

فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره سوم، شماره پیاپی (5)، پاییز 1392، صص. 68-89.

بررسی تأثیر فرهنگ بر شفافیت گزارشگری مالی و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی

زهرا نوری^{1*}، دکتر بابک جمشیدی‌نویید²

تاریخ دریافت: 1392/09/16 تاریخ اصلاح نهایی: 1393/03/19 تاریخ پذیرش: 1393/06/05

چکیده

مقدمه: پژوهش حاضر با استفاده از اثرات ارزش‌های فرهنگی مطرح شده به وسیله شوراتر بر شفافیت گزارشگری مالی و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی، به بررسی تأثیر فرهنگ بر شفافیت گزارشگری و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی پرداخته است.

روش پژوهش: روش این پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی و جامعه آماری آن را 160 نفر از حسابداران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی 5 استان کشور شامل استان‌های کرمانشاه، کردستان، ایلام، همدان و خراسان رضوی تشکیل می‌دهد که با استفاده از فرمول کوکران 101 نفر به عنوان حجم نمونه انتخاب شد. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها از طریق توزیع پرسش‌نامه بین نمونه آماری جمع‌آوری شد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون آماری ضریب همبستگی پیرسون و اسپیرمن استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که در بین 10 ارزش فرهنگی، خوداتکایی، امنیت، عام‌گرایی، عرف، قوانین و مقررات و خیرخواهی بر شفافیت و پاسخ‌گویی تأثیر مثبت و معناداری دارد اما تأثیر رفاه‌طلبی، قدرت، مخاطره‌پذیری و صلاحیت حرفه‌ای بر شفافیت و پاسخ‌گویی تأیید نشد.

نتیجه‌گیری: یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده تأثیر ارزش‌های فرهنگی فردی و اجتماعی حسابداران بر شفافیت و پاسخ‌گویی است. بنابراین، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی باید برای ارتقاء شفافیت و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی به جنبه فرهنگی توجه ویژه‌ای داشته باشد؛ بسیاری از پژوهش‌های انجام شده در سراسر دنیا نیز نشان‌دهنده تأثیر مهم ارزش‌های فرهنگی بر رویه‌های حسابداری است.

واژه‌های کلیدی: فرهنگ، شفافیت گزارشگری مالی، سطح مسئولیت پاسخ‌گویی، بخش عمومی.

¹. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات کرمانشاه.

². استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: zeitoun.f@gmail.com

مقدمه

در هر جامعه تابع عوامل محیطی و اجتماعی آن جامعه است. این موضوع پژوهش‌گران را بر آن داشت تا به شناخت عوامل محیطی اصلی تأثیرگذار بر عملکرد حسابداری بپردازند (2).

پررما معتقد است نظام حسابداری محصول محیط و شرایط خاص است و توسعه و تکامل حسابداری در هر جامعه‌ای تابعی از عوامل محیطی و اجتماعی آن جامعه است (2). یکی از این عوامل محیطی فرهنگ است. عوامل فرهنگی به‌طور مستقیم بر توسعه‌ی نظام‌های گزارشگری و حسابداری مالی در سطح هر کشور اثرگذار است (3). گری ثابت کرد که نظام‌های ارزش حسابداری با هم مرتبط‌اند و حاصل ارزش‌های اجتماعی منحصر به فرد در هر کشور است (4). هوپ با استفاده از یک نمونه بزرگ‌تر، به نتایج مختلفی در خصوص فرضیه‌های گری دست یافت اما اعلام کرد که برای حذف فرهنگ به عنوان یک متغیر تبیینی در سطوح افشا گزارش‌های سالانه هنوز خیلی زود است (5).

با توجه به پژوهش‌های انجام شده در سراسر جهان در مورد فرهنگ و حسابداری (8-6) می‌توان نتیجه گرفت که با تقویت ارزش‌های صحیح فرهنگی در حسابداران می‌توان در راستای بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی گام‌های اساسی برداشت. لذا، با توجه به تأثیرپذیری نظام‌های حسابداری از محیط خود و از طرف دیگر با توجه به این که کشور ما دارای تنوع فرهنگی و قومیتی است، هدف اصلی این پژوهش شناخت تأثیر تغییرات ارزش‌های فرهنگی حسابداران بر دو مقوله شفافیت و پاسخ‌گویی است و این مسأله بررسی می‌شود که آیا ارزش‌های فرهنگی

هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش به‌منظور ایفای وظیفه پاسخ‌گویی در مقابل ملت است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به‌ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهند. به همین علت مسئولان می‌کوشند پاسخ‌گو باشند و لازمه پاسخ‌گویی، شفافیت است. پاسخ‌گویی و شفافیت دو روی یک سکه هستند یعنی اگر خللی در پاسخ‌گویی وجود دارد شفافیت نیز مشکل دارد (1).

شفاف‌نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی گسترش می‌دهد. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخ‌گویی توجه زیادی می‌شود. زیرا بحران‌های مالی، اقتصادی و شرایط پر از بحران امروزی یکی از نتایج نبود شفافیت لازم در گزارشگری مالی است که به تبع آن پاسخ‌گویی بخش عمومی نیز دچار ضعف و نابسامانی شده است (1). لذا، در راستای ارتقاء شفافیت گزارشگری و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی باید به عوامل اثرگذار بر این دو مقوله مهم در بخش عمومی توجه ویژه شود. توجه به جنبه‌های مختلف تأثیرگذار بر این دو و رفع مشکلات و موانع ایجاد شده به‌وسیله این عوامل می‌تواند در رشد و ارتقاء این دو جنبه مهم بخش عمومی مؤثر باشد. هم‌چنین، توسعه و تکامل حسابداری

حسابداران می‌توانند بر شفافیت گزارشگری مالی و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی تأثیرگذار باشد؟

مبانی نظری

اغلب صاحب‌نظران مالی در بخش عمومی در این باره اتفاق نظر دارند که حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از دیرباز یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی بوده است و در دو دهه اخیر نیز بستر لازم را برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی فراهم کرده است. نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی همواره به عنوان یکی از ابزارهای کارآمد برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی، مورد توجه صاحب‌نظران امور مالی، دولت‌مردان و سیاست‌مداران، قرار گرفته است. مسئولیت پاسخ‌گویی به‌ویژه در حوزه پاسخ‌گویی مالی با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت‌ها رابطه داشته است (9).

از سوی دیگر، لازمه وجود پاسخ‌گویی، شفافیت گزارشگری مالی است. حسابداری دولتی و گزارشگری مالی، از مهم‌ترین ساز و کارهای شفاف‌سازی و انتقال اطلاعات از مسئولان به مردم است؛ به طریقی که مردم بتوانند به تصمیم‌ها و فعالیت‌های دولت دسترسی داشته باشند (10). در دو دهه آخر قرن بیستم در کشورهای امریکا، استرالیا و کانادا تحول‌های بنیادینی در گزارشگری مالی بخش عمومی به منظور ایجاد شفافیت بیشتر در بخش عمومی اتفاق افتاد. در تعریف فلورینی از شفافیت،

پاسخ‌گویی برجسته‌تر شده است. شفافیت ابزاری برای تسهیل فرایند ارزیابی عملکرد شرکت‌ها است. تأکید بر حق دسترسی به اطلاعات با در نظر داشتن حریم هر دو طرف تهیه‌کننده و استفاده‌کننده است. در واقع، شفافیت ارتباط بسیار زیادی با پاسخ‌گویی دارد (11).

هم‌چنین، حسابداری تحت تأثیر محیط‌های فرهنگی، قانونی، سیاسی و اقتصادی کشورهای مختلف قرار می‌گیرد. به نظر پرا عوامل محیطی و به‌طور خاص فرهنگ، بر عنصر انسانی حسابداری تأثیر دارد (2) و فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش‌های حاکم بر حسابداران، رویه حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد (12).

در سال‌های اخیر گرایش شدیدی به استفاده از نظریه‌های رفتاری در پژوهش‌های حسابداری بوجود آمده است که از بررسی عوامل روان‌شناختی مؤثر بر تهیه صورت‌های مالی تا توجه به نقش سیاسی-اجتماعی حسابداری در سازمان‌ها و جوامع را موجب شده است. تاکنون پژوهش‌های تطبیقی جالبی در عرصه حسابداری و عوامل محیطی تأثیرگذار بر آن در جهان انجام شده است که همگی آن‌ها مؤید تقابل و تعامل حسابداری و محیط بر یکدیگرند تا حدی که وجود گروه‌های فرهنگی مختلف در دنیای حسابداری باعث ایجاد برداشت‌ها و قضاوت‌های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم حسابداری شده است (13).

گری و وینت به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بعد پنهان‌کاری/شفافیت اطلاعات) در 27 کشور پرداختند. آنان میزان افشای مجموعه‌ای از اقلام مالی و غیرمالی (اعم از اختیاری و

مدیریت و حسابداری مالی) کشور اسپانیا از زمان مرگ فرانکو (1975) تا پدید آمدن ساختار دموکراتیک (1978) در این کشور پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که در دوره زمانی مورد بررسی، حرفه‌گرایی و انعطاف‌پذیری حسابداری در کشور اسپانیا افزایش و در مقابل، محافظه‌کاری و پنهان‌کاری کاهش یافته است. از نظر فرهنگی نیز فردگرایی بیشتر شده ولی فاصله قدرت و بلا تکلیفی (اجتناب از بی‌اطمینانی) کم‌تر شده است (8).

عسکری و همکاران در مقاله‌ای تأثیرات ارزش‌های فرهنگی بر نحوه‌ی عمل حسابداری در کشور ترکیه را با اعمال شاخصه‌های اجتماعی- فرهنگی روی ارزش‌های حسابداری و تجارب حاصل از نظریه‌گری (1980) بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نظریه‌گری را مبنی بر رابطه مثبت بین اجتناب از بلا تکلیفی بالا و فردگرایی پایین با محافظه‌کاری و خاصه‌های اندازه‌گیری حسابداری تأیید کرد. هم‌چنین، فاصله طبقاتی زیاد و اجتناب از بلا تکلیفی بالا و فردگرایی پایین با یکنواختی حسابداری رابطه مثبتی داشت. افزون‌بر این، اجتناب از بلا تکلیفی بالا و جمع‌گرایی بر حرفه‌گرایی و افشاء تأثیر منفی داشت (14).

چونگرسوت در مقاله‌ای با عنوان «فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در تایلند» رابطه بین فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت را بررسی کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد بین فرهنگ سازمانی شرکت‌های استفاده‌کننده از این نوآوری و سایر شرکت‌ها تفاوت معناداری وجود ندارد. با این وجود،

غیراختیاری) را به‌عنوان تعریف عملیاتی پنهان‌کاری/شفافیت اطلاعات در نظر گرفتند. به این ترتیب، که هرگاه در صورت‌های مالی شرکت‌های موجود در یک جامعه تعداد بیشتری از این اقلام افشاء شود، میزان پنهان‌کاری حسابداری در آن جامعه کم‌تر خواهد بود. گری و وینت با محاسبه میانگین شاخص‌های افشاء بین شرکت‌های مورد مطالعه، شرکت‌ها (و جوامع) را بر اساس درجه افشای اطلاعات طبقه‌بندی کردند. سپس، با استفاده از تحلیل رگرسیون خطی ارقام مربوط به شاخص‌های افشاء و شاخص‌های فرهنگی/اجتماعی محاسبه شده به‌وسیله هافستد، به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنان مؤید وجود روابط قوی بین ارزش‌های فرهنگی جوامع (به‌ویژه اجتناب از بی‌اطمینانی و فردگرایی) و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود (6).

پیشینه پژوهش

زارزسکی در مقاله‌ای با عنوان «اثرات هماهنگ‌سازی خودانگیز، الزامات فرهنگ و بازار بر شیوه‌های افشای حسابداری» با بررسی 256 شرکت از 7 کشور به بررسی این امر می‌پردازد که آیا الزامات فرهنگی و بازار با سطوح افشای گزارش سالانه از نظر سرمایه‌گذاران ارتباط دارد یا خیر. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که پنهان‌کاری یک فرهنگ شیوه افشای شرکت‌های تجاری آن فرهنگ را پایه‌ریزی می‌کند (7). اوربول و همکاران در تحلیلی نظری به بررسی تغییرات فرهنگ و حسابداری (از قبیل حسابداری

شرکت‌هایی که حساسیت بالاتری نسبت به انعکاس مسائل فرهنگی و یا ارزش‌های انعطاف‌پذیر و یا تمایل به نوآوری دارند، ظرفیت بالاتری برای بکارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت از خود نشان می‌دهند (15).

اعتمادی و همکاران در مقاله‌ای با عنوان «فرهنگ، حسابداری مدیریت و عملکرد مدیریت: با تأکید بر ایران» با استناد به مدل هافستد (1980) و این‌که تفاوت‌های فرهنگی بین کشورها، عوامل تأثیرگذار در ابزارهای کنترل مدیریتی هستند، هرکدام از ابعاد چهارگانه هافستد را بررسی کردند و دریافتند که مانند کشورهای غربی، ابزارهای مدیریتی و فنون پیشرفته‌ای که برای مؤثر بودن عملکرد مدیریت به کار می‌رود، آن‌چنان در ایران سودمند نیست (16).

فلگا در مقاله‌ای با عنوان «فرهنگ، حسابداری ملی و شناسایی اندوخته‌ها: اعمال اصل احتیاط» به بررسی تأثیر فرهنگ ملی هر کشور، با توجه به قوانین آمره، بر شناسایی اندوخته برای تسویه دیون شرکت‌ها پرداخت. وی جایگزینی مقداری برای محافظه‌کاری ارائه کرد که در ارتباط با تسویه تعهدات شرکت‌ها بود. فلگا در پژوهش خود اطلاعات 388 گروه اقتصادی از 17 کشور اروپایی جمع‌آوری و با توجه به تأثیری که فرهنگ ملی هر کشور نسبت به روند اندوخته‌گیری شرکت‌های آن کشور داشت آن‌ها را به سه بخش طبقه‌بندی کرد. این سه بخش عبارت بودند از: کشورهایی که نحوه‌ی عمل آن‌ها منطبق بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، کشورهایی که رویکردی محافظه‌کارانه دارند و

کشورهایی که رویکردی باز نسبت به موضع اندوخته‌گیری دارند. نتایج پژوهش وی بیانگر این بود که شرکت‌های فعال در کشورهای محافظه‌کار به‌صورت معناداری، سطح بالاتری از ابهام را برای میزان تعهدات خود در نظر گرفته و بر این اساس، مدیریت منافع به‌دست می‌آورد (17).

دیانتی‌دیلمی در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود به بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران پرداخت. نتایج تحلیل‌های آماری پژوهش وی نشان‌دهنده پایین بودن قدرت توضیحی مدل‌گری در کشور ایران بود؛ دلیل ذکر شده برای این امر این بود که حسابداری در ایران به‌طور تدریجی و در نتیجه نیازهای جامعه تکامل نیافته است و در واقع روش‌ها و رویه‌های حسابداری مورد استفاده در ایران از روش‌ها و رویه‌هایی اقتباس شده است که در کشورهای توسعه یافته دنیا ابداع و بر اساس آن مدل هافستد-گری ایجاد شده است. حال آن‌که امروزه مدل مذکور با استناد به انتقادهای مطرح شده از اثربخشی و کارایی لازم برای تبیین تأثیر فرهنگ بر رویه حسابداری برخوردار نیست (18).

خواجوی در مقاله‌ای به بررسی رابطه فرهنگ و حسابداری پرداخت. در این مقاله با تأکید بر مؤلفه‌های فرهنگی جوامع مختلف و قرار دادن آن‌ها در کنار ابعاد ارزشی حسابداری، که به‌وسیله‌گری بیان شده است، رابطه فرهنگ و حسابداری در قالب پژوهش‌های مختلف بررسی شد. نتیجه پژوهش وی نشان داد که به دلیل این‌که کشورها فرهنگ ملی منحصر به فرد خود را دارند حتی با وجود الگوهای

در توجیه تنوع روش‌های حسابداری را مورد انتقاد قرار دادند. به عقیده آنان در ارتباط با چارچوب قابل آزمونی که به وسیله گری به فرض بنیادی تبدیل شد، کم توجهی به بهبود ارتباط بین ارزش‌های فرهنگی و رویه حسابداری، حس می‌شود. هم‌چنین، بیدون و ویلت توانایی چارچوب هافستد-گری برای توضیح رویه حسابداری موجود را سؤال برانگیز دانستند (21). طبق نظر گری، ترجیح دادن قضاوت حرفه‌ای مستقل و انعطاف‌پذیری در قوانین و مقررات حسابداری با جلوگیری از نبود اطمینان ضعیف جوامع فردگرا ارتباط دارد. با این وجود، بکارگیری فرض قابل آزمون گری در توصیف وضعیت آمریکا به عنوان کشوری با فردگرایی بالا و پرهیز از نداشتن اطمینان پایین، با مشکل مواجه می‌شود و کارآمد نیست.

بنابراین، رابطه بین حرفه‌گرایی و یکنواختی با فردگرایی و پرهیز از جانب‌داری، که به وسیله گری به فرض قابل آزمون تبدیل شد، بحث برانگیز و قابل نقد است (22). کم توجهی در چارچوب نظری گری، در تلاش وی برای مرتبط ساختن معیار اجتناب از نبود اطمینان هافستد با ارزش حسابداری حرفه‌گرایی، بیشتر نمود پیدا می‌کند. گری فرض کرد که جامعه‌ای با پرهیز از نبود اطمینان بالا، داشتن کنترل گسترده از طریق قوانین را به حرفه‌گرایی ترجیح خواهد داد اما ایجاد چنین ارتباطی بین پرهیز از نبود اطمینان و حرفه‌گرایی، ممکن است زائد و غیرضروری باشد. علت این است که اجتناب از نبود اطمینان، به خودی خود از لحاظ مفهومی به «مرجع قانونی» مرتبط است. طبق نظر هافستد یکی از راه‌های برخورد جوامع با

فراگیری که به وسیله هافستد و گری مطرح شده‌اند نمی‌توان رابطه‌ای را بیان کرد که برای تمامی جوامع به صورت کامل صادق باشد. با این وجود، می‌توان با استفاده از همین تفاوت فرهنگی، اختلافات میان شیوه‌های عمل حسابداری در هر جامعه را تشریح کرد و حتی با نهادینه کردن خرده ارزش‌های فرهنگی جدید بین افراد، جامعه و شرکت‌ها را به استفاده از شیوه حسابداری جدید رهنمون ساخت. فرهنگ حاکم بر جامعه، موضوعی را در آن جامعه به صورت عرف درمی‌آورد و همین عرف جامعه است که کم کم به قانون نانوشته و سپس الزامات فراگیر تبدیل شده و در این بین حسابداری را به عنوان یکی از اجزای خویش تحت تأثیر قرار می‌دهد (19).

مهدوی و ماهر در مقاله‌ای با عنوان «بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس)» به بررسی نگرش مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان فارس نسبت به کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که گزارش‌های مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی فارس از جنبه مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل رسیدگی و قابل مقایسه بودن، پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی کیفیت لازم را ندارد اما دارای ویژگی کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن است (20).

نقدی بر ارزش‌های فرهنگی هافستد

بیدون و ویلت کاربرد ارزش‌های حسابداری گری

داده و در نتیجه الگوی معتبرتری از ارزش‌های فرهنگی رایج در بین حسابداران تشکیل‌دهنده خرده فرهنگ حسابداری محسوب می‌شود (24).

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع توصیفی-پیمایشی است که به دنبال شناخت تأثیر تغییرات ارزش‌های فرهنگی بر تغییر شفافیت گزارشگری مالی و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی است. از روش کتابخانه‌ای به منظور تدوین مبانی نظری پژوهش و از ابزار پرسش‌نامه برای جمع‌آوری عقاید و نظرات حسابداران استفاده شده است. در این راستا، پرسش‌نامه‌ای حاوی 105 سؤال مرتبط با فرضیه‌های پژوهش تهیه و بین حسابداران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی 5 استان کشور شامل استان‌های کرمانشاه، کردستان، ایلام، همدان و خراسان رضوی توزیع شد. پرسش‌نامه شوارتز به عنوان ابزار دستیابی به ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداران انتخاب شده است و اعتماد و قابلیت اتکای این پرسش‌نامه در فرهنگ‌های متنوعی مورد آزمون قرار گرفته و مورد تأیید است. به منظور آزمون پایایی پرسش‌نامه از میان روش‌های عمده برآورد ضریب پایایی از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. در این پرسش‌نامه میزان آلفای کرونباخ کلی برابر با 0/937 است که مقدار مناسبی است. در بررسی رابطه بین متغیرهای ارزش‌های فرهنگی و شفافیت

ابهام‌های آتی، استفاده از قانون برای هدایت رفتار اجتماعی است. بنابراین، مفاهیم پرهیز از نبود اطمینان و کنترل قانونی و مخالف حرفه‌گرایی عمل کردن، مشابه یکدیگر است (23). اصلی‌ترین و مهم‌ترین ضعف فرض قابل آزمون گری مبنی بر تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر رویه حسابداری، ناتوانی در ایجاد چارچوبی مناسب برای آزمون تأثیر فرهنگ بر معیار فنی حسابداری است. در نتیجه، فرض قابل آزمون گری برای جنبه‌هایی از رویه حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری و افشای اطلاعات مالی متأثر از ارزش‌های فرهنگی ناقص است. لذا، به نظر می‌آید که مدل گری از یک سو بر برخی از جنبه‌های با اهمیت تأثیر فرهنگ بر حسابداری مسلط است اما از سوی دیگر کم‌تر می‌تواند در مورد بعضی از ابعاد با اهمیت شکل و محتوای صورت‌های مالی، حرفی داشته باشد (21). با توجه به این مطالب و ناکارایی مدل هافستد-گری در تبیین تأثیر فرهنگ بر رویه‌های حسابداری در این پژوهش از مدل شوارتز استفاده شد. هدف این پژوهش آزمودن تأثیر فرهنگ از طریق بکارگیری ساختار جهانی ارزش‌های انگیزه‌ای انسانی سطح فرد شوارتز، در حوزه حسابداری است. 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 هافستد-گری، برخوردار است. ساختار ارزش‌های انگیزه‌ای در حسابداری، رویکرد قوی‌تری برای آزمون تأثیر فرهنگ بر رویه حسابداری ارائه می‌کند. ارزش‌های انگیزه‌ای مذکور پیچیدگی ساختار فرهنگ را کاهش

گزارشگری و هم‌چنین، بررسی رابطه بین متغیرهای ارزش‌های فرهنگی و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی از ضریب همبستگی پیرسون و اسپیرمن استفاده شده است. سپس، برای هر کدام از فرضیه‌ها مدلی را با استفاده از رگرسیون ساده و چندگانه طراحی کرده و در پایان با استفاده از تحلیل اکتشافی بهترین و مناسب‌ترین مدل استخراج می‌شود.

جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر 160 نفر از حسابداران و کارشناسان مالی 5 استان ذکر شده بودند که با استفاده از فرمول کوکران نمونه‌ای به حجم 101 نفر انتخاب شد.

ابتدا نمونه‌ای مقدماتی به حجم 30 نفر انتخاب شد. میانگین نمونه برابر با $3/5502$ و واریانس این نمونه برابر با $2/240$ شد. سپس، 115 پرسش‌نامه میان حسابداران توزیع شد که 14 پرسش‌نامه دارای پاسخ‌های ناتمام بودند و 101 پرسش‌نامه قابل استفاده بود.

مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش

معادله رگرسیون خطی چندمتغیره برای پژوهش حاضر به شرح زیر ارائه می‌شود:

$$\text{Trans (Account)} = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6 + b_7X_7 + b_8X_8 + b_9X_9 + b_{10}X_{10}$$

تعریف متغیرهای ارزش‌های فرهنگی شوارتز که متغیرهای مستقل این پژوهش را نیز تشکیل می‌دهد به شرح زیر است (25):

مخاطره‌پذیری (X_1): هیجان، تازگی و روبرو شدن با

چالش‌های زندگی.
رفاه طلبی (X_2): رضایت، لذت‌های جسمانی و علائق روحی.

صلاحیت حرفه‌ای (X_3): کسب موفقیت شخصی از طریق تلاش طبق هنجارهای اجتماعی.

قدرت (X_4): ارتقای جایگاه اجتماعی و اعتبار، کنترل یا سلطه بر مردم یا منابع.

قوانین و مقررات (X_5): گرایش به انطباق با قوانین و مقررات تعیین شده به وسیله سازمان‌ها و نهادهای قانون‌گذار.

عرف (X_6): احترام و تعهد به آداب و رسوم و عقاید فرهنگی یا مذهبی.

عام‌گرایی (X_7): درک، احترام و پشتیبانی از رفاه تمام مردم و احترام و پشتیبانی از طبیعت.

امنیت (X_8): ایمنی، هماهنگی و ثبات اجتماع، روابط و اشخاص.

خوداتکایی (X_9): تفکر و عمل مستقل حسابدار.

خیرخواهی (X_{10}): تمایل به حفظ و ارتقاء رفاه مردم.

شفافیت (Transparency): کیفیت یا حالت شفاف بودن به صورت قابلیت ارائه اطلاعات حسابداری به گونه‌ای که محتوای آشکاری داشته باشد (26).

سطح مسئولیت پاسخ‌گویی (Accountability): مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی ارائه می‌کنند که بر عهده داشته‌اند و گزارش‌های لازم را نیز ارائه می‌کنند (27).

b : ضریب همبستگی بین متغیر مستقل و وابسته است. ابزار اندازه‌گیری تمامی متغیرهای پژوهش به وسیله سؤال‌هایی که در پرسش‌نامه ذکر شده اندازه‌گیری می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

1. ارزش‌های فرهنگی حسابداران بر شفافیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
2. ارزش‌های فرهنگی حسابداران بر سطح مسئولیت پاسخ‌گویی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
3. از دید حسابداران بین شفافیت گزارشگری مالی و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

آموس استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی پژوهش

در جدول شماره 1 توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه از نظر رده سنی و سمت کاری آورده شده است. بیشترین رده سنی پاسخ‌دهنده بین 40 تا 49 سال بود. از تعداد 101 پاسخ‌دهنده به پرسش‌نامه‌ها 55/4% آقایان و 44/6% را خانم‌ها تشکیل داده است. از نظر زبان پاسخ‌دهنده‌ها 35/6% فارس زبان، 48/5% کرد زبان، 12/9% ترک و 3% را سایر تشکیل دادند. 92% از پاسخ‌دهندگان در رشته حسابداری تحصیل کرده و براساس جدول شماره 1 در سمت‌های مختلف مشغول به کار بودند. نزدیک به 72/3% آن‌ها بین 6 تا 10 سال سابقه کاری و 27/7% بیش از 10 سال سابقه کاری در سمت خود داشتند.

در جدول‌های شماره 2 و 3، به بررسی تأثیر جنسیت، سن و سمت پاسخ‌دهندگان بر فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است. اگر سطح معناداری آزمون t کمتر از 5% باشد، نتیجه گرفته می‌شود که

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش ابتدا با استفاده از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف فرض نرمال بودن متغیرها بررسی می‌شود. سپس، در حالتی که هر دو متغیر دارای توزیع نرمال بودند از ضریب همبستگی پیرسون و در حالتی که توزیع حداقل یکی از متغیرها نرمال نباشد از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. در ادامه، برای بررسی رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته از رگرسیون چندگانه استفاده شده است. در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار SPSS نسخه 18 و برای طراحی مدل‌ها به علت وجود بیش از یک متغیر وابسته از نرم‌افزار

جدول 1: توزیع فراوانی سن و سمت

سن	فراوانی	درصد فراوانی	سمت	فراوانی	درصد فراوانی
زیر 29 سال	20	19/8	حسابدار سایر بخش‌ها	76	75/2
30 تا 39 سال	52	51/5	حسابدار دریافت و پرداخت	4	4
40 تا 49 سال	23	22/8	کارشناس امور مالی	16	15/8
50 تا 59 سال	6	5/9	انباردار	2	2
60 سال و بالاتر	0	0	کارشناس بودجه	3	3
کل	101	100	کل	101	100

جدول 2: آزمون دو نمونه مستقل برای مقایسه متغیرهای پژوهش با توجه به جنسیت

آماره F سطح معناداری		آزمون t درجه آزادی سطح معناداری			
0/767	99	0/297	0/175	1/68	در برابری واریانس
0/715	99	-0/366	0/227	1/47	در برابری واریانس
0/987	99	0/28	0/180	1/82	در برابری واریانس
0/945	99	-0/069	0/844	0/039	در برابری واریانس
0/476	99	0/715	0/18	1/79	در برابری واریانس
0/678	99	-0/416	0/621	0/246	در برابری واریانس
0/083	99	-1/74	0/962	0/002	در برابری واریانس
0/291	99	-1/062	0/336	0/936	در برابری واریانس
0/327	99	-0/984	0/879	0/023	در برابری واریانس
0/400	99	-0/845	0/765	0/90	در برابری واریانس
0/548	99	-0/603	0/396	0/726	در برابری واریانس
0/831	99	0/214	0/727	0/122	در برابری واریانس

پاسخ‌دهندگان پرداخته شده است. با توجه به نتایج به دست آمده در جدول مزبور رده سنی 50 تا 59 سال بیش‌ترین سطح مسئولیت را داشتند.

آمار استنباطی

برای بررسی نرمال بودن متغیرها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. نتایج نشان داد که سطح معناداری متغیرهای مخاطره‌پذیری، صلاحیت حرفه‌ای و خیرخواهی کم‌تر از 5% است و لذا توزیع نرمال نداشتند؛ اما، متغیرهای رفاه طلبی، قدرت، عرف، عام‌گرایی، امنیت، قوانین و مقررات و خوداتکایی سطح معناداری بیشتر از 5% و توزیع نرمال داشتند.

متغیرهای توصیفی ذکر شده بر فرضیه‌های پژوهش تأثیرگذار است. همان‌طور که مشاهده می‌شود سطح معناداری آزمون t در برابری واریانس برای کلیه متغیرها در جدول شماره 2 بیشتر از 5% است. لذا، می‌توان نتیجه گرفت که جنسیت افراد بر هیچ یک از متغیرهای آزمون شده تأثیر معناداری نداشته است، اما براساس نتایج مندرج در جدول شماره 3 با توجه به سطح معناداری به دست آمده کم‌تر از 5%، بعضی از متغیرهای سن و سمت پاسخ‌دهندگان بر نتایج پژوهش تأثیرگذار است.

در جدول شماره 4، به بررسی سطح مسئولیت پاسخ‌گویی با توجه به سن و سمت کاری

جدول 3: آزمون تحلیل واریانس برای مقایسه متغیرهای پژوهش بر اساس سن و سمت

متغیر	سن		سمت	
	آماره f	سطح معناداری	آماره f	سطح معناداری
شفافیت گزارشگری مالی	2/43	0/070	1/037	0/392
سطح مسئولیت پاسخ‌گویی	2/81	0/043	0/880	0/479
مخاطره‌پذیری	1/97	0/123	1/97	0/104
رفاه‌طلبی	1/13	0/340	1	0/407
صلاحیت حرفه‌ای	0/515	0/673	0/557	0/694
قدرت	1/14	0/335	0/932	0/449
قوانین و مقررات	0/640	0/591	2/11	0/085
عرف	0/309	0/819	2/34	0/060
عام‌گرایی	0/255	0/858	1/56	0/191
امنیت	1/94	0/128	0/752	0/559
خود اتکایی	3/06	0/031	1/06	0/380
خیرخواهی	1/88	0/137	0/686	0/604

جدول 4: آزمون توکی برای مقایسه سطح مسئولیت پاسخ‌گویی با توجه به سن و سمت افراد

سن	تعداد	میانگین	سمت	تعداد	میانگین
زیر 29 سال	20	3/69	حسابدار سایر بخش‌ها	76	3/93
30 تا 39 سال	52	3/98	حسابدار دریافت و پرداخت	4	3/31
40 تا 49 سال	23	4/08	کارشناس امور مالی	16	3/84
50 تا 59 سال	6	4/23	انباردار	2	3/72
			کارشناس بودجه	3	3/9

فرضیه اول
 شفافیت گزارشگری مالی) ابتدا نرمال بودن متغیرها
 تعیین شد. در جدول شماره 5، نتایج تأثیر متغیرهای
 فرهنگ بر شفافیت گزارشگری مالی آمده است.

برای بررسی تأثیر ارزش‌های فرهنگی شوراتز
 (شامل، پنج ارزش فردی و پنج ارزش اجتماعی بر

جدول 5: نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	تعداد	ضریب پیرسون	سطح معناداری	تأیید یا رد فرضیه
رفاه طلبی	101	0/106	0/291	رد
قدرت	101	-0/084	0/403	رد
قوانین و مقررات	101	0/713	0/000	تأیید
عرف	101	0/753	0/000	تأیید
عام‌گرایی	101	0/713	0/000	تأیید
امنیت	101	0/296	0/003	تأیید
خوداتکایی	101	0/315	0/001	تأیید

متغیر	تعداد	ضریب اسپیرمن	سطح معناداری	تأیید یا رد فرضیه
خیرخواهی	101	0/269	0/007	تأیید
صلاحیت حرفه‌ای	101	0/127	0/207	رد
مخاطره‌پذیری	101	0/059	0/557	رد

صلاحیت حرفه‌ای است. سایر مقادیر ارائه شده در مدل را نیز به همین روش می‌توان تفسیر کرد.

معادله ساختاری

با توجه به ضرایب رگرسیونی ارائه شده در مدل شماره 1، معادله رگرسیونی خطی برازش داده شده به داده‌ها برای فرضیه اول، به صورت زیر است:

$$Y = 0.566 - 0.033x_1 - 0.095x_2 + 0.110x_3 - 0.066x_4 + 0.410x_5 + 0.494x_6 + 0.445x_7 - 0.230x_8 + 0.130x_9 - 0.233x_{10}$$

معادله شماره 1

با توجه به مدل پیشنهادی شماره 1 هر مقدار مورد نظر از متغیر شفافیت گزارشگری مالی را می‌توان با استفاده از متغیرهای فرهنگ پیش‌بینی کرد. در جدول شماره 6، به بررسی مناسب بودن معادله شماره 1

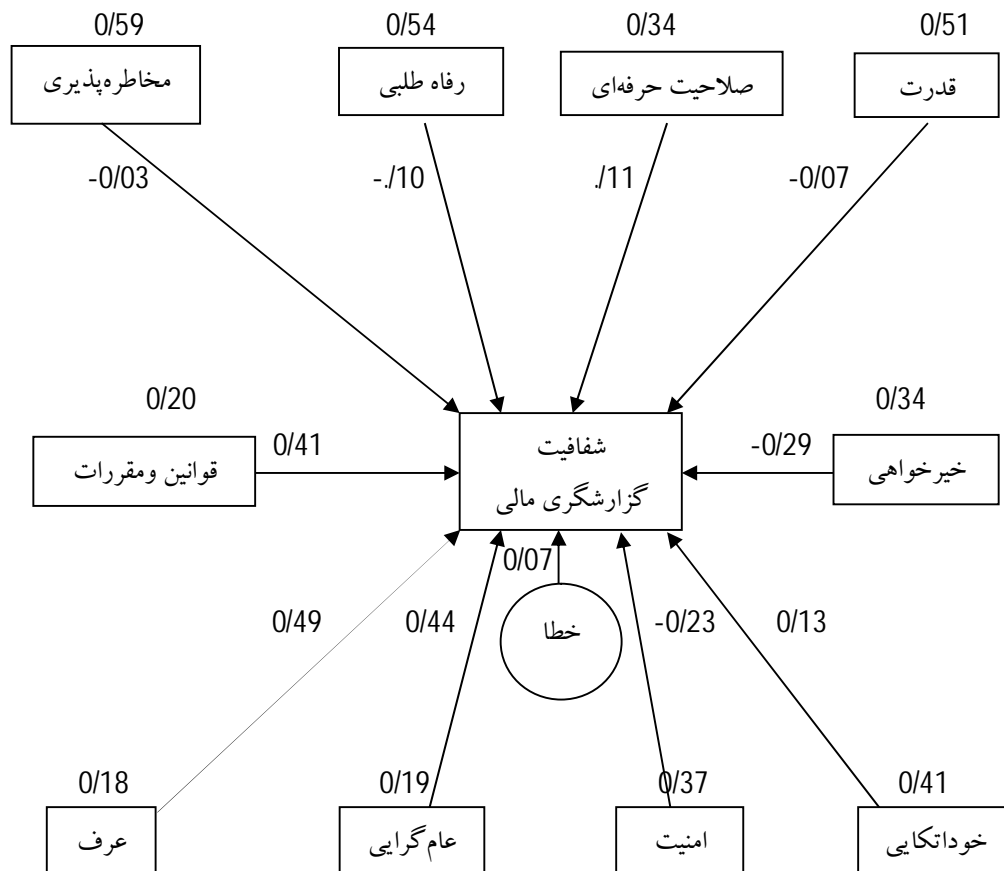
بر اساس نتایج مندرج در جدول شماره 5، از میان ده متغیر فرهنگ، شش متغیر قوانین و مقررات، عرف، عام‌گرایی، امنیت، خوداتکایی و خیرخواهی بر شفافیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در این شش متغیر سطح معناداری کمتر از 5% به دست آمده است که نشان‌دهنده قابل قبول بودن فرضیه مورد نظر است.

مدل اول

برای به دست آوردن یک رابطه خطی بین متغیر وابسته شفافیت گزارشگری و متغیرهای مستقل فرهنگ با استفاده از رگرسیون چندگانه مدل زیر ارائه می‌شود. در این مدل 0/11 نشان‌دهنده ضریب رگرسیونی متغیرهای صلاحیت حرفه‌ای و شفافیت گزارشگری مالی است. هم‌چنین، 0/34 نشان‌دهنده واریانس متغیر

جدول 6: تجزیه واریانس معادله رگرسیون خطی فرضیه اول

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معناداری
رگرسیون	18/557	10	1/856		
خطا	6/573	90	0/073	25/409	0/000
مجموع	25/130	100			



مدل 1: رابطه فرهنگ و شفافیت گزارشگری مالی

فرضیه دوم در بررسی فرضیه دوم به بررسی تأثیر ارزش‌های فرهنگی مطرح شده به‌وسیله شوارتز بر سطح مسئولیت پاسخ‌گویی پرداخته می‌شود. بر اساس جدول شماره 7،

پرداخته شده است و در اینجا سطح معناداری با سه رقم اعشار برابر با 0/000 است که نشان‌دهنده معنادار بودن معادله رگرسیون خطی برازش داده شده، است.

جدول 7: نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	تعداد	ضریب پیرسون	سطح معناداری	تأیید یا رد فرضیه
رفاه طلبی	101	0/161	0/107	رد
قدرت	101	-0/163	0/103	رد
قوانین و مقررات	101	0/786	0/000	تأیید
عرف	101	0/789	0/000	تأیید
عام گرایی	101	0/744	0/000	تأیید
امنیت	101	0/263	0/008	تأیید
خوداتکایی	101	0/232	0/002	تأیید
متغیر	تعداد	ضریب اسپیرمن	سطح معناداری	تأیید یا رد فرضیه
خیرخواهی	101	0/394	0/000	تأیید
صلاحیت حرفه‌ای	101	0/136	0/0174	رد
مخاطره‌پذیری	101	0/139	0/165	رد

معادله ساختاری

باتوجه به ضرایب رگرسیونی ارائه شده در مدل شماره 2، معادله رگرسیونی خطی برازش داده شده به داده‌ها در فرضیه دوم به صورت زیر است:

$$Y = 0.087 + 0.097X_1 - 0.026X_2 + 0.050X_3 - 0.171X_4 + 0.677X_5 + 0.449X_6 + 0.346X_7 - 0.255X_8 - 0.113X_9 - 0.069X_{10}$$

معادله شماره 2

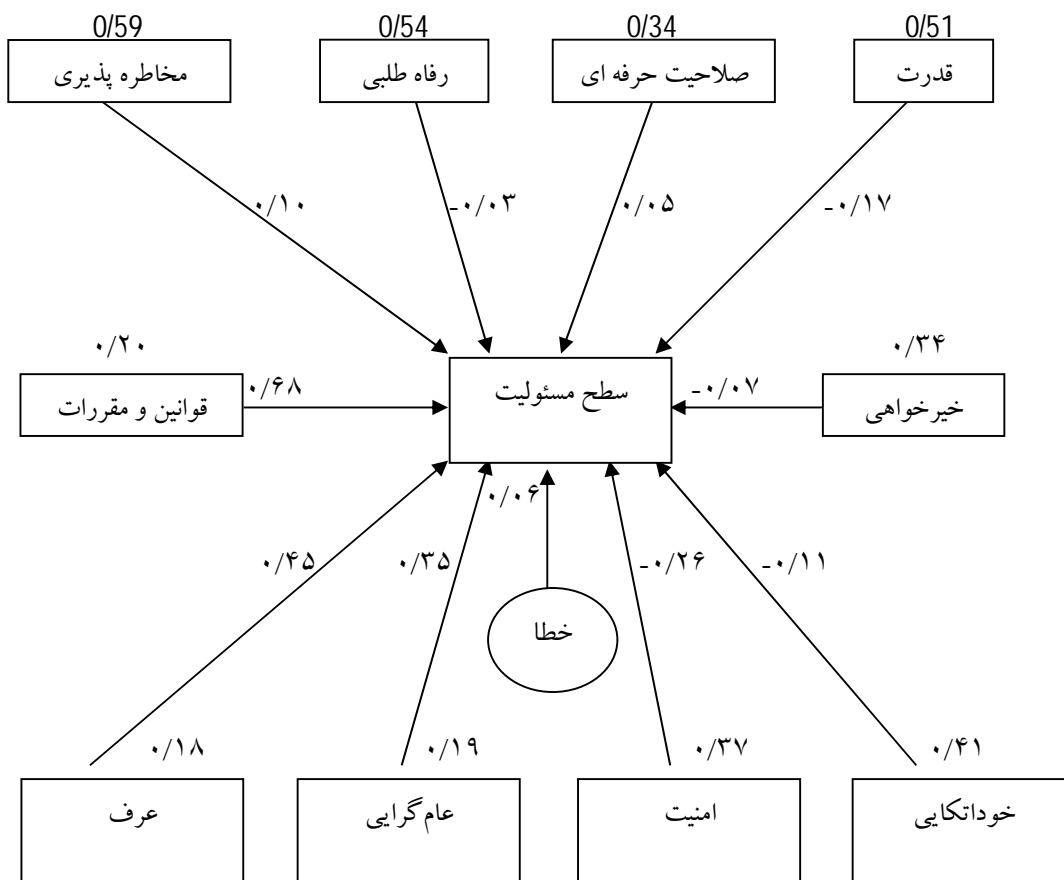
با توجه به مدل پیشنهادی شماره 2 هر مقدار موردنظر از متغیر سطح مسئولیت پاسخ‌گویی را می‌توان با استفاده از متغیرهای فرهنگ پیش‌بینی کرد. در جدول شماره 8، به بررسی مناسب بودن معادله شماره 2 پرداخته شده است و در اینجا سطح

از میان ده متغیر فرهنگی بررسی شده شش متغیر دارای سطح معناداری کمتر از 5% است و این نشان‌دهنده تأیید فرضیه دوم است.

مدل دوم

با استفاده از رگرسیون چندگانه یک رابطه خطی بین متغیرهای فرهنگ و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی به دست می‌آید. مدل شماره 2، رابطه بین این متغیرها را نشان می‌دهد.

در این مدل 5% نشان‌دهنده ضریب رگرسیونی متغیرهای صلاحیت حرفه‌ای و سطح مسئولیت است. هم‌چنین، 0/34 نشان‌دهنده واریانس متغیر صلاحیت حرفه‌ای است. سایر مقادیر ارائه شده در مدل را به همین صورت می‌توان تفسیر کرد.



مدل 2: رابطه فرهنگ و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی

جدول 8: تجزیه واریانس معادله رگرسیون خطی فرضیه دوم

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معناداری
رگرسیون	24/870	10	2/487		
خطا	5/579	90	0/062	40/119	0/000
مجموع	30/449	100			

معناداری با سه رقم اعشار برابر با 0/000 است که نشان‌دهنده معنادار بودن معادله رگرسیون خطی برازش داده شده است.

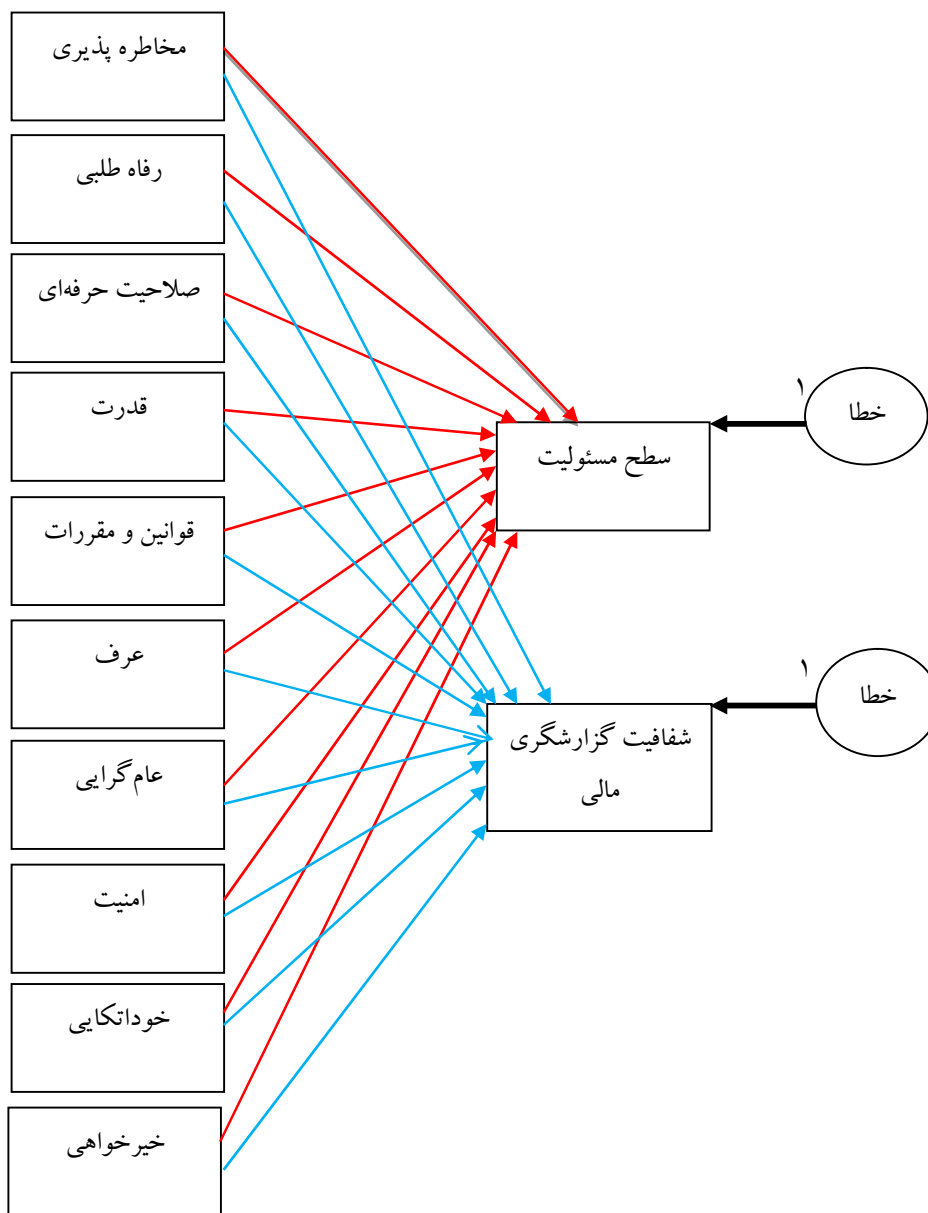
سطح مسئولیت پاسخ‌گویی با متغیرهای فرهنگ بررسی می‌شود. با توجه به این که در این مدل دو متغیر وابسته وجود دارد برای تحلیل مدل از نرم‌افزار آموس استفاده می‌شود.

فرضیه سوم

در مدل شماره 3، رابطه متغیرهای وابسته شفافیت و

مدل اکتشافی

در مدل شماره 4 روابط بین متغیرهای



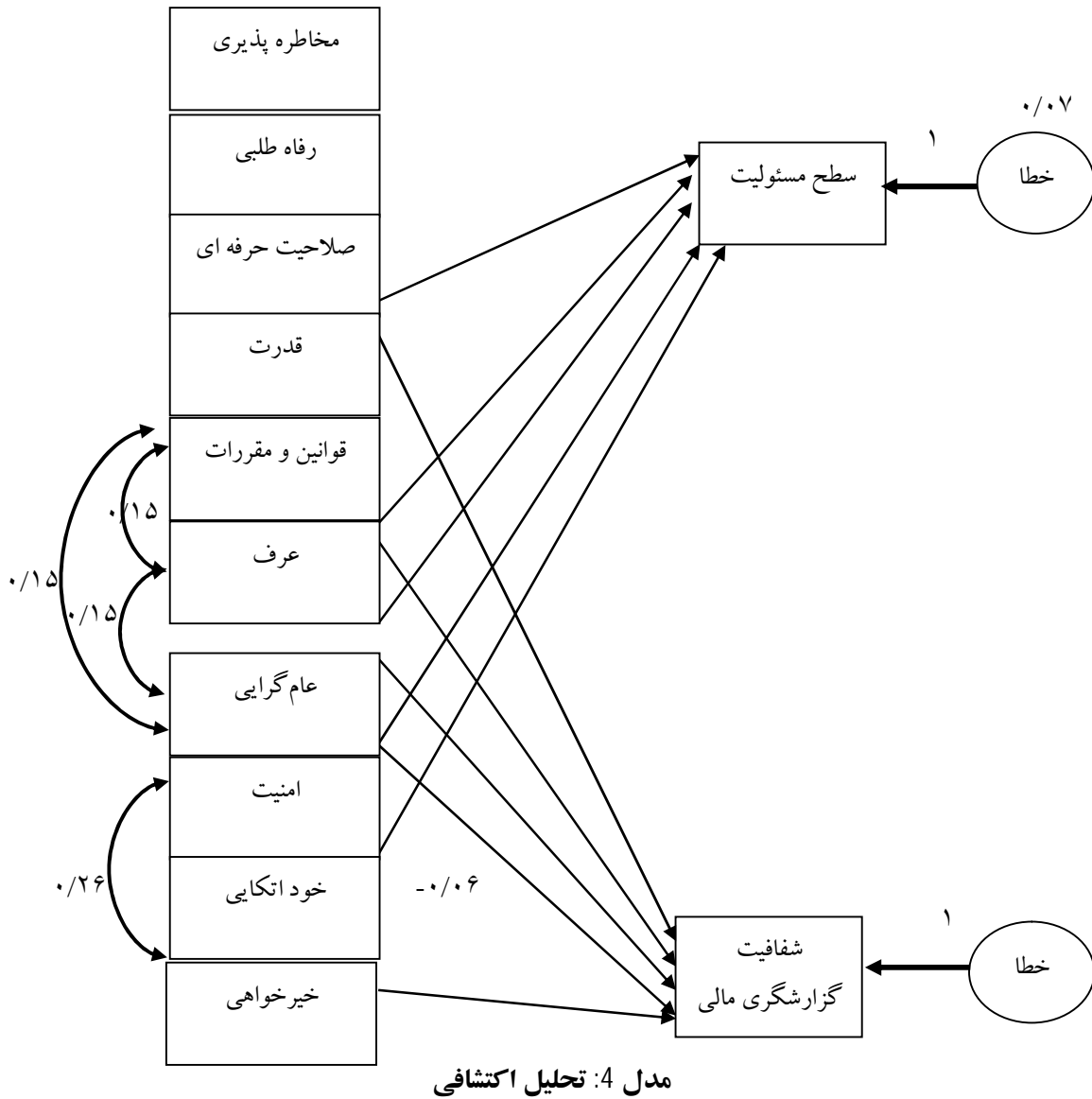
مدل 3: رابطه فرهنگ، شفافیت گزارشگری مالی و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی

خوداتکایی» و «قوانین و مقررات و عام‌گرایی» نشان داده شده است.

مروری بر مدل‌های پیشنهادی

در جدول شماره 9، شاخص‌های 4 مدل ارائه شده مقایسه شده است. همان‌طور که در جدول مزبور آمده

«مخاطره‌پذیری، رفاه‌طلبی، قدرت، خوداتکایی و خیرخواهی» با متغیر وابسته «سطح مسئولیت»، روابط بین متغیرهای «مخاطره‌پذیری، رفاه‌طلبی، قدرت، امنیت و خیرخواهی» با متغیر وابسته «شفافیت گزارشگری مالی»، همبستگی بین متغیرهای «عرف و عام‌گرایی»، «عرف و قوانین و مقررات»، «امنیت و



جدول 9: مقایسه شاخص‌های مدل‌های پیشنهادی برای فرضیه‌ها

مدل	شاخص برازش هنجار شده	شاخص برازش نسبی	شاخص برازش افزایشی	شاخص برازش مقایسه‌ای	میانگین مربعات خطای برآورد
مدل اول	0/699	0/721	0/713	0/700	0/082
مدل دوم	0/739	0/770	0/755	0/744	0/073
مدل سوم	0/860	0/881	0/880	0/864	0/058
مدل اکتشافی	0/936	0/938	0/978	0/972	0/022

در حالتی که متغیرهای مستقل همزمان با متغیرهای وابسته بررسی می‌شود شاخص‌های مدل بیشتر از دو حالت قبل خود به عدد یک نزدیک می‌شود و در مدل اکتشافی نسبت به سه مدل مزبور خود بهتر و معیارهای مناسب‌بودن آن از هر سه این مدل نزدیک‌ترین مقدار را به عدد یک را دارا است که نشان‌دهنده مناسب‌بودن مدل اکتشافی است.

نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی تأثیر ارزش‌های فرهنگی مطرح شده به‌وسیله شوارتز بر شفافیت گزارشگری مالی و پاسخ‌گویی مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی پرداخته شد. طبق نتایج به دست آمده از پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده از حسابداران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی از میان 10 متغیر فرهنگ، 6 متغیر شامل خوداتکایی، امنیت، عام‌گرایی، عرف، قوانین و مقررات و خیرخواهی با دو متغیر شفافیت و سطح مسئولیت پاسخگویی رابطه مثبت و معناداری داشت و تأثیر ارزش‌های رفاه‌طلبی، قدرت، مخاطره‌پذیری و صلاحیت حرفه‌ای تأیید نشد. در جدول شماره 10، بر اساس ضرایب استاندارد شده متغیرهای مستقل، اولویت این متغیرها مشخص شده است. بر اساس جدول مزبور، بین متغیرهای مستقل، عرف بیشترین تأثیر بر شفافیت و قوانین و مقررات وضع شده بیشترین تأثیر را بر سطح مسئولیت پاسخ‌گویی دارد. بر اساس جدول شماره 10 و رتبه بندی ارزش‌های

فرهنگی می‌توان به نتایج زیر دست یافت:

1. از بین 10 متغیر ارزش‌های فرهنگی ذکر شده، ارزش‌های قوانین و مقررات، عرف و عام‌گرایی 3 اولویت اول را به خود اختصاص داده‌اند. پیروی از 3 ارزش اجتماعی شامل رویه‌های پذیرفته‌شده حسابداری، تطابق با قوانین و مقررات سازمان و خدمت عمومی بیش از سایر ارزش‌ها در نزد حسابداران جایگاه دارد که نشان‌دهنده توجه آن‌ها به این ارزش‌های اجتماعی و از طرف دیگر تمایل به ترجیح‌دادن این ارزش‌ها در حوزه حسابداری در نیاز به رعایت قوانین و مقررات و گونه‌هایی از حفاظت مانند احتیاط و محافظه‌کاری را نشان می‌دهد. تمایل حسابداران به این ارزش‌ها نشان‌دهنده تغییرپذیری اندک آن‌ها و میل به محافظه‌کاری است.
2. ارزش خوداتکایی و مخاطره‌پذیری نشان‌دهنده تغییر و قطعی‌نبودن رفتار حسابداران است که با جهت‌دهی صحیح، این 2 ارزش می‌تواند از ارزش‌های تأثیرگذار بر توسعه و سازندگی یک کشور باشد. درحالی‌که از نظر حسابداران شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی این 2 ارزش نقش بسیار کم رنگی دارد و به این معنی است که حسابداران تمایلی به اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای مستقل در محیطی پویا، غیرقطعی و با ابهام را ندارند و بیشتر پیرو قوانین خشک و غیرقابل انعطاف هستند.
3. شوارتز 3 هدف انگیزه‌ای قدرت، صلاحیت حرفه‌ای و رفاه‌طلبی را به عنوان نوعی ارزش بلند مرتبه به نام ارزش خودافزایی معرفی می‌کند. رد فرضیه‌های مربوط به این 3 ارزش نشان می‌دهد

جدول 10: ضرایب استاندارد و رتبه‌بندی متغیرهای فرهنگ

سطح مسئولیت پاسخ‌گویی		شفافیت گزارشگری مالی		متغیر
رتبه	ضرایب استاندارد	رتبه	ضرایب استاندارد	
4	0/136	7	(0/051)	مخاطره‌پذیری
6	(0/035)	9	(0/140)	رفاه‌طلبی
5	0/053	6	0/128	صلاحیت حرفه‌ای
9	(0/223)	8	(0/095)	قدرت
1	0/546	3	0/364	قوانین و مقررات
2	0/345	1	0/417	عرف
3	0/275	2	0/390	عام‌گرایی
10	(0/284)	4	0/282	امنیت
8	(0/132)	5	0/167	خوداتکایی
7	(0/074)	10	(0/339)	خیرخواهی

مطابقت داشت که نشان‌دهنده تأثیر مستقیم ارزش‌های فرهنگی بر نحوه‌ی عمل حسابداری است. در راستای نتایج به دست آمده از فرضیه‌های پژوهش پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

1. با توجه به جنبه ارزش‌های فرهنگی حسابداران و تأثیر مثبت و معنادار آن بر 2 مقوله شفافیت گزارشگری مالی و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی، لازم است مسئولان به ارزش‌های فرهنگ حاکم بر حسابداران توجه ویژه‌ای داشته باشند و در راستای تقویت این 2 مقوله مهم گزارش‌های مالی بخش

که حسابداران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی میلی به ارتقای علائق فردی خود ندارند، به این ارزش‌ها بهایی نمی‌دهند و تمایلی برای کسب آن از خود نشان نمی‌دهند. در واقع آن‌ها انگیزه کافی برای موفقیت را ندارند و توانایی، لیاقت و قابلیت تأثیر در سرنوشت کشور را در خود احساس نمی‌کنند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های انجام شده به وسیله اوریول و همکارانش (13)، عسکری و همکاران (14) که به بررسی تغییرات فرهنگ و حسابداری پرداختند تا حدودی

پژوهش‌های آتی مدنظر داشت:

1. با افزودن ارزش‌های اخلاقی حسابداران نظیر انصاف، تعهد و وجدان کاری، انجام این پژوهش تکرار شود.
2. انجام این پژوهش در استان‌های مختلف کشور، با توجه به تنوع فرهنگی حاکم بر کشور به صورت جداگانه، و مقایسه نتایج به دست آمده.
3. انجام این پژوهش در سایر سازمان‌های دولتی و مقایسه نتایج آن با نتایج به دست آمده از این پژوهش.

محدودیت‌های پژوهش

در راستای انجام این پژوهش و با توجه به هدف پژوهش، انجام پژوهش در شهرهایی که دارای تنوع فرهنگی هستند و هم‌چنین این که نباید محدود به یک شهر یا استان باشد تنها محدودیتی بود که پژوهشگران با آن مواجه بودند.

عمومی به تأثیرات ارزش‌های فرهنگی حاکم بر حسابداران و محیط کاری آنان توجه داشته باشد.

2. مسئولین وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در نظر داشته باشند که با تقویت ارزش‌های فرهنگی خیرخواهی، خودتکایی، امنیت، عام‌گرایی، قوانین و مقررات و عرف پذیرفته شده در حسابداری که براساس نتایج فرضیه‌ها تأثیری مثبت و معناداری بر شفافیت و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی دارد، می‌توانند گام مؤثری در راستای ارتقاء شفافیت و سطح مسئولیت پاسخ‌گویی بردارند. زیرا با تقویت ارزش‌های فرهنگی، شفافیت و به تبع آن سطح مسئولیت پاسخ‌گویی نیز ارتقاء می‌یابد.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

با توجه به نتایج به دست آمده از پژوهش حاضر و نقش مهم فرهنگ، می‌توان موارد زیر را برای

References

- 1 Yazdanpanah, A. (2011). "Transparency, Accountability: Two Sides of the Same Coin". *Home Today Newspaper*, No. 44, Code 10400. [In Persian]
- 2 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.
- 3 Doupink, T. S. and G. T. Tsakumis (2004). "A Critical Review of the Tests of Gray's Theory of Cultural Elevation and Suggestions for Future Research", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23, pp. 1-30.
- 4 Gray, S. J. (1988). "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*, Vol. 24, No. 1, pp.1-15.
- 5 Hope, O. K. (2003). "Firm-level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin". *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 14, pp. 218-248.
- 6 Gray, S. J. and H. M. Vint (1995). "The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidences", *Asia-Pacific Journal of Accounting*, Vol. 21, pp. 33-43.

- 7 Zarzeski, M. T. (1996). "Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosures Practices", *Journal of Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 1, pp. 18-37.
- 8 Amat, O.; Blake, J.; Wraith, Ph.; and E. Oliveras (1996). "Dimension of National Culture and the Accounting Environment: The Spanish Case", *Unpublished Working Paper*. Available at: www.ssrn.com [online][5 May 2013].
- 9 Babajani, J. (2011). "The Comparative Study of the Rise and Fall and the Evaluation of Financial Public Accountability Using Government Financial Reporting During the Last Century". *Audit Science*, Vol. 44, pp. 37-72. [In Persian]
- 10 Relly, J. E. and M. Sabharwal (2009). "Perceptions of Transparency of Government Policymaking: A Cross-National Study". *Government Information Quarterly*, No. 26, pp. 147-157.
- 11 Florini, A. M. (1999). "Does the Invisible Hand Need a Transparency Glove? The Politics of Transparency". *The Annual World Bank Conference on Development Economics, Washington D.C. 28 to 30 April*. Available at: www.worldbank.org [online][6 April 2013]
- 12 Doupink, T. S. and S. B. Salter (1995). "External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development". *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol. 30, pp. 189-207.
- 13 Riyahi-Belkaoui, A. (1995). "The Cultural Shaping of Accounting, Quorum Books", *The International Journal of Accounting*, Vol. 26, pp. 118-130.
- 14 Askary, S.; Yazdifar, H.; and D. Askarany (2008). "Culture and Accounting Practices in Turkey". *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 5, No. 1, pp. 66-88.
- 15 Chongruksut, W. (2009) "Organizational Culture and the Use of Management Accounting Innovations in Thailand", *Ramkhamhaeng University International Journal*, Vol. 3, No. 1, pp 93-101.
- 16 Etemadi, H.; Dianati Dilami, Z.; Bazaz, M.; and P. Ravi (2009). "Culture, Management Accounting and Managerial Performance: Focus Iran", *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 25, No. 2, pp. 216-225.
- 17 Feleagă, L.; Dragomir, V. D.; and N. Feleagă, (2010). "National Accounting Culture and the Recognition of Provision: An Application of the Prudence Principle". *Actes Congress of Crises et Nouvelles Problématiques de la Valeur, Nice: France, 6 May*. Available at: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/hal-00481581/> [online][6 April 2013]
- 18 Noravesh, I. and Z. Deyanati Dilami (2003). "The Impact of Culture on Accounting Values in Iran". *Journal of the Iranian Accounting and Auditing Review*, No. 33, pp. 3-40. [In Persian]
- 19 Khajavi, Sh. (2013). "The Relationship between Culture and Accounting". *Jorunal of Accounting Reserach and Knowledge*, No. 32, pp. 1-17. [In Persian]
- 20 Mahdavi, G. and M. H. Maher (2013). "The Examination of

- Managers' Attitudes Toward the Quality of Financial Reports (Case Study: Fars Province University of Medical Sciences", *Journal of Health Accounting*, No. 3, pp. 78-96. [In Persian]
- 21 Baydoun, N. and R. Willett (1995). "Cultural Relevance of Western Accounting Systems in Developing Countries". *Abacus*, Vol. 31, No. 1, pp. 67-92.
- 22 Schipper, K. (2003). "Principles-Based Accounting Standards", *Journal of Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 1, pp. 61-72.
- 23 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, Nos. 1-2, pp. 46-74.
- 24 Ramrouz, A. and R. Darabi (2011). "The Impact of Culture on Accountants' Understanding of the Concepts used in the International Reporting Standards", *Journal of Financial Accounting and Audit*, No. 4, pp. 143-174. [In Persian]
- 25 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.
- 26 Heritage, H. (2007). *The American Heritage College Dictionary*, 4th Edition, American: Houghton Mifflin Har Court (HMH) Publication.
- 27 Babajani, J. (1999) "The Characteristics of Government Accounting and Financial Reporting", *Journal of Asia Assurance*, No. 13, pp. 73-80. [In Persian]