاد، با یافته‌های خیری و پورعلی (۱۳۹۴)، نورونابی (۲۰۱۵)، گونکل و همکاران (۲۰۱۶) و پاچکو پاردس و ویتلی (۲۰۱۷) مطابقت دارد و آن‌ها نیز به صورت غیرمستقیم به این موارد اشاره کرده‌اند. همچنین کول (۲۰۰۶) به توزیع نابرابر درآمد بین کارکنان در گروه‌های مختلف فرهنگی اشاره می‌کند و معتقد است ماتریس حسابداری فرهنگی قادر است چنین تأثیرات فرق‌گذار و همچنین تأثیر پاداش معین برای یک گروه از افراد در مقابل گروه دیگر را محاسبه کند. برطبق مولفه دوم، فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی، انگیزه‌های فردی می‌تواند به عملکرد بهتر کارکنان و در نهایت شرکت کمک نماید که اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۷)، آگارول و گودل (۲۰۱۴) در مقاله‌های خود به آن اشاره نموده‌اند. همچنین درصد بالای سهام اشخاص حقیقی (مالکیت فردی) به عنوان شاخص فردگرایی با یافته خیری و پورعلی (۱۳۹۴) هم سو نمی‌باشد. برطبق مولفه چهارم یعنی مردگرایی در مقابل زن‌گرایی، شاخص‌هایی همچون انتخاب صرف مردان به عنوان اعضای هیئت مدیره، انتخاب صرف

مردان به عنوان مدیران اصلی شرکت به عنوان شاخص‌های مردگرایی مطرح شد که خیری و پورعلی (۱۳۹۴) نیز در یافته‌های خود به آن اشاره کرده‌اند. تبعیض در دستمزد مردان نسبت به زنان از شاخص‌های مردگرایی می‌باشد که کول (۲۰۰۶) به آن اشاره می‌کند. یافته‌های کول نشان می‌دهد، تقسیم‌بندی عمودی در زمانی سر می‌گشاید که تبعیض در دستمزد میان مردمی با تحصیلات و هنر مشابه (چه براساس قومیت، جنسیت یا مذهب) به وجود می‌آید که یافته‌های تحقیق حاضر نیز آن را تایید می‌کند. برطبق مولفه پنجم یعنی عام‌گرایی در مقابل خاص‌گرایی، عام‌گرایی شامل شاخص‌های تلاش مستمر برای کاهش هزینه توقف‌های تولید، تلاش جهت کاهش هزینه سربار، تعمیر قطعات معیوب برگشتی و بازگشت آن‌ها به چرخه تولید، توجه به کاهش هزینه خواب سرمایه، موجب عملکرد بهتر تولید و در نهایت باعث سامان یافتن عملیات سازمان‌ها در جهت کسب ثروت می‌شود، که نائور و همکاران (۲۰۱۰) در مقاله‌ی خود به آن اشاره نموده‌اند. خاص‌گرایی با شاخص‌های جایگاه بالای شرکت در صنعت از نظر حجم فروش و تکنولوژی، تصحیح رویکردها از عامل محوری به فروش مستقیم و رفع ایرادات محصول قبل تحویل به مشتری توسط کول (۲۰۰۶) مطرح شده است. وی نیز به اندازه‌های استاندارد تکنولوژی و حجم فروش موسسات مختلف اشاره نموده است. یافته‌های کول نشان می‌دهد، موسسات مختلف دارای رفتارهای خرید متضادی برای تقاضاها و خدمات به مشتریان مختلف می‌باشند. همچنین شاخص ترویج فرهنگ مصرف مواد مصرفی نیز در یافته‌های کول (۲۰۰۶) دیده می‌شود وی به نحوه متفاوت مصرف افراد در گروه‌های مختلف فرهنگی اشاره می‌کند که یافته‌های تحقیق حاضر نیز آن را تایید می‌کند. براساس هشتمین مولفه یعنی درون‌محوری در مقابل برون‌محوری، شاخص‌های افزایش خرید داخلی، زنجیره تامین اقلام توسط شرکت‌های وابسته، با یافته‌های کول (۲۰۰۶) سازگار است. همچنین یافته‌های کول (۲۰۰۶) نشان دهنده

می‌دهد که در محیط حسابداری، ساختار سازمانی از فاصله قدرت و اختیار بالایی برخوردار است. یافته‌ها نشان دهنده این است که سهم تصمیم‌گیری و مدیریت در محیط حسابداری بسیار قوی و اختیار افراد سطح پایین محدود می‌باشد. همچنین تصمیم‌گیری‌ها در ایران دچار روزمرگی و تصمیمات کوتاه‌مدت است و منافع فردی افراد در تصمیم‌گیری‌های سازمانی نقش مهمی دارد و بلا تکلیفی و سردرگمی تصمیم‌گیری‌ها در محیط حسابداری برای هر سه بعد (برای واحد گزارشگر در میزان تولید، جذب یا کاهش کارکنان، برای سهامداران جهت ادامه یا قطع سرمایه‌گذاری و انگیزه و امید کارکنان به ادامه حضور در شرکت) مشهود و بارز است.

پیشنهاد کاربردی در پژوهش حاضر، با ساخت و بکارگیری این پرسشنامه در محیط حسابداری، می‌توان گامی مهم در جهت بهبود و توسعه‌ی این محیط و بهره‌وری بیشتر آن اتخاذ کرد. براین اساس به منظور تعمیق هرچه بیشتر فرهنگ در حوزه حسابداری از مولفه‌ها و شاخص‌های حسابداری فرهنگی که از مطالعه نظری و میدانی در این پژوهش به دست آمده است، استفاده گردد. فقدان و اندک بودن ادبیات و پیشینه پژوهش پیرامون موضوع حسابداری فرهنگی از جمله محدودیت‌های انجام پژوهش حاضر بوده است که انتظار می‌رود این مطالعه به نوبه خود بتواند بر غنای ادبیات موجود در این زمینه بپردازد.

#### فهرست منابع

- \* احدیان پور پروین، دنیا، (۱۳۹۳). "نسبیت فرهنگی مبتنی بر رویکرد رفتاری: با تاکید بر نقش حسابداران مدیریت برای تصمیم‌گیری مدیریت". فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۳، شماره ۹، صص ۵۱-۳۳.
- \* اعتمادی، حسین، زهرا دیانتی دیلمی، (۱۳۸۷). "بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه

شاخص‌های برون‌محوری نیز می‌باشد که با یافته‌های تحقیق حاضر متفاوت و ناسازگار است. براساس نهمین مولفه یعنی وضعیت اکتسابی در مقابل انتسابی، شاخص شرکت کارکنان در کارگاه‌های آموزشی به عنوان وضعیت اکتسابی مطرح شد که بروکر (۲۰۱۷) در مقاله‌ی خود به آن اشاره نموده است. برطبق مولفه‌ی آخر یعنی افق دید بلندمدت در مقابل افق دید کوتاه‌مدت، رعایت استانداردهای زیست محیطی و خدمات اجتماعی، فعالیت‌های استقرار نظام مدیریت یکپارچه با رویکرد مهندسی مجدد و شناسایی رقبای شرکت و بررسی برنامه‌های آن‌ها برای سال‌های آتی به عنوان شاخص‌های افق دید بلندمدت شناخته شده‌اند، که اوربیچ (۲۰۱۰)، لاپسلی و ریکرز (۲۰۱۷) و گونکل و همکاران (۲۰۱۶) در مقاله‌های خود به آن‌ها اشاره نموده‌اند. همچنین شاخص اجرا و فرموله کردن محصولات جدید به عنوان شاخص افق بلندمدت توسط کول (۲۰۰۶) تحت عنوان ابتکارهای گروه‌های مختلف فرهنگی مورد اشاره قرار گرفته است. که با یافته‌های تحقیق حاضر هماهنگ است. میزان حسابداری فرهنگی در بین زنان و مردان در هیچ کدام از ادبیات موجود، مورد بحث قرار نگرفته است؛ اما در پژوهش حاضر، در خصوص حسابداری فرهنگی و مولفه‌های آن تفاوت معنی‌داری براساس جنسیت وجود ندارد. همچنین، از آن جایی که این مقیاس برای اولین بار ساخته شده است، هیچ‌گونه همبستگی بین این مقیاس و مقیاس‌های دیگر صورت نگرفته است.

بدین ترتیب با توجه به یافته‌های پژوهش، حسابداری فرهنگی در ایران به ترتیب از مولفه‌های فاصله قدرت و اختیار، با بیشترین واریانس تبیین شده، فردگرایی-جمع‌گرایی، کسب اطمینان-بلا تکلیفی، مردگرایی-زن‌گرایی (نابرابری جنسیتی)، عام‌گرایی-خاص‌گرایی، تجزیه-ترکیب، درون‌محوری-برون‌محوری، توالی‌زمانی-تقارن‌زمانی، اکتسابی-انتسابی، برابری-سلسله مراتبی، افق دید بلندمدت-کوتاه‌مدت (آینده‌نگری) با کمترین واریانس تبیین شده تشکیل می‌شود. بنابراین یافته‌های تحقیق نشان

- بندی، و سیستم های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران". پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۱۳ شماره ۴، صص ۳۵-۶۰.
- \* بنائی خلیل آباد، مریم، زهرا پورزمانی، (۱۳۹۶). "تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی". پژوهش های تجربی حسابداری، سال ۶، شماره ۲۴، صص ۲۰۱-۱۷۷.
- \* ثقفی، علی، جواد رضازاده، (۱۳۸۲). "زمینه فرهنگی رفتار حرفه ای حسابداران". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱، صص ۳۹-۱.
- \* ثقفی، علی (۱۳۹۲). "نظریه های حسابداری". ویرایش اول، انجمن حسابداری ایران با همکاری انتشارات ترمه، تهران، ایران، ۲۰۰ صفحه.
- \* حاجیه‌ها، زهره، مریم سلطانی، (۱۳۹۳). "نگرشی بر ابعاد فرهنگی حسابداری". فصلنامه پژوهش حسابداری، سال ۴، شماره ۱۵، صص ۱۰۷-۸۳.
- \* خواجهی، شکراله، مصطفی اعتمادی جوریابی، (۱۳۹۲). "رابطه فرهنگ و حسابداری". دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۳۲، صص ۴۱-۲۲.
- \* خیری، محمد، الهام پورعلی، (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر ارزشهای فرهنگی بر گردش سرمایه گذاری سرمایه گذاران نهادی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال سوم، شماره ۹، صص ۱۹۴-۱۵۹.
- \* دارابی، رویا، علیرضا رام روز، (۱۳۸۹). "تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی". پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۵، صص ۱۷۶-۱۴۵.
- \* رادمهر، سونیا، (۱۳۸۹). "ساخت و هنجاریابی مقیاس مدیریت جزیی نگر در مدیران غرب استان مازندران". پایان نامه ی کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تنکابن.
- \* سرداری زاده، مهتاب، (۱۳۹۱). "همگرایی به سمت یک مجموعه استاندارد پذیرفته شده
- حسابداری: مقایسه دیدگاه دانشگاهیان و کادر اجرایی". فصلنامه پژوهش حسابداری، سال ۱، شماره ۴، صص ۹۷-۱۱۸.
- \* کاستلز، مانوئل، (۱۳۸۵). "عصر اطلاعات: اقتصاد، جامعه و فرهنگ: ظهور جامعه شبکه ای"، جلد ۱؛ ترجمه: احد علیقلیان و افشین خاکباز؛ تهران: انتشارات طرح نو.
- \* مرادی، جواد، (۱۳۸۶). سیاست و فرهنگ در حسابداری بین الملل ارائه یک چارچوب تحلیلی، مجله حسابداری، سال ۲۲، شماره ۱۸۷، صفحه ۱-۱۲.
- \* مشایخی، علینقی، علی اکبر فرهنگی، منصور مومنی و سیروس علیدوستی، (۱۳۸۴). "بررسی عوامل کلیدی موثر بر کاربرد فناوری اطلاعات در سازمانهای دولتی ایران: کاربرد روش دلفی". فصلنامه مدرس علوم انسانی، ویژه نامه مدیریت، صص ۲۳۲-۱۹۱.
- \* مهران، ساسان، غلامرضا کرمی، سید مصطفی حسینی، (۱۳۹۲). "تئوری حسابداری"، ویرایش اول، انتشارات نگاه دانش، تهران، ایران، ۳۶۷ صفحه.
- \* نوروش، ایرج و زهرا دیانته دیلمی، (۱۳۸۲). "بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران". بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال ۱۰، شماره ۳۳، صص ۴۰-۳.

\* Aggarwal, R., and Goodell, J. W. (2014). "National cultural dimensions in finance and accounting scholarship: An important gap in the literatures". *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, www.elsevier.com, Vol. 1, No 12, pp.1-12 .

\* Baskerville, R. F. (2003). "Hofstede never studied culture". *Accounting, Organizations and Society*, 28(1), 1-14.

\* Baydoun, N. & Willett, R. (1995). "Cultural Relevance of Western Accounting Systems in Developing Countries". *ABACUS*, vol. 31, no. 1, pp. 67-92.

\* Borker, R. D., (2017). "Russia and Ukraine: A comparison of cultural accounting orientation". *The Business and Management Review*, Vol. 8, No.4, pp. 269-279.

\* Cardona, A., Castro-González, K., Ríos-Figueroa, C. (2014). "The impact of culture

- and economic factors on the implementation of IFRS". *Accounting & Taxation*, 6 (2) , 29-47.
- \* Cole, S. (1991). "Cultural accounting in the Caribbean, in island's culture and development". Bureau of Policy and Studies, UNESCO, Paris.
  - \* Cole, S. (2006). "Cultural Accounting in Small Economies". *Regional Studies* , Vol. 27, No. 2, pp. 121-136.
  - \* Ding, Y., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2005). "Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture". *The International Journal of Accounting*, 40(4), 325-350.
  - \* Doupink, T. S., and Salter, S. B. (1995). "External Environment, Culture an Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development". *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol. 30, pp. 189-200.
  - \* Gernon, H., & Wallace, R. S. O. (1995). "International accounting research: a review of its ecology, contending theories and methodologies". *Journal of Accounting Literature*, 14, 54-106.
  - \* Gunkel, M., Schlaegel, C., and Taras, V. (2016). "Cultural values, emotional intelligence, and conflict handling styles: A global study". *Journal of World Business*, Vol. 51, pp. 568-585.
  - \* Hofstede, G. (1980). "Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values". Beverly Hills, CA: Sage Publications.
  - \* Hofstede, G. (1984). "Cultural Dimensions in Management and Planning". *Asia Pacific Journal of Management*, 81-99 (January).
  - \* Hofsted, G. (1991). "Cultures and Organizations: Software of the Mind", New York: McGraw-Hill.