

## بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

زهره حاجیها<sup>۱\*</sup>، زهرا تقی‌زاده<sup>۲</sup>

۱. دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شرق، تهران، ایران  
۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد سیرجان، سیرجان، ایران  
(تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۶/۰۱؛ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۲/۰۸)

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی رابطه فرهنگ سازمانی با روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این پژوهش از نوع کاربردی و از نظر روش توصیفی-همبستگی است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه استاندارد فرهنگ سازمانی هافستد و پرسشنامه محقق‌ساخته حسابداری مدیریت است. جامعه آماری مدیران مالی و کارشناسان حسابداری شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند که کارکنان ۱۲۱ شرکت با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. در هر شرکت دو پرسشنامه یکی در اختیار مدیر مالی و دیگری در اختیار کارشناس حسابداری قرار گرفت. از ۲۴۲ پرسشنامه، ۸۷ پرسشنامه از مدیران و ۱۰۴ پرسشنامه از کارشناسان جمع‌آوری شد. مقایسه ضرایب همبستگی بین دو گروه نشان داد مؤلفه‌های فردگرایی، فاصله قدرت، مردمنشی، افق کوتاه‌مدت و اجتناب از بی‌اطمینانی در گروه مدیران رابطه مثبت و معنادار با اعمال روش‌های حسابداری مدیریت داشتند. متغیر اجتناب از بی‌اطمینانی بیشترین ارتباط را با روش‌های حسابداری مدیریت داشت. اما در گروه کارشناسان رابطه منفی مشاهده شد. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت اعمال و پیاده‌سازی روش‌های حسابداری مدیریت که از ابزارهای مدرن تصمیم‌گیری مدیریت‌اند، به فرهنگ سازمانی شرکت خصوصاً اجتناب از بی‌اطمینانی وابسته است که از منظر دو گروه اعمال‌کننده این روش‌ها متفاوت است.

### کلیدواژگان

اجتناب از بی‌اطمینانی، روش‌های حسابداری مدیریت، فاصله قدرت، فردگرایی، فرهنگ سازمانی.

## مقدمه

فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از معانی و ارزش‌های مشترک است که اعضای سازمان را به یکدیگر پیوند داده، نظام ارزشی حاکم بر سازمان را تشکیل می‌دهد و باعث تمایز یک سازمان از سازمانی دیگر می‌شود. مطالعه فرهنگ سازمانی روشی نسبتاً مهم برای مطالعه سازمان است و می‌تواند پل ارتباطی بین اجتماع و سازمان در نظر گرفته شود. فرهنگ سازمانی می‌تواند به‌عنوان مانع یا ابزار قوی برای هرگونه فعالیت مدیریتی مانند حسابداری مدیریت باشد. سازمان‌ها ابتدا باید دانش حسابداری مالی با توجه به فعالیت حسابداری مدیریت را داشته باشند. بنابراین، داده‌هایی که برای فعالیت حسابداری مدیریت به کار گرفته می‌شوند، باید دقیق، قابل اعتماد و مطابق با استاندارد باشند (Erserim, 2012, p.373).

نقش حسابداران مدیریت در فرایند تصمیم‌گیری، فراهم کردن اطلاعات مربوط به هر یک از مدیرانی است که در صنایع مختلف می‌خواهند تصمیم‌گیری کنند. این مدیران به اطلاعات وابسته و مربوط به تصمیم‌هایشان نیاز دارند، بنابراین، حسابداران مدیریت باید تصمیم‌هایی را که مدیران با آن‌ها مواجه می‌شوند، خوب درک کنند. فرهنگ سازمانی با روش‌های حسابداری مدیریت رابطه‌ای دوسویه دارد، که باعث تمرکز، سهولت در برنامه‌ریزی، کنترل، و تثبیت و تقویت داده‌های مالی و عملیاتی است که با هدف ارزیابی و گزارش‌دهی انجام می‌گیرد. بنابراین، هدف این پژوهش بررسی رابطه فرهنگ سازمانی با روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

نوآوری‌های حسابداری مدیریت می‌توانند به‌عنوان اصل کلی و اجرایی شناخته شوند. بنابراین، به شرکت فرصت می‌دهند تا فرایند خلاقیت را به‌عنوان یک نوآوری و محرک یک ایده، انتخاب، اشاعه و استنباط و طرح‌ریزی کند (Chenhall, 2005, p.397). به‌کارگیری آن در واقع بخشی از فرهنگ سازمانی به حساب می‌آید (حاجیها و خراطزاده، ۱۳۹۳، ص ۳۶).

اثر بخشی سیستم‌های کنترل و برنامه‌ریزی مدیریت به کارگرفته‌شده در کشورهای در حال توسعه، موضوعی بااهمیت است. زیرا با پیشرفت علم و فناوری در شرکت‌های این کشورها تکنیک‌ها و

ابزارهای مدرن هم برای تصمیم‌گیری و مدیریت به این شرکت‌ها وارد می‌شوند و یکی از مجموعه ابزارهای مدیریت تکنیک‌های حسابداری مدیریت است. اما نباید بی‌توجه به اثر احتمالی تفاوت‌های فرهنگی به اجرای موفقیت‌آمیز این سیستم‌ها، امید داشت. از این رو توجه به عامل فرهنگ به‌عنوان عاملی تأثیرگذار بر سیستم سازمانی شرکت‌ها ضروری است (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸، ص ۳۶-۳۵). سیستم‌های حسابداری مدیریت چه به‌عنوان یک نوآوری مدرن و چه به‌عنوان ابزارهای پشتیبان تصمیم در شرکت از عوامل فرهنگی هم در سطح ملی و هم در سطح سازمانی تأثیر می‌پذیرند و کارایی آن‌ها در محیط‌های فرهنگی مختلف متفاوت خواهد بود، از سوی دیگر، باید در نظر داشت که سیستم‌های پشتیبان تصمیم حسابداری مدیریت نیز بر فرهنگ سازمانی، پویایی و ایستایی آن و ارتباط آن با دیگر مؤلفه‌های تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد. این سیستم‌ها با کمک به مدیران در تصمیم‌گیری در شرایط عدم اطمینان و ارائه اطلاعات درون‌سازمانی کارا و اثربخش به تصمیم‌گیران درون‌سازمانی که به‌طور عمده مدیران هستند، نااطمینانی محیط تجارت را کاهش می‌دهند و از این طریق بر مؤلفه‌های فرهنگ تأثیر می‌گذارند (Cristiano & Scapens, 2011, p.327).

تحقیق حاضر با پیوند دادن میان دو حوزه نوآوری‌های حسابداری مدیریت و فرهنگ سازمانی و ابعاد آن به دانش موجود در حوزه حسابداری مدیریت و مدیریت رفتار سازمانی می‌افزاید.

### مبانی نظری پژوهش

افرادی که در یک سازمان باهم کار می‌کنند، اعتقادات، باورها، ارزش‌ها و هنجارهای مشترکی دارند که در مجموع، فرهنگ آن سازمان را شکل می‌دهند (حسینی و همکاران، ۱۳۹۰، ص ۱۲۲). هافستد فرهنگ را برنامه‌ریزی گروهی فکری که اعضای یک گروه یا طبقه را از اعضای گروه یا طبقه دیگر متمایز می‌کند، تعریف کرده است (Hofstede, 2001, p.11). مطالعه هافستد (۱۹۸۰) چهار خصیصه اصلی فرهنگ‌های کاری را در سطح ملی مشخص کرد. بر مبنای آن، بین تعداد زیادی از فرهنگ‌های ملی موجود در یک سازمان تمایز قائل شد. این چهار خصیصه، یعنی فاصله قدرت، فردگرایی/جمع‌گرایی، مردسالاری/زن‌سالاری و اجتناب از عدم اطمینان، از طریق

تحلیل‌های چندمتغیره داده‌های کمی حاصل از پیمایش انجام گرفته به دست آمده‌اند. به دنبال آن مطالعه، هافستد و همکارانش (۱۹۹۰) مطالعات خود را به فرهنگ سازمانی نیز تسری دادند و با به‌کارگیری رویکردی که روش‌های کمی و کیفی را با هم درمی‌آمیزد، چندین بُعد دیگر مانند کارمحوربودن را به ابعاد قبلی افزوده‌اند (رعنائی کردسولی و قرآنی، ۱۳۸۶، ص ۹۳).

از سوی دیگر حسابداری مدیریت<sup>۱</sup> براساس تعریف سازمان حسابرسی آمریکا به مفهوم تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل، تفسیر و تبادل اطلاعاتی است که بتواند به مدیران در برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل سازمانی یاری رساند و به عبارتی از تصمیم‌سازی<sup>۲</sup> مدیران سازمان پشتیبانی کند. همان‌طور که پیش‌تر در مقدمه تبیین شد، این سیستم مانند سایر سیستم‌های سازمانی از فرهنگ سازمان متأثر می‌شود. در این پژوهش روش‌های حسابداری مدیریت شامل بهایابی بر مبنای فعالیت، بهایابی کیفیت، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و زنجیره ارزش است.

در تحقیق حاضر مدل هافستد به کار گرفته می‌شود، برای ترسیم چارچوب نظری در این پژوهش دیدگاه نظری مورگان<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) به کار گرفته شده است. مورگان در نظریه محدودیت‌های خود در حسابداری مدیریت اعتقاد دارد فرهنگ سازمانی که توسط مدیریت آن اعمال می‌شود، می‌تواند بر افزایش ارزش افزوده یا کاهش آن تأثیر بگذارد. سازمان‌ها به شدت تحت تأثیر فرهنگ هستند. از سوی دیگر، فرهنگ هر جامعه به‌طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی موجود در سازمان‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد. به عبارت دیگر، اختلافات فرهنگی موجود در شرکت‌ها را می‌توان موجب تفاوت‌های موجود در فرهنگ‌های سازمانی دانست که خود عامل اصلی تأثیرگذار بر عملکرد تجاری آن سازمان است. بدیهی است حسابداری که بخشی از عملکرد تجاری واحدهای اقتصادی به شمار می‌رود، بسیار تحت تأثیر فرهنگ ملی و سازمانی قرار دارد.

- 
1. Management Accounting
  2. Decision making
  3. Morgan

### مرور پیشینه پژوهش

به‌طور کلی در حوزه حسابداری مدیریت و فرهنگ سازمانی تحقیقات اندکی انجام گرفته است که برخی از مرتبط‌ترین آن‌ها در سه بخش زیر بررسی می‌شود.

### تحقیقات پیرامون رابطه فرهنگ سازمانی و حسابداری

کوزنتسوف (۲۰۱۴) در تحقیقی به هم‌افزایی فرهنگ سازمانی و کنترل مالی در محیط‌های آشفته اشاره می‌کند. وی مشخصه‌های سازمانی خاص را در ۴ حوزه در شرکت‌ها بررسی کرده است که عبارت‌اند از پویایی محیط خارج، فشار محیط خارجی، مشخصات تجارت و مشخصات ویژه کارکنان. وی به این نتیجه رسیده است که در همه این ابعاد ارتباط و یکپارچگی سیستم مالی سازمان با فرهنگ سازمانی باعث هم‌افزایی شده و سیستم‌های کنترل مالی و فرهنگ سازمانی به حل مشکل در این حوزه‌ها کمک کرده‌اند (Kuznetsov, 2014, p.22).

ارسریم (۲۰۱۲) تأثیر فرهنگ سازمانی، ویژگی‌های سازمانی و محیط خارجی سازمان را بر روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های صنعتی در ترکیه بررسی کرد. نتایج این تحقیق نشان داد فرهنگ سازمانی با روش‌های حسابداری مدیریت رابطه دارند و بین روش‌های حسابداری مدیریت با تعداد کارکنان و سن آن‌ها رابطه وجود دارد و هیچ رابطه‌ای بین سطوح رقابتی و محیط‌های نامطمئن و روش‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد (Erserim, 2012, p.374).

حاجیه‌ها و خراطزاده (۱۳۹۳) رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. براساس یافته‌های تحقیق میان فرهنگ سازمانی با مدل موژن، شرکت‌هایی که نوآوری‌های حسابداری مدیریت را به‌کار گرفته‌اند و آن‌هایی که این نوآوری‌ها را کمتر به‌کار گرفته‌اند، تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین، ابعاد گرایش حمایتی و هدف‌گرایی فرهنگ در گروه‌های به‌کارگیرنده نوآوری‌های حسابداری مدیریت بالاتر است.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) در پژوهشی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران را بررسی کردند. نتایج مؤید وجود رابطه بین

مشارکت در بودجه‌بندی، سیستم‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مدیران و نیز اثرگذاری فرهنگ سازمانی بر نوع این رابطه است و رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا با فاصله قدرت کم وجود دارد.

### تحقیقات پیرامون رابطه فرهنگ ملی و حسابداری

زارزسکی (۲۰۰۶) با کمک مدل گری سعی کرد به این پرسش پاسخ دهد که آیا فرهنگ آنقدر بر حسابداری تأثیر می‌گذارد که تلاش برای یکسان‌سازی بین‌المللی رویه‌های حسابداری را بی‌نتیجه کند؟ او متوجه شد فرهنگ بر رویه‌های افشای شرکت‌های درون‌مرزی تأثیر می‌گذارد، ولی شرکت‌هایی که در سطح بازارهای جهانی فعالیت می‌کنند به مراتب اطلاعات بیشتری را نسبت به آنچه در کشورشان اجباری شناخته شده است، منتشر می‌کنند. شاید دلیل این کار، جذب منابع در سطح بین‌المللی و به‌صرفه‌بودن انجام‌دادن مخارج افشا در این حوزه باشد (Zarzeski, 2006, p.18).

گری و وینت (۲۰۰۵) تأثیر فرهنگ را بر افشای اطلاعات حسابداری (بُعد پنهان‌کاری / شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور بررسی کردند. گری و وینت با محاسبه میانگین شاخص‌های افشا در میان شرکت‌های مورد مطالعه، شرکت‌ها را براساس درجه افشای اطلاعات طبقه‌بندی کردند. سپس، با به‌کارگیری تحلیل رگرسیون خطی بر روی ارقام مربوط به شاخص‌های افشا و شاخص‌های فرهنگی / اجتماعی محاسبه‌شده توسط هافستد، تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان مؤید وجود روابط قوی بین ارزش‌های فرهنگی جوامع و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود (Gray & Vint, 2005, p.35).

ادی (۲۰۰۱) با انتخاب نمونه‌ای ۱۳ تایی از کشورهای آسیا و اقیانوسیه، مدل گری را آزمون کرد. ادی شاخص‌هایی را برای اندازه‌گیری ارزش‌های حسابداری (حرفه‌گرایی، یکنواختی، محافظه‌کاری و پنهان‌کاری) طراحی کرد و ارقام مربوط به این شاخص‌ها را مورد مطالعه و محاسبه قرار داد و ارقام شاخص‌های محاسبه‌شده برای ارزش‌های حسابداری، با ارقام شاخص‌های مربوط به ارزش‌های فرهنگی را، که قبلاً به‌وسیله هافستد اندازه‌گیری شده بود، مقایسه کرد. نتایج این بررسی مؤید صحت روابط نظری مطرح‌شده از سوی گری (در زمینه نحوه ارتباط ارزش‌های فرهنگی با ارزش‌های حسابداری بود (Eddie, 2001, p.25).

سالتر و نیسوندر (۱۹۹۵) با داده‌های جمع‌آوری‌شده از ۲۹ کشور جهان، مدل گری را آزمون کردند و به این نتیجه رسیدند که این مدل به بهترین نحو قادر به تشریح عملکردهای گزارشگری مالی در محیط واقعی است. اما در توضیح ساختارهای حرفه‌ای و قانونی بسیار ضعیف است. به علاوه، آنان دریافتند که اگر میزان توسعه‌یافتگی بازارهای مالی و سطوح مالیاتی را به این مدل بیفزایند، قدرت توضیحی مدل افزایش می‌یابد (Salter & Niswander, 1995, p.380).

دوپینک و سالتر (۱۹۹۵) با ترکیب مدل‌های مربوط به نحوه توسعه حسابداری که توسط محققان قبلی، مانند شوی کارت<sup>۱</sup> بیان شده بود، به یک مدل کلی دست یافتند. براساس این مدل، توسعه حسابداری هر کشور محصول مجموعه‌ای از روابط داخلی پیچیده بین محیط بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ آن کشور است. نتایج پژوهش آنان نشان داد همه سه عامل محیط بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ نقش قابل توجهی در تغییر حسابداری در یک جامعه دارند (Doupink & Salter, 1995, p.201).

بلکویی (۱۹۹۹) در پژوهش خود، چهار فرضیه را که مبتنی بر مدل پیشنهادی گری است، آزمون کرد و نشان داد هر چه فاصله قدرت، اجتناب از بی‌اطمینانی و فردگرایی در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه‌گرایی در آن جامعه کمتر خواهد شد و هر چه مردمنشی در جامعه‌ای بیشتر باشد، میزان حرفه‌گرایی در آن جامعه بیشتر خواهد شد. بلکویی این چهار فرضیه را در سطح بین‌المللی در ۲۸ کشور از کشورهای آزمون کرد که گری و همکارانش سیستم حسابداری آن‌ها را بررسی کرده بودند. نتیجه این پژوهش نشان داد میزان حرفه‌گرایی تا حد زیادی تحت تأثیر ابعاد فرهنگی هر جامعه (به‌ویژه فردگرایی، اجتناب از بی‌اطمینانی و مردمنشی) قرار دارد (Belkoui, 1999, p.78).

### تحقیقات پیرامون کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در سازمان

خدای پور و طالبی (۱۳۸۹) کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های

تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد ابزارهای فرایند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، اثربخش است، اما ابزارهای بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سربه‌سر بیشترین اثربخشی را دارد.

آزاد و ارشدی (۱۳۸۸) در تحقیقی تأثیر فرهنگ سازمانی را بر درک حمایت از نوآوری در شرکت تخصصی بازرگانی دولتی ایران بررسی کردند و نشان دادند بین دو متغیر حمایت از نوآوری با درک حمایت، انسجام، سیستم پاداش سازمانی و انصاف رابطه مستقیم وجود دارد. همچنین، میان درک کارکنان برای حمایت از نوآوری و فشار کاری رابطه غیرمستقیم وجود دارد و حجم کاری زیاد باعث از میان رفتن قوه نوآوری می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

#### فرضیه‌های این تحقیق به شرح زیر است:

فرضیه اصلی: بین فرهنگ سازمانی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

در راستای دستیابی به هدف این تحقیق بر مبنای هر یک از ابعاد فرهنگی مدل هافستد، پنج

فرضیه فرعی طراحی شده است. ابعاد مدل در ادامه تبیین می‌شود:

**فردگرایی در برابر جمع‌گرایی:** این بعد با درجه همبستگی میان اعضای یک جامعه یا ارتباط

بین یک فرد و افراد همکارش مرتبط است. فردگرایی همبستگی آزادانه قالب اجتماعی در یک

جامعه را ترجیح می‌دهد، در حالی که فرض بر این است که افراد از خود و خویشاوندان درجه

یک خود مراقبت می‌کنند. جمع‌گرایی بر همبستگی محکم قالب اجتماعی دلالت دارد که در آن

افراد می‌توانند از خویشاوندان خود انتظار داشته باشند که از آن‌ها مراقبت کنند یا بی‌تردید به آن‌ها

وفادار باشند (Hofstede, 1983a, p.339; 1983b, p.77; Harrison & Chow, 1999, p.152). این بعد

فرهنگی میزان تمایل افراد به مراقبت از منافع خود و خانواده‌شان را بررسی می‌کند (حسینی و



همکاران، ۹۱۳۹۰، ص ۲۴؛ رعنائی کردشولی، ۱۳۸۶، ص ۷۳-۷۱). در این راستا فرضیه فرعی اول تحقیق به شرح زیر است:

**فرضیه فرعی اول:** بین فردگرایی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها، رابطه معناداری وجود دارد.

**فاصله قدرت:** این بعد با حدودی که در آن اعضای جامعه می‌پذیرند قدرت در سازمان‌ها و مؤسسات به‌طور نامساوی توزیع شده است، ارتباط دارد. در جامعه با فاصله زیاد قدرت مشورت با زیردستان ممکن است به اندازه‌ای که این موضوع در جامعه با فاصله کم از نظر قدرت اهمیت دارد، نباشد (Harrison & Chow, 1999, p.147). فاصله قدرت معیاری است که اختلافات موجود در توزیع قدرت میان افراد جامعه (افراد فرادست و فرودست) را نشان می‌دهد و منعکس‌کننده دامنه نابرابری‌ها در توزیع قدرت از دیدگاه افراد ضعیف موجود در سازمان‌هاست ( Hofstede, 2001, p.17). به عبارتی، فاصله قدرت میزان پذیرش توزیع نابرابر قدرت توسط افراد، مؤسسات و سازمان‌های کم‌قدرت‌تر است ( Hofstede, 1998, p.568; Hofstede, 2001, p.17; حسینی و همکاران، ۱۳۹۰، ص ۲۴؛ رعنائی کردشولی، ۱۳۸۶، ص ۷۳-۷۱). در این راستا فرضیه فرعی دوم تحقیق به شرح زیر بیان می‌شود.

**فرضیه فرعی دوم:** بین فاصله قدرت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

**مردمنشی در برابر زن‌منشی:** مردمنشی معیاری است که میزان گرایش افراد جامعه به داشتن رفتاری جسورانه در برابر برخورد متواضعانه را نشان دهد. به عبارت دیگر، مردمنشی به معنای گرایش افراد جامعه به برتری‌طلبی، قهرمان‌پروری و دل‌آوری است. در مقابل، زن‌منشی به معنای گرایش افراد جامعه به برقراری ارتباط، تواضع و فروتنی مراقبت از ضعیف‌ترها و بهبود کیفیت زندگی است (Hofstede, 1983b, p.81; 1983c, p.290; Hofstede, 2001, p.118; 1986, p.272). مردمنشی جایگاه تعریف‌شده برای ارزش‌های غالب در جامعه (هر جامعه مانند یک سازمان، خانواده یا کشور) مانند پول، موفقیت و مسائل مادی را نشان می‌دهد. در سازمانی که موفقیت‌های

مادی اهمیت بیشتر دارد، مردمنشی بیشتر است (رعنائی کردشولی، ۱۳۸۶، ص ۷۳-۷۱). در این راستا فرضیه فرعی سوم تحقیق به شرح زیر است.

**فرضیه فرعی سوم:** بین مردمنشی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

**افق دید درازمدت در برابر کوتاه‌مدت:** نشان‌دهنده میزان اتکای جوامع به ظرفیت‌های تجزیه و ترکیبی‌شان است. در جوامع دارای افق دید درازمدت، سعی می‌شود بخش‌های مختلف به طریق مستحکم و تعدیل‌پذیر با یکدیگر ترکیب شوند، افراد چنین جامعه‌ای با صبر و بردباری زیاد حاضر به پذیرش ترکیب بخش‌های مختلف با یکدیگر هستند (Hofstede, 2001, p.123; Hofstede, 1986, p.116; Moran et al., 2007, p.277). بنابراین، فرضیه فرعی چهارم تحقیق به شرح زیر است.

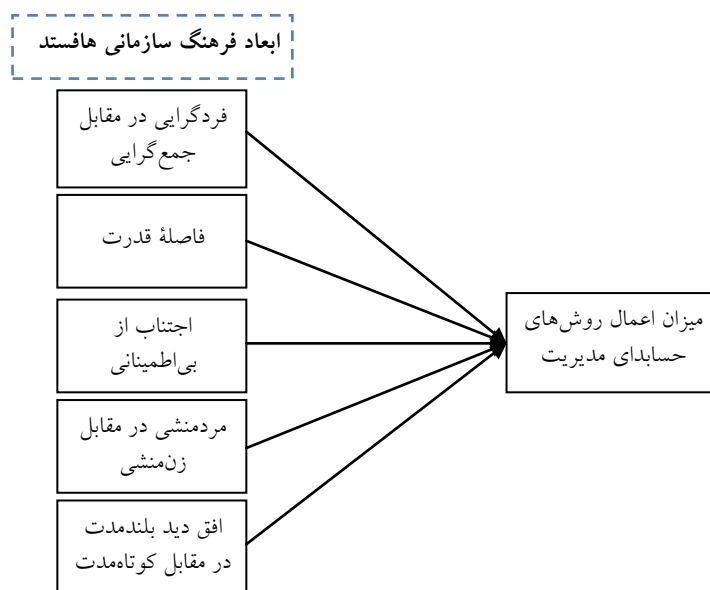
**فرضیه فرعی چهارم:** بین افق دید کوتاه‌مدت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

**اجتناب از بی‌اطمینانی به آینده و بلا تکلیفی:** این بعد با درجه و مقداری که در آن اعضای یک جامعه با ابهام و تردید احساس ناراحتی می‌کنند، مرتبط است. امر اساسی در اینجا، نشان‌دادن عکس‌العمل جامعه در مقابل این حقیقت است که آینده مشخص نیست، این عکس‌العمل تلاش می‌کند هم آینده را کنترل کند و هم اجازه دهد این آینده اتفاق بیفتد (Moran et al., 2007, p.135; حسینی و همکاران، ۱۳۹۰، ص ۲۴؛ رعنائی کردشولی، ۱۳۸۶، ص ۷۴-۷۳). در این زمینه فرضیه فرعی پنجم تحقیق به شرح زیر است:

**فرضیه فرعی پنجم:** بین اجتناب از بی‌اطمینانی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

### مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش

برای ترسیم مدل در این پژوهش مدل هافستد (۱۹۹۸) به‌کار گرفته شد. در مدل هافستد تأثیرگذاری پنج عامل فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی، فاصله قدرت زیاد در مقابل قدرت کم، اجتناب از بی‌اطمینانی به آینده در مقابل تردید و ضعف، مردمنشی در مقابل زن‌منشی و افق دید بلندمدت در برابر کوتاه‌مدت، به‌عنوان مهم‌ترین عوامل و خصیصه‌های فرهنگ سازمانی است. دلیل به‌کارگیری مدل هافستد در این پژوهش این است که در پژوهش‌های حسابداری بیش از هر مدل دیگری این مدل به‌کار گرفته شده است. همچنین، مدل هافستد تنها مدلی است که به‌وسیله گری (۱۹۸۸) با ظرافت و دقت پیرامون ارزش‌های حسابداری مدیریت توضیح داده شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

### روش‌شناسی تحقیق

این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی و از نظر روش از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی است. اطلاعات نظری پژوهش، به روش کتابخانه‌ای و با به‌کارگیری نشریات و سایت‌های اینترنتی

گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل همه مدیران مالی و کارشناسان حسابداری شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای انتخاب مدیران و کارشناسان مخاطب این تحقیق شرکت‌هایی در قلمرو مکانی پژوهش قرار گرفتند که همه ویژگی‌های زیر داشتند: الف) شرکت تا پایان سال ۸۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد (بدین دلیل که دوره‌ای پایدار و باثبات برای استقرار ابزارهای حسابداری مدیریت و فرهنگ سازمانی برای همه شرکت‌ها گذشته باشد)، ب) شرکت‌های نمونه جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، لیزینگ، بانک‌ها و واسطه‌گری‌های مالی نباشند (زیرا ابزارهای حسابداری مدیریت در این شرکت‌ها محدود است). قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۳ است. تعداد این شرکت‌ها با توجه به آمار ارائه‌شده در روابط عمومی سازمان بورس اوراق بهادار تهران برابر با ۳۱۶ شرکت برآورد شده است که با به‌کارگیری فرمول کوکران، ۱۲۱ شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. دو پرسشنامه در اختیار هر شرکت قرار داده شد که یک پرسشنامه را مدیر مالی و یک پرسشنامه را کارشناس حسابداری تکمیل کند. از ۲۴۲ پرسشنامه ارسالی ۸۷ پرسشنامه مدیران و ۱۰۴ پرسشنامه کارشناسان حسابداری (در مجموع، ۱۹۱ پرسشنامه) جمع‌آوری شد.

در این پژوهش پرسشنامه استاندارد هافستد که توسط خود او به‌منظور تعیین تأثیر فرهنگ سازمانی بر ارزش‌های حسابداری در شرکت IBM تدوین و هنجاریابی شده است، به‌کار گرفته شد. روایی این پرسشنامه به روش روایی محتوایی با تأیید مدیران و متخصصان مدیریت منابع سازمانی و فرهنگ سازمانی بررسی شد. هافستد در این پرسشنامه بر پنج عامل تأکید کرده است. ضریب آلفای کرونباخ کلی این پرسشنامه که توسط هافستد محاسبه شده است، برابر با ۰/۸۷ است. در این تحقیق نیز پایایی پرسشنامه فرهنگ سازمانی هافستد با محاسبه ضریب آلفای کرونباخ بررسی شد. این ضریب برای مردمنشی در مقابل زن‌منشی برابر با ۰/۸۵، فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی برابر با ۰/۷۲، اجتناب از بی‌اطمینانی به آینده در مقابل تردید و ضعف، برابر با ۰/۷۸، و فاصله قدرت، ۰/۷۳ به‌دست آمد با توجه به بالا بودن ضرایب (بالای ۰/۷)، این پرسشنامه پایا است.

همچنین، پرسشنامه محقق‌ساخته حسابداری مدیریت که حاوی ۱۰ پرسش است، به کارگرفته شد. این پرسشنامه به روش طیف پنج‌درجه‌ای لیکرت تنظیم شده است. در این پرسشنامه متناسب با محیط عملیاتی شرکت‌های ایران پنج تکنیک عملی حسابداری مدیریت شامل مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، زنجیره ارزش، هزینه‌یابی هدف و هزینه‌یابی کیفیت اعلام و معرفی شده است و در قالب ۵ پرسش (برای هر تکنیک یک پرسش) میزان کاربرد و استفاده این روش‌ها توسط شرکت و همچنین، ۵ پرسش برای میزان اقبال عمومی مشتریان و سایر ذی‌نفعان طرح شده است. روایی این پرسشنامه از روش روایی محتوا و با نظر برخی استادان دانشگاه و حرفه حسابداری سنجش شده است. پایایی این پرسشنامه نیز با محاسبه آزمون آلفای کرونباخ بررسی شده است که این ضریب برای این پرسشنامه برابر با ۰/۸۳ به دست آمد.

### یافته‌های تحقیق

بررسی اطلاعات جمعیت‌شناختی اعضای نمونه تحقیق نشان داد در نمونه مورد بررسی در بین مدیران ۷۴ نفر مرد (۸۵/۱ درصد) و ۱۳ نفر زن (۱۴/۹ درصد) و در بین کارشناسان ۵۸ نفر مرد (۵۵/۸ درصد) و ۴۶ نفر زن (۴۴/۲ درصد) بودند. به طور کلی در نمونه تحقیق ۱۳۲ نفر مرد و ۵۹ نفر زن حضور داشتند. همچنین، بررسی گروه‌های سنی پاسخ‌دهندگان نشان داد در بین مدیران گروه ۴۱-۵۰ سال بالاترین فراوانی (۳۴ نفر) و مدیران کمتر از ۳۰ سال کمترین فراوانی را داشتند (۲ نفر). همچنین، در بین کارشناسان کمتر از ۳۰ سال که بین ۴۰-۳۰ سال سن دارند بیشترین فراوانی (۶۷ نفر) و کارکنان بین ۳۰-۲۰ و بالاتر از ۵۰ سال کمترین فراوانی را داشتند (۸ نفر). بررسی وضعیت سطح تحصیلی پاسخ‌دهندگان نشان داد در میان مدیران، مدیران با سطح تحصیلات کارشناسی ۶۳ نفر (۷۲/۴ درصد) و تحصیلات کارشناسی ارشد و بالاتر ۲۴ نفر (۲۷/۶ درصد) بودند. همچنین، در بین کارشناسان، کارشناس با مدرک کاردانی ۶ نفر (۵/۸ درصد)، کارشناسی ۷۱ نفر (۶۸/۳ درصد) و با تحصیلات کارشناسی ارشد ۲۷ نفر (۲۶ درصد) بودند. در نهایت، بررسی وضعیت سابقه کار در نمونه مورد بررسی نشان داد مدیران با سابقه بیشتر از ۲۰

سال بالاترین فراوانی (۴۶ نفر) و مدیران با سابقه کمتر از ۱۰ سال (۳ نفر) کمترین فراوانی را به خود اختصاص داده‌اند. همچنین، در بین کارشناسان نیز کارشناسان با سابقه بیشتر از ۲۰ سال بالاترین فراوانی (۵۰ نفر) و سابقه کاری کمتر از ۱۰ سال (۲۰ نفر) کمترین فراوانی را داشتند.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق به منظور آزمون فرضیه‌ها باید نرمال بودن داده‌ها بررسی شود. بنابراین، آزمون کلموگروف-اسمیرنوف اجرا شد. سطح معناداری آماره Z برای همه داده‌های تحقیق کمتر از ۵ درصد به دست آمد ( $Sig < 0.05$ )، یعنی داده‌های متغیرهای مورد بررسی از توزیع نرمال پیروی نمی‌کنند، از این رو، برای آزمون فرضیه‌ها آزمون ناپارامتریک همبستگی اسپیرمن به کار گرفته شد. داده‌ها پس از ورود به رایانه از طریق نرم‌افزار آماری SPSS تجزیه و تحلیل شد.

باتوجه به اینکه تحقیق بین دو گروه مدیران و کارشناسان انجام گرفته است، آزمون فرضیه‌ها برای مدیران، کارشناسان و مجموع مدیران و کارشناسان به طور جداگانه انجام گرفت.

جدول ۱ نتایج آزمون فرضیه اصلی تحقیق را در سه گروه (مدیران، کارشناسان و کلی) نشان

می‌دهد:

جدول ۱. همبستگی اسپیرمن برای آزمون فرضیه اصلی تحقیق

گروه‌ها	گروه مدیران		گروه کارشناسان		گروه مدیران و کارشناسان	
	روش حسابداری	فرهنگ	روش حسابداری	فرهنگ	روش حسابداری	فرهنگ
فرهنگ سازمانی	۰٫۹۳۱	۱	-۰٫۱۴۷	۱	۰٫۶۳۰	۱
سطح معناداری	۰٫۰۰۰		۰٫۰۵۷		۰٫۰۰۰	

در گروه مدیران بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰٫۹۳۱) با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت نشان داد در سطح خطای ۵ درصد رابطه مثبت و معناداری بین فرهنگ و روش‌های حسابداری مدیریت وجود دارد. اما در گروه کارشناسان بررسی ضریب همبستگی

**بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و میزان اعمال روش های حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در ... ۱۰۸۱**

اسپیرمن (۰/۱۴۷-) با روش حسابداری مدیریت نشان داد در سطح خطای ۵ درصد رابطه معناداری وجود ندارد. در گروه مجموع مدیران و کارشناسان نیز بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰/۶۳۰) نشان داد در سطح خطای ۵ درصد رابطه مثبت و معناداری بین فرهنگ سازمانی و میزان اعمال روش های حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

در جدول های ۲، ۳ و ۴، نتایج آزمون فرضیه های فرعی در سه گروه شرکت کننده بیان شده است:

**جدول ۲. ضرایب همبستگی اسپیرمن متغیرهای تحقیق بین مدیران**

متغیر	حسابداری مدیریت	فردگرایی	فاصله قدرت	مردمنشی	افق کوتاه مدت	اجتناب از بی اطمینانی
حسابداری مدیریت	۱					
فردگرایی	۰/۸۹۱	۱				
فاصله قدرت	۰/۹۵۴	۰/۹۲۴	۱			
مردمنشی	۰/۹۱۵	۰/۹۴۲	۰/۹۲۹	۱		
افق کوتاه مدت	۰/۹۴۱	۰/۹۰۶	۰/۹۳۳	۰/۹۵۴	۱	
اجتناب از بی اطمینانی	۰/۹۵۳	۰/۹۱۸	۰/۹۶۴	۰/۹۴۳	۰/۹۴۹	۱

**جدول ۳. ضرایب همبستگی اسپیرمن متغیرهای تحقیق بین کارشناسان**

متغیر	حسابداری مدیریت	فردگرایی	فاصله قدرت	مردمنشی	افق کوتاه مدت	اجتناب از بی اطمینانی
حسابداری مدیریت	۱					
فردگرایی	۰/۰۴۷	۱				
فاصله قدرت	۰/۱۸۸	۰/۳۰۲	۱			
مردمنشی	۰/۱۴۷	۰/۰۱۷	۰/۱۰۸	۱		
افق کوتاه مدت	۰/۰۴۳	۰/۱۰۱	۰/۰۰۵	۰/۰۲۴	۱	
اجتناب از بی اطمینانی	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۲۸	۰/۷۱۱	۰/۰۰۰	۱

جدول ۴. ضرایب همبستگی اسپیرمن متغیرهای تحقیق در کل (مدیران و کارشناسان)

متغیر	حسابداری مدیریت	فردگرایی	فاصله قدرت	مردمنشی	افق کوتاه مدت	اجتناب از بی اطمینانی
حسابداری مدیریت	۱					
فردگرایی	۰,۵۵۸	۱				
فاصله قدرت	۰,۴۷۲	۰,۷۶۷	۱			
مردگرایی	۰,۶۰۸	۰,۸۷۷	۰,۷۴۵	۱		
افق کوتاه مدت	۰,۶۱۶	۰,۸۰۳	۰,۷۴۲	۰,۸۹۰	۱	
اجتناب از بی اطمینانی	۰,۶۲۴	۰,۸۴۸	۰,۷۵۳	۰,۹۳۵	۰,۸۷۲	۱

همان‌طور که مشاهده می‌شود، در گروه مدیران بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰,۸۹۱) بین فردگرایی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت نشان داد در سطح خطای ۵ درصد رابطه مثبت و معناداری بین فردگرایی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد؛ در گروه کارشناسان بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰,۰۴۷-) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد فردگرایی ارتباط معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد. در گروه مدیران به همراه کارشناسان بررسی ضریب همبستگی (۰,۵۵۸) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد فردگرایی ارتباط مثبت و معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت دارد.

در آزمون فرضیه فرعی دوم، در گروه مدیران بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰,۹۵۸) بین فاصله قدرت و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت نشان داد بین فردگرایی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سطح معناداری ۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در گروه کارشناسان بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰,۱۸۸-) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد فاصله قدرت ارتباط معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد. در گروه مدیران به همراه کارشناسان بررسی ضریب همبستگی فاصله قدرت (۰,۴۷۲) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد فاصله قدرت ارتباط مثبت و معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت دارد.



از طرفی، نتایج نشان داد بین مردمنشی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد. در گروه مدیران بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰/۹۱۵) بین مردمنشی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت نشان داد، بین مردمنشی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت و معناداری در سطح معناداری ۵ درصد وجود دارد. در گروه کارشناسان ضریب همبستگی اسپیرمن (۰/۱۴۷-) بیان می‌کند ارتباط معنادار بین بعد مردمنشی فرهنگ سازمانی با روش‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد. در گروه مدیران به همراه کارشناسان بررسی ضریب همبستگی مردمنشی (۰/۶۰۸) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد مردمنشی ارتباط مثبت و معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت دارد.

نتایج آزمون فرضیه فرعی چهارم نشان داد بین افق دید کوتاه‌مدت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها، رابطه معناداری وجود دارد.

در گروه مدیران بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰/۹۴۱) بین افق دید کوتاه‌مدت و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت نشان داد بین افق دید کوتاه‌مدت و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت و معناداری در سطح خطای ۵ درصد وجود دارد. در گروه کارشناسان ضریب همبستگی اسپیرمن (۰/۴۳-) نشان داد افق دید کوتاه‌مدت ارتباط معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد. در گروه مدیران به همراه کارشناسان ضریب همبستگی افق دید کوتاه‌مدت (۰/۶۱۶) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد افق دید کوتاه‌مدت ارتباط مثبت و معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت دارد. در نهایت، نتایج نشان داد بین اجتناب از بی‌اطمینانی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در آن شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

در گروه مدیران بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰/۹۵۳) بین اجتناب از بی‌اطمینانی و

میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت نشان داد رابطه مثبت و معناداری در سطح خطای ۵ درصد بین اجتناب از بی‌اطمینانی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. در گروه کارشناسان بررسی ضریب همبستگی اسپیرمن (۰/۰۰۰) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد اجتناب از بی‌اطمینانی ارتباط معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد. در گروه مدیران به همراه کارشناسان، بررسی ضریب همبستگی اجتناب از بی‌اطمینانی (۰/۶۲۴) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد اجتناب از بی‌اطمینانی ارتباط مثبت و معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت دارد. با توجه به ضرایب به‌دست‌آمده مؤلفه اجتناب از بی‌اطمینانی بیشترین ارتباط را با روش‌های حسابداری مدیریت دارد.

### نتیجه و پیشنهادها

گری (۱۹۸۸) ادعا کرد چون «ارزش‌های حسابداری زیرمجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی است»، می‌توان ارزش‌های حسابداری را از ارزش‌های فرهنگی استخراج کرد. از این رو، وی در سال ۱۹۸۸، با تلفیق ارزش‌های فرهنگی مطرح‌شده توسط هافستد و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری، مدلی را برای اندازه‌گیری تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های حسابداری طراحی کرد. این تحقیقات نشان داد فرهنگ بر حسابداری تأثیر می‌گذارد. از این رو، در این تحقیق نیز برای غنی‌تر کردن پیشینه تحقیق فرهنگ در حسابداری رابطه بین فرهنگ سازمانی، با میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد. مؤلفه‌های فردگرایی، فاصله قدرت، افق دید کوتاه‌مدت، مردمنشی و اجتناب از بی‌اطمینانی در برابر روش‌های حسابداری مدیریت سنجش شد. به طوری که در گروه مدیران به همراه کارشناسان بررسی ضریب همبستگی (۰/۵۵۸) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد فردگرایی ارتباط مثبت و معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت دارد. همچنین، بررسی ضریب همبستگی فاصله قدرت (۰/۴۷۲) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد فاصله قدرت ارتباط مثبت و معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت دارد. همچنین، بررسی ضریب همبستگی مردمنشی (۰/۶۰۸)، ضریب

همبستگی افق دید کوتاه‌مدت (۰/۶۱۶)، و ضریب همبستگی اجتناب از بی‌اطمینانی (۰/۶۲۴) نشان داد در سطح معناداری ۵ درصد اجتناب از بی‌اطمینانی ارتباط مثبت و معناداری با روش‌های حسابداری مدیریت دارد.

در زمینه ابعاد مختلف مدل فرهنگ سازمانی هافستد نیز نتیجه آزمون فرضیه فرعی اول با نتایج پژوهش دیونی و تریکی (۲۰۰۵) همخوانی دارد. نتیجه آزمون فرضیه فرعی دوم با نتایج پژوهش اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸)، نتیجه آزمون فرضیه فرعی سوم نیز با نتایج پژوهش گری، نتیجه آزمون فرضیه فرعی چهارم با نتایج پژوهش ارسریم (۲۰۱۲)، و نتیجه آزمون فرضیه فرعی پنجم نیز با نتایج پژوهش بلکویی (۱۹۹۹) همخوانی و همسویی دارد. بنابراین، به‌طور کلی می‌توان نتیجه گرفت میزان به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت از فرهنگ سازمانی تأثیر می‌پذیرد. با توجه به ضرایب به‌دست‌آمده، مؤلفه اجتناب از بی‌اطمینانی بیشترین ارتباط را با روش‌های حسابداری مدیریت داشت. که این یافته با متون نظری حسابداری مدیریت که ابزاری برای کاهش عدم اطمینان در سازمان است، نیز همخوانی دارد. نتایج به‌طور کلی با آزمون فرضیه اصلی تأیید شد و بیان‌کننده رابطه مثبت و معنادار است. این یافته کلی با نتایج تحقیق حاجیها و خراطزاده (۱۳۹۳) که از مدل فرهنگی موژن و روش تحقیق متفاوتی این یافته‌ها را به‌دست آوردند، همخوانی دارد.

حسابداری مدیریت، شامل طراحی و به‌کارگیری حسابداری در داخل سازمان است. روش‌های حسابداری مدیریت به‌منظور دستیابی به هدف‌های سازمان از طریق بهبود تصمیم‌گیری توسط مدیران و کارکنان آن است. حسابداری مدیریت، هم اطلاعات واقعی و هم اطلاعات برآوردی را برای کمک به مدیران در عملیات روزانه و برنامه‌ریزی عملیات آتی به‌کار می‌گیرد و با مسائل خاصی که مدیران واحد تجاری در سطوح مختلف با آن مواجهند، سروکار دارد.

به‌طور کلی می‌توان گفت حسابداری مدیریت، نوعی سیستم اندازه‌گیری و گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزشی را هدایت کرده و ارزش‌های فرهنگی مورد نیاز برای رسیدن به اهداف استراتژیک سازمان را ایجاد و حمایت می‌کند. این سیستم باعث تشویق به فعالیت‌هایی می‌شود که با هدف‌هایی استراتژیک سازمان سازگارند و اقدام به حمایت سازمان از طریق خلق رشته‌ای از ارزش‌های فرهنگی و اعتقادهای مشترک در سازمان

می‌کند و با عرضه اطلاعات مالی دقیق نااطمینانی در فضای تجارت و تصمیم‌گیری‌های پیچیده را کاهش می‌دهد و از این طریق مدیران را یاری می‌رساند.

براساس نتایج تحقیق می‌توان پیشنهادهایی به شرح زیر مطرح کرد:

- به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود برای ایجاد ارزش‌های فرهنگی مناسب برای ارتقای سطح اعمال روش‌های حسابداری مدیریت تلاش کنند.
- به سهامداران پیشنهاد می‌شود به مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی به‌عنوان عامل ارزش‌آفرین که می‌تواند مدیران را در به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت یاری رساند و به اتخاذ تصمیم‌های بهینه از سوی آن‌ها و در نتیجه خلق ارزش بیشتر برای شرکت و سهامداران شود، توجه کنند.
- با توجه به نتیجه متفاوت در بین دو گروه مدیران و کارشناسان حسابداری پیشنهاد می‌شود به فاصله قدرت مدیران با حسابداران توجه شود تا بتوان روش‌های حسابداری مدیریت را با اطمینان و اثربخشی بیشتر پیش برد.
- با توجه به نتایج این پژوهش برای پژوهش‌های آینده توصیه‌های زیر را می‌توان بیان کرد.
- بررسی سایر مؤلفه‌های غیرمالی تأثیرگذار بر اعمال روش‌های حسابداری مدیریت مانند جو سازمانی و اخلاق حرفه‌ای و سازمانی.
- بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر پیشبرد اهداف حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- بررسی رابطه بین سبک رهبری مدیران و اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.

## منابع و مأخذ

۱. اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۸). بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران. پژوهش‌های مدیریت در ایران، سال ۴، شماره ۱۳، صفحات ۳۵-۶۰.
۲. حاجیها، زهره و خراطزاده، محدثه (۱۳۹۳). رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصل‌نامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ۷، شماره ۲۰، صفحات ۳۵-۴۸.
۳. حسینی، سید احمد، بیگی‌نیا، عبدالرضا، فدائی و کیومرث (۱۳۹۰). بررسی ارتباط بین فرهنگ سازمانی و نظام پیشنهادها (مطالعه موردی: آموزش و پرورش شیراز). فصل‌نامه پارس مدیر، شماره ۱، صفحات ۱۲۳-۱۳۷.
۴. خدای پور، احمد و طالبی، رقیه (۱۳۸۹). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، شماره ۲، صفحات ۱۱۷-۱۳۸.
۵. دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۱). تاثیر سرمایه فکری بر حسابداری مدیریت شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۴، صفحات ۸۵-۹۹.
۶. رعنائی کردشولی و حبیب‌اله و قرآنی، سید فرامرز (۱۳۸۶). کاربرد چارچوب ارزش‌های رقابتی در پژوهش‌های فرهنگ سازمانی. فرهنگ مدیریت، سال ۵، شماره ۱۴، صفحات ۱۱۶-۸۹.
۷. نیکومرام، هاشم و محمودی، محمد (۱۳۹۱). سنجش تأثیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر پشتیبانی تصمیم و هوش تجاری در تصمیم‌گیری مدیران واحدهای اقتصادی. حسابداری مدیریت، سال ۵، شماره ۱۳، صفحات ۴۷-۶۵.
8. Belkoui, A. (1999). *Capital structure: determination, evaluation, and accounting*. Quorum books, London.

9. Chenhall, R.H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organization and Society*, 30, 395-422.
10. Cristiano, B. & Scapens, R.W. (2011). Management accounting systems and organizational culture: Interpreting their linkages and processes of change. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(4), 320 – 357.
11. Doupink, T.S., & Salter, S.B. (1995). External environment, culture and accounting practice: A preliminary test of a general model of international accounting development. *International Journal of Accounting*, 5(2), 189-207.
12. Eddie, L.A. (2001). Asia Pacific cultural values and Accounting systems. *Asia Pacific International Management Forum*, 6, 22-30.
13. Erserim, A. (2012). The Impacts of organizational culture, firm's characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 62, 372-376.
14. Gray, S.J. & Vint, H.M. (2005). The impact of culture on accounting disclosure: Some international evidence. *Asia Pacific Journal of Accounting*, 26(1), 33-44.
15. Gray, S.J. (1988). Towards a theory of cultural influences on the development of accounting systems internationally. *Abacus*. 24, 1-15.
16. Harrison, P.D., Chow, C.W., Wu, A. & Harrell, A.M. (1999). A cross-cultural investigation of managers' project evaluation decisions. *Behavioral Research in Accounting*, 11, 143-160.
17. Hofstede, G. (1983a). Dimensions of national cultures in fifty countries and three regions. In J.B.Deregowski, S. Dziurawiec and R.C. Annis(eds.), *Explications in Cross-Cultural Psychology*, 1, 335- 355, Lisse, Neth: Swets and Zeitlinger.
18. Hofstede, G. (1983b). The cultural relativity of organizational practices and theories. *Journal of International Business Studies*, 14, 75-89.
19. Hofstede, G. (1983c). National cultures revisited. *Behavior Science Research*. 18, 285-305.
20. Hofstede, G. (2001). *Cultures consequences: Comparing values, behaviors. Institutions, and Organizations across nations*. SAGE.
21. Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D.D. & Sanders, G. (1990). Measuring Organizational Cultures: A Qualitative And Quantitative Study Across Twenty Cases. *Administrative Science Quarterly*, Available at <http://www.Competingvalues.com>.
22. Hofstede, G.H. (1998). Performance measure and resource -expenditure choices in a teamwork environment: the effects of national culture. *Management Accounting Research*, 2, 556-596.
23. Hofstede, Geert. (1986). Editorial: The Usefulness Of The Organizational Culture Concept, *Journal Of Management Studies*. 23(3), 253-280.
24. Kuznetsov, A. (2014). Synergy of corporate culture and financial control in the chaotic environment. *Journal of Finance and Accounting*, 2(6-1), 21-30.
25. Moran, R.T., Harris, P.R. & Moran, S.V. (2007). *Managing Cultural Differences:*

- Global Leadership Strategies for the 21st Century*. 7th edition, Oxford: Butterworth Heinemann.
26. Morgan, K., Stickney, C. & Weil, R.L. (2010). *Financial Accounting: Introduction to Concepts, Methods, and Uses*. 10th edition, The Dryden Press.
27. Salter, S.B. & Niswander, F. (1995). Cultural influences on the development of accounting systems internationally, a test of Gray's (1988) theory. *Journal of International Business Studies*, 26, 379-97.
28. Zarzeski, M.T. (2006). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *Accounting Horizons*, 10, 18-37.