

«بررسی‌های حسابداری و حسابرسی»

سال نهم - شماره ۳۰ - زمستان ۱۳۸۱

صص ۷۹ - ۵۹

# بررسی ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی به هدف ارائه به نحو مطلوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری

دکتر ایرج نوروش\*

**چکیده:** نزدیک به دو دهه از ترجمه و نشر استانداردهای بین‌المللی حسابداری، و چند سالی از تشکیل کمیته‌های استانداردها و رهنمودهای حسابداری، و تدوین بیانیه‌های حسابداری با قید «مطابقت آن با استانداردهای بین‌المللی حسابداری» می‌گذرد. ایران کشوری با ویژگی‌های فرهنگ جمعی، فاصله زیاد قدرت و کنترل قانونی، گریز شدید از نامعلومی و استقرار گسترده نهادهای قانونی، اقتصاد دولتی و سیاسی، همانند بسیاری از کشورهای در حال توسعه، تفاوت زیادی در زمینه‌های فرهنگی، سیاسی، قانونی، اقتصادی با سایر کشورها دارد. حرفه حسابداری به عنوان یک زیرفرهنگ نمی‌تواند در کشورهای با فرهنگ‌های متفاوت یکسان عمل نماید. تصریح چارچوب نظری کمیته رهنمودهای حسابداری ایران مبنی بر ارایه مطلوب (منصفانه) صورت‌های مالی در تضاد با الزام قانونی در استفاده از دفاتر قانونی (مالیاتی) جهت گزارشگری مالی، و دخل و تصرف کمیته در برخی روش‌های مندرج در استانداردهای بین‌المللی حسابداری (نظیر حذف روش لایفو در ارزیابی موجودی کالا) بوده و ارایه مطلوب نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحدهای تجاری را دشوار کرده است. مولر (Mueller) ادعا می‌کند بر اساس

قوانین مالیاتی برخی کشورها، هزینه استهلاک و برخی هزینه‌های دیگر هنگامی قابل قبول است که در صورتهای مالی شرکت هم عیناً بر اساس قوانین مالیاتی شناسایی و اندازه‌گیری شده باشد. او نتیجه می‌گیرد که این الزام قانونی در استفاده از روش‌های اندازه‌گیری قانونی در گزارشدهی مالی، مطلوبیت صورتهای مالی واحد تجاری را برای استفاده‌کنندگان آن با ابهام روبرو می‌سازد. (گذشته از نظرات مخالفان و موافقان یکسان سازی حسابداری در سطح جهان و پذیرش یا عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری، این تحقیق به بررسی قابلیت اجرای اهداف اصلی آن در کشور اسلامی ایران با ساختار فرهنگی، سیاسی، قانونی، و اقتصادی خاص خود می‌پردازد. در تحقیق حاضر نمونه‌ای از دانشجویان دوره‌های کارشناسی ارشد و کارشناسی رشته حسابداری، مطلع از چارچوب نظری استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استاندارد شماره یک، انتخاب گردید. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد بیانیه‌های حسابداری ایران، نمی‌تواند اهداف محوری استانداردهای بین‌المللی حسابداری (ارائه منصفانه صورتهای مالی) را تأمین کند.

**واژه‌های کلیدی:** رایانه منصفانه صورتهای مالی - ارزش‌های فرهنگی - ارزش‌های حسابداری - جمع‌گرایی - فردگرایی - فاصله زیاد قدرت - گریز شدید از نامعلومی - برتری طلبی - حرفه‌گرایی - کنترل قانونی - یکنواختی - محافظه‌کاری - خوش‌بینی - محرمانه بودن - شفافیت.

### مقدمه

یکی از نتایج مهم برنامه کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB) در هماهنگ‌سازی حسابداری در سطح جهان، پذیرش استانداردهای بین‌المللی از سوی تعداد قابل توجه و فزاینده‌ای از نهادهای حرفه‌ای حسابداری در کشورهای در حال توسعه می‌باشد. این پذیرش گسترده درست نقطه مقابل نظرات و استدلال‌های قیاسی بسیاری از دانش‌گامیان و صاحب‌نظران است که ادعا می‌کنند حصول اهداف استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای این کشورها غیرعملی، نامربوط، و یا حتی زیان‌آور است. در این تحقیق ادعای غیرعملی بودن استانداردهای بین‌المللی حسابداری با اتکای بر نتیجه تحقیقات معتبر، که ارتباط مستقیم با فرضیه‌های این تحقیق دارد و در فرضیه نهایی در مورد ایران که نمونه‌ای از کشورهای در حال توسعه می‌باشد، آزمون شده است. این تحقیق فاصله گرفتن از فعالیت‌های

تدوین استاندارد و واگذاری آن به حرفه حسابداری، و قانون زدایی از تجویز روش‌های حسابداری را به مسوولان دولتی پیشنهاد می‌کند. این تحقیق همچنین درصدد است به ادبیات مربوط به هماهنگ‌سازی بین‌المللی حسابداری از طرق زیر بیفزاید:

۱- بررسی و ارزیابی بیشتر مربوط بودن استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای یکی از کشورهای در حال توسعه یعنی ایران؛

۲- بررسی ارزش‌های فرهنگی و حسابداری متفاوتی که با اهداف مورد نظر کمیته بین‌المللی حسابداری سازگاری ندارند، و

۳- تأکید بر هزینه‌های اجتماعی پذیرش استانداردهایی که اهداف آن قابل حصول نمی‌باشد.

## مرور ادبیات

بحث یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری استانداردهای حسابداری تا سالهای اخیر تنها به سطح ملی محدود بود. اما با افزایش جریان سرمایه و تجارت بین‌الملل در دو دهه گذشته، این بحث به سطح بین‌الملل کشیده شد و همانند اغلب مباحث، ادبیات مربوط به این موضوع به سرعت به دو نقطه نظر متفاوت انجامید؛ گروهی که ادعا دارد رویه‌های بین‌المللی حسابداری باید استاندارد شود، بر این استدلال است که چون نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی جهانی است، رویه‌ها و اصول حسابداری نیز برای پاسخگویی به این نیاز باید جهانی باشد. یکی از موافقین یکنواختی می‌گوید: ما به یکنواختی نیاز داریم - یکنواختی اصول و رویه‌ها برای صورتهای مالی ایکه برای اهداف مشترک تهیه می‌شوند... اگر صورتهای مالی قرار است سرمایه‌گذاران را مطلع کند، اصول و رویه‌ها نباید از کشوری به کشور دیگر تغییر نماید. ۲

از سوی دیگر مخالفین یکنواختی ادعا می‌کنند از آنجا که حسابداری تحت تأثیر محیط‌های فرهنگی، قانونی، سیاسی، و اقتصادی کشورهای مختلف قرار می‌گیرد، استاندارد کردن رویه‌های بین‌المللی حسابداری بسیار مشکل خواهد بود. برای مثال، هال (Hall) به تفاوت‌های قانونی، سیاسی، فرهنگی و موانعی که اینها بر سر راه استقرار استانداردهای بین‌المللی حسابداری ایجاد می‌کنند، اشاره کرده است. اما او نتیجه می‌گیرد که فشارهای

زیادی برای به سرانجام رساندن استانداردهای بین‌المللی وجود دارد و روزبه‌روز زیادتر هم خواهد شد به طوری که نهایتاً بر مشکلات مرتبط با انجام آن‌ها غلبه می‌کند. ۳ در میان مخالفین عده‌ای هم بر این عقیده‌اند که به علت تنوع شرایط محیطی کشورها، گسترش مجموعه کارآمدی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بعید بنظر می‌رسد. برای نمونه، مولر (Mueller) می‌گوید اگر ما می‌پذیریم که (۱) محیط‌های تجاری و اقتصادی در تمام کشورها یکسان نیست، و (۲) یک رابطه نزدیک بین شرایط اقتصادی و تجاری با حسابداری وجود دارد، بنابراین یک مجموعه اصول عمومی پذیرفته شده نمی‌تواند در تمام کشورها قابل استفاده باشد. ۴ یکی از محققین با در نظر گرفتن تفاوت‌های محیطی با روش استقرایی کار خود را با تجزیه و تحلیل وجوه مشترک رویه‌های حسابداری در سطح جهان شروع کرده و با استفاده از داده‌های سال ۱۹۷۵ مؤسسه پرایس واترهاوس (Price Waterhouse) مشابهاً رویه‌های عمل حسابداری کشورهای جهان را در پنج گروه مختلف، به شرح جدول شماره ۱ طبقه‌بندی نموده است. ۵

تحقیق منحصر به فرد هوفستد (Hofstede) برای کشف عناصر ساختاری فرهنگ، خصوصاً عنصری که شدیدترین تأثیر را بر رفتار شناخته شده در شرایط کاری سازمانها و نهادها بر جای می‌گذارد، اخیراً در ادبیات حسابداری بین‌المللی مآخذ قرار گرفته است. شاید در یکی از گسترده‌ترین بررسی‌های میان برشی فرهنگی (Cross - Cultural survey) که تاکنون انجام شده، او داده‌هایی در رابطه با ارزش‌های فرهنگی از ۱۱۶۰۰۰ نفر کارکنان شرکت IBM در بیش از ۵۰ کشور جهان جمع‌آوری نمود. تحلیل و استدلال آماری داده‌های وی چهار عنصر زیربنایی اجتماعی - فرهنگی را مطرح ساخت. این عناصر فرهنگی - اجتماعی عبارتند از: فردگرایی، فاصله قدرت، گریز از شرایط نامعلومی، و صفات مردانه ۶.

اگر عوامل فرهنگی - اجتماعی به توسعه سیستم‌های حسابداری ارتباط داشته باشد که دارد، و اگر چنین ارزش‌ها به سیستم فرهنگی - اجتماعی یک ملت نفوذ کند، در این صورت گری (Gray) ادعا می‌کند که یک رابطه نزدیکی باید بین زمینه‌های فرهنگی و الگوهای سیستم حسابداری در سطح بین‌الملل وجود داشته باشد. مضافاً، با فرض اینکه هوفستد (Hofsted) به درستی ابعاد فرهنگی پیشگفته را به عنوان ابعاد برجسته ارزشی فرهنگ

جدول شماره ۱- گروه‌بندی نحوه اندازه‌گیری‌ها در حسابداری (بررسی سال ۱۹۷۵)

V	IV مدل آمریکای شمالی	III مدل اروپای شمالی و مرکزی	II مدل آمریکای لاتین و اروپای جنوبی	I مدل مشترک المنافع انگلیسی
شیلی	برمودا	بلژیک	آرژانتین	استرالیا
	کانادا	دانمارک	بولیوی	باهاما
	ژاپن	فرانسه	برزیل	ایران
	مکزیک	آلمان	کلمبیا	ایرلند
	فیلیپین	نروژ	اتیوپی	جامائیکا
	آمریکا	سوئد	یونان	مالزی
	ونزوئلا	سوئیس	هلند	هلند
		ژئیر	ایتالیا	نیوزیلند
			پاکستان	نیکاراگوئه
			پاناما	رودزیا
			پاراگوئه	سنگاپور
			پرو	آفریقای جنوبی
			اسپانیا	انگلیس
		اوگاندا		

مشخص نموده می‌توان ادعا کرد که باید احتمال ربط دادن آنها با «ارزش‌های حسابداری» وجود داشته باشد. در صورت وجود رابطه، ارتباط مستقیم بین ارزش‌های اجتماعی و سیستم‌های حسابداری می‌تواند ایجاد گردد و نفوذ فرهنگ و چگونگی تکامل حسابداری در کشورهای مختلف تعیین گردد.

قبل از مشخص نمودن ارزش‌های برجسته حسابداری که ممکن است به ارزش‌های اجتماعی ارتباط داشته باشد، درک مفاهیم هر یک از چهار عنصر مشخص شده در تحقیق

هوفستد (Hofstede)، که زیربنای فرضیه‌های تحقیق حاضر قرار گرفته، ضروری است. این عناصر بخوبی توسط وی به شرح زیر توصیف گردیده‌اند.

### فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی

فردگرایی مبین ارجح 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. مقابل آن، جمع‌گرایی بیانگر ارجح دانستن یک چارچوب اجتماعی با پیوندی قوی در جامعه‌ای است که در آن افراد انتظار دارند اقوام، طایفه، و سایر گروه‌های خودی از منافع آنها بخاطر وفاداریشان و بدون چون و چرا و چشم‌داشتی حمایت کنند (در اینجا جمع‌گرایی برای توصیف هیچ سیستم سیاسی خاصی به کار نمی‌رود). بحث اصلی معرفی شده در این بعد ارزشی درجه‌ای از وابستگی به یکدیگر است که یک جامعه در میان افراد حفظ می‌کند و به برداشت «من» یا «ما» ی مردم ارتباط دارد.

### فاصله زیاد قدرت در مقابل کم آن

فاصله قدرت اشاره به درجه و میزانی دارد که افراد یک جامعه قبول دارند که قدرت در نهادها و سازمانها بطور نابرابر توزیع شده است. این مسأله بر رفتار افراد کم قدرت همانند افراد صاحب قدرت در جامعه تأثیر می‌گذارد. مردم در جوامع با فاصله زیاد قدرت، یک سلسله مراتب قدرت که در آن هرکسی مکانی دارد که نیازمند بحث و توجیه بیشتری نمی‌باشد را، می‌پذیرند. مردم در جوامع با فاصله کم قدرت برای برابری مبارزه می‌کنند و خواستار توجیه نابرابری‌های قدرت هستند. بحث اصلی معرفی شده در اینجا آن است که چگونه یک جامعه با نابرابری‌ها به هنگام رویارویی با آن برخورد می‌کند. الگوهایی که در آن مردم یک جامعه نهادها و سازمانهای خود را بنا می‌سازند صریحاً با این بعد ارزشی در ارتباط است.

گریز شدید از نامعلومی در مقابل ضعیف آن

گریز از نامعلومی درجه و میزانی است که افراد یک جامعه نسبت به نامعلومی و ابهام از

آینده احساس ناراحتی می‌کنند. این احساس آنان را برای باورهایی که شرایط معلوم و اطمینان به ارمغان می‌آورد و نهادهایی که وفاداری و مطابقت را تثبیت می‌کنند، هدایت می‌کند. جوامع شدیداً گریزان از نامعلومی قوانین اعتقادی و رفتاری اکید و خشکی را ایجاد و حفظ کرده و اشخاص و عقاید انحرافی را تحمل نمی‌کنند. جوامعی که به درجات ضعیف‌تر از نامعلومی و ابهام‌گریزان هستند فضای بمراتب بازتری که در آن نحوه عمل اهمیت بیشتر از اصول دارد را حفظ کرده و انحراف و تکروی و بروز عقاید مخالف به صورت سهل‌تری تحمل می‌شود. بحث اصلی معرفی شده در این بعد ارزشی آنست که چگونه جامعه، نسبت به این واقعیت که زمان فقط در یک جهت حرکت می‌کند و باید برای کنترل آینده نامعلوم تلاش کرد یا اینکه پس از رخداد وقایع باید اقدام نمود، عکس‌العمل نشان می‌دهد. همانند فاصله قدرت، گریز از نامعلومی، نتایجی برای شیوه و الگویی دارد که مردم نهادها و سازمانهایشان را بنا می‌سازند.

### صفات مردانه در مقابل صفات زنانه

صفات مردانه بیانگر ارجح دانستن پیروزی، قهرمان پروری، قاطعیت، و موقعیت‌های عمده آنها در جامعه است. مخالف آن صفات زنانه (در اینجا به معنای احترام متقابل و برابری زن و مرد) برای انعکاس ارجحیت روابط میانه رو، توجه به ضعفها، و کیفیت زندگی در جامعه است. بحث اصلی معرفی شده در این بعد ارزشی شیوه‌ای است که در آن یک جامعه نقش‌های اجتماعی را به جنس‌های مختلف تخصیص می‌دهد.

حال با مشخص شدن ارزش‌های اجتماعی، آیا می‌توان ارزش‌های حسابدار، حسابرس... و بطور کلی حسابداری را در سطح زیر فرهنگ‌های کلان جامعه (همانند زیر فرهنگ‌های نژادی، قومی، مذهبی، سازمانی... وکالت، پزشکی و سایر حرف یک جامعه) جای داد و بطور روشن رابطه آنها را با ارزش‌های اجتماعی (ارزش فرهنگ کلان جامعه) مشخص نمود؟ گری (Gray) Y در تحقیق خود چهار ارزش حسابداری را که از بررسی ادبیات و عمل حسابداری استخراج نمود به شرح زیر معرفی کرد:

۱- حرفه‌گرایی در مقابل کنترل قانونی - این ارزش بیانگر ارجحیت اعمال قضاوت

حرفه‌ای و کنترل مقررات حرفه‌ای در مقابل تبعیت از الزامات و کنترل قانونی است.

۲- یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری - این ارزش بیانگر ارجحیت اجرای یکنواخت رویه‌های حسابداری در میان شرکتها و استمرار آن در طول زمان می‌باشد. در مقابل آن انعطاف‌پذیری است که با شرایط متصور در شرکتهای مختلف سازگار می‌باشد.

۳- محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی - این ارزش بیانگر ارجحیت برای یک رویکرد محتاطانه در اندازه‌گیری است که فرد را قادر می‌سازد از عهده شرایط نامعلوم رویدادهای آتی برآید. در مقابل آن یک رویکرد خوشبینانه آزادانه‌تر و ریسک‌پذیر قرار دارد.

۴- محرمانه بودن در مقابل شفافیت - این ارزش بیانگر ارجحیت محرمانه بودن و افشای اطلاعات واحد تجاری تنها به کسانی است که نزدیکترین فاصله را با مدیریت و تأمین مالی شرکت دارند. در مقابل آن شفافیت بیشتر، فضای باز و پذیرش حسابداری به عموم است.

به عنوان نمونه، حرفه‌گرایی در مقابل کنترل قانونی که توسط گری (Gray) به عنوان یک بعد روشن ارزشی حسابداری مطرح گردید بدین علت بود که تصور می‌شود حسابداران نحوه برخورد آزادانه و مستقلی را قبول دارند و قضاوت‌های حرفه‌ای فردی خود را با درجات بیشتر یا کمتری در سراسر جهان اعمال می‌نمایند. این ارزش با فردگرایی، عمیق‌ترین سطح مشاهده شده در ارزش‌هایی که افراد در یک فرهنگ سهیم هستند، رابطه دارد.

مسأله عمده در بسیاری از کشورهای غربی بحث میزان و درجه‌ای است که حرفه حسابداری باید تحت کنترل مقررات قانونی قرار گیرد یا اینکه به حرفه اجازه داده شود تدوین استانداردهای حسابداری را به عنوان یک موضوع خصوصی حرفه رأساً در دست گرفته و مقررات لازم برای کنترل اجرای آن ایجاد نماید. ۸

برای مثال در انگلیس، بیان "اظهار نظر واقعی و منصفانه (بنحو مطلوب)" نتایج عملکرد و وضعیت مالی بستگی شدیدی به قضاوت حسابدار، یعنی یک فرد حرفه‌ای مستقل، دارد. همچنین ممکن است افشای اطلاعات حسابداری فراتر و گاهی اوقات مخالف چیزی باشد که صریحاً توسط قانون الزامی گردیده است. این مسأله با موضع سنتی کشورهای نظیر فرانسه و آلمان که در آن نقش حسابدار حرفه‌ای عمدتاً مرتبط با اجرای نسبتاً تجویزی و تفصیلی الزامات قانونی بوده در تضاد بوده است. ۹. با به اجرا درآمدن مقررات آمره اتحادیه اروپا



(European Union's Directives) در دهه ۱۹۸۰ و پشتیبانی کمیسیون اروپا از تلاش‌های کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری از اواسط دهه ۱۹۹۰، مواضع سنتی کشورهای عضو اتحادیه اروپا تغییر کرد. به تاسی از ارایه منصفانه یا بنحو مطلوب (Fair Presentation) استانداردهای بین‌المللی حسابداری و ارائه واقعی و منصفانه (True and Fair View) حسابداری انگلیس، بیان اظهارنظر واقعی و منصفانه (واژه معادل آن به زبان‌های مختلف کشورهای عضو اتحادیه اروپا در جدول شماره ۲) در مقررات آمره شماره چهار (Fourth Directive) اتحادیه اروپا منجر گردید. ۱۰

برای مثال، قبل از این در حسابداری مرسوم آلمان، رابطه نزدیکی بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی، از طریق اجرای اصل سازگاری (در زبان آلمانی Massgeblichkeits-Prinzip)، که بر مقررات حسابداری و عمل حسابداری به شدت تأثیر می‌گذاشت وجود داشت. اصل سازگاری منجر به ارایه چهره متفاوتی از صورتهای مالی و در تضاد با اصل محوری مقررات آمره شماره چهار اتحادیه اروپا یعنی اظهارنظر واقعی و منصفانه بود. ۱۱

آلمان و فرانسه از آن دسته کشورهای اروپایی هستند که قبل از عضویت کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری و تصویب مقررات آمره شماره چهار اتحادیه اروپا، در طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری در مدل کنتینتال (Continental) یا ماکرو یونیفرم (Macro-Uniform) جای می‌گرفتند. ۱۲ در گزارشهای مالی سالانه شرکتهای آلمانی، برای مثال گزارش گروه دویچه تله‌کوم، این جمله‌بندی دیده می‌شود: «گزارشهای مالی سالانه و گزارشهای مدیریت گروه دویچه تله‌کوم مطابق با الزامات قانون تجارت آلمان (Aktengesetz - Aktg) و قانون سهام شرکت آلمان تهیه گردیده است. ۱۳

در اینجا هیچ اشاره‌ای به مطابقت صورتهای مالی با «اصول پذیرفته شده حسابداری» یا ارایه منصفانه (به نحو مطلوب)، یعنی بیان قضاوت حرفه‌ای در رابطه با صورتهای مالی دیده نمی‌شود. اما در یک مطالعه تطبیقی مشاهده می‌گردد با وجودی که در ایران دفاتر مالیاتی عیناً باید برای مقاصد دفترداری و گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گیرد و قوانین و اندازه‌های دستوری قانون مالیاتها نظیر استهلاکات و... در آن شناسایی شود و اعمال قضاوت

جدول شماره ۲- اظهار نظر واقعی و منصفانه ۱۴

کشور (تاریخ پذیرش)	معادل اظهار نظر «واقعی و منصفانه» در زبان اصلی کشور
انگلیس (۱۹۴۷)	a true and fair view
ایرلند (۱۹۶۳)	a trua and fair view
هلند (۱۹۷۰)	een getrouw beel
بلژیک (۱۹۴۸۵)	een getrouw beel
دانمارک (۱۹۸۱)	et retvisende billede
فرانسه (۱۹۸۳)	Ure image fidele (een getrouw beeld)
لوگزامبورگ (۱۹۸۴)	ents prechen ides Bild
آلمان (۱۹۸۵)	ein den tatsächilchen Verhältnissen
یونان (۱۹۴۸۶)	tin Pragmatiki ikona
اسپانیا (۱۹۸۹)	la imagen fiel
پرتغال (۱۹۸۹)	una imagen verdadeira e apropiada
اتریش (۱۹۹۰)	ein moglichst getreues Bild
ایتالیا (۱۹۹۱)	rapresentare in modo veritiero e cooetto
فنلاند (۱۹۹۲)	oik eat ja riitävät tiedot
سوئد (۱۹۹۵)	en rättvisande bild
نروژ (۱۹۹۸)	god regnskapsskikk

حرفه‌ای در مورد روش‌های حسابداری نظیر شناسایی درآمد در روش درصد پیشرفت کار و یا شناسایی سود یا زیانهای تحقق نیافته در آن مقدور نیست - معذالک اظهار نظر حرفه‌ای «ارایه به نحو مطلوب» صورتهای مالی و مطابقت آن با اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری در گزارشگری مالی انعکاس می‌یابد. تحریف این مسأله هنوز هم پس از تدوین رهنمودهای

حسابداری ایران (که به اصطلاح با استانداردهای بین‌المللی حسابداری هم مطابقت دارد) ادامه دارد.

شاید تأثیر ارزش‌های فرهنگی که بر محیط حسابداری سایه افکننده موجب گردیده تا یک کنترل قانونی بر فرایند تدوین و نظارت بر استانداردهای حسابداری تحمیل و مانع توسعه حرفه و حرفه‌گرایی گردد. بنابراین بیانیه‌ها نمی‌توانند مضمون به نحو مطلوب را تداعی کنند. فاصله زیاد قدرت، گریز از نامعلومی، بوروکراسی کامل و هرم سلسله مراتب سازمانی، کشورهای اسلامی و ژاپن را در طبقه‌بندی متفاوتی از دیگر کشورها قرار داده است.

همچنین برای نمونه نتایج تحقیق هوفستد در سال ۱۹۸۴ در مورد ارزش‌های فرهنگی فاصله کم قدرت ولی گریز شدید از نامعلومی برای آلمان و از سوی دیگر فاصله زیاد قدرت توأم با گریز شدید از نامعلومی برای کشورهای اسلامی (نظیر جمهوری اسلامی ایران) مشاهده می‌گردد. ۱۵.

بنابراین، حرفه‌گرایی در حسابداری با ارزش‌های اجتماعی فردگرایی، فاصله قدرت، گریز از نامعلومی و صفات مردانه تا چه حد می‌تواند ارتباط داشته باشد؟ حرفه‌گرایی شاید بتواند نزدیکترین ارتباط را با ابعاد فردگرایی و گریز از نامعلومی داشته باشد. ارجحیت برای قضاوت حرفه‌ای مستقل با ارجحیت برای یک چارچوب اجتماعی با پیوندی سست یعنی در جایی که تأکید بیشتر بر استقلال، اعتقاد در تصمیمات فردی و احترام برای تلاش‌های فردی وجود دارد؛ سازگار می‌باشد. همچنین حرفه‌گرایی با گریز ضعیف از نامعلومی یعنی در جایی که عمل حرفه‌ای درخور اهمیت بوده؛ جایی که اعتقاد در بازی برابر و منصفانه با کمترین مقررات ممکنه وجود دارد؛ و جایی که پذیرش انواع قضاوت‌های حرفه‌ای راحت‌تر صورت می‌گیرد، سازگاری دارد. همچنین به نظر می‌رسد بین حرفه‌گرایی و فاصله کم قدرت - حدی که در آن حرفه‌گرایی مورد قبول جامعه است و فاصله قدرت در آن زیاد نیست (توجه بیشتر به برابری حقوق شهروندان، احساس قدرت توسط مردم) ارتباط وجود دارد. حرفه‌گرایی همچنین به نظر می‌رسد با صفات مردانه تا حدی که دلالت بر منزلت اجتماعی و قاطعیت در مثبت بودن فرد نماید، ارتباط دارد.

جدول شماره ۳- نوع سازمانی مشخص شده توسط هوفستد در سال ۱۹۸۴

د	ج	ب	الف	طبقه‌بندی شرح
زیاد	کم	زیاد	کم	فاصله قدرت
شدید	شدید	ضعیف	ضعیف	گریز از نامعلومی
بورکراسی کامل	بورکراسی گردش کار	بورکراسی کارمندی	اقتضایی	شکل سازمانی
هرم سلسله مراتب	ماشین سازمانی روان	خانوادگی	بازار مدار	مدل ضمنی سازمان
لاتین مدیترانه اسلامی ژاپن	آلمان فنلاند فرانسه	جنوب شرقی آسیا	آنگلوساکسون آمریکایی اسکاندیناوی هلند	کشورها

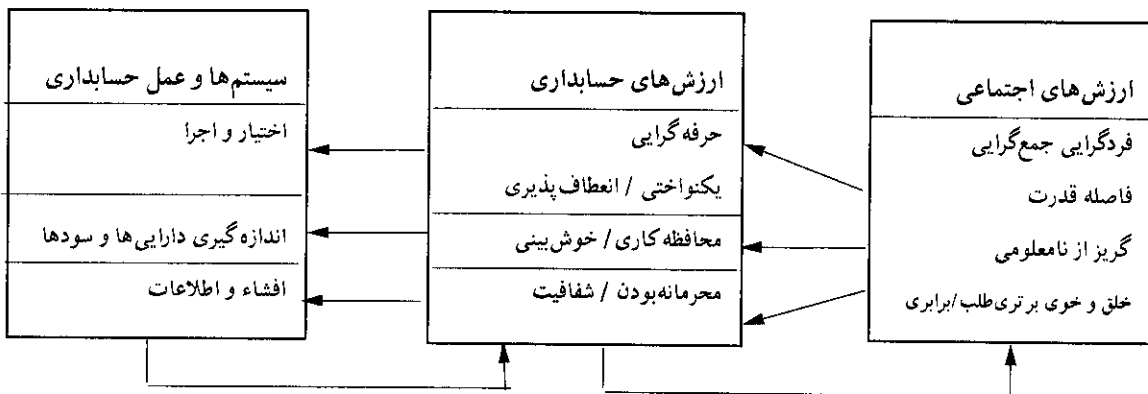
برای یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی، محرمانه بودن در مقابل شفافیت هم به گونه‌هایی (همانند حرفه‌گرایی در مقابل کنترل قانونی) بحث‌های تحلیلی صورت گرفته و گری با این استدلال ارزش‌های حسابداری خود را در جدول شماره ۴ به طور ماتریسی به ارزش‌های اجتماعی هوفستد ارتباط داده است. ۱۶

جدول شماره ۴- ماتریس ارتباط ارزش‌های حسابداری با ارزش‌های اجتماعی (فرهنگی)

ارزش‌های حسابداری		ارزش‌های (اصلی) اجتماعی					
حرفه‌گرایی	کنترل قانونی	یکنواختی پذیر	انعطاف‌پذیری	محافظه‌کاری	خوش‌بینی	محرمانه بودن	شفافیت
+	-	-	+	-	+	-	+
-	+	+	-	+	-	+	-
-	+	+	-	ربطی ندارد	ربطی ندارد	+	-
+	-	-	+	ربطی ندارد	ربطی ندارد	-	+
-	+	+	-	+	-	+	-
+	-	-	+	-	+	-	+
+	ربطی ندارد	ربطی ندارد	ربطی ندارد	+	-	+	ربطی ندارد
-	ربطی ندارد	ربطی ندارد	ربطی ندارد	-	+	+	ربطی ندارد

با ارتباط ارزش‌های اجتماعی به ارزش‌های بین‌المللی حسابداری، این امکان وجود دارد، که می‌توان بین (۱) ویژگی‌های اختیار و اجرای سیستم‌های حسابداری، یعنی مرجعی که سیستم‌ها در آنجا تعیین می‌شوند و به وسیله کنترل قانونی یا ابزارهای حرفه‌ای به اجرا درمی‌آیند و (۲) ویژگی‌های اندازه‌گیری و افشاء، تمایزی قایل گردید. به این طریق، ارزش‌ها می‌تواند به ویژگی‌های سیستم حسابداری خاص ارتباط پیدا کند (جدول شماره ۵).

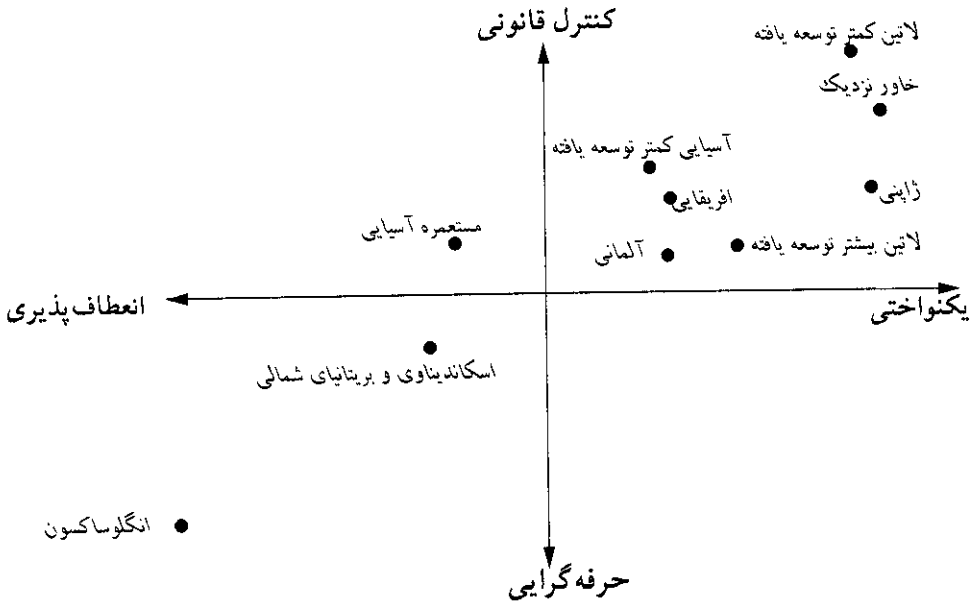
جدول شماره ۵. فرهنگ و سیستم‌های حسابداری در عمل



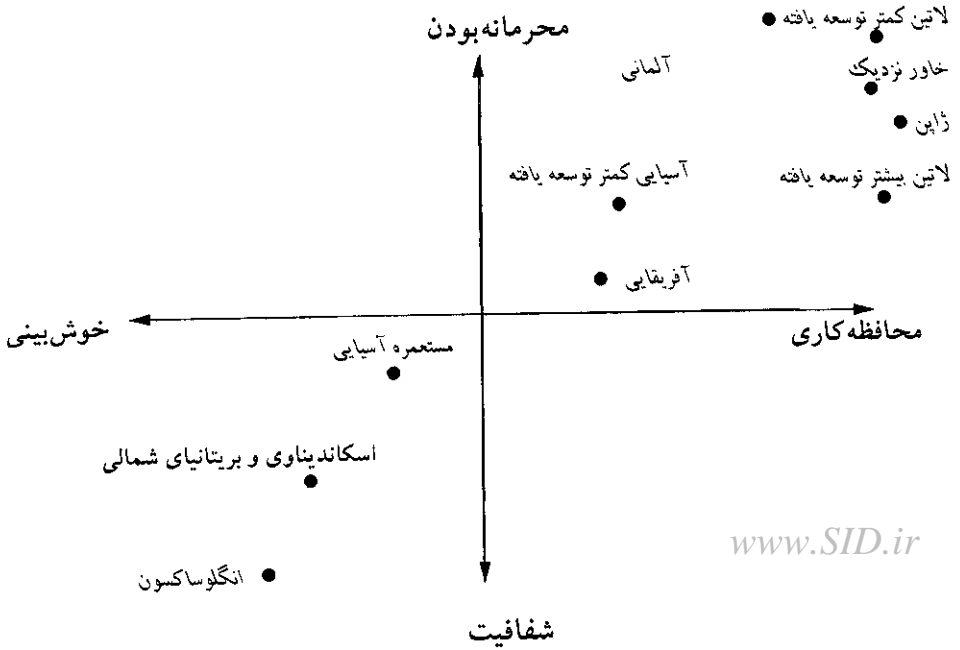
به نظر می‌رسد مربوط‌ترین ارزش‌های حسابداری برای مراجع حرفه‌ای یا قانونی و نیز اجرای آنها، حرفه‌گرایی و یکنواختی باشد. هر دو این ارزش‌ها با مقررات و درجه اجرا یا تطابق آن ارتباط دارند. به همین مناسبت، این ارزش‌ها می‌توانند ترکیب شده و طبقه‌بندی زمینه‌های فرهنگی براساس یک مبنای قضاوتی، به طوری که در جدول شماره ۶ نشان داده شده، فرضیه‌سازی گردد. در اعمال این قضاوت‌ها به همبستگی مربوط بین ابعاد ارزشی و دسته‌بندی‌های کشورهای که در تجزیه و تحلیل آماری هوفستد مشخص شده‌اند، مراجعه گردید. از این طبقه‌بندی، به روشنی می‌توان زمینه‌های فرهنگی کشورهای مختلف را با یکدیگر مقابله و مقایسه نمود. کشورهای آسیایی مستعمره به علت اینکه معرف مخلوطی از نفوذهای فرهنگی هستند، جداگانه طبقه‌بندی می‌شوند.

مربوطه‌ترین ارزش‌های حسابداری برای اندازه‌گیری، محافظه‌کاری و برای میزان افشاء

جدول شماره ۶- سیستم‌های حسابداری: اختیار و اجرا



جدول شماره ۷- سیستم‌های حسابداری: اندازه‌گیری و افشاء



اطلاعات، محرمانه بودن می‌باشند. این دو ارزش بدین ترتیب ترکیب شده و زمینه‌های فرهنگی بر اساس یک مبنای قضاوتی طبقه‌بندی و فرضیه‌سازی گردیده‌اند. (جدول شماره ۷) فرضیه‌های تحقیق حاضر جهت آزمون رابطه بین ارزش‌های فرهنگی هوفستد، با ارزش‌های حسابداری گری و تأثیر آن بر سیستم حسابداری و مضمون منصفانه بودن صورت‌های مالی مورد نظرخواهی قرار گرفته است.

### فرضیه‌های تحقیق

H<sub>۱</sub>: بین چارچوب نظری کمیته رهنمودهای حسابداری ایران و چارچوب کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در رابطه با ارایه منصفانه (Fair presentation) صورتهای مالی تفاوتی وجود ندارند.

H<sub>۲</sub>: فاصله زیاد قدرت در کشورهای اسلامی (Hofstede 1984) ارتباط نزدیکی با کنترل قانونی در حسابداری و گزارشگری مالی دارد (Gray 1988).

H<sub>۳</sub>: گریز شدید از نامعلومی در کشورهای اسلامی (Hofstede 1984) ارتباط نزدیکی با یکنواختی قانونی در حسابداری و گزارشگری مالی دارد (Gray 1988).

H<sub>۴</sub>: فاصله زیاد قدرت و گریز شدید از نامعلومی در کشور جمهوری اسلامی ایران ارتباط نزدیکی با تصویب قانونی یک نهاد دولتی برای تدوین رهنمودهای حسابداری و کنترل قانونی دارد.

H<sub>۵</sub>: کنترل قانونی (نهاد دولتی تدوین استانداردهای حسابداری، الزام قانونی دفاتر واحد برای حسابداری مالی و مقاصد مالیاتی)، و یکنواختی اکید (الزام بکارگیری رویه‌های قانونی در اندازه‌گیری‌های حسابداری مالی نظیر اعمال نرخ‌های جدول استهلاکات و عدم شناسایی سودها و زیانهای تحقیق نیافته اما قابل شناسایی در حسابداری مالی) در ایران منجر به تحریف رعایت اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری و "ارایه منصفانه (بنحو مطلوب)" صورت‌های مالی گردیده و در تضاد با قضاوت حرفه‌ای، اهداف کلی چارچوب و استاندارد شماره یک استانداردهای بین‌المللی حسابداری است.

### روش تحقیق

در این تحقیق ابتدا با استفاده از روش کتابخانه‌ای نتایج تحقیقات معتبر مرتبط با تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر ارزش‌های حسابداری استخراج گردید. این نتایج مبنایی منطقی برای پاسخگویی به دو سؤال مربوط به فرضیه‌های چهارم و پنجم تحقیق در پرسشنامه می‌باشند که در سؤالات دیگر مورد ارزیابی پرسش شوندگان قرار گرفته است. در دو پرسشنامه طراحی شده برای دو گروه از پرسش‌شوندگان، یعنی دانشجویان ایرانی و دانشجویان خارجی، فرضیه‌های تحقیق تماماً در مقیاس لیکرت با درجات کاملاً مخالف، مخالف، بی‌نظر، موافق و کاملاً موافق با استفاده از آماره ۱ مورد آزمون قرار گرفت. در این آزمون، هدف بررسی فرض مربوط به موفقیت‌ها می‌باشد. بنابراین، چنانچه بیش از ۶۰٪ جامعه مورد تحقیق نظر موافق داشته باشند، فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. لذا در تمام فرضیه‌ها،  $P$  (نسبت موفقیت مورد نظر در جامعه) معادل ۶۰٪ در نظر گرفته شده است.

با توجه به اینکه آگاهی پرسش‌شوندگان از رابطه فرهنگ با حسابداری و پیشینه تحقیقات انجام شده در این زمینه، جهت پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه ضروری می‌باشد، از نمونه‌گیری آماری برای انتخاب آنان استفاده نگردید. در عوض محقق پس از تدریس مباحث حسابداری بین‌المللی در طی چند جلسه از درس مسایل جاری حسابداری در دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری و تعیین منابعی جهت مطالعه دانشجویان در این زمینه، پرسشنامه‌ای بین مجموعاً ۳۲ نفر از دانشجویان حاضر یکی از جلسات این درس در دانشگاه‌های تهران، تربیت مدرس، و آزاد اسلامی توزیع و پس از ۱۰ دقیقه جمع‌آوری نمود. همین شیوه در پرسشنامه جداگانه تقریباً مشابه‌ای برای دانشجویان دوره کارشناسی و کارشناسی ارشد درس حسابداری بین‌المللی دانشگاه گرین ایچ لندن به تعداد ۳۰ نفر تکرار گردید. انتخاب غیرآماری نمونه‌ها که در شرایط این تحقیق اجتناب‌ناپذیر بود از محدودیت‌های تحقیق حاضر به شمار می‌رود.

### تجزیه و تحلیل نتایج



جدول شماره ۸ - نتایج آزمون

ردیف	میانگین				انحراف معیار		حد بالا - حد پایین فاصله اطمینان ۹۵٪		مقدار سطح معنی دار آماره،	نتایج آزمون
	ایرانی - ارزش	خارجی - ارزش	خارجی - کارشناسی	ایرانی - ارزش	خارجی - ارزش	خارجی - کارشناسی	حد پایین	حد بالا		
۱	۴/۰۴	-	-	۰/۷۶	-	-	۳/۷۱	۴/۳۸	۰/۰۰۰	ثابت گردید
۲	۴/۲۳	۴/۶۲	۴/۵۰	۰/۷۶	۰/۶۱	۴/۱۰	۴/۵۵	۵/۲۴	۴/۱۰	ثابت گردید
۳	۴/۰۴	۴/۵۰	۴/۴۴	۰/۷۶	۱/۶۰	۴/۳۸	۳/۸۶	۵/۱۳	۴/۷۵	ثابت گردید
۴	۴/۱۹	۴/۷۵	۴/۳۸	۰/۷۰	۰/۶۹	۳/۹۱	۴/۴۶	۳/۶۵	۴/۸۴	ثابت گردید
۵	۴/۲۳	۴/۷۵	۴/۳۳	۰/۵۳	۰/۷۰	۳/۹۹	۴/۷۸	۴/۶۵	۳/۹۹	ثابت گردید
۶	-	۴/۱۲	۴/۳۸	-	۰/۸۳	-	۳/۲۴	۴/۷۲	۴/۰۴	ثابت گردید
۷	-	۴/۰۰	۴/۴۴	-	۰/۷۵	-	۳/۶۶	۴/۶۳	۴/۰۹	ثابت گردید

این چارچوب نظری کمیت و همو دهای حسابداری ایرانی و چارچوب نظری کمیت استاندارد بین المللی حسابداری (بسته با آرایه منصفانه (بصورت مطلوب) صورت های مالی تفاوتی وجود ندارد.

فاصله زیاد تفاوت در کشور های اسلامی (موسسه ۱۹۸۸) ارتباط نزدیکی با کنترل قانونی در حسابداری و گزارشگری مالی دارد (گرزی ۱۹۸۸).

گریز شید از نامطوری در کشور های اسلامی (موسسه ۱۹۸۴) و گزارشگری مالی دارد (گرزی ۱۹۸۸).

فاصله زیاد تفاوت و گریز شید از نامطوری در کشور جمهوری اسلامی ایران از ارتباط نزدیکی با تشکیل یک نهاد دولتی برای تدوین و همو دهای حسابداری و کنترل قانونی دارد.

کنترل قانونی (نهاد دولتی) تدوین استاندارد و الزام قانونی رفتار واحد برای حسابداری مالی و مقاصد مالیاتی) و یکواختی اکید (الزام یکبارگویی رویه های قانونی در اندازه گیری های حسابداری مثل اندازه گیری اسهول با عدم شناسایی سود زینهای حقوقی یافته ولی شناسایی شده در حسابداری مالی) (ابراهم منجریه تصحیف در بیان رعایت اصول کمومی بدو قلم شده حسابداری ارائه منصفانه (بصورت مطلوب) صورت های مالی گردیده و در تصاویر تفاوت حرفه ای، امثال است. کلی و استاندارد و یک استاندارد دهای بین المللی است.

ارائه منصفانه (بصورت مطلوب) صورت های مالی نقطه عطف استاندارد شماره یک استاندارد دهای بین المللی حسابداری و چارچوب نظری آن می باشد.

استانداردهای بین المللی حسابداری با ارزش های فرهنگی اسلامی کشور های جهان سازگاری ندارد.

در جدول شماره ۸ نشان داده شده است. تأیید فرضیه پنجم تحقیق نشان می‌دهد در ایران کنترل قانونی و یکنواختی حاکم بر حرفه حسابداری که متأثر از فاصله زیاد قدرت و گریزشدید از ابهام و نامعلومی در فرهنگ ملی می‌باشد، بیانیه‌های کمیته رهنمودهای حسابداری ایران را از اهداف نظری خود که در آن قضاوت حرفه‌ای و ارایه منصفانه (بنحو مطلوب) نتایج عملکرد و وضعیت مالی می‌باشد دور کرده و اجرای استاندارد شماره ۱ حسابداری بین‌المللی یعنی ارایه منصفانه صورتهای مالی را که هدف نهایی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در آن نهفته، غیرممکن ساخته است.

### پیشنهادها

ترجمه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و پذیرش تلویحی آنها در قالب بیانیه‌های کمیته رهنمودهای حسابداری ایران، احتمالاً در راستای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان در مکان بازار سرمایه و در رابطه با اهداف خصوصی سازی و گسترش و جهانی شدن بازارهای سرمایه صورت می‌گیرد. این فرآیند در صورتی که نتواند به هدف نهایی خود نایل آید هزینه‌های اجتماعی سنگینی را به دنبال دارد. علاوه بر هزینه‌های قابل توجهی که طی حدوداً ۲۰ سال اخیر صرف فرآیند تدوین رهنمودها و استانداردهای ملی حسابداری در کمیته‌های متعدد شده است؛ چاپ و نشر آنها، سمینارهای متعدد، آموزش حسابداران و حسابرسان دست‌اندرکار، تغییر دستورالعمل‌های آنان، تغییر منابع درسی دانشگاه‌ها جهت همگام شدن با این رهنمودها نیز بنوبه خود هزینه‌های سنگینی را بر جامعه تحمیل نموده است. دولتی کردن کمیته تدوین رهنمودها یا استانداردهای حسابداری، رد دفاتر قانونی در صورت عدم رعایت بیانیه‌های کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری که در مجلس به تصویب رسیده و به صورت قانون درآمده، عدم سازگاری قوانین مالیاتی که باید در دفاتر قانونی به مورد اجرا درآید با بیانیه‌ها و اهداف چارچوب نظری کمیته، مغایرت بیانیه‌هایی که ارزیابی مجدد دارایی‌ها را مجاز دانسته با اصول عمومی حسابداری نظیر اصل بهای تمام شده، دخل و تصرف سویه‌دار در روش‌های استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مالی نظیر منع ارزیابی موجودی کالا به روش لایفو برای مقاصد گزارشگری مالی، عدم انتشار

بیانیه‌هایی که از اهمیت و الویت بیشتری در رابطه با اهداف چارچوب نظری برخوردارند نظیر بیانیه‌ای در رابطه با گزارشگری تغییرات سطح عمومی قیمت برای ارتقاء مربوط بودن اطلاعات و اجرای اصل تطابق و... همه و همه محدودیت‌هایی بر قضاوت حرفه‌ای سایه افکننده و رایه منصفانه صورتهای مالی که هدف نهایی تدوین بیانیه‌ها می‌باشد را غیرممکن می‌سازد. با توجه به اینکه تحولات اقتصادی، سیاسی، قانونی در دراز مدت بر ارزش‌های فرهنگی تأثیر گذار است، لذا در حال حاضر جهت دستیابی به هدف رایه منصفانه (به نحو مطلوب) رهایی حرفه از کنترل قانونی، ترغیب حرفه‌گرایی و ایجاد بستر مناسب برای اعتلاء حسابداری در کشور موارد زیر پیشنهاد می‌گردد:

۱- جوامع حرفه‌ای تحت الحمايه قوانين جاري قرار گیرند و اختیارات قانونی کمیته‌های دولتی تدوین استانداردهای حسابداری همانند بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه به این جوامع در بخش خصوصی تفویض گردد. در این صورت حرفه خواهد توانست برای تعیین سرنوشت خود مشارکت عمومی را به جای ارتباط و انتصاب دولتی تجربه نموده و استقلال خود را در فضای فاقد کنترل قانونی بدست آورد.

۲- با توجه به اینکه قوانین و اندازه‌های مالیاتی با اندازه‌های اصول عمومی پذیرفته شده در حسابداری ارتباط ندارند، قانون رد دفاتر قانونی (مالیاتی) در صورت عدم رعایت بیانیه‌های حسابداری لغو گردد و استاندارد مورد لزوم جهت رایه رهنمودی برای نحوه برخورد دوگانه در اظهار نامه مالیاتی و گزارشگری مالی، یعنی استاندارد حسابداری برای مالیات بر درآمد، نظیر استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲، تدوین گردد.

۳- بیانیه‌هایی که در آن موارد مغایر با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری وجود دارد، مثل مغایرت اجازه تجدید ارزیابی دارایی‌های واحدهای تجاری با اصل بهای تمام شده و عینیت و بی‌نظری، مورد تجدید نظر قرار گیرند. تنها تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در املاک مؤسساتی نظیر بانکها و شرکتهای بیمه، که قیمت جاری بازار آن بسهولت قابل دسترسی می‌باشد، در برخی کشورها مجاز دانسته شده‌اند.

۴- جهت انعکاس واقعیت‌های اقتصاد تورمی، به جای تجدید ارزیابی دارایی‌ها، تدوین بیانیه حسابداری برای تغییرات سطح عمومی قیمت (گزارشهای تعدیل شده برای تورم)، نظیر

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۹، در دستور کار قرار گیرد.

۵- از دخل و تصرف در استانداردهای پذیرفته شده، در هنگام ترجمه آنها و یا تدوین رهنمودهای حسابداری ایران، نظیر حذف روش لایفو از میان سایر روشهای ارزیابی موجودی کالا، اجتناب گردد. بدون داشتن ادله‌ای قوی دستکاری در روشهای استانداردهای حسابداری اقدامی ناشیانه است. استفاده از روش لایفو در برخی کشورها جهت محاسبه سود مشمول مالیات قابل قبول نمی‌باشد، اما بندرت کشوری را می‌توان یافت که استانداردهای حسابداری آن استفاده از روش لایفو را برای مقاصد حسابداری و گزارشگری مالی منع کرده باشد.

۶- در صورتی که دستیابی به پیشنهادهای ۱ و ۲ و سایر پیشنهادها در فرهنگ جمع‌گرای جامعه که در آن فاصله قدرت زیاد و گریز از نامعلومی شدید است مقدور نمی‌باشد، هدف ارایه منصفانه (بنحو مطلوب) از چارچوب نظری کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری حذف گردد. در این صورت حساب‌برسان هم مجاز نخواهند بود در بند اظهار نظر گزارش خود درباره منصفانه (به نحو مطلوب) بودن نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری مورد رسیدگی اظهار نظر کرده و آن را تحریف نمایند.

## منابع و مأخذ

- 1- G. G. Mueller, "The Development of International Financial Reporting standards", *Occasional Paper*, No. 17 (Lancaster, England : University of Lancaster International Centre for Research in Accounting, 1997.
- 2- T. L. Wilkinson, "Can Accounting be An International Language?", *Readings in Accounting Theory*; ed. By Paul Garner and Kenneth B. Berg, Boston : Houghton Mifflin Company, 1966, P.488.
- 3- W. D. Hall, "Establishing Standards for International Financial Reporting", *Accounting Research Convocation*; University of Alabama, 1978, pp. 95-106.
- 4- G. G. Mueller "Accounting Practices Generally Accepted in th United States versus

- these Generally Accepted Elsewhere, *International Journal of Accounting*; Spring 1968, pp. 91-103.
- 5- R.D. Nair and W.G. Frank, "The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications, *Accounting Review*"; July 1980, p. 433.
- 6- Geert Hofstede; *Culture's Consequences : International Differences in work \_ Related Value*; Beverly Hills , CA: Sage, 1980, p. 210.
- 7- Gray, S. J., "Towards a Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*; March 1988, p. 8.
- 8- P. Taylor and S. Turley; *The Regulation of Accounting*; London: Basil Blachwell, 1986.
- 9- C. W. Nobes and R. H. Parker (Eds.); *Comparative International Accounting*; 3rd ed. Englewood cliffs, NJ : Prentice Hall, 1991.
- 10- David Alexander and Christopher Nobes; *Financial Accounting : An International Introduction*; Essex, Uk : Prentice Hall, 2001, p. 101.
- 11- John Blake and Mahmud Hossian, (Eds.); *Readings in Internatinal Accounting*; Last ed, London : International Thomson Business Press, p. 141.
- 12- David Alexander and Christopher Nobes, OP Cit, P.83.
- 13- Ibid P. 405.
- 14- David Alexander and Christopher Nobes, OP cit, P. 100.
- 15- Geert Hofstede, Op. Cit., p. 216.
- 16- L. H. Radebaugh and S. J. Gray; *Internaional Accounting and Multinational Enterprises*; 4th ed., New York, Chichester : Wiley, 1997, pp. 77- 80.