

بررسی روابط بین ارزش‌های محاسبه و ارزش‌های فرهنگی براساس چارچوب هوفستد و گری

میر محمد فاروق حیدری^۱، مسعود محمودی^۲

^۱ استاد دانشکده اقتصاد دانشگاه آریا، افغانستان (نویسنده مسئول)

^۲ دانشجوی دانشکده اقتصاد دانشگاه آریا، افغانستان

چکیده

از نظر هوفستد فرهنگ مجموعه‌ای از باورها و اعتقاداتی است که میان اعضای یک گروه، جامعه و اداره مشترک است. فرهنگ از جمله عواملی است که تأثیر به سزایی بر محاسبه می‌گذارد. در سال‌های اخیر گرایش شدیدی به استفاده از تئوری‌های رفتاری در تحقیقات محاسبه به وجود آمده است. بدون شک چنین مطالعاتی باعث غنای رشته محاسبه شده و آن را از رشته تکنیکی خارج می‌سازد. فرهنگ هر جامعه به طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی موجود در شرکتها و ادارات مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد؛ به عبارت دیگر، اختلافات فرهنگی موجود در جوامع را می‌توان به علت تفاوت‌های موجود در فرهنگ‌های هر اداره و شرکت دانست که خود عامل اصلی تأثیر گذار بر عملکرد تجاری آن اداره یا شرکت است.

واژه‌های کلیدی: محاسبه، فرهنگ، هوفستد، گری، ارزش‌های محاسبه و ارزش‌های فرهنگ

مقدمه:

بیشتر تحقیقاتی که تا قبل از سال ۱۹۷۰ میلادی برای شناخت رفتار انسان‌ها صورت گرفته تحت تأثیر شدید تعصبات نژاد پرستانه بوده است؛ اما از دهه ۱۹۸۰ به بعد محققان باهدف بررسی جهان شمول بودن تئوری‌های مربوط به روانشناسی در اروپا و آمریکا، تمایل زیادی به انجام تحقیقات بین فرهنگی پیدا کردند. نتایج مطالعات این محققان حاکی از آن بود که تمام عناصر کلیدی تئوری‌های مربوط به روانشناسی مانند تئوری انگیزش جهان‌شمول نیست. این امر محققان را بر آن داشت که تحقیقاتی انجام دهند تا مشخص سازند چه جنبه‌هایی از مسائل مربوط به روانشناسی در جهان در یک حوزه فرهنگی خاص، معتبر هستند. سرانجام پروفیسور هافستد^۱ در سال ۱۹۸۰ و ۱۹۸۳ در تحقیقی گسترده از کارکنان شرکت چندملیتی IBM مستقر در ۵۳ کشور جهان و تحلیل آماری نتایج تحقیق، تئوری مشهور خود را درباره ابعاد فرهنگی ارائه داد. این تئوری در زمینه‌های مختلف از جمله روانشناسی، تئوری سازمان و اخیراً در تحقیقات حسابداری کاربرد فراگیر داشته است (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۵).

فرهنگ یکی از مفاهیم اساسی در تحقیقات علوم اجتماعی است، زیرا بین همه اقشار جامعه و ادارات یک پل مفهومی ایجاد می‌کند. فرهنگ برنامه‌ریزی جمعی ذهن است که اعضای یک گروه یا طبقه‌بندی افراد را از سایرین متمایز می‌کند. فرهنگ یک رفتار اکتسابی در نتیجه پاسخ بشر به محیط خویش است که پس از اکتساب، شرایط پاسخگویی فرد به محیط توصیف و استدلال یک پدیده اجتماعی بوده و بر اساس این ارزش‌ها، رسوم و عقاید شکل می‌گیرند (دلوری، ۱۳۹۶: ۳).

محاسبه همزاد تمدن است و پیشینه‌ای به درازای تاریخ دارد. به بیان دیگر الگوها و اشکال مختلف محاسبه با ارزش‌های مختلف اجتماعی، مذهب، سیستم‌های سیاسی و تاریخچه و پیش‌زمینه‌های که محیط را شکل می‌دهد در ارتباط است (ابراهیمی رومنجان و همکاران، ۱۳۹۳). در سالهای اخیر گرایش شدیدی به استفاده از تئوری‌های رفتاری در تحقیقات محاسبه به وجود آمده است. بدون شک چنین مطالعاتی باعث غنای رشته محاسبه شده و آن را از یک رشته خشک و کاملاً تکنیکی خارج می‌سازد (نوروش و دیانتی دیملی، ۱۳۸۲).

پیشینه تحقیق:

گری و وینت (۱۹۹۵) به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات محاسبه (بُعد پنهان‌کاری/ شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور پرداختند؛ آنان میزان افشای یک تعداد اقلام مالی و غیرمالی (اعم از اختیاری و غیر اختیاری) را به عنوان تعریف عملیاتی پنهان‌کاری/ شفافیت اطلاعات در نظر گرفتند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که وجود روابط قوی بین ارزش‌های فرهنگی جوامع (به‌ویژه اجتناب از اطمینان نداشتن و فردگرایی) و میزان افشای اطلاعات محاسبه در کشورهای مورد بررسی بود (گری، ۱۹۹۸: ۲۲).

گری (۱۹۹۸) اعتقاد داشت که ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی بر حرفه محاسبه شامل چهار مشخصه فرهنگی حرفه گرای، محافظه‌کاری، یکنواختی و پنهان‌کاری بود. به عقیده او این چهار مشخصه متأثر از روش‌های اجتماعی و فرهنگی جامعه بر حرفه حسابداری هر کشور بود.

سالتر و نیسوندر (۱۹۹۵) با داده‌های جمع‌آوری‌شده از ۲۹ کشور جهان، به آزمون مدل گری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که این مدل به بهترین نحوه قادر به تشریح عملکردهای گزارش دهی مالی در محیط واقعی است؛ اما در توضیح

^۱ Hofstede

ساختارهای حرفه‌ای و قانونی بسیار ضعیف است. به علاوه آنان دریافتند که اگر میزان توسعه یافتگی بازارهای مالی و سطوح مالیاتی را به این مدل بیفزایند، قدرت توضیحی مدل افزایش می‌یابد.

به نقل قول از مشهوری، خوشکار و دیگران (۱۳۹۵) در مطالعه‌ای با عنوان چگونگی اثرگذاری فرهنگ در یک جامعه بر روی ادبیات و ارزش‌های محاسبه، بیان نمودند که محاسبه یک فعالیت فنی اجتماعی است که فرهنگ تأثیر بسزایی بر آن دارد. این مطالعه به گونه‌ای ذهن خواننده را آماده درک این مفهوم مهم می‌نماید که محاسبه را به عنوان یکی از علوم اجتماعی بداند که بتوان بر اساس آن روش‌های محاسبه را شرح داد (مشهوری، ۱۳۹۸).

تئوری فرهنگ و حسابداری

عوامل محیطی بر محیط حسابداری، شامل فرهنگ، توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه، سطح تورم، قوانین مالیاتی، نظام حقوقی و سطح آموزش است. از بین این عوامل، فرهنگ مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر توسعه حسابداری است و تاکنون بیشترین تأکید پژوهش‌ها بر آن بوده است. نتایج پژوهش‌های زیادی نشان می‌دهد که فرهنگ هر کشور عامل مهمی است که بر نظام حسابداری تأثیر دارد (جمشیدی نوید و نوری، ۱۳۹۳).

وجود گروه‌های فرهنگی مختلف در دنیای محاسبه باعث ایجاد برداشت‌ها و قضاوت‌های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم محاسبه خواهد شد. نسبی بودن فرهنگ در محاسبه، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و به کارگیری استانداردهای محاسبه و تفتیش را تحت تأثیر قرار خواهد داد. به گونه‌ای که به نظر می‌رسد توسعه محاسبه مانند هر جریان اجتماعی دیگر از فرهنگ ملی و محیط اداره تأثیر می‌پذیرد و تدوین استاندارد در کشوری تابعی از اقتصاد، سیاست و محیط اجتماعی (فرهنگ) آن کشور می‌باشد (حاجیها و سلطانی، ۱۳۹۳).

ارزش‌های فرهنگی و رابطه آنها با ارزش‌های محاسبه

محاسبه منعکس‌کننده بخشی از عملکرد فعالیت‌های اقتصادی بوده که تحت تأثیر ارزش‌های فرهنگی و اداره قرار دارد. نظریه ابعاد فرهنگی مطرح شده به وسیله هافستد را می‌توان به عنوان بزرگترین الگوی موجود در تشریح روند توسعه فرهنگی جوامع قلمداد کرد و به اعتقاد هافستد، ابعاد فرهنگی (شامل فاصله قدرت، اجتناب از اطمینان نداشتن، فردگرایی، مردگرایی و افق دید افراد جامعه) قادرند تفاوت‌های فرهنگی موجود در ملل مختلف را تبیین کنند. همچنین ارزش‌های اخلاقی جزء لاینفک حرفه محاسبه است و سیستم حرفه محاسبه هر کشور تحت تأثیر مستقیم ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی آن کشور است؛ زیرا حرفه محاسبه مانند سایر افراد و حرفه‌ها که در یک جامعه فعالیت می‌کنند، ملزم به رعایت اخلاق عمومی جامعه و قوانین و طرزالعمل‌های خود هستند. عدم قوانین و طرزالعمل‌های حرفه‌ای، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود (حیدری، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر جوامع با فرهنگ‌های متفاوت، نظریه‌های متفاوتی درباره یک موضوع می‌توانند ایجاد کنند. همچنین بین ارزش‌های فرهنگی و ارزش‌های مالیاتی (سیستم‌های مالیاتی) ارتباط وجود دارد؛ همانند تأثیرات فرهنگ در سیستم حسابداری انتظار می‌رود فرهنگ در سیستم مالیاتی هر کشور تأثیر بگذارد. در این بحث با استفاده از چارچوب فرهنگی مدل گری، مدلی نظری برای تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های مالیاتی، با استفاده از آزمایش تجربی فرضیات، ارائه شده است. ارزش‌های کلیدی سیستم‌های مالیاتی مطرح در هر جامعه عبارتند از:

- **عدالت:** یک اولویت برای سیستم های مالیاتی این است که مبالغ توزیع شده بین افراد مختلف جامعه به عنوان مالیات براساس توان پرداخت آنان بوده و عادلانه و منصفانه توزیع شود. در سیستم مالیاتی افغانستان نیز در مورد استطاعت مالی افراد نیز بحث مفصلی صورت گرفته است.
- **صراحت و سادگی:** قوانین مالیاتی در یک سیستم مالیاتی طوری باشد که کاربرد آن ها نیز باید واضح و صریح باشد.
- **بی طرفی:** سیستم های مالیاتی به گونه ای طراحی شوند که اثرات خاصی را برای تصمیمات گروه خاصی نداشته باشند تا تقسیم منابع، دچار انحراف نشود.
- **شفافیت:** سیستم های مالیاتی باید از مفهوم پاسخگویی به عموم برخوردار باشند و به طور کامل و صحیح اندازه گیری و فشار مالیاتی وارده بر مردم را افشا کنند.

جایگاه فرهنگ در محاسبه

نفوذ فرهنگ در سیستم های محاسبه در کشورهای مختلف بیش از سه دهه است که مورد تحقیق قرار می گیرد. ارزش های متفاوت فرهنگی از نحوه عمل محاسبه یکسان در سطح جهانی جلوگیری می نماید. فرهنگ یک جامعه یا یک ملت می تواند بر عملکرد محاسبین آن ملت تأثیر داشته باشد. از آنجا که سیستم و محاسبه هر کشور تحت تأثیر مستقیم ارزشهای اخلاقی و فرهنگی آن کشور است، از این رو مطالعه و شناسایی ارزشهای فرهنگی حسابداری و رابطه آن با ارزشهای اخلاقی از اهمیت ویژه ای برخوردار است. زیرا محاسبین همانند سایر افراد و حرفه ها که در یک جامعه فعالیت می کنند، ملزم به رعایت اخلاق عمومی جامعه خود هستند. عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه ای می تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود.

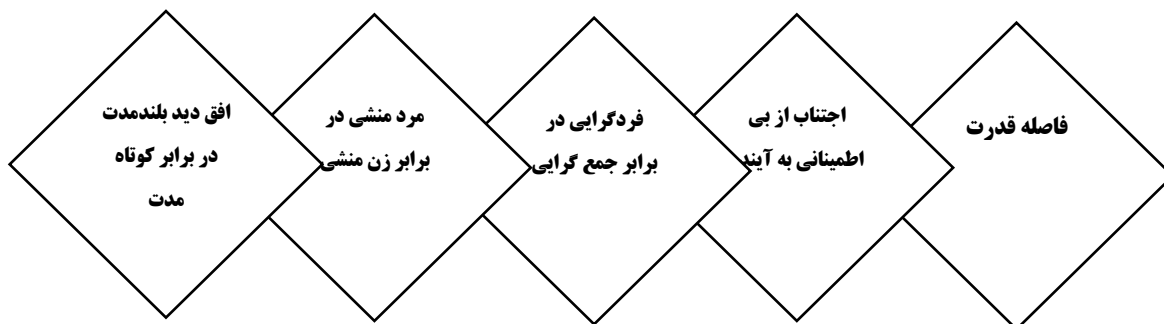
فرهنگ سیستمی از عقاید مشترک است، فرهنگ یک مفهوم پیچیده چند بُعدی است که اندازه گیری آن دشوار است. همچنین یکی از مشکلات پیاده سازی محاسبه فرهنگ این است که چگونه می توان ارزشهای یک جامعه را اندازه گیری کرد. تحقیقات نشان میدهد که وجود گروه های فرهنگی مختلف در دنیای محاسبه باعث ایجاد برداشت ها و قضاوت های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم محاسبه خواهد شد. نسبی بودن فرهنگ محاسبه، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و بکارگیری استانداردهای محاسبه و تفتیش را تحت تأثیر قرار خواهد داد. حتی در صورت پذیرش استانداردهای یکسان توسط گروه های مختلف، به دلیل تفاوت های فرهنگی محاسبین، گروه های مختلف استانداردهای محاسبه تفتیش به گونه متفاوتی تفسیر و به کار گرفته خواهد شد.

پروفیسور هوفستد (۱۹۹۱) معتقد است که فرهنگ برنامه ریزی جمعی بوده که اعضای یک گروه را از دیگر گروه ها متمایز می کند. ویولیت Violet 1991 با بررسی منابع مردم شناسی، فرهنگ را این گونه تعریف کرده است: فرهنگ سیستمی یکپارچه از الگوهای رفتاری آموخته شده است که ویژگی خاص اعضای هر جامعه را تشکیل می دهد و خواستگاه آن فیزیولوژیکی یا ارثی نیست. بنابر این، فرهنگ رفتاری اکتسابی و محصولی طبیعی فعالیتهای بشر است.

ترایس و بیر (Trice & Beyer) نیز فرهنگ را سیستمی از باورهای مشترک تعریف کرده اند. بنابر این سیستم های ارزشی مشترک در یک جامعه باعث شکل گیری فرهنگ در آن جامعه می شود. منظور از ارزش، رجحان یک حالت یا وضعیت رفتاری خاص از سوی اکثریت مردم است. وقتی یک مجموعه از ارزشها از سوی افراد جامعه پذیرفته می شود، این ارزش ها به هنجاری های اجتماعی تبدیل می شود و از آن پس انتظار می رود جامعه اعم از افراد و سازمان ها هماهنگ با این هنجارها عمل کند (حیدر پور و همکاران، ۱۳۹۵: ۲۲).

ابعاد ارزش های فرهنگی از دیدگاه هوفستد:

بر اساس بررسی هایی انجام شده ۵ بعد برای ارزشهای فرهنگی مطرح گردید که بر اساس آن می توان ملت های جهان را به گروه های مختلف دسته بندی کرد. این ابعاد در شکل زیر نشان داده شده است.



فاصله قدرت: اختلاف های موجود در توزیع قدرت میان افراد جامعه (افراد فرودست و فرادست) را نشان میدهد و منعکس کننده دامنه ای نا برابری ها در توزیع قدرت از دیدگاه افراد ضعیف موجود در سازمان ها است.

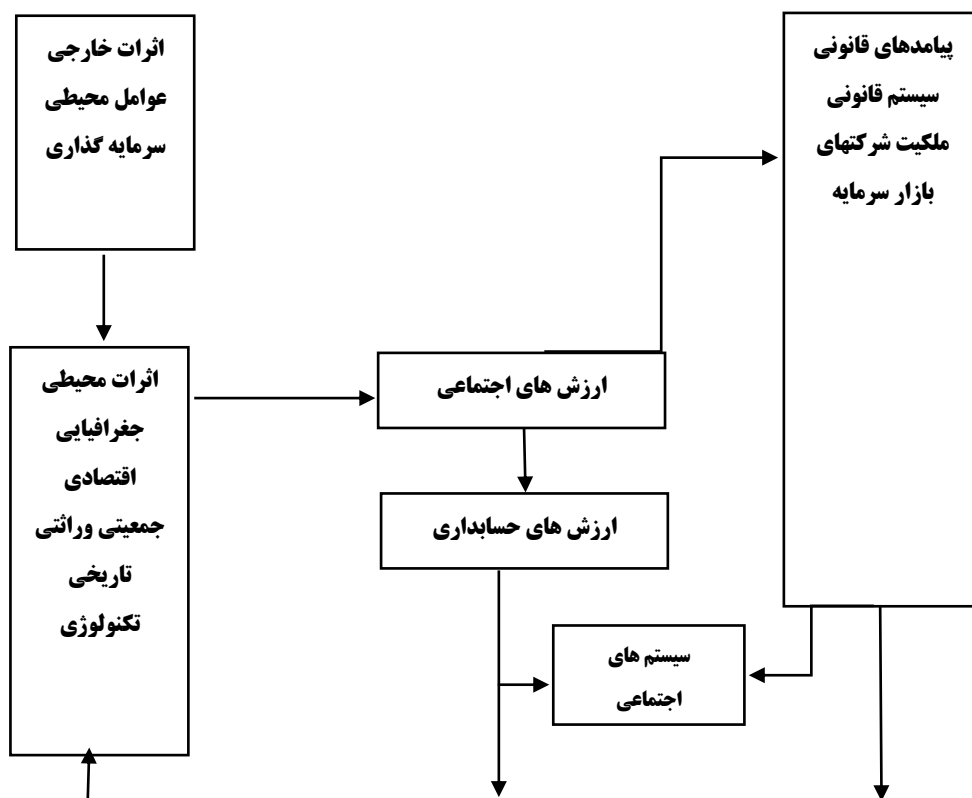
اجتناب از بی اطمینانی به آینده و بلا تکلیفی: میزان نگرانی و اضطراب افراد جامعه یا سازمان را در رابطه با وضعیت های نامشخص و نامعلوم آینده نشان می دهد و به معنی علاقه افراد جامعه به کاهش ابهام ها است.

فرد گرایی در برابر جمع گرایی: در جوامع جمع گرا، وابستگی های عاطفی شدیدی بین اعضای سازمانها وجود دارد و سازمانها نیز مسئولیت زیادی برای اعضای خود قائل هستند. در چنین شرایطی ناسازگاری های اجتماعی بین ارزشهای فردی و اجتماعی از بین می رود؛ اما اگر سازمان ها توجه لازم به اعضای شان نداشته باشند، ناهماهنگی های موجود بین ارزشهای فردی و اجتماعی باعث افزایش فردگرایی در سازمان و یا تغییر ترکیب اجتماعی جمعی و یا هر دو این ها می شود.

مرد منشی در برابر زن منشی: مرد منشی به معنای گرایش افراد جامعه به برتری طلبی، قهرمان پروری و دلاوری است. در مقابل زن منشی به معنای گرایش افراد جامعه به برقراری ارتباط، تواضع و فروتنی، مراقبت از ضعیف تر ها و بهبود کیفیت زندگی است. در جوامع مرد منش، مردان بیشترین به دنبال کسب موفقیت های شغلی در بیرون منزل و زنان علاقمند به مراقبت از خانه و کودکان هستند.

افق دید بلندمدت در برابر کوتاه مدت: افق دید (بلند و کوتاه مدت) نشانگر میزان اتکای جوامع به ظرفیت های تجزیه و ترکیبی ایشان است. در جوامع دارای افق دید بلندمدت، افراد با صبر و بردباری زیاد حاضر به پذیرش روند کوتاه مدت، سعی می شود تا تمام به اجزای آن شکسته شود. در این جوامع، بر حفظ سنت ها، پایبندی به تعهدات اجتماعی صرف نظر از قیمت آنها، پایداری برای باقی ماندن در وضعیت اجتماعی برابر با دیگران، پایین بودن میزان پس انداز و دست یابی به نتایج امور، تأکید می شود (صدیقیان و همکاران، ۱۳۹۸: ۳).

شکل زیر عقیده گری را در مورد ارتباط بین محاسبه و فرهنگ را نشان می دهد، پیامدهای قانونی شامل سیستم های قانونی، مالکیت شرکتها، بازار سرمایه، سیستم آموزش، انجمن های حرفه ای و مذهب متأثر از ارزش های اجتماعی است. ارزش های اجتماعی نیز از اثرات محیطی شامل عوامل جغرافیایی، اقتصادی، وراثتی، تاریخی، تکنالوژی، منطقه ای و جمعیتی تأثیر می پذیرد اثرات محیطی نیز تحت تأثیر اثرات خارجی، شامل عوامل محیطی و سرمایه گذاری قرار می گیرد. از طرف دیگر ارزش های اجتماعی بر ارزش های اجتماعی بر ارزش های محاسبه اثر گذار است. (صدیقیان و همکاران، ۱۳۹۸: ۴).



شکل (۱) ارتباط محاسبه و فرهنگ

چالشهای فرهنگی در حوزه محاسبه

از جمله تأثیرات چالش زا که فرهنگ بر محاسبه دارد، می توان به موارد زیر اشاره کرد: بحث یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری استندردهای محاسبه است. مخالفان همگرایی استندردها بحث یکنواختی ادعا دارند که از آنجا محاسبه تحت تأثیر محیط های فرهنگی، قانونی، سیاسی و اقتصادی کشورهای مختلف قرار می گیرد، استندرد کردن روشهای بین المللی محاسبه بسیار مشکل خواهد بود. عده ای هم بر این عقیده اند که محیط های تجاری و اقتصادی در تمام کشورها یکسان نیست و به دلیل رابطه نزدیک بین شرایط اقتصادی و تجاری با محاسب، نمی توان یک مجموعه اصول عمومی پذیرفته شده را در تمام کشورها استفاده کرد و توسعه و تکامل محاسبه در هر جامعه تابع عوامل محیطی و اجتماعی آن جامعه می باشد.

نتیجه گیری:

بررسی ادبیات و تحقیقات انجام شده در حسابداری و فرهنگ، بیانگر این امر است که فرهنگ از جهات گوناگون محاسبه را تحت تأثیر قرار می دهد. از جمله آنها می توان به تأثیر بر هماهنگ سازی استندردهای محاسبه و افشای اطلاعات اشاره کرد. از آنجا که در هر کشور فرهنگ ملی منحصر به فرد خود را دارد، نمی توان رابطه ای را بیان کرد که برای تمام جوامع به صورت کامل مصداق داشته باشد ولی با این حال می توان با استفاده از همین تفاوت فرهنگی، اختلافات میان شیوه های عمل محاسبه در هر جامعه را تشریح کرد.

فرهنگ هر جامعه به طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم های اطلاعاتی موجود در شرکتها و ادارات مختلف آن جامعه تأثیر می گذارد؛ به عبارت دیگر، اختلافات فرهنگی موجود در جوامع را می توان به علت تفاوت های موجود در فرهنگ های هر اداره و شرکت دانست که خود عامل اصلی تأثیر گذار بر عملکرد تجاری آن اداره یا شرکت است.

از نظر گری ارتباط بین محاسبه و فرهنگ پیامدهای قانونی شامل سیستم های قانونی، بازار سرمایه و مذهب متأثر از ارزشهای اجتماعی است. ارزشهای اجتماعی نیز از اثرات محیطی شامل عوامل جغرافیایی، اقتصادی، وراثتی، تاریخی، تکنالوژیکی، منطقه ای و جمعیتی تأثیر می پذیرد. اثرات محیطی نیز تحت تأثیر اثرات خارجی، شامل عوامل محیطی و سرمایه گذاری قرار می گیرد. از طرفی دیگر ارزشهای اجتماعی بر ارزشهای محاسبه اثر گذار است.

منابع

۱. ابراهیمی رومنجان، مجتبی؛ زین الدین میمند، فاطمه؛ خراشادی، محمد. (۱۳۹۰). تفایل فرهنگ و حسابداری، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فومن و شفت.
۲. جمشیدی نوید، بابک؛ نوری، زهرا. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ارزش های فرهنگ اسلامی بر پایه ابعاد هافستد بر شفافیت گزارش دهی مالی و سطح مسئولیت پاسخگویی (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی)، فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (۶)، صص ۱-۱۸.
۳. حاجیه، زهره؛ سلطانی، مریم. (۱۳۹۳). نگرشی بر ابعاد فرهنگی حسابداری، پژوهش حسابداری، شماره ۱۵، صص ۸۳-۱۰۷.
۴. حیدر پور، فرزانه؛ کارگری، میترا؛ آزامنش، بنفشه؛ نصیری، فاطمه. (۱۳۹۵). رابطه فرهنگ و حسابداری، کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری، ۳۲ تیر، تهران.
۵. حیدری، میر محمد فاروق. (۱۳۹۸). اخلاق تجارت و حسابداری، انتشارات نویسا: کابل.
۶. دلاوری، سید جواد؛ السادات امیری، فاطمه و رحمتی اصل، مهین. (۱۳۹۶). حسابداری و تحول فرهنگی، نخستین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت سندج، ۲۰ مهر، دانشگاه کردستان.
۷. صدیقین، محمد جواد، تاج خاتونی، وحید عباس پور. (۱۳۹۸). بررسی رابطه حسابداری و فرهنگ، هفتمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری.
۸. مشهوری، سید محمد رضا؛ احمد مخمل باف و الهام رنجیزی تنها. (۱۳۹۸). مروری بر روابط بین آرش های حسابداری و ارزش های فرهنگی، نخستین کنفرانس ملی مدیریت بازرگانی، کارآفرینی و حسابداری.
۹. نخعی، حبیب الله؛ مخمل باف، احمد؛ زنجیری تنها، الهام. (۱۳۹۸). حسابداری به عنوان یکی از علوم اجتماعی و مفهومی فرهنگی، نخستین کنفرانس ملی مدیریت، بازرگانی، کارآفرینی و حسابداری.
۱۰. نوروش، ایرج، سحر سپاسی. (۱۳۸۴). بررسی رابطه ارزش های فرهنگی با هموارسازی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۰.
۱۱. Gary, S.J. (1998) Towards A Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally. ABACUD. Vol.24, NO.1.