

مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز
دوره اول، شماره اول، پاییز ۱۳۸۸، پیاپی ۵۷/۳
(مجله علوم اجتماعی و انسانی سابق)

تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فردگرایی،
جنسیت، رشته‌ی تحصیلی و سابقه‌های کاری بر افشاگری مالی

دکتر غلامحسین مهدوی*
میشم قاسمی**
دانشگاه شیراز

چکیده

در این مقاله، تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فردگرایی، جنسیت، رشته‌ی تحصیلی و سابقه‌های کاری بر افشاگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی می‌شود. همچنین، با استفاده از فرضیه‌های تأیید شده‌ی پژوهش، جهت ارزیابی افشاگری مالی شرکت‌های مورد بررسی، مدل رگرسیونی آرایه می‌شود. به این منظور، سازه‌های قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فردگرایی، جنسیت، رشته‌ی تحصیلی و سابقه‌های کاری مدیران مالی صنایع مختلف شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در قالب هفت فرضیه مورد بررسی قرار می‌گیرد. ابزار مورد استفاده برای انجام پژوهش پرسش‌نامه است و از آزمون‌های آماری ضریب همبستگی پیرسون و تحلیل واریانس جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است.

نتایج حاصل از آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی و فردگرایی بر افشاگری مالی شرکت‌های مورد بررسی تأثیر معنادار و مستقیمی دارد و تأثیر سازه‌های اجتماعی بررسی‌شده‌ی دیگر به لحاظ آماری معنادار نیست. همچنین، طبق نتایج به دست آمده، فردگرایی بیشترین تأثیر را بر افشاگری مالی دارد.

واژه‌های کلیدی: ۱. افشاگری مالی ۲. سازه‌ی اجتماعی ۳. قانون‌گرایی ۴. اطمینان‌طلبی
۵. فردگرایی

۱. مقدمه

هدف اصلی گزارش‌گری مالی، تأمین اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری است. دستیابی به این

* استادیار بخش حسابداری

** کارشناس ارشد حسابداری

هدف، مستلزم افشای مناسب اطلاعات مالی و سایر اطلاعات مربوط است. اصل افشا بر این نکته تاکید دارد که صورت‌های مالی یک شرکت باید اطلاعات کافی برای افراد، جهت اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه درباره‌ی شرکت، ارائه نماید. به عبارت دیگر، شرکت باید اطلاعات مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه‌ای درباره‌ی فعالیت‌های اقتصادی خود گزارش کند (هندریکسن^۱ و برد^۲، ۸۵۱: ۱۹۹۲).

پژوهش‌های بسیاری در زمینه‌ی تغییرات حسابداری و تأثیر آن بر افشاجاری مالی در کشورهای مختلف انجام شده است. پژوهش‌های اولیه مبتنی بر رویکردهای دستوری یا تجویزی^۳ بودند و هدفشان کشف عوامل تأثیرگذار بر میزان و موارد افشا در گزارش‌های مالی مانند درک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی (رورسین^۴، ۱۹۷۰؛ میلر^۵، ۱۹۷۲؛ و درمر^۶، ۱۹۷۳)، میزان سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران (استالمن^۷، ۱۹۶۹؛ و داسچر^۸ و کوپلند^۹، ۱۹۷۱) و کیفیت اطلاعات از دیدگاه تحلیل‌گران مالی (سرف^{۱۰}، ۱۹۶۱؛ سینقوی^{۱۱} و دسای^{۱۲}، ۱۹۷۱؛ و هورن‌گرن^{۱۳}، ۱۹۷۸) بود.

رویکرد پژوهش‌های انجام شده در زمینه‌ی تغییرات حسابداری، در اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰ و طی دهه‌ی ۱۹۸۰ میلادی، به رویکردهای توصیفی یا اثباتی^{۱۴} تغییر یافت که هدف آن‌ها بررسی تأثیر منافع دولت، بازار و مجامع عمومی در تغییر میزان و موارد افشا در گزارش‌های مالی بود. یکی از موضوعاتی که در این دسته پژوهش‌ها مورد توجه قرار گرفت، بررسی نتایج سیاسی و اقتصادی حاصل از انتخاب رویه‌های مختلف حسابداری بود. مدل‌هایی که در مورد انتخاب رویه‌های مختلف حسابداری ارائه شدند، در برگرفته‌ی مجموعه‌ی متنوعی از متغیرهای مستقل؛ از جمله ساختار مالکیت شرکت‌ها (اسمیت^{۱۵}، ۱۹۷۶؛ واتز^{۱۶} و زیمرمن^{۱۷}، ۱۹۷۸؛ و نایهوس^{۱۸}، ۱۹۸۸)، طرح‌های تشویقی مدیریت (اندرسون^{۱۹} و لودریک^{۲۰}، ۱۹۷۵؛ و هیلی^{۲۱}، ۱۹۸۵) و وضوح سیاسی شرکت‌ها (کالینز و همکاران^{۲۲}، ۱۹۸۱؛ و وانگ^{۲۳}، ۱۹۸۸) بود.

طی دهه‌ی اخیر نیز، پژوهش‌هایی (به عنوان نمونه، جاگی^{۲۴} و لائو^{۲۵}، ۲۰۰۰؛ چو و همکاران^{۲۶}، ۲۰۰۱؛ هوپ^{۲۷}، ۲۰۰۳؛ و دوپنیک^{۲۸} و ریکو^{۲۹}، ۲۰۰۶) به بررسی نقش عوامل محیطی بر اصول و روش‌های حسابداری در کشورهای مختلف پرداخته‌اند. یکی از مهم‌ترین دستاوردهای این پژوهش‌ها، افزایش آگاهی نسبت به نقش عوامل محیطی در شکل‌گیری سیستم‌ها و روش‌های حسابداری است. این دستاوردها موجب شده‌اند تا تلاش‌های جدی‌تری برای تشخیص عوامل محیطی مربوط و نحوه‌ی تأثیر آن‌ها بر حسابداری به عمل آید. در این پژوهش‌ها، سازه‌های اجتماعی عدم اطمینان، فردگرایی، مردگرایی و فاصله‌ی قدرت، به عنوان عوامل محیطی مهم و موثر بر سیستم‌های حسابداری کشورها مطرح و بررسی شده و دلیل آن این است که حسابداری به عنوان یک فعالیت اجتماعی- فنی^{۳۰}، با منابع انسانی و مادی و نیز تعامل بین آن‌ها سر و کار دارد. به نظر پرا^{۳۱} (۱۹۸۹) هر چند جنبه‌ی فنی حسابداری در مقایسه با جنبه‌ی انسانی آن ارتباط کمتری با عوامل محیطی همچون سازه‌های اجتماعی دارد، اما به علت تعامل موجود میان دو جنبه‌ی مذکور، حسابداری نمی‌تواند فارغ از عوامل تأثیرگذار محیطی باشد (پرا، ۴۲: ۱۹۸۹). عوامل اجتماعی از یک سو قوانین حاکم بر روابط و رفتارهای متقابل اجتماعی و از سوی دیگر رفتار فرد در جمع و چگونگی تحت تأثیر قرارگرفتن او از سوی جمع را

تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فرد‌گرایی، ... ۱۹۳

در برمی‌گیرد (شکرکن، ۱۳۶۴). به نظر احمدی (۱۳۸۲)، سازه‌ی اجتماعی نوع تفکر افراد، جنسیت، تحصیلات، قدرت مهارت، قدرت اطلاعاتی، قدرت پاداش، قانون‌گرایی، قانون‌گریزی، فرد‌گرایی، تبلیغات، جمع‌گرایی، اطمینان‌طلبی، محافظه‌کاری، پنهان‌کاری، بی‌اعتمادی و جبر‌گرایی را شامل می‌شود. در استانداردهای حسابداری تدوین شده به وسیله‌ی کشورهای مختلف، میزان و موارد افشای اطلاعات در صورت‌های مالی بدون توجه به عوامل محیطی در کشورهای مزبور، به طور کامل آمده است. در بیشتر موارد استانداردها، الزاماتی در مورد افشا مقرر می‌کنند که علی‌رغم تضاد با فرهنگ کشورها، شرکت‌ها ملزم به رعایت آن هستند (دوپنیک و ریچتر^{۳۲}، ۹: ۲۰۰۴). یکی از مهم‌ترین دلایل انجام پژوهش‌هایی که به بررسی تأثیر عوامل محیطی همچون سازه‌های اجتماعی و فرهنگی بر حسابداری و افشای مالی پرداخته‌اند این است که، چنان‌چه شواهدی حاکی از ارتباط میان این دو به دست آید، لازم است که رویه‌های حسابداری مورد نظر برای افشا براساس سازه‌های اجتماعی موثر بر آن، مورد تجدید نظر و تعدیل قرار گیرد. بنابراین، در ادامه‌ی مقاله، ابتدا مروری بر مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش می‌شود. سپس، فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش و روش‌های آماری مورد استفاده بیان می‌شود. تجزیه و تحلیل نتایج، محدودیت‌های پژوهش و نتیجه‌گیری پیشنهادهایی از موضوعات بعدی مقاله است. بخش آخر مقاله به نتیجه‌گیری و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی اختصاص دارد.

۲. مبانی نظری و پیشینه‌ی تحقیق

۲.۱. مبانی نظری

در این بخش، ابتدا تعاریف عملیاتی برخی از واژه‌های مورد استفاده در پژوهش بیان می‌شود. سپس، به تشریح اهمیت افشا و عوامل موثر بر آن پرداخته می‌شود. در نهایت، مدل‌های هافستد^{۳۳} (۱۹۸۰)، هافستد (۱۹۹۷)، گری^{۳۴} (۱۹۸۸)، و ترنر^{۳۵} و ترامپنرز^{۳۶} (۱۹۹۳) به منظور تبیین مبانی لازم برای مدل مفهومی پژوهش تشریح می‌شود.

۲.۱.۱. تعاریف: قانون‌گرایی: «میزان رعایت قانون و استانداردهای حسابداری در تهیه‌ی

صورت‌های مالی» (هافستد، ۴: ۱۹۸۰).

اطمینان‌طلبی: «میزان اطمینان فرد در مورد پیامد تصمیم خویش» (هافستد، ۴: ۱۹۸۰).

فرد‌گرایی: «فرد‌گرایی مبین برتر دانستن یک چارچوب اجتماعی با پیوندی سست در جامعه است

که در آن فرض می‌شود که افراد فقط به منافع خود و افراد درجه یک خانواده خود فکر می‌کنند» (هافستد، ۵: ۱۹۸۰).

۲.۱.۲. اهمیت افشا و عوامل موثر بر آن: هدف از افشای اطلاعات در متن صورت‌های مالی و

یا یادداشت‌های همراه آن، کمک به استفاده‌کنندگان به منظور انجام تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است، اما در مواردی کیفیت و میزان افشای این اطلاعات، تحت تأثیر مفهوم پنهان‌کاری قرار می‌گیرد (ردباو^{۳۷} و گری، ۱۹۹۷). پنهان‌کاری عبارت است از محدود ساختن افشای اطلاعات حسابداری، فقط برای

آنهایی که ارتباط نزدیکی با واحد تجاری دارند.

در کتاب‌های تئوری حسابداری (مانند، هندریکسن و بردا، ۱۹۹۲؛ و بلکویی، ۲۰۰۰)^{۳۸} درباره‌ی این که چه اطلاعاتی باید افشا شود، هدف از افشای اطلاعات چیست و چه میزان از اطلاعات باید افشا شود، بحث شده است، اما به ویژگی‌های محیطی و شخصیتی افشاکنندگان اطلاعات توجه نشده است، در حالی که، حسابداری یک فعالیت اجتماعی-حرفه‌ای شامل منابع انسانی و غیرانسانی است. مطابق نظر بسیاری از پژوهشگران (به عنوان نمونه، مولر^{۳۹}، ۱۹۶۷؛ بلکویی، ۱۹۸۳؛ نوبز^{۴۰}، ۱۹۸۴؛ هافستد، ۱۹۸۷؛ پرا، ۱۹۸۹؛ ویلیامز^{۴۱}، ۲۰۰۴؛ و بیلی و همکاران^{۴۲}، ۲۰۰۶) روش‌های حسابداری تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی همچون سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی قرار دارد که میزان تأثیرگذاری آن‌ها متفاوت است. تشریح نمونه‌های عوامل سیاسی و اقتصادی مزبور جزو موضوع این مقاله نیست، اما عوامل فرهنگی و اجتماعی حیطه‌هایی مانند مذهب، تحصیلات مدیران و حسابداران و فاصله‌ی قدرت را در برمی‌گیرد.

پژوهش‌های متعددی در زمینه‌ی شناسایی عوامل محیطی فرهنگی و اجتماعی موثر بر روش‌های حسابداری (به عنوان نمونه، مک کینون^{۴۳}، ۱۹۸۶؛ هافستد، ۱۹۸۷؛ پرا، ۱۹۸۹؛ و دینگ و همکاران^{۴۴}، ۲۰۰۵) انجام شده است، اما به سختی می‌توان پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه عوامل اجتماعی را از پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه‌ی عوامل فرهنگی جدا کرد. در اغلب پژوهش‌های اجتماعی، جامعه‌شناسان به این حقیقت توجه دارند که اعضای هر گروه، قبیله و جامعه‌ای تمایل دارند تا یک چارچوب مشترک و عمومی را برای بیان مقاصد، مفاهیم، ارزش‌ها، احساسات، باورها و هنجارها داشته باشند. فرهنگ نیز در بیشتر موارد از هنجارها، ارزش‌ها و سنت‌ها تأثیر می‌پذیرد و فرهنگ بر رفتار افراد جامعه چه به صورت خودآگاه و چه به طور ناخودآگاه تأثیر خواهد داشت (احمدی، ۴: ۱۳۸۲).

۳.۱.۲. مدل هافستد: هافستد (۱۹۸۰) با انجام یک مطالعه‌ی گسترده از کارکنان شرکت‌های چند ملیتی (آی بی ام) تئوری مشهور خود، درباره‌ی عناصر ساختاری فرهنگی موثر بر رفتار افراد در سازمان‌ها و نهادها را ارایه کرد. به نظر هافستد (۱۹۹۷)، فرهنگ امری اکتسابی است نه ذاتی، چرا که از محیط‌های اجتماعی شخص سرچشمه می‌گیرد نه از ویژگی‌های ژنتیک او. به بیان دیگر، فرهنگ از سازه‌ی اجتماعی سرچشمه می‌گیرد و باید آن را از طبیعت انسان و از شخصیت هر فرد متمایز ساخت و این موضوع که حد و مرز دقیق میان فرهنگ و طبیعت انسان و فرهنگ و شخصیت در کجا قرار دارد، موضوع مورد مناقشه‌ی دانشمندان علوم اجتماعی است (۵). هافستد (۱۹۸۰)، چهار ارزش اجتماعی یا شاخص فرهنگی شامل فاصله‌ی قدرت، فردگرایی، مردگرایی و اجتناب از عدم اطمینان را مطرح کرد.

فاصله‌ی قدرت: فاصله‌ی قدرت، عبارت از میزان مورد انتظار افراد یک جامعه برای پذیرش نابرابری و بی‌عدالتی در توزیع ثروت و قدرت در موسسه‌ها و سازمان‌های جامعه است. در جوامعی که فاصله‌ی قدرت زیاد است، توزیع نابرابر قدرت و بی‌عدالتی بیشتر از جوامع با فاصله‌ی قدرت کمتر است.

فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی: فردگرایی عبارت از وابستگی اندک بین افراد در یک گروه یا

سازمان است. در فردگرایی انتظار بر این است که هرکسی به فکر منافع خود و حداکثر به فکر منافع افراد نزدیک خانواده خود باشد. اما برعکس، جمع‌گرایی عبارت است از، وابستگی شدید بین افراد یک گروه یا سازمان، به گونه‌ای که فرد در مقابل وفاداری بی‌چون و چرا همیشه مورد حمایت گروه یا سازمان خود قرار می‌گیرد.

مردگرایی در مقابل زن‌گرایی (تخصیص امور اجتماعی بر حسب جنسیت): به نظر هافستد (۱۹۹۷)، مردگرا به جوامع و سازمان‌هایی اطلاق می‌شود که در آن‌ها نقش اجتماعی افراد بر حسب جنسیت به روشنی تفکیک شده و نقش‌های جسورانه و خشن و تأکید بر موفقیت‌های مادی، برای مردان و نقش‌های عاطفی و همراه با تأکید بر کیفیت زندگی، برای زنان در نظر گرفته می‌شود. از سوی دیگر، زن‌گرا به جوامع و سازمان‌هایی قابل اطلاق است که در آن‌ها نقش اجتماعی افراد از نظر جنسیت تفاوتی ندارد و هم مردان و هم زنان، فروتن و با عاطفه بوده و بر کیفیت زندگی علاقه نشان می‌دهند.

اجتناب از عدم اطمینان: اجتناب از عدم اطمینان، به میزانی از احساس تشویش و اضطراب گفته می‌شود که اعضای جامعه و یا سازمان در قبال اوضاع نامطمئن و ناشناخته دارند. به طور معمول، این احساس از طریق پرخاشگری و اعلام نیاز به قابل پیش‌بینی بودن رویدادهای آتی و به عبارت بهتر از طریق احساس نیاز به قوانین و مقررات کتبی و غیرکتبی، اظهار می‌شود. برخی از افراد در مواجهه با شرایط عدم اطمینان بسیار جدی برخورد می‌کنند و سعی در کنترل شرایط دارند و برخی دیگر در مقابل آن انعطاف‌پذیر هستند.

۲.۱.۴. مدل گری: گری (۱۹۸۸) با ترکیب ارزش‌های فرهنگی مطرح شده به وسیله هافستد و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری، چارچوبی را برای ساخت یک تئوری در جهت ارتباط بین ارزش‌های حسابداری و ارزش‌های اجتماعی به شرح زیر فراهم نمود. در واقع مطالعه‌ی گری، پیشگامی برای این ایده بود که فرهنگ بر حسابداری تأثیر دارد. به نظر گری، اگر عوامل اجتماعی- فرهنگی با توسعه‌ی سیستم‌های حسابداری ارتباط داشته باشد و چنین ارزش‌ها به سیستم فرهنگی- اجتماعی یک ملت نفوذ کند، در این صورت می‌توان ادعا کرد که باید یک رابطه‌ی نزدیک بین زمینه‌های اجتماعی- فرهنگی و الگوهای سیستم حسابداری هر کشور وجود داشته باشد و در این صورت، ارزش‌های اجتماعی بر روش‌های حسابداری تأثیر دارد و موجب تقویت آن می‌شود.

حرفه‌گرایی در مقابل کنترل قانونی: گری (۱۹۸۸)، حرفه‌گرایی را به عنوان اولویت برای به کارگیری قضاوت‌های حرفه‌ای افراد و حفظ قوانین و مقررات حرفه در مقابل الزامات و کنترل قانونی تعریف می‌کند. طبق تعریف وی، حرفه‌گرایی را می‌توان در دو سطح تعریف کرد: (۱) سطحی که در آن افراد، قضاوت‌های حرفه‌ای خود را به کار می‌برند و (۲) سطح کنترل قانونی، که افراد ملزم به رعایت قوانین و مقررات تدوین شده‌ی دولت یا موسسه‌های قانون‌گذار دیگر (برای مثال، بورس اوراق بهادار)، هستند.

یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری: گری (۱۹۸۸)، یکنواختی را اجرای رویه‌های حسابداری

مشابه در بین شرکت‌ها برای همسان بودن رویه‌های مورد استفاده در طول زمان، در مقابل انعطاف‌پذیری در به‌کارگیری رویه‌ها مطابق با شرایط ایجاد شده در شرکت‌ها، تعریف می‌کند. این بعد از ارزش‌های حسابداری شامل دو قسمت است: (۱) همسانی رویه‌های حسابداری مورد استفاده در طول زمان برای هر شرکت و (۲) یکنواختی در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری در همه‌ی شرکت‌ها.

محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی: گری (۱۹۸۸)، محافظه‌کاری را داشتن رویکرد محتاطانه در ارزشیابی اقلام صورت‌های مالی برای مواجهه با عدم اطمینان نسبت به رویدادهای آتی در مقابل خوش‌بینی نسبت به وقایع آتی و ریسک‌پذیری افراد تعریف می‌کند. اساساً، محافظه‌کاری برای حسابداران به این معنی است که زیان‌ها و نه سودها را پیش‌بینی کنند.

پنهان‌کاری در مقابل شفافیت اطلاعات: پنهان‌کاری، عبارت از داشتن رویکرد محتاطانه در افشای اطلاعات به افراد خارج از سازمان از سوی مدیریت است.

گری (۱۹۸۸)، در بررسی تئوریک روابط بین ارزش‌های حسابداری و طرز عمل حسابداری به این نتیجه رسید که محافظه‌کاری و پنهان‌کاری بر رویه‌های اندازه‌گیری و افشا در گزارش‌های مالی تأثیر می‌گذارد، اما حرفه‌گرایی و یکنواختی اثر خود را در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد.

نتایج پژوهش گری (۱۹۸۸) نشان داد که حرفه‌گرایی و یکنواختی با فردگرایی رابطه‌ی مثبت و با فاصله‌ی قدرت و اجتناب از عدم اطمینان رابطه‌ی منفی دارد. به عبارت دیگر، هر چه میزان فردگرایی در یک کشور بیشتر، ولی درجه‌ی اجتناب از عدم اطمینان و بلا تکلیفی و نیز فاصله‌ی قدرت کمتر باشد در این صورت، آن جامعه تمایل بیشتری برای کنترل حرفه‌ای در برابر کنترل قانونی دارد. همچنین، هر چه میزان فاصله‌ی قدرت و اجتناب از عدم اطمینان در کشوری بیشتر، ولی درجه‌ی فردگرایی کمتر باشد در این صورت، آن جامعه تمایل بیشتری به یکنواختی (در مقابل انعطاف‌پذیری) دارد.

نتایج پژوهش گری (۱۹۸۸) همچنین نشان داد که محافظه‌کاری و پنهان‌کاری با اجتناب از عدم اطمینان و فاصله‌ی قدرت رابطه‌ی مثبت و با فردگرایی و مردگرایی رابطه‌ی منفی دارد. به عبارت دیگر، هر چه درجه‌ی اجتناب از عدم اطمینان و فاصله‌ی قدرت در کشوری بیشتر، ولی فردگرایی و مردگرایی کمتر باشد در این صورت، آن جامعه تمایل بیشتری به محافظه‌کاری و پنهان‌کاری دارد.

۵.۱.۲. مدل ترنر و ترامپنرز: ترنر و ترامپنرز (۱۹۹۳)، پژوهشی مشابه با پژوهش هافستد در ۱۲ کشور انجام دادند. البته، تمرکز اصلی پژوهش آن‌ها بر ارزش‌های زیربنایی فرهنگ در هفت کشور دارای نظام سرمایه‌داری (آمریکا، انگلستان، سوئد، هلند، آلمان، فرانسه و ژاپن) بود. ترنر و ترامپنرز، با پژوهش خود هفت ارزش فرهنگی شامل (۱) عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی (۲) تجزیه در برابر ترکیب (۳) فردگرایی در برابر جمع‌گرایی (۴) درون‌مداری در برابر برون‌مداری (۵) توالی زمانی در برابر تقارن زمانی (۶) وضعیت اکتسابی در برابر وضعیت انتسابی (۷) برابری در برابر سلسله مراتب طبقاتی، برای جوامع سرمایه‌داری معرفی کردند.

مدرس و دیانتی‌دیلمی (۱۳۸۳)، پنج بعد ارزشی مطرح شده به وسیله‌ی هافستد و هفت بعد ارزشی بیان شده از سوی ترنر و ترامپنرز را مقایسه کرده و نتیجه گرفتند که ابعاد مزبور تا حد زیادی دارای ماهیت یکسان بوده و بر هم منطبق هستند. جدول شماره ۱ انطباق این ابعاد را نشان می‌دهد.

جدول ۱. مقایسه ارزش‌های فرهنگی بیان شده از سوی هافستد و ترنر و ترامپنرز

افق دید افراد جامعه	مردگرایی در مقابل زن‌گرایی	فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	اجتناب از عدم اطمینان	فاصله قدرت	ابعاد ارزش‌های فرهنگی از دیدگاه هافستد ابعاد ارزش‌های فرهنگی از دیدگاه ترنر و ترامپنرز
		√			عام‌گرایی در مقابل خاص‌گرایی
√					تجزیه در مقابل ترکیب
		√			فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی
			√		درون‌مدار در مقابل برون‌مدار
	√				توالی زمانی در مقابل تقارن زمانی
				√	توجه به وضعیت اکتسابی در مقابل وضعیت انتسابی افراد
				√	برابری در مقابل سلسله مراتب طبقاتی

اقتباس از: مدرس و دیانتی‌دیلمی، ۳۷: ۱۳۸۳

۳. پیشینه‌ی تحقیق

در ایران، پژوهشی مشاهده نشد که به طور مستقیم به بررسی رابطه‌ی سازه‌ی اجتماعی با افشاگری مالی پرداخته باشد. بیشتر پژوهش‌های قبلی به بررسی رابطه‌ی فرهنگ با برخی از ارزش‌های حسابداری (برای مثال، محافظه‌کاری و پنهان‌کاری) پرداخته‌اند، اما به دلیل تأثیر متقابل عوامل فرهنگی و اجتماعی، برخی از این پژوهش‌ها در ضمن کار خود چند عامل اجتماعی را نیز بررسی کرده‌اند. (مانند رضازاده، ۱۳۸۱؛ نوروش، ۱۳۸۱؛ نوروش و دیانتی‌دیلمی ۱۳۸۲؛ و نوروش و سپاسی، ۱۳۸۴)

رضازاده (۱۳۸۱)، به بررسی رابطه‌ی بین ارزش‌های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ (شامل فاصله‌ی قدرت، اطمینان‌طلبی، فردگرایی و مردگرایی) با ارزش‌های حسابداری (محافظه‌کاری و پنهان‌کاری) پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که: (۱) با وجود افزایش فردگرایی در شرکت‌های ایرانی، میزان پنهان‌کاری آن‌ها کاهش یافته است، (۲) با افزایش فردگرایی میزان پنهان‌کاری کاهش یافته است، (۳) بین مردگرایی و میزان محافظه‌کاری حسابداران رابطه‌ی معناداری وجود ندارد و (۴) با افزایش میزان اجتناب از عدم اطمینان، میزان محافظه‌کاری افزایش می‌یابد که البته به لحاظ آماری معنادار نبود.

نوروش (۱۳۸۱)، به بررسی ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی به هدف ارایه به نحو مطلوب در استانداردهای بین‌المللی حسابداری پرداخت. وی نتیجه گرفت که در ایران کنترل قانونی و یکنواختی حاکم بر حرفه حسابداری، که متأثر از فاصله‌ی زیاد قدرت و گریز شدید از ابهام و نامعلومی در فرهنگ ملی است، بیانیه‌های کمیته‌ی رهنمودهای حسابداری ایران را از هدف‌های نظری خود دور کرده و اجرای استاندارد شماره ۱ حسابداری بین‌المللی، یعنی ارایه‌ی منصفانه صورت‌های مالی را غیرممکن ساخته است.

نوروش و دیانتی‌دیلمی (۱۳۸۲)، با آزمون مدل گری و بررسی روابط نظری مطرح شده در آن مدل، به بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان، بیانگر پایین بودن قدرت توضیحی مدل گری در کشور ایران بود. به نظر آنان، دلیل این موضوع می‌تواند تکامل نیافتن تدریجی حسابداری در ایران و در نتیجه نیازهای جامعه باشد. در واقع رویه‌های حسابداری مورد استفاده در ایران، از رویه‌هایی عاریه گرفته شده است که در کشورهای توسعه یافته‌ی دنیا ابداع و اجرا شده‌اند.

نوروش و سپاسی (۱۳۸۴)، رابطه‌ی ارزش‌های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که، رابطه‌ی معناداری میان رویه‌های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

در ادامه به ذکر پژوهش‌های خارجی بسنده می‌شود که به بررسی رابطه‌ی بین برخی از سازه‌های اجتماعی و افشاگری پرداخته‌اند.

پورجلالی^{۴۵} و میک^{۴۶} (۱۹۹۵)، به بررسی تغییرات فرهنگی ایجاد شده در ایران، قبل و بعد از انقلاب اسلامی و تأثیرات آن بر ارزش‌های حسابداری پرداختند. به نظر آنان بعد از انقلاب اسلامی، فرهنگ جامعه‌ی ایران و نیز ارزش‌های حسابداری آن دچار تغییر شده و بعد از انقلاب اسلامی در ایران جمع‌گرایی، فاصله قدرت اجتماعی، اجتناب از عدم اطمینان (بلاتکلیفی)، مردگرایی، کنترل قانونی، یکنواختی در حسابداری، میزان محافظه‌کاری در حسابداری و پنهان‌کاری افزایش یافته است.

گری و وینت^{۴۷} (۱۹۹۵)، به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بعد پنهان‌کاری و شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور جهان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که پنهان‌کاری و تأثیر آن در رفتار افشاگری اطلاعات حسابداری، تابع ارزش‌های فرهنگی هافستد است. آن‌ها به ویژه میان متغیرهای مستقل اطمینان‌طلبی و فردگرایی و متغیر وابسته‌ی پنهان‌کاری، رابطه‌ای ویژه یافتند: «ورود فاصله‌ی قدرت به تجزیه و تحلیل نتایج مدل را بهبود نمی‌بخشد در حالی که ورود مردگرایی بر ارزش مدل را بدتر می‌کند» (گری و وینت، ۳۹: ۱۹۹۵). به بیان بهتر، نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر رابطه‌ای قوی بین ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود. نتایج حاصل از پژوهش زارسکی^{۴۸} (۱۹۹۶) نشان داد که سطوح افشای اطلاعات حسابداری با

فرد‌گرایی و مرد‌گرایی رابطه‌ی مثبت و با اطمینان‌طلبی رابطه‌ی منفی دارد.

وین‌گیت^{۴۹} (۱۹۹۷)، با بررسی محیط حسابداری در ۳۹ کشور جهان به این نتیجه رسید که فرهنگ بر این محیط تأثیر می‌گذارد. وی، دو ویژگی: ۱. میزان دعاوی طرح شده بر علیه شرکت‌ها و ۲. تعداد الزامات افشا در گزارش‌های مالی را در پژوهش خود مورد بررسی قرار داد و دریافت که شرکت‌ها در جامعه‌های فردگرا، ملزم به افشای اطلاعات بیشتری هستند. وین‌گیت، با استفاده از تکنیک‌های رگرسیون تک متغیره و چند متغیره به این نتیجه رسید که اجتناب از عدم اطمینان تأثیر با اهمیتی بر افشاگری صورت‌های مالی دارد و همچنین، در جامعه‌هایی که در آن‌ها اجتناب از عدم اطمینان کم است، افشای کامل اطلاعات باعث افزایش رقابت می‌شود.

ویلیامز (۱۹۹۹)، با تحلیل محتوای گزارش‌های مالی ۳۵۶ شرکت از ۷ کشور آسیایی (استرالیا، سنگاپور، هنگ‌کنگ، فیلیپین، تایلند، اندونزی و مالزی) متوجه شد که دو بعد از ابعاد ارزش‌های فرهنگی (اجتناب از عدم اطمینان و مرد‌گرایی) و نیز سیستم‌های داخلی و سیاسی، تأثیر قابل توجهی بر میزان افشای حسابداری اطلاعات مربوط به مسائل محیطی و اجتماعی در کشورهای مورد مطالعه دارد و این در حالی است که سیستم‌های قانونی و بازار سرمایه، عوامل تأثیرگذار مهمی بر میزان افشای این گونه اطلاعات نیست.

ارچمباوت^{۵۰} و ارچمباوت (۱۹۹۹)، با انجام پژوهشی در ۴۶ کشور جهان به این نتیجه رسیدند که کشورهای که از حسابداری تعدیل شده بر اساس شاخص قیمت‌ها استفاده می‌کنند، دارای میزان تورم و فاصله‌ی قدرت بیشتر و فرد‌گرایی کمتری نسبت به کشورهای هستند که از حسابداری بهای تمام‌شده‌ی تاریخی و حسابداری بهای تمام‌شده‌ی تاریخی تعدیل شده، استفاده می‌کنند.

نتایج پژوهش جاگی و لاو (۲۰۰۰) نشان داد که میزان افشاگری مالی در کشورهای با حقوق عرفی^{۵۱} (حقوق غیرمدون) با افزایش اهرم مالی افزایش می‌یابد، ولی آنان ارتباط با اهمیتی را در کشورهای با قوانین حقوقی مدون^{۵۲} پیدا نکردند. براساس نتایج پژوهش آن‌ها، اجتناب از عدم اطمینان و فرد‌گرایی با افشاگری مالی رابطه‌ی مستقیم و معناداری دارد و رابطه‌ی مرد‌گرایی و فاصله‌ی قدرت با افشاگری مالی معنادار و عکس است و فرد‌گرایی بیشترین تأثیر را بر افشاگری مالی دارد.

ارچمباوت و ارچمباوت (۲۰۰۳)، ارتباط بین فرهنگ (ابعاد چهارگانه‌ی مطرح شده به وسیله‌ی هافستد)، مذهب، تحصیلات، سیستم‌های ملی شامل دو دسته سیستم‌های سیاسی (آزادی، قانونی و مطبوعات) و سیستم‌های اقتصادی (بهبود و پیشرفت اقتصادی، تورم و بازارهای سرمایه) و سیستم‌های شرکت شامل سیستم‌های مالی (مالکیت، مبادلات، سود سهام پرداختنی، حساب‌رسان و نسبت اهرم مالی) و سیستم‌های عملیاتی (اندازه شرکت، صنعت و فروش‌های خارجی) را بر افشاگری مالی مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها نتیجه گرفتند که: ۱. فرهنگ ملی، سیستم‌های سیاسی ملی، سیستم‌های اقتصادی ملی، سیستم‌های مالی و سیستم‌های عملیاتی شرکت بر میزان افشاگری مالی در مؤسسه‌ها تأثیر می‌گذارد، ۲. میزان افشاگری مالی با افزایش فروش‌های خارجی، اندازه‌ی شرکت، فرد‌گرایی،

فاصله‌ی قدرت و کاهش اجتناب از عدم اطمینان افزایش می‌یابد.

هوپ (۲۰۰۳)، به بررسی مجدد پژوهش جاگی و لائو (۲۰۰۰) در ۳۹ کشور جهان پرداخت. نتایج پژوهش وی با استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیون نشان داد که: ۱. فردگرایی، با افشاگری مالی رابطه معنادار و مثبت دارد، ۲. مردگرایی با افشاگری مالی رابطه معنادار و منفی دارد، ۳. فردگرایی، بیشترین تأثیر را بر افشاگری مالی دارد و ۴. فاصله‌ی قدرت، فقط در کشورهای با قوانین مدون رابطه‌ی مهمی با افشاگری مالی ندارد.

ویلیامز (۲۰۰۴)، با استفاده از ابعاد چهارگانه‌ی هافستد (۱۹۸۰)، به بررسی ارتباط بین پنج متغیر اجتماعی و افشاگری اطلاعات مالی در گزارش‌های مالی سال ۲۰۰۰ شرکت‌ها در کشورهای مختلف پرداخت. وی، ارتباط بین عوامل سیستم‌های سیاسی و مدنی، ارزش‌های فرهنگی، انواع سیستم‌های قانونی، سطح پیشرفت و بهبود اقتصادی و بازارهای سرمایه را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش ویلیامز چنین بود:

۱. بین سیستم‌های سیاسی و مدنی و میزان افشاگری مالی در گزارش‌های مالی سال ۲۰۰۰ شرکت‌ها ارتباط منفی وجود دارد.

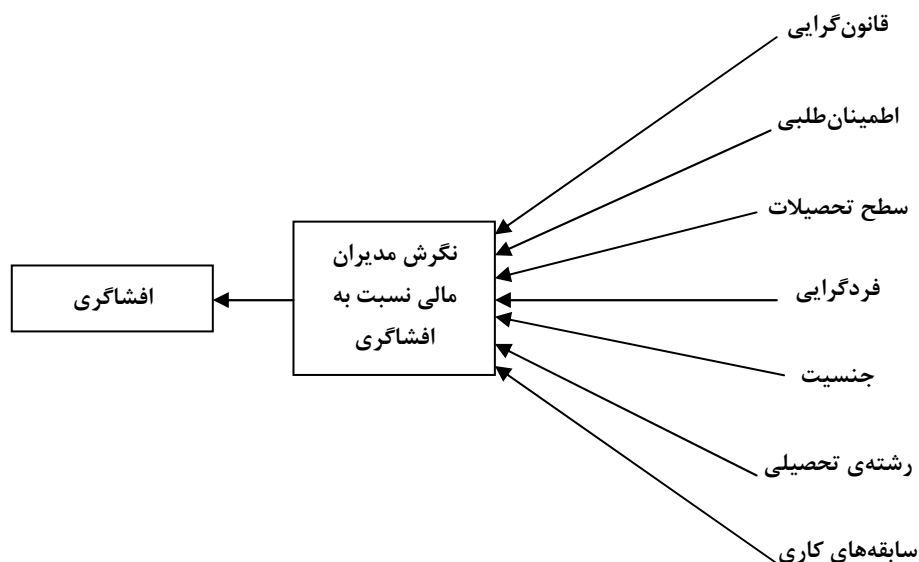
۲. در سطح پایین اجتناب از عدم اطمینان و فاصله‌ی قدرت و سطح بالا از فردگرایی و مردگرایی، میزان افشاگری مالی در گزارش‌های مالی شرکت‌ها بیشتر است.

۳. ارتباط مثبتی بین سطح بهبود و پیشرفت اقتصادی و اندازه‌ی شرکت وجود دارد.

غزالی^{۵۳} و ویتمن^{۵۴} (۲۰۰۶)، عوامل موثر بر افشای اطلاعات را در کشور مالزی بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که پایین بودن میزان افشاگری مالی در مالزی، تحت تأثیر فرهنگ مردم این کشور است که کوشش می‌کنند تا حد امکان اطلاعات را به صورت محرمانه نگهداری نمایند. این مساله به خصوص در شرکت‌هایی که به صورت مدیر-مالک^{۵۵} اداره می‌شود یا تحت کنترل خانوادگی^{۵۶} قرار دارد، بیشتر است.

۱.۳. مدل نظری پژوهش

خلاصه‌ی پژوهش‌های گذشته، ذکر شده در بالا، نشان می‌دهد که در هیچ یک از آن‌ها به مقوله‌ی تأثیر سازه‌های اجتماعی شامل قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فردگرایی، جنسیت، رشته‌ی تحصیلی و سابقه‌های کاری بر افشاگری مالی، به طور خاص و همزمان، پرداخته نشده است. بنابراین، برای دستیابی به پاسخی مناسب جهت سوال اصلی این پژوهش که: «آیا سازه‌های اجتماعی مورد بررسی در این پژوهش بر افشاگری مالی تأثیر دارد؟»، مدل نظری زیر ارائه و مورد بررسی و آزمون قرار می‌گیرد:



۴. فرضیه‌های تحقیق

به منظور تبیین فرضیه‌های پژوهش ابتدا، متون مربوط؛ از قبیل کتب، نشریه‌ها و سایر پژوهش‌های علمی داخلی و خارجی درباره‌ی موضوع پژوهش مطالعه شد و با استنباط از آن‌ها، ایده‌هایی که در ارتباط با این پژوهش بوده، ولی مورد آزمایش قرار نگرفته بود براساس مدل نظری، در قالب هفت فرضیه به شرح زیر طراحی و مورد آزمون قرار گرفت.

۱. بین قانون‌گرایی و افشاگری مالی رابطه‌ی معنادار وجود دارد.
۲. بین اطمینان‌طلبی و افشاگری مالی رابطه‌ی معنادار وجود دارد.
۳. سطوح مختلف تحصیلی از لحاظ افشاگری مالی متفاوتند.
۴. بین فرد‌گرایی و افشاگری مالی رابطه‌ی معنادار وجود دارد.
۵. بین مدیران زن و مدیران مرد از لحاظ افشاگری مالی، تفاوت معناداری وجود دارد.
۶. بین رشته‌های مختلف تحصیلی مدیران و افشاگری مالی، تفاوت معناداری وجود دارد.
۷. بین سابقه‌های کاری مختلف مدیران و افشاگری مالی، تفاوت معناداری وجود دارد.

۵. روش تحقیق

این پژوهش، درصدد یافتن پاسخی مناسب برای این پرسش است که، آیا سازه‌های اجتماعی مورد بررسی در این پژوهش بر افشاگری مالی تأثیر دارد؟ رابطه‌ی علیتی یکی از شرایط لازم برای دستیابی به استنباط است. وجود یک رابطه‌ی علیتی به این معنا است که، متغیرهای مستقل موجب ایجاد تغییراتی در متغیر وابسته می‌شود (نمازی، ۴۱: ۱۳۷۹). در این پژوهش نیز همان‌گونه که موضوع

پژوهش نشان می‌دهد، احتمال وجود یک رابطه‌ی علیتی وجود دارد. بدین ترتیب که، بر اساس مطالب ارائه شده در بخش ۲ مقاله، پیش‌بینی می‌شود متغیرهای مستقل در این پژوهش، موجب تغییر در متغیر وابسته (افشاگری مالی) شود. البته، تلقی یک رابطه‌ی علیتی مطلق برای ارزیابی نتایج این پژوهش، فرضی است.

روش انجام این پژوهش، پیمایشی است. در بخش نظری، با رجوع به کتب، مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی، اطلاعات نظری مورد نیاز برای انجام پژوهش جمع‌آوری شد. در بخش میدانی، برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۵ سوال عمومی و ۵۵ سوال تخصصی، استفاده شد. سوال‌های تخصصی پرسش‌نامه از نوع سوال‌های بسته و مشروط با استفاده از طیف لیکرت است.

به منظور حصول اطمینان منطقی از اعتبار (روایی) پرسش‌نامه افزون بر استفاده از نظرات اصلاحی صاحب‌نظران، از پیش‌آزمون استفاده شد. بدین ترتیب که پرسش‌نامه‌ی اولیه بین تعداد ۲۰ نفر از افراد نمونه‌ی آماری که به طور تصادفی انتخاب شدند توزیع و بر مبنای پیشنهادهای این گروه، اصلاحات لازم در پرسش‌نامه اعمال گردید.

به منظور ارزیابی قابلیت اطمینان پرسش‌نامه، از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ محاسبه شده معادل ۰/۷۸ شد و بنابراین، هیچ یک از سوال‌های پرسش‌نامه حذف نشد. نتایج حاصل از محاسبه‌ی آلفای کرونباخ برای سوال‌های هر یک از فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

جدول ۲: نتایج آزمون آلفای کرونباخ

سوال‌ها	آزمون آلفای کرونباخ
فرضیه‌ی اول	۰/۸۵۱
فرضیه‌ی دوم	۰/۷۵۲
فرضیه‌ی چهارم	۰/۷۹۵
فرضیه‌ی پنجم	۰/۸۳۱
سوال‌های مربوط به ارزیابی افشا	۰/۷۵
کل	۰/۷۸

جامعه‌ی مورد مطالعه این پژوهش را مدیران مالی صنایع مختلف شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهد. در سال ۱۳۸۵، تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، ۳۲۳ شرکت است. به منظور تعیین حجم نمونه‌ی مورد بررسی از فرمول کوکران استفاده که تعداد نمونه برابر با ۸۱ شرکت شد. همچنین، برای انتخاب نمونه از جامعه، از روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی شده، استفاده شد. جدول شماره ۳ تعداد و نحوه‌ی محاسبه‌ی نمونه برای هر یک از صنایع مختلف را نشان می‌دهد.

با در نظر گرفتن پرسش‌نامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت، تعداد ۱۳۰ عدد

تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فرد‌گرایی، ... ۲۰۳

پرسش‌نامه بین‌اعضای جامعه‌ی آماری به صورت مستقیم، توزیع شد. از بین پرسش‌نامه‌های توزیع شده در بین اعضای نمونه، تعداد ۵۷ پرسش‌نامه (حدود ۷۰ درصد نمونه‌ی آماری) جمع‌آوری گردید.

جدول ۳: تعداد نمونه‌ی مورد بررسی در هر صنعت

تعداد نمونه در هر صنعت	درصد شرکت‌ها در هر صنعت	تعداد شرکت در هر صنعت	صنایع
۶	۸	۲۷	معادن
۳	۴/۱	۱۴	کشاورزی، دامداری، نساجی، کاغذسازی و صنایع مرتبط با آن
۸	۹/۳	۳۱	فراورده‌های نفتی و محصولات شیمیایی
۳	۳/۹	۱۳	لاستیک و پلاستیک
۹	۱۰	۳۴	فلزات اساسی و محصولات فلزی
۴	۵	۱۷	ماشین‌آلات و تجهیزات
۳	۴/۵	۱۵	ماشین‌آلات برقی، الکترونیکی و پزشکی
۸	۹/۶	۳۲	خودرو، ساخت قطعات و سایر وسایل حمل و نقل
۴	۴/۸	۱۶	قند و شکر
۶	۷/۵	۲۵	محصولات غذایی، آشامیدنی به جز قند و شکر
۶	۷/۸	۲۶	مواد و محصولات دارویی
۵	۶	۲۰	بانک‌ها، موسسه‌های مالی و سایر واسطه‌گران مالی
۳	۳/۹	۱۳	انبوه‌سازی املاک و مستغلات
۱۰	۱۰/۸	۳۶	کاشی، سرامیک، سیمان، آهک و گچ
۳	۳/۹	۱۳	سایر صنایع
۸۱	۱۰۰	۳۲۳	جمع

۶. روش‌های آماری مورد استفاده

برای تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی به دست آمده از سوال‌های بخش اول پرسش‌نامه، از طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و مطلق و میانگین حسابی استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از آزمون‌های آماری ضریب همبستگی پیرسون و تحلیل واریانس استفاده شده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری بالا از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

۷. تجزیه و تحلیل نتایج

اطلاعات استخراج شده از پاسخ به سوال‌های عمومی پرسش‌نامه، مربوط به خصوصیات فردی آزمودنی‌ها، نشان داد که اکثریت پاسخ‌دهندگان از نیروهای متخصص و آشنا با استانداردهای حسابداری و کاربرد آن‌ها هستند. بنابراین، با توجه به یافته‌های پژوهش، تکیه به پاسخ‌های این افراد به سوال‌های پرسش‌نامه مبنای علمی لازم برای بررسی تأثیر سازه‌های اجتماعی مورد بررسی در این پژوهش را بر افشاگری مالی فراهم می‌کند.

۷.۱. آزمون فرضیه‌ها

با توجه به اینکه برای فرضیه‌های اول، دوم و چهارم پژوهش آزمون‌های آماری ضریب همبستگی و تحلیل واریانس انجام شده و براساس نتایج حاصل از آزمون‌های مزبور مدل رگرسیونی ارائه شده، اطلاعات مربوط به انجام آزمون‌های آماری برای آن فرضیه‌ها و خلاصه‌ی آماره‌های مدل رگرسیونی در جدول‌های شماره ۴ و ۵ ارائه شده است.

جدول ۴: نتایج آزمون همبستگی برای فرضیه‌های اول، دوم و چهارم

فرضیه	ضریب همبستگی	ضریب تعیین	p-value	فرضیه‌ی رد نشده
فرضیه‌ی اول	۰/۴۸۱	۰/۲۳۲	۰/۰۰۰	H_1
فرضیه‌ی دوم	۰/۴۲۶	۰/۱۸۱	۰/۰۰۱	H_1
فرضیه‌ی چهارم	۰/۶۵۱	۰/۴۲۳	۰/۰۰۰	H_1

جدول ۵: خلاصه‌ی آماره‌های مدل رگرسیونی برای فرضیه‌های اول، دوم و چهارم

شرح	قدر مطلق ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	انحراف استاندارد برآورد
آزمون فرضیه‌ی اول	۰/۴۸۱	۰/۲۳۲	۰/۲۱۸	۱۷/۳۸۶۶۰
آزمون فرضیه‌ی دوم	۰/۴۲۶	۰/۱۸۱	۰/۱۶۶	۱۷/۹۴۷۹۴
آزمون فرضیه‌ی چهارم	۰/۶۵۱	۰/۴۲۳	۰/۴۱۳	۱۵/۰۶۲۶۸

نتایج حاصل از محاسبه‌ی ضریب همبستگی پیرسون برای فرضیه‌های اول، دوم و چهارم مندرج در جدول شماره‌ی ۴ به ترتیب، ۰/۴۸۱، ۰/۴۲۶ و ۰/۶۵۱ بیانگر وجود همبستگی زیاد بین متغیرهای فرضیه‌های مزبور و افشاگری مالی است. بنابراین، بین قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی و فردگرایی و افشاگری مالی رابطه‌ی معنادار آماری وجود دارد.

نتایج حاصل از محاسبه‌ی ضریب‌های مدل رگرسیونی، براساس اطلاعات مندرج در جدول شماره ۶ نشان می‌دهد که قانون‌گرایی (با ضریب ۱/۵۳)، اطمینان‌طلبی (با ضریب ۱/۴۴۸) و فردگرایی (با ضریب ۲/۱۴۸) روی افشاگری مالی تأثیر معنادار و مستقیم دارد که مدل‌های آن‌ها نیز به شرح زیر

تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فرد‌گرایی، ... ۲۰۵

است:

قانون‌گرایی) $۱/۵۳ + ۵۱/۵۳۳ =$ افشاگری مالی

اطمینان‌طلبی) $۱/۴۴۸ =$ افشاگری مالی

فرد‌گرایی) $۲/۱۴۸ + ۶۳/۸۵۵ =$ افشاگری مالی

جدول ۶: ضرایب مدل رگرسیونی برای فرضیه‌های اول، دوم و چهارم

شرح	ضریب	مقدار برآورد شده	خطای معیار برآورد	ضریب استاندارد شده	آزمون t	p-value
آزمون فرضیه‌ی اول	مقدار ثابت	۵۱/۵۳۳	۹/۳۹۹	-	۵/۴۸۳	۰/۰۰۰
	قانون‌گرایی	۱/۵۳۰	۰/۳۷۶	۰/۴۸۱	۴/۰۷۳	۰/۰۰۰
آزمون فرضیه‌ی دوم	مقدار ثابت	-۱/۷۰۵	۲۵/۹۹۷	-	-۰/۰۶۶	۰/۹۴۸
	اطمینان‌طلبی	۱/۴۴۸	۰/۴۱۵	۰/۴۲۶	۳/۴۹۰	۰/۰۰۱
آزمون فرضیه‌ی چهارم	مقدار ثابت	۶۳/۸۵۵	۴/۳۸۲	-	۱۴/۵۷۲	۰/۰۰۰
	فرد‌گرایی	۲/۱۴۸	۰/۳۳۸	۰/۶۵۱	۶/۳۵۵	۰/۰۰۰

نتایج حاصل از تحلیل واریانس فرضیه‌های اول، دوم، سوم، چهارم و هفتم مندرج در جدول شماره‌ی ۷ نشان می‌دهد که متغیرهای قانون‌گرایی، اطمینان و فرد‌گرایی بر افشاگری مالی تأثیر دارد و متغیرهای سطوح تحصیلات (فرضیه‌ی سوم) و سابقه‌های کاری مدیران (فرضیه هفتم) اثری بر افشاگری مالی ندارد.

جدول ۷: تحلیل واریانس فرضیه‌ها

شرح	مدل	مجموع مربع‌ها	درجه‌ی آزادی	میانگین مربع‌ها	آماره‌ی f	p-value
فرضیه‌ی اول	رگرسیون	۵۰۱۴/۸۱۴	۱	۵۰۱۴/۸۱۴	۱۶/۵۸۹	۰/۰۰۰
	خطا	۱۶۶۲۶/۱۶۹	۵۵	۳۰۲/۲۹۴	-	-
	کل	۲۱۶۴۰/۹۸۲	۵۶	-	-	-
فرضیه‌ی دوم	رگرسیون	۳۹۲۳/۹۲۲	۱	۳۹۲۳/۹۲۲	۱۲/۱۸۱	۰/۰۰۱
	خطا	۱۷۷۱۷/۰۶۱	۵۵	۳۲۲/۱۲۸	-	-
	کل	۲۱۶۴۰/۹۸۲	۵۶	-	-	-
فرضیه‌ی سوم	واریانس بین گروهی	۹۷۱/۰۶۸	۲	۴۸۵/۵۳۴	۱/۲۶۸	۰/۲۹۰
	واریانس درون گروهی	۲۰۶۶۹/۹۱۵	۵۴	۳۸۲/۷۷۶	-	-
	جمع	۲۱۶۴۰/۹۸۲	۵۶	-	-	-

شرح	مدل	مجموع مربع‌ها	درجه‌ی آزادی	میانگین مربع‌ها	آماره‌ی f	p-value
فرضیه‌ی چهارم	رگرسیون	۹۱۶۲/۳۴۸	۱	۹۱۶۲/۳۴۸	۴۰/۳۸۳	۰/۰۰۰
	خطا	۱۲۴۷۸/۶۳۵	۵۵	۲۲۶/۸۸۴	-	-
	کل	۲۱۶۴۰/۹۸۲	۵۶	-	-	-
فرضیه‌ی هفتم	واریانس بین گروهی	۳۲۱۷/۳۱۱	۵	۶۴۳/۴۶۲	۱/۷۸۱	۰/۱۳۳
	واریانس درون گروهی	۱۸۴۲۳/۶۷۱	۵۱	۳۶۱/۲۴۸	-	-
	جمع	۲۱۶۴۰/۹۸۲	۵۶	-	-	-

برای آزمون فرضیه‌های پنجم و ششم، از تکنیک آزمون t نمونه‌های مستقل استفاده شده است. آماره‌های خلاصه شده مربوط به ارزیابی افشاگری، با توجه به متغیرهای مستقل جنسیت و رشته‌ی تحصیلی، در جدول‌های شماره‌ی ۸ و ۹ ارائه شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ی پنجم مندرج در جدول شماره‌ی ۱۰، نشان می‌دهد که اختلاف معناداری از لحاظ آماری بین افشاگری مالی زنان و مردان وجود ندارد. همچنین، جدول شماره‌ی ۱۱ نشان می‌دهد که اختلاف معناداری از لحاظ آماری بین افشاگری مالی افراد دانش‌آموخته در رشته‌های مختلف تحصیلی وجود ندارد. بنابراین، جنسیت و رشته‌ی تحصیلی آزمون‌نی‌ها، روی افشاگری مالی اثری ندارد.

جدول ۸: آماره‌های متغیر جنسیت

مدل	جنس	نمونه	میانگین	انحراف معیار استاندارد	خطای استاندارد
افشاگری	زن	۱۱	۹۳/۶۵۰۰	۱۹/۸۵۲۸۱	۴/۴۳۹۲۲
	مرد	۴۶	۸۵/۹۴۵۹	۱۹/۲۸۰۰۲	۳/۱۶۹۶۲

جدول ۹: آماره‌های متغیر رشته‌ی تحصیلی

مدل	رشته تحصیلی	نمونه	میانگین	انحراف معیار استاندارد	خطای استاندارد
افشاگری	حسابداری	۴۷	۹۰/۳۴۰۴	۱۸/۹۱۲۰۱	۲/۷۵۸۶۰
	مدیریت	۱۰	۸۰/۷۰۰۰	۲۲/۱۶۶۲۹	۷/۰۰۹۶۰

جدول ۱۰: آزمون t نمونه‌های مستقل برای برابری میانگین‌ها (فرضیه‌ی پنجم)

مدل	t	درجه‌ی آزادی	p-value	اختلاف میانگین
افشاگری	۱/۴۲۵	۵۵	۰/۱۶۰	۷/۷۰۴۱
	۱/۴۱۲	۳۵/۰۸۶	۰/۱۶۶	۷/۷۰۴۱

تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فردگرایی، ... ۲۰۷

جدول ۱۱: آزمون t نمونه‌های مستقل برای برابری میانگین‌ها (فرضیه‌ی ششم)

اختلاف میانگین	p-value	درجه‌ی آزادی	t	مدل	
۹/۶۴۰	۰/۱۶۱	۵۵	۱/۴۲۱	با فرض برابر بودن واریانس‌ها	افشاگری
۹/۶۴۰	۰/۲۲۵	۱۱/۹۴۸	۱/۲۸۰	با فرض برابر نبودن واریانس‌ها	

۲.۷. مدل رگرسیون چندگانه با استفاده از فرضیه‌های تأیید شده

در پایان، مدل تجربی زیر پیشنهاد می‌شود که براساس فرضیه‌های تأیید شده‌ی پژوهش در آن فردگرایی، قانون‌گرایی و اطمینان‌طلبی متغیرهای مستقل و افشاگری متغیر وابسته است:

$$Disclosure = \beta_0 + \beta_1(Individualism) + \beta_2(DR) + \beta_3(Legalism)$$

با استفاده از اطلاعات مندرج در جدول شماره‌ی ۱۲، مدل نهایی برازش شده‌ی افشاگری مالی به

شرح زیر است:

$$E + (قانون‌گرایی) ۰/۶۸۹ + (اطمینان‌طلبی) ۰/۷۱۶ + (فردگرایی) ۱/۵۴۸ = افشاگری$$

نتایج مندرج در جدول شماره‌ی ۱۲ نشان می‌دهد که متغیر فردگرایی، بیشترین تأثیر را بر

افشاگری مالی دارد. پس از آن متغیر قانون‌گرایی و متغیر اطمینان‌طلبی (به ترتیب) بیشترین تأثیر را بر افشاگری مالی دارند.

جدول ۱۲: ضرایب مدل رگرسیون چندگانه

p-value	آزمون t	ضرایب استاندارد شده	ضرایب استاندارد نشده		مدل
		β	خطای استاندارد	B	
۰/۶۷۳	۰/۴۲۵	-	۲۲/۰۱۱	۹/۳۵۷	مقدار ثابت
۰/۰۴۵	۱/۹۵۹	۰/۲۱۷	۰/۳۵۲	۰/۶۸۹	ضریب قانون‌گرایی
۰/۰۴۹	۲/۰۱۳	۰/۲۱۱	۰/۳۵۶	۰/۷۱۶	ضریب اطمینان‌طلبی
۰/۰۰۰	۴/۰۱۳	۰/۵۶۹	۰/۳۸۶	۱/۵۴۸	ضریب فردگرایی

نتایج حاصل از تحلیل واریانس چندگانه‌ی مندرج در جدول شماره‌ی ۱۳ نشان می‌دهد که مدل

رگرسیونی چندگانه، مدل مناسبی برای بیان نوع و چگونگی ارتباط بین متغیرهای قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی و فردگرایی با افشاگری است. خلاصه‌ی آماره‌های مدل رگرسیونی چندگانه نیز در جدول شماره‌ی ۱۴ ارائه شده است.

جدول ۱۳: تحلیل واریانس چندگانه

مدل	مجموع مربع‌ها	درجه‌ی آزادی	میانگین مربع‌ها	آماره‌ی f	p-value
رگرسیون	۱۰۸۰۵/۷۴۲	۳	۳۶۰۱/۹۱۴	۱۷/۶۱۹	۰/۰۰۰
خطا	۱۰۸۳۵/۲۴۱	۵۳	۲۰۴/۴۳۹	-	-
کل	۲۱۶۴۰/۹۸۲	۵۶	-	-	-

جدول ۱۴: خلاصه‌ی آماره‌های مدل رگرسیونی چندگانه

مدل	قدر مطلق ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	انحراف استاندارد برآورد
۱	۰/۷۰۷	۰/۴۹۹	۰/۴۷۱	۱۴/۲۹۸۲۰

۸. محدودیت‌های تحقیق

در انجام این پژوهش، چندین محدودیت وجود داشته که ممکن است بر نتایج و یافته‌های پژوهش تأثیرگذار باشد:

۱. محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه. برای نمونه، پرسش‌نامه نمی‌تواند نظرها و طرز تفکر آزمودنی‌ها را به صورت کامل اندازه‌گیری کند.

۲. عدم وجود انگیزه‌ی کافی برای مشارکت فعال در پژوهش‌های علمی در بین اعضای جامعه.

۳. در این پژوهش، توجهی به روابط متقابل بین ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی نشده است در حالی که این احتمال وجود دارد که این روابط نیز بر یکدیگر تأثیر داشته باشند. به عنوان نمونه، هافستد (۱۹۸۰) معتقد است، هنگامی که سطح سواد در یک جامعه افزایش یابد، فاصله‌ی قدرت در آن جامعه کاهش می‌یابد. این امر می‌تواند موجب افزایش اعتماد به نفس مردم آن جامعه و کاهش دلوپسی و اطمینان‌طلبی آن‌ها شود.

۴. یکی از ضعف‌های نظریه‌ی هافستد (۱۹۸۰) و تئوری ارزش‌های حسابداری گری (۱۹۸۸)، این است که معیار کامل و دقیقی برای اندازه‌گیری ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی معرفی نکرده‌اند. هر چند که در این پژوهش تلاش بسیار شده است تا در بیان ارزش‌های اجتماعی از معیارهایی استفاده شود که علاوه بر آزمون‌پذیری، از لحاظ نظری نیز معتبر باشد، اما باز هم این احتمال وجود دارد که این معیارها نتوانند به طور کامل معرف ارزش‌های مذکور باشد.

۹. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

امروزه حسابداری به مثابه‌ی یک سیستم اطلاعاتی، نقش عمده‌ای در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی ایفا می‌کند. مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و طیف وسیعی از افراد جامعه، جهت انجام

مسئولیت‌ها و اعمال خویش از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند که بارزترین نوع افشای اطلاعات، حسابداری است. در این پژوهش، تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فرد‌گرایی، جنسیت، رشته‌ی تحصیلی و سابقه‌های کاری بر افشاگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی و فرد‌گرایی بر افشاگری مالی شرکت‌های مورد بررسی، تأثیر معنادار و مستقیم دارد و سایر سازه‌های اجتماعی (سطح تحصیلات، فرد‌گرایی، جنسیت، رشته‌ی تحصیلی، و سابقه‌های کاری) بر افشاگری مالی شرکت‌های مزبور، تأثیری ندارد. همچنین، طبق نتایج به دست آمده فرد‌گرایی، بیشترین تأثیر را بر افشاگری مالی دارد. خلاصه‌ی نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره‌ی ۱۵ ارائه شده است. با توجه به نقش افشاگری بر تصمیم‌گیری‌های افراد و براساس نتایج پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌شود:

۱. قبل از استخدام مدیران، با توجه به تأثیر فرد‌گرایی بر افشاگری، با انجام آزمون‌های روانشناسی خصوصیات مدیران سنجید و مدیرانی استخدام شوند که باعث افشاگری بیشتر شرکت‌ها می‌شوند. این موضوع، در حال حاضر در برخی از شرکت‌ها مانند همکاران سیستم انجام می‌شود.

۲. با توجه به تأثیر قانون‌گرایی بر افشاگری، سازمان بورس اوراق بهادار باید مقررات جامعی را برای افشاگری شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس و اوراق بهادار تدوین کند.

نهادی برای رتبه‌بندی شرکت‌ها با توجه به میزان افشاگری آن‌ها تأسیس شود. این امر می‌تواند به سرمایه‌گذاران کمک شایانی کند. همچنین، مسوولان بازار سرمایه می‌توانند در فرآیند اطلاع‌رسانی خود، درجه‌ی افشاگری شرکت‌ها را با توجه به مدل در دوره‌های زمانی مختلف محاسبه کنند و به عنوان یک معیار تصمیم‌گیری از طریق سالنامه‌ها و ماهنامه‌های بورس در اختیار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار دهند.

جدول ۱۵: خلاصه‌ی نتایج تحقیق

فرضیه	شرح	نتایج آزمون فرضیه
فرضیه‌ی اول	ارتباط بین قانون‌گرایی و افشاگری مالی	تأیید شد
فرضیه‌ی دوم	ارتباط بین اطمینان‌طلبی و افشاگری	تأیید شد
فرضیه‌ی سوم	ارتباط بین سطح‌های مختلف تحصیلی و افشاگری مالی	رد شد
فرضیه‌ی چهارم	ارتباط بین فرد‌گرایی و افشاگری مالی	تأیید شد
فرضیه‌ی پنجم	ارتباط بین جنسیت مدیران و افشاگری مالی	رد شد
فرضیه‌ی ششم	ارتباط بین رشته‌های مختلف تحصیلی و افشاگری مالی	رد شد
فرضیه‌ی هفتم	ارتباط بین سابقه‌های کاری مدیران و افشاگری مالی	رد شد

۱۰. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱. در پژوهش حاضر با استفاده از فرضیه‌های تأیید شده (قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی و فردگرایی)، مدلی رگرسیونی برای اندازه‌گیری میزان افشاگری در شرکت‌های مورد بررسی، ارائه شد. پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی، سازه‌های بیشتری مورد بررسی قرار گیرد تا مدل حاضر تکمیل شود.
۲. در این پژوهش، تأثیر سازه‌ی اجتماعی بر افشاگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی شد. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های تجربی بعدی تأثیر سازه‌ی اجتماعی بر دیگر ارزش‌های حسابداری (به عنوان نمونه، محافظه‌کاری) مورد بررسی قرار گیرد.
۳. عوامل اقتصادی و سیاسی در دوره‌های مختلف، از موضوعات دیگری است که می‌توان تأثیر آن را بر افشاگری شرکت‌ها مورد بررسی قرار داد.

یادداشت‌ها

- | | |
|-------------------------|----------------------------------|
| 1. Hendriksen | 2. Breda |
| 3. Normative Approaches | 4. Reversin |
| 5. Miller | 6. Dermer |
| 7. Stallman | 8. Dascher |
| 9. Copland | 10. Cerf |
| 11. Singhvi | 12. Desai |
| 13. Horngren | 14. Positive Approaches |
| 15. Smith | 16. Watts |
| 17. Zimmerman | 18. Niehus |
| 19. Anderson | 20. Louderback |
| 21. Healy | 22. Collins et al. |
| 23. Wong | 24. Jaggi |
| 25. Low | 26. Chow et al. |
| 27. Hope | 28. Doupnik |
| 29. Riccio | 30. Socio - Technical Activities |
| 31. Perera | 32. Richter |
| 33. Hofstede | 34. Gray |
| 35. Turner | 36. Trampners |
| 37. Radbaugh | 38. Belkaoui |
| 39. Mueller | 40. Nobes |
| 41. Williams | 42. Bailey et al. |
| 43. McKinnon | 44. Ding et al. |
| 45. Pourjalali | 46. Meek |
| 47. Vint | 48. Zarzeski |
| 49. Wingate | 50. Archambault |
| 51. Common Law | 52. Code Law |
| 53. Ghazali | 54. Weetman |
| 55. Owner – Managed | 56. Family – Controlled |

منابع

الف. فارسی

- احمدی، حبیب. (۱۳۸۲). *روان‌شناسی اجتماعی*. چاپ اول، شیراز: مرکز نشر دانشگاه شیراز.
- رضازاده، جواد. (۱۳۸۱). *رابطه فرهنگ با ارزش‌های حسابداری (محافظه‌کاری و پنهان‌کاری)*. پایان‌نامه دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- شکرشکن، حسین. (مترجم). (۱۳۶۴). *روان‌شناسی اجتماعی*. (اورنسون، الیوت)، چاپ دوم، اهواز: مرکز انتشارات و چاپ دانشگاه شهید چمران اهواز.
- مدرس، احمد و دیانتی‌دیلیمی، زهرا. (۱۳۸۳). *رابطه فرهنگ و حسابداری*. *حسابرس*، ۶ (۲۶)، ۳۳-۴۳.
- نوروش، ایرج. (۱۳۸۱). *بررسی ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی به هدف آرایه به نحو مطلوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری*. *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۹ (۳۰)، ۷۹-۵۹.
- نوروش، ایرج و دیانتی‌دیلیمی، زهرا. (۱۳۸۲). *بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران: آزمون تجربی مدل گری*. *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۳۳)، ۳-۴۰.
- نوروش، ایرج و سپاسی، سحر. (۱۳۸۴). *بررسی رابطه ارزش‌های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*. *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۲ (۴۰)، ۸۱-۹۶.
- نمازی، محمد. (مترجم). (۱۳۷۹). *پژوهش‌های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش‌شناختی*. چاپ اول، شیراز: مرکز نشر دانشگاه شیراز.

ب. انگلیسی

- Anderson, J. C. and Louderback, J. G. (1975). *Income Manipulation and Purchase Pooling: some Addition Results*. **Journal of Accounting Research**, 13, 33-43.
- Archambault, J. J. and Archambault, M. E. (1999). *A Cross-National Test of Determination of Inflation Accounting Practice*. **The International Journal of Accounting**, 34, 189-207.
- Archambault, J. J. and Archambault, M. E. (2003). *A Multinational Test of Corporate Disclosure*. **The International Journal of Accounting**, 38, 173-194.

- Bailey, W., Karoly, G. A. and Salva, C. (2006). *The Economic Consequences of Increased Disclosure: Evidence from International Cross-Listings*. **Journal of Financial Economics**, 81, 175-213.
- Belkaoui, A. (1983). *Economic, Political and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation*. **Journal of Accounting and Public Policy**, 2 (3), 201-219.
- Belkaoui, A. (2000). **Accounting Theory**. Illinois: The Dryden Press.
- Cerf, R. (1961). **Corporate Reporting and Investment Decision**. Berkeley: University of California Press.
- Chow, C. W., Lindquist, T. and Anne, M. W. (2001). *National Culture and Implementation of High Stretch Performance Standard: An Exploratory Study*. **Behavioral Research in Accounting**, 13, 209-226.
- Collins, D. W., Rozeff, M. W. and Dhaliwal, D. S. (1981). *The Economic Determinations of Market Reaction to Proposed Mandatory Accounting Changes in the Oil and Gas Industry*. **Journal of Accounting and Economics**, 3, 37-71.
- Dascher, P. E. and Copland, R. M. (1971). *Some Further Evidence on Criteria for Judging Disclosure Improvement*. **Journal of Accounting Research**, 9, 32-39.
- Dermer, J. D. (1973). *Cognitive Characteristics and Perceived Importance of Information*. **The Accounting Review**, 48, 5-19.
- Ding, Y., Jeanjean, T. and Stolowy, H. (2005). *Why do National GAAP Differ from IAS? The Role of Culture*. **The International Journal of Accounting**, 40, 325-350.
- Doupnik, T. S. and Riccio, E. L. (2006). *The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of Verbal Probability Expressions in the Anglo and Latin Cultural Areas*. **The International Journal of Accounting**, 41, 237-261.
- Doupnik, T. S. and Richter, M. (2004). *The Impact of Culture on the Interpretation of in Context Verbal Probability Expressions*. **Journal of International Accounting Research**, 3, 1-20.
- Ghazali, N. A. M. and Weetman, P. (2006). *Perpetuating Traditional Influences: Voluntary Disclosure in Malaysia following the Economic Crisis*. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, (Article in Press).

Gray, S. J. (1988). *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*. **Abacus**. 24 (1), 1-15.

Gray, S. J. and Vint, H. M. (1995). *The Impact of Culture on Accounting Disclosure: Some International Evidences*. **Asia Pacific Journal of Accounting**, 29, 33-43.

Healy, P. C. (1985). *The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decision*. **Journal of Accounting and Economics**, 7, 85-107.

Hendriksen, E. S. and Van Breda, M. F. (1992). **Accounting Theory**. Illinois: IRWIN.

Hofstede, G. (1980). **Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Value**. Beverly Hills: SAGE Publications.

Hofstede, G. (1987). **The Cultural Context of Accounting, Accounting and Culture**. Beverly Hills: SAGE Publications.

Hofstede, G. (1997). **Culture and Organization: Software of Mind**. McGraw Hills: Great Britain.

Hope, O. (2003). *Firm-Level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin*. **Journal of International Financial Management and Accounting**. 14, 218-248.

Hornigren, C. T. (1978). **Implication for Accountants of the Uses of Financial Statements by Security Analysis**. Chicago: Arno Press.

Jaggi, B. J. and Low, P. J. (2000). *Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures*. **The International Journal of Accounting**. 35 (4), 495-519.

McKinnon, J. L. (1986). **The Historical Development of the Operational from of Corporate Reporting Regulation in Japan**. New York: Garland.

Miller, H. (1972). *Environmental Complexity and Financial Reports*. **The Accounting Review**. 47, 31-37.

Mueller, G. G. (1968). *Accounting Practices Generally Accepted in the United States versus these Generally Accepted Elsewhere*. **International Journal of Accounting**, 14, 91-103.

Niehus, G. R. (1988). *Ownership Structure and Inventory Method Choice*. **The Accounting Review**, 64, 69-84.

Nobes, C. W. (1984). **International Classification of Financial Reporting**. Croom Helm.

- Perera, M. H. B. (1989). *Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting*. **The International Journal of Accounting**, 24, 42-56.
- Pourjalali, H. and Meek, G. (1995). *The Impact of Changes in Cultural Values on Accounting Value Systems: A Case Study*. **Iranian Accounting Review**, 4 (14 and 15), 109-137.
- Radebaugh, L. H. and Gray, S. J. (1997). **International Accounting and Multinational Enterprises**. United States: Wiley.
- Revesin, L. (1970). *Data Exception and Conceptual Structure*. **The Accounting Review**, 45, 47-70.
- Singhavi, S. S. and Desai, H. B. (1971). *An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure*. **The Accounting Review**, 46, 129-138.
- Smith, E. D. (1976). *The Effect of Separation of Ownership from Control on Accounting Policy Decision*. **The Accounting Review**, 54, 23-57.
- Stallman, J. C. (1969). *Towards Experimental Criteria for Judging Disclosure Improvement*. **Journal of Accounting Research**, 7, 29-43.
- Turner, B. and Trampners, A. (1993). *Sociological Aspects of Organizationally Symbolism*. **Organization Studies**, 7, 15-101.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1978). *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards*. **The Accounting Review**, 57, 12-34.
- Williams, S. M. (1999). *Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosure Practice in the Asia Pacific Region: An International Empirical Test of Political Economy Theory*. **The International Journal of Accounting**, 34, 209-238.
- Williams, S. M. (2004). *An International Investigation of Associations between Societal Variables and the Amount of Disclosure on Information Technology and Communication Problems: The Case of Y2K*. **The International Journal of Accounting**, 39, 71-92.
- Wingate, M. L. (1997). *A Examination of Cultural Influence on Audit Environments*. **Research in Accounting Regulation**, 27, 129-148.
- Wong, J. (1988). *Political Costs and Intra-period Accounting Choice for Expert Tax Credit*. **Journal of Accounting and Economics**, 10, 37-51.

Zarzeski, M. T. (1996). *Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices*. **Accounting Horizons**, 10 (1), 18-37.