

**Accountability in Accounting from the Perspective of Islam by the focus  
on Structuration Theory**

Iman Zare\*

Reza Golami-Jamkarani\*\*

Mohammad Moradi\*\*\*

Asadollah Babaeifard\*\*\*\*

Hossein Jahangirnia\*\*\*\*\*

Received: 06/10/2021

Accepted: 28/11/2021


**Abstract**


Accountability-based accounting theoretical framework emphasizes the need for accountability in the accounting system. The present study, considering the importance of sociological theories in the science of accounting and using Islamic theoretical foundations, seeks to investigate this important issue. The purpose of this study is to explain the concept and components of accountability in accounting from the perspective of Islam with a focus on Structuration Theory. The article is in the category of qualitative research that has been done in line with the purpose of the research by reviewing scientific and Quranic texts and interviewing fifteen Quranic science experts and faculty members of public and private universities in the fields of accounting, sociology, and Islamic sciences. The obtained information was analyzed by the theme analysis method. The research tools in the qualitative section were in-depth and semi-structured interviews and the research sample was selected using a combination of non-probabilistic, purposeful judgment, and snowball methods. According to the research findings, accountability approach, accountability levels, accountability dimensions, accountable elements, accountability principles, accountability reinforcement were identified as the main research themes that explain the components and model of accounting accountability from the perspective of Islam in the framework of Structuration Theory. The results show that the Islamic model, focusing on agency in Structuration Theory, covers the weaknesses of this theory, including ignoring ethics and strong intentions in an agency. Strengthening agency will lead to strengthening the structure and finally strengthening social systems. This will lead to the flourishing of accountability language in the accounting system.


**Keywords**


Accountability; Accounting Accountability; Conceptual Framework; Islamic Approach; Structuration Theory.


JEL Classification. D85, E16, M14.

\* PhD Student, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran  
iman.accounting@pnu.ac.ir  0000-0002-8446-136X

\*\* Assistant Professor of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran (Corresponding Author). gholami@qom-iau.ac.ir  0000-0003-1895-6660

\*\*\* Assistant Professor, Department of Accounting, School of Management, Tehran University, Tehran, Iran. moradimt@ut.ac.ir  0000-0001-9519-3367

\*\*\*\* Associate Professor of Sociology of Culture, Faculty of Humanities, Kashan University, Kashan, Iran. babaiefard@kashanu.ac.ir  0000-0002-7021-0594

\*\*\*\*\* Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran  
hosein\_jahangirnia@qom-iau.ac.ir  0000-0002-2669-5045

## پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر اسلام با محوریت تئوری ساخت‌یابی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۰۷

مقاله برای اصلاح به مدت ۴ روز نزد نویسندگان بوده است.

اسدالله بابایی فرد\*\*\*\* حسین جهانگیرنیا\*\*\*\*

ایمان زارع\*

رضا غلامی جمکرانی\*\*

محمد مرادی\*\*\*

## چکیده

چارچوب نظری حسابداری مبتنی بر پاسخ‌گویی تأکید بر ضرورت پاسخ‌گویی در نظام حسابداری دارد. پژوهش حاضر با توجه به اهمیت تئوری‌های جامعه‌شناسی در دانش حسابداری و با استفاده از مبانی نظری اسلامی درصدد بررسی این مهم است. هدف پژوهش حاضر ارائه تبیین مفهوم و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر اسلام با محوریت تئوری ساخت‌یابی است. مقاله حاضر در دسته پژوهش‌های کیفی است که در راستای هدف پژوهش با بررسی متون علمی و قرآنی و مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان علوم قرآنی و اعضای هیأت علمی دانشگاه رشته‌های حسابداری، جامعه‌شناسی و علوم اسلامی صورت گرفته است. در این مطالعه از روش تحلیل تم، اطلاعات به‌دست‌آمده تحلیل گردید. ابزار تحقیق در بخش کیفی، مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته و نمونه پژوهش با استفاده از ترکیب روش‌های غیراحتمالی، هدفمند قضاوتی و گلوله برفی انتخاب شدند. مطابق یافته‌های پژوهش، رویکرد پاسخ‌گویی، سطوح پاسخ‌گویی، ابعاد پاسخ‌گویی، ارکان (اجزای) پاسخ‌گو، اصول پاسخ‌گویی، تقویت پاسخ‌گویی به‌عنوان تم‌های اصلی تحقیق شناسایی شدند که مؤلفه‌ها و مدل پاسخ‌گویی حسابداری از منظر اسلام در چارچوب تئوری ساخت‌یابی را تبیین می‌کنند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که الگوی اسلامی با تمرکز بر عاملیت در تئوری ساخت‌یابی، ضعف‌های این تئوری شامل نادیده گرفتن اخلاق و نیت قوی در عاملیت را پوشش می‌دهد. تقویت عاملیت، تقویت ساختار و نهایتاً تقویت نظام‌های اجتماعی را به دنبال خواهد داشت. این امر منجر به شکوفایی زبان پاسخ‌گویی در نظام حسابداری خواهد شد.

## واژگان کلیدی

پاسخ‌گویی حسابداری؛ چارچوب نظری؛ رویکرد اسلامی؛ تئوری ساخت‌یابی.

طبقه‌بندی JEL: D85, E16, M14

\* دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

iman.accounting@pnu.ac.ir

0000-0002-8446-136X

\*\* استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران (نویسنده مسئول)

gholami@gom-iau.ac.ir

0000-0003-1895-6660

\*\*\* استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

moradimt@ut.ac.ir

0000-0001-9519-3367

\*\*\*\* دانشیار جامعه‌شناسی فرهنگ، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه کاشان، کاشان، ایران

babaiefard@kashanu.ac.ir

0000-0002-7021-0594

\*\*\*\*\* گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

hosein\_jahangirmia@gom-iau.ac.ir

0000-0002-2669-5045

#### مقدمه

در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابده یا پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه یا صاحبان حق است (ایجیری<sup>۱</sup>، ۱۳۸۲، ص. ۱۵۸). به روش‌های مختلفی می‌توان مسئولیت پاسخ‌گویی دولت‌ها در قبال مردم و گروه‌های مختلف جامعه را بررسی کرد که از جمله آنها مطالعه و بررسی مواردی نظیر بودجه‌بندی، حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، گزارشگری عملکرد، دسترسی آزاد به اطلاعات، قضاوت، اقدام و برنامه‌ریزی راهبردی در راستای ارزیابی عملکرد دولت‌ها در نیل به اهداف کلی نظام پاسخ‌گویی از بُعد کمی است (باباجانی، ۱۳۸۹، ص. ۱۷). این شکل از پاسخ‌گویی فاقد جامعیت در مسئولیت پاسخ‌گویی خواهد بود، زیرا تکنیک‌ها و رویه‌های حسابداری دولت فعلی در مدیریت مالی برای تحقق اهداف برنامه مالی ناتوان هستند (باباجانی، ۱۳۸۹، ص. ۱۸)؛ زیرا که تغییر در رویه‌های پاسخ‌گویی به دلیل الزامات نهادهای قانون‌گذار، تأثیری بر نحوه پاسخ‌گویی سازمان‌ها نداشته است که ضرورت نیاز به بررسی و کار بیشتر در حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی در چارچوبی فراتر از اصول و رویه‌های حسابداری را نشان می‌دهد (Englund, Gerdin & Burns, 2017, p. 43). در نتیجه گزارش‌های مالی و حسابداری در برطرف کردن همه نیازهای استفاده‌کنندگان برای ارزیابی عملکرد دولت ناتوان هستند (رزاقی، ۱۳۹۶، ص. ۳). حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی از منظر پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان دارای ضعف و کاستی بوده که ضعف ناشی از ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی منتج از تدوین نشدن چارچوب نظری و اصول و استانداردهای لازم و نبود نظام حسابداری و گزارشگری مالی است (باباجانی و دهقان، ۱۳۸۴، ص. ۲).

کیفیت گزارش‌های مالی و استانداردهای حسابداری به نتیجه تأثیرگذاری و نفوذ سایر عوامل سازمان‌یافته در خروجی‌های هر نظام حسابداری و گزارشگری مالی علاوه بر استانداردهای حسابداری بستگی دارد که ضرورت بررسی‌های لازم جهت یافتن مؤلفه‌های مؤثر بر گزارشگری مالی در چارچوب مسئولیت پاسخ‌گویی در قالب یک مدل کامل را مشهود می‌سازد (Coker, 2012, p. 125).

در همین راستا نیاز است تا با تقویت نقش حسابداری در پاسخ‌گویی، سربارها و کمبودهای پاسخ‌گویی نیز کاهش یابد. تئوری ساخت‌یابی گیدنز<sup>۲</sup> در توسعه مبانی نظری حسابداری و نقش پاسخ‌گویی آن تأثیر به‌سزایی دارد. هسته تئوری ساخت‌یابی عبارت است از «دوگانگی عاملیت و ساختار»: یعنی عاملیت و ساختار اجتماعی در تولید و بازتولید نظام‌های اجتماعی باهم تعامل دارند. نظام حسابداری متأثر از ساختار و عاملیت است که حسابداری را تولید و بازتولید می‌کند تا به بهترین رویکرد پاسخ‌گویی در راستای دستیابی به اهداف سازمان و ذی‌نفعان دست یابد. حسابداری به‌عنوان زبان پاسخ‌گویی از رابطه دیالکتیکی (دوگانه) ساختار و عاملیت حاصل می‌شود (زارع و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۸، ص. ۴۱).

طرح مسئولیت‌پذیری که از زمینه‌های مهم مورد مطالعه جامعه‌شناسی در قرآن است به‌منزله اهمیتی می‌باشد که اسلام برای جامعه و زندگی اجتماعی قائل بوده و ضرورت شناخت و بررسی علمی این پدیده، مطالعات اجتماعی و جامعه‌شناسی را در اسلام تأیید می‌کند (حاجی‌زاده و آورجه، ۱۳۹۳، ص. ۱۰). علامه طباطبائی بر جامعیت قرآن تأکید دارد و معتقد است که تبیان بودن قرآن برای هر شیئی با توجه به شأن هدایت‌گری آن است و برای رسیدن انسان به هدایت، تمام احتیاجات و علوم مورد نیاز او را بیان نموده است (طباطبائی، ۱۳۹۳، ج ۱۲، ص. ۳۲۴).

بنابراین با توجه به ضعف‌های حاکم و اهمیت و ضرورت مسئولیت پاسخ‌گویی در سیستم حسابداری، پژوهش حاضر با عنایت به جامعیت تئوری ساخت‌یابی در تحقیقات حسابداری و همچنین الگوی اسلامی با نمونه‌برداری از قرآن کریم به‌عنوان جامع‌ترین کتاب هدایت بشری، از تئوری ساخت‌یابی و قرآن کریم (آیات و روایات مرتبط) در تبیین مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی بهره گرفته می‌شود. از این‌رو باهدف یافتن مؤلفه‌های مسئولیت پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر اسلام بر مبنای تئوری ساخت‌یابی به دنبال پاسخ علمی به سؤال اصلی زیر هستیم:

چه مؤلفه‌هایی مفهوم پاسخ‌گویی در حسابداری را از منظر اسلام با محوریت تئوری ساخت‌یابی توضیح می‌دهند؟

## ۱. مبانی نظری

### ۱-۱. چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی

نظام حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی نقش مهمی برعهده دارد. با توجه به اهمیتی که مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد، ارائه تعریف مشخصی از این مفهوم ضروری به نظر می‌رسد (Ijiri, 1983, p. 78).

ایجیری (۱۹۸۳) در مقاله‌ای با عنوان «چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی» اعلام کرد که چارچوب نظری می‌تواند بر مبنای تصمیم‌گیری و یا بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی تدوین شود. او اظهار داشته که تمام چارچوب نظری هرچند که تعداد آنها محدود بوده، بر مبنای تصمیم تدوین شده‌اند. در چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم، هدف حسابداری فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم‌های اقتصادی است. اطلاعات بیشتر مشروط بر اینکه مقرون به‌صرفه باشد، مطلوب‌تر است و اطلاعات محرمانه نیز در صورت مفید بودن، مطلوب است. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دوطرفه بنا شده است و بر اساس این رابطه که ایجیری آن را رابطه مسئولیت پاسخ‌گویی می‌خواند، پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همان‌طور که پاسخ‌گو حق دارد در افشای اطلاعات، حریمی قانونی برای خود قائل شود. ایجیری برای پذیرش محوریت مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی در چارچوب نظری مورد بحث چنین استدلال می‌کند که واقعیت حسابداری نگهداری دفاتر برای استفاده شخصی نیست، زیرا در این صورت نیازی به تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن احساس نمی‌شد. او می‌گوید حسابداری در حقیقت نگهداری دفاتر برای دیگران است البته این بدان معنی نیست که دفاتری که برای دیگران نگهداری می‌شود مورد استفاده شخص یا سازمان مربوطه قرار نمی‌گیرد. او سؤالی را مطرح می‌کند که زمینه مناسبی برای پذیرش مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی به‌عنوان محور چارچوب نظری حسابداری فراهم می‌کند. او می‌پرسد «اصولاً چرا شما برای تأمین منافع دیگران اقدام به نگهداری دفاتر و فراهم آوردن اطلاعات می‌کنید؟ آیا این عمل با اراده خودتان و

تحت‌تأثیر تقاضا و خواهش دیگران است یا تحت‌تأثیر دیگران اینکار را انجام می‌دهید؟ چرا گفتیم تحت‌تأثیر دیگران؟ زیرا بین شما و دیگران رابطه پاسخ‌گویی برقرار است. بر مبنای این رابطه از شما انتظار می‌رود در مورد فعالیت‌های انجام شده و پیامدهای آن به اشخاص خاصی پاسخ‌گو باشید. شما ملزم به اینکار هستید چه بخواهید و چه نخواهید». ایجیری اعتقاد دارد که در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی، سودمندی، مربوط بودن، بی‌طرفانه بیان کردن واقعیت‌های اقتصادی و سایر ویژگی‌های کیفی، در درجه اول اهمیت نیست، آنچه مهم است مفید بودن سیستم حسابداری به‌عنوان یک مجموعه است و نباید سودمندی اطلاعات به‌عنوان هدف اولیه دنبال شود. یکی از ویژگی‌های بااهمیت و برجسته چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی مورد نظر ایجیری، جایگزینی سودمندی سیستم حسابداری به‌جای سودمندی اطلاعات و حذف سوگیری منحصر به فرد از حسابداری به سمت ذی‌نفعان و در نظر گرفتن منافع هر دو طرف تهیه‌کنندگان و ذی‌نفعان است. او برای دفاع از سودمندی سیستم حسابداری و دو سویه بودن آن چنین استدلال می‌کند. «بر اساس رابطه مسئولیت پاسخ‌گویی، پاسخ‌گو ملزم به فراهم کردن اطلاعات خاصی برای پاسخ‌خواه است. حسابدار نیز به‌عنوان طرف سوم وظیفه دارد آنها را از جریان صحیح اطلاعات مطمئن سازد. در چنین حالتی حسابداری متعلق به هیچ‌کدام از طرفین نیست بلکه مشابه قرارداد اجاره که متضمن منافع هر دو طرف مؤجر و مستأجر است، حسابداری نیز منافع هر دو طرف پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه را در نظر می‌گیرد. حسابداری با مطمئن ساختن پاسخ‌خواه از جریان به‌موقع و صحیح اطلاعات وی را حمایت می‌کند و با وضع محدودیت برای افشای کامل اطلاعات، پاسخ‌گو را نیز مورد حمایت قرار می‌دهد. به همین دلیل صورت‌های مالی دربرگیرنده آنچه باید افشا شود و آنچه که نیازی به افشا ندارد، است». همچنین ایجیری درباره اولویت دادن به سودمندی سیستم حسابداری به‌جای سودمندی اطلاعات در چارچوب نظری، به نظام بیمه‌ای استناد می‌کند و می‌گوید همان‌طور که حاصل پوشش بیمه‌ای اطمینان خاطر برای بیمه‌گذار است و هدف بیمه‌گذار از تحت پوشش قرار گرفتن لزوماً استفاده از منافع ناشی از بیمه در زمان رویداد نیست، هدف نهایی از جریان صحیح و به‌موقع اطلاعات، اطمینان

خاطری است که از طریق سیستم حسابداری، دفاتر و گزارش‌های مالی رسیدگی‌پذیر، حاصل می‌شود. سیستم حسابداری می‌تواند برای پاسخ‌خواه و پاسخ‌گو مفید باشد، حتی اگر هیچ‌یک از آنها گزارش‌های مالی را مطالعه نکنند.

### ۲-۱. ضرورت بررسی پاسخ‌گویی در حسابداری با رویکردهای اسلامی و اجتماعی

صرف‌نظر از اینکه حسابداری علم است یا هنر یا سیستم اطلاعاتی، آنچه جهانیان را به سمت حسابداران سوق می‌دهد، چیزی نیست جز اطلاعاتی که از حسابداری منتج می‌شود. این اطلاعات می‌تواند مالی (مادی) و یا حتی غیرمالی (غیرمادی) باشد. کاری که حسابداران در سراسر دنیا انجام می‌دهند این است که رویدادها و مبادلات مالی رخ داده در خصوص یک واحد تجاری را به زبان حسابداری که زبان تجارت است تبدیل می‌کنند و در قالب گزارش‌های استاندارد که به آنها گزارشات مالی گفته می‌شود، ارائه می‌دهند که این همان بُعد مالی (مادی) حسابداری است. در واقع در این بُعد حسابداران با استفاده از معادله دیرین حسابداری دوطرفه، به ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی می‌پردازند. ما نیز در این خصوص با همگان هم‌عقیده‌ایم که بخش مالی (مادی) حسابداری در همه‌جا و همه ادیان و مذاهب تقریباً مشابه است و اصلاً تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری نیز بر همین بُعد تأکید دارد. اما نکته حائز اهمیت در اینجا نهفته است که حتی بر جهان‌شمول بودن استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز ایراداتی وارد است و تحقیقات نشان می‌دهد که تفاوت‌های فرهنگی، قانونی و حتی دینی می‌تواند مانع از به‌کارگیری کامل این استانداردها در کلیه کشورهای جهان شود. اینجاست که بُعد غیرمالی (ارزشی) حسابداری خودش را به‌خوبی هویدا می‌کند. پس در حسابداری، باورها و اعتقادات دینی و هنجارهای اجتماعی و دیدگاه‌های اقتصادی حاکم بر جامعه همگی باهم در ارتباط هستند (دیانتی دیلمی، منطقی و مشهدی، ۱۳۹۵، ص. ۵).

### ۳-۱. پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر اجتماعی آن

حسابداری در زمره آن دسته از علوم اجتماعی است که از جهت غایت تعریف می‌شود نه از باب موضوع. اعتقاد بر این است که غایت حسابداری جز فراهم آوردن اطلاعات

لازم برای تصمیم‌گیری اقتصادی از یک‌سو و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی از سوی دیگر نیست (ثقفی و صیدی، ۱۳۸۲، ص. ۷۹).

شکوفایی مدنیت مردم‌سالاری در این سال‌ها، به ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی اهمیتی دوچندان بخشیده است و بسیاری تأکید بر این نکته دارند که پای اثباتی‌گری یا پوزیتیویسم در ارتباط دادن واقعیت حسابداری با جنبه پاسخ‌گویی غایت آن، لنگ است (غلامی جمکرانی، نیکومرام و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲، ص. ۳۶).

متسیج<sup>۳</sup> (۱۹۹۵)، در کتابی با عنوان «نقد حسابداری» با اشاره به نوشته‌های بلکویی و دیگران، بحران موجود در حسابداری را در سه جز طبقه‌بندی و بررسی می‌کند که اهمیت و ضرورت توجه به موضوع پاسخ‌گویی در آن به صراحت بیان شده است:

✓ 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.

✓ 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.

✓ 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 در تحقیقات حسابداری و تقدم بخشیدن بر مفاهیمی مانند اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری، نسبت به مفهوم حیاتی و اجتماعی پاسخ‌گویی است.

از سوی دیگر مفهوم پاسخ‌گویی یک مفهوم ساخت‌یافته اجتماعی است، بنابراین، معنا و شکل آن را نمی‌توان از مضمون اجتماعی که در آن به‌عمل آمده، جدا کرد. تعریف مفاهیم عامل (کنش) و ساختار و میزان تأثیرگذاری هر یک از آنها بر تحولات اجتماعی، یکی از مضامین اصلی نظریات غالب جامعه‌شناسی مدرن است. به‌گونه‌ای که



مرزبندی این نظریات براساس چگونگی نگرش هر یک از آنها به مفاهیم فوق شکل گرفته است. در دهه ۱۹۷۰ میلادی گیدنز نظریه ساخت‌یابی را ارائه کرد. این نظریه و اصطلاح برخاسته از آن بیشتر به دنبال این مسأله بود که بتواند بر دوگانگی عاملیت و ساختار غلبه کند (زارع و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۸، ص. ۴۱).

زارع و غلامی جمکرانی (۱۳۹۸) در مقاله‌ای با عنوان «تئوری ساخت‌یابی آنتونی گیدنز و نقش آن در تعیین مدل پاسخ‌گویی سازمانی در نظام حسابداری»، تئوری ساخت‌یابی را برای تفسیر نحوه تعامل بین ذی‌نفعان، در برابر تصویر تأثیر نسبی و ارزش‌های آنها و تعیین شکل پاسخ‌گویی سازمانی معرفی کرده‌اند و به این نتیجه رسیدند که حسابداری به‌عنوان زبان پاسخ‌گویی از رابطه دیالکتیکی (دوگانه) ساختار و عاملیت حاصل می‌شود و متأثر از تئوری ساخت‌یابی است. براساس تئوری ساخت‌یابی، کنش عوامل انسانی، ساختار حسابداری را تولید و بازتولید می‌کند تا بهترین رویکرد پاسخ‌گویی در راستای دستیابی به اهداف سازمان و ذی‌نفعان تحقق یابد.

### ۱-۳-۱. تئوری ساخت‌یابی<sup>۲</sup>

گیدنز معتقد است در تبیین ساختارها باید نقش کنش‌گران و عوامل فاعلی را مدنظر قرار داد. نظریه اجتماعی به این نقطه رسیده است که اندیشه فاعل بودن انسان‌ها را بپذیرد و در بررسی ساختارها به جایگاه و کنش انسان‌ها، شأن و جایگاهی قائل شود. به‌نظر گیدنز، تأکید صرف بر ساختارها باعث چشم‌اندازی شیء‌گونه به انسان‌ها می‌شود. لذا عینت ساختارها و فاعل بودن انسان‌ها از عناصر بنیادی ساخت‌یابی در نظریه گیدنز است (پارکر، ۱۳۸۶، صص. ۱۶-۲۴).

از نظر گیدنز، مهم‌ترین کلید برای فهم دگرگونی‌های علوم اجتماعی، پرداختن به کنش انسانی و ساخت اجتماعی است و در هر پژوهشی در حوزه علوم اجتماعی باید به‌نوعی به دنبال بیان رابطه بین عاملیت و ساختار بود؛ اما کلاسیک‌های جامعه‌شناسی بر یکی از این دو (کنش یا ساختار) تأکید داشته‌اند و یکی را عامل تعیین‌کننده دانسته‌اند. نظریه ساخت‌یابی ترکیبی از این دو زمینه است (گیدنز، ۱۳۸۴، ص. ۱۷).

نقش عاملیت در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، قانونی و... غیرقابل‌انکار است. (سجادی، شیری و محمدی، ۱۳۹۶، ص. ۲۱). مکیتاش و اسکاپنز<sup>۵</sup> (۱۹۹۰) توضیح می‌دهند که سیستم، ساختار نیست، بلکه سیستم دارای ساختاری است که تنها از طریق مردم در تعامل با یکدیگر تولید و بازتولید می‌شود. برای نمونه سیستم حسابداری دارای ساختاری است که براساس قواعد و منابع حاکم بر آن و کنش عوامل انسانی در گستره زمان و مکان به تولید و بازتولید ساختار حسابداری دست می‌زند.

آموزه‌های حسابداری به‌ویژه حسابداری مالی گرایش بیشتری به ساختارها دارند که ناشی از رعایت اصل ثبات رویه است، همچنین حسابداران کمتر از توان و اراده خود برای تسلط و غلبه بر ساختارها استفاده کرده‌اند و به همین دلیل است که حسابداری نتوانسته متناسب با تحولات اجتماعی خود را تغییر دهد. در این راستا نظریات قائل به کنش عاملین در رخدادهای اجتماعی، نقش ساختارها را نادیده گرفته و نظریات ساختارگرا، کنش‌گران را مؤثر در وقوع تحولات نمی‌دانند. در این میان نظریه «ساخت‌یابی» آنتونی گیدنز با نگاهی نو به مفاهیم فوق و ارائه تعاریف جدید از آنها، تحولات اجتماعی را به‌صورت توأمان متأثر از این دو مفهوم دانسته و از این رهگذر توانایی خود را در جهت تبیین پدیده‌های اجتماعی ارتقاء داده است. در تحقیق حاضر از این تئوری در توسعه مبانی نظری حسابداری و نقش پاسخ‌گویی آن استفاده می‌شود.

#### ۴-۱. پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر اسلامی آن

با توجه به پیوند گسست‌ناپذیر اخلاق و علوم اجتماعی از یک‌سو و غایت علم حسابداری که جنبه «ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی» آن در سال‌های اخیر برجسته‌تر شده است، لزوم ملاحظه‌ای «اخلاق» در روش‌شناسی حسابداری را انکارناپذیر می‌نماید. حسابداری به‌مثابه یک علم کاربردی، نیاز مبرم به نظریه‌های ارزشی دارد. نظریه‌هایی که برپایه رویکرد اخلاقی تدوین شده باشند، زیرا علاوه بر تفاوت‌های ماهوی اقتصاد و حسابداری، ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی بار عظیمی است که به منزل رساندن آن نیازمند توجه به ارزش‌ها در حیطة تفکر حسابداری است (غلامی جمکرانی، نیکومرام و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲، ص. ۴۹).

اگر دین را مجموعه عقاید و دستورات عملی بدانیم که بنابر ادعای آورنده و پیروان آن عقاید و دستورات (پیامبر اسلام و مسلمانان)، از سوی آفریدگار جهان بوده و اخلاق را مجموعه آموزه‌هایی که راه و رسم زندگی کردن به نحو شایسته و بایسته را ترسیم کرده، باید‌ها و نباید‌های ارزشی حاکم بر رفتار آدمی را می‌نمایاند، به‌خوبی به رابطه تنگاتنگ دین و اخلاق پی خواهیم برد (شیروانی، ۱۳۷۸، ص. ۳۹).

در حدیثی که فریقین (شیعه و سنی) نقل کرده‌اند پیامبر اسلام فرمود: «الاسلام یعلو ولا یعلی علیه»: اسلام برتر از همه چیز است و هیچ چیز برتر از اسلام نیست (کنز العمال، ج ۱، ص. ۵۴، حدیث: ۳۰۶).

اندیشه جهانی بودن و جهانی‌شدن اسلام، یک اندیشه اسلامی است که استحکام عقلی دارد و از پشتوانه عقلانی برخوردار است و دلایل و براهین عقلی آن را تأیید می‌کند و این اندیشه خردمندان را خردورزان جهان به حکم عقل سلیم می‌فهمند و می‌پذیرند اسلام دارای ماهیت جهانی است و مخاطبان خویش را تنها در بین یک نژاد و منطقه و کشور نمی‌بیند بلکه فراتر از مرزهای جغرافیایی و معیارهای نژادی و زبانی در بین بنی‌آدم در تمام جوامع بشری جستجو می‌کند. عقلانی بودن این اندیشه در پرتو توجه به حقایقی از جمله هماهنگی با فطرت، قابلیت تبیین عقلانی احکام اسلامی، توانایی پاسخ‌گویی به همه نیازها (جامعیت)، حکم خرد بر جهانی بودن قانون الهی، جایگاه بلند عقل در اسلام آشکار می‌گردد (جواهری، ۱۳۹۷، ص. ۱۱).

بنابر آنچه در باب ضرورت مسئولیت پاسخ‌گویی در حسابداری با تأکید بر ارزش‌های اخلاقی گفته شد می‌توان چنین نتیجه گرفت که بنا به عدم تعارض علم و دین، جامعیت رویکرد اسلامی در تحقق نظام‌های اجتماعی اخلاق محور و تشکیل ساختارهای اجتماعی باهدف ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی به‌واسطه معیارهای جهان‌شمول اسلامی در راستای چارچوب نظری مبتنی بر پاسخ‌گویی در حسابداری، ضرورت تبیین پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر اسلام با توجه به هنجارهای اجتماعی مشهود و ملموس است.

#### ۱-۴-۱. مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی در اسلام

نظام حقوقی اسلام نظامی تکلیف‌گراست؛ آیات فراوانی وجود دارد که اهمیت مسئولیت‌پذیری و وظیفه‌شناسی و پاسخ‌گویی را برای انسان بیان کرده است. مسأله پاسخ‌گویی در قرآن بیانگر یک رابطه دوسویه و دوطرفه است که بین پاسخ‌خواه و پاسخ‌گو برقرار است (صراف و محمدی، ۱۳۹۶، ص. ۲۵).

قبول مسئولیت در قرآن، به بار سنگین تشبیه شده است. «وَلَا تَزِرُ وَازِرَةٌ وِزْرَ أُخْرَى...»: هیچ گناه‌کاری بار گناه دیگری را بر دوش نمی‌کشد (انعام: ۱۶۴). خداوند در این آیه ما را به این معنا رهنمون می‌شود که بار سنگین مسئولیت را احدی جز خود انسان بر دوش نمی‌کشد و در روز رستاخیز هر کس مسئول پاسخ‌گویی به اعمال خویش است. ابعاد این پاسخ‌گویی به قدری وسیع است که حتی اعضاء و جوارح انسان را نیز در بر می‌گیرد، به طوری که خداوند در قرآن می‌فرماید: «وَلَا تَقْفُ مَا لَيْسَ لَكَ بِهِ عِلْمٌ إِنَّ السَّمْعَ وَالْبَصَرَ وَالْفُؤَادَ كُلُّ أُولَئِكَ كَانَ عَنْهُ مَسْئُولًا»: از آنچه نمی‌دانی پیروی نکن؛ چراکه گوش و چشم و دل‌ها همه مسئول‌اند (اسراء: ۳۶). مسئولیت‌پذیری از چنان اهمیتی برخوردار است که در بسیاری از تفاسیر از امانت الهی، به همان تعهد و قبول مسئولیت یاد شده است (مکارم شیرازی، ۱۳۹۲، ص. ۱۱۵).

براساس اصول و مبانی اسلامی می‌توان بیشترین نقش و تأثیر را در جلوگیری از تضییع حقوق و کوتاهی در انجام وظیفه و مسئولیت را به مسأله پاسخ‌گویی داد. زیرا یک انسان مسلمان و باایمان خود را نه تنها مسئول و پاسخ‌گو در این جهان، در برابر صاحبان حق می‌داند، بلکه بر این باور است که در قیامت نیز باید پاسخ‌گوی رفتار و گفتار خود باشد (رضی، ۱۳۷۹، ص. ۷۲).

#### ۱-۴-۲. نظریه پاسخ‌گویی اسلامی

در نظریه پاسخ‌گویی اسلامی انسان نه تنها در قبال مسائل معنوی، بلکه در رابطه با موضوعات اجتماعی، تجاری و قراردادی نیز باید پاسخ‌گو باشد، زیرا خداوند به انسان دستور داده است هر آنچه را به او سپرده شده بازگرداند. در نظریه اسلامی انسان در روابطش به ذی‌نفعان باید از دستورات خداوند پیروی کند، چراکه آگاه است که یک

موقعیت حیاتی در اعتماد (امانت) را برعهده دارد و تصمیم‌های او بسیاری از ذی‌نفعان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. طبق فلسفه قرآن، تمام فعالیت‌های انسانی باید به سمت دستیابی به رستگاری، یک واژه جامع دال بر رفاه همه‌جانبه در زندگی این دنیا و همچنین رفاه آخرت هدایت شوند (zaid, 2000, p. 332). که پاسخ‌گویی نیز از این قاعده مستثنی نیست. معاملات و یا تجارت یکی از برکات خداست و هرکسی که اقدام به آنها می‌کند انتظار می‌رود که از آنها برای رسیدن به هدف نهایی وجود (رستگاری) استفاده کند (خیرالهی و ندری، ۱۳۹۴، ص. ۸۱). زید (۲۰۰۰)، رستگاری را بدین شرح توضیح می‌دهد: «رستگاری نباید با واژه «رفاه» حاضر در اقتصاد مدرن اشتباه گرفته شود. رفاه به‌طور عمده به رفاه مادی و یا در بهترین حالت به رفاه همه‌جانبه فقط در این دنیا اشاره دارد، اما رستگاری به نفع هر دو جهان اشاره دارد. دوره زندگی پس از مرگ یک واقعیت است، اما طبیعی هست که رفاه آن نیز باید طلب شود که این رفاه طبق دیدگاه اسلامی با زندگی این دنیا مغایر نیست».

تغییر از هنجار رفاه به رستگاری نشان می‌دهد که دستیابی به رفاه مادی باید به شیوه‌ای سازگار، هم‌سو و هم‌گام با رفاه در مرحله‌ای مهم‌تر و اصلی‌تر از زندگی یعنی آخرت باشد. این مفهوم خواستار حفظ تعادل منافع است و تأثیری تعدیل‌کننده روی فردگرایی و تلاش برای سود مادی اعمال می‌کند (zaid, 2000, p. 332).

ارتباط بین رستگاری و سود بسیار ساده است. در رستگاری تعریف می‌شود که چه کاری باید و چگونه انجام شود تا سود کسب گردد. باید درک شود که هرچند هدف ما از سرمایه‌گذاری به دست آوردن سود است، اما به‌طور کلی رستگاری تعیین می‌کند که چنین هدفی تا چه حد و چگونه می‌تواند دنبال شود. با این حال، اهمیت موضوع در این است که هدف یک شرکت که به دنبال سود است، اگرچه سود هدف نهایی نباشد، بلکه ابزاری برای دستیابی به هدف اجتماعی-اقتصادی اسلامی (رستگاری) باشد، می‌تواند با دنبال کردن رستگاری تعارض نداشته باشد. این ادعا با سه بُعد در نظر گرفته‌شده توسط شریعت شامل: ۱- عمل به تعهدات خدا و همواره به دنبال خشنودی او بودن (حقوق الله)؛ ۲- عمل به تعهدات در برابر جامعه (حقوق العباد)؛ ۳- تأمین نیازهای خود (حقوق النفس) نیز سازگار است (خیرالهی و ندری، ۱۳۹۴، ص. ۸۵).

بنابراین اصل پاسخ‌گویی اسلامی مسیری برای تحقق دستیابی به رستگاری است، که محور آن پاسخ‌گویی نسبت به «حق الله»، «حق الناس» و «حق النفس» است. تصمیم‌هایی که باید برای رسیدن به رستگاری گرفته شوند، باید قبل از بهره خود فرد، ابتدا خدا را مدنظر داشته باشند و سپس تأثیر نتایج تصمیم‌ها روی اشخاص ثالث و جامعه را در نظر بگیرند.

## ۲. پیشینه تحقیق

ستوده، فغانی و بیغه (۱۳۹۹) در مقاله‌ای با عنوان «بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخ‌گویی به استفاده‌کنندگان»، فرآیندهای داخلی جهت انجام مسئولیت پاسخ‌گویی را مورد ارزیابی قرار دادند و پیشنهادهایی برای رفع موانع فرآیندهای داخلی ارائه گردید. در تحقیق آنها ضرورت تحقیقات بیشتر در حوزه پاسخ‌گویی حسابداری با توسعه فرآیندهای داخلی ملموس و مشهود است.

زارع و غلامی جمکرانی (۱۳۹۸) در مقاله‌ای با عنوان «تئوری ساخت‌یابی آنتونی گیدنز و نقش آن در تعیین مدل پاسخ‌گویی سازمانی در نظام حسابداری»، ضمن بررسی تئوری ساخت‌یابی گیدنز در حسابداری، تئوری ساخت‌یابی را برای تفسیر نحوه تعامل بین ذی‌نفعان بر مبنای عوامل مؤثر به عملیات پاسخ‌گویی سازمانی، در برابر تصویر تأثیر نسبی و ارزش‌های آنها و تعیین مدل پاسخ‌گویی سازمانی معرفی می‌نمایند.

داداشی کلایی، صفار حیدری و شریف‌زاده (۱۳۹۷) در مقاله‌ای با عنوان «اصول و روش‌های تربیتی مسئولیت‌پذیری در آموزه‌های اسلامی»، به این نتیجه دست یافتند که مسئولیت‌پذیری را می‌توان در دو بُعد فردی و اجتماعی ملاحظه کرد و اصول و روش‌های تربیتی در چهار عنوان «مسئولیت در برابر خداوند»، «مسئولیت در برابر خود»، «مسئولیت در برابر اجتماع» و «مسئولیت در برابر محیط‌زیست» استنتاج گردید. نتیجه اینکه ایمان به خدا و انجام اعمال مذهبی در افزایش مسئولیت‌پذیری فردی و اجتماعی کمک می‌نماید.

رستمیان (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با عنوان «مسئولیت‌پذیری و وظیفه‌شناسی از دیدگاه قرآن و روایات اهل‌بیت(ع)»، با بررسی مسئولیت‌پذیری و وظیفه‌شناسی، از دیدگاه قرآن و روایات اهل‌بیت(ع)، ریشه مسئولیت‌پذیری انسان را در امانت الهی می‌یابد که جز انسان

موجود دیگری نتوانست آن را قبول کند و به این نتیجه می‌رسد که انسان در صورتی می‌تواند مسئولیت‌پذیر باشد که با دو اصل تقوا و ایمان، زمینه‌های آن را فراهم کند. سبحانی‌نژاد و نجفی (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با عنوان «تحلیل ابعاد شناسانه مسئولیت‌پذیری در سبک زندگی اسلامی»، به این نتیجه دست یافتند که هندسه معرفتی مسئولیت‌پذیری در چهار بُعد اعتقادی، فردی، اجتماعی و زیست‌محیطی قابل تبیین است و عملیاتی ساختن هر یک از مسئولیت‌ها، به‌نحوی در ساختار زندگی به سبک اسلامی مؤثر هستند و حیات طیبه را برای آدمی در مراتب گسترده آن پدید می‌آورند. کامارودین، ابوذر، رحمت و محمد<sup>۶</sup> (۲۰۲۱) در مقاله‌ای با عنوان «نقش میانجی حاکمیت مالی بر رابطه بین مدیریت مالی، اخلاق کار اسلامی و پاسخ‌گویی در شرکت اجتماعی اسلامی (ISE)»، به این نتیجه رسیدند که بین اخلاق کار اسلامی و مسئولیت‌پذیری رابطه مستقیم و بین مدیریت مالی و پاسخ‌گویی رابطه غیرمستقیم از طریق حاکمیت و ساختار مالی شرکت برقرار است. از این رو، ساختارهای مالی نقش واسطه‌ای در هر دو رابطه بین مدیریت مالی و اخلاق کاری اسلامی با مسئولیت‌پذیری دارد.

کامارودین و آوزیر<sup>۷</sup> (۲۰۲۰) در مقاله‌ای با عنوان «سنجش «پاسخ‌گویی اسلامی» در شرکت اجتماعی اسلامی (ISE)»، پاسخ‌گویی اسلامی از جنبه «پاسخ‌گویی برای چه» را با در نظر گرفتن ماهیت اجتماعی و اقتصادی در سازمان‌های اسلامی اندازه‌گیری نموده‌اند. در نتایج تحقیق چهار بُعد پاسخ‌گویی، یعنی پاسخ‌گویی در قبال ورودی، پاسخ‌گویی در قبال خروجی، پاسخ‌گویی در قبال رویه‌ها و پاسخ‌گویی در قبال اصول و ارزش‌های اسلامی شناسایی و تأیید شده است.

انگلاند، گردین و برانز<sup>۸</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «دیدگاه تئوری ساختار در مورد تعامل بین استراتژی و حسابداری»، با بررسی تأثیر متقابل استراتژی و حسابداری در روال روزمره سازمان به این نتیجه رسیدند که استراتژی سازمان، حسابداری را نباید دو اقدام جداگانه در نظر گرفت، بلکه به‌عنوان دو جنبه از یک عمل هستند که در طول زمان تشکیل شده و در یک حالت بازگشتی و متقابل یکدیگر را تقویت می‌نمایند.

کاباندا و براون<sup>۹</sup> (۲۰۱۷) در مقاله‌ای با عنوان «تحلیل ساختاری شرکت‌های کوچک و متوسط (SME) پذیرش تجارت الکترونیک»، با استفاده از نظریه ساخت‌یابی و دنبال کردن یک موضع تفسیرگرایانه، نشان می‌دهند که تحولات و اقدامات عمده ساختاری، موفقیت سازمان را در پی دارد.

روبرتز<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان «آزمون محدودیت‌های نظریه ساختار در تحقیقات حسابداری»، به بررسی نکاتی مهم درباره مفید بودن ایده‌های گیدنز در پژوهش‌های حسابداری می‌پردازد. سه نکته انتقادی در پژوهش روبرتز یافت می‌شود: ۱- نظریه ساخت‌یابی، عاملیت حسابداری را به قدر کافی جدی نگرفته است؛ ۲- قابلیت نظارتی سیستم حسابداری (مسئولیت پاسخ‌گویی حسابداری) به‌عنوان یک ساختار در این تئوری محدود شده است؛ ۳- گیدنز تا حدی در حسابداری، اخلاق را نادیده می‌گیرد. که البته نکته سوم مورد نقد و بررسی قرار گرفته است.

کونارد<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان «تأملاتی در مورد کاربرد و پتانسیل نظریه ساختار در تحقیقات حسابداری»، بر لزوم تلاش برای تکمیل تئوری ساخت‌یابی با آگاهی از چارچوب‌های نظری دیگر به‌منظور تجزیه و تحلیل و درک اینکه چگونه حسابداری در تغییر سازمانی دخیل است، تأکید دارد.

انگل‌اند و گردین<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان «آژانس و ساختار در تحقیقات حسابداری مدیریت»، با بررسی ۶۵ مقاله منتشرشده در این زمینه نشان می‌دهند که نه‌تنها تئوری ساخت‌یابی برای به چالش کشیدن مفروضات و ویژگی‌های ذاتی و کاربردی نظام‌های حسابداری مشخص‌کننده جریان پژوهش‌های اصلی مفید است، بلکه دیگر منابع تئوری‌های جایگزین را نیز توسعه می‌دهد.

کوکر<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۲) در مقاله‌ای با عنوان «پاسخ‌گویی در سازمان‌های غیردولتی»، نشان می‌دهد که هرکدام از تئوری‌های موجود برای ارائه مدلی جامع برای پاسخ‌گویی سازمانی دارای نقاط ضعفی هستند که این ضعف‌ها با ارائه تئوری ساخت‌یابی به حداقل ممکن می‌رسند، در نتیجه براساس تئوری ساخت‌یابی به تفسیر مدل پاسخ‌گویی سازمانی می‌پردازد.



انگلاند و گردین<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۱) در مقاله‌ای با عنوان «آژانس و ساختار در تحقیقات حسابداری مدیریت»، گذشته، حال و آینده مقالات حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت‌یابی را با تمرکز اصلی بر روی سهم عمده و محدودیت‌های این مقالات در رابطه با دیگر جریان‌های تفسیری و انتقادی پژوهش‌های حسابداری مورد بررسی قرار دادند.

آهرنز و چاپمن<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۷) در مقاله‌ای با عنوان «عمل نظریه‌پردازی در تحقیقات حسابداری مدیریت»، به توضیح درباره اینکه چطور حسابداری براساس تئوری ساخت‌یابی به‌عنوان شیوه‌های گوناگون پاسخ‌گویی به‌کار می‌رود، می‌پردازند.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر تلاش دارد با استفاده از شیوه کیفی به کشف و تبیین مؤلفه‌های مدل جامع پاسخ‌گویی در حسابداری بپردازد، روش تحلیل داده‌ها تحلیل تم<sup>۱۶</sup> است که تحلیل تم تحقیق حاضر در دو بخش از متون علمی و دینی و متن مصاحبه‌ها صورت می‌گیرد.

#### ۳-۱. تحلیل تم

تحلیل تم روشی است برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای (تم‌های) درون داده‌ها. هر تم دربردارنده چیزی بااهمیت درباره داده‌هاست که به سؤال پژوهش ارتباط دارد. برای تعیین اینکه چه چیزی در پژوهش تم محسوب می‌شود، قضاوت محقق ضروری است. استفاده از مطالعات کیفی به‌ویژه روش تحلیل تم زمانی ضرورت پیدا می‌کند که اطلاعات اندکی در مورد پدیده مورد مطالعه وجود داشته باشد و یا اینکه در مطالعات و تحقیقات انجام‌شده در ارتباط با موضوع موردنظر، فقدان یک چارچوب نظری که به صورتی جامع به تبیین موضوع بپردازد، مشهود باشد (Braun & Clarke, 2006, p. 91). در این پژوهش از روش تحلیل تم استقرایی شش مرحله‌ای کلارک و براون استفاده شده است؛ تمامی مراحل تحلیل با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA 10 انجام می‌گیرد. ابتدا با بررسی ادبیات موضوع، مفاهیم اولیه و کلی پیرامون مفهوم و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی حسابداری از منظر اسلام استخراج شد. سپس با انجام مصاحبه‌ها و مطرح‌شدن مفاهیم جدید و جزئی‌تر، مجدداً به ادبیات مراجعه شد تا معادل بحث‌های

مطرح شده در مصاحبه‌ها، در ادبیات نیز جستجو شود. با این فرایند رفت و برگشت از ادبیات به مصاحبه و از مصاحبه به ادبیات، کدها شناسایی می‌شوند. پس از انجام هر مصاحبه، داده‌های گردآوری شده مرتب‌شده، در قالب فایل word وارد نرم‌افزار MAXQDA-10 می‌شود و برای انجام تحلیل کدگذاری می‌شوند. 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 می‌شود. بر این اساس متون علمی با حروف "P" و مصاحبه‌ها با حرف "I" شناسایی می‌شوند.

✓ **عامل دوم:** شماره مصاحبه یا متن مورد بررسی در متون تحقیق. بر این اساس در مورد متون علمی شماره ۰۱ تا ۱۳۴ و در مورد مصاحبه شماره ۰۱ تا ۱۵ را می‌توان اختیار نمود.

### ۲-۳. جامعه و نمونه پژوهش

جامعه آماری در ارتباط با متون علمی در دو بخش است که بخش اول عبارت است از کتاب‌ها و مقاله‌های معتبر در حوزه‌های علمی مرتبط با حسابداری و جامعه‌شناسی و بخش دوم عبارت است از متون دینی شامل قرآن، نهج‌البلاغه و کتب مراجع و اندیشمندان این حوزه و جامعه آماری در ارتباط با مصاحبه را نیز اعضای هیأت علمی دانشگاه‌های دولتی و آزاد در رشته حسابداری، جامعه‌شناسی و علوم اسلامی با حداقل رتبه استادیاری شکل داده است.

بر این اساس در تحقیق حاضر برای انتخاب نمونه در بخش کیفی از میان متون علمی و دینی و همچنین خبرگان از نمونه‌گیری نظری (یا قضاوتی) استفاده شده است. در ضمن روش نمونه‌گیری گلوله برفی (یا زنجیره‌ای) است. بدین ترتیب با انتخاب تعدادی افراد آگاه و مطلع نسبت به موضوع از آنها خواسته می‌شود تا افراد دیگری را که واجد شرایط هستند معرفی نمایند یا اینکه در بررسی متون علمی و دینی با انتخاب تعدادی کتاب و مقاله و منابع مرتبط با موضوع، سایر اعضای نمونه از طریق ارجاعات آنها انتخاب می‌شوند. بر این اساس تحلیل با بررسی ۱۳۴ متن علمی و دینی و انجام

۱۵ مصاحبه با خبرگان انجام شد. در سه مصاحبه آخر هیچ کد جدیدی معرفی نگردید. فلذا کفایت مصاحبه‌شوندگان برای پژوهشگران محرز گردید. از آنجاکه داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده دیگر نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید یا بررسی متون نیست. در جدول (۱) برخی ویژگی‌های متون علمی ارائه شده است. در جدول (۲) ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان ارائه شده است.

**جدول (۱): ویژگی‌های متون علمی و دینی**

نوع متن	نوع چاپ	حوزه آثار
علمی	کتاب‌ها	حسابداری صاحب‌نظرانی مانند ایجیری- دیگان
		حوزه علوم اجتماعی صاحب‌نظران مانند گیدنز- کوکر
	مقاله‌ها	حوزه حسابداری
		حوزه علوم اجتماعی
دینی	کتاب‌ها	قرآن
		نهج‌البلاغه
		تفاسیر قرآنی (نمونه - المیزان)
		سایر منابع علما و بزرگان دینی
	مقاله‌ها	حوزه علوم اسلامی
		مطالعات حسابداری و مالی اسلامی

منبع: یافته‌های تحقیق

**جدول (۲): درجه علمی مصاحبه‌شوندگان**

گروه	استاد تمام	دانشیار	استادیار	جمع
حسابداری	۱	۳	۳	۷
علوم اسلامی	۱	۱	۳	۵
جامعه‌شناسی	۱	۱	۱	۴
				۱۵

#### ۴. یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱. تجزیه و تحلیل براساس 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. در ادامه توضیح هر تم ارائه شده است.

جدول (۳): نتایج حاصل از تحلیل تم

تم اصلی	تم فرعی	مفاهیم	کد
رویکرد پاسخ‌گویی	رویکرد اسلامی	رستگاری (حقوق الله، حقوق العباد، حقوق النفس)؛ امانت‌داری	P073- P069- P062- P0116- P0124- P0118- P070- I004
	رویکرد جامعه‌شناسی	اولویت منافع اجتماعی بر فردی؛ شفافیت اطلاعات و عملکرد	P085- I007- P0106- P056
	رویکرد حسابداری	چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی	P085- P086
سطوح پاسخ‌گویی	اعتقادی	اعتقاد به معاد و پاسخ‌گویی به خداوند؛ اطاعت و بندگی - ارائه سهم خدا	P019- I005- P070- P0116- I011- P001
	فردی	تأمین رفاه فردی - خانوادگی تدارک برای آیندگان (اولاد)	I009- I010- P069- P001- I003
	اجتماعی (برونزاد)	ترکیب، قدرت و نیاز ذی‌نفعان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	I008 - I012- P068- P015- I004- I007
	سازمانی (درونزاد)	اهداف، فعالیت‌ها و ماهیت سازمانی	I008- I009- P099-
	پایداری	محیط‌زیست و طبیعت توجه به آیندگان	P068- P023- P018- I006- P069- I013- I010
ابعاد پاسخ‌گویی	مبتنی بر فرآیند	قراردادی	P099
	مبتنی بر عملکرد	عمومی	P099
		قراردادی: پاسخ‌گویی برای	P099- P0115

کد	مفاهیم	تم فرعی	تم اصلی
	دستیابی به اهداف تعریف شده		
P099- P0115	عمومی: پاسخ‌گویی برای نیازهای ذی‌نفعان		
I010	تأمین منابع	مبثتی بر منابع	
I010	تخصیص منابع		
I010	مصرف منابع		
P0111- P0127- P0131	دلالت؛ سلطه؛ مشروعیت	ساختار	
P031- P030- I002	قوه عاقله (ذهنیت) قوه شهویه (قدرت) قوه غضبیه (غیرت)	عاملیت	ارکان (اجزای) پاسخ‌گو
P026- I007- P001	تعهد و مسئولیت‌پذیری	اصول مثبت	اصول پاسخ‌گویی
P001- P052- I013	عدالت		
I004- P001	رعایت استانداردها و قانون‌گرایی		
P070- I005	کنترل‌پذیری (پاسخگویی مشارکتی)		
P070 -I009	تکریم		
P070 -P088- P001- P058- P093	شفافیت		
P001- P030	احسان و خیرخواهی (در سطح خرد و کلان)		
P001- P052	فحشا (گناهان و خطاهای پنهانی)	اصول منفی	
P001- P052	منکر (گناهان و خطاهای آشکار)		
P001- P052	بغی (ظلم و تجاوز به حقوق دیگران)		
P022- P001- I014- P017- P008- I004	اخلاق اسلامی (ایمان - تقوا)	حاکمیت	تقویت
P067- P080- I012	اخلاق حرفه‌ای	اخلاقی	پاسخ‌گویی

کد	مفاهیم	تم فرعی	تم اصلی
P087- P085- P076	حاکمیت شرکتی (اصول متعارف)	حاکمیت	
P087- P093	حاکمیت شرکتی اسلامی	شرکتی	

منبع: یافته‌های تحقیق

#### ۴-۱-۱. تم اصلی اول: رویکرد پاسخ‌گویی

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

#### الف) رویکرد اسلامی:

۱. **رستگاری:** اصل پاسخ‌گویی اسلامی مسیری برای تحقق دستیابی به رستگاری است (P073). معاملات و یا تجارت یکی از برکات خداست و هرکسی که اقدام به آنها می‌کند انتظار می‌رود که از آنها برای رسیدن به هدف نهایی وجود (رستگاری) استفاده کند (P069). در فعالیت‌های اقتصادی باید فلاح و رستگاری به‌عنوان هدف نهایی انتخاب شود و حسابداری هم به‌عنوان ابزار ارائه اطلاعات در محیط اقتصادی باید با این اهداف سازگار باشد (I004). مخاطبان، پاسخ‌گویی اسلامی را به‌عنوان هدف اصلی حسابداری با رویکرد اسلامی انتخاب نموده‌اند (P062).

۲. **حقوق الله، حقوق العباد، حقوق النفس:** شریعت اسلامی سه بعد مهم را در مورد تعهدات مردم به شرح زیر می‌داند (P0124):

- ✓ عمل به تعهدات خدا و همواره به دنبال خشنودی او بودن (حقوق الله)؛
- ✓ عمل به تعهدات در برابر جامعه (حقوق العباد)؛
- ✓ تأمین نیازهای خود (حقوق النفس).

با پیروی از شریعت اسلامی، انسان قادر به تحقق بخشیدن منافع برای امت اسلامی قبل از دنبال کردن منافع خود است. اسلام اولویت را پیش از نیازهای افراد به نیازهای امت می‌دهد و هر زمان که تضاد منافع ایجاد شود، باید ابتدا نیاز امت تأمین شود (P0118).

۳. **امانت‌داری:** هدف پاسخ‌گویی اسلامی متکی به مفهوم خلافت است. انسان خلیفه الله است و امانت بزرگی به او سپرده شده است که هیچ مخلوقی یارای پذیرش آن را نداشته است (P0116). انسان‌ها به‌عنوان امانت‌دار در اسلام معرفی شده‌اند و در این ارتباط باید پاسخ‌گو نیز باشند (P070).

#### ب) رویکرد جامعه‌شناسی

۱. **اولویت منافع اجتماعی بر فردی:** پاسخ‌گویی نسبت به اختیارات و امکانات را پاسخ‌گویی اجتماعی گویند و هرچه این اختیارات و امکانات بیشتر باشد میزان پاسخ‌گویی اجتماعی نیز بیشتر می‌شود (I007). در رویکرد اسلامی، حسابداری دارای ابعاد دنیوی و اخروی و مبتنی بر پاسخ‌گویی اسلامی است. این پاسخ‌گویی در بُعد اخروی، پاسخ‌گویی نفس و در بُعد دنیوی پاسخ‌گویی اجتماعی را در بردارد که وجه تمایز آن اولویت منافع اجتماعی بر منافع فردی است (P085).

۲. **شفافیت اطلاعات و عملکرد:** پاسخ‌گویی سبب «شفاف‌سازی» و در نتیجه ایجاد فضای اعتماد و اطمینان بین مردم و مسئولان نظام خواهد شد، و نیز جلوی بسیاری از اعمال نفوذها و فشارها را خواهد گرفت (P056). 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 (P0106).

#### ج) رویکرد حسابداری

۱. **چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی:** چارچوب مبتنی بر پاسخ‌گویی بر مبنای یک ارتباط دو طرفه بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه بنا شده است. براساس این ارتباط پاسخ‌خواه، حق دارد بداند، همان‌طور که پاسخ‌گو حق دارد در افشای اطلاعات، یک حریم قانونی برای خود قائل شود (P085). در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی، اطلاعات فقط در صورتی باید

از حسابداده (پاسخ‌گو) به حسابگیر (پاسخ‌خواه) منتقل شود که طبق قضاوت حرفه‌ای، مطلوب تشخیص داده شود (P086).

#### ۴-۱-۲. تم اصلی دوم: سطوح پاسخ‌گویی

سطوح پاسخ‌گویی در پنج تم فرعی اعتقادی، فردی، اجتماعی، سازمانی و پایداری ارائه می‌گردد.

#### الف) سطح اعتقادی

۱. اعتقاد به معاد و پاسخ‌گویی به خداوند: مؤلفه‌های مسئولیت‌پذیری از منظر قرآن و اسلام را می‌توان تحت چهار عنوان معرفی نمود که عبارت‌اند از اعتقادی، فردی، اجتماعی و در قبال محیط‌زیست (P019). یکی از بهترین جلوه‌های حسابداری اسلامی مکانیسم پاسخ‌گویی آن در برابر خداوند است (P070). نحوه پاسخ‌گویی انسان در برابر خدا در قرآن و سنت مشخص شده است (P0116). در منظر قرآن، انسان موجودی مسئول است 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 و او در مقابل هر کاری خود را موظف به پاسخ‌گویی می‌داند، و این مسئولیت در برابر خداوند است (I005).

۲. اطاعت و بندگی - ارائه سهم خدا: کمال انسان در تمامی ابعاد مادی و معنوی در بندگی انسان خلاصه می‌شود که طبق عمل به متون و دستورات اسلامی قابل دستیابی است (I011). مسائل زکات و صدقه تحت خدمات اجتماعی و سهم خدا قرار می‌گیرند (P070). خداوند در قرآن بارها از انسان‌ها می‌خواهد که به مسئولیت‌هایش در برابر خدا بپردازد و از قوانین الهی که تضمین‌کننده سعادت آدمی است، اطاعت کند؛ زیرا این اطاعت زمینه‌ساز رسیدن انسان به خداوند است (P001).



## ب) سطح فردی

۱. تأمین رفاه فردی - خانوادگی: منابع اسلامی علاوه بر پاسخ‌گویی فردی بر پاسخ‌گویی اجتماعی نیز تأکید بسیار دارد (I003). خداوند در قرآن به کسانی که به خاطر فقر فرزندان خود را هلاک می‌کردند، تذکر می‌دهد و می‌فرماید روزی آنها و شما دست خدا است؛ چه اینکه تا پیش از اسلام این امر مرسوم بود (P001).

۲. تدارک برای آیندگان (اولاد): اهداف مناسب برای فعالیت‌های اقتصادی انسان در اسلام عبارتند از: ۱- تحقق خواسته فرد در حد اعتدال؛ ۲- تأمین مسئولیت‌های مالی؛ ۳- تدارک‌ها به احتمالات آینده؛ ۴- تدارک برای آیندگان (اولاد)؛ ۵- خدمت اجتماعی و ارائه سهم خدا (P069). پاسخ‌گویی باید به خداوند و باهدف برقراری عدل و قسط باشد و این عدل و قسط هم‌راستا با منافع سازمان و صاحب‌کار از یک‌سو و منافع جامعه از سوی دیگر و منافع گذشتگان و آیندگان از سوی دیگر تعریف می‌شود (I009). نگاه به آینده یک مقوله از پاسخ‌گویی است (I010).

ج) سطح اجتماعی: در این سطح پاسخ‌گویی نسبت به ذی‌نفعان برون‌سازمانی مطرح است.

۱. ترکیب ذی‌نفعان - قدرت ذی‌نفعان و نیاز ذی‌نفعان: در حسابداری با پاسخ‌گویی اجتماعی سازمانی روبرو هستیم که وظیفه آن تهیه گزارش در زمان‌ها و مکان‌های مختلف و به شکل مناسب برای استفاده‌کنندگان این اطلاعات است (I007). زمانی که پاسخ‌گویی اجتماعی در حسابداری مطرح می‌شود یعنی اینکه اثرات اجتماعی فعالیت‌های شرکت برای گروه‌های ذی‌نفع و ذی‌علاقه گزارش شود و این اثرات می‌تواند دو بُعد داشته باشد: درون‌سازمانی و برون‌سازمانی. در بُعد برون‌سازمانی پاسخ‌گویی متناسب با نیاز ذی‌نفعان و در بُعد درون‌سازمانی پاسخ‌گویی باید نسبت به عملکرد مالی، فرآیندها، اهداف، برنامه‌ها و خط‌مشی سازمان صورت گیرد (I004).

۲. **مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها:** مسئولیت‌پذیری که از زمینه‌های مهم مورد مطالعه جامعه‌شناسی است، طرح آن در قرآن به‌منزله اهمیت است که اسلام برای جامعه و زندگی اجتماعی قائل است و ضرورت شناخت و بررسی علمی این پدیده، مطالعات اجتماعی و جامعه‌شناسی را در اسلام تأیید می‌کند (P015). در حسابداری با پاسخ‌گویی اجتماعی سازمانی روبرو هستیم یعنی ارائه گزارشی از اطلاعات لازم در زمان‌ها و مکان‌های مختلف و به شکل مناسب برای استفاده‌کنندگان (I012). گاهی دین، گاهی انسانیت و گاهی قراردادهای اجتماعی، تعهداتی را برای انسان ایجاد می‌کنند که باید نسبت به آنها پاسخ‌گو باشد که این پاسخ‌گویی در حوزه اجتماعی ابعاد وسیع‌تری دارد (I008).

(د) **سطح سازمانی:** در این سطح پاسخ‌گویی نسبت به ذی‌نفعان درون‌سازمانی مطرح است.

۱. **اهداف، فعالیت‌ها و ماهیت سازمانی:** پاسخ‌گویی اجتماعی در حسابداری می‌تواند دو بُعد داشته باشد: «درون‌سازمانی» و «برون‌سازمانی». در بُعد درون‌سازمانی پاسخ‌گویی باید نسبت به عملکرد مالی، فرآیندها، اهداف، برنامه‌ها و خط‌مشی سازمان صورت گیرد (I009). متغیرهای سازمانی (درون‌زاد) عبارتند از: اهداف سازمانی که چگونه مشخص و اندازه‌گیری می‌شوند، فعالیت‌های لازم برای دستیابی به این اهداف چگونه ارزشیابی می‌شوند، پیوند بین این فعالیت‌ها و دستیابی به اهداف قابل برنامه‌ریزی است (ماهیت سازمان). (P099). در بُعد درون‌سازمانی پاسخ‌گویی باید نسبت به عملکرد مالی، فرآیندها، اهداف، برنامه‌ها و خط‌مشی سازمان صورت گیرد (I008).

۲. **سطح پایداری:** در این سطح پاسخ‌گویی نسبت به گذشتگان و همچنین آیندگان و حفظ و حراست از منابع برای آیندگان تأکید دارد که باید نسبت به مصارف و ذخایر این منابع به گذشتگان و آیندگان پاسخ‌گو بود (P068).

۳. **محیط‌زیست و طبیعت:** مؤلفه‌های مسئولیت‌پذیری از منظر قرآن و اسلام را می‌توان تحت چهار عنوان معرفی نمود که عبارت‌اند از اعتقادی، فردی، اجتماعی و در قبال محیط‌زیست (P018). از نگاه آموزه‌های دینی، محافظت از منابع طبیعی و محیط‌زیست (سایر مخلوقات)، از مهم‌ترین مسئولیت‌ها به‌شمار می‌رود (P023).

۴. **توجه به آیندگان:** تدارک به احتمالات آینده مربوط به ذخایر است که به توسعه آینده شرکت کمک می‌کنند (P069). نگاه به آینده یک مقوله از پاسخ‌گویی است (IO10). نظام حسابداری باید نسبت به تخصیص و مصرف منابع در قبال آیندگان پاسخ‌گو باشد (IO13).

#### ۳-۱-۴. **تم اصلی سوم: ابعاد پاسخ‌گویی**

در این تم، اینکه نسبت به چه چیزهایی پاسخ‌گو باشیم مطرح می‌گردد که سه تم فرعی مبتنی بر فرآیند، مبتنی بر عملکرد، مبتنی بر منابع برای آن معرفی شده که در ادامه به آنها می‌پردازیم.

**الف) رویکرد مبتنی بر فرآیند (عمومی و قراردادی):** این رویکرد شامل اندازه‌گیری نتایج، با بیشترین استفاده از زبان کمی حسابداری که می‌تواند در شکل‌های قراردادی یا عمومی مورد استفاده قرار گیرد. در نوع قراردادی، پاسخ‌گویی با استفاده از حسابداری سنتی<sup>۱۷</sup> با شیوه‌های استاندارد و قانونی ارائه می‌شود. حسابداری سنتی به‌طور عمده برای گزارشگری مالی قانونی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در نوع عمومی از سایر اشکال حسابداری به غیر از حسابداری سنتی استفاده می‌شود. ذی‌نفعان برای تعیین نوع حسابداری که مربوط به نیازهای آنهاست انعطاف‌پذیرند و شیوه‌های مربوط به حسابداری را با آن تطبیق می‌دهند (P099).

**ب) رویکرد مبتنی بر عملکرد:** این رویکرد براساس دست یافتن به اهداف سازمانی بوده و شامل دو نوع قراردادی و عمومی است. نوع قراردادی یا روایتی یک گزارش ساختاریافته سالانه در مورد فعالیت‌ها و نتایج آنهاست و نظامی از گزارشگری سازمان

در سراسر سازمان به ذی‌نفعان خود در مورد فعالیت‌ها و اجرای برنامه‌های استراتژیک سازمان است. اما در نوع عمومی ممکن است بدون ساختار و سازگار با نیازهای مختلف در زمینه‌های مختلف سازمانی باشد. بنابراین نوع قراردادی، پاسخ‌گویی برای دستیابی به اهداف تعریف‌شده و نوع عمومی، پاسخ‌گویی برای نیازهای ذی‌نفعان است (P099). پاسخ‌گویی عملیاتی عبارت است از «حسابداری عملکرد با توجه به اهداف عملیاتی منعقد شده» و بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج تمرکز دارد (P0115).

### ج) رویکرد مبتنی بر منابع:

ج-۱) تأمین، تخصیص و مصرف منابع: هنگامی که تمرکز بر منابع داریم باید چند جنبه برای آن در نظر بگیریم و نسبت به این جنبه‌ها پاسخ‌گو باشیم.

۱- جنبه تأمین منابع: به‌عنوان مثال مالیات قابل بررسی است و اگر فرار مالیاتی داریم یعنی اینکه دولت نتوانسته به‌طور منصفانه مالیات را دریافت کند و باید در این زمینه پاسخ‌گو باشد. همچنین طبق شریعت اسلامی کسب و تأمین منابع باید مشروع و حلال باشد.

۲- جنبه تخصیص منابع: دولت و شرکت‌ها باید نسبت به تخصیص منابع نیز پاسخ‌گو باشند. رعایت اولویت‌ها در تخصیص منابع و پاسخ‌گویی نسبت به آن در چارچوب رعایت عدالت اجتماعی و حقوق شهروندی.

۳- جنبه مصرف منابع: در مصرف منابع باید دو اصل و قاعده را در نظر گرفت، اول رعایت مصرف منابع طبق قانون و دوم بهینه بودن مصرف به عبارتی کارایی و اثربخشی و رعایت صرفه اقتصادی در مصرف لحاظ شود (I010).

### ۴-۱-۴. تم اصلی چهارم: ارکان پاسخ‌گویی

طبق تئوری ساخت‌یابی و منابع اسلامی دو رکن اصلی در فرآیند پاسخ‌گویی را دو تم فرعی عاملیت و ساختار تشکیل می‌دهند که در ادامه تشریح می‌گردند.

## الف) ساختار:

۱. دلالت، سلطه، مشروعیت: قوانین، عملیات و روش‌های مختلف پاسخ‌گویی مورد استفاده توسط سازمان‌ها را می‌توان به‌عنوان بخش تشکیل‌دهنده ساختاری دانست که سیستم پاسخ‌گویی روی آن بنا می‌شود (P0127). گیدنز سه خاصیت ساختاری دلالت، سلطه و مشروعیت<sup>۱۸</sup> را برشمرده است.
  - ✓ «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 تخصیص یافته (که به قابلیت‌های تولیدکننده فرمان برای اشیاء، کالاها، یا مواد اشاره دارد) و منابع قدرت (که به قابلیت‌های تولیدکننده فرمان برای افراد یا بازیگران اشاره دارد) 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 هستند (P0111).
- نظام‌های پاسخ‌گویی به صورت «ایجاد و بازتولید ساختارهای دلالت، مشروعیت و سلطه» تفسیر می‌شوند (P0131).

## ب) عاملیت:

۱. قوه عاقله (ذهنیت)، قوه شهویه (قدرت)، قوه غضبیه (غیرت): اصل مسئولیت‌پذیری امری فطری است که ریشه در نهاد انسان دارد؛ چون انسان ابزارهایی مثل عقل و اختیار دارد، مسئولیت‌پذیر است. سازمان درونی انسان (عامل انسانی) از منظر منابع اسلامی به سه قسمت تقسیم می‌شود (P031):
  - ✓ پدیدآورنده تعقل و تفکر که «ذهن» است (قوه عاقله).
  - ✓ پدیدآورنده تمایلات و لذات حیوانی که «شهوات» است (قوه شهویه).

✓ پدیدآورنده خشم و دفاع که «غیرت» است (قوه غضبیه).

کارکرد این سه قوه به ترتیب درک حقایق علمی و عملی، عاقبت‌بینی و صلاح‌اندیشی در قوه عاقله، تغذیه و تمایل جنسی برای حفظ فرد و تأمین نوع در قوه شهویه و حفاظت از حقوق و صیانت از فرد در قوه غضبیه است (P030).

اسلام و آموزه‌های دینی بر وجود ساختار و عاملیت را می‌پذیرند و از دیدگاه قرآن وجود ساختار در جامعه بدیهی است، ولیکن روی عاملیت تأکید بیشتری دارند چون انسان‌ها را مسئول می‌دانند (I002).

#### ۴-۱-۵. تم اصلی پنجم: اصول پاسخ‌گویی

دو تم فرعی اصول مثبت که باید با دقت اعمال و اجرا و اصول منفی که باید از آنها اجتناب شود معرفی می‌گردد.

#### الف) اصول مثبت:

خداوند در آیه ۹۰ سوره نحل که معروف‌ترین و جامع‌ترین آیات خیر و شر در قرآن است، نمونه‌ای از جامع‌ترین اصول قرآنی در زمینه مسائل اجتماعی و انسانی و اخلاقی را بیان می‌کند. در بخش اول آیه «إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالْإِحْسَانِ وَإِيتَايَ ذِي الْقُرْبَىٰ» به سه اصل مثبت می‌پردازد (P001).

۱. **عدل و عدالت:** عدل به معنای واقعی کلمه آن است که هر چیزی در جای خود باشد بنابراین هرگونه انحراف، افراط، تفریط، تجاوز از حد و تجاوز به حقوق دیگران برخلاف عدل و عدالت است. عدالت هماهنگی ظاهر و باطن است و احسان آن است که باطن انسان از ظاهر او بهتر باشد، گروهی عدالت را جنبه عملی و احسان را جنبه گفتاری می‌دانند (این مطلب با آگاهی عملی و آگاهی استدلالی در تئوری ساخت‌یابی مطابقت دارد (P052). طبق آیه ۲۸۲ سوره بقره خداوند مسئولیت حسابدار را تشریح می‌کند و پنج مرتبه به موضوع عدل و قسط اشاره می‌نماید که در نوع خودش بی‌نظیر است و اینجا

خیلی صریح اشاره می‌کند که این علم را خداوند به شما عنایت نموده و پاسخ‌گویی آن نیز باید به خداوند و باهدف برقراری عدل و قسط باشد (I013).

۲. **احسان و خیرخواهی:** اصول دوم و سوم از بخش اول آیه ۹۰ سوره نحل «إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالْإِحْسَنِ وَإِيتَايَ ذِي الْقُرْبَىٰ» به احسان و خیرخواهی در سطح خرد و کلان اشاره دارد (P001).

۱-۲. احسان و خیرخواهی (احسان در سطح جامعه): قرآن برای کارساز بودن عدل بلافاصله دستور به احسان را در پی آن می‌آورد. احسان و خیرخواهی در جهت تحقق عدالت ضروری است.

۲-۲. نیکی به نزدیکان (احسان در بخش کوچکتري از جامعه، نسبت به نزدیکان): از آنجاکه جامعه بزرگ از جامعه کوچکتري، یعنی جامعه فامیلی تشکیل شده، هرگاه این واحدهای کوچکتري از انسجام بیشتری برخوردار باشند، اثر آن در کل جامعه ظاهر می‌شود (P030).

۳. **تعهد و مسئولیت‌پذیری:** خداوند در این آیه ۱۸ سوره فاطر «وَلَا تَزِرُ وَازِرَةٌ وِزْرَ أُخْرَىٰ...» ما را به این معنا رهنمون می‌شود که بار سنگین مسئولیت را احدی جز خود انسان بر دوش نمی‌کشد و در روز رستاخیز هر کس مسئول پاسخ‌گویی به اعمال خویش است (P001). عنصر اصلی مسئولیت‌پذیری همان پاسخ‌گویی است، یعنی اصالت دادن به حقوق دیگران (P026). افراد نسبت به مسئولیتی که دارند باید پاسخ‌گو باشند. اسلام تأکید دارد که با توجه به تعهدی که نسبت به دیگران دارید، چه خودی و چه غیرخودی باید پاسخ‌گو باشید (I007).

۴. **رعایت استانداردها و قانون‌گرایی:** در آیات بسیاری بر قانون‌مداری تأکید شده است. به‌عنوان مثال «قُلْ أَمَرَ رَبِّي بِالْقِسْطِ» (اعراف: ۲۹). «وَأَنَّ هَذَا صِرَاطِي مُسْتَقِيمًا فَاتَّبِعُوهُ وَلَا تَتَّبِعُوا السُّبُلَ فَتَفَرَّقَ بِكُمْ عَنْ سَبِيلِهِ» (مدثر: ۳۶). سعادت بشر، در فهم و اجرای قوانین الهی و احکام آسمانی است که هیچ‌گونه خلل و نقصی در آن راه ندارد (P001). جامعه‌ای قانون‌مدار و قانون‌گرا محسوب

- می‌شود که قوانین در آن کاملاً رعایت شده و همه آحاد جامعه در برابر قانون مساوی بوده و رهبران آن قانون‌پذیرترین افراد جامعه باشند (I004).
۵. **کنترل‌پذیری:** آیه ۱۴ سوره علق به کنترل‌پذیری نسبت به خداوند اشاره می‌کند «الْمُ يَعْلَمُ بِأَنَّ اللَّهَ يَرَى»، که در نوع خود کنترل‌پذیری نسبت به رفتار فرد در اجتماع را به دنبال خواهد داشت (I005). کنترل‌پذیری میزان انتقادپذیری دولت و مسئولان سازمان‌های دولتی و حساسیت آنها به نظرات مردم را نشان می‌دهد (P070).
۶. **تکریم:** رعایت حرمت انسان‌ها بنیادی‌ترین ارزش نظام اسلامی است. تکریم انسان از دیدگاه قرآنی قبل از اینکه انسان از سوی هم‌نوع خود مورد تکریم قرار گیرد، از سوی خداوند مورد تکریم قرار گرفته است. «فتبارک الله احسن الخالقین» (مؤمنون: ۴) (I009). تکریم و احترام ارباب‌رجوع در کسب رضایت‌مندی مردم و پاسخ‌گویی مسئولین نقش به‌سزایی دارد (P070).
۷. **شفاف‌سازی (شفافیت):** آیات بسیاری در قرآن به اصل شفافیت اشاره دارند از جمله آیه ۴۲ سوره بقره «وَلَا تَلْبِسُوا الْحَقَّ بِالْبَاطِلِ وَتَكْتُمُوا الْحَقَّ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ». زیرا پوشاندن حق همان اشاره به شفافیت دارد. در واقع بیان حقایق، به‌جز در موارد استثنا، در سطح حکمرانی اجرای اصل شفافیت است (P001). شفافیت یکی از ابعاد پاسخ‌گویی است که در آن شخص یا سازمان پاسخ‌گو باید اقداماتش را توضیح دهد. شفاف‌سازی اطلاع‌رسانی صادقانه و عدم مخفی‌کاری مسئولان نسبت به مردم است (P070). 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 (P058). در اقتصاد اسلامی، پاسخ‌گویی بایستی منجر به افشا و شفافیتی منصفانه و صحیح شود و قبل از هر چیز، پاسخ‌گویی نسبت به خدا وجود دارد (P093).



ب) اصول منفی: بخش دوم آیه ۹۰ سوره نحل «وَيُنْهَىٰ عَنِ الْفَحْشَاءِ وَالْمُنْكَرِ وَالْبَغْيِ» به سه اصل منفی اشاره دارد.

۱. فحشاء: به گناهان پنهانی اشاره می‌کند. قوه شهوانی، آدمی را به لذت‌گرایی هر چه بیشتر می‌خواند و در فحشا و زشتی‌ها غرق می‌کند.
۲. منکر: به گناهان آشکار اشاره می‌کند، قوه غضبیه آدمی را به انجام منکرات و آزار مردم وامی‌دارد.
۳. بغی (ستم): هرگونه تجاوز از حق و حقوق خویش و ظلم و خودبرتربینی نسبت به دیگران (P001).

خداوند با این تعبیرهای سه‌گانه، نسبت به طغیان این غرایز هشدار داده (بابیانی جامع که همه انحرافات اخلاقی را در برمی‌گیرد) و به راه حق هدایت نموده است (P052).

#### ۴-۱-۶. تم اصلی ششم: تقویت پاسخ‌گویی

این تم از دو تم فرعی حاکمیت اخلاقی و حاکمیت شرکتی تشکیل شده است.

#### الف) حاکمیت اخلاقی (بعد عاملیت):

۱. اخلاق اسلامی (ایمان - تقوا): برای تقویت پاسخ‌گویی باید به اصول و رفتار حرفه‌ای و اخلاق اسلامی (تقویت اعتقاد و تقوای الهی) تمسک جست (I004). انسان در صورتی می‌تواند مسئولیت‌پذیر باشد که با دو اصل تقوا و ایمان زمینه‌های آن را فراهم کند و از راهکارهای تفکر و تفقه و بصیرت بهره برد (P022). از دیدگاه قرآن کریم و روایات اهل‌بیت(ع)، تقوا اصلی‌ترین زمینه مسئولیت‌پذیری است (P001). فلاح و رستگاری بر اثر تقوا به دست می‌آید (P022). بنابراین مسئولیت پاسخ‌گویی در تقوای الهی خلاصه می‌شود و با تأکید بر تقوا می‌توان پاسخ‌گویی را ارتقا بخشید (I014). قرآن کریم ایمان را یکی دیگر از زمینه‌هایی می‌داند که در کنار تقوا، در مسئولیت‌پذیری مؤثر است. در آیات ۴۴ و ۴۵ سوره توبه، نشان می‌دهد که ایمان حقیقی، تقوای وجودی انسان را رشد می‌دهد (P022). امام صادق(ع) درباره تأثیر نیت بر

عمل یادآور می‌شود (P017). از سوی دیگر ایمان با نیت پیوند عمیقی دارد و در تحقق هر کاری، هرچند کار معمولی باشد، ایمان نقش اساسی دارد و زمینه مسئولیت‌پذیری را فراهم می‌کند (P008).

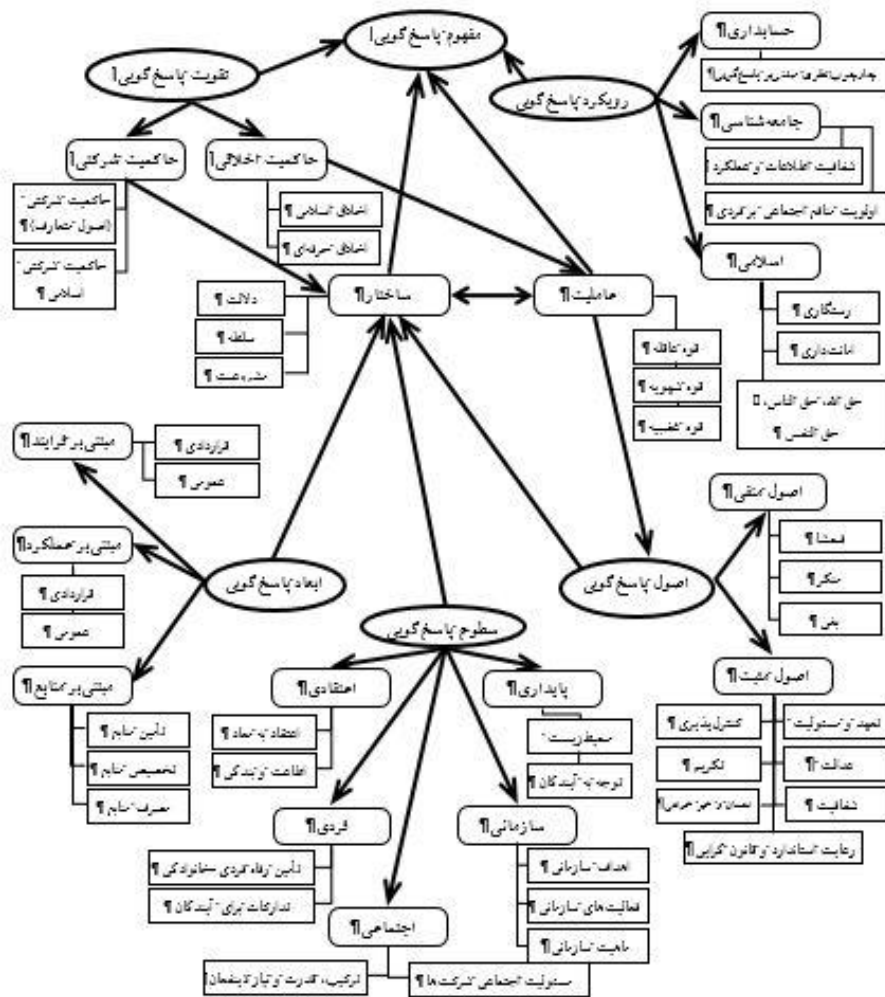
۲. **اخلاق حرفه‌ای:** اخلاق حرفه‌ای و توجه به اخلاقیات در سازمان می‌تواند افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پاسخ‌گویی سازمانی را به دنبال داشته باشد (P067). حرفه حسابداری به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (P080). ظرفیت و قابلیت پاسخ‌گویی را می‌توان با تقویت ارزش‌های اخلاقی و اصول رفتار حرفه‌ای ارتقا داد (I012).

#### ب) حاکمیت شرکتی (بعد ساختاری):

۱. **حاکمیت شرکتی (اصول متعارف):** می‌توان به حاکمیت شرکتی در بُعد ساختاری به‌عنوان عامل تقویت پاسخ‌گویی پرداخت. حاکمیت در واقع تعیین‌کننده ساختاری است که توسط آن اهداف سازمان تدوین شده و ابزار دستیابی به این اهداف نظیر پاسخ‌گویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی‌نفعان و نظارت بر عملکرد مشخص می‌شوند (P087). حاکمیت شرکتی درصدد ارتقای انصاف، شفافیت و پاسخ‌گویی در شرکت است (P085). حاکمیت شرکتی قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی است که موجب دستیابی به هدف‌های پاسخ‌گویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی‌نفعان می‌شود (P076).

۲. **حاکمیت شرکتی اسلامی:** حاکمیت شرکتی اسلامی از تجمیع مباحث مرتبط با حاکمیت شرکتی (اصول متعارف)، انطباق با شریعت و مسئولیت‌های اخلاقی (ارزش‌های اخلاقی) و امانت‌داری حاصل می‌گردد (P087). ابوتپانچه در تحقیقی با عنوان حاکمیت شرکتی از منظر اسلام به این نتیجه رسید که در حسابداری اسلامی، اساس کار پاسخ‌گویی به خداوند متعال است (P093).

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



نمودار (۱): مؤلفه‌های پاسخ‌گویی اسلامی در حسابداری بر مبنای تئوری ساختاری

منبع: یافته‌های تحقیق

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت موضوع پاسخ‌گویی در حسابداری پژوهش حاضر درصدد تبیین این موضوع با تأکید بر مضمون اجتماعی آن با استفاده از تئوری ساختاری برآمده است،

از سوی دیگر با عنایت به جامعیت رویکرد اسلامی در دستیابی بشر به سعادت اجتماعی، اقتصادی و معنوی، از آموزه‌های قرآنی و روایات معتبر جهت تکمیل بررسی‌ها در ارتباط با موضوع پژوهش استفاده شده است. لذا این پژوهش باهدف یافتن مؤلفه‌های مسئولیت پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر اسلام بر مبنای تئوری ساخت‌یابی براساس تحلیل تم صورت گرفت.

مطابق نتایج پژوهش تلفیق سه رویکرد حسابداری و جامعه‌شناسی و اسلامی در تکامل مفهوم پاسخ‌گویی مفید واقع شد. تلفیق سه رویکرد، چارچوب نظری مبتنی بر پاسخ‌گویی را با محوریت اولویت منافع اجتماعی بر فردی و سازمانی و همچنین شفافیت اطلاعات و عملکرد، باهدف رستگاری و امانت‌داری نسبت به رعایت حقوق الهی و اجتماعی تأیید می‌کند. رویکردهای پژوهش حاضر هم‌سو با رویکردهای تحقیق کامارودین و دیگران (۲۰۲۱)، حاجی‌زاده و آورجه (۱۳۹۳)، انگلاند، گردین و برانز (۲۰۱۷) و البته تکمیل‌کننده فرآیند تحقیقات گذشته بوده است. دو رکن و محور اصلی عاملیت و ساختار طبق تئوری ساخت‌یابی بر مبنای رویکرد جامعه‌شناسی در تولید و تکامل نظام‌های اجتماعی شناسایی شد که رابطه دوسویه بین عاملیت و ساختار قائل است. در تئوری ساخت‌یابی، بعد اخلاقی در عاملیت و اثر نیت قوی نادیده گرفته شده بود که با رویکرد اسلامی این خلاء در تئوری مربوطه پوشش داده شد. طبق رویکرد اسلامی سه قوه مربوط به عاملیت انسانی به‌عنوان یکی از ارکان عمده پاسخ‌گویی با سه خاصیت ساختاری گیدنز رابطه دیالکتیک و متقابل دارند. بنابراین به عاملیت به‌عنوان رکن تأثیرگذار در رابطه دوسویه بین عاملیت و ساختار در تولید و بازتولید ساختارها در نظام‌های اجتماعی جهت پاسخ‌گویی توجه بیشتری شد. در الگوی اسلامی با رشد و تقویت حاکمیت اخلاقی در عاملیت با استفاده از مؤلفه‌های ایمان، تقوا و اخلاق حرفه‌ای به تقویت و شکوفایی حس مسئولیت‌پذیری در عاملیت می‌پردازد.

با رشد ارزش‌های اخلاقی در عاملیت و با توجه به رابطه دوسویه و دیالکتیک بین ساختار و عاملیت، بعد اخلاقی ساختار نیز متأثر از آن خواهد شد که سبب رشد حاکمیت شرکتی در چارچوب معیارهای اسلامی جهت ارتقاء پاسخ‌گویی در نظام حسابداری می‌گردد. این بُعد از نتایج تحقیق سبب توسعه و تکامل تئوری ساخت‌یابی

در تحقیقات علوم اجتماعی از جمله حسابداری خواهد شد. حاکمیت شرکتی اسلامی از تجمیع مباحث مرتبط با حاکمیت شرکتی (اصول متعارف)، انطباق با شریعت و مسئولیت‌های اخلاقی (ارزش‌های اخلاقی) و امانت‌داری حاصل می‌گردد که منجر به تقویت مسئولیت پاسخ‌گویی ساختارها و در نتیجه نظام‌ها از جمله نظام حسابداری می‌شود. این جریان دستیابی به رسالت پاسخ‌گویی در نظام حسابداری از منظر اسلام یعنی نیل به رستگاری و سعادت اجتماعی، اقتصادی و معنوی را محقق می‌سازد. بنابراین اصل پاسخ‌گویی اسلامی در نظام حسابداری مسیری برای تحقق دستیابی به رستگاری است. این ادعا با سه بُعد در نظر گرفته شده توسط شریعت یعنی حق‌الله، حق‌الناس و حق‌النفس نیز سازگار است.

جهت دستیابی به هدف پژوهش حسابداران و همچنین سیستم حسابداری باید نسبت به سطوح اعتقادی، فردی، اجتماعی، سازمانی و پایداری پاسخ‌گو باشند. سیستم حسابداری پاسخ‌گویی در برابر خداوند را با پاسخ‌گویی در برابر صاحب‌کار (سازمان)، افراد ذی‌نفع، جامعه و تاریخ در تعارض و تناقض قرار نمی‌دهد. حتی اگر بین منافع فردی (سازمانی) و منافع اجتماعی تضادی به وجود آید، منابع اسلامی و جامعه‌شناسی طبق اخلاقیات، اولویت را به منافع اجتماعی می‌دهند. این همان رستگاری اجتماعی است که هدف پاسخ‌گویی در نظام حسابداری بر مبنای رویکردهای اسلامی و جامعه‌شناسی است. پاسخ‌گویی به سطوح ذکر شده باید نسبت به فرآیندها (اندازه‌گیری نتایج به شکل حسابداری سنتی یا سایر اشکال حسابداری به غیر از حسابداری سنتی که تحت تأثیر ترکیب، نیاز و قدرت ذی‌نفعان قرار می‌گیرد)، عملکردها (براساس اهداف تعریف‌شده سازمان یا نیاز ذی‌نفعان سازمان) و منابع (تأمین، تخصیص و مصرف منابع) صورت گیرد. در نهایت دستیابی به هدف پاسخ‌گویی که همان رستگاری است تحقق نمی‌یابد مگر اینکه اصول و قواعدی جهت پاسخ‌گویی رعایت شوند. این اصول در پژوهش حاضر در دو دسته اصول مثبت و اصول منفی ارائه گردیده است. اصول مثبت باید به درستی و به صورت کامل اجرا شوند که شامل عدل و عدالت، احسان و خیرخواهی در سطح خرد و کلان، مسئولیت‌پذیری، رعایت استانداردها و قانون‌گرایی، کنترل‌پذیری و پاسخ‌گویی مشارکتی، تکریم و شفافیت است. اصول منفی که باید از آنها

نهی و خودداری گردد شامل فحشاء به واسطه قوه شهویه (گناهان پنهانی)، منکر به واسطه قوه غضبیه (گناهان آشکار)، بغی به واسطه قوه عقلی در انحصار افکار منفی و شیطانی (ستم و تجاوز از حق و حقوق خویش) است. بنابراین نظام حسابداری با اولویت در پاسخ‌گویی نسبت به تعهدات و مسئولیت‌های اجتماعی طبق مؤلفه‌ها و نقشه راه ارائه شده در پژوهش حاضر هدف رستگاری در ابعاد اجتماعی، اقتصادی و معنوی را دنبال می‌نماید.

مدل ارائه شده در تحقیق حاضر در نوع خود جدید و دارای ارزش‌آفرینی در حوزه پاسخ‌گویی حسابداری بوده است. اگرچه پژوهش مشابهی در این زمینه یافت نشد، اما یافته‌های پژوهش در راستای نتایج کامارودین و دیگران (۲۰۲۱)، کامارودین و آوزیر (۲۰۲۰)، انگلاند، گردین و برانز (۲۰۱۷)، ستوده، فغانی و پیفه (۱۳۹۹)، زارع و غلامی جمکرانی (۱۳۹۸)، داداشی، صفار حیدری و شریف‌زاده (۱۳۹۷)، حاجی‌زاده و آورجه (۱۳۹۳)، رستمیان (۱۳۹۳)، کوکر (۲۰۱۲) و آهرنز و چاپمن (۲۰۰۷)، مدل پاسخ‌گویی در حسابداری را با تلفیق رویکردهای حسابداری، اسلامی و اجتماعی توسعه داده است. در ادامه نتایج پژوهش حاضر همسو با نتایج انگلاند و گردین (۲۰۱۳)، گورد (۲۰۰۸) مبانی نظری مرتبط با پاسخ‌گویی حسابداری را با تمرکز بر آموزه‌های اسلامی و تئوری ساخت‌یابی بسط داده است.

یکی از مهم‌ترین نوآوری‌های تحقیق حاضر علاوه بر توسعه مبانی نظری حسابداری، تعدیل و تکامل تئوری ساخت‌یابی است. این امر با بررسی انتقادات وارده توسط روبرتز (۲۰۱۴) بر تئوری ساخت‌یابی صورت گرفته است. بدین صورت که با در نظر گرفتن سه قوه عقلیه، شهویه و غضبیه در عاملیت با استفاده از رویکرد اسلامی در برابر ساختار که در تئوری ساخت‌یابی سه بعد دلالت، سلطه و مشروعیت برای آن معرفی شده بود، به تقویت و ارتقاء این سه قوه در عاملیت می‌پردازد که سبب تقویت سه بُعد معرفی شده در ساختار می‌گردد که پیامد آن تکامل ساختارهای اجتماعی به واسطه رشد عامل اجتماعی است. لذا این پیامد نتیجه تعدیل و تکامل تئوری ساخت‌یابی بر مبنای رویکرد اسلامی در تحقیقات علوم اجتماعی از جمله حسابداری است.

براساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که در تدوین اصول و رویه‌های حسابداری که توسط عاملیت صورت می‌گیرد و در نهایت سبب بروز ساختارها و نظام‌های اجتماعی از جمله حسابداری می‌گردد، از مدل پژوهش حاضر استفاده شود. همچنین پیشنهاد می‌شود از تئوری ساخت‌یابی با رویکرد اسلامی برای بسط و تکامل حوزه‌های دیگر تحقیقات حسابداری از جمله حسابداری رفتاری، حسابداری مسئولیت اجتماعی، حسابداری پایداری و... نیز استفاده شود.

### یادداشت‌ها

1. Ijiri
2. Giddens
3. Mattessich
4. Structuration Theory
5. Macintosh & Scapens
6. Kamaruddin, Auzair, Rahmat & Muhamed.
7. Kamaruddin & Auzair
8. Englund, Gerdin & Burns
9. Kabanda & Brown
10. Roberts
11. Conrad
12. Englund & Gerdin
13. Coker
14. Englund & Gerdin
15. Ahrens & Chapman
16. Theme Analysis Method
17. Traditional Accounting
18. Signification, Domination, Legitimation

### کتابنامه

قرآن کریم.

- ایجیری، یوجی (۱۳۸۲). در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی (جعفر باباجانی و امیر پوریانسب، مترجمان). *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۱(۳)، ۱۷۲-۱۵۵.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخ‌گویی. *فصلنامه دانش حسابرسی*. ۱(۱)، ۴۶-۱۶.

باباجانی، جعفر؛ و دهقان، حسین (۱۳۸۴). نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی از منظر پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۳(۱۲ و ۱۳)، ۲۶-۱.

پارکر، جان (۱۳۸۶). ساخت‌یابی (حسین قاضیان، مترجم). تهران: نی (۲۰۰۰).  
تفقی، علی؛ و صیدی، حجت‌الله (۱۳۸۲). تئوری‌های هنجاری؛ پلی بین واقعیت و غایت حسابداری. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱(۲)، ۶۱-۸۲.

جواهری، محمدرضا (۱۳۹۷). جهان‌شمولی اسلام و جهانی‌شدن اسلامی رویاروی جهانی‌سازی غربی <https://www.taghrib.org/fa/article>

حاجی‌زاده، مهین؛ و آورجه، محی‌الدین (۱۳۹۳). مسئولیت‌پذیری اجتماعی در قرآن کریم با تأکید بر دیدگاه علامه طباطبایی در المیزان. دوفصلنامه قرآن در آینه پژوهش، ۱(۱)، ۱۵۶-۱۲۳.

خیراللهی، فرشید؛ و ندری، محمد (۱۳۹۴). تکنیک‌های تصمیم‌گیری در حسابداری مدیریت از دیدگاه اسلامی، دوتحقیقات مالی اسلامی، ۴(۸)، ۶۹-۹۶. DOI: 10.30497/ifr.2015.1727.96-69  
داداشی کلایی، فاطمه؛ صفار حیدری، حجت؛ و شریف‌زاده، حکیمه‌السادات (۱۳۹۷). اصول و روش‌های تربیتی مسئولیت‌پذیری در آموزه‌های اسلامی. فصلنامه پژوهش در مسائل تعلیم و تربیت اسلامی، ۲۶(۴۱)، ۱۵۳-۱۷۷.

دیانتی دیلمی، زهرا؛ منطقی، خسرو؛ و مشهدی، سیده‌پریسا (۱۳۹۵). بررسی ضرورت حسابداری اسلامی: از دید خبرگان دانشگاهی. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱(۱)، ۲۴-۱.

رزاقی، امیر (۱۳۹۶). تأثیر نظام حقوقی اسلام بر چارچوب گزارشگری مالی و مفهوم پاسخ‌گویی، اولین کنفرانس ملی مطالعات نوین مدیریت در ایران.

رستمیان، محمدعلی (۱۳۹۳). مسئولیت‌پذیری و وظیفه‌شناسی از دیدگاه قرآن و روایات اهل‌بیت(ع)، فصلنامه پژوهشنامه حکمت اهل‌بیت(ع)، ۱(۲)، ۵۰-۳۱.

رضی، سیدشریف (۱۳۷۹). نهج‌البلاغه (حسین انصاریان، مترجم). تهران: پیام آزادی.



زارع، ایمان؛ و غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۸). تئوری ساخت‌یابی آنتونی گیدنز و نقش آن در تعیین مدل پاسخ‌گویی سازمانی در نظام حسابداری. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۰)، ۴۱-۵۸.

سبحانی‌نژاد، مهدی؛ و نجفی، حسن (۱۳۹۳). تحلیل ابعاد شناسانه مسئولیت‌پذیری در سبک زندگی اسلامی. *فصلنامه سراج منیر*، ۴(۱۶)، ۱۷۰-۱۵۱.

ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی؛ و پیغه، احمد (۱۳۹۹). بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخ‌گویی به استفاده‌کنندگان. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۷(۲۵)، ۱۹۳-۲۰۸.

سجادی، سیدحسین؛ شیرینی، یحیی؛ و محمدی، ناهید (۱۳۹۶). *حسابداری بین‌المللی*. تهران: ترمه.

شیروانی، علی (۱۳۷۸). ساختار کلی اخلاق اسلامی. *فصلنامه قبات*، ۴(۱۳)، ۳۸-۵۲.

صراف، فاطمه؛ و محمدی، مهسا (۱۳۹۶). بررسی حاکمیت شرکتی و پاسخ‌گویی با تأکید بر آیات قرآن. *فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۶(۲۱)، ۶۶-۸۵.

طباطبایی، محمدحسین (۱۳۹۳). *المیزان فی تفسیر القرآن*. قم: اسماعیلیان.

غلامی جمکرانی، رضا؛ نیکومرام، هاشم؛ و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۲). ضرورت چارچوب نظری گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی از منظر خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی. *دوفصلنامه تحقیقات مالی اسلامی*، ۳(۵)، ۳۵-۷۲.

DOI: 10.30497/ifr.2013.1648

گیدنز، آنتونی (۱۳۸۴). مسائل محوری در تئوری اجتماعی: کنش، ساختار و تناقض در تحلیل اجتماعی. (محمد رضایی، مترجم). تهران: سعادت. (1979).

مکارم‌شیرازی، ناصر (۱۳۹۲). تفسیر موضوعی قرآن کریم، قم: پیام نور.

The Holy Quran.

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Theorizing Practice in Management Accounting Research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 99-112.

Babajani, J. (1389). Benefits of Performing Performance Auditing in the Country and its Role in Accountability. *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*. 1 (1), 46-16 (In Persian).

- Babajani, J; & Dehghan, H. (1384). The Role of Government Financial Accounting and Reporting in Performing and Evaluating Accountability from the Perspective of Respondents and Respondents. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, 3 (12 and 13), 26-1 (In Persian).
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
- Coker, O. (2012). Accountability in Non-Governmental Organizations: Theory and Practice, Phd dissertation, King's College London, 154-177.
- Conrad, L. (2014). Reflections on the Application of and Potential for Structuration Theory in Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 128-134.
- Dadashi Kalaei, F; Saffar Heydari, H; & Sharifzadeh, H. (1397). Principles and Methods of Teaching Responsibility in Islamic Teachings. *Quarterly Journal of Research in Islamic Education*, 26 (41), 153-177 (In Persian).
- Dianti Deilami, Z; Manteghi, K; & Mashhadi, S, P. (2016). Examining the Necessity of Islamic Accounting: from the Perspective of Academic Experts. *Bi-Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 1 (1), 24-1 (In Persian).
- Englund, H., & Gerdin, J. (2011). Agency and Structure in Management Accounting Research: Reflections and Extensions of Kilfoyle and Richardson. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(6), 581-592.
- Englund, H., & Gerdin, J. (2014). Structuration Theory in Accounting Research: Applications and Applicability. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 162-180.
- Englund, H., Gerdin, J., & Burns, J. (2017). A Structuration Theory Perspective on the Interplay between Strategy and Accounting: *Unpacking Social Continuity and Transformation*.
- Exchange, F; & Mohammadi, M. (1396). Examining Corporate Governance and Accountability with Emphasis on Quranic verses. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 6 (21), 66-85 (In Persian).
- Farmer, F; & Gholami Jamkarani, R. (1398). Anthony Giddens's Construction Theory and its Role in Determining the Organizational Accountability Model in the Accounting System. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8 (30), 41-58 (In Persian).
- Gholami Jamkarani, R; Nicomram, H; & Rahnayme Roodpashti, F. (2013). The Need for a Theoretical Framework for Financial Reporting with an Islamic Approach from the Perspective of Professional and Academic Experts. *Bi-Quarterly Journal of Islamic Financial Research*, 3 (5), 35-72 (In Persian). DOI: 10.30497 / ifr.2013.1648
- Giddens, A. (1384). Central Issues in Social Theory: Action, Structure, and Contradiction in Social Analysis. (Mohammad Rezaei, Translator). Tehran: Saad. (1979) (In Persian).
- Giddens, A. (1984). The Constitution of Society. Berkeley. *University of California Press*.

- Hajizadeh, M; & Avarjeh, M. (1393). Social Responsibility in the Holy Quran with Emphasis on the View of Allameh Tabatabai in Al-Mizan. *Bi-Quarterly Quran in the Mirror of Research*, 1 (1), 156-123 (In Persian).
- Ijiri, Y. (1382). On the Conceptual Framework Based on Accountability (Jafar Babajani and Amir Pouriansab, Translators). *Journal of Accounting Studies*, 1 (3), 172-155 (In Persian).
- Ijiri, Y. (1983). On The Accountability-Based. Conceptual Framework. *Journal of Accounting and Public Policy*, Elsevier Publishing Co. Inc
- Javaheri, M, R. (1397). The Globalization of Islam and the Globalization of Islam The Face of Western Globalization (In Persian). <https://www.taghrib.org/en/article>
- Kabanda, S., & Brown, I. (2017). A Structuration Analysis of Small and Medium Enterprise (SME) Adoption of E-Commerce: The Case of Tanzania. *Telematics and Informatics*, 34(4), 118-132.
- Kamaruddin, M. I. H., & Auzair, S. M. (2020). Measuring 'Islamic Accountability' in Islamic Social Enterprise (ISE). *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*.
- Kamaruddin, M. I. H. H., Auzair, S. M., Rahmat, M. M., & Muhamed, N. A. (2021). The Mediating Role of Financial Governance on the Relationship between Financial Management, Islamic work Ethic and Accountability in Islamic Social Enterprise (ISE). *Social Enterprise Journal*.
- Kheyolahi, F; & Nadri, M. (1394). Decision Making Techniques in Management Accounting from an Islamic Perspective, *Bi-Quarterly Islamic Financial Research*, 4 (8), 69-96 (In Persian). DOI: 10.30497 / ifr.2015.1727
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1991). Management Accounting and Control Systems: a Structuration Theory Analysis. *Journal of Management Accounting Research*, 3(3), 131-158.
- Makarmashirazi, N. (2013). Thematic Interpretation of the Holy Quran, Qom: Message of Light (In Persian).
- Mattessich, R. (1995). Critique Of Accounting. USA. Quorum Books.
- Parker, J. (1386). Construction (Hossein Ghazian, Translator). Tehran: Ney (2000) (In Persian).
- Razi, S, S. (1379). Nahj al-Balaghah (Hossein Ansarian, Translator). Tehran: Message of Freedom (In Persian).
- Razzaqi, A. (1396). The Impact of Islamic Legal System on Financial Reporting Framework and the Concept of Accountability, the First National Conference on New Management Studies in Iran (In Persian).
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting Systems and Systems of Accountability- Understanding Accounting Practices in their Organisational Contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443-456.
- Roberts, J. (2014). Testing the Limits of Structuration Theory in Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 135-141.
- Rostamian, M, A. (1393). Responsibility and Conscientiousness from the Perspective of the Qur'an and the Narrations of the Ahl al-Bayt, *Quarterly Journal of the Wisdom of the Ahl al-Bayt*, 1 (2), 50-31 (In Persian).

- Sajjadi, S, H; Shiri, Y; & Mohammadi, N. (1396). International Accounting. Tehran: Termeh (In Persian).
- Saghafi, A; & Seidi, H. (1382). Normative Theories; A Bridge between Reality and the End of Accounting. *Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, 1 (2), 61-82.
- Sobhani Nejad, M; & Najafi, H. (1393). Dimensional Analysis of Responsibility in Islamic Lifestyle. *Siraj Munir Quarterly*, 4 (16), 170-151 (In Persian).
- Sotoudeh, R; Faghani, M; & Pife, A. (1399). Assessing the Ability of Internal Processes of the Court of Audit to be Accountable to users. *Journal of Public Accounting*, 7 (25), 193-208 (In Persian).
- Shirvani, A. (1378). The General Structure of Islamic Ethics. *Ghobat Quarterly*, 4 (13), 52-38 (In Persian).
- Tabatabai, M, H. (1393). Balance in the Interpretation of the Qur'an. Qom: Ismailis (In Persian).
- Zaid, O. A. (2000). The Appointment Qualifications of Muslim Accountants in the Middle Ages. *Accounting Education*, 9(4), 329-342.