

تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده

استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی

دکتر رویا دارابی\*  
علیرضا رام روز\*\*

تاریخ دریافت: 1388/10/04 تاریخ پذیرش: 1388/11/01

## چکیده

همسانی و یکنواختی جهانی سامانه های مالی، مقرون به صرفه شدن تجارت و امنیت بیشتر مردم را به ارمغان می آورد. مردم حق دارند تا مطمئن باشند که صرف نظر از محل انجام فعالیت تجاری، استانداردهایی با کیفیت یکسان بکارگرفته شده اند. این مطلب اثبات شده است که سرمایه گذاران در صورت کسب اطمینان از یکسان بودن مجموعه استانداردهای زیر بنای اطلاعاتی که در دست دارند، مشتاقانه خواستار انجام سرمایه گذاری های متفاوت و ورای مرزها هستند. بنابراین تبعیت از استانداردهای بین المللی همانند استانداردهای تدوین شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) و هیئت استانداردهای حسابرسی و بیمه بین المللی (IAASB) می تواند در نهایت به توسعه اقتصادی بیشتر بیانجامد.

اما رویه حسابداری به عنوان یک فعالیت انسانی تحت تاثیر تفسیر و قضاوت حسابداران در بکارگیری مفاهیم و اصول حسابداری قرار می گیرد. عنصر انسانی حسابداری توسط عوامل محیطی و به خصوص فرهنگ متاثر می گردد. فرهنگ به عنوان عاملی که از طریق هنجارها و ارزش های حاکم بر حسابداران، رویه حسابداری را تحت تاثیر قرار می دهد، تشریح شده است. از این رو هدف این پژوهش آزمودن تاثیر فرهنگ بر رویه حسابداری از طریق به کارگیری ساختار جهانی ارزش های انگیزه ای انسانی سطح فرد شوارتز (1992)، در حوزه حسابداری می باشد. دلیل انتخاب ساختار یاد شده این است که ساختار مذکور، در بازنمایی خرده فرهنگ حسابداری از جامعیت و اعتبار نظری بیشتری در مقایسه با چارچوب هافستدگری، برخوردار است. در این راستا سه فرضیه در نظر گرفته شده است. به منظور دستیابی به نگرش، عقاید و اندیشه های حسابداران ایرانی درباره اهداف انگیزه ای آنها و تفسیر آنها درمورد گزارشگری مالی از پرسشنامه استفاده شده است.

\* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.  
\*\* کارشناس ارشد حسابداری.

نتایج نشان می دهند که روابط چشمگیری بین ارزش های انگیزه ای حسابداران و تفسیر و برداشت آنها از گزارشگری مالی وجود دارد. همچنین شواهد تجربی در حمایت از وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری بدست آمد. وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری شواهدی مبنی بر اهمیت تفاوت های فرهنگی موجود در یک کشور را ارائه می نماید. بنابراین شناخت ارزش های انگیزه ای حسابداری و تاثیر آن بر قضاوت ها و تصمیم های حسابداران از کاربردهای با اهمیتی در مورد ایجاد همگرایی جهانی در رویه های حسابداری و حسابرسی برخوردار است.

**واژه های کلیدی:** فرهنگ ، ارزش، حسابداران ، مفاهیم حسابداری ، استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی.

## 1- مقدمه

چندی است که ایجاد همگرایی بین المللی در استانداردهای حسابداری، به عنوان یکی از مباحث روز رشته حسابداری مطرح و در دستور کار نهادها و مجامع عمده بین المللی همانند هیأت استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>1</sup>، هیأت استانداردهای حسابرسی و بیمه بین المللی<sup>2</sup>، فدراسیون بین المللی حسابداران<sup>3</sup> و کمیته بنیانی استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>4</sup> قرار گرفته است. نگاهی به محیط تجارت جهانی و شرایط اقتصادی روز دنیا علت این عزم جهانی را روشن می سازد. با گسترش روزافزون شرکت های چند ملیتی و افزایش شمار موسسات حسابرسی بین المللی و همچنین بیشتر شدن موارد تامین مالی بین المللی، ایجاد همگرایی در استانداردهای حسابداری در راستای کاهش رویه های متنوع حسابداری، به عنوان زیربنای انکار ناپذیر چنین محیطی مطرح می گردد. اما آیا صرف تدوین استانداردهای بین المللی یکسان منجر به ایجاد یکنواختی در رویه های حسابداری و دستیابی به نیازهای محیط جهانی امروز می گردد؟ جواب منفی است، زیرا یکی از دو بعد اساسی حسابداری، یعنی بعد انسانی، تحت تاثیر عوامل محیطی قرار می گیرد. در همین راستا تی و پارکر معتقدند که پذیرش استانداردهای یکسان حسابداری و حسابرسی منجر به یکنواختی قانونی می گردد که به معنی یکنواختی در قوانین و مقررات است اما تضمینی در مورد یکنواختی در نحوه بکارگیری این استانداردها یا یکنواختی عملی وجود نخواهد داشت. به این صورت تی و پارکر بین یکنواختی قانونی<sup>5</sup> و یکنواختی عملی<sup>6</sup> تفاوت قائل شدند (تری و یارکمر، 1990).

## 2- بیان مسئله

با توجه به مطالب پیش گفته می توان اظهار داشت که حسابداری فعالیتی انسانی است که تحت تاثیر برداشت ها، تفسیرها و قضاوت های مربوط به نحوه بکارگیری مفاهیم و استانداردهای حسابداری قرار می گیرد. طبق نظر پررا عنصر انسانی حسابداری توسط عوامل محیطی و بطور خاص فرهنگ، تحت تاثیر قرار می گیرد (پررا، 1989). به عقیده دوپینگ و سالتر فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش های حاکم بر اعضای سامانه حسابداری، رویه حسابداری را تحت تاثیر قرار می دهد (دوپینگ و سالتر، 1995). وجود گروه های فرهنگی مختلف در دنیای حسابداری باعث ایجاد برداشت ها و قضاوت های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم حسابداری خواهد شد. نسبی بودن فرهنگی حسابداری، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی را تحت تاثیر قرار

1. International Accounting Standards Board (IASB)

2. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

International Federation of Accountants (IFAC) 3

4. International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)

5. De jure Uniformity

6. De facto Uniformity

خواهد داد (بلکویی، 1995). دوپینک و تساکومیس معتقدند که حتی در صورت پذیرش استانداردهای یکسان توسط گروه های مختلف ، به دلیل تفاوت های فرهنگی حسابداران گروه های مختلف ، استانداردهای حسابداری و حسابرسی به گونه های متفاوتی تفسیر و بکارگرفته خواهند شد. بنابراین کسب شناخت از چگونگی تاثیر فرهنگ بر تفسیرها، برداشت ها و قضاوت های حسابداران ، به تلاش برای دستیابی به کاهش تنوع واقعی و عملی در رویه های حسابداری و حسابرسی کمک خواهد نمود.

### 3- پیشینه و مبانی نظری پژوهش

پیش از این تنها دو رساله کارشناسی ارشد در مورد تاثیر فرهنگ بر رویه حسابداری در ایران به انجام رسیده اند که ذیلا شرح مختصری از آنها ارائه می گردد:

فخرآبادی (1378) رساله ای را با عنوان « تاثیر عوامل فرهنگی بر ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل » را برای کسب درجه کارشناسی ارشد به گروه حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصادی دانشگاه فردوسی مشهد ارائه کردند. نتایج این تحقیق نشان می دهند که است اندازدهای پذیرفته شده حسابرسی ، حسابرسان را ملزم به ارزیابی ساختار کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل در روند حسابرسی می نماید . حسابرس در ارزیابی کنترل داخلی باید شناختی از محیط و فعالیت کنترلی که تحت تاثیر عوامل فرهنگی است، بدست آورد. بعلاوه حسابداران رسمی ، سیستم کنترل داخلی شرکت در کشورهای با فرهنگ فردگرایی زیاد و فرهنگ فاصله قدرت کم را ، قوی تر از فرهنگ فردگرایی کم و فاصله قدرت زیاد ارزیابی کردند. آنها در تعیین ریسک کنترل ، ریسک کنترل فرهنگ جمع گرا را بالاتر از فرهنگ فردگرا تعیین نمودند . آنها همچنین معتقدند، عوامل فرهنگی همچون میزان نگرانی و اضطراب افراد يك جامعه یا سازمان در رابطه با وضعیت های نا معلوم آتی، اتکاء بر تکنولوژی، مذهب و قوانین، میزان گرایش افراد جامعه به داشتن رفتاری جسورانه ، برتری طلبی ، قهرمان پروری ، برخورد متواضعانه، فروتنی، مراقبت از ضعیف ترها ب ر ارزیابی سیستم کنترلی شرکت ها و تعیین ریسک کنترل تاثیری ندارند.

دیانتی دیلمی (1381) رساله ای را با عنوان « بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل کروی) » را برای کسب درجه کارشناسی ارشد به دانشکده مدیریت ، دانشگاه تهران ارائه کرد. بر اساس این تحقیق در می یابیم مدل گری در حقیقت بسط یافته مدل هافستد در رابطه با الگوهای فرهنگی می باشد که در آن ارزش ها و عملکردهای حسابداری به عنوان يك زیرمجموعه به ارزش های اجتماعی و پیامدهای نهادی اضافه شده اند. تحلیل های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبی ن پایین بودن قدرت توضیحی مدل گری در کشور ایران می باشد که دلیل آن نیز شاید بدین خاطر باشد که حسابداری در ایران بطور تدریجی و در نتیجه نیازهای جامعه تکامل نیافته است و در واقع روش ها و رویه های حسابداری مورد استفاده در این کشور از روش ها و رویه های اکتباس شده که در کشورهای توسعه یافته دنیا ابداع و

مورد استفاده قرار گرفته اند.

نکته حائز اهمیت در مورد دو رساله فوق این است که هر دوی آنها با استفاده از مدل هافستد-گری به انجام رسیده اند، حال آنکه امروزه مدل مذکور با استناد به انتقادهای مطرح شده از اثربخشی و کارایی لازم برای تبیین تاثیر فرهنگ بر رویه حسابداری برخوردار نمی باشد. در بخش زیر به ارائه شرح موجزی از انتقادهای وارد بر مدل هافستد گری می پردازیم:

بیدون و ویلت کاربرد ارزش های حسابداری گری در توجیه تنوع روش های حسابداری را مورد انتقاد قرار دادند. به عقیده آنها در ارتباط با چارچوب قابل آزمونی که توسط گری به فرض بنیادی تبدیل شد، کمبود دقت نظری در بهبود ارتباط بین ارزش های فرهنگی و رویه حسابداری، حس می شود. به همین ترتیب بیدون و ویلت توانایی چارچوب هافستد - گری برای توضیح رویه حسابداری موجود را سوال بر انگیز دانستند (بیدون و ویلت، 1995).

طبق نظر گری، ترجیح دادن قضاوت حرفه ای مستقل و انعطاف پذیری در قوانین و مقررات حسابداری با جلوگیری از عدم اطمینان ضعیف جوامع فردگرا مرتبط است. اما با این وجود بکارگیری فرض قابل آزمون گری در توصیف وضعیت آمریکا به عنوان کشوری با فردگرایی بالا و پرهیز از عدم اطمینان پایین، با مشکل مواجه می شود و کارآمد نیست. شیپر خاطر نشان ساخت که استانداردهای حسابداری آمریکا دارای رهنمودهای تفصیلی و پیچیده ای هستند که منجر به کاهش تاثیر قضاوت های حرفه ای می گردند و از این رو قابلیت مقایسه بیشتر در سایه قوانین یکسان حاصل می آید. راهبرد شرکتی و رویه های گزارشگری مالی نیز در آمریکا قانون مدار بوده و نشانگر ترجیح دادن کنترل قانونی نسبت به حرفه گرایی می باشد. بنابراین ارتباط بین حرفه گرایی و یکنواختی با فردگرایی و پرهیز از جانبداری، که توسط گری به فرض قابل آزمون تبدیل شد، بحث برانگیز و قابل نقد است (شیپر، 2003).

کمبود دقت نظری در چارچوب نظری گری، در تلاش وی برای مرتبط ساختن معیار اجتناب از عدم اطمینان هافستد با ارزش حسابداری حرفه گرایی، بیشتر نمود پیدا می کند. گری فرض کرد که جامعه ای با پرهیز از عدم اطمینان بالا، داشتن کنترل گسترده از طریق قوانین را به حرفه گرایی ترجیح خواهد داد. اما ایجاد چنین ارتباطی بین پرهیز از عدم اطمینان و حرفه گرایی، ممکن است زائد و غیر ضروری باشد. علت این است که اجتناب از عدم اطمینان، به خودی خود از لحاظ مفهومی به "مرجع قانونی" مرتبط است. طبق نظر هافستد یکی از راه های برخورد جوامع با ابهام های آتی، استفاده از قانون برای هدایت رفتار اجتماعی می باشد. بنابراین مفاهیم پرهیز از عدم اطمینان و کنترل قانونی و عکس حرفه گرایی عمل کردن، مشابه یکدیگر هستند (هافستر، 1983).

اصلی ترین و مهم ترین ضعف فرض قابل آزمون گری مبنی بر تاثیر ارزش های فرهنگی بر رویه حسابداری، ناتوانی در ایجاد چارچوبی مناسب برای آزمون تاثیر فرهنگ بر معیار فنی حسابداری می باشد. در نتیجه فرض قابل آزمون گری در مورد جنبه هایی از رویه حسابداری که مرتبط با اندازه گیری و افشای آن دسته از اطلاعات

- مالی که تحت تاثیر ارزش های فرهنگی قرار می گیرند ، ناقص است . برای مثال گری معتقد است که ارزش های حسابداری محافظه کاری و رازداری، در روش های افشا و اندازه گیری اطلاعات نفوذ بیشتری دارند. اما بیدون و ویلت با مطرح کردن اینکه ارزش حسابداری یکنواختی، تاثیر مهمی بر یکسان بودن شکل و محتوای صورت های مالی دارد و راز داری و محافظه کاری ، فاقد این تاثیر هستند ، نظر گری را مورد انتقاد قرار داده اند . در نتیجه به نظر می آید که مدل گری از یک سو بر برخی از جنبه های با اهمیت تاثیر فرهنگ بر حسابداری مسلط است، اما از سوی دیگر کمتر می تواند در مورد بعضی از ابعاد با اهمیت شکل و محتوای صورت های مالی ، حرفی داشته باشد (بیرون و ویلت، 1995) .
- با توجه به مطالب فوق و عدم کارآیی مدل هافستدگری در تبیین تاثیر فرهنگ بر رویه های حسابداری در این پژوهش برای اولین بار در ایران از مدل شواتر استفاده شد.

#### 4- ارزش های جهانی<sup>7</sup> شوارتز

طبق نظر شوارتز (1992) ارزش های انسانی جهانی ، اعتقادهای ذهنی و نگرش هایی درباره اهدافی مطلوب هستند که زندگی مردم را هدایت می کنند. مفهوم مذکور بر نظریه اولیه شوارتز و بیلسکی (1987) و ارائه تعریفی از انواع نیازهای سه گانه بشری مبتنی می باشد که عبارتند از:

- الف) نیازهای زیستی
  - ب) نیازهایی برای هماهنگی تعامل های اجتماعی و؛
  - ج) معیارهای جمعی سازمانی برای بقا و حفظ گروه
- مفهوم ارزش های فوق توسط اسمیت و شوارتز به شرح زیرتبیین شده اند:

1. ارزش ها، عقایدی غیر عینی و سرد هستند اما در صورت فعال شدن احساسات را بر می انگیزند.
  2. ارزش ها به هدف های مطلوب (برای مثال برابری) و شیوه های اخلاقی ارتقا دهنده این اهداف (برای مثال انصاف) باز می گردند.
  3. ارزش ها نسبت به کارها یا موقعیت های خاص اولویت دارند . برای مثال فرمان برداری نسبت به کاری ا مدرسه ، در ورزش یا تجارت، با خانواده و دوستان.
  4. ارزش ها مانند استانداردهایی برای ارزیابی رفتار و رویدادها به کار می روند.
  5. ارزش ها به عنوان معیاری برای سنجش و ارزیابی رفتار، مردم و وقایع بکار می روند (اسمیت و شوارتز، 1997) .
- مفهوم تلقی ارزش ها به عنوان اقلام ذهنی ، معتقد بودن به اهداف مطلوب و هدایتگر انسان در زندگی محسوب می شود و بنابراین سازه ای برای آزمون خرده فرهنگ حسابداری را فراهم می آورد. اگر حسابداران مجموعه ای یگانه و متفاوت از ارزش ها را به عنوان نتیجه تحصیلات تخصصی و دوره های آموزشی حرفه ای ، در

ذهن داشته باشند در نتیجه ارزش های مذکور در نگرش و رفتار حسابداران ظهور پیدا خواهند کرد . چنین ارزش هایی از طریق آموزش و تحصیلات و به عنوان استانداردهای رفتاری برای آنها نهادینه خواهند شد. اما از آنجایی که ارزش ها نسبت به اعمال و شرایط اولویت دارند، تنوع گروه ه ای فرهنگی موجود در حرفه حسابداری، به دلیل تفاوت های قومی، جنسی و مذهبی به وجود تنوع در نگرش ها و رفتارها منتج خواهد شد. ارزش های متفاوت باعث ایجاد اولویت در جنبه های مختلف خرده فرهنگ حسابداری و در نتیجه تنوع در رویه حسابداری خواهد شد . شوارتز در ایجاد ساختار جهانی ارزش ها و به منظور نشان دادن تنوع فرهنگی قاره های مختلف، تعدادی آموزگار از 20 کشور با 13 زبان مختلف و 8 دین متفاوت و حتی تعدادی بی دین را به عنوان نمونه انتخاب نمود. حدود 200 آموزگار از هر کشور انتخاب شدند. از آموزگاران خواسته شد تا بر اساس رهنموده ای ارائه شده مبنی بر مقیاسی 9 رتبه ای، نظر خود را نسبت به اهمیت مجموعه ای از 56 ارزش مختلف، ابزار نمایند.

ارزش های فوق توسط شوارتز و اغلب بر اساس کار اولیه روکیچ (1973) و با در نظر گرفتن سایر فرهنگ ها و مذاهب، همانند ارزش های مرتبط با کار هافستد، انتخاب شده بودند. انتخاب نمونه بصورت مطلوبی انجام گرفته بود، آن چنانکه آموزگاران نمایانگر گروه های فرهنگی متبوع خود بودند.

از نظر شوارتز آموزگاران مدارس نقش آشکاری در اجتماعی سازی ارزش ها ایفا می نمایند و از عوامل کلیدی فرهنگ محسوب می شوند و از این رو انتخاب آنان به عنوان نمونه باعث تعمیم پذیرش نتایج می گردد (شوارتز، 1992).

معیارهای ساختار جهانی ارزش ها به اهمیت درجه بندی های ارزش های تحلیل شده در یکی از دو سطح فرهنگی یا فردی بستگی دارد . ساختار ارزش ها در سطح فرهنگی و فردی بیانگر پویایی در تضاد و سازگاری بین ارزش ها است. ساختار ارزش های سطح فرهنگی بیانگر اهداف انگیزه ای نهادهای اجتماعی می باشد. ساختار ارزش ها در سطح فردی نشان دهنده آن دسته از اهداف انگیزه ای است که اصول راهنمای زندگی فردی اشخاص را ارائه می نمایند. روابط بین ارزش های مختلف سطح فردی بیانگر پویایی تضاد و سازگاری تجربه افراد در زمان پیگیری روزمره ارزش ها است.

پژوهش های فرهنگی در حسابداری باید نسبت به سطح تجزیه و تحلیل ساختار ارزش ها حساس باشند . اگر هدف پژوهشی آزمون خصوصیت های فردی و رفتار حسابداران در محیط های فرهنگی مختلف باشد، معیارهای ارزش سطح فردی حسابداران باید مورد استفاده قرار گیرند. اما اگر ارزش های حسابداران با ویژگی های نهادی و فرهنگ های مختلف و به عنوان چارچوب تنظیم کننده گزارشگری مالی مقایسه شوند، بکارگیری هر دو سطح فرهنگی و فردی مطلوب تر خواهد بود.

## 5- ارزش های سطح فردی<sup>8</sup>

طبق نظر شوارتز (1992) ساختار جهانی ارزش های افراد با توجه به نوع ارزش انگیزه ای ارائه می گردد. انواع ارزش های انگیزه ای عبارتند از: خود فرمانی، انگیزش، رفاه طلبی، پیشرفت، قدرت، امنیت، سازگاری، سنت، خیر خواهی و عام گرایی. کلیت ساختار مربوط به انواع ارزش های انگیزه ای سطح فردی شوارتز با توجه به ثبات نتایج پژوهش انجام شده در سال 1992 پشتیبانی می گردد. شوارتز به شواهدی مبنی بر اینکه مردم به صورتی آشکار دو نوع ارزش انگیزه ای مذکور را به عنوان اصول راهنمای زندگی خود از یکدیگر تمیز می دهند، دست پیدا کرد. هر چند که ارزش های یاد شده بطور کامل به ارزش های عمومی تر نزدیک هستند، اما شوارتز در مورد تعمیم دادن ارزش های انگیزه ای به نمونه های جدید، بدون تفاوت قائل شدن بین آنها هشدار داد. زیرا این کار منجر به ساختار ارزش منحصر به فردی می شود که از نظر عمومی صحیح نیست

## 6- انواع ارزش های انگیزه ای

10 نوع ارزش انگیزه ای سطح فرد شوارتز در جدول 1 تشریح شده اند:

جدول 1- ارزش های انگیزه ای سطح فرد شوارتز

اهداف انگیزه ای	انواع ارزش ها
تفکر و عمل مستقل	خود فرمانی
هیجان، تازگی و روبرو شدن با چالش های زندگی	انگیزش
رضایت، لذت های جسمانی و علائق روحی	رفاه طلبی
کسب موفقیت شخصی از طریق تلاش طبق هنجارهای اجتماعی	پیشرفت
ارتقای جایگاه اجتماعی و اعتبار، کنترل یا سلطه بر مردم یا منابع	قدرت
ایمنی، همانگی و ثبات اجتماع، روابط و اشخاص	امنیت
مهار اعمال، امیال و انگیزه هایی که شاید باعث آشفته کردن یا صدمه زدن به دیگران و نقض هنجارهای اجتماعی شوند	هماهنگی
احترام و تعهد به آداب و رسوم و عقاید فرهنگی یا مذهبی	سنت
حفظ و ارتقای رفاه مردم	خیر خواهی
درک، احترام و پشتیبانی از رفاه تمام مردم و احترام و پشتیبانی از طبیعت	عام گرایی

منبع: (شوارتز، 1992، 5-12).



هدف انگیزه ای خود فرمانی<sup>9</sup> مجموعه ای از ارزش ها ، شامل "خلاقیت، آزادی عمل، انتخاب اهداف شخصی، کنجکاوی و استقلال" را به وجود می آورد (همان منبع، ص 7). طبق نظر شوارتز و بیلسکی ارزش ها در حوزه خود فرمانی به اعتماد و آن دسته از قضاوت های حرفه ای در راستای ایفای وظایف که بدون محدود شدن در قوانین و مقررات صورت می گیرد، باز می گردند. حسابداران در انجام قضاوت های حرفه ای مذکور، از نیاز خود مبنی بر استقلال در اندیشه و عمل، محافظت خواهند نمود. بنابراین هدف انگیزه ای خود فرمانی می تواند با ارزش حرفه گرایی، در زمینه تمایل بیشتر حسابداران به داشتن اجازه برای انجام قضاوت حرفه ای در مقایسه با تمایل آنها در مورد وفادار بودن به قوانین و مقررات خشک، مرتبط باشد (شوارتز و بیلسکی، 1987).

طبق نظر شوارتز هدف انگیزه ای انگیزش<sup>10</sup>، ارزش هایی را در برمی گیرد که از نیازهای بنیادی به تنوع و ان گیزش برای حفظ سطح بهینه فعالیت ناشی می شوند. هدف انگیزه ای انگیزش پیگیری مواردی چون "هیجان، تازگی و روبرو شدن با چالش های زندگی" را دربر می گیرد. ارزش های ایجاد کننده این هدف عبارتند از "زندگی متنوع و مهیج" و "شهامت و جرات". در نتیجه ارجحیت قائل شدن حسابداران برای ارزش های انگیزش ممکن است بطور مثال در میل به قبول مخاطره در شناسایی، اندازه گیری و افشای اطلاعات مالی ظهور پیدا کند. بنابراین ترجیح دادن ارزش های انگیزش با محافظه کاری در تضاد است (شوارتز، 1992).

هدف انگیزه ای رفاه طلبی<sup>11</sup> از "رضایت اجتماعی و ارضای نیازهای فیزیولوژیک" ناشی می شود. پیگیری "رضایت یا کامرواسازی و لذت های شخصی" هدف انگیزه ای رفاه طلبی را بیان می نماید. ارزش رفاه طلبی به خودی خود در رویه حسابداری ظهور پیدا نمی کند و تنها در سایه دستیابی به میزان قابل توجهی لذت و رضایت که از طریق انجام کار های چالش برانگیزی توسط حسابداران به انجام می رسد یا به وسیله پایگاه اجتماعی ناشی از موقعیت آنها، نمود پیدا می کند.

هدف قابل تعریف برای پیشرفت<sup>12</sup> عبارت است از اهتمام برای کسب موفقیت فردی از طریق تلاشی شایسته و مطابق با هنجارهای اجتماعی". ارزش های پیشرفت در بردارنده بلند پروازی، موفقیت، قابلیت و با نفوذ بودن هستند. هدف انگیزه ای موفقیت در اهتمام حسابداران برای حفظ سطح بالای تلاش حرفه ای در کاری که انجام می دهند، منعکس می گردد. این مطلب در استانداردهای منتشر شده توسط فدراسیون بین المللی حسابداران با موضوعیت تحویل و تجربه کار عملی حسابداران حرفه ای (IFAC, 2003, 5) و همچنین پیگیری بهبود حرفه ای به منظور دستیابی به جایگاه اجتماعی بیشتر به مورد تاکید قرار گرفته است (همان منبع، ص 8).

---

9. Self-direction  
10. Stimulation  
11. Hedonism  
12. Achievement

قدرت<sup>13</sup> به هدف "دستیابی به جایگاه اجتماعی و کنترل یا تسلط بر مردم و منابع" باز می‌گردد. طبق نظر شوارتز، مطلوبیت قدرت از اهمیت "تفکیک مقام و جایگاه" در نهادهای اجتماعی ناشی می‌شود. ارزش‌های دربردارنده هدف قدرت عبارتند از "توانایی و اقتدار، ثروت، قدرت اجتماعی، حفظ وجهه اجتماعی" و "شناخته شدن در اجتماع" (همان منبع، ص 8 و 9).

هدف انگیزه ای قدرت، بیشتر با مطلوبیت حسابداران درباره خودگردانی حرفه ای ارتباط دارد تا رعایت قوانین عمومی و کنترل قانونی. به علاوه جوامع حرفه ای مانند انجمن حسابداری ایران، انجمن حسابداران خبره ایران و جامعه حسابداران رسمی ایران، تاثیر پایداری بر حرفه حسابداری و جایگاه آن دارند. طبق نظر شوارتز هدف انگیزه ای امنیت<sup>14</sup> باعث ایجاد مطلوبیت برای "ایمنی، هماهنگی، ثبات اجتماعی و ثبات روابط" می‌گردد. هدف انگیزه ای امنیت از نیاز انسانی به محافظت از افراد گروه ناشی می‌شود. هدف مذکور در ارزش‌های "مرتب‌بندی اجتماعی، امنیت خانواده، امنیت ملی، مساعدت متقابل، پاکیزگی، احساس تعلق خاطر" و "سلامتی"، ظهور پیدا می‌کند. هدف انگیزه ای امنیت در زمینه حسابداری منجر به ایجاد مطلوبیت در قطعیت، ثبات، یکپارچگی در رویه حسابداری و همچنین اهمیت قائل شدن برای قابلیت اتکا، خواهد شد. امنیت باعث ترجیح دادن یکنواختی و ثبات رویه خواهد شد. بنابراین هدف انگیزه ای امنیت، ارزش‌های محافظه کاری و یکنواختی‌گری را شامل می‌شود (همان منبع، ص 9). شوارتز توضیح می‌دهد که هدف انگیزه ای هماهنگی<sup>15</sup> به عنوان "مهار اعمال، امیال و تکانه‌ها" در نظر گرفته می‌شود و از نیاز به "جلوگیری از آن دسته از امیال اشخاص نشات می‌گیرد که در صورت برخورد نرم باعث بروز مشکلات اجتماعی خواهند شد". هماهنگی ارزش‌هایی از قبیل "فرمانبرداری، خویش‌نوازی، ادب و احترام به والدین و بزرگترها" را به وجود می‌آورد. پیگیری هدف هماهنگی در زمینه رویه حسابداری سبب گرایش به انطباق با قوانین و مقررات تعیین شده توسط سازمان‌ها و نهادهای قانون گذار خواهد شد. بنابراین ارزش‌های هماهنگی از ارتباط نزدیکی با ارزش‌های کنترل قانونی‌گری برخوردار هستند (همان منبع، ص 9 و 10).

سنت<sup>16</sup> یکی از اهداف انگیزه ای است که از رابطه نزدیکی با هماهنگی برخوردار است. طبق نظر شوارتز هدف انگیزه ای سنت "احترام، تعهد و مقبولیت آداب و رسوم و عقاید نهادینه شده فرهنگی و مذهبی را شامل می‌شود". هدف سنت باعث ایجاد ارزش‌های "احترام به سنت، تواضع، دینداری، مسئولیت‌پذیری در زندگی" و "میانه روی" می‌گردد. وجه تمایز بین سنت و هماهنگی این است که ارزش‌های هماهنگی، تبعیت نسبت به فرد را دربر می‌گیرند، مثل والدین، آموزگاران و مدیران اما ارزش‌های سنت، تبعیت از موارد انتزاعی تر را شامل می‌شود، مانند مذهب، آداب و رسوم. می‌توان

---

13. Power  
2. Security  
15. Conformity  
16. Tradition

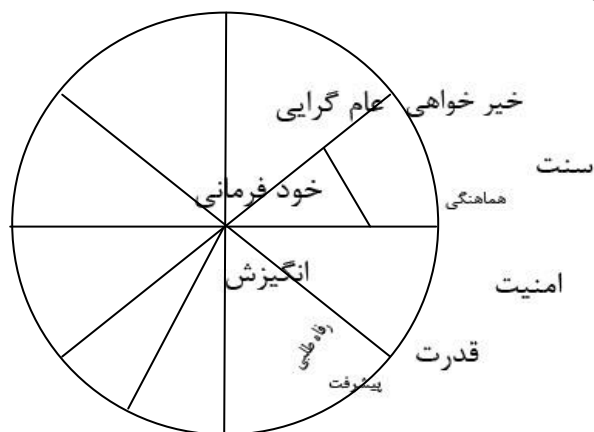
نتیجه گرفت که ارزش های هماهنگی، پاسخگویی به وضعیت فعلی و انتظار تغییر را ترغیب می نماید درحالی که ارزش های سنت، پاسخگویی به تعامل های مورد انتظار شکل گرفته در گذشته را مطالبه می نمایند.

بنابراین پیگیری ارزش های هماهنگی در حسابداری به تبعیت از قوانین و مقررات سازمان ها و نهادهای قانونگذار باز می گردد و ارزش های سنت به میل حسابداران به پیروی از عرف ها و رویه های پذیرفته شده حسابداری همانند روش های سنتی مبتنی بر حسابداری بهای تمام شده اشاره دارد (همان منبع، ص 10).

هدف انگیزه ای خیرخواهی<sup>17</sup> به "حفظ و ارتقای رفاه مردم" باز می گردد. خیرخواهی از "نیاز به تعامل مثبت برای ارتقا و رشد گروه ها" و "نیاز سازمانی به پیوستگی" نشات می گیرد. خیرخواهی، ایجاد کننده ارزش های "کمک، وفاداری، عفو و بخشش، صداقت، پاسخگویی، رفاقت واقعی" و "عشق به حد کمال رسیده" می باشد. در حسابداری می توان هدف انگیزه ای خیرخواهی را به عنوان نیاز به حفظ و ارتقای خواست سازمان ها و نهاد ها در زمینه های مربوط حسابداری تفسیر نمود (همان منبع، ص 11 و 12).

عام گرایی<sup>18</sup>، ارزش های "روشن فکری، عدالت اجتماعی، کیفیت، صلح جهانی، جهان زیبا، پیوند با طبیعت، حکمت و معرفت" و "حفظ محیط زیست" را ایجاد می نماید. در زمینه رویه حسابداری، هدف انگیزه ای عام گرایی از رابطه نزدیکی با پاسخگویی حرفه ای درباره نحوه عملکرد در راستای خواست عمومی برخوردار است (همان منبع، ص 12).

با توجه به تجزیه و تحلیل ساختار داده های مورد استفاده در سنجش چند معیاری، شوارتز می توانست ساختار نظری رابطه پویای بین اهداف انگیزه ای یا انواع ارزش را همچنان که در شکل 1 ارائه شده است، به تصویر بکشد.



شکل 1- ساختار ارزش های انگیزه ای- منبع (شوارتز، 1992، صص. 5-12)

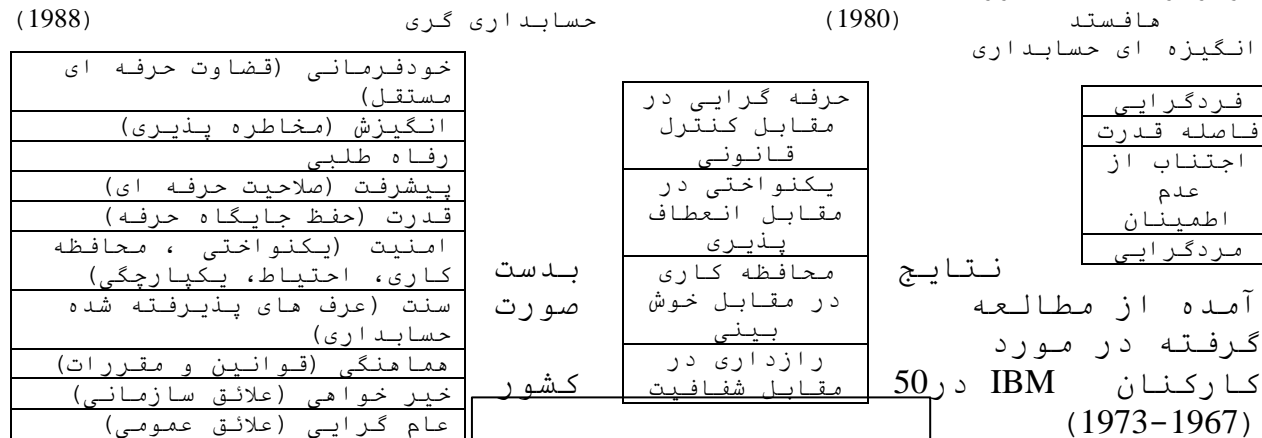
طبق نظر شوارتز آرایش ارزش ها در ساختار جهانی بیانگر پیوستار دایره ای انگیزه ها می باشد (همان منبع، ص 45).

17. Benevolence  
18. Universalism

بنابراین تفاوت های انگیزه ای بین انواع ارزش ها بیشتر پیوسته هستند تا گسسته . در شکل 2 مقایسه ای از مدل های شوارتز و هافستد-گری بصورت خلاصه ارائه شده است:

معیار ارزش های اجتماعی  
شوارتز (1992)؛ ارزش های

معیار ارزش های  
حسابداری گری (1988)



نتایج بدست آمده از مطالعه صورت گرفته در مورد آموزگاران 20 کشور مختلف (1992-1988)

شکل 2- مقایسه مدل های شوارتز و هافستد - گری

## 7- روش پژوهش

از آنجایی که هدف این پژوهش بررسی ویژگی ها، عقاید و نظرهای حسابداران درباره اهداف انگیزه ای، و تفاسیر و قضاوت های آنان در حسابداری است، به منظور دستیابی به داده های مورد نیاز برای آزمودن فرض های مربوط، روش زمینه یابی انتخاب شده است. پژوهش های مشابه بسیاری (پتل، 2003؛ پالانت، 2005؛ تساکایس، 2007؛ جانچانی و ویلت، 2004) نیز برای آزمودن ادراک و برداشت حسابداران، روش زمینه یابی را مورد استفاده قرار داده اند. در ضمن بخشی از اطلاعات مورد نیاز جهت انجام پژوهش حاضر به روش کتابخانه ای جمع آوری شده اند. این اطلاعات از طریق مطالعه نشریه ها، کتاب ها، مقاله ها و پایان نامه های داخلی و خارجی بدست آمده ند.

## 8- جامعه آماری

حسابداران حرفه ای ساکن و شاغل در ایران و عضو یکی از انجمن های رسمی حسابداری ایران (انجمن حسابداران خبره، جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، انجمن حسابداری ایران)، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می دهند. ایران به دلیل در بر داشتن قومیت های مختلف و متنوع، محیط ایده آلی برای آزمودن تاثیر تنوع فرهنگی بر ارزش های انگیزه ای حسابداران محسوب می شود. تعداد نمونه لازم برای بررسی میدانی از فرمول ککران بدست می آید. از آنجا که متغیرهای مورد بررسی کیفی هستند از فرمول مذکور استفاده شده است. معادله فرمول یاد شده به شکل فرمول (1) است:

$$(1) \quad n = \frac{Z_a^2 / 2pq}{d^2}$$

که در آن:  
**n**: تعداد نمونه  
**P**: نسبت موفقیت در جامعه  
**q**: نسبت عدم موفقیت در جامعه  
 $Z_a^2/2$ : مقدار متغیر نرمال متناظر با سطح اطمینان  
**d**: خطای مورد پذیرش

برای کسب اطمینان از دستیابی به تعداد نمونه معتبر به منظور کسب نتایج تعمیم پذیر، تعداد 200 پرسشنامه توزیع شد که از بین 200 پرسشنامه توزیع شده تعداد 124 پرسشنامه تکمیل و به عنوان نمونه مورد استفاده قرار گرفتند. پرسشنامه ها بصورت تصادفی توزیع شدند.

## 9- روش گردآوری اطلاعات

در پژوهش حاضر از روش میدانی به منظور گردآوری اطلاعات استفاده شده و پرسشنامه به عنوان ابزار گردآوری اطلاعات انتخاب شده است. رویکرد این پژوهش استفاده از ارزش های انگیزه ای کشف شده توسط شوارتز (1992) در زمینه حسابداری می باشد. بنابراین پرسشنامه شوارتز به عنوان ابزار دستیابی به ارزش های انگیزه ای حسابداران ایران انتخاب شده است. اعتبار و قابلیت اتکای این پرسشنامه در فرهنگ های متنوعی مورد آزمون قرار گرفته و تایید شده است و برای انجام این پژوهش مطلوب به نظر می آید. با استفاده از آلفای کرونباخ و میانگین خود همبستگی جزئی، اعتبار پرسشنامه مورد آزمون قرار گرفت و تایید شد و روایی پرسشنامه نیز در سطح مطلوبی مورد تایید قرار گرفت.

## 10- تحلیل نتایج فرضیه ها

**10-1- فرضیه اول:** به منظور آزمون این فرضیه که حسابداران خرده گروه های مختلف موجود در خرده فرهنگ حسابداری از ارزش های فرهنگی متفاوتی برخوردار هستند از تجزیه و تحلیل واریانس چند متغیره بین دو گروه وابسته استفاده شده است. متغیرهای وابسته شامل نه ارزش انگیزه ای حسابداری، بصورت جداگانه در ارتباط با متغیرهای مستقل یعنی جنسیت، قومیت، دین، زبان و سن گروه پاسخ دهندگان، مورد آزمون قرار گرفته اند. طبق نظر هیر تجزیه و تحلیل واریانس چند متغیره، روشی مستقل برای اندازه گیری تفاوت های دو یا چند متغی ر وابسته کمی بر اساس مجموعه ای از متغیرهای غیر کمی که نقش متغیرهای مستقل را ایفا می کنند، محسوب می شود (هیر، 2006، ص 12). نتایج آزمون ها به شرح زیر می باشند:

جدول 2- آزمون تک متغیری بین تاثیر جنسیت و ارزش های انگیزه ای

متغیرهای وابسته	مجموع مربعات درجه سه	درجه آزادی	میانگین مربعات	آزمون فشر	سطح معناداری	ضریب همبستگی جزئی
حفظ علائق عمومی	2.6109	1	2.6109	5.9673	*0.0153	0.0246
حفظ علائق سازمانی	1.3828	1	1.3828	3.1633	0.0766	0.0132
رعایت قوانین و عرفها	1.1424	1	1.1424	2.8214	0.0943	0.0118
یکنواختی، محافظه کاری، احتیاط و یکپارچگی	0.4487	1	0.4487	0.9946	0.3196	0.0042
حفظ جایگاه حرفه	5.0914	1	5.0914	7.1516	**0.0080	0.0293
صلاحیت حرفه ای	4.4129	1	4.4129	5.7959	*0.0168	0.0239
رفاه طلبی	0.0260	1	0.0260	0.0219	0.8824	0.0001
مخاطره پذیری	2.4985	1	2.4985	2.3188	1.1291	0.0097
قضاوت حرفه ای مستقل	0.8234	1	0.8234	1.5401	0.2158	0.0065

\*\*Sig. p<0.01; \*Sig. p<0.05

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تفاوت آماری چشمگیری در ترکیب خطی نه ارزش انگیزه ای بین گروه های مردان و زنان وجود دارد:  $F(9, 109) = 3.0655$ ;  $P = 0.0117$ ، ضریب همبستگی جزئی  $0/8925 = 0$ ؛ مج ذور همبستگی  $0/1075 = 0$ ؛

بنابراین 10.75% واریانس در کل ارزش های انگیزه ای ب ه وسیله تفاوت های جنسیتی قابل توضیح هستند.

جدول 3- آزمون تک متغیری بین تاثیر قومیت و ارزش های انگیزه ای

متغیرهای وابسته	مجموع مربعات درجه سه	درجه آزادی	میانگین مربعات	آزمون فشر	سطح معناداری	ضریب همبستگی جزئی
حفظ علائق عمومی	0.2707	1	0.2707	0.6086	0.4361	0.0026
حفظ علائق سازمانی	0.3343	1	0.3343	0.7574	0.3850	0.0032
رعایت قوانین و عرفها	0.0723	1	0.0723	0.1760	0.6752	0.0007
یکنواختی، محافظه	0.7893	1	0.7893	1.7555	0.1865	0.0074

						کاری، احتیاط و یکپارچگی
0.0001	0.8595	0.031 4	0.0231	1	0.0231	حفظ جایگاه حرفه
0.0241	0.0165 *	5.836 7	4.4603	1	4.4603	صلاحیت حرفه ای
0.0016	0.5413	0.374 3	0.4458	1	0.4458	رفاه طلبی
0.0007	0.6838	0.166 3	0.1814	1	0.1814	مخاطره پذیری
0.0044	0.3095	1.037 2	0.5579	1	0.5579	قضاوت حرفه ای مستقل

\*Sig. p<0.05

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از آزمون اولیه فرضیه، تجزیه و تحلیل چند متغیری و اریانس به عنوان رویه ای معتبر برای بررسی میزان اهمیت میانگین تفاوت های بین دو گروه قومیتی بکارگرفته شد. تفاوت آماری چشم گیری در ترکیب خطی نه ارزش انگیزه ای بین گروه های فارس و غیر فارس دیده می شود:

$F(9, 108) = 2.2184$ ; همبستگی مجذور  $= 0.9195$ ; جزئی  $= 0.0805$  ضریب همبستگی  $P = 0.0218$ .

بنابراین 8.05% از واریانس کل ارزش های انگیزه ای بوسیله قومیت های مختلف قابل توجیه است.

جدول 4- آزمون تک متغیری بین تاثیر دین و ارزش های انگیزه ای

متغیرهای وابسته	مجموع مربعات درجه سه	درجه آزادی	میانگین مربعات	آزمون فشر	سطح معناداری	ضریب همبستگی جزئی
حفظ علائق عمومی	0.1497	1	0.1497	0.3363	0.5625	0.0014
حفظ علائق سازمانی	0.0000	1	0.0000	0.0001	0.9917	0.0000
رعایت قوانین و عرفها	0.1035	1	0.1035	0.2522	0.6160	0.0011
یکنواختی، محافظه کاری، احتیاط و یکپارچگی	0.0274	1	0.0274	0.0605	0.8059	0.0003
حفظ جایگاه حرفه	1.6722	1	1.6722	2.2926	0.1313	0.0096
صلاحیت حرفه ای	0.3654	1	0.3654	0.4675	0.4948	0.0020

0.0222	*0.0214	5.3655	6.2588	1	6.2588	رفاه طلبی
0.0091	0.1418	2.1718	2.3499	1	2.3499	مخاطره پذیری
0.0018	0.5094	0.4367	0.2355	1	0.2355	قضاوت حرفه ای مستقل

Sig. p<0.05

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تفاوت آماری چشمگیری در ترکیب خطی نه ارزش انگیزه ای ، بین گروه مسلمانان و سایر ادیان به چشم می خورد:  
 $F(9, 108) = 0.0744$  = ضریب همبستگی جزئی;  $0.9256$  = مجذور همبستگی  $F(9, 108) = 2.0350$ ;  $P=0.0365$ ,

بنابراین 7.44% از واریانس کل ارزش های انگیزه ای توسط تفاوت های دینی قابل توجیه است.

#### جدول 5- آزمون تک متغیری بین تاثیر سن و ارزش های انگیزه ای

متغیرهای وابسته	مجموع مربعات درجه سه	درجه آزادی	میانگین مربعات	آزمون فشر	سطح معناداری	ضریب همبستگی جزئی
حفظ علائق عمومی	0.0022	1	0.0022	0.0048	0.9448	0.0000
حفظ علائق سازمانی	0.4836	1	0.4863	1.0967	0.2961	0.0046
رعایت قوانین و عرفها	0.5888	1	0.5888	1.4458	0.2304	0.0061
یکنواختی، محافظه کاری، احتیاط و یکپارچگی	2.3809	1	2.3809	5.3745	*0.0213	0.0222
حفظ جایگاه حرفه	0.0497	1	0.0497	0.0678	0.7948	0.0003
صلاحیت حرفه ای	0.6752	1	0.6752	0.8688	0.3522	0.0037
رفاه طلبی	15.6622	1	15.6622	13.9560	13.9560	**0.0002
مخاطره پذیری	1.4720	1	1.4720	1.3607	0.2446	0.0057
قضاوت حرفه ای مستقل	0.3018	1	0.3018	0.5623	0.4541	0.0024

\*Sig. p<0.01; \*Sig. p<0.05

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تفاوت آماری معنی داری در ترکیب خطی نه ارزش انگیزه ای ب بین دو گروه سنی به چشم می خورد:  
 $F(9, 109) = 2.6675$ ; ضریب همبستگی جزئی;  $0.8740$  = مجذور همبستگی  $F(9, 109) = 2.6675$ ;  $P=0.0003$ ,

بنابراین 12.60% از واریانس کل ارزش های انگیزه ای توسط تفاوت های سنی توجیه می شود.

تفاوت در ترکیب خطی نه ارزش انگیزه ای بین دو گروه زبانی از نظر آماری چشم گیر نیست:

$F(9, 108) = 2.0350$ ; ضریب همبستگی جزئی;  $0.9714$  = مجذور همبستگی  $F(9, 108) = 2.0350$ ;  $P=0.6624$ ,

نتایج حاصل از آزمون های آماری نشان می دهند که تفاوت های چشم گیری در ارزش های انگیزه ای حسابداران عضو خرده گروه های مختلف موجود در خرده فرهنگ حسابداری ایران وجود دارد.



**10-2- فرضیه دوم:** به منظور آزمون فرضیه های دوم و سوم از داده های به دست آمده از بخش اول پرسشنامه برای دستیابی به عقاید پاسخ دهندگان در ارتباط با ویژگی های دارایی ها استفاده شد. همانطور که ذکر گردید دارایی مفهومی با اهمیت در گزارشگری مالی برون سازمانی محسوب شده و از این رو به عنوان نماد مفاهیم مربوط به حوزه گزارشگری برون سازمانی انتخاب شده است . توزیع فراوانی درجه بندی در نظر گرفته شده توسط پاسخ دهندگان از مقیاس شش گزینه ای به منظور بدست آوردن شناختی از درک و تفسیر پاسخ دهندگان از دارایی ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. ویژگی های کلیدی شناسایی شده که از نظر فرهنگی مربوط محسوب می شوند برای آزمون این فرضیه که ارزش های انگیزه ای حسابدارن تفسیر آنها از مفهوم دارایی ها را متاثر می سازد مورد استفاده قرار گرفته اند . همبستگی ناپارامتریک اسپیرمن برای آزمون میزان قوی بودن ارتباط بین عقاید پاسخ دهندگان در مورد ویژگی های کلیدی دارایی ها و ارزش های انگیزه ای مربوط به آنها مورد استفاده قرار گرفته است . به عقیده کوهن، همبستگی اسپیرمن 0.15 تا 0.25 نشان دهنده تاثیر بین کم و کمتر از متوسط است. طبق نظر کوهن اغلب تاثیرها در پژوهش های علمی اجتماعی ، از تاثیرگذاری کمی برخوردار هستند (ضریب همبستگی اسپیرمن > 0.15). در نتیجه به نظر می آید ارتباط بین ارزش های انگیزه ای و تفسیر پاسخ دهندگان در مورد دارایی ها از اهمیت علمی کافی برخوردار است (کوهن، 1988؛ ص 15) .

**جدول 6- همبستگی بین ارزش های انگیزه ای حسابداری و ویژگی های دارایی ها**

ویژگی های کلیدی	ارزش های انگیزه ای	عبارت های بیان کننده ویژگی ها (در پرسشنامه)	ضریب همبستگی مرتبه ای اسپیرمن (rho)
1. هزینه ها و مخارج انتقالی به دوره های آتی	رعایت قوانین و عرف ها	A2 بیانگر مخارج انتقالی به دوره های آتی است.	rho= +0.16, p<0.05
		A4 هزینه ها یا مخارج بیانگر دارایی هستند.	با اهمیت نبود
2. اقلام واقعی	حفظ علائق عمومی	A3 بیانگر حقی نسبت به وجه نقد یا کالاها و خدمات آتی باشد.	با اهمیت نبود
		A11 بیانگر اقلام واقعی باشد.	rho= +0.15, p<0.05
3. اقلام نامشهود	قضاوت حرفه ای مستقل مخاطره پذیری یکنواختی، محافظه کاری احتیاط و یکپارچگی	A16 بیانگر اقلامی است که در ازای وجه نقد یا سایر کالاها و خدمات قابل معامله می باشد.	rho= +0.18, p<0.01
		A5 دارایی باید به شکل فیزیکی یا مشهود باشد.	با اهمیت نبود
4. مالکیت	یکنواختی، محافظه	A7 باید از سایر دارایی ها قابل تفکیک بوده و دارای ارزش واگذاری مجزا باشد.	با اهمیت نبود
		A15 باید تحت تملک قانونی	rho= +0.22, p<0.01

قانونی	کاری احتیاط و یکپارچگی	و قابل اعمال باشد.
5. معامله ها و رویدادهای گذشته	رعایت قوانین و عرف-ها	A6 باید نتیجه انجام رویدادی در گذشته باشند.
	یکنواختی، محافظه کاری، احتیاط و یکپارچگی	A13 برای ایجاد آن باید هزینه ها یا مخارجی تحمل شده باشد.

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج حاصل از آزمون های آماری نشان می دهند که همبستگی معنی داری بین ارزش های انگیزه ای حسابداران ایرانی و تفسیر آنها در حوزه گزارشگری برون سازمانی (مفاهیم دارایی ها) وجود دارد.

**10-3- فرضیه سوم:** به منظور آزمون این فرضیه که عضویت در خرده گروه های مختلف موجود در خرده فرهنگ حسابداری منجر به ایجاد تفاسیر متفاوتی از مفهوم دارایی ها خواهد شد، از آزمون کای دو پیرسون استفاده شد. هریک از ویژگی ها یا عبارت های موجود در بخش اول پرسشنامه که در جدول 6 نیز به آنها اشاره شد و تحت تاثیر ارزش های انگیزه ای پاسخ دهندگان قرار می گیرند، تحت آزمون کای دو قرار گرفتند و وابستگی یا استقلال آنها نسبت به خرده گروه های جنسیت، قومیت، دین و سن مورد بررسی قرار گرفت. به دلیل این که فراوانی پایینی در مورد دو گزینه بسیار موافقم و بسیار مخالفم مشاهده شد، مقیاس شش گزینه ای عبارت ها یا ویژگی ها به مقیاسی چهار گزینه ای تبدیل شد. به عبارت دیگر، مقیاس درجه بندی به چهار گزینه کاهش پیدا کرد تا از فراوانی انتخاب شدن کافی هر گزینه برای آزمون کای دو اطمینان حاصل گردد. نتایج آزمون کای دو صورت گرفته بصورت جدول 7 می باشد:

جدول 7- آزمون کای دو در مورد عقاید گروه‌های جنسی درباره قابل تفکیک بودن دارایی‌ها

سطح معنا داری دو دامنه	درجه آزادی	ارزش	آماره ها
0.0270	3	9.1776	ضریب کای دو پیرسون
0.0294	3	8.9910	نسبت درست نمایی
0.2798	1	1.1681	همبستگی خط به خط
		123	تعداد موارد معتبر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سطح معنا داری دو دامنه برابر 0.0270 و کمتر از 0.05 بود ه و بنابراین با اهمیت است. وی کرامر معادل 0.194 می باشد. بنابراین 3.8% از واریانس موجود در نظر پاسخ دهندگان در مورد این عبارت که « دارایی ها باید قابل تفکیک و دارای ارزش واگذاری مجزا باشند » به دلیل تفاوت جنسی آزمودنی ها است.

جدول 8- آزمون کای دو برای عقاید گروه‌های جنسی در مورد اینکه دارایی‌ها باید بیانگر اقلام واقعی باشند

سطح معنا داری دو دامنه	درجه آزادی	ارزش	آماره ها
0.0474	3	7.9326	کای دو پیرسون
0.0563	3	7.5487	نسبت درست نمایی
0.4867	1	0.4838	همبستگی خط به خط
		122	تعداد موارد معتبر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون کای دو در جدول 8 مشخص نمود که سطح معنا داری دو دامنه برابر 0.0474 و کمتر از 0.05 می باشد و از این رو از لحاظ آماری با اهمیت محسوب می شود. وی کرامر معادل 0.191 می باشد و نشان می دهد که 3.6% از واریانس موجود در این عقیده که «دارایی ها باید بیانگر اقلام واقعی باشند» قابل انتساب به تفاوت جنسی است.

جدول 9- آزمون کای دو برای عقاید گروه‌های قومیتی درباره رویدادهای گذشته مربوط به دارایی‌ها

سطح معنا داری دو دامنه	درجه آزادی	ارزش	آماره ها
0.0476	3	7.9253	کای دو پیرسون
0.0406	3	8.2788	نسبت درست

			نمایی
0.1042	1	2.6394	همبستگی خط به خط
		121	تعداد موارد معتبر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون کای دو ارائه شده در جدول 9 نشان می‌دهد که سطح معنا داری دو دامنه کمتر از 0.05 و برابر 0.0476 می‌باشد و از این رو از نظر آماری با اهمیت محسوب می‌شود. وی کرامر برابر 0.181 بوده و نشان می‌دهد که 3.3% از واریانس موجود در عقاید پاسخ دهندگان در مورد این عبارت که « دارایی باید نتیجه انجام رویدادی در گذشته باشد » به دلیل عضویت آنها در گروه های مختلف قومیتی می‌باشد.

جدول 10- آزمون کای دو برای عقاید گروه های سنی در مورد احتساب مخارج انتقالی به دوره های آتی به عنوان دارایی ها

سطح معنا داری دو دامنه	درجه آزادی	ارزش	آماره ها
0.0361	3	8.5363	کای دو پیرسون
0.0350	3	8.6077	نسبت درست نمایی
0.0107	1	6.5207	همبستگی خط به خط
		124	تعداد موارد معتبر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول 10 نشان می‌دهد که تفاوت بین دو گروه سنی متفاوت از نظر آماری معنی دار محسوب می‌گردد. سطح معنا داری دو دامنه بدست آمده از طریق آزمون کای دو برابر 0.0361 و کمتر از 0.05 بوده و از این رو مشخص می‌شود که ارتباط بین گروه سنی پاسخ دهندگان و عقاید آنها در مورد عبارت « دارایی ها باید بیانگر مخارج انتقالی به دوره های آتی باشند » به احتمال زیاد به دلیل وقوع خطای نمونه گیری نمی‌باشد. وی کرامر برابر 0.187 بوده و نشان می‌دهد که 3.5% از واریانس عقاید مربوط به عبارت یاد شده به علت تفاوت گروه های سنی می‌باشد.

جدول 11- آزمون کای دو برای آزمون عقاید گروه های سنی در مورد اینکه دارایی ها باید بیانگر ارقام واقعی باشند

سطح معنا داری دو دامنه	درجه آزادی	ارزش	آماره ها
0.0092	3	11.5203	کای دو پیرسون
0.0090	3	11.5809	نسبت درست نمایی
0.5427	1	0.3706	همبستگی خط

			به خط
		122	تعداد موارد معتبر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون کای دو پیرسون طبق جدول 11 نشان می‌دهد که سطح معنا داری دو دامنه مربوط به این عبارت که « دارایی‌ها بیانگر اقلام واقعی باشند » 0.0092 می‌باشد که کمتر از آلفای 0.05 و بنابراین از نظر آماری با اهمیت می‌باشد. وی کرامر مربوط به عبارت یاد شده به ترتیب برابر 0.218 می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهند که 4.8% از واریانس عقاید پاسخ دهندگان در مورد عبارت A11 به دلیل تفاوت‌های گروه سنی می‌باشد.

جدول 12- آزمون کای دو برای آزمون عقاید گروه‌های سنی در مورد قابل معاوضه بودن دارایی‌ها

سطح معنا داری دو دامنه	درجه آزادی	ارزش	آماره‌ها
0.0267	3	9.2042	کای دو پیرسون
0.0112	3	11.0985	نسبت درست نمایی
0.3991	1	0.7112	همبستگی خط به خط
		123	تعداد موارد معتبر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون کای دو پیرسون طبق جدول 12 نشان می‌دهد که سطح معنا داری دو دامنه مربوط به این عبارت که « دارایی‌ها بیانگر اقلامی هستند که در ازاء وجه نقد یا سایر کالاها و خدمات قابل معامله باشند » برابر 0.0267 می‌باشد که کمتر از آلفای 0.05 و بنابراین از نظر آماری با اهمیت می‌باشد. ضریب همبستگی کرامر مربوط به عبارت یاد شده 0.195 می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهند که 3.8% از واریانس مربوط به عبارت A16 به دلیل تفاوت‌های گروه سنی می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون‌های آماری نشان می‌دهند که تفاوت‌های با اهمیتی در تفسیر حسابداران عضو خرده گروه‌های مختلف موجود در خرده فرهنگ حسابداری ایران، از مفهوم دارایی‌ها در گزارشگری مالی به چشم می‌خورد.

## 11- نتیجه گیری

در این پژوهش اعتبار نه ارزش انگیزه ای برای تشریح رفتار حسابداران تأیید شد. ارزش‌های انگیزه ای در فرآیند‌های ذهنی و توانایی‌های شناختی حسابداران ایران ظهور می‌یابند. بین ارزش‌های انگیزه ای حسابداری و تفسیر و قضاوت حسابداران در گزارشگری مالی و به خصوص در زمینه تفسیر مفهوم دارایی‌ها، رابطه معنی

داری یافت شد. می توان نتیجه گرفت که ارزش های انگیزه ای حسابداری، الگویی مطلوب برای تشریح تعامل بین عامل انسانی و جنبه های فیزیکی و فنی حسابداری محسوب می شود. نتایج این پژوهش همچنین نشان می دهند که در بین خرده فرهنگ حسابداری، تنوع فکری وجود دارد. حسابداران ایرانی عضو خرده گروه های موجود در خرده فرهنگ حسابداری ایران از تفاوت هایی در ارزش های انگیزه ای خود برخوردار هستند. این تفاوت در ارزش های انگیزه ای، فرآیندهای ذهنی و توانایی های شناختی آنها را تحت تاثیر قرار داده و سبب ایجاد تفاسیر مختلفی در گزارشگری مالی خواهد شد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که این پژوهش، شواهد تجربی بیشتری در مورد نسبت فرهنگی حسابداری ارائه می نماید.

## 12- پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی

نتایج این تحقیق نشان می دهد که فرصت هایی برای انجام پژوهش های بیشتری در زمینه کاربرد ارزش های انگیزه ای حسابداری وجود دارد. این پژوهش بر آزمون ارزش های انگیزه ای حسابداران عضو جوامع حرفه ای حسابداری ایران تمرکز داشت. پژوهش های دیگری می توانند به این موضوع بپردازند که آیا ارزش های انگیزه ای خرده گروه های بررسی شده در این پژوهش با ارزش های انگیزه ای سایر گروه ها متفاوت هستند یا خیر و اگر چنین است، آیا این تفاوت ها به تفاوت های متفاوتی در زمینه گزارشگری مالی منجر می شوند یا خیر. این تفاوت ها می تواند در مورد جوامع مختلف نیز وجود داشته باشند. بنابراین انجام چنین پژوهش هایی به تلاش موجود برای ایجاد همگرایی در زمینه رویه های حسابداری و حسابرسی کمک می نمایند.

نتایج نشان می دهند که الگوی ارزش های انگیزه ای در تشریح رفتار حسابداری، به طور خاص در زمینه گزارشگری مالی برون سازمانی مناسب هستند. این الگو می تواند برای ایجاد چارچوبی در زمینه آزمون تاثیر فرهنگ بر سامانه مدیریت اطلاعات (MIS)<sup>19</sup>، آموزش های حسابداری و رفتار حرفه ای حسابداری و حسابرسی نیز بکارگرفته شود. بنابراین پژوهش های دیگری هم در زمینه قابلیت کاربرد ارزش های انگیزه ای در زمینه های دیگر رفتار حسابداران قابل اجرا هستند.

## منابع

دیانتی دیلمی، زهرا، (1381)، « بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش های حسابداری در ایران »، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.

فخرآبادی، عباس، (1378)، « تاثیر عوامل فرهنگی بر ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل »، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اداری و اقتصادی.

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

Belkaoui, A.R.(1995),"The Cultural Shaping of Accounting, Quorum Books, Westport.Accounting Concepts", The International Journal of Accounting, vol. 26, pp. 118-130.

Chanchani, S. & Willet, R. (2004), "An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs", The International Journal of Accounting, vol. 39, pp. 125-154.

Douppnik, T.S. & Salter, S.B. (1995),"External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development", The International Journal of Accounting, vol. 30, pp. 189-207.

Hofstede, G. (1983),"National Cultures in Four Dimensions: A Research-Based Theory of Cultural Differences Among Nations", International Studies of Management and Organization, vol. 13, no. 1-2, pp. 46-74.

IFAC ,(2003) ,a, International Education Standards for Professional Accountants, International Federation of Accountants, New York.

Pallant, J. (2005), SPSS Survival Manual, 2nd edn., Open University Press, Berkshire.

Patel, C.(2003), "Some Cross-Cultural Evidence on Whistle-blowing as An Internal Control Mechanism", Journal of International Accounting Research, vol. 2, pp. 69-96.

Perera, M.H.B.(1989), "Towards A Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting", The International Journal of Accounting, vol. 24, pp. 42-56.

Schipper,K.(2003),"Principles-Based Accounting Standards", Accounting Horizons, vol. 17, no. 1, pp. 61-72.

Schwartz, S.H. & Bilsky, W. (1987), "Toward A Universal Psychological Structure of Human Values", Journal of Personality and Social Psychology, vol. 53, no. 3, pp.550-562.

Schwartz, S.H. (1992), "A Theory of Cultural Values and Some Implications for Work", Applied Psychology: An International Review, vol. 48, no. 1, pp. 7-47.

Smith, P.B. & Schwartz, S.H. (1997), "Values", In J.W. Berry, M.H. Segall & C. Kagitcibasi (Eds.), Handbook of Cross-Cultural Psychology, (2nd edn., vol. 3, pp. 77-118), Allyn & Bacon, London.

Tay, J.S.W. & Parker, R.H.(1990), "Measuring International Harmonization and Standardisation", ABACUS, vol. 26, no. 1, pp. 71-88.

Tsakumis, G.T. (2007), "The Influence of Culture on Accountants" Application of Financial Reporting Rules', ABACUS, vol. 43, no. 1, pp. 27-48.

