

ارزیابی چارچوب مفهومی اندازه گیری حسابداری با رویکرد اسلامی (ارزش های جاری در برابر بهای تمام شده تاریخی)

اسفندیار ملکیان کله بستی

دکترای حسابداری، دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه مازندران

(Email: E-MALEKIAN35@yahoo.com)

علیرضا نجف پور کردی

دانشجوی دکترای حسابداری، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مدرس دانشگاه

Email: (phd.nadjafpour@gmail.com)

علیرضا کیان

دانشجوی دکترای حسابداری، عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور

(Email: ar.kian@yahoo.com)

چکیده :

این مقاله در مورد اندازه گیری های حسابداری از منظر ارزش های فرهنگ اسلامی بحث می کند. بررسی انجام شده با استفاده از مطالعات هافستد^۱، گری^۲، و پیرا^۳، نظریه مرتبط با ارزش های حسابداری اسلامی را از طریق درک دین، توسعه می دهد. این مقاله صرفاً دیدگاه اسلام را به عنوان یکی از مطرح ترین ادیان دنیا، مورد توجه قرار داده است. در این مقاله با استفاده از اندازه گیری حسابداری با رویکرد اسلامی، مشخص گردید که چگونه ارزش های حسابداری می تواند از این دیدگاه، از بهای تمام شده تاریخی محافظه کار غربی متفاوت باشد. این مطالعه بصورت نظری اثبات می کند که اندازه گیری حسابداری بر طبق دیدگاه اسلامی مثلاً در ارزش گذاری دارایی ها به منظور محاسبه و پرداخت زکات، از ارزش های خروجی پیروی می نماید که باروش های اندازه گیری حسابداری هماهنگ^۴ و محافظه کار غربی متفاوت است. نتایج پژوهش انجام شده با استفاده از روش دلفی در اختیار جامعه نمونهدانشگاهیان قرار گرفته و مورد تایید واقع گردیده است و می توان ادعا نمود هر کشور

اسلامی جهت تحقق آرمان ها و اهداف متعالی شرع مقدس اسلام بایستی چارچوب مفهومی حسابداری را منطبق با رویکرد موازین اسلامی ایجاد نموده و مورد استفاده قرار دهد.

واژه های کلیدی: اندازه گیری های حسابداری، چارچوب مفهومی، محافظه کاری، دین اسلام، بهای تمام شده تاریخی.

مقدمه :

عوامل محیطی و تنوع فرهنگ ها در جوامع مختلف مانع از یکنواختی رویه های حسابداری مورد عمل بوده و می تواند حسابداری ملی و بین المللی را تحت تأثیر قرار دهد. فرهنگ یکی از عوامل محیطی اصلی است که قویاً سیستم های حسابداری ملی را تحت تأثیر قرار می دهد. محیط فرهنگی عموماً به عنوان سیستم ملی (یا منطقه ای) تعریف می شود که شامل زبان، دین، اخلاقیات، ارزش ها، رفتارها، قانون، آموزش، سیاست، سازمان اجتماعی، فناوری، فرهنگ مادی و است. به نظر می رسد ارتباط متقابل این عناصر فرهنگی با حسابداری فوق العاده پیچیده باشد.^۴

دین به عنوان یکی از عوامل محیطی و مهم فرهنگی شناخته شده که تمام جنبه های عملکردی موسسات اجتماعی را تحت تأثیر قرار می دهد و حسابداری نیز به عنوان یکی از این جنبه ها اعلام شده است (بریستن و ال اشکر^۵ ۱۹۸۶؛ گمبلینگ ۱۹۸۷؛ توماس^۶ ۱۹۸۹؛ بلکویی^۷ ۱۹۹۰). در این مطالعه، به دلیل تأثیر دین و سایر سیستم های اعتقادی در شکل گیری ارزش های فرهنگی، بررسی تأثیر دین بر حسابداری موضوعی با اهمیت تلقی گردیده است (حمید، کرق، کلارک^۸ ۱۹۹۳، گمبلینگ^۹ و عبدالکریم^{۱۰} ۱۹۸۶ و ۱۹۹۳). در این مقاله، تأکید و تمرکز بر دین اسلام به عنوان یکی از ادیان بزرگ الهی، نمایانگر تأثیر بالقوه فرهنگ بر رویه های حسابداری و ارزش های متأثر از آن است.

طبق نظر پیرا (۱۹۸۹)، هر سیستم حسابداری محصول محیط خاص خود است. میولر^{۱۱}، جرنن^{۱۲} و میک^{۱۳} (۱۹۹۴) بیان کرده اند که "حسابداری از طریق محیطی شکل می گیرد که در آن عمل می کند". به عبارت دیگر، الگوهای مختلف حسابداری به ارزش های اجتماعی، دین، سیستم های سیاسی و تاریخچه های پیشین متفاوتی مربوط می شوند که محیط و طرز کارهای ویژه ای را در آن شکل داده اند.

در چارچوب مفهومی ارائه شده توسط گری (۱۹۸۸) تضادهای بالقوه عوامل محیطی اثرگذار بر حسابداری عبارت از تقابل بین حرفه گرایی و کنترل قانونی اهل حرفه^{۱۴}، یکنواختی و انعطاف پذیری اهل حرفه در پردازش داده های حسابداری^{۱۵}، محافظه کاری و خوش بینی^{۱۶} در اندازه گیری خصوصیات مالی دارایی ها و حقوق مالکان، راز داری و شفافیت^{۱۷} نسبت به افشای اطلاعات مالی بوده است. گری در ارتباط با تضاد بالقوه بین رویه های

حسابداری جوامع مختلف، با ارزش های اجتماعی و فرهنگی آنها نظریه ایرا مطرح و ارائه نموده است. او به شکل قابل درکی، تضادهای اجتناب ناپذیر بین رویه های حسابداری موجود در بخش فعالیت های خدماتی، در داخل کشور و در بین جوامع مختلفاً بطور کامل نشان داده است. با این وجود، فشارهای جهانی برای پذیرش یکنواختی در سیستم ها و رویه های حسابداری ملی افزایش یافته است. با توجه به اهداف پژوهش، سه عامل فرهنگ، دین و ارزش های حسابداری، مرکز و کانون توجه کلی این مطالعه را تشکیل می دهد.

پیشینه

نوروش و سپاسی (۱۳۸۴) پژوهشی را با عنوان **"بررسی رابطه ارزش های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران"** انجام دادند. این پژوهش تأثیر احتمالی فرهنگ بر حسابداری را مورد بررسی قرار داده است. نتایج این پژوهش نشان می دهد که رابطه معنی داری میان ارزش های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران وجود دارد. این پژوهش اولین کاری است که در ایران، شاخص های هموارسازی سود را با ارزش های فرهنگی مرتبط می سازد.

رضازاده (۱۳۸۱) در پژوهش پیمایشی مقطعی، رابطه بین ارزش های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ (شامل فاصله قدرت، اطمینان طلبی، فردگرایی و مردمگرایی) را با ارزش های حسابداری (شامل محافظه کاری و پنهان کاری) بررسی کرده و به این نتیجه رسیده است که برخلاف نظریه گری، با وجود افزایش مردمگرایی در شرکت های ایرانی، میزان پنهان کاری آنها کاهش یافته که این امر در واقع قابلیت تعمیم الگویی واحد از ارزش های فرهنگی و حسابداری در کشورهای مختلف را با تردید مواجه ساخته است. (مدرس و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۳).

جاگی^{۱۸} (۱۹۷۵)، از اولین کسانی است که مدعی وجود ارتباط بین دین و حسابداری شد. وی معتقد است که دین از انواع متغیرهای فرهنگی است که بر ارزش های حسابداری و نهایتاً بر رویه های افشای اطلاعات مالی اثرگذار است. جاگی متوجه شد که محیط فرهنگی شامل خانواده، دین و سیستم آموزشی از متغیرهای مستقلاً است که می تواند در رویه های افشای اطلاعات مالی به نسبت تمایلات ارزشی، موثر باشد.

ویولت^{۱۹} (۱۹۸۳) نیز از نقطه نظر انسان شناختی، بررسی ارتباط متقابل بین فرهنگ و دین را در تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری، دنبال نمود. وی به این نتیجه رسید که "حسابداری محصولی از فرهنگ خود است..." او با تأکید بر دین اشاره نمود که "دین در یک جامعه، ترکیبی از عقاید فلسفی و غالباً قوانین موضوعه آن جامعه است." او همچنین، با مرتبط نمودن فرهنگ، حسابداری و دین توضیح می دهد که "از آنجاییکه حسابداری بصورت یک فرهنگ عمل می نماید، سایر آداب و رسوم، عقاید و مراسمات بر آن اثر می گذارند." به عبارت دیگر او به وجود ارتباط بین ارزش های دینی و رویه های حسابداری پی برده است.

مطابق با موضوع مورد بررسی ویولت، ارتباط بین سیستم اعتقادی اسلام و روش هایی که می تواند بر اساس ارتباط ادراکی بین دین، فرهنگ و حسابداری بر رویه های مورد عمل حسابداری در جوامع مسلمان تأثیر داشته باشد،

مستقیماً توسط گمبلینگ و عبدالکریم (۱۹۸۶) و گمبلینگ (۱۹۸۷) مورد بحث قرار گرفته است. در این زمینه گمبلینگ و عبدالکریم (۱۹۸۶) معتقدند:

"...تئوری حسابداری بخشی از شخصیت است و از این رو، بخشی از فرهنگ. اگر افراد مسلمان باشند، شخصیت و فرهنگ آنها اسلامی است. بنابراین، حسابداری آنها اسلامی بوده و شامل شرع^{۲۰} و خیلی چیزهای دیگر است."

روش تحقیق:

همان طور که مشاهده گردید بخشی از پژوهش حاضر به صورت مطالعات کتابخانه ای بوده که عمدتاً مربوط به بررسی نظریه ها و تئوری های موجود در زمینه موضوع پژوهش می باشد. به عبارت دیگر پس از بررسی و مطالعه منابع، مستندات، پژوهش های تجربی صورت گرفته، مقالات مربوط، استدلالات مطرح شده و ارائه چارچوبی برای اندازه گیری حسابداری از منظر دین، بخش دوم پژوهش بصورت میدانی انجام گرفته و از بین روش های مختلف جمع آوری اطلاعات، روش پرسشنامه ای انتخاب و در راستای آزمون چارچوب مزبور سوالاتی مطرح و طی سال ۱۳۹۲ بین جامعه آماری توزیع گردید. برای طرح این سوالات از نظرات، رایزنی ها و هم فکری های اهل حرفه و عمدتاً دانشگاهیان استفاده شده است.

چارچوب مفهومی ارائه شده به روش دلفی مورد آزمون قرار گرفته و بر طبق این روش از نظر متخصصان و کارشناسان موضوع مورد پژوهش بهره گرفته شده است. با توجه به معلوم بودن حجم جامعه آماری تحقیق، تعداد ۱۲۵ نفر از دانشگاهیان واحدهای مختلف دانشگاهی (سراسری، آزاد و پیام نور) بر اساس سوابق علمی و پژوهشی هر یک از آنها به صورت نمونه انتخاب شدند که از این تعداد ۶۵ نفر دانشجویان دکترای حسابداری و عضو هیئت علمی و ۴۵ نفر عضو هیئت علمی دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۱۵ نفر اعضای هیئت علمی دارای مدرک دکتری در رشته حسابداری بودند.

در این پژوهش از بین روش های متعدد تعیین روایی ابزار اندازه گیری، از روش **روایی محتوایی** استفاده شده و **روایی ساختاری** آن نیز با استفاده از نتایج بدست آمده از ارسال پرسشنامه های نمونه محرز گردیده است. از طرف دیگر برای تعیین پایایی و اعتبار پرسشنامه ها نیز با استفاده از روش های آماری دو گروه از میان جامعه آماری بطور تصادفی انتخاب گردیدند که برای آنها پرسشنامه ارسال و پاسخ های آنها استخراج و نسبت های مربوطه کنترل گردید.

سوالات طرح شده در قالب فرم نظر سنجی (پرسشنامه) به همراه گزارشی حاوی مستندات نظری موضوع، پژوهش های تجربی صورت گرفته، مقالات مختلف و نظرات فقها در اختیار تکمیل کنندگان پرسشنامه قرار گرفت. در فرم نظر سنجی ۱۵ سوال مطرح گردید که سوالات ۱ تا ۶ در راستای اهمیت و ضرورت تدوین

چارچوب مفهومی با رویکرد اسلامی و سوال ۷ تا ۱۵ در ارتباط با خود چارچوب مفهومی ارائه شده برای اندازه گیری حسابداری از منظر دین اسلام بوده است.

در پرسشنامه ارسالی هر سوال شامل دو گزینه «بلی» و «خیر» بوده که پاسخ «بلی» نشانگر تایید اهمیت، صحت و مربوط بودن موضوع به چارچوب مذکور و پاسخ «خیر» نمایانگر فقدان اهمیت و عدم ارتباط یا مخالفت پاسخگو با موضوع مطروحه در چارچوب نظری یا مفهومی بوده و «عدم پاسخ» نشانگر بی نظری فرد پرسش شونده بوده است. در انتهای فرم نظرسنجی از پاسخگو خواسته شد تا هرگونه پیشنهاد و نظرات اصلاحی خود را در راستای بهبود و توسعه چارچوب مذکور ارائه دهد.

یافته ها :

ارتباط بین فرهنگ، دین و حسابداری

تأثیر فرهنگ بر حسابداری، حدود چهار دهه، موضوع پژوهش های حسابداری بوده است. این توجهات تأثیر قابل توجه فرهنگ بر محیط حسابداری را نشان می دهد و دلیل تنوع بین سیستم های حسابداری ملی را در وجود تفاوت بین محیط های فرهنگی آنها می بیند. یعنی به دلیل وجود اشکال متنوعی از فرهنگ در دنیا، رویه های حسابداری متفاوتی وجود دارند.

ارتباط بین تأثیر عوامل فرهنگی بر محیط های حسابداری در متون و مقالات متعددی، از جنبه های مختلفی مورد آزمون قرار گرفته است. در مورد نسبی نگرانی فرهنگی در حسابداری بین المللی توسط ویولت (۱۹۸۳)، بلکویی (۱۹۹۰)، داپنیک و سالتز^{۲۱} (۱۹۹۵) در مورد فرهنگ و افشای اطلاعات مالی توسط هریسون و مک کینون^{۲۲} (۱۹۸۶) و بلکویی (۱۹۹۶ و ۱۹۹۷)؛ و در مورد فرهنگ و سیستم های حسابداری بین المللی توسط گری (۱۹۸۸)، پیرا (۱۹۸۹) و فچنر و کیلگور^{۲۳} (۱۹۹۴) تحقیقات زیادی انجام شده و بیشتر پژوهش ها تأیید نموده اند که فرهنگ، رویه های حسابداری را تحت تأثیر قرار می دهد. همچنین این مطالعات نشانگر تأیید اهمیت کاوش در عوامل اساسی و مؤثر بر رویه های مختلف حسابداری است. گمبلینگ و عبدالکریم (۱۹۹۳) فرهنگ را تفسیر مشترک افراد از جهان بینی شخصی تعریف می کنند که به دیدگاه بلکویی از فرهنگ نزدیک بوده و عبارت است از "... سیستم ادراک یا شناخت باورها".

پیرا (۱۹۸۹) اظهار نظر هافستد را تأیید نمود که در آن اعضای هر فرهنگ خاصی، گرایش دارند تا در چارچوب مشترکی از مفاهیم، درک اجتماعی، ارزش ها، باورها و نمادها شریک باشند. وی همچنین به فرهنگ به عنوان جلوه ای از هنجارها، ارزش ها و آداب و رسوم نگاه کرد که منجر به ویژگی های رفتاری و نوعی گروه بندی اجتماعی مشخص می شود (رفتار جمعی). تعریف فرهنگ توسط ویولت (۱۹۸۳) اینگونه بیان می شود که "دربرگیرنده و تعیین کننده تکامل تدریجی موسسات اجتماعی (که حسابداری می تواند یکی از آنها محسوب

شود)، پدیده های اجتماعی و در واقع تکامل نوع بشر است". در نظر وی این عناصر (مؤسسات اجتماعی، پدیده های اجتماعی و نوع بشر) فرهنگ را شکل داده و خلق می نمایند.

تعاریف ارائه شده توسط پژوهشگران در مورد فرهنگ، دیدگاه استقرایی و از جزء به کل را فراهم آورده و به عنوان سیستمی متشکل از باورهای مشترک افراد برای شکل گیری مؤسسات اجتماعی است. هریک از پژوهشگرانه جهت احتمال وجود و تأثیر قوی و موثر فرهنگ بر جنبه های مختلف حسابداری یک دلیل منطقی را فرض گرفته و سپس آن را توسعه داده اند.

در نظر گرفتن تأثیر دین به عنوان یک عامل فرهنگی بر حسابداری، جنبه نسبتاً جدید بررسی های انجام شده است. مطالعات علمی در مورد بررسی وجود چنین ارتباطی می تواند این امکان را فراهم آورد تا پاسخ سوالات زیادی در مورد ارتباط بین فرهنگ و حسابداری، مشخص شوند. این مطالعه به دنبال وجود رابطه ای است که به ایجاد چارچوبی منجر گردد تا در آن ادراک عملی روشنی از ارتباط بین عناصر فرهنگی، به ویژه ارتباط بین دین و اندازه گیری حسابداری حاصل شود.

پس از دهه ها بحث در مورد اثرات فرهنگ بر محیط حسابداری، پژوهش ها یک قدم در جهت بررسی تأثیر بالقوه دین بر حسابداری حرکت نمود (گمبلینگ و عبدالکریم ۱۹۸۶؛ گمبلینگ ۱۹۸۷؛ گمبلینگ و عبدالکریم ۱۹۹۳؛ حمید و همکاران ۱۹۹۳؛ کلارک، کرق و حمید ۱۹۹۶). می توان اذعان نمود که بیشتر مطالعات انجام شده بر تأثیر دین اسلام و کشورهای مسلمان متمرکز شده و نه بر محرک های فرهنگی آنها. بطور کلی اهمیت توسعه دانش حسابداری، از طریق مطالعه فرهنگ و دین و بویژه اسلام به عنوان یک دین جهانی، صرفاً میتواند شناخت عوامل مختلف مؤثر بر محیط حسابداری را از لحاظ بین المللی افزایش دهد. طبق پژوهش حمید و همکاران (۱۹۹۳)، دین اسلام فراتر از مرزهای فرهنگی و ملی کشورهای مسلمان است، اگر چه ممکن است این کشورها از جنبه های زیادی مثل نژاد، زبان محلی و آداب و رسوم بومی خاص خود، تفاوت معنی داری با یکدیگر داشته باشند؛ با این وجود، اگر درک و فهم این جنبه ها بتواند به اجرا و خط مشی گذاری حسابداری کمک نماید، لازم است بطور منطقی مشخص گردد که چگونه دین می تواند رویه های حسابداری را در فرهنگ یک کشور خاص یا میان فرهنگ کشورهای^{۲۴} مختلف در سراسر جهان، تحت تأثیر قرار دهد (عسکری، ۲۰۰۶).

مدل هافستد- گری و مدل پیرا

گری (۱۹۸۸) با استفاده از ارزش های عام فرهنگی مطرح شده توسط هافستد (۱۹۸۰، ۱۹۸۳)، فرضیه های حسابداری مهمی را مطرح نمود. فرضیه او تأثیر فرهنگ کشورها و سیستم های حسابداری را مربوط به تمایلات ارزشهای اجتماعی منحصر در هر کشور دانست. در مدل گری (که بر مبنای مدل هافستد است)، دین به عنوان یک عنصر نهادی و دارای منزلت اجتماعی برابر با سایر سازه های اساسی اجتماعی ملی است. بنابراین، می توان پی برد که سیستم های قانونی، مالکیت شرکت ها، بازارهای سرمایه، انجمن های حرفه ای و آموزش می تواند تحت تأثیر ارزش های فرهنگی قرار گیرد. در نتیجه، استنباط می شود که عناصر نهادی شامل دین، سیستم های

حسابداری و ارزش های منبعث از آن را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین، دین به عنوان یکی از عواملی در نظر گرفته شد که این توان را دارد تا بر سیستم های حسابداری آن جوامعی تأثیر بگذارد که متأثر از ارزش های دینی هستند.

چیوا^{۲۵} (۱۹۸۸) به دنبال تکمیل مدل هافستد-گری، نقش ارزش ها و باورها را به عنوان موضوعات اساسی متضمن توسعه دانش حسابداری مطرح نمود. او اعتقاد داشت که "ارزش ها و باورها نقش بنیادین در شکل گیری دانش حسابداری ایفا می کنند و در تعیین روایی پرسش های مطرح شده در هر پژوهش خاص و اشکال مختلفی از شواهد پژوهش، مفید هستند." وی استنباط کرد که اثرات احتمالی دین بر روی حسابداری خیلی پیچیده تر از آن بوده که در این مطالعات مورد اشاره قرار گرفته است.

هافستد (۱۹۹۷) اختلاف فرهنگی را در چهار سطح سمبلیک^{۲۶}، قهرمانی^{۲۷}، مذهبی^{۲۸} و ارزش ها تعریف و اذعان نمود که ارزش ها، سخت ترین مفهوم برای ارائه یک تعریف مشخص می باشند. چنین استنباط می شود که ارزش ها، هسته تفاوت های فرهنگی در جوامع مختلف بوده و تداعی گر احساسات و ادراک های متفاوتی است. "احساسات اغلب ناخودآگاه بوده و به ندرت قابل بررسی می باشند و قابل رویت نیستند" (پرت و بولیو^{۲۹} ۱۹۹۲). بنابراین، ارزش ها نوع ویژه ای از رفتار بوده که بوسیله جامعه یا فرد ترجیح داده می شوند و ارزش های مختلف یا ارزش های مشترک ملی، توان بالقوه ایجاد و پایداری ساختارهای اختلافات عمده در رفتارهای اجتماعی و مصنوعات آن از قبیل رویه های حسابداری را دارند.

اختلاف در رویه های مورد عمل حسابداری از تفاوت و اختلاف در سیستم های متنوع اجتماعی حاصل می گردد. بنابراین می توان گفت فرهنگ و حسابداری دارای ارتباط متقابل با یکدیگرند. این موضوع، مبنای بررسی چگونگی کارکردهای حسابداری در فرهنگ های مختلف است. اگر این موضوع درست باشد، پس باید فرهنگ و ارزش های اسلامی یک سیستم حسابداری خاصی را تجویز نماید که در آن رویه ها و ارزش های حسابداری مطابق با ارزش های جوامع و کشورهای مسلمان باشند.

هافستد (۱۹۸۰) چهار نوع تفاوت و تضاد متمایز کننده را برای ابعاد ارزش های فرهنگی مطرح نموده است. فردگرایی در برابر جمع گرایی^{۳۰}، اجتناب از ابهام قوی در مقابل ضعیف^{۳۱}، فاصله زیاد قدرت در برابر فاصله کم قدرت^{۳۲}، مرد منشی (گرایی) در مقابل زن منشی (گرایی)^{۳۳}. نزدیک به ۶۰۰ مطالعه در فاصله سال های ۱۹۸۱ تا ۱۹۹۲ در این خصوص صورت گرفته (سوداروان و فوگرتی^{۳۴} ۱۹۹۶) و بنابراین، استفاده از این ارزش ها در متون و پژوهش های حسابداری قابل توجیه بوده است.

مطالعه هافستد (۱۹۸۰) طی دهه مذکور، پارادایم اصلی و مسلط پژوهش های حسابداری بین المللی بود. در دهه مذکور، پذیرش تعریف وی از فرهنگ- فرایند برنامه ریزی جمعی توسط یک جامعه که سیستم های اعتقادی اعضای خود را از اعضای سایر جوامع متمایز می سازد- مورد انتظار بوده است. هافستد چهار ویژگی از فرهنگ شامل سمبل، قهرمانی، مذهبی و ارزش ها را مشخص و تعریف نمود. نتایج پژوهش وی تقریباً بطور کامل توسط

پژوهشگرانی پذیرفته شد که حسابداری را مطابق با الگوها و پارادایم های سیستم ارزشی مطالعه کرده بودند. پورجلالی و میک^{۳۵} (۱۹۹۵).

پژوهشگران جهت اجرای چارچوب هافستد در زمینه حسابداری اعتقاد خویداشته و از طریق مطالعات فرهنگی در حسابداری، علت وجود و پیدایش تفاوت در رویه های حسابداری در بین کشورهای مختلف را دنبال نموده اند. از طرف دیگر پارادایم هافستد همیشه بطور صریح و روشن کاربرد عملی نداشته و نظر فرهنگی ایشان نتوانسته تفسیرکننده موضوع بیشتر بررسی ها و تجزیه و تحلیل های مربوط به توسعه تکاملی حسابداری بین المللی در این دهه باشد.

پیرا (۱۹۸۹) دو سبک وابسته به هم را برای تجزیه و تحلیل اثرات فرهنگی بر رویه های حسابداری مطرح نمود. اولی شامل تعیین مجموعه ای از ارزش های فرهنگی خاص یا عوامل فرهنگی محتملی است که مستقیماً مربوط به رویه های حسابداری است. دومی، بررسی وجود هرگونه ارتباط بین ارزش های اجتماعی و رویه های خاص حسابداری است. با استفاده از مطالعات هافستد و گری (۱۹۸۸)، پیرا (۱۹۸۹) یک چارچوب نظری برای تجزیه و تحلیل تأثیر فرهنگ بر حسابداری راتدوین کرد. وی معتقد بود که رویه ها و سیستم های حسابداری کشورهای مختلف تحت تأثیر ارزش های فرهنگی آنها قرار می گیرند و در نتیجه رویه های حسابداری آنها شکل می گیرد. او فرض کرد که یافته های مطالعات پیشین، تنوع الزامات و رویه های حسابداری را بین کشورها نشان می دهد که بیشتر برحسب تفاوت های فرهنگ ملی قابل توضیح است. وی استدلال نمود که "... هر عملی برای تجزیه و تحلیل تأثیر فرهنگ بر حسابداری، باید مجموعه ای از ارزش های اجتماعی خاص یا عوامل فرهنگی محتملی را مشخص سازد که مستقیماً با رویه های حسابداری ارتباط دارند..."

مدل پیرا در مورد رویه های حسابداری که بر اساس مطالعه گری (۱۹۸۸) شکل گرفته است، در جدول زیر نشان داده شده و تبیین می گردد:

جدول شماره ۱: مدل رویه های حسابداری گری/ پیرا

عنوان	پایین	بالا
اختیار	کنترل قانونی	حرفه گرایی
افشاء	رازداری	شفافیت
اجرا	یکنواختی	انعطاف پذیری
اندازه گیری	محافظه کاری	خوش بینی

منبع: پیرا (۱۹۸۹)، ص. ۴۷.

اندازه گیری حسابداری با رویکرد اسلامی و محافظه کاری

گری (۱۹۸۸) اشاره کرد که محافظه کاری یا احتیاط در اندازه گیری و گزارشگری دارایی ها و سود، حالت زیربنایی در حسابداری فرهنگ غربی دارد و از کشوری به کشور دیگر متفاوت بوده و محدوده آن عبارت است از: «رویکرد محافظه کاری شدید توسط حسابداران در کشورهای قاره اروپا تا رویه های محافظه کاری کمتر در کشورهای دیگری چون ایالات متحده و انگلستان». محافظه کاری مطرح شده در مدل گری، ارتباط بسیار نزدیکی با بعد «اجتناب از ابهام» هافستد دارد. به نظر می رسد محافظه کاری زیاد در اندازه گیری سود، با اجتناب شدید از عدم اطمینان ذاتی^{۳۶} نسبت به رویدادهای آتی، مطابقت داشته باشد.

چنین استنباط می شود که ابعاد فردگرایی و مرد منشی هافستد، به اجتناب از عدم اطمینان ضعیف مربوط بوده و از این رو، با رویکرد محافظه کاری کمتر در رویه های اندازه گیری مرتبط می باشد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام^{۳۷} (PCAOB) و کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۳۸} (SEC)، دو نهاد ذی صلاح قانونی در ایالات متحده مسئولیت طرح و بررسی دین در حرفه حسابداری را بر عهده دارند (رنکین^{۳۹} ۲۰۰۵). اندازه گیری های اسلامی در یک کشور با بافت اسلامی، نیازمند توجه به ارزش های اسلامی (اجتماعی و فرهنگی) و در نظر گرفتن قوانین غیر قابل تردید اسلام است.

چنین استدلال می شود که ارزش های اجتماعی اسلامی، تداعی گر تمایلات به جمع گرایی، اجتناب از عدم اطمینان ضعیف و برابری جنسیت می باشد. بر طبق فرضیه های گری، جمع گرایی علت گرایش به محافظه کاری است. در مقابل، اجتناب از عدم اطمینان در اسلام حاکی از گرایش ضعیف به خوش بینی است. بنابراین، برای شناسایی رویه های اندازه گیری طبق رویکرد اسلامی، لازم است توقع حق رجوع به رهنمود شرعی تأیید شود که در آن محافظه کاری رویکرد غربی یا خوش بینی رویکرد اسلامی تجویز گردیده است. این موضوع مهم است که شرع باید توسط دولت اسلامی به روشنی تبیین شده تا اینکه به صورت درست و صحیحی توسط پیروان آن تبعیت گردیده و به کار گرفته شود. (عسکری ۲۰۰۶).

رویکرد اندازه گیری های حسابداری اسلامی مطابق با چارچوب دینی و شرعی است که متفاوت از رویکرد اندازه گیری جوامع غربی می باشد و دلیل آن، تفاوت در ارزش های فرهنگی و اجتماعی است که ریشه در شرع مقدس دین اسلام دارد. شناخت این تفاوت ها جهت یکسان سازی جهانی رویه های حسابداری، دستیابی به دانش حسابداری از منظر دینی و درک عمیق پارادایم اسلامی در حسابداری، بسیار مهم است. بیدن و ویلت^{۴۰} (۱۹۹۴) چنین اشاره کردند:

"تئوری حسابداری اسلامی به جای توصیف اینکه کارها در عمل چگونه صورت می گیرد، ماهیت دستورالعملی را دارد که نشان می دهد کارها چگونه باید انجام گیرند تا اهداف اسلام محقق شود."

مرزهای حسابداری دینی و اسلامی می تواند بواسطه وجود تفاوت بین سیستم حسابداری دستوری (هنجاری) مفروض طبق دین اسلام^۱ و رویه های حسابداری با رویکرد غیر اسلامی (غربی مرسوم) تعریف شود. با استفاده از این مرزها و تفاوت ها و با نگاهی به شناسایی اثرات متقابل این عناصر بر سیستم های حسابداری، می توان بررسی رویه های حسابداری جاری مورد استفاده در کشورهای اسلامی را انجام داد. این تفاوت ها، به ایجاد سیستمی مطابق با دین اسلام منجر گردیده تا در کشورهای اسلامی اجرا شود. گری، عدم اطمینان بیشتر، ریسک و فشار موجود در جامعه را با گرایش بیشتر به اندازه گیری های حسابداری محافظه کارانه در خصوص دارایی ها و اجزاء سود، مرتبط نمود. به همین دلیل برخی از ارزش های فرهنگی اسلامی، اجتناب از عدم اطمینان ضعیف را تأیید کردند (عسکری ۲۰۰۱). طبق نظر هافستد "عدم اطمینان، مشخصه بهنجار زندگی است و نظر به تکرار هر روز آن، پذیرفته شده است؛"

هرچند نسبت به آینده عدم اطمینان وجود دارد ولیبه اعتقاد جوامع اسلامی، خداوند همه چیز را مشخص نموده و همه چیز تحت کنترل خداوند می باشد. از این دیدگاه، آینده برای اعضای جامعه اسلامی مسلم و مشخص است، حتی اگر ظاهراً برای آنها مبهم و ناشناخته باشد. بنابراین، منطقی است فرض شود سیستم حسابداری منطبق بر شرع و دین اسلام، باید در روش های اندازه گیری حسابداری گرایش بیشتری به سمت خوشبینانه بودن (اطمینان از آینده) داشته باشد تا محافظه کاری. محافظه کاری ریشه در عدم اطمینان دارد برای آنکه ممکن است انتظارات آتی محقق نشود و مطابق با اعتقادات دین اسلام نباشد (گمبلینگ و عبدالکریم ۱۹۹۳).

مطابقت با دین و شرع مستلزم این است که هدف کلی اندازه گیری های مالی، اسلامی باشد، زیرا در اسلام کسب و کار، امور عمومی و حتی زندگی خصوصی تابع الزامات شرع می باشند (گمبلینگ و عبدالکریم ۱۹۹۳). در این زمینه، سیستم حسابداری با رویکرد اسلامی با اصل "**محافظه کاری**" موجود در حسابداری مرسوم رویکرد غربی، تضاد پیدا می کند. بر این اساس، گمبلینگ و عبدالکریم (۱۹۹۳)، اشاره داشته که "برخی از نظرات موجود، مربوط بودن مفهوم محافظه کاری را در گزارشگری مالی اسلامی با تردید اساسی مواجه ساخته که بیشتر این نظرات مربوط به مالیات اسلامی (زکات) است."

در اسلام تأکید می شود که اندازه گیری ارزش های مالی باید در عرصه عمل انجام گیرد. برخی از آیات قرآن کریم از جمله سوره ۴ آیه ۲۹، مستقیماً به اهمیت اندازه گیری مالی در یک شرکت تأکید می نماید. اندازه گیری مالی دقیق در امورات عملیاتی شرکت یعنی برابر نمودن همه چیز با عدالت، شامل اندازه گیری ارزش های واقعی و صحیح عناصر و تک تک اقلام صورت های مالی بوده و مستلزم اندازه گیری دارایی ها و سود براساس ارزش های واقعی است. در هیچ جایی اندازه گیری بیشتر یا کمتر از ارزش واقعی، در مرکز توجه آیات نیست. بطور نمونه آیه ۱۵۲ سوره ۶ "توزین و اندازه گیری کامل را در جهت رعایت عدالت و انصاف" نشان می دهد. در آیات قرآنی بر اندازه گیری واقعی تمام فعالیت ها از جمله معاملات تجاری تأکید شده است. در آیه ۸ سوره ۵ تأکید بر این است که چگونه باید شواهد و مستندات (شامل ثبت معاملات) مربوط با معیارهای واقعی اندازه گیری و مشخص شوند.

جدول شماره دو برخی از این عوامل را همراه با اندازه گیری مربوط نشان می دهد که بر وجود تفاوت بین اندازه گیری حسابداری مطابق رویکرد اسلامی و میثاق های حسابداری زیربنای رویه های اندازه گیری با رویکرد غربی دلالت دارد.

جدول شماره ۲: مدل گری/ هافستد در مورد ارزش های حسابداری با رویکرد اسلامی

ارزش های فرهنگی اسلامی	کنترل قانونی	یکنواختی	محافظه کاری	رازداری
جمع گرایی فاصله قدرت کم اجتناب از عدم اطمینان ضعیف برابری جنسیت	مثبت منفی منفی ∞	مثبت منفی منفی ∞	مثبت غیر قابل منفی ∞	مثبت منفی منفی ∞
ارزش های حسابداری اسلامی بر اساس مدل هافستد/ گری	حرفه گرایی	انعطاف پذیری	خوش بینی	شفافیت

منبع: عسکری (۲۰۰۶)

همانطوریکه جدول شماره ۲ نشان می دهد ارزش های حسابداری با رویکرد اسلامی به سمت حرفه گرایی و انعطاف پذیری گرایش دارند، بنابراین در این مدل، اندازه گیری در حسابداری اسلامی به سمت خوش بینی بیشتر گرایش دارد. اگر این مدل تایید و پذیرفته شود، پس شرع و دین اسلام (رویکرد اسلامی)، حسابداری بهای تمام شده تاریخی را به ویژه در خصوص محاسبه زکات یا مالیات اسلامی که وصول و توزیع عادلانه آن از مسئولیت های اصلی یک کشور اسلامی در جهت رفاه اجتماعی است، بطور کامل نپذیرفته است. کلارک، کرق و حمید (۱۹۹۶) اشاره کردند که ارتباط با تعیین مبلغ زکات قابل پرداخت، لازم است دارایی های مربوطه به قیمتی ارزش گذاری شوند که در بازار مبادله (ارزش های خروجی) می شوند. آنها نتیجه گرفتند که در تعیین مبلغ زکات، استفاده از بهای تمام شده تاریخی نامناسب و نامربوط تلقی می شود. بنابراین، در چارچوب حسابداری با رویکرد اسلامی، استفاده از بهای تمام شده تاریخی برای محاسبه سود یا زیان و همچنین، ارزشگذاری تمامی دارایی هایی که در ترازنامه منطبق بر رویکرد اسلامی نمایش داده خواهد شد، نامناسب است. همچنین، در مسأله تعیین مبلغ زکات قابل پرداخت، اوراق بهادار قابل داد و ستد سریع معامله باید بر مبنای خالص ارزش بازیافتی ارزشگذاری شوند (گمبلینگ و عبدالکریم ۱۹۹۳).

بنابراین، این موضوع مشخصه پولی جاری دارایی هاست که به زکات یا مالیات اسلامی مربوط است. در اندازه گیری ارزش مالیداری های ثابت و سایر دارایی ها مطابق با خالص ارزش بازیافتی آنها، هیچ نوع بدهی احتمالی مانند بدهی واقعی قابل شناسایی نبوده و هیچ نوع زیان شرطی مثل ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بطوریکه در محاسبه سود و زیان خالص دوره از درآمد قابل کسر باشد، شناسایی نمیگردد. اندازه گیری بر طبق رویکرد

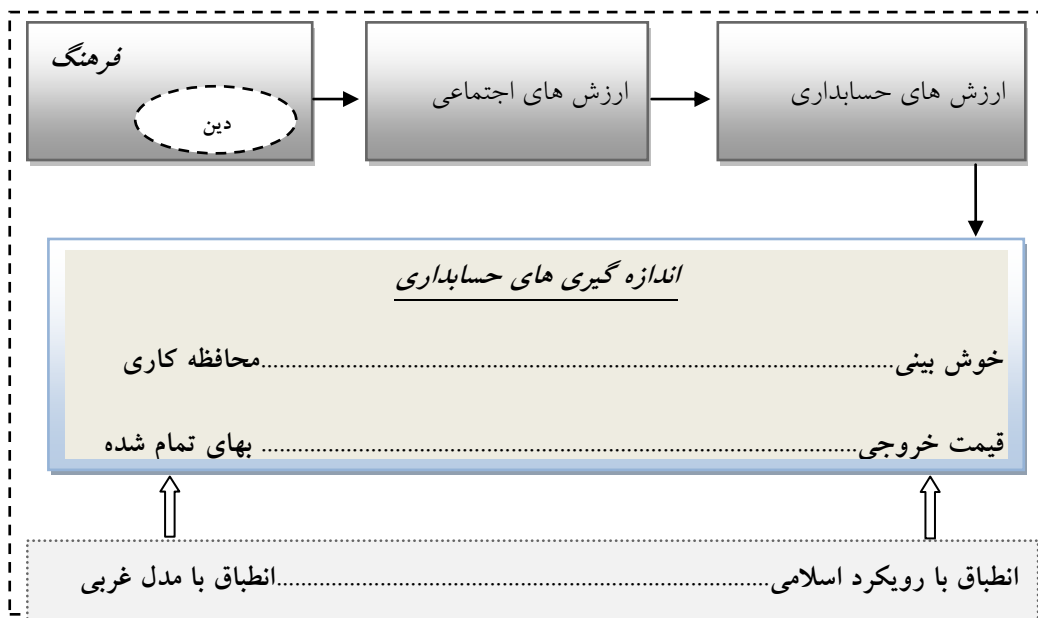
اسلامی، ارزشگذاری واقعی بوده و خوش بینی به جای محافظه کاری را ترجیح می دهد مشروط بر اینکه، از طریق کنارگذاشتن عدم اطمینان، بهترین تقریب از واقعیت را منعکس نمود. درحالی که درحسابداری با رویکرد محافظه کار غربی به منظور جلوگیری از نمایش بیش از حد واقعیت، محافظه کاری به عنوان یک اصل مطرح گردیده است.

محافظه کاری به عنوان وسیله ای جهت توجیه عدم اطمینان، بیشتر گرایش بر ارائه کمتر از واقع درآمدها و دارایی ها و ارائه بیشتر از میزان واقعی هزینه ها و بدهی ها دارد. هر استفاده کننده از گزارشات مالی (اطلاعات) میتواند در این خصوص نتیجه بگیرد که اندازه گیری ارزش دارایی های فیزیکی (ثابت و جاری) و محاسبه سود و زیان آنها با استفاده از معیار خوش بینی در سیستم حسابداری مطابق با رویکرد اسلامی فراگیر خواهد شد. اکثریت فقهای اسلامدر محاسبه و تعیین مبلغ زکات قابل پرداخت، روش ارزش گذاری بر اساس قیمت فروش یا قیمت خروجی، معادل وجه نقد جاری، یا خالص ارزش بازیافتنی را توصیه نموده اند (کلارک و دیگران، ۱۹۹۶).

به عبارت دیگر در محاسبه مبلغ زکات یا مالیات اسلامی، "بهای تمام شده" یا "سیستم بهای تمام شده تاریخی" نامربوط محسوب می شود. این موضوع در مورد ارزش گذاری موجودی های مواد و کالا و حساب های دریافتنی، نیز درخور توجه است.

شکل شماره یک، چارچوب نظری این مقاله را به صورت خلاصه ارائه می نماید و بیان می کند که چگونه دین به عنوان یکی از عوامل موثر فرهنگی، اندازه گیری های حسابداری و ارزش های مربوط به آن را تحت تأثیر قرار می دهد.

شکل شماره ۱: رویکرد اسلامی و اندازه گیری حسابداری: چارچوب نظری



نتایج یافته ها

نتایج حاصل از آزمون چارچوب مفهومی ارائه شده و سئوالات مطرح شده بصورت آمار توصیفی در جداول ۱ تا ۴ زیر منعکس شده است:

جدول (۱): فراوانی و درصد پاسخ دهندگان بر مبنای مدارک علمی

مدارک علمی	F	X _f
دکتری حسابداری	۱۵	۱۲
کارشناسی ارشد	۴۵	۳۶
دانشجوی دکتری	۶۵	۵۲
جمع	۱۲۵	۱۰۰

(منبع: یافته های پژوهش)

جدول (۲): فراوانی و درصد طبقه بندی سوابق دانشگاهیان

سوابق	F	X _f
۵-۱۰ سال	۶۰	۴۸
۱۰-۲۰ سال	۳۵	۲۸
بیش از ۲۰ سال	۳۰	۲۴
جمع	۱۲۵	۱۰۰

(منبع: یافته های پژوهش)

سئوالات مطرح شده در ارتباط با آزمون "اهمیت و میزان پذیرش چارچوب مفهومی ارائه شده برای اندازه گیری حسابداری با رویکرد اسلامی" از طریق فرم نظر سنجی در معرض قضاوت ۱۲۵ نفر از دانشگاهیان قرار گرفت. این چارچوب، مستندات و پیشنهاد آن می تواند مبنایی برای بهبود و توسعه چارچوب گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی بوده، بر غنای هرچه بیشتر آن افزوده و به عنوان بخشی از زیربنای مطالعات و پژوهش های آتی مورد استفاده قرار گیرد. نتایج و یافته های پژوهش به صورت آمار توصیفی درصد پاسخگویی به هر سوال در جدول

شماره ۳ ارائه شده است. سؤالات مطرح شده به صورتی بوده که گزینه بلی نمایانگر تایید موضوع و گزینه خیر نمایانگر رد موضوع بوده است.

جدول شماره (۳) : فراوانی و درصد پاسخ به سؤالات (منبع: یافته های پژوهش)

گزینه ها						سوالات
بی نظر		خیر		بلی		
X _c	F	X _c	F	X _c	F	
۴	۵	۸	۱۰	۸۸	۱۱۰	سوال ۱: آیا به نظر شما هر سیستم حسابداری، محصول محیط فرهنگی خاص خود می باشد؟
۱۲	۱۵	۴	۵	۸۴	۱۰۵	سؤال ۲: آیا به نظر شما دین بعنوان یکی از عناصر فرهنگی، می تواند تاثیر قوی بر سیستم حسابداری ملی داشته باشد؟
۸	۱۰	۱۲	۱۵	۸۰	۱۰۰	سوال ۳: آیا به نظر شما بینارزش های دینیو رویه های حسابداریارتباطی وجود دارد؟
۱۲	۱۵	۰	۰	۸۸	۱۱۰	سؤال ۴: آیا به نظر شما دین بعنوان یکی از عناصر فرهنگی، می تواند بر ارزش های حسابداری تاثیر داشته باشد؟
۲۰	۲۵	۸	۱۰	۷۲	۹۰	سوال ۵: آیا به نظر شما تئوری حسابداری می تواند بخشی از فرهنگ یک جامعه باشد؟
۱۲	۱۵	۴	۵	۸۴	۱۰۵	سوال ۶: آیا برای شناسایی رویه های اندازه گیری بر طبق دین باید به رهنمود شرعی مراجعه شود؟
۰	۰	۸	۱۰	۹۲	۱۱۵	سوال ۷: آیا تئوری حسابداری اسلامی به منظور تحقق اهداف اسلام، دستوری است؟
۴	۵	۰	۰	۹۶	۱۲۰	سوال ۸: آیا به نظر شما محافظه کاری حسابداری ریشه در عدم اطمینان دارد؟
۰	۰	۰	۰	۱۰۰	۱۲۵	سوال ۹: آیا به نظر شما در ارتباط با آینده جامعه اسلامی اطمینان وجود دارد؟
۱۲	۱۵	۸	۱۰	۸۰	۱۰۰	سوال ۱۰: آیا به نظر شما سیستم حسابداری منطبق بر اسلام، باید در روش اندازه گیری حسابداری گرایش بیشتری به خوش بینی داشته باشد ؟
۸	۱۰	۱۶	۲۰	۷۶	۹۵	سوال ۱۱: آیا به نظر شما در اندازه گیری حسابداری اسلامی، مربوط بودن مفهوم محافظه کاری در گزارشگری مالی زیر سوال می رود؟

سوال ۱۲: آیا به نظر شما اندازه گیری اسلامی، ارزشگذاری واقعی را مورد تاکید قرار می دهد؟	۱۲۰	۹۶	۰	۰	۵	۴
سوال ۱۳: آیا به نظر شما استفاده از مبنای خالص ارزش بازیافتنی در مورد ارزشگذاری اوراق بهادار قابل داد و ستد، مطابق با اندازه گیری اسلامی است؟	۱۱۵	۹۲	۵	۴	۵	۴
سوال ۱۴: آیا می توان گفت که شرع، مفهوم بهای تمام شده تاریخی را به ویژه در ارتباط با محاسبه مبلغ زکات رد می کند؟	۱۲۰	۹۶	۵	۴	۰	۰
سوال ۱۵: آیا ارزشگذاری بر اساس قیمت فروش (قیمت خروجی) منطبق بر ارزشگذاری با رویکرد اسلامی است؟	۱۰۵	۸۴	۱۰	۸	۱۰	۸

جداول شماره (۴) نشان می دهد که ۲۴/۹۰ درصد از دانشجویان مورد پرسش یا پاسخ دهندگان به سئوالات مربوط به آزمون چارچوب مفهومی ارائه شده برای اندازه گیری حسابداری با رویکرد دینی، با چارچوب مزبور موافق بوده اند:

جدول (۴): میانگین فراوانی و درصد پاسخ به سئوالات

گزینه ها	شاخص های آماری	
	میانگین فراوانی	درصد
بلی	۳۱/۱۳	۲۴/۹۰
خیر	۴۰/۶۳	۳۲/۵
بی نظر	۵۳/۲۵	۴۲/۶
جمع	۱۲۵	۱۰۰

(منبع: یافته های پژوهش)

با توجه به جداول شماره (۱)، (۲) و (۳)، سئوالات مطروحه در ارتباط با اهمیت و لزوم ایجاد چارچوب مفهومی مخصوص هر محیط یا کشور و نیز چارچوب مفهومی پیشنهادی و الزامات آن مورد تأیید قرار گرفتند. به عبارت دیگر:

"جهت تحقق اهداف و آرمان های یک نظام اسلامی باید چارچوب مفهومی گزارشگری مالی خاصی ایجاد و ارائه گردد تا الزامات یک سیستم گزارشگری مالی اسلامی منطبق بر شرع و دین مقدس اسلام (رویکرد اسلامی) را تامین نماید."

نتیجه گیری

دین بعنوان یکی از عوامل فرهنگی و جزئی از ارزش های فرهنگی و اجتماعی می تواند ارزش های حسابداری و اندازه گیری های آن را تحت تأثیر قرار دهد. اینکهدین اسلام به عنوان یکی از تاثیرگذارترین ادیان در دنیا بوده و این مقاله به دنبال بررسی تأثیر دین بر حسابداری است، موضوع جدیدی نیست. این مقاله نشان داد که حسابداری و ارزشگذاری دارایی ها مطابق دین اسلام (رویکرد اسلامی)، از اندازه گیری های حسابداری مطابق الگوی غربی (رویکرد محافظه کارانه) متفاوت است.

به عبارت دیگر به علت وجود تفاوت در ارزش های اجتماعی جوامع دینی و اسلامی، ارزش های حسابداری در خصوص اندازه گیری دارایی ها، متفاوت از حسابداری و اندازه گیری بر مبنای بهای تمام شده تاریخی است. ارزش گذاری دارایی ها به منظور محاسبه مبلغ زکات یا مالیات قابل پرداخت، مورد تأکید این مقاله بوده که براساس یافته های پژوهش، اندازه گیری حسابداری با رویکرد اسلامی منطبق با اندازه گیری بر اساس ارزش ها (قیمت های) خروجی است. از طرف دیگر مرزهای حسابداری با رویکرد دینی و اسلامی می تواند به واسطه وجود تفاوت های بین سیستم حسابداری دستوری مفروض طبق دین اسلام^{۴۲} و رویه های حسابداری غیر اسلامی یا غربی مرسوم، تعریف شود.

سیستم حسابداری منطبق بر دین اسلام، باید در روش های اندازه گیری حسابداری گرایش بیشتری به سمت خوشبینانه بودن داشته باشد تا محافظه کاری صرف. زیرا محافظه کاری ریشه در عدم اطمینان دارد و ممکن است انتظارات آتی محقق نشده و مطابق با رویکرد دین اسلام نباشد. مطابقت با دین و شرع مستلزم این است که هدف کلی اندازه گیری مالی دینی و اسلامی باشد. در این زمینه، سیستم حسابداری با رویکرد اسلامی با اصل "**محافظه کاری**" موجود در حسابداری مرسوم غربی، تضاد اساسی پیدا می کند. در اسلام تأکید می شود که اندازه گیری ارزش های مالی باید در عرصه عمل انجام گیرد. در برخی از آیات قرآن کریم، مستقیماً به اهمیت اندازه گیری مالی در شرکت تأکید گردیده است. اندازه گیری مالی دقیق در امورات شرکت، برابر نمودن همه چیز با عدالت و انصاف، شامل اندازه گیری ارزش های واقعی، جاری و صحیح عناصر صورت های مالی بوده و مستلزم اندازه گیری دارایی ها و سود به ارزش واقعی (جاری و روز) است.

اندازه گیری در حسابداری اسلامی به سمت خوش بینی بیشتر (و نه محافظه کاری) گرایش دارد. اگر این مورد پذیرفته شود، پس شرع و دین اسلام بطور کامل حسابداری بهای تمام شده تاریخی را نپذیرفته و آن را تأیید نمی کند. به ویژه در خصوص محاسبه مبلغ زکات یا مالیات اسلامی که از مسئولیت های یک کشور اسلامی جهت رعایت عدالت و توزیع مناسب ثروت محسوب می شود. بنابراین، در یک چارچوب حسابداری اسلامی واقعی،

استفاده از بهای تمام شده تاریخی برای محاسبه سود یا زیان و همچنین ارزشگذاری دارایی هایی که در ترازنامه منطبق بر اسلام نمایش داده می شود، نامناسب و نامربوط است. از طرف دیگر در مسأله زکات، اوراق بهادار قابل داد و ستد سریع معامله باید بر مبنای خالص ارزش بازیافتنی ارزشگذاری شوند زیرا به ارزش های جاری نزدیک تر است.

اکثریت فقهای اسلام در محاسبه زکات، روش ارزش گذاری بر اساس قیمت فروش یا قیمت خروجی، معادل وجه نقد جاری یا خالص ارزش بازیافتنی را توصیه نموده اند یعنی در محاسبه زکات، "بهای تمام شده" یا "سیستم بهای تمام شده تاریخی" نامربوط تلقی می گردد. این موضوع در خصوص ارزش گذاری موجودی مواد و کالا و حساب های دریافتی، درخور توجه است. بنابراین برای تحقق اهداف و آرمان های یک نظام اسلامی باید یک چارچوب مفهومی گزارشگری مالی ایجاد و ارائه گردد تا الزامات سیستم گزارشگری مالی اسلامی را منطبق بر شرع و دین مقدس اسلام (رویکرد اسلامی) تامین نماید.

تشکر و قدردانی :

با سپاس و قدر دانی از همه عزیزان و اساتیدی که ما را در امر تحریر ای مقاله یاری رساندند.

منابع

الف- منابع فارسی

- ۱- قرآن کریم، سوره نساء آیه ۲۹، سوره انعام آیه ۱۵۲، سوره مائده آیه ۸.
- ۲- مدرس. احمد و زهرا دیانتی دیلمی (۱۳۸۳)، رابطه فرهنگ و حسابداری، مجله حسابرس، شماره ۲۶، آذر ۱۳۸۳، ص ۴۳-۳۴.
- ۳- مهرانی. کاوه (۱۳۷۵)، تأثیر فرهنگ بر حسابداری، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۴ و ۱۵، ص ۸۷-۱۱۴.
- ۴- نوروش. ایرج و سحر سپاسی (۱۳۸۴)، بررسی رابطه ارزش های فرهنگی با هموارسازی سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰، ص ۹۶-۸۱.

ب- منابع انگلیسی

- 5- Askary, Saeed, "Accounting measurement in the religious perspective: conservatism or optimism", in IPA 2006 Conference papers, IPA, Cardiff, Wales, 2006. pp. 1-11

- 6- Baydoun, N., & Willett, R. "Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries". 1995. *ABACUS*, 31(1): pp.67-92.
 - 7- Belkaoui, A. R. "Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts". *The International Journal of Accounting*, 1991.26, pp.118-130.
 - 8- Belkaoui, A. R. "Political, Financial, and Economic Risks and Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges". *Research in Accounting Regulation*, 1996.10, pp.179-191.
 - 9- Briston, R., & El-Ashker, A. "Religious Audit: Could it Happen Here?" *Accountancy*, 1998(October): pp.120-121.
 - 10- Gray, S. J. "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally". *Abacus*, 1988. 24(1): pp.1-15.
 - 11- Hamid, S., Craig, R., & Clarke, F. Religion: "A Confounding Cultural Element in the International Harmonization of Accounting?" *Abacus*: pp.131-148. *Formulation. Accounting, Organizations and Society*, 1993. 11(3): pp.233-252.
 - 12- Hofstede, G. "The Cultural Relativity of Organisational Practices and Theories". *Journal of International Business Studies*. 1980- 1983: pp.75-89.
 - 13- Jaggi, B. L. "The impact of the Cultural Environment on Financial Disclosures" *International Journal of Accounting*, 1975. 10(2): pp.75-84.
 - 14- Perera, M. H. B. "Towards a Framework to Analyse the Impact of Culture on Accounting". *The International Journal of Accounting*, . 1989. 4(1): pp.42-56.
 - 15- Pratt, J., & Beaulieu, P. "Organizational Culture in Public Accounting: Size, Technology, Rank, and Functional Area". *Accounting, Organizations & Society (AOS)*, 1992.17(7): pp.667-684.
-

1. Hofstede
2. Gray
3. Perera
4. complaisance
5. Briston and El-Ashker
6. Thomas
7. Belkaoui
8. Hamid, Craig and Clarke
9. Gambling
10. Abdel-Karim
11. Mueller
12. Gernon
13. Meek
14. Professionalism and Statutory Control of Practitioners
15. Uniformity and Flexibility in Practitioners' Processing of Accounting Data
16. Conservatism and Optimism
17. Secrecy and Transparency
18. Jaggi

-
19. Violet
 20. Shaira
 21. Doupnik and Salter
 22. Harrison and Mckinnon
 23. Fechner and Kilgore
 24. Cross-Culture
 25. Chua
 26. Symbols
 27. Heroes
 28. Rituals
 29. Pratt and Beaulieu
 30. Individualism versus Collectivism
 31. Strong versus Weak Uncertainty Avoidance
 32. Large versus Small Power Distance
 33. Masculinity versus Femininity
 34. Sudarwan and Fogarty
 35. Pourjalali and Meek
 36. Strong Aversion to the Inherent Uncertainty
 37. The Public Company Accounting Oversight Board
 38. Securities and Exchange Commission
 39. Rankin
 40. Baydon and Willett
 41. Professed Normative Islamic Compliant Accounting system