

Research Paper

**Explaining the Function of Religiosity in the Accounting System with Emphasis on the Structuration Theory**

**Alireza Babaei**

Ph.D. Student , Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.  
*Bali\_6040@yahoo.com*

**Iman Zare\***

Assistant Professor of Accounting, payame Noor University, Tehran, Iran.  
*iman.accounting@pnu.ac.ir*

**Mohammad Reza Mohagheghi**

Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.  
*Mohammadreza.Mohagheghi@iau.ac.ir*

**Hossein Khoshdel Mofrad**

Assistant Professor, Department of Education, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.  
*hossein.khoshdel@iau.ac.ir*

**Abstract**

The accounting system as a social system is in accordance with the theory of Structuration and is affected by the structure and agency that produce and reproduce accounting in order to achieve the best approach in fulfilling the accounting mission and the goals of the stakeholders. Religiosity as a kind of social norm can influence the pillars of social systems. Therefore, the aim of the current research is to provide a model to explain the function of religiosity in the accounting system with a theoretical method based on the Structuration theory. This article is in the category of qualitative research, which was conducted in line with the purpose of the research by examining 107 scientific and religious sources and interviewing 16 experts in the fields of accounting, sociology and Islamic sciences in 1403. In this study, the obtained information was analyzed using the theme analysis method. The research tools in the qualitative section were in-depth and semi-structured interviews, and the research sample was selected in the text section using the meta-composite method and in the interview section using the snowball method. According to the findings of the research, approaches and systems, frameworks and reporting criteria, elements of the accounting system, dimensions of religiosity were identified as the main themes of the research, which explain the components and pattern of religiosity with an emphasis on the theory of Structuration in the accounting system. The results of the research showed that religious agency in the shadow of Islamic beliefs, rulings and ethics based on the theory of Structuration at two levels of structure and system will affect the performance of the accounting system, the product of which is high-quality, useful and transparent financial reporting with the priority of social benefits based on the framework A theory based on social benefit as the added value of the present research.

**Keywords:** Accounting System, Religiosity, Structuration Theory, Conceptual Framework.

---

\* Corresponding author

Babaei, A., Zare, I., Mohagheghi, M.R., Khoshdel Mofrad, H. (2024). Explaining the Function of Religiosity in the Accounting System with Emphasis on the Structuration Theory. *Quarterly Financial Accounting*, 16(62): 54-72.

**Introduction:** The manner and quality of reporting financial statements, as a product of the accounting system, creates a special role in the usefulness of financial statements in making optimal decisions for stakeholders. But financial reporting in fulfilling the mission of the accounting system according to the ruling theoretical framework in decision-making areas; Accountability and ethics, have many weaknesses and shortcomings. These shortcomings show the necessity of the research subject and the prevailing research vacuum in order to find the approaches and components affecting the accounting system in order to improve the quality of financial reporting in a framework beyond accounting principles and procedures. Therefore, considering the significant impact and influence of individual, social and moral factors in the accounting system, the present research with an ethics-oriented approach based on religiosity and theoretically based on agency and structure in individual and social dimensions will present a comprehensive model in line with the mission of the accounting system and explain how this model works.

**Method and Data:** The present research explores and explains the components of the religiosity model by using a qualitative method, emphasizing the theory of Structuration in the accounting system; the method of data analysis is theme analysis. The collection of information for theme analysis is done by the library method by examining scientific and religious texts and by conducting interviews in a cross-sectional time frame in 2024. Theme analysis is a method for identifying, analyzing and reporting patterns (themes) in data. Each theme contains something important about the data that is related to the research question. To determine what is considered a theme in research, the judgment of the researcher is necessary (Brown and Clark, 2006).

**Findings:** The findings of the research with the theme analysis method show that the functional model of the accounting system in the form of financial reporting centered on the theory of Structuration is influenced by the religiosity of agency, and in this connection, four main themes and thirtysix sub-themes were identified. In the following, according to the results of the research, an efficient model for the accounting system with the aim of providing quality and favorable financial reporting for the stakeholders at all levels was obtained by combining three accounting, social and religious approaches, and in the following, how the themes and concepts are related and their function in the form of the presentation model. It is explained.

**Conclusion and discussion:** The religiosity of the agency by strengthening the three dimensions of faith, jurisprudence and ethics at the structural level establishes a value accounting system, and at the system level, religious accountants and managers act correctly and in accordance with religious beliefs and values, and provide quality financial reporting in line with the fulfillment of the rights of the beneficiaries. , the stakeholders present that this issue will be realized from the theoretical framework based on social benefit by respecting the priority of social benefits centered on religious values that comprehensively covers the goals of the theoretical framework based on ethics, decision-making and accountability.



## مقاله پژوهشی

### تبیین کارکرد دین‌داری در نظام حسابداری با تأکید بر نظریه ساخت‌یابی

علیرضا بابایی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

Bali\_6040@yahoo.com

ایمان زارع\*

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

iman.accounting@pnu.ac.ir

محمد رضا محقق

استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

Mohammadreza.Mohagheghi@iau.ac.ir

حسین خوشدل مفرد

استادیار، گروه معارف، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

hossein.khoshdell@iau.ac.ir

#### چکیده:

نظام حسابداری به عنوان یک نظام اجتماعی مطابق با نظریه ساخت‌یابی متأثر از ساختار و عاملیت می‌باشد که حسابداری را تولید و بازتولید می‌کنند تا به بهترین رویکرد در راستای ایفای رسالت حسابداری و اهداف ذینفعان دست یابد. دین‌داری به عنوان نوعی هنجار اجتماعی می‌تواند بر ارکان نظام‌های اجتماعی تأثیرگذار باشد. براین اساس هدف پژوهش حاضر ارائه الگویی جهت تبیین کارکرد دین‌داری در نظام حسابداری با شیوه تئوریک مبتنی بر نظریه ساخت‌یابی است. مقاله حاضر در دسته پژوهش‌های کیفی است که در راستای هدف پژوهش با بررسی ۱۰۷ منبع علمی و دینی و مصاحبه با ۱۶ نفر از خبرگان در رشته‌های حسابداری، جامعه‌شناسی و علوم اسلامی در سال ۱۴۰۳ صورت گرفته است. اطلاعات حاصل شده پژوهش با روش تحلیل تم، تحلیل گردید. ابزار پژوهش در بخش کیفی، مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته و نمونه پژوهش در بخش متون با استفاده از روش فراترکیب و در بخش مصاحبه با روش گلوله برفی انتخاب شدند. مطابق یافته‌های پژوهش، رویکردها و نظام‌ها، چارچوب‌ها و معیارهای گزارشگری، ارکان نظام حسابداری و ابعاد دین‌داری به عنوان تم‌های اصلی پژوهش شناسایی شدند که مؤلفه‌ها و الگوی دین‌داری با تأکید بر نظریه ساخت‌یابی در نظام حسابداری را تبیین می‌کنند. نتایج پژوهش نشان داد عاملیت دین‌دار در سایه اعتقادات، احکام و اخلاق اسلامی براساس نظریه ساخت‌یابی در دو سطح ساختار و نظام، عملکرد نظام حسابداری را تحت تأثیر قرار خواهد داد که محصول آن گزارشگری مالی باکیفیت، سودمند و شفاف با تأکید بر منافع اجتماعی بر اساس چارچوب نظری مبتنی بر منفعت اجتماعی به عنوان ارزش افزوده پژوهش حاضر است.

**واژه‌های کلیدی:** نظام حسابداری، دین‌داری، نظریه ساخت‌یابی، چارچوب نظری.

\* نویسنده مسئول

بابایی، علیرضا، زارع، ایمان، محقق، محمد رضا، خوشدل مفرد، حسین. (۱۴۰۳). تبیین کارکرد دین‌داری در نظام حسابداری با تأکید بر نظریه ساخت‌یابی. فصلنامه حسابداری مالی، ۱۵ (۶۲): ۷۲-۵۴.

## مقدمه

عملکرد مؤثر نظام حسابداری از طریق گزارش اطلاعات اعم از مالی و غیرمالی به صورت شفاف، صادقانه و به روشی آسان و قابل درک برای ذینفعان بسیار حایز اهمیت است (نگالا و موساوا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). چگونگی و کیفیت گزارشگری صورت‌های مالی، به عنوان محصول نظام حسابداری، نقش خاصی در سودمندی صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات بهینه ذینفعان ایجاد می‌کند (مرت<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳). در نظام حسابداری جهت تهیه و ارائه گزارشگری مالی با کیفیت، چارچوب‌های نظری نقشی اساسی دارند. هدف چارچوب‌های نظری بهبود و توسعه کیفیت گزارشگری مالی متناسب با نیاز استفاده‌کنندگان و مخاطبین سیستم حسابداری است (اعتمادی و خلیل پور، ۱۳۹۱). ولیکن گزارشگری مالی در ایفای رسالت نظام حسابداری طبق چارچوب‌های نظری حاکم در حوزه‌های تصمیم‌گیری (ما، وانگ و ژانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲)؛ پاسخگویی (ایجیری<sup>۴</sup>، ۱۹۸۳؛ باباجانی و دهقان، ۱۳۸۴) و اخلاقی (خواجوی، سرمدی‌نیا و پورگودرزی، ۱۳۹۹)، ضعف و کاستی‌های فراوانی داشته است. این کاستی‌ها ضرورت موضوع پژوهش و خلاء پژوهشی حاکم را جهت یافتن رویکردها و مؤلفه‌های مؤثر بر نظام حسابداری در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در چارچوبی فراتر از اصول و رویه‌های حسابداری را (انگلاند، گردین و برانز<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷)، به خوبی نشان می‌دهند. براین اساس و باتوجه به تأثیرگذاری و نفوذ قابل توجه عوامل فردی، اجتماعی و اخلاقی در نظام حسابداری (زارع، ترک‌زاده ماهانی و مومنی، ۱۴۰۲؛ میرزایی، پور زمانی و حیدرپور، ۱۴۰۱)، پژوهش حاضر با رویکردی اخلاق محور مبتنی بر دین‌داری و رویکردی تئوریک مبتنی بر عاملیت و ساختار در ابعاد فردی و اجتماعی، به ارائه الگویی جامع در راستای ایفای رسالت نظام حسابداری و تبیین چگونگی کارکرد این الگو خواهد پرداخت.

منشاء رویکرد اخلاقی و البته یکی از اصول غیررسمی کلیدی که توجه محققان را به خود جلب کرده است، دین‌داری است (چن، چن، تان و ژنگ<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰؛ عبدالسلام، چانتزیارس، ابراهیم و اُموتسو<sup>۷</sup>، ۲۰۲۱). طبق نظریه مک‌دنیل و بورنت<sup>۸</sup> (۱۹۹۰) دین‌داری یعنی اعتقاد به خدا، همراه با تعهد به پیروی از اصولی که به وسیله خدا تعریف شده است. این اعتقاد منجر به رعایت اخلاقیات و در نهایت رعایت شئونات می‌شود. طبق نظریه اخلاق دینی<sup>۹</sup>، دین با اخلاق پیوند دارد و همچنین دین منشاء اخلاق است و براین اساس دین‌داری می‌تواند محرک رفتارهای اخلاقی در سازمان باشد (مهدوی، بهمنی و نمازی، ۱۴۰۱). طبق نظریه هنجارهای اجتماعی (کولبرگ<sup>۱۰</sup>، ۱۹۸۴)، هنجارهای فرهنگی که به نفع اخلاق و ریسک‌گریزی هستند از تأثیر قوی دین‌داری بر تصمیم اخلاقی یک فرد یا گروه حمایت می‌کنند. مازار، امیر و اریلی<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۸)، نشان دادند که احتمال گزارش غیرصادقانه زمانی کاهش می‌یابد که یک آیین‌نامه اخلاقی، رفتار افراد را هدایت کند. همچنین مک‌گویر و امر و شارپ<sup>۱۲</sup>، (۲۰۱۲)، نشان دادند که احتمال تخلفات گزارشگری تحت تأثیر هنجارهای مذهبی و دین‌داری مدیران مالی واقع می‌شود. همچنین (آه و شین<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۰) معتقدند که عملکرد سیستم حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های فردی واقع می‌گردند. شواهد تجربی نشان می‌دهد که دین‌داری به عنوان یکی از شاخص‌ترین ویژگی‌های فردی، با سطح دستکاری حسابداری ارتباط منفی دارد (عبدالسلام و همکاران، ۲۰۲۱، سنترال و یوست<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۸). همچنین کمتر احتمال دارد مدیران مذهبی در امور تجاری، قضاوت‌ها و تصمیم‌های غیراخلاقی بگیرند (ادهیکاری و اگروال<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۶). زیرا مذهب به عنوان

<sup>1</sup> Ngala & Musau

<sup>2</sup> Mert

<sup>3</sup> Ma, Wang & Zhang

<sup>4</sup> Ijiri

<sup>5</sup> Englund, Gerdin & Burns

<sup>6</sup> Chen, Chen, Tan & Zheng

<sup>7</sup> Abdelsalam, Chantziaras, Ibrahim & Omoteso

<sup>8</sup> Mcdaniel & Burnett

<sup>9</sup> Religious Ethics Theory

<sup>10</sup> Kohlberg

<sup>11</sup> Mazar, Amir & Ariely

<sup>12</sup> McGuire, Omer & Sharp

<sup>13</sup> Oh & Shin

<sup>14</sup> Cantrell & Yust

<sup>15</sup> Adhikari & Agrawal

مجموعه‌ای از هنجارهای اجتماعی در نظر گرفته می‌شود که منجر به مهار فعالیت‌های احتکار اخبار بد توسط مدیران می‌شود. بنابراین مدیرانی که در محیط مذهبی قوی‌تری قرار دارند، بیشتر تحت تأثیر هنجارهای اجتماعی قرار می‌گیرند و کمتر درگیر تصمیم‌های غیراخلاقی مانند دستکاری حسابداری می‌شوند (کالن و فانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). راو و ماسون<sup>۲</sup> (۱۹۸۷) معتقدند عوامل رفتاری از جمله میزان اعتقاد و پابندی حسابداران به اصول اخلاقی و دین‌داری، می‌تواند بر جلوگیری از گزارشگری مالی متقلبانه تأثیرگذار باشد. در این راستا زارع و ترخونی (۱۴۰۱) معتقدند در سایه دین‌داری، معادباوری حسابداران و حسابرسان می‌تواند بهبود کیفیت پاسخگویی نظام حسابداری را به دنبال داشته باشد. از طرفی برخی پژوهشگران در این حوزه به نتایج معکوس دست یافته‌اند مانند مهدوی و همکاران (۱۴۰۱) که معتقدند دین‌داری بر رفتار ناکارآمد حسابرس تأثیری ندارد؛ یا محمدی و فخاری (۱۳۹۵)، که در پژوهش خود نشان دادند تعهدات دینی بر کیفیت افشاء اطلاعات مالی تأثیری ندارد و یا حتی برخی مانند نیکزاد چالستری، عرب‌صالحی و فروغی (۱۳۹۹) ضمن معرفی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی توسط عوامل انسانی از متغیر دین‌داری غفلت نموده‌اند. بنابراین در باب تأثیر دین‌داری بر نظام حسابداری تحقیقات پراکنده‌ای صورت گرفته که بعضاً نتایج مغایر با هم دارند. بنابراین پیرو ضرورت تبیین الگویی جامع در راستای ایفای رسالت نظام حسابداری، خلاء پژوهشی در زمینه مؤلفه‌های دین‌داری و چگونگی کارکرد و تأثیر آن بر نظام حسابداری مشهود بوده و بررسی عمیق موضوع پژوهش احساس می‌شود. بنابراین ضرورت؛ هدف اول پژوهش حاضر که حاکی از نوآوری آن است، شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر دین‌داری و تبیین چگونگی تأثیر آن‌ها بر نظام حسابداری می‌باشد.

از طرفی جهت بررسی عمیق‌تر موضوع در راستای تبیین چگونگی تأثیر دین‌داری بر نظام حسابداری در چارچوب یک الگو نیاز به یک پشتوانه تئوریک و نظری مستحکم هست. با توجه به اینکه بر مبنای نظریه ساخت‌یابی<sup>۳</sup> گیدنز<sup>۴</sup> (۱۹۸۴)، نظام حسابداری متأثر از ساختار<sup>۵</sup> و عاملیت<sup>۶</sup> می‌باشد که حسابداری را تولید و بازتولید می‌کنند تا به بهترین رویکرد در راستای ایفای رسالت حسابداری دست یابد (کوک<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲)؛ از نظریه ساخت‌یابی به عنوان نظریه پشتیبان این پژوهش استفاده می‌شود. هسته نظریه ساخت‌یابی عبارت است از «دوگانگی عاملیت و ساختار»: یعنی عاملیت و ساختار اجتماعی در تولید و بازتولید نظام‌های اجتماعی باهم تعامل دارند (گیدنز، ۱۹۸۴). این بدین معنی است که نظام‌های اجتماعی، پویا هستند و دائماً بر اثر فعالیت‌های عامل اجتماعی و ارتباط دوسویه آن با ساختار، بازتولید می‌شوند (زارع و همکاران، ۱۴۰۲). به تعبیری عاملان با تکرار کردار خود ساختارها را بازتولید می‌کنند. براین اساس ساختارها بستر کردار عاملان اجتماعی را فراهم می‌کنند و از سویی دیگر عاملان انسانی با کنش‌های انسانی‌شان به بازتولید ساختارها می‌پردازند. به تعبیر گیدنز (۱۹۸۴)، کردار عاملان همواره ساختار را تولید و در ادامه بازتولید می‌کند و همین بازتولید ساختار در برگشت، کردار انسان‌ها را محدود (به واسطه قواعد) و البته ممکن (به واسطه منابع) می‌سازد. براین اساس هدف دوم پژوهش که با رویکردی تئوریک بر غنای علمی نوآوری آن می‌افزاید، ارائه الگوی دین‌داری با تأکید بر نظریه ساخت‌یابی در نظام حسابداری می‌باشد. با توجه به ضرورت بیان شده و وجود خلاء پژوهشی در ارتباط با چگونگی تأثیر ابعاد و مؤلفه‌های دین‌داری بر نظام حسابداری بر مبنای نظریه ساخت‌یابی، در پژوهش حاضر با توجه به اهداف عنوان شده به دنبال پاسخ علمی به سؤالات زیر هستیم.

۱- چه ابعاد و مؤلفه‌هایی مفهوم دین‌داری در نظام حسابداری را با محوریت نظریه ساخت‌یابی توضیح می‌دهند؟

۲- الگوی دین‌داری با تأکید بر نظریه ساخت‌یابی در نظام حسابداری چگونه است؟

<sup>1</sup> Callen & Fang

<sup>2</sup> Rowe & Mason

<sup>3</sup> Structuration Theory

<sup>4</sup> Giddens

<sup>5</sup> Structure

<sup>6</sup> Agency

<sup>7</sup> Coker

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

محصول نظام حسابداری، گزارشگری مالی است که بر مبنای چارچوب نظری شکل می‌گیرد (ثقفی و صیدی، ۱۳۸۲). چارچوب نظری به عنوان یک راهنمای عمل و منشور مورد استفاده نهادهای تدوین استاندارد قرار می‌گیرد، تا بتوانند در محدوده آن نسبت به تدوین رویه‌ها و روش‌های حسابداری اقدام کنند. چارچوب نظری یک بیانیه رسمی در مورد مقصود و اهداف حسابداری و گزارشگری مالی است که جهت تسهیل در تهیه اطلاعات مالی و سایر اطلاعات مربوط بدون سوبه با هدف تأمین منافع عمومی از طریق ارائه ساختار و شیوه‌هایی برای حسابداری و گزارشگری مالی ارائه می‌گردد (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۹).

هدف گزارشگری مالی به پشتوانه چارچوب نظری حاکم بر حسابداری می‌تواند متفاوت باشد (زارع، ۱۴۰۱). این هدف در چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری، سودمندی در تصمیم‌گیری عنوان شده است. از نظر ایجیری (۱۹۸۳) در چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم‌گیری، حقوق یکی از طرفین یعنی تهیه و ارائه‌کنندگان اطلاعات حسابداری نادیده گرفته می‌شود. از این رو، او با هدف حفظ حقوق دو طرف، تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات، چارچوب مفهومی مبتنی بر پاسخگویی را ارائه نمود که بر نظامی منصفانه از جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه تأکید دارد (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۹). استدلال ایجیری (۱۹۸۳) این است که سیستم حسابداری زمانی کارا و مفید خواهد بود که یک اعتماد دو سوبه بین پاسخگو و پاسخ‌خواه حاصل کند، حتی اگر هیچ یک از طرفین گزارش‌های مالی را مطالعه نکنند (ترجمه باباجانی و پوریان‌سب، ۱۳۸۲). در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، مفید بودن سیستم حسابداری نسبت به سودمندی اطلاعات اولویت پیدا می‌کند (ایجیری، ۱۹۸۳). تأکید چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم‌گیری عمدتاً در بخش خصوصی (بازرگانی) و چارچوب مفهومی مبتنی بر پاسخگویی در بخش عمومی، بدون تمرکز بر اخلاق است. در اهداف هیچ یک از این چارچوب‌های فعلی بر اخلاق و ارزش‌های اخلاقی تأکید نشده است (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۹). از طرفی ماهیت و کارکرد ارزش‌های اخلاقی برای بهبود گزارشگری مالی که با ماهیت و کارکرد چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارشگری مالی سازگاری کامل دارد، امری ضروری است. براین اساس چارچوب مفهومی مبتنی بر اصول اخلاقی در حسابداری نیز ارائه گردید. چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری بر شفاف‌سازی تأکید دارد و بر مبنای اصول (قواعد یا ویژگی‌ها) و مفاهیمی از جمله عدالت، حقیقت، انصاف، صداقت، امانت‌داری و مباشرت صورت‌بندی شده است (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۹). با این وجود گزارشگری مالی مرسوم نتوانسته است کیفیت و رضایت مطلوب را برای استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها فراهم کند (حسینی‌الاصل و جهان‌شاد، ۱۳۹۸). براساس پژوهش‌های پیشین کیفیت گزارشگری مالی به عنوان محصول نظام حسابداری با تأکید بر معیارهای جنبه ساختاری نظام حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است (زارع و همکاران، ۱۴۰۲). ولیکن طی فرآیندهای مختلف تهیه صورت‌های مالی، افراد و گروه‌های مختلفی نقش دارند و به منظور افزایش کیفیت گزارشگری، تمامی این افراد باید از شرایط کیفی لازم برخوردار باشند و وظایف خود را به بهترین نحو و بالاترین کیفیت ارائه نمایند (میرزایی و همکاران، ۱۴۰۱). بنابراین ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی نیازمند طیف گسترده‌ای از اندازه‌گیری‌ها با استفاده از الگوها، شاخص‌ها، ویژگی‌های کیفی و سایر عناصر مؤثر بر گزارش‌های مالی با در نظر گرفتن اجزای نظام حسابداری است (فرانسیس، اولسون و شپیپر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶).

ماتسیچ<sup>۲</sup> (۱۹۹۵)، در کتاب «نقد حسابداری»<sup>۳</sup> با اشاره به نوشته‌های بلکویی و دیگران، بحران موجود در حسابداری را در سه جزء طبقه‌بندی و بررسی کرده است:

۱. بحران قانونی و اجتماعی: به بحرانی اشاره دارد که از منظر حسابداری، در اداره شرکت‌ها و مسائل مربوط به آن، از قبیل نظریه نمایندگی، استقلال حسابرس، فرآیند قراردادها و از همه مهمتر، ایفای مسئولیت پاسخگویی نهفته است.
۲. بحران اخلاقی: مشکلات ظاهر شده در روابط تجاری دهه‌های اخیر، کنار نهادن ارزش‌های حرفه‌ای در روابط اقتصادی و جای خالی اخلاق در تفکر حسابداری را مورد اشاره قرار داده است.

<sup>1</sup> Francis, Olsson & Schipper

<sup>2</sup> Mattessich

<sup>3</sup> Critique of Accounting

۳. **بحران دانشگاهی و مراجع علمی:** نواقص اساسی موجود در پژوهش‌های حرفه‌ای و دانشگاهی را مدنظر دارد که مهم‌ترین آنها، عدم توجه به روح مسئولیت پاسخگویی و ارزش‌های اخلاقی در تحقیقات حسابداری و تقدم بخشیدن بر مفاهیمی مانند اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری است.

بنابراین با توجه به اینکه نظام حسابداری یک نظام ساخت‌یافته اجتماعی است، معنا و شکل آن را نمی‌توان از مضمون اجتماعی که در آن به عمل آمده، جدا کرد. در این ارتباط در دهه ۱۹۷۰ آنتونی گیدنز نظریه ساخت‌یابی را ارائه کرد. این نظریه و اصطلاح برخاسته از آن بیشتر به دنبال این مسئله بود که بتواند بر دوگانگی عاملیت و ساختار غلبه کند. حسابداری از رابطه دیالکتیکی (دوگانه) ساختار و عاملیت حاصل می‌شود و متأثر از تئوری ساخت‌یابی می‌باشد. براساس تئوری ساخت‌یابی، کنش عوامل انسانی، ساختار حسابداری را تولید و بازتولید می‌کند تا بهترین رویکرد در نظام حسابداری در جهت ایفای رسالت آن تحقق یابد (زارع و غلامی جمرانی، ۱۳۹۸).

**عاملیت:** از نظر گیدنز (۱۹۹۰) هر کنش‌گری عامل نیست مگر آن که قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی را داشته باشد. براین اساس قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی مهم‌ترین معیار تشخیص عاملیت است. از نظر او عامل بدون قدرت معنایی ندارد و کنشگری که قدرت تأثیرگذاری‌اش را از دست داده باشد دیگر یک عامل به شمار نمی‌آید (کونارد<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). گیدنز (۱۹۹۰) نوعی اولویت تلویحی برای عاملیت نسبت به ساختار قائل می‌شود و علیرغم طرح رابطه‌ای همسان میان عاملیت و ساختار، ظاهراً اولویت را در این رابطه بیشتر به عاملیت می‌دهد.

**ساختار:** به قواعد، قوانین و منابع سازمان‌یافته به‌عنوان خواص نظام‌های اجتماعی اشاره دارد. براین اساس نظام حسابداری دارای ساختاری است که بر اساس قواعد و منابع حاکم بر آن و کنش عوامل انسانی در گستره زمان و مکان به تولید و بازتولید ساختار حسابداری دست می‌زند. با تقویت ساختارهای اجتماعی بواسطه عاملیت می‌توان نظام حسابداری را تقویت نمود و در آن پویایی در ابعاد اجتماعی، اخلاقی، اقتصادی و سازمانی ایجاد کرد (کوکر، ۲۰۱۲). در تئوری ساخت‌یابی گیدنز (۱۹۸۴) سه خاصیت ساختاری ۱- دلالت ۲- سلطه ۳- مشروعیت را مطرح می‌کند.

«دلالت» به مجموعه‌ای از آیین‌نامه‌ها یا مقررات سازمانی اشاره دارد که سیستم بر آن بنا شده است. این مجموعه‌ها توسط بازیگران اجتماعی که از ذخیره دانش خود برای ارتباط معانی استفاده می‌کنند، ایجاد می‌شود.

«سلطه» بیانگر توان بعضی از بازیگران (ذینفعان) اجتماعی برای تأثیرگذاری در روند تکامل نظام‌های اجتماعی به دلیل کنترل بر منابع تخصیص‌یافته و منابع قدرت است.

«مشروعیت» ساختارهای مشروعیت ساختارهایی هستند که دارای مجموعه ارزش‌های مشترک و ایده‌آل‌هایی درباره مسائل مهم و مسائل جزئی و آنچه باید اتفاق بیفتد و آنچه نباید اتفاق بیفتد می‌باشند. ساختارهای مشروعیت دارای یک جنبه هنجارگونه شامل قوانین و یک جنبه اخلاقی شامل تعهد به پیروی از آن قوانین می‌باشند (گیدنز، ۱۹۸۴).

طبق نظر گیدنز (۱۹۸۴، ۱۹۹۰) که آموزه‌های اسلامی نیز موید آن است در ابتدا ساختار متأثر از عاملیت است و عاملیت نیز تحت تأثیر باورها، اعتقادات و احساساتش است ارزش‌های اخلاقی عاملیت از طریق رابطه دوسویه با ساختار، نظام‌های اجتماعی از جمله حسابداری را تحت شعاع قرار می‌دهند (زارع، ۱۴۰۱). احساسات مذهبی به‌ویژه در زمینه‌هایی با شکاف‌های اجتماعی و اقتصادی که می‌توانند ارزش‌های اخلاقی را تضعیف کنند، نظام حسابداری را تحت تأثیر قرار خواهند داد (آدلوف، روفای و بلو<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳). طبق نظریه رده‌های بالای<sup>۳</sup> همبریک و میسون<sup>۴</sup> (۱۹۸۴)، تفاوت در ارزش‌های شخصی بااهمیت و سبک‌های شناختی افراد می‌تواند منجر به تفاوت در رفتار شود (دی‌جیولی و کوستوتسکی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). همچنین نظریه هنجارهای اجتماعی<sup>۶</sup> مبنای ارزیابی الگوهای رفتاری پیرامون پاداش‌ها و تحریم‌ها را تشکیل می‌دهد (لونتیس، ددولیس و

<sup>1</sup> Conrad

<sup>2</sup> Adelopo, Rufai & Bello

<sup>3</sup> Upper Echelons Theory

<sup>4</sup> Hambrick & Mason

<sup>5</sup> Di Giuli & Kostovetsky

<sup>6</sup> Theory of Social Norms

عبدالسلام<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). دورکیم<sup>۲</sup> (۱۹۶۵) استدلال می‌کند که هنجارهای اجتماعی قوانین نانوشته یا الگوهای رفتاری در یک گروه خاص هستند که در آن توافقی وجود دارد که چگونه رفتار مناسب را می‌توان از نظر هستی‌شناختی تفسیر کرد. از طرفی ادبیات هنجارهای اجتماعی<sup>۳</sup> استدلال می‌کند که دین مجموعه‌ای از اصول را ایجاد می‌کنند و دین‌داری نوع اصلی از هنجار اجتماعی تلقی می‌شود که رفتار اخلاقی انسان را شکل می‌دهد (سالم، اِزینی و سونگ<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳). در واقع دین منبع رفتار اخلاقی تلقی شده و تأثیر قابل‌توجهی بر رفتار عوامل انسانی از جمله مدیران و حسابداران دارد (پلاتونوا، آسوتای، دیکسن و محمد<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸). دین‌داری و رفتارهای اخلاقی ارتباط نزدیکی با هم دارند و براساس ادبیات روانشناسی، دین به طور قابل توجهی بر رفتارهای انسان تأثیر می‌گذارد (گلور<sup>۶</sup>، ۱۹۹۷؛ اریکسون<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). در واقع دین مجموعه‌ای از اصول و باورها را می‌سازد و در نتیجه چارچوب‌هایی را برای رفتار تجاری اخلاقی فراهم می‌کند (مله و فونترودونا<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷). باورهای دینی در اسلام با استناد به روایاتی از امام علی (ع) و امام باقر (ع) در قالب سه بخش ایمان، تقوا و یقین قابل تبیین است (مکارم شیرازی، ۱۳۷۴). ایمان، امری قلبی و درونی است و نشانه‌های مهمی مانند انجام دستورات الهی و معصیت نکردن دارد که در آثار گفتاری و رفتاری انسان جلوه می‌کند (منگنه‌چی، ۱۳۹۰). حقیقت تقوا همان احساس مسئولیت درونی است و تا این احساس نباشد، انسان به دنبال هیچ برنامه‌سازنده‌ای حرکت نمی‌کند (مکارم شیرازی، ۱۳۷۴). یقین به مرحله عالی ایمان گفته می‌شود. امام علی (ع) یقین را بهترین عبادت دانسته و کوتاهی آرزو، اخلاص در عمل و بی‌رغبتی به دنیا را نشانه‌های آن می‌داند (تمیمی آمدی، ۱۳۸۵). براین اساس باورها و اعتقادات دینی به واسطه تقویت احساس تعهد و مسئولیت‌پذیری، تأثیر مستقیمی بر عملکرد مدیران و حسابداران خواهند داشت (مدینه و زارع، ۱۴۰۲). براین اساس اگر دین را مجموعه‌ای از ارزش‌ها، هنجارها و جنبه‌های اخلاقی بدانیم، با تغذیه از منابع سرشار دینی به ویژه دین مبین اسلام به عنوان کاملترین و آخرین دین الهی، می‌توان توجه به ارزش‌ها و هنجارهای دینی را برای برون رفت از بحران‌های نظام حسابداری تجویز نمود (غلامی جمکرانی، نیکومرام و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲). زیرا در حسابداری، باورها و اعتقادات دینی و هنجارهای اجتماعی و دیدگاه‌های اقتصادی حاکم بر جامعه همگی با هم در ارتباطند و دین‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است (مهدوی و همکاران، ۱۴۰۱؛ دیانتی دیلمی، منطقی و مشهدی، ۱۳۹۵).

ادبیات پژوهش نشان می‌دهد دین می‌تواند در کلیت نظام حسابداری بواسطه رفتار حسابداران و حسابرسان تأثیرگذار باشد ولیکن یافته‌های پژوهش‌های صورت گرفته حاکی از پراکندگی و تعارض نتایج برخی از آنها با یکدیگر بوده و از طرفی برخی دیگر ضمن اینکه اشاره به ارزش‌های اخلاقی و جایگاه عاملیت و ساختار جهت شکوفایی نظام حسابداری داشته‌اند ولیکن چگونگی تأثیرگذاری این عوامل در سایه دین‌داری به عنوان منبع رفتارهای اخلاقی مبهم مانده است و در این خلاء پژوهشی حاصل شده، چگونگی کارکرد دین در حسابداری براساس یک شیوه تئوریک تاکنون در هیچ پژوهشی مورد بررسی واقع نشده است که در ادامه بررسی سوابق پژوهش، ضرورت موضوع پژوهش حاضر و نوآوری آن را آشکار می‌سازد.

ستایش و رضائیان‌زاده (۱۴۰۲) فارغ از ساختار، از حسابداران (عاملیت) به عنوان عامل مؤثر بر نوآوری حسابداری یاد می‌کنند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابداران به عنوان سرمایه انسانی مؤثر بر فرآیند ارتقاء و نوآوری در حسابداری، باید مورد توجه واقع شوند.

زارع و ترخونی (۱۴۰۱) در پژوهش خود نشان دادند که در سایه دین‌داری عاملیت، معادباوری عاملیت در دو بعد نظری و عملی، با ایجاد ساختارهای ارزشی و اخلاقی می‌تواند بهبود کیفیت پاسخگویی نظام حسابداری را به دنبال داشته باشد. مهدوی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود نشان دادند که دین‌داری بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد و هرچه دین‌داری حسابرِس بیشتر باشد کیفیت حسابرسی نیز بالاتر خواهد بود و رفتار ناکارآمد حسابرِس بر کیفیت حسابرسی تأثیر

<sup>1</sup> Leventis, Dedoulis & Abdelsalam

<sup>2</sup> Durkheim

<sup>3</sup> Social Norms Literature

<sup>4</sup> Salem, Ezeani & Song

<sup>5</sup> Platonova, Asutay, Dixon & Mohammad

<sup>6</sup> Glover

<sup>7</sup> Eriksson

<sup>8</sup> Melé & Fontrodona

منفی خواهد داشت، ولیکن دین‌داری بر رفتارناکارآمد حسابرس تأثیری ندارد و رفتارناکارآمد نمی‌تواند متغیر میانجی بین دین‌داری و کیفیت حسابرسی باشد.

میرزایی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که هویت اجتماعی تأثیری بر کیفیت صورت‌های مالی ندارد؛ اما نتایج حاصل از آزمون سایر فرضیه‌ها، حاکی از تأثیر مثبت ارزش‌های اخلاقی و آرمان‌گرایی و نیز تأثیر منفی نسبی‌گرایی بر کیفیت صورت‌های مالی می‌باشد.

زارع (۱۴۰۱) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که با تمرکز بر ارزش‌های اخلاقی عاملیت در تئوری ساختیابی و با در نظر گرفتن رابطه دوسویه آن با ساختار حسابداری طبق تئوری مذکور، کیفیت گزارشگری مالی در بعد پاسخگویی سیستم حسابداری در راستای نیاز ذینفعان در سطوح اجتماعی و سازمانی شکوفا می‌گردد.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود با ارائه چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق در رشته حسابداری بینشی را فراهم نمودند که ارزش‌های اخلاقی با هدف شفاف‌سازی به عنوان اصلی‌ترین هدف سیستم حسابداری، مبنای تهیه گزارشگری مالی با کیفیت قرار گرفت.

محمدی و فخاری (۱۳۹۵) با بررسی تأثیر تعهدات دینی مدیران به عنوان ویژگی فردی آنها، بر کیفیت افشای اطلاعات نشان دادند که رعایت تعهدات دینی مدیران بر کیفیت افشای اطلاعات اثری نمی‌گذارد. از سوی دیگر زارع و همکاران (۱۴۰۲) رویکرد دینی را در افشاء اطلاعات مؤثر دانسته و جهت بهبود کیفیت افشاء اطلاعات براساس رویکرد اسلامی مدلی ارائه نمودند.

سپاسی و حسنی (۱۳۹۵) با بررسی اعتقادات دینی مدیران به این نتیجه رسیدند که هنجارهای اجتماعی دینی مکانیزمی برای کاهش تضاد نمایندگی بوجود می‌آورد و همچنین زمانی که نظارت بیرونی بر روی شرکت‌ها کم است، به عنوان مکانیزمی برای نظارت بر رفتار گزارشگری شرکت‌ها عمل می‌کند.

کارگرمکاموار، خان‌محمدی، یزدانی و مرادی<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) با بررسی تأثیر جهت‌گیری مذهبی بر رویکرد تصمیم‌گیری ضمن تأکید بر وابستگی مذهبی به عنوان شاخصی از رفتار اخلاقی در رویکردهای قضاوتی و تصمیم‌گیری مالی به این نتیجه رسیدند که جهت‌گیری مذهبی تأثیر مثبت و معناداری بر رویکرد عمل‌گرایانه حسابداران دارد.

مرت (۲۰۲۳) معتقد است که چارچوب‌های نظری و در نهایت روش‌های گزارشگری صورت‌های مالی به اشکال مختلف، منجر به تصمیمات متفاوتی از سوی سرمایه‌گذاران می‌شود. بنابراین، برای ارائه یک تصمیم قابل اعتماد برای سرمایه‌گذاران، ارائه چارچوب نظری یکپارچه در جهت تهیه صورت‌های مالی با کیفیت و سودمند حیاتی است.

فارل، گُردیجن و کِرنس<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) با اشاره به اینکه بین پاسخگویی، حقوق بشر و عدالت اجتماعی پیوند ناگسستنی وجود دارد، ادعا می‌کنند در غیاب ارزش‌های اخلاقی نمی‌توان از حقوق بشر حمایت کرد. این روند، حاکی از یک چالش در اجراست که حاصل شکاف بین تئوری و عمل است که باید به طور مداوم مورد توجه قرار گیرد. نتایج تحقیق نشان داد ارزش‌ها و باورهای دینی یکی از مهم‌ترین روش‌های حذف این شکاف است.

تابارس، مورالس، کالو، مرنو و آنپاکین<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) با بررسی جایگاه تئوری ساختیابی در توسعه پایدار شرکت‌ها، لزوم تکامل تئوری ساختیابی را گوشزد می‌کنند، به گونه‌ای که ضرورت بررسی انتقادات و محدودیت‌های تئوری ساختیابی و رویکرد اصلاحی بر آن‌ها می‌تواند راهگشای این امر باشد.

باریوس، آدهیکاری و گِزِمِجیا<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) با رویکردی مبتنی بر تئوری ساختیابی، تأثیر متقابل بین ساختار و عاملیت در نظام حسابداری را در فرآیند شکل‌دهی کارایی سازمانی نشان می‌دهند. به عبارت دیگر جایگاه این تئوری در نظام حسابداری را به‌واسطه تأثیر آن در کارایی سازمانی به تصویر می‌کشد.

<sup>1</sup> Kargarkamvar, khanmohammadi, Yazdani & Moradi

<sup>2</sup> Farrell, Gordijn & Kearns

<sup>3</sup> Tabares, Morales, Calvo, Moreno & Unpacking

<sup>4</sup> Barrios, Adhikari & Gomez Mejia

انگلاند و همکاران (۲۰۱۷) با بررسی ۶۵ مقاله منتشر شده در زمینه تئوری ساخت‌یابی نشان می‌دهند که تئوری ساخت‌یابی با توجه به قائل بودن دوگانگی بین ساختار و عاملیت می‌تواند پتانسیل تغییر و تحولات اجتماعی و نوآرانه‌ای در زمینه‌های مختلف پژوهش‌های حسابداری از جمله گزارشگری مالی را به دنبال داشته باشد.

کونارد (۲۰۱۴) بر لزوم تلاش برای تکمیل تئوری ساخت‌یابی با آگاهی از چارچوب‌های نظری دیگر به منظور تجزیه و تحلیل و درک اینکه چگونه حسابداری در تغییر سازمانی دخیل است، تأکید دارد.

بررسی‌ها نشان داد، علیرغم اینکه دین‌داری در نظام حسابداری و گزارشگری مالی در سال‌های اخیر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است، لکن خلاءها و شکاف‌هایی دارند که پژوهش حاضر آنها را پوشش خواهد داد، براین اساس وجه تمایز و نوآوری پژوهش حاضر از چند بعد حایز اهمیت است؛ اول اینکه تأثیر دین‌داری با رویکردی تئوریک از طریق ارکان نظام حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. دوم، مبنای نظری و تئوریک پژوهش، مبتنی بر نظریه ساخت‌یابی است که به عنوان یک نظریه مدرن و تأثیرگذار در تحقیقات حسابداری بر رابطه دوسویه عاملیت و ساختار تأکید دارد. سوم، نتایج پژوهش حاضر تعارض در نتایج پژوهش‌های پیشین را بررسی و تحلیل خواهد کرد. چهارم، در پژوهش حاضر پرسشنامه گزارشگری مالی به عنوان محصول نظام حسابداری با توجه به چارچوب‌های نظری حاکم و با تأکید بر منافع اجتماعی با رویکرد اخلاقی تهیه و تنظیم شد که مرجعی برای سنجش کیفیت گزارشگری مالی با رویکردی جامع خواهد بود. چهارم، یافته‌های پژوهش حاضر منجر به ارائه چارچوب نظری جدیدی تحت عنوان چارچوب نظری مبتنی بر منافع اجتماعی شده که هدف آن ارائه گزارشگری مالی جامع و یکپارچه خواهد بود.

## روش پژوهش

پژوهش حاضر با استفاده از شیوه کیفی به کشف و تبیین مؤلفه‌های الگوی دین‌داری با تأکید بر نظریه ساخت‌یابی در نظام حسابداری پرداخته است، روش تحلیل داده‌ها تحلیل تم<sup>۱</sup> است. گردآوری اطلاعات جهت تحلیل تم با روش کتابخانه‌ای با بررسی متون علمی و دینی و میدانی با انجام مصاحبه‌ها در بازه زمانی مقطعی در سال ۱۴۰۳ صورت گرفته است. تحلیل تم روشی است برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای (تم‌های) درون داده‌ها. هر تم دربردارنده چیزی با اهمیت درباره داده‌هاست که به سؤال پژوهش ارتباط دارد. برای تعیین اینکه چه چیزی در پژوهش تم محسوب می‌شود، قضاوت محقق ضروری است (براون و کلارک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶).

در این پژوهش از روش تحلیل تم استقرایی شش مرحله‌ای کلارک و براون استفاده شده است. ابتدا با بررسی ادبیات موضوع، مفاهیم اولیه و کلی پیرامون مفهوم و مؤلفه‌های دین‌داری در نظام حسابداری با توجه به مفاهیم تئوریک نظام‌های اجتماعی طبق نظریه ساخت‌یابی استخراج گردیده است. سپس با انجام مصاحبه‌ها و مطرح شدن مفاهیم جدید و جزئی‌تر، مجدداً به ادبیات مراجعه گردید و معادل بحث‌های مطرح شده در مصاحبه‌ها، در ادبیات نیز جست‌وجو شد. با این فرایند رفت و برگشت از ادبیات به مصاحبه و از مصاحبه به ادبیات، کدها شناسایی شدند. پس از انجام هر مصاحبه، داده‌های گردآوری شده مرتب شده، در قالب فایل ورد وارد نرم افزار مکس کیودا<sup>۳</sup> گردید و برای انجام تحلیل کدگذاری شدند. بدین ترتیب که برای تعریف کدها دو عامل مدنظر بوده است:

**عامل اول:** حروف انگلیسی نمایانگر نوع داده (متن یا مصاحبه) که کد با آن شروع شده، خواهند بود. بر این اساس متون علمی با حروف "M" و مصاحبه‌ها با حرف "D" شناسایی شدند.

**عامل دوم:** شماره مصاحبه یا متن مورد بررسی در متون تحقیق. بر این اساس در مورد متون علمی شماره ۰۱ تا ۱۰۷ و در مورد مصاحبه شماره ۰۱ تا ۱۶، اختیار گردید.

در پژوهش حاضر با توجه به اینکه اطلاعات از متون و مصاحبه‌ها استخراج شده است، جامعه و نمونه آماری نیز به دو گروه تقسیم گردید. گروه اول جامعه آماری در ارتباط با متون علمی است که خود شامل دو بخش می‌باشد؛ بخش اول عبارت است

<sup>1</sup> Theme Analysis Method

<sup>2</sup> Braun & Clarke

<sup>3</sup> MAXQDA

از کتب و مقالات معتبر در حوزه‌های علمی مرتبط با حسابداری و جامعه‌شناسی و بخش دوم عبارت است از متون دینی شامل قرآن، نهج‌البلاغه و منابع روایی و کتب مراجع و صاحب‌نظران این حوزه، گروه دوم جامعه آماری در ارتباط با مصاحبه را نیز اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته‌های حسابداری، جامعه‌شناسی و علوم اسلامی با حداقل رتبه استادیاری به عنوان خبرگان شکل داده است.

برای انتخاب نمونه در بخش کیفی از میان متون علمی و دینی از روش فراترکیب و همچنین جهت انتخاب خبرگان از روش نمونه‌گیری گلوله برفی (یا زنجیره‌ای) استفاده شده است زیرا با این دو روش بهتر می‌توان به متون جهت بررسی و افراد خبره برای مصاحبه دست پیدا کرد. در روش فراترکیب با استفاده از کلید واژگان مرتبط با موضوع پژوهش و جستجو در میان منابع، کتب و مقالات مرتبط را پیدا نموده و در ادامه با مراجعه به این منابع و بررسی اولیه چکیده مقالات و فهرست کتب، منابع غنی را انتخاب نموده و با بررسی متون مدنظر، تم‌ها و مؤلفه‌ها استخراج گردیدند (حبیبی، ۱۴۰۰). همچنین در روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای با انتخاب اساتید آگاه و مطلع و دارای سابقه پژوهشی در ارتباط با موضوع پژوهش از آنها خواسته شد تا افراد دیگری را که واجد شرایط هستند معرفی نمایند. بدین ترتیب سایر اعضای نمونه از طریق معرفی آنها انتخاب شدند. براین اساس تحلیل با بررسی ۱۰۷ متن علمی و دینی و انجام ۱۶ مصاحبه با خبرگان انجام شد. در دو مصاحبه آخر هیچ کد جدیدی معرفی نگردید که نگارنده تشخیص داد، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید یا بررسی متون دیگر نبود. در جدول ۱ برخی ویژگی‌های متون علمی و در جدول ۲ ویژگی‌های مصاحبه شوندگان ارائه شده است.

جدول (۱): ویژگی‌های متون علمی و دینی

| نوع متن | نوع چاپ | حوزه اثر                                        |
|---------|---------|-------------------------------------------------|
| علمی    | کتب     | حسابداری: آثار صاحب‌نظرانی مانند ایچیری-دیگان   |
|         |         | علوم اجتماعی: آثار صاحب‌نظرانی مانند گیدنز-کوکر |
|         | مقالات  | حسابداری                                        |
|         |         | علوم اجتماعی                                    |
| دینی    | کتب     | بین‌رشته‌ای حسابداری و علوم اجتماعی             |
|         |         | قرآن                                            |
|         | مقالات  | نهج‌البلاغه                                     |
|         |         | تفاسیر قرآنی (نمونه - المیزان)                  |
|         |         | منابع روایی و کثیرالسنند مانند بحارالانوار      |
|         |         | علوم اسلامی                                     |
|         |         | حسابداری و مالی اسلامی                          |

جدول (۲): ویژگی‌های مصاحبه شوندگان

| گروه        | استاد تمام | دانشیار     | استادیار | جمع |
|-------------|------------|-------------|----------|-----|
| حسابداری    | ۱          | ۴           | ۲        | ۷   |
| علوم اسلامی | ۱          | ۱           | ۳        | ۵   |
| جامعه‌شناسی | ۱          | ۱           | ۲        | ۴   |
| دانشگاه     | دولتی      | آزاد اسلامی | پیام نور |     |
| جمع         | ۷          | ۶           | ۳        | ۱۶  |

## یافته‌های پژوهش

## تجزیه و تحلیل بر اساس روش تحلیل تم

در جدول ۳، نتایج به دست آمده از تحلیل تم، همراه با دسته تم‌ها و همچنین ذکر کدهای مربوطه درج شده است.

جدول (۳): نتایج حاصل از تحلیل تم

| تم اصلی               | تم فرعی                       | مفاهیم                                                                                                                                       | کد                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| نظام‌ها               | نظام دینی                     | دین‌داری از منظر اسلام<br>انجام عمل درست در نتیجه هماهنگی عقل و زبان و رفتار                                                                 | M23- M11- M73- M54- M66- D04- D12                                                                                                                                                                                            |
|                       | نظام اجتماعی                  | تأکید بر منافع اجتماعی نسبت به فردی<br>شفافیت اطلاعات و عملکرد                                                                               | M31- D10- M55- D07- M80- M09- M11                                                                                                                                                                                            |
|                       | نظام حسابداری                 | گزارشگری مالی با کیفیت                                                                                                                       | M05- M87- M71- D09- D13                                                                                                                                                                                                      |
|                       | چارچوب‌ها و معیارهای گزارشگری | چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری<br>چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی<br>چارچوب نظری مبتنی بر اخلاق<br>چارچوب نظری مبتنی بر منافع اجتماعی | M66- M93- M38- M18- D07<br>M27- M14- M48- D07<br>M11- M19- D02<br>M44- D05- D14- M68- M105- D11- D16                                                                                                                         |
| ارکان نظام حسابداری   | ساختار                        | دلالت<br>سلطه<br>مشروعیت                                                                                                                     | M101- M88- M71- M84- M69- M58- M73- M105                                                                                                                                                                                     |
|                       | عاملیت                        | در سطح ساختار<br>در سطح نظام                                                                                                                 | M65- M41- M44- M75- M83- D11- M91- D10- D09                                                                                                                                                                                  |
|                       | اعتقادات                      | توحید<br>اعتقاد به معاد                                                                                                                      | M100- M103- M77- M83 - M34 - M45- M51- M62- M49- D08                                                                                                                                                                         |
| ابعاد دین‌داری        | اخلاقیات                      | عدالت و احسان<br>صدق و راستی<br>مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی<br>تقوا و پارسایی<br>ایمان و عمل صالح<br>عفت و حیا                                  | M97- M43- M92- M89- M79- M72- D14- D11- M22- M41- M24- M62 M31- M48- M29- M71- M65- M70- M83- M70- M44- M53 - M79- M68- M75- D07- D11- M58- M64- M74- M102- D14- M13- M27- M18- M95- M36- M51- M101- D04- M80- M09- M11- M39 |
| منبع: یافته‌های تحقیق |                               |                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                              |

## تم اصلی اول: نظام‌ها

در ادامه بخشی از متون و مصاحبه‌های استخراج شده در قالب مفاهیم در رویکردهای معرفی شده ارائه می‌گردد.

## الف - نظام دینی

الف - ۱) دین‌داری از منظر اسلام: دین، محکم‌ترین تکیه‌گاه است (M23). دین دستورالعمل رسیدن به سعادت دنیوی و اخروی است (M11). همانا دین پسندیده و محبوب‌ترین دین‌ها در نزد خدا، اسلام است (M73).

الف - ۲) عمل درست در نتیجه هماهنگی عقل و زبان و رفتار: اسلام واقعی و حقیقی سبب می‌شود اعمال صالح یکی پس از دیگری ظاهر شوند و نتیجه آن هماهنگی قلب و زبان و عمل است (M54)، (M66). دین‌داری آثار مثبت فردی، سازمانی و اجتماعی دارد (D04). و بر عملکرد حسابداران و فرآیند حسابداری تأثیرگذار است (D12).

## ب) نظام اجتماعی

ب - ۱) تأکید بر منافع اجتماعی نسبت فردی: حسابداری دارای ابعاد دنیوی و اخروی و مبتنی بر پاسخ‌گویی است (D10). این پاسخ‌گویی در بعد اخروی، پاسخ‌گویی نفس و در بعد دنیوی پاسخ‌گویی اجتماعی را در بردارد که وجه تمایز آن تأکید بر منافع اجتماعی نسبت منافع فردی است (M31).

ب - ۲) شفافیت اطلاعات و عملکرد: شفافیت مالی موجب توسعه اعتماد اجتماعی، نظارت‌های اثربخش و ارزیابی‌های منصفانه می‌شود که این امر زمینه را برای برقراری عدالت اقتصادی - اجتماعی در جامعه فراهم می‌سازد (D07). یکی از اهرم‌های مبارزه با فساد در سیستم‌ها، شفافیت است (M09)، (M80). تقریباً راه‌حل برخورد با هرگونه ناکامی و فساد در سیستم سیاسی، اقتصادی و اجتماعی در شفاف‌سازی برای عموم است (M55)، (M11).

### ج) نظام حسابداری

گزارشگری مالی با کیفیت: گزارشگری مالی محصول نهایی حسابداری می‌باشد که نقش رهبری را در تهیه اطلاعات ایفا می‌نماید (M05). کیفیت گزارشگری مالی شرط بسیار مهمی برای عملکرد مؤثر نظام حسابداری است (M87). ذینفعان در یک سازمان از مزایای مختلفی که منتج از کیفیت گزارشگری مالی است، بهره‌مند می‌شوند (M71). در نظام حسابداری داده‌ها ورودی و گزارشگری مالی خروجی آن است (D09). که باید مطلوب استفاده‌کنندگان درون و برون‌سازمانی باشد (D13).

### تم اصلی دوم: چارچوب‌ها و معیارهای گزارشگری

کیفیت گزارشگری مالی به پشتوانه چارچوب نظری حاکم بر حسابداری می‌تواند متفاوت باشد. (M93)، (M66). براین اساس گزارشگری در چهار تم فرعی با معیارهای تصمیم‌گیری، پاسخ‌گویی، اخلاقی و منفعت اجتماعی ارائه می‌گردد. الف) چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری: در چارچوب مبتنی بر سودمندی در تصمیم‌گیری، هدف اصلی گزارشگری مالی، فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری اقتصادی است (M38). این چارچوب بر نقش اطلاعات بر رفتار تصمیم‌گیران در انتخاب‌های مختلف حسابداری اصرار دارد (M18). مخاطبین این چارچوب محدود به افرادی است که با سازمان در ارتباط هستند (D07).

ب) چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی: چارچوب مبتنی بر پاسخگویی بر مبنای یک ارتباط دو طرفه بین پاسخگو و پاسخ‌خواه بنا شده است (M27). در این چارچوب سودمندی سیستم حسابداری جایگزین سودمندی اطلاعات گردیده (M14) و منافع هر دوطرف تهیه‌کنندگان و ذی‌نفعان در نظر گرفته می‌شود (M48). از منظر آیات و روایات یکی از بهترین جلوه‌های حسابداری مکانیزم پاسخگویی آن است (D07).

ج) چارچوب نظری مبتنی بر اخلاق: این چارچوب با مبنا قرار دادن ارزش‌های اخلاقی می‌تواند منجر به ایفای نقش اصلی حسابداری، یعنی شفاف‌سازی، شود (M11)، (M19). این رویکرد بر مبنای مفاهیمی از جمله عدالت، حقیقت، انصاف، صداقت، امانتداری و مباشرت، صورت‌بندی شده است (M53). چگونگی نهادینه شدن ارزش‌های اخلاقی در راستای ایفای نقش شفاف‌سازی باید به خوبی تبیین گردد (D02).

د) چارچوب نظری مبتنی بر منفعت اجتماعی: در این چارچوب بر اساس ارزش‌های اخلاقی، منافع اجتماعی بر منافع فردی و سازمانی در گزارش اطلاعات اولویت دارد (M44). اثرات اجتماعی فعالیت‌های شرکت برای گروه‌های ذی‌حق، ذینفع و ذی‌علاقه (D05)، باید در دو بعد درون سازمانی و برون سازمانی به صورت شفاف گزارش شود (D14)، (M105). با ارائه اطلاعات سودمند به منافع سازمان و صاحبکار از یک سو و منافع جامعه از سوی دیگر و منافع گذشتگان و آیندگان از سوی دیگر توجه شود (D11). در این رویکرد طیف وسیعی از مخاطبین با نیازهای متفاوت در نظر گرفته می‌شود (D16).

### تم اصلی سوم: ارکان نظام حسابداری

طبق نظریه ساختاری و منابع اسلامی، ارکان اصلی در نظام‌های اجتماعی را دو تم فرعی عاملیت و ساختار تشکیل می‌دهند که در ادامه تشریح می‌گردند.

الف) ساختار: دلالت، سلطه، مشروعیت: قوانین، عملیات و روش‌های مختلف گزارشگری مورد استفاده توسط سازمان‌ها را می‌توان به‌عنوان بخش تشکیل‌دهنده ساختاری دانست که سیستم حسابداری روی آن بنا می‌شود (M101). گیدنز سه خاصیت ساختاری دلالت، سلطه و مشروعیت را برشمرده است (M88).

**الف-۱) دلالت:** به مجموعه‌ای از آیین‌نامه‌ها یا مقررات سازمانی اشاره دارد که توسط بازیگران اجتماعی که از ذخیره دانش خود برای ارتباط معانی استفاده می‌کنند، ایجاد می‌شود (M71). ساخت‌ها تشکیل شده از قواعد و منابع هستند (M84).

**الف-۲) سلطه:** بیانگر توان بعضی از بازیگران (ذینفعان) اجتماعی برای تأثیرگذاری در روند تکامل نظام‌های اجتماعی به دلیل کنترل بر منابع تخصیص‌یافته و منابع قدرت است (M69). منابع، تسهیلاتی است که کنشگران برای انجام امور خود از آن بهره می‌برند (M58).

**الف-۳) مشروعیت:** ساختارهای مشروعیت ساختارهایی هستند که دارای مجموعه ارزش‌های مشترک و ایده‌آلهایی درباره مسائل مهم و مسائل جزئی و آنچه باید اتفاق بیفتد و آنچه نباید اتفاق بیفتد می‌باشند (M73). حسابداری به‌صورت «ایجاد و بازتولید ساختارهای دلالت، مشروعیت و سلطه» تفسیر می‌شود (M105).

**ب) عاملیت:** اسلام و آموزه‌های دینی روی عاملیت تأکید بیشتری دارند چون انسان‌ها را مسئول می‌دانند (M65). عاملیت به معنای قدرت است؛ قدرت در انجام کنش (M41). لذا عاملیت زمانی معنا پیدا می‌کند که عملی شکل بگیرد نه نیتی که به عمل منتهی نشود (M44).

**ب-۱) در سطح ساختار:** عاملیت براساس رابطه دوسویه حاکم بین عاملیت و ساختار در نظریه ساخت‌یابی، می‌تواند ساختارها را تقویت کند (M75). ساختارها تحت تأثیر عاملیت تولید و بازتولید می‌شوند (M83). عاملیت اخلاقی، ساختار ارزشی بنا می‌کند (D11).

**ب-۲) در سطح نظام:** فرهنگ و عملکرد نظام‌ها تحت تأثیر عملکرد افراد مؤثر در نظام‌ها است (M91). خروجی ساختارها و حتی ساختارهای ارزشی در نهایت تحت تأثیر عوامل اجرایی است (D10). با وجود نظام ساختارمند حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی به عملکرد حسابداران و مدیران مالی وابسته است (D09).

### تم اصلی چهارم: ارکان دین‌داری

دین مشتمل بر سه حوزه عقاید، اخلاق و احکام است (M100). دینداری در واقع طاعت، انقیاد و پایبندی فرد به همان قواعد اعتقادی، اخلاقی، فقهی و حقوقی می‌باشد (M103). براین اساس سه تم فرعی در ادامه معرفی می‌گردد.

**الف) اعتقادات:** عقاید یعنی حقایق بزرگی که باید به آنها باور داشت و آنها را در ذهن و دل خویش پذیرفت (M77).

**الف-۱) توحید، اطاعت و بندگی:** کمال انسان در تمامی ابعاد مادی و معنوی در اعتقاد به وجود و یگانگی خداوند و بندگی او خلاصه می‌شود (M83). دینداری به درختی تشبیه شده که اصل و ریشه آن، تسلیم امر خدا بودن و خشنودی از خدا و نعمت‌های اوست (M34). برای هر دینی، اصل و پایه و فرع و بنیانی است و اصل دینداری و پایه آن کلمه توحید لا اله الا الله است و فرع و بنیان آن، محبت مردم به اهل البیت (ع) است (M45)، (M51).

**الف-۲) اعتقاد به معاد:** از منظر قرآن، انسان موجودی مسئول است (M62). یعنی باید پاسخگوی اعمال و عملکرد خود باشد و این احساس مسئولیت در فرد با اعتقاد به معاد ایجاد می‌شود و همه رفتارهای او را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد (M49). این مسئولیت در سطوح مختلف از جمله خداوند، انسان‌ها و طبیعت است (D08).

**ب) اخلاقیات:** اخلاقیات صفات نفسانی پایداری است که آدمی باید در جان خویش ایجاد کند و گوهر نفس خود را به آن بیاراید (M97). توجه به اخلاقیات مسبب افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی است (M43).

**الف-۱) عدالت و احسان:** عدل به معنای واقعی کلمه آن است که هر چیزی در جای خود باشد (M79). بنابراین هرگونه انحراف و تجاوز به حقوق دیگران برخلاف عدل و عدالت است (M92). عدالت هماهنگی ظاهر و باطن است و احسان آن است که باطن انسان از ظاهر او بهتر باشد (D11)، گروهی عدالت را جنبه عملی و احسان را جنبه گفتاری می‌دانند (M89). احسان به دیگران یکی از اوصاف جامع دین‌داری است (M72)، (D14).

**الف-۲) صدق و راستی:** نظام و آراستن دینداری این است که به راستی و صداقت درباره خود داوری کنی و در احقاق حق خویش، حقوق دیگران را نادیده نگیری (M22). رعایت تقوای الهی و صدق و راستی دو ویژگی جامع دینداری

هستند (M41). امانت‌داری و وفای به عهد، نشانهٔ صداقت و درستی اعمال انسان است (M24). صداقت عمل شخص امین، نشانهٔ صداقت عقیده و ایمان او است (M62).

**الف-۳) مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی:** در روز رستاخیز هر کس مسئول پاسخگویی به اعمال خویش است (M31). انسان نسبت به هر آنچه که در اختیار قرار دارد مسئول است (M48). عنصر اصلی مسئولیت‌پذیری همان پاسخگویی است، یعنی اصالت دادن به حقوق دیگران (M29). مسئولیت‌پذیری یعنی از هر آنچه که در اختیار ما قرار داده شده است سوال می‌شود چه فردی باشد و چه اجتماعی (D04) و البته در بعد اجتماعی حساسیت بیشتر است (D07).

**الف-۴) تقوا و پارسایی:** تقوا و پارسایی سبب حفظ دین می‌شوند (M71). پارسایی، اجتناب از محرمات و درنگ کردن به هنگام رو به رو شدن با شبهه است (M65). پارسایی مقامی بالاتر از مقام تقوا دارد که برای رسیدن به آن مقام، نه تنها باید از گناهان اجتناب کرد؛ بلکه باید از شبهات و کارهای حلالی که ممکن است به ایجاد زمینه گناه کمک کند، دوری نمود (M83). پارسا کسی است که از محرمات خدای عزوجل اجتناب ورزد (M75). برترین دین‌داری پارسایی است (M44). هیچ پارسایی سودمندتر از دوری از محرمات الهی و خودداری از آزار مومن نیست (M53)، (M79). پارسایی، مانع ارتکاب حرام‌ها می‌شود و بنیاد تقواست (M70). علم (معرفت) بدون پارسایی پاک نمی‌شود (رشد نمی‌کند) (M68). پارسایی رفتارهای فرصت‌طلبانه و سوءاستفاده‌گرانه افراد را مهار خواهد کرد (D07). فرد با تقوا نسبت به رعایت حقوق دیگران حساسیت اخلاقی پیدا می‌کند (D11).

**الف-۵) ایمان و عمل صالح:** ایمان عبارت است از معرفت و شناخت توسط دل و اقرار زبان و کردار اعضا و جوارح بدن (M58). عمل از نیت و نیت نیز از ایمان سرچشمه می‌گیرد (M64). رابطه «ایمان» و «عمل صالح» رابطه «درخت» و «میوه» است و به تعبیر روشن‌تر عمل صالح، تجسم ایمان قلبی است (M70). پاکي اخلاق و عمل و تزکیه کامل انسان جز در سایه ایمان به خدا و رحمت او ممکن نیست (M74). عمل صالح و پسندیده انعکاسی از پرتو نور ایمان است. برترین درجات ایمان یک انسان، امانت‌داری و امین بودن او است (M102). ایمان حقیقی، تقوای وجودی انسان را رشد می‌دهد و عملکرد اخلاقی و پاسخگویانه او را به دنبال خواهد داشت (D14).

**الف-۶) عفت و حیا:** حیا حالتی نفسانی است که موجب متانت و وقار و خودداری از انجام رفتار ناپسند می‌گردد (M27). کسی که حیا ندارد هیچ خیری در او نیست (M70). حیا سپری است در مقابل اعمال قبیح و منکرات (M18). محصول حیا، خیر و خوبی است (M95). کسی که حیا ندارد، ایمان ندارد (M36).

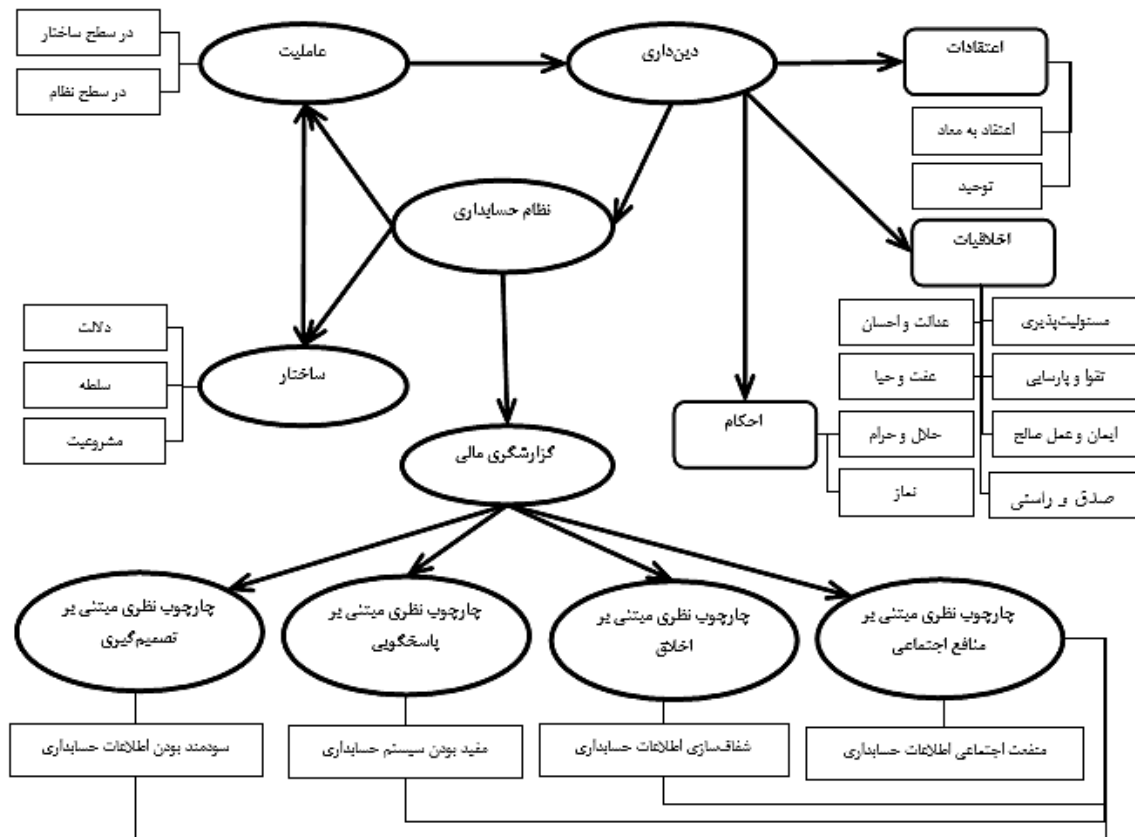
عفت که همان پاک نگه داشتن نفس از حرام است، به ویژه از حرام شکمی و شهوانی، سر هر خیری است؛ یعنی هیچ خیری بی آن یافت نمی‌شود (M51). عفت ریشه‌ی بی‌رغبتی به مظاهر ناپایدار دنیاست (M101). عفت و پاکدامنی اشخاص به اندازهٔ شرم و حیای آنهاست (M92). عفت و حیا در برابر خداوند متعال رفتار افراد از جمله مدیران و حسابداران را تحت تأثیر قرار خواهد داد (D04).

**ج) احکام:** احکام مجموعه دستورالعمل‌هایی است که انسان مؤمن دیندار به آنها موظف است و باید در عمل به کار گیرد و با اعضا و جوارح ظاهری خود انجام دهد (M107).

**ج - ۱) نماز:** نماز ستون و رکن اساسی دینداری و سیمای دین است (M11). نماز علامت و نشانه ایمان است (M93). جایگاه نماز در دین، مانند جایگاه سر در بدن است (M101). نماز موجب عروج و تقرب هر انسان پرهیزکاری به خداست (M33). محبوب‌ترین بنده نزد خدای عزوجل کسی است که راستگو و مراقب نمازش باشد (M76). نماز مقبول، به طور عام انسان را از زشتی‌ها و بدی‌ها و به طور خاص مدیران و حسابداران را انحرافات بازمی‌دارد (D16).

**ج - ۲) حلال و حرام:** هیچ‌گاه از تحصیل روزی حلال رو گردان مباش (M17). مال حلال یاور و معین تو در حفظ دین و ایمان تو است (M10). عبادتی که همراه با خوردن مال حرام باشد همچون بنایی است که بر روی آب ساختمان کرده باشند (M81). دروغ در معامله باعث رفع برکت و تباهی کسب خواهد شد (M21). تقید به حلال و حرام بر رفتار حرفه‌ای و اخلاقی کارکنان تأثیر بسزایی دارد (D02).

در پایان پس از بررسی تم‌ها، نقشه تم پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد.



نمودار (۱): مؤلفه‌های دین‌داری در نظام حسابداری با تأکید بر نظریه ساخت‌یابی

منبع: یافته‌های تحقیق

### بحث و نتیجه‌گیری

بررسی ادبیات پژوهش مبین این موضوع است که الگوی عملکردی نظام حسابداری در قالب گزارشگری مالی با محوریت نظریه ساخت‌یابی تحت تأثیر دین‌داری عاملیت می‌باشد. براین اساس و با توجه به مولفه‌های استخراج شده، پژوهشگران مدلی طبق نمودار ۱ ارائه نمودند که در پاسخ به سوالات تدوین شده در راستای موضوع پژوهش تبیین می‌گردد. همانطور که قبلاً گفته شد در این پژوهش به دنبال پاسخ به دو سوال هستیم. سوال اول اینکه چه ابعاد و مولفه‌هایی مفهوم دین‌داری در نظام حسابداری را با محوریت نظریه ساخت‌یابی توضیح می‌دهند؟ در پاسخ به سوال اول پژوهش، طبق یافته‌های پژوهش در جدول ۳، چهار تم اصلی و سی و شش تم فرعی شناسایی شد. سوال دوم اینکه، الگوی دین‌داری با تأکید بر نظریه ساخت‌یابی در نظام حسابداری چگونه است؟ در پاسخ به سوال دوم مطابق نتایج پژوهش الگوی کارآمد برای نظام حسابداری با هدف ارائه گزارشگری مالی با کیفیت و مطلوب برای ذینفعان در کلیه سطوح با تلفیق سه رویکرد حسابداری، اجتماعی و دینی حاصل گردید که در ادامه با توجه به بررسی‌های صورت گرفته و براساس مبانی نظری حاکم، چگونگی ارتباط تم‌ها و مفاهیم و کارکرد آنها در قالب الگوی ارائه شده تبیین گردیده است.

تم اول پژوهش طبق الگوی ارائه شده بیان می‌دارد که گزارشگری مالی با کیفیت به عنوان محصول نظام حسابداری در سایه نظام دینی با نگرش توحیدی و تفکر اعتقادی و باور قلبی و در نهایت هماهنگی عمل با نگرش، تفکر و باور حاکم، با تأکید بر منافع اجتماعی گزارشگری مالی نسبت جنبه فردی و سازمانی آن در قالب عدالت اجتماعی، شفافیت اطلاعاتی و عملیاتی در رویکرد اجتماعی محقق می‌گردد.

در تم دوم پژوهش با توجه به اهمیت و نقش چارچوب‌های نظری در تدوین استانداردها و نهایتاً کیفیت گزارشگری مالی، یافته‌های پژوهش در کنار چارچوب‌های نظری حاکم و غالب شامل چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی با هدف سودمند بودن سیستم حسابداری، چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری با هدف مفید بودن اطلاعات حسابداری و چارچوب نظری مبتنی بر

اخلاق با هدف شفاف‌سازی اطلاعات، چارچوب نظری مبتنی بر منفعت اجتماعی را با تأکید بر منافع اجتماعی نسبت منافع فردی و سازمانی برای ذینفعان در ارائه اطلاعات سودمند و شفاف با رویکرد اخلاقی، به عنوان یک چارچوب نظری جامع معرفی می‌نماید که یکی از جنبه‌های ارزش آفرینی پژوهش حاضر است.

در تم سوم پژوهش براساس نظریه ساختاری در تولید نظام حسابداری، دو رکن عاملیت و ساختار با رابطه دوسویه دخیل هستند. البته به رکن عاملیت در رابطه دوسویه بین عاملیت و ساختار در تولید و بازتولید ساختارها در نظام‌های اجتماعی به عنوان محرک مبدا توجه بیشتری می‌شود. طبق یافته‌های پژوهش، عاملیت ضمن اینکه در سطح ساختاری محرک مؤثر و آغازین برای تولید ساختارهاست، در سطح نظام نیز بر خروجی و محصول نظام متمرکز است. به عبارت واضح‌تر در سطح ساختار، عاملیت در تولید و بازتولید ساختار و سیستم حسابداری با تمرکز بر بعد دلالت ساختار، قواعد، اصول و استانداردها را پایه‌گذاری می‌کند و ضمن تکمیل فرآیند دلالت در رابطه دوسویه بین عاملیت و ساختار و دریافت بازخوردها با استفاده از بعد سلطه با تسلط بر منابع و مشروعیت بخشیدن به ساختار تولید شده، فرآیند تولید و بازتولید ساختار را ادامه می‌دهد تا ساختار مطلوب و البته ارزشی نظام حسابداری را در سایه دین‌داری خود پدید آورد. در سطح نظام نیز، عاملیت به عنوان نیروی اجرایی در نظام حسابداری با ارائه گزارشگری مالی به عنوان محصول نظام حسابداری، به ایفای نقش در راستای هدف نظام حسابداری به جامعه هدف این نظام می‌پردازد. براین اساس در این سطح نیز کردار عاملیت در سایه دین‌داری آن بر عملکرد او مفید واقع می‌گردد. بنابراین یافته‌های پژوهش جایگاه ویژه و چگونگی کارکرد عاملیت را در دو سطح ساختار و نظام طبق الگوی ارائه شده تبیین نموده است که بعد دیگری از ارزش آفرینی پژوهش حاضر می‌باشد. براین اساس دین‌داری عاملیت بر کنش و عملکرد او در هر دو سطح اثر بسزایی دارد.

در تم چهارم پژوهش، دین با رویکرد اسلامی به عنوان برترین دین با تأکید بر سه بعد عقیدتی، اخلاقی و فقهی تأثیرات فکری، قلبی و رفتاری ارزشی را نهادینه می‌کند. در این پژوهش مراد از دین‌داری طبق یافته‌های پژوهش هماهنگی عقل و زبان و رفتار با محوریت انجام عمل صالح و پسندیده است نه صرفاً دین‌داری ظاهری و زبانی. در بعد اعتقادی که فکر و باور عاملیت را می‌سازد، توحید و معاد با هدف کسب رضایت و خشنودی خداوند مورد تأکید بوده است. در بعد فقهی و احکام دین، که دین‌داری عاملیت با آن ظاهر می‌شود و نتیجه اعتقادات است، نماز و تقید به حلال و حرام است. سیمای دین‌داری و نشانه ایمان، نماز است. عاملیتی که به نماز توجه دارد نشان می‌دهد از مرحله اعتقادی به خوبی عبور کرده و با اجرای فرامین فقهی و احکام و تقید به حلال و حرام و پاکی از ناپاکی، مقدمات بعد اخلاقی و عملی را فراهم می‌نماید و بدون عبور از این دو مرحله، موفقیت مرحله بعد حصول نمی‌گردد. در بعد اخلاقی، عاملیت کردار خود را با ابعاد تبیین شده همسو می‌کند. اولین ویژگی اخلاقی مدنظر، عدالت است که در ضمیر استدلالی، عاملیت هرگونه تحریف و تضییع حقوق دیگران را ناپسند می‌داند و در ضمیر عملی با احسان به آن جامه عمل می‌پوشاند. دومین ویژگی، صدق و راستی است که امانت‌داری، وفای به عهد و احقاق حقوق دیگران از پیامدهای آن می‌باشد و بر نحوه عمل عاملیت در نظام حسابداری و ارائه گزارشگری توسط او سودمند است. سومین ویژگی، مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی است که ریشه آن اصالت دادن به حقوق دیگران با دامنه مخاطبین فراگیر است و براین اساس عملکرد و مخاطبین عاملیت از بستر نظام حسابداری نیز از این موضوع متأثر است. چهارمین ویژگی، تقوا و پارسایی است که اجتناب از محرمات و حتی شبهات را برای عاملیت متصور است که با تقویت حساسیت اخلاقی مانع بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه و حتی سوءاستفاده‌گرانه می‌گردد. پنجمین ویژگی، ایمان است که به معرفت فکری، قلبی و عملی عاملیت اشاره می‌کند و عمل صالح از پی آن حاصل می‌شود، در سایه ایمان و به پشتوانه تقوا و پارسایی، بر خلاف اعتقاد گیدنز (۱۹۹۰)، عاملیت نیت‌مند گردیده و تطبیق نیت و عمل نیز حاصل می‌گردد که نتیجه آن تولید ساختار و نظام نیت‌مند در راستای حفظ حقوق دیگران است. ششمین ویژگی به عنوان ریشه خیر و خوبی، عفت و حیاست که عاملیت بواسطه آن به مظاهر مادی بی‌رغبت شده و ضمن خودداری از حرام، تلاش در پاک نگه‌داشتن نفس از حرام می‌کند. بنابراین دین‌داری عاملیت با تقویت سه بعد اعتقادی، فقهی و اخلاقی در سطح ساختاری، سیستم حسابداری ارزشی را بنا می‌نهد و در سطح نظام، حسابداران و مدیران دین‌دار با عمل درست و منطبق با اعتقادات و ارزش‌های دینی، گزارشگری مالی با کیفیت در راستای ایفای حقوق ذینفعان را ارائه می‌دهند که این موضوع از بستر چارچوب نظری مبتنی بر منفعت اجتماعی با تأکید بر

منافع اجتماعی با محوریت ارزش‌های دینی که به صورت جامع اهداف چارچوب‌های نظری مبتنی بر اخلاق، تصمیم‌گیری و پاسخگویی را نیز پوشش می‌دهد، تحقق می‌یابد.

نتایج و مدل پژوهش حاضر با روشی علمی و تئوریک و مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی براساس آخرین و کامل‌ترین دین الهی ضمن توسعه مبانی نظری پژوهش‌های آتی، نتایج پژوهش مهدوی و همکاران (۱۴۰۱)، محمدی و فخاری (۱۳۹۵) را رد نموده و همسو با پژوهش کارگرکاموار و همکاران (۲۰۲۳)، ستایش و رضائیان‌زاده (۱۴۰۲)، زارع و ترخونی (۱۴۰۱) با تأکید بر تأثیرگذاری دین بر رفتار حسابداران و گزارشگری مالی، چگونگی تأثیر دین‌داری حسابداران (عاملیت) در نظام حسابداری را با ترسیم الگوی مبتنی بر تئوری تبیین نموده است. همچنین یافته‌های پژوهش پیرو نتایج میرزایی و همکاران (۱۴۰۱) بر مبنای نظریه ساخت‌یابی در نظام حسابداری، هویت اجتماعی و جهت‌گیری اخلاقی عاملیت را متأثر از دین‌داری او دانسته که بر کیفیت گزارشگری مالی مثرثمر واقع می‌گردد. همچنین نتایج پژوهش حاضر همسو و تکمیل‌کننده پژوهش مرت (۲۰۲۳) در راستای ارائه چارچوب نظری یکپارچه و جامع با هدف تهیه و ارائه صورت‌های مالی با کیفیت که توسط مرت در حد پیشنهاد باقی مانده بود، چارچوب نظری مبتنی بر منافع اجتماعی را ارائه نموده است که به عنوان یک راهکار نظری و دارای جوانب کاربردی در راستای ایفای رسالت نظام حسابداری، حاصل نوآوری پژوهش حاضر است. در ادامه نتایج پژوهش جهت حل چالش مطرح شده در پژوهش فارل و همکاران (۲۰۲۲) که شکاف بین تئوری و عمل است، تمرکز بر اخلاقیات عاملیت را مطرح نموده که تنها در سایه همسویی باورها و اعتقادات دینی با رفتارهای آنان تحقق می‌یابد والا در حد تئوری خواهد ماند. در پایان پیشنهاد می‌شود در سطح ساختار حسابداری که هیات‌های مرجع مانند استانداردگذاران و قانون‌گذاران بر آن تأثیرگذارند و همچنین در سطح نظام حسابداری که مدیران و حسابداران، عملیات اجرایی را بر عهده دارند از افراد دین‌دار طبق شاخصه‌های پژوهش حاضر استفاده شود. البته قابل ذکر است که معیارهای دینی بیش از موارد مطرح شده می‌باشد ولیکن معیارهای پیشنهادی پژوهش حاضر متناسب با الگوی ارائه شده در نظام حسابداری می‌باشد و خلاء هر کدام نتیجه را ناقص خواهد کرد چه در تئوریک و چه در اجرا.

## منابع

- اعتمادی، حسین؛ و مهدی خلیل‌پور. (۱۳۹۱). کیفیت افشاء اطلاعاتی با استفاده از رویکرد فازی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۱(۲): ۱۱۵-۱۲۲.
- باباجانی، جعفر؛ و حسین دهقان. (۱۳۸۴). نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ‌خواهان. مطالعات تجربی حسابداری مالی ۱۲(۱۳): ۱-۲۶.
- تمیمی آمدی، عبدالواحد. (۱۳۸۵). غررالحکم، ترجمه سید حسن شیخ‌الاسلامی، قم، انتشارات انصاریان.
- ثقفی، علی؛ و حجت الله صیدی. (۱۳۸۲). تئوری‌های هنجاری؛ پلی بین واقعیت و غایت حسابداری. مطالعات تجربی حسابداری مالی ۱(۲): ۶۱-۸۲.
- حبیبی، آرش. (۱۴۰۰). روش تحقیق پیشرفته. تهران: نارون.
- حسینی‌الاصل، محسن؛ و آریتا جهان‌شاد. (۱۳۹۸). ضرورت گسترش سطح افشاء و توسعه گزارش‌های مالی در بستر حسابداری اسلامی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ۱۱(۴۴): ۲۵۵-۲۱۷.
- خواجوی، شکرالله؛ عبدالمجید سرمدی نیا و علیرضا پورگودرزی. (۱۳۹۹). چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی. دانش حسابداری مالی ۷(۱): ۲۵-۴۴.
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ خسرو منطقی و سیده پریسا مشهدی. (۱۳۹۵). بررسی ضرورت حسابداری اسلامی: از دید خبرگان دانشگاهی. حسابداری ارزشی و رفتاری ۱۱(۱): ۱-۲۴.
- زارع، ایمان. (۱۴۰۱). کیفیت گزارشگری مالی با رویکرد تئوریک و مبتنی بر چارچوب مفهومی جامع: از منظر تئوری ساخت‌یابی تعدیل شده. مطالعات تجربی حسابداری مالی ۱۹(۷۶): ۱۸۹-۲۱۹.

- زارع، ایمان؛ علی ترک زاده ماهانی و فاطمه مومنی. (۱۴۰۲). تبیین کیفیت افشاء با محوریت تئوری ساختاری از منظر اسلام. پژوهش های تجربی حسابداری ۱۳(۳): ۹۹-۱۳۲.
- زارع، ایمان؛ و بهارک ترخونی. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر معادباوری بر کیفیت پاسخگویی در نظام حسابداری. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری ۷(۱۴): ۴۳۵-۴۶۷.
- زارع، ایمان؛ و رضا غلامی جمکرانی. (۱۳۹۸). تئوری ساختاری آنتونی گیدنز و نقش آن در تعیین مدل پاسخگویی سازمانی در نظام حسابداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۸(۳۰): ۴۱-۵۸.
- سپاسی، سحر؛ و حسن حسنی. (۱۳۹۵). رابطه باورهای دینی مدیران با رفتار مدیریت سود. حسابداری ارزشی و رفتاری ۱۷(۲): ۴۰-۱۷.
- ستایش، محمدحسین؛ و زهرا رضائیان زاده. (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر نوآوری در حسابداری. مطالعات تجربی حسابداری مالی ۲۰(۷۸): ۱-۳۳.
- غلامی جمکرانی، رضا؛ هاشم نیکومرام و فریدون رهنمای رودپشتی. (۱۳۹۲). ضرورت چارچوب نظری گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی از منظر خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی. تحقیقات مالی - اسلامی ۱۳(پیاپی ۵): ۳۵-۷۳.
- گیدنز، آنتونی. (۱۳۸۴). مسائل محوری در تئوری اجتماعی: کنش، ساختار و تناقض در تحلیل اجتماعی. (محمد رضایی، مترجم). تهران: نشر سعاد. (۱۹۷۹).
- محمدی، جواد؛ و حسین فخاری. (۱۳۹۵). تأثیر خودکنترلی و تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات. حسابداری ارزشی و رفتاری ۱۱(۲): ۴۱-۶۳.
- مدینه، سید محسن؛ و ایمان زارع. (۱۴۰۲). تأثیر باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: رویکرد مراتب دین‌داری از منظر اسلام. مجله دانش حسابداری ۱۴(۴): ۱۱۱-۱۳۲.
- مکارم شیرازی، ناصر. (۱۳۷۴). تفسیر نمونه. تهران، دارالکتب الاسلامیه.
- منگنه‌چی، حجت. (۱۳۹۰). دعای مکارم الاخلاق در پرتو قرآن و حدیث دریافت‌هایی از دعای بیستم صحیفه سجاده. قم، مرکز بین‌المللی ترجمه و نشر المصطفی (ص).
- مهدوی، غلامحسین؛ رضا بهمنی و نویدرضا نمازی. (۱۴۰۱). نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرس در تبیین رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری ۷(۱۳): ۱۱۷-۱۵۳.
- میرزایی، مختار؛ زهرا پورزمانی و فرزانه حیدرپور. (۱۴۰۱). تأثیر هویت اجتماعی، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی‌های اخلاقی بر کیفیت صورتهای مالی. حسابداری مالی ۱۴(۵۴): ۱-۱۵.
- نیکزاد چالشتی، قدرت اله؛ مهدی عرب‌صالحی و داریوش فروغی. (۱۳۹۹). تبیین مدلی برای سنجش کیفیت کارکنان با استفاده از شاخص آنتروپی شانون و بررسی اثر آن بر کیفیت گزارشگری مالی. حسابداری مالی ۱۲(۴۸): ۱-۲۸.
- یوجی، ایجیری. (۱۳۸۲). در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی. ترجمه جعفر باباجانی و امیر پوریان‌سب، فصلنامه مطالعات حسابداری ۳: ۱۷۱-۱۵۶.

Abdelsalam, O., A. Chantziaras, M. Ibrahim & K. Omoteso. (2021). The impact of religiosity on earnings quality: International evidence from the banking sector. **The British Accounting Review** 53(6): 100957.

Adelopo, I., I. Rufai & M. Bello. (2023). Financial Accountability and Religious Sentiments: The case of Sukuk Bond. **Journal of Business Ethics** 182: 397-420.

Adhikari, B.K., & A. Agrawal. (2016). Does local religiosity matter for bank risk-taking?. **Journal of Corporate Finance** 38: 272-293.

Barrios Alvarez, C., P. Adhikari & A. Gomez Mejia. (2021). Management accounting practices and efficiency in a Colombian multi-utility conglomerate. **Journal of Accounting in Emerging Economies** 11(5): 714-734.

- Braun, V., & V. Clarke. (2006). Using thematic analysis in psychology. **Qualitative Research in Psychology** 3(2): 77-101.
- Callen, J.L., & X. Fang. (2015). Religion and stock price crash risk. **Journal of Financial and Quantitative Analysis** 50(1-2): 169-195.
- Cantrell, B.W., & C.G. Yust. (2018). The relation between religiosity and private bank outcomes. **Journal of Banking & Finance** 91: 86-105.
- Chen, F., X. Chen, W. Tan & L. Zheng. (2020). Religiosity and cross-country differences in trade credit use. **Accounting & Finance** 60: 909-941.
- Coker, O. (2012). **Accountability in Non-Governmental Organizations: Theory and Practice**. PhD dissertation, King's College London.
- Conrad, L. (2014). Reflections on the application of and potential for structuration theory in accounting research. **Critical Perspectives on Accounting** 25(2): 128-134.
- Di Giuli, A., & L. Kostovetsky. (2014). Are red or blue companies more likely to go green? Politics and corporate social responsibility. **Journal of financial Economics** 111(1): 158-180.
- Durkheim, E. (1965). **The elementary forms of the religious life** [1912]: p 414.
- Englund, H., J. Gerdin & J. Burns. (2017). A structuration theory perspective on the interplay between strategy and accounting: Unpacking social continuity and transformation. **Critical Perspectives on Accounting**. Available online 10 April 2017.
- Eriksson, L.M.J. (2015). Social norms theory and development economics. **World Bank Policy Research Working Paper**, (7450).
- Farrell, M., B. Gordijn & A.J. Kearns. (2022). Accountability, human rights and social justice in public sector recordkeeping. **Archival Science** 23: 161-185.
- Francis, J., P. Olsson & K. Schipper. (2006). Earnings Quality. **Foundation and Trends in Accounting** 4(1): 259-340.
- Giddens A. (1990). **Structuration theory and sociological analysis**. In: Clark J, Modgil C, Modgil S, editors. Anthony Giddens: consensus and controversy. London: Falmer Press; p. 297-315.
- Giddens, A. (1984). **The Constitution of Society**. Berkeley, C.A: University of California Press.
- Glover, R.J. (1997). Relationships in moral reasoning and religion among members of conservative, moderate, and liberal religious groups. **The Journal of Social Psychology** 137(2): 247-254.
- Hambrick, D.C., & P.A. Mason. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. **Academy of Management Review** 9(2): 193-206.
- Ijiri, Y. (1983). On The Accountability-Based Conceptual Framework. **Journal of Accounting and Public Policy**, Elsevier Publishing Co. Inc
- Kargarkamvar, N., M. Khanmohammadi, S. Yazdani & Z. Moradi. (2023). Investigating the Effect of Religious Orientation on Decision Making Approach of Financial Managers. **International Journal of Finance & Managerial Accounting** 8(29): 117-131.
- Kohlberg, L. (1987). **The psychology of moral development**. Ethics, New York, 97(2).
- Leventis, S., E. Dedoulis & O. Abdelsalam. (2018). The impact of religiosity on audit pricing. **Journal of Business Ethics** 148: 53-78.
- Ma, L., X. Wang & C. Zhang. (2022). Does religion shape corporate cost behavior. **Journal of Business Ethics** 170: 835-855.
- Mattessich, R. (1995). **Critique of Accounting**. USA. Quorum Books.
- Mazar, N., O. Amir & D. Ariely. (2008). The dishonesty of honest people: A theory of self-concept maintenance. **Journal of Marketing Research** 45(6): 633-644.
- McDaniel, S.W., & J.J. Burnett. (1990). Consumer religiosity and retail store evaluative criteria. **Journal of the Academy of Marketing Science** 18(2): 101-112.

- McGuire, S.T., T.C. Omer & N.Y. Sharp. (2012). The impact of religion on financial reporting irregularities. **The Accounting Review** 87(2): 645-673.
- Melé, D., & J. Fontrodona. (2017). Christian ethics and spirituality in leading business organizations: Editorial introduction. **Journal of Business Ethics** 145(4): 671-679.
- Mert, I. (2023). **The impacts of estimation methods of financial reporting on the decisions of investors and continuity of businesses**. PressAcademia Procedia (PAP), 16(1): 218.
- Ngala, B.M., & S. Musau. (2022). Integrated financial management information system and quality of financial reporting in Nairobi city county government, Kenya. **International Academic Journal of Economics and Finance** 3(7): 453-473.
- Oh, F.D., & D. Shin. (2020). Religion and corporate disclosure quality. **Hitotsubashi Journal of Economics** 61(1): 20-37.
- Platonova, E., M. Asutay, R. Dixon & S. Mohammad. (2018). The impact of corporate social responsibility disclosure on financial performance: Evidence from the GCC Islamic banking sector. **Journal of Business Ethics** 151(2): 451-471.
- Rowe, A., & R. Mason. (1987). **Managing With Style: A Guide to Understanding, Assessing, and Improving Decision- Making**, San Fransisco, CA: Jossey-Bass Inc., Publishers.
- Salem, R., E. Ezeani & X. Song. (2023). The relationship between religiosity and voluntary disclosure quality: a cross-country evidence from the banking sector. **Review of Quantitative Finance and Accounting** 60(3): 983-1023.
- Tabares, S., A. Morales, S. Calvo, V. Molina Moreno & B. Unpacking. (2021). Corps' Impact on Sustainable Development: An Analysis from Structuration Theory. **Sustainability** 13: 13408.