

## Explaining the Quality of Disclosure Based on the Theory of Structuration and the Islamic Approach<sup>1</sup>

Iman Zare<sup>2</sup>, Ali Torkzadehmahani<sup>3</sup>, Fatemeh Momeni<sup>4</sup>

Received: 2023/04/05

Accepted: 2023/07/12

Research Paper

### Abstract

Subject and purpose of the article: Improving the quality of disclosure is one of the effective factors for achieving an efficient capital market and optimal capital allocation. Considering the importance of sociological theories in accounting knowledge and using Islamic theoretical foundations, the current research tries to investigate this importance. The current research aims to explain the concept and components of disclosure quality in accounting from the perspective of Islam, focusing on the Structuration Theory.

Research method: This article is in the category of qualitative research, which was carried out in line with the purpose of the research by examining scientific and Quranic texts and interviewing 12 experts and members of the academic faculty of the accounting department with research experience in the fields of sociology and Islamic sciences. In this study, the obtained information was analyzed using the theme analysis method. The research tools in the qualitative part were in-depth and semi-structured interviews, and the research sample was selected using a combination of non-probability, purposeful judgmental, and snowball methods. Research findings: According to research findings, disclosure approach, disclosure framework, disclosure strategies, disclosure levels, and disclosure dimensions were identified as the main themes of the research, which explain the components and quality model of disclosure from the perspective of Islam in the framework of Structuration Theory.

Conclusion, originality and its addition to knowledge: the accounting system with the priority of disclosure over moral and social obligations and responsibilities in the framework of the usefulness of information for decision-making, as well as the usefulness and ethics of the accounting system according to the explained components, a new and comprehensive model for Provides quality exposure.

**Keyword:** Disclosure Quality, Islamic Approach, Structuration Theory.

**JEL Classification:** M14, E16, D85, L15.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.42166.3065

2. Associate Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (iman.accounting@pnu.ac.ir).

3. Instructor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (Ali.torkzadeh@pnu.ac.ir).

4. Ph.D. Student, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran. (Khayam yk@gmail.com).

## کیفیت افشاء با محوریت تئوری ساخت‌یابی و رویکرد اسلامی<sup>۱</sup>

ایمان زارع<sup>۲</sup>، علی ترک‌زاده ماهانی<sup>۳</sup>، فاطمه مومنی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۲۱

مقاله پژوهشی

### چکیده

بهبود کیفیت افشاء یکی از عوامل موثر برای دستیابی به بازار کارای سرمایه و تخصیص بهینه سرمایه است. پژوهش حاضر با توجه به اهمیت تئوری‌های جامعه‌شناسی در دانش حسابداری و با استفاده از مبانی نظری اسلامی درصدد بررسی کیفیت افشاء است. بنابراین هدف پژوهش تبیین مولفه‌های اثرگذار بر کیفیت افشاء در حسابداری با محوریت تئوری ساخت‌یابی از منظر اسلام است. پژوهش حاضر از نوع کیفی است که در راستای هدف پژوهش با بررسی متون علمی و قرآنی و مصاحبه با ۱۲ نفر از خبرگان و اعضای هیئت علمی گروه حسابداری دارای تجربه پژوهشی در حوزه‌های جامعه‌شناسی و علوم اسلامی صورت گرفته است. با استفاده از روش تحلیل تم، اطلاعات به دست آمده تحلیل گردید. ابزار پژوهش در بخش کیفی، مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته و اعضای نمونه پژوهش با استفاده از ترکیب روش‌های غیراحتمالی، هدفمند قضاوتی و گلوله برفی انتخاب شدند. مطابق یافته‌های پژوهش، رویکرد افشاء، چارچوب افشاء، راهبردهای افشاء، سطوح افشاء، ابعاد افشاء به عنوان عوامل اصلی پژوهش شناسایی شدند که مولفه‌ها و مدل کیفیت افشاء در چارچوب تئوری ساخت‌یابی از منظر اسلام را تبیین می‌کنند. نظام حسابداری با اولویت افشاء نسبت به تعهدات و مسئولیت‌های اخلاقی و اجتماعی در چارچوب مفید بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری و همچنین سودمند و اخلاقی بودن سیستم حسابداری طبق مولفه‌های تبیین شده، مدلی نو و جامع برای کیفیت افشاء ارائه می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت افشاء، رویکرد اسلامی، تئوری ساخت‌یابی.

طبقه بندی موضوعی: M14, E16, D85, L15

10.22051/JERA.2023.42166.3065 :DOI .۱

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (iman.accounting@pnu.ac.ir).

۳. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (Ali.torkzadeh@pnu.ac.ir).

۴. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (Khayam yk@gmail.com).  
https://jera.alzahra.ac.ir

### مقدمه

استفاده کنندگان از گزارش های مالی شرکتها، برای تصمیم گیری در زمینه ی خرید، فروش، ارزیابی عملکرد مدیران و دیگر تصمیم های اقتصادی مهم، به اطلاعات مالی با کیفیت نیاز دارند. به عبارتی، سرمایه گذاران جهت تصمیم گیری در مورد سرمایه گذاری باید نخست، درباره آن اطلاعات کافی داشته باشند و دوم به این اطلاعات اطمینان کنند. گزارشگری و افشای اطلاعات مهم ترین ابزاری هستند که شرکتها برای ارتباط با سهامداران بکار می برند. نقش اصلی گزارشگری مالی، انتقال اثربخش اطلاعات به افراد برون سازمانی به روشی معتبر و به موقع است (افلاطونی و همکاران، ۱۴۰۰).

امکان دسترسی به اطلاعات مفید و سودمند و شفافیت اطلاعات بواسطه استفاده از سیستم گزارشگری مالی یکی از مهم ترین حقوق سرمایه گذاران محسوب می شود. نیاز سرمایه گذاران و استفاده کنندگان از گزارشگری مالی و افشای اطلاعات، ریشه در وجود تضاد منافع نمایندگی بین سرمایه گذاران و مدیران و عدم تقارن اطلاعاتی حاصل از آن دارد. از سوی دیگر افشای اطلاعات و راهکارهای افزایش اعتبار افشاء نقشی مهمی در کاهش مشکلات و مسائل اطلاعاتی و انگیزشی در بازار سرمایه دارد که یکی از مهمترین موانع تخصیص کارایی در بازارهای سرمایه است (اعتمادی و خلیل پور، ۱۳۹۱). بنابراین بهبود کیفیت گزارشگری مالی بواسطه کیفیت افشاء اطلاعات، ابزاری برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و یکی از عوامل موثر برای دستیابی به بازار کارای سرمایه و تخصیص بهینه سرمایه است. (زارع، ۱۴۰۱).

با بهبود افشای شرکتها میزان اطلاعات سرمایه گذاران از وضعیت شرکتها افزایش می یابد و در نهایت کیفیت سرمایه گذاری بهبود می یابد؛ لذا افشا به عنوان بنیادی ترین عامل برای رشد اقتصادی باید مورد توجه قرار گیرد. از طرف دیگر با بهبود افشا و شفافیت اطلاعات، عدم تقارن اطلاعاتی بین افراد داخل سازمان و خارج سازمان کاهش یافته در نتیجه نقدشوندگی بهبود می یابد (رجبی مقدم و همکاران، ۱۴۰۰). مطالب یادشده می تواند بیان گر اهمیت موضوع کیفیت افشاء اطلاعاتی شرکتها و تاثیر غیر قابل انکار آن بر روی تصمیم گیری های اقتصادی افراد باشد (اعتمادی و خلیل پور، ۱۳۹۱).

از سوی دیگر کیفیت گزارشهای مالی و استانداردهای حسابداری به نتیجه تأثیرگذاری و نفوذ سایر عوامل سازمان یافته در خروجی های هر نظام حسابداری و گزارشگری مالی علاوه بر استانداردهای حسابداری بستگی دارد که ضرورت بررسی های لازم جهت یافتن مؤلفه های

موثر بر گزارشگری مالی در جهت بهبود کیفیت افشاء و پاسخگویی در قالب یک مدل کامل را مشهود می‌سازد (کوکر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

نظام گزارشگری مالی فعلی کشور دربرگیرنده همه اطلاعاتی نیست که بتوان بر اساس آن ارزیابی صحیح از رعایت آموزه‌های اخلاقی، دینی و ایفای مسئولیت‌های اجتماعی در کسب و کارها را به عمل آورد (حسینی الاصل و جهانشاد، ۱۳۹۸). در همین راستا نیاز است تا با تقویت نقش حسابداری در بهبود کیفیت افشاء توسط تئوری‌های جامعه‌شناسی مرتبط و آموزه‌های دینی، کمبودهای افشاء اطلاعات در ابعاد اخلاقی و اجتماعی در نظام گزارشگری مالی کاهش یابد. در این راستا انگلاند و گردین<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) معتقدند که تئوری ساخت‌یابی می‌تواند پتانسیل تغییر و تحولات اجتماعی و نوآورانه‌ای در زمینه‌های مختلف پژوهش‌های حسابداری به دنبال داشته باشد.

تئوری ساخت‌یابی گیدنز<sup>۳</sup> در توسعه مبانی نظری حسابداری تاثیر 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 می‌باشد که حسابداری را تولید و بازتولید می‌کنند تا به بهترین رویکردها در راستای دستیابی به اهداف سازمان و ذینفعان دست یابد. حسابداری به عنوان زبان پاسخگویی از رابطه دیالکتیکی (دوگانه) ساختار و عاملیت حاصل می‌شود (زارع و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۸). بنابراین در تحقق هدف بهبود کیفیت ارائه اطلاعات در راستای ایفای مسئولیت اجتماعی و اهداف گزارشگری سیستم حسابداری، از تئوری ساخت‌یابی در پژوهش حاضر استفاده می‌شود.

از سوی دیگر شفافیت و پاسخگویی از زمینه‌های مهم مورد مطالعه جامعه‌شناسی است، که در آیات و روایات نیز فراوان به ضرورت و اهمیت آن اشاره شده است. (حاجی زاده و آورچه، ۱۳۹۳). از جمله آیه ۴۲ سوره بقره «وَلَا تَلْبِسُوا الْحَقَّ بِالْبَاطِلِ وَتَكْتُمُوا الْحَقَّ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ». زیرا نپوشاندن حق همان اشاره به شفافیت دارد. در واقع بیان حقایق، به جز در موارد استثنا، در سطح حکمرانی اجرای اصل شفافیت است (زارع و همکاران، ۱۴۰۱). همچنین علامه طباطبائی بر جامعیت قرآن تأکید دارد و معتقد است که تبیان بودن قرآن برای هر شیئی با توجه به شأن

1. coker

2. Englund and Gerdin

3. Giddens

هدایت‌گری آن است و برای رسیدن انسان به هدایت، تمام احتیاجات و علوم مورد نیاز او را بیان نموده است (طباطبائی، ۱۳۹۳). براین اساس از مبانی اسلامی در پژوهش حاضر جهت تبیین الگوی کیفیت افشاء استفاده شده است.

بنابراین با توجه به ضعف‌های حاکم در گزارشگری مالی (حسینی الاصل و جهان‌شاد، ۱۳۹۸؛ کوکر، ۲۰۱۲)، و با تأکید بر اهمیت و ضرورت بهبود کیفیت افشاء در این ارتباط (برزیده و همکاران، ۱۴۰۱)، پژوهش حاضر با عنایت به جامعیت تئوری ساخت‌یابی در پژوهش‌های حسابداری و همچنین مبانی اسلامی با نمونه برداری از قرآن کریم به عنوان جامع‌ترین کتاب هدایت بشری، از تئوری ساخت‌یابی و قرآن کریم (آیات و روایات مرتبط) در تبیین مفهوم کیفیت افشاء بهره گرفته است. براین اساس ارزش افزوده پژوهش حاضر علاوه بر توسعه مبانی نظری در پژوهش‌های حسابداری، در اینست که برخلاف پژوهش‌های پیشین با محوریت تئوری ساخت‌یابی، کیفیت افشاء را با تأکید بر عاملیت و ساختار حسابداری تبیین می‌نماید و نقش پررنگ عاملیت در این مهم را مورد بررسی قرار می‌دهد.

از اینرو با هدف یافتن مولفه‌های کیفیت افشاء اطلاعات بر مبنای تئوری ساخت‌یابی از منظر اسلام به دنبال پاسخ علمی به سؤال اصلی زیر هستیم:

چه مؤلفه‌هایی مفهوم کیفیت افشاء را از منظر اسلام با محوریت تئوری ساخت‌یابی توضیح می‌دهند؟

ساختار مقاله در ادامه به این شکل است: نخست مبانی نظری و پیشینه پژوهش بررسی خواهد شد. سپس روش اجرای پژوهش تشریح می‌شود. در ادامه نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود. در بخش پایانی پژوهش نیز نتایج به دست آمده از یافته‌های پژوهش مرور، نوآوری پژوهش ذکر و پیشنهادهای پژوهش عنوان خواهد شد.

## مبانی نظری

### افشاء اطلاعات و کیفیت افشاء

طبق نظریه‌ی علامت‌دهی شرکتها برای دستیابی به منابع محدود سرمایه با هم در رقابت هستند. اگر شرکت گزارش‌های قابل اتکا و به موقع ارائه دهد، قادر به جلب اعتماد سرمایه‌گذاران خواهد شد که نتیجه آن کسب موفقیت در جذب سرمایه است. (احمدپور و همکاران، ۱۳۹۶). از اینرو افشای اطلاعات، نقش اساسی در تصمیم‌گیری‌های صحیح و آگاهانه

گروه‌های مختلف استفاده کننده به ویژه سرمایه‌گذاران دارد اما واحدهای اقتصادی بدون فشارهای خارج از سازمان و الزامات قانونی و حرفه‌ای، تمایلی به افشای کافی اطلاعات مالی ندارند، زیرا افشای اطلاعات هزینه بر است. از سوی دیگر جهت اهداف حسابداری و گزارشگری مالی، اطلاعات باید به صورت مطلوب و قابل دسترس برای همگان افشا شوند (پورحیدری و فروغی، ۱۳۹۸).

نحوه افشای اطلاعات حائز اهمیت خاصی است. هر چه نحوه افشای اطلاعات در شرکت‌ها از کیفیت بالاتری برخوردار باشد، سرمایه‌گذاران و سایر کاربران صورت‌های مالی تصمیمات موثرتر و منطقی‌تری خواهند گرفت. کیفیت افشاء فرآیند بهبود فراهم کردن اطلاعات مربوط به واحد تجاری در قالب صورت‌های مالی، گزارش‌ها و تجزیه و تحلیل‌های سالانه مدیریت، یادداشت‌های همراه و ... است. به طوری که، سهامداران و تحلیل‌گران بر اساس این اطلاعات تصمیم‌های مالی و سرمایه‌گذاری مناسبی اتخاذ نمایند. بورس اوراق بهادار تهران که وظیفه نظارت بر گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده را به عهده دارد، معیارهای متعددی که بر کیفیت افشای اطلاعات تاثیر دارند را به صورت سالانه تعیین کرده و نحوه گزارشگری و افشای اطلاعات توسط شرکت‌ها را بررسی می‌نماید و بر اساس این معیارها، شرکت‌های مزبور را امتیازدهی و رتبه بندی می‌نماید (زارع و همکاران، ۱۴۰۰). افشای اطلاعات، یکی از ابزارهای شفافیت مالی محسوب می‌شود که افزایش کیفیت آن منتهی به افزایش نقدشوندگی سهام شرکت و ارزش آفرینی برای سهامداران و جامعه می‌شود. افشای اطلاعات شرکت برای عملکرد کارایی بازار سرمایه حیاتی است (دارابی و همکاران، ۱۳۹۵). عوامل تعیین کننده کیفیت افشای اطلاعات حسابداری متعدد هستند (احمدپور و همکاران، ۱۳۹۶). در نتیجه پژوهش‌های پانانن و لین (۲۰۰۹)، پنمن (۲۰۰۳)، تونا و همکاران (۲۰۰۶) کیفیت افشای اطلاعات حسابداری تابع عواملی مانند ساختار و ترکیب سرمایه، نوع و اندازه شرکت، استانداردهای حسابداری، وضعیت سهام و شاخص‌های بازار سرمایه، مدیریت سود و سازمان، متغیرهای فروش و سودآوری و .. خواهد بود.

باتوجه به تأثیرگذاری و نفوذ سایر عوامل سازمان یافته در خروجی‌های هر نظام حسابداری و گزارشگری مالی علاوه بر علاوه بر موارد مطرح شده در پژوهش‌های پیشین مانند بالا، پژوهش حاضر در صدد یافتن مؤلفه‌های موثر بر گزارشگری مالی در جهت بهبود کیفیت افشاء با رویکرد اسلامی و اجتماعی است که در ادامه تشریح می‌گردد.

### ضرورت ارتقا سطح افشاء در حسابداری با رویکردهای اسلامی و اجتماعی

اطلاعاتی که از سیستم حسابداری منتج می‌شود، می‌تواند مالی و یا حتی غیرمالی (غیرمادی) باشد. در بعد مالی حسابداران با استفاده از معادله دیرین حسابداری دوطرفه، به ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی می‌پردازند. بخش مالی حسابداری در همه جا و همه ادیان و مذاهب تقریباً مشابه است و اصلاً تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری نیز بر همین بعد تأکید دارد؛ اما پژوهش‌های نشان می‌دهد که تفاوت‌های فرهنگی، قانونی و حتی دینی می‌تواند مانع از بکارگیری کامل استانداردهای بین‌المللی در کلیه کشورهای جهان شود. اینجاست که بعد غیرمالی (ارزشی) حسابداری خودش را به خوبی هویدا می‌کند؛ پس در حسابداری، باورها و اعتقادات دینی و هنجارهای اجتماعی و دیدگاه‌های اقتصادی حاکم بر جامعه همگی با هم در ارتباطند (دیانتی دیلمی، منطقی و مشهدی، ۱۳۹۵).

یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی در سیستم حسابداری، گزارشهای مالی با توجه به اهداف حسابداری اسلامی است؛ بنابراین توسعه گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی اجتناب‌ناپذیر بوده و به نظر می‌رسد توسعه تئوریهای حسابداری در این زمینه، راهگشای مجامع حرفه‌ای و سیاستگذار در تدوین استانداردهای مناسب حسابداری باشد؛ (حسینی الاصل و جهانشاد، ۱۳۹۸) از سوی دیگر برای دانش حسابداری به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی که اساساً بر حسب غایت آن تعریف می‌شود نه بر اساس موضوع، توجه به «هنجار» از یکسو و تأکید بر «اخلاق» از سوی دیگر، ضرورت می‌یابد؛ به گونه‌ای که غفلت از این مفاهیم به منزله فرو غلتیدن حسابداری در ورطه بحران است. از طرفی 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 ارزش و هنجار را برای برون رفت از این بحران تجویز و بدین ترتیب ضرورت رویکرد اسلامی در حسابداری و گزارشگری مالی را بیش از پیش روشن‌تر ساخت (غلامی جمکرانی، نیکومرام، ۱۳۹۳). در نتیجه باید گفت؛ گزارشگری مالی مرسوم در برگیرنده همه آن چیزی نیست که بتوان بر اساس آن ارزیابی درستی از وظیفه مباشرت مدیران، رعایت آموزه‌های اخلاقی، دینی و ایفای مسئولیت‌های اجتماعی واحد تجاری را به عمل آورد؛ بنابراین برای ارزیابی بهتر ریسک سرمایه‌گذاری، ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران و میزان رعایت اصول شریعت در بستر اقتصاد اسلامی توسط واحدهای تجاری، ارتقای سطح افشاء با رویکردهای اسلامی و اجتماعی ضروری است (حسینی الاصل و جهانشاد، ۱۳۹۸). در پژوهش

حاضر در رویکرد اجتماعی از تئوری ساخت‌یابی که به اعتقاد انگلاند و گردین (۲۰۱۳) مشاء تغییر و تحولات اجتماعی و نوآورانه‌ای در پژوهش‌های حسابداری بوده، استفاده شده است. و در رویکرد اسلامی از معیار شفافیت براساس مبانی اسلامی استفاده شده است که در ادامه تشریح می‌گردند.

### تئوری ساخت‌یابی<sup>۱</sup>

سیستم‌های حسابداری با هدف بهبود عملکرد اجتماعی و محیطی در کنار توجه به بعد اقتصادی بوده به طوری که برای واحد تجاری، جامعه و محیط مفید و سودمند باشد. (فضیلت و همکاران، ۱۴۰۰) از سوی دیگر مفهوم پاسخگویی و شفافیت اطلاعاتی یک مفهوم ساخت‌یافته اجتماعی است، بنابراین، معنا و شکل آن را نمی‌توان از مضمون اجتماعی که در آن به عمل 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. 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. (زارع و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۸).

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. به نظر گیدنز، تأکید صرف بر ساختارها باعث چشم‌اندازی شیء گونه به انسان‌ها می‌شود. لذا عینت ساختارها و فاعل بودن انسان‌ها از عناصر بنیادی ساخت‌یابی در نظریه گیدنز است (پارکر، ۱۳۸۶). از نظر گیدنز، در هر پژوهشی در حوزه علوم اجتماعی باید به نوعی به دنبال بیان رابطه بین عاملیت و ساختار بود؛ نظریه ساخت‌یابی رابطه دوسویه بین عاملیت و ساختار قائل است (گیدنز، ۱۳۸۴).

نقش عاملیت در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، قانونی و... غیرقابل انکار است. (سجادی، شیری و محمدی، ۱۳۹۶). مکینتاش و اسکاپنز<sup>۲</sup> (۱۹۹۰) توضیح می‌دهند که سیستم، ساختار نیست، بلکه سیستم دارای ساختاری است که تنها از طریق مردم در تعامل با یکدیگر تولید و

1. Structuration Theory

2. Macintosh and Scapens



باز تولید می‌شود. برای نمونه سیستم 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.

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 (گیدنز، ۱۳۸۴). در این راستا نظریه "ساخت‌یابی" آنتونی گیدنز با نگاهی نو به مفاهیم ساختار و عاملیت و ارائه تعاریف جدید از آن‌ها، تحولات اجتماعی را به صورت توأمان متأثر از این دو مفهوم دانسته و از این رهگذر توانایی خود را در جهت تبیین پدیده‌های اجتماعی ارتقاء داده است. براین اساس در پژوهش حاضر از این تئوری در توسعه مبانی نظری حسابداری و نقش آن در بهبود کیفیت افشاء استفاده می‌شود.

#### رویکرد اسلامی در شفافیت اطلاعاتی

در اصطلاح، استعمال شفافیت در مورد اطلاعات، داده‌ها، رویه‌ها و به معنای آشکاربودن و در دسترس بودن آنها برای بررسی و نظارت بر آنها می‌باشد. این معنا در حوزه‌های گوناگون اجتماعی کارکرد دارد که در سیستم حسابداری مدنظر پژوهش حاضر است. امروزه اصل شفافیت مورد اقبال روزافزونی واقع شده و از منظر علوم و رشته‌های مختلف، مبانی و آثار مختلفی نیز برای آن بیان شده است. اسلام یک دین کامل و جامع است که می‌تواند پاسخگوی نیازهای فردی و اجتماعی انسان باشد؛ لذا معقول است که انتظار داشته باشیم نسبت به این مسأله نیز بتوان دیدگاه خاصی را از آموزه‌های اسلامی استنباط و استخراج نمود (طاهری و همکاران، ۱۳۹۶).

در نظریه پاسخگویی و شفافیت اسلامی انسان نه تنها در قبال مسائل معنوی بلکه در رابطه با موضوعات اجتماعی، تجاری و قراردادی نیز باید پاسخگو باشد. این پاسخگویی طبق فلسفه قرآن با هدف دستیابی به رستگاری انجام خواهد شد، رستگاری مسیر فعالیت‌های انسان جهت کسب رفاه همه جانبه در زندگی دنیوی و اخروی را تعیین می‌کند. که پاسخگویی و شفافیت نیز از این قاعده مستثنی نیست. رفاه به طور عمده به رفاه مادی و یا در بهترین حالت به رفاه همه جانبه فقط در این دنیا اشاره دارد، اما رستگاری به نفع هر دو جهان اشاره دارد؛ تغییر از هنجار رفاه به رستگاری نشان می‌دهد که دستیابی به رفاه مادی باید به شیوه‌ای سازگار و همسو با رفاه

در مرحله ای مهم‌تر و اصلی‌تر از زندگی یعنی آخرت باشد (خیرالهی و ندری، ۱۳۹۴). این مفهوم دارای بار اخلاقی بالا برای کسب منافع فردی و سود مادی خواهد بود و سبب اجتناب از فردگرایی و غفلت از اصول اخلاقی در کسب رفاه می‌گردد (زید، ۲۰۰۰). گرچه هدف شرکت‌ها کسب سود است، باید اذعان نمود که این هدف با رستگاری در تعارض نیست، بلکه ابزاری جهت تحقق اهداف اجتماعی-اقتصادی در چارچوب رستگاری است. بنابراین زیربنای پاسخگویی و شفافیت اسلامی، تحقق رستگاریست، که محور آن پاسخگویی نسبت به خداوند و سپس جامعه است. (خیرالهی و ندری، ۱۳۹۴).

در اقتصاد اسلامی، پاسخگویی بایستی منجر به افشا و شفافیتی منصفانه و صحیح شود، براین اساس افشا یکی از مقوله‌های اصلی نظام گزارشگری مالی اسلامی است که در دو بعد افشای نحوه دستیابی و کسب ثروت و سود و افشای نحوه توزیع ثروت و سود، مطرح می‌شود. افشا اسلامی شامل یک پیامد و دو نتیجه است. نتایج شامل گزارش‌دهی، طبقه‌بندی عقود اسلامی و گزارش‌دهی مالیات اسلامی بوده و پیامد اصلی آن نیز تأمین منافع ذینفعان مختلف و ذیحقان می‌باشد (رجبی مقدم و همکاران، ۱۴۰۰)، که در کلیت اجتماعی، اخلاقی و اقتصادی هدف رستگاری را دنبال می‌کند (زارع، ۱۴۰۰).

### پیشینه پژوهش

نظام گزارشگری مالی فعلی در ایفای رسالت ارائه اطلاعات مورد نیاز ذینفعان در چارچوب مبانی نظری مبتنی بر سودمندی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری، مبتنی بر پاسخگویی و مبتنی بر اخلاق (زارع، ۱۴۰۱)، که باید دربرگیرنده آموزه‌های اخلاقی، دینی، مباشرتی و مسئولیت‌های اجتماعی باشد موفق نبوده است (حسینی الاصل و جهانشاد، ۱۳۹۸). بنابراین ضرورت بررسی‌های لازم جهت یافتن مؤلفه‌های موثر بر گزارشگری مالی در جهت بهبود کیفیت افشاء در چارچوبی فراتر از رویکرد پژوهش‌های پیشین ملموس است (کوکر، ۲۰۱۲). بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در ادامه نیز ضرورت استفاده از رویکرد اجتماعی با محوریت تئوری ساخت‌یابی و رویکرد اسلامی را تبیین می‌نماید.

انگلاند و گردین (۲۰۱۳) با بررسی ۶۵ مقاله منتشر شده در این زمینه نشان می‌دهند که تئوری ساخت‌یابی با توجه به فائل بودن دوگانگی بین ساختار و عاملیت می‌تواند پتانسیل تغییر و تحولات اجتماعی و نوآورانه‌ای در زمینه‌های مختلف پژوهش‌های حسابداری به دنبال داشته

باشد. در این ارتباط کونارد<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) نیز 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، تاکید دارد.

کاباندا و براون<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) 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. در ادامه انگلاند، گردین و برانز<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) نیز 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 به عنوان دو جنبه از یک عمل هستند که در طول زمان تشکیل شده و در یک حالت بازگشتی و متقابل یکدیگر را تقویت می‌نمایند.

کامارودین و آوزیر<sup>۴</sup> (۲۰۲۰)، پاسخگویی و شفافیت اسلامی از جنبه «پاسخگویی برای چه» را با در نظر گرفتن ماهیت اجتماعی و اقتصادی در سازمان‌های اسلامی اندازه‌گیری نموده‌اند. در نتایج پژوهش چهار بعد پاسخگویی، یعنی پاسخگویی در قبال ورودی، پاسخگویی در قبال خروجی، پاسخگویی در قبال رویه‌ها و پاسخگویی در قبال اصول و ارزش‌های اسلامی شناسایی و تایید شده است که کیفیت افشاء را به دنبال خواهد داشت.

کامارودین و همکارانش<sup>۵</sup> (۲۰۲۱) با بررسی رابطه بین مدیریت مالی، اخلاق کار اسلامی و پاسخگویی در شرکت‌های اجتماعی اسلامی 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.

سبحانی نژاد و نجفی (۱۳۹۳) در مطالعه‌ای تحت عنوان تحلیل ابعاد شناسانه مسئولیت‌پذیری در سبک زندگی اسلامی به این نتیجه دست یافتند که هندسه معرفتی مسئولیت‌پذیری در چهار بعد اعتقادی، فردی، اجتماعی و زیست محیطی قابل تبیین است و عملیاتی ساختن هر یک از مسئولیت‌ها، به نحوی در ساختار زندگی به سبک اسلامی موثر هستند و حیات طیبه را برای

1. Conrad

2. Kabanda and Brown

3. Englund, Gerdin & Burns,

4. Kamaruddin and Auzair

5. Kamaruddin, Auzair, Rahmat and Muhamed.

آدمی در مراتب گسترده آن پدید می‌آورند. در این ارتباط حاجی زاده و آورجه (۱۳۹۳) بر ضرورت استفاده مبانی اسلامی با استفاده از آیات و روایات تاکید دارد.

دارابی و همکارانش (۱۳۹۵) به مطالعه‌ی ارتباط کیفیت افشا با پیامد اقتصادی اطلاعات حسابداری پرداختند. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد؛ با بهبود کیفیت افشا، پیامد اقتصادی اطلاعاتی حسابداری کاهش می‌یابد و رابطه معکوس بین این دو متغیر وجود دارد. غلامی جمکرانی و بختیاری (۱۳۹۶) با ادامه این بررسی‌ها در تحقیقی با عنوان افشاء و مدل‌های آن به این نتیجه رسیدند که افشای اطلاعات نقش اساسی در تصمیم‌گیری‌های صحیح و آگاهانه گروه‌های مختلف بخصوص سرمایه‌گذاران دارد. بر اساس تئوری اقتصادی عدم تقارن، افشای اطلاعات از عدم تقارن کاسته و باعث کاهش هزینه سرمایه می‌گردد. چرا که افشای اطلاعات بیشتر منجر به نقد شوندگی بیشتر، هزینه معاملات کمتر و در نهایت به تقاضای بیشتر سهام منجر می‌شود.

زارع و غلامی جمکرانی (۱۳۹۸) 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.

ربیعی و همکارانش (۱۳۹۹) در پژوهش خود به تدوین مدل ارزیابی کیفیت افشای اختیاری اطلاعات پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد برای ارزیابی کیفیت افشای اختیاری باید نه عامل، نحوه دسترسی به اطلاعات (منابع رسمی و غیر رسمی)؛ شکل ارائه اطلاعات؛ حجم ارائه اطلاعات؛ توجه به نوع صنعت و استفاده کنندگان اطلاعات؛ دارا بودن ویژگی‌های کیفی اطلاعات؛ ارائه اطلاعات مقایسه‌ای؛ ارائه آماره‌های غیرمالی؛ ارائه اطلاعات تحلیلی؛ ارائه اطلاعات آتی شرکت به ترتیب مد نظر قرار گیرد.

افلاطونی و همکارانش (۱۴۰۰) تاثیر کیفیت افشای اطلاعاتی مالی بر عملکرد واقعی شرکت را بررسی کرده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که کیفیت افشای اطلاعاتی مالی و مولفه‌های آن (بهنگامی و قابلیت اتکای افشاء اطلاعات) تاثیر مثبت و معناداری بر عملکرد واقعی شرکت دارند.

رجبی مقدم و همکارانش (۱۴۰۰) پژوهشی با هدف شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های افشا در نظام گزارشگری مالی اسلامی انجام دادند. نتایج نشان داد که افشا در نظام گزارشگری مالی اسلامی علاوه بر بعد کسب ثروت (همان درآمد) و سود، باید در بعد توزیع ثروت و سود نیز انجام شود.

افشاء تحت تأثیر ارزشهای اسلامی منجر به تأمین منافع ذینفعان و ذیحقان خواهد شد. در این راستا برزیده و همکاران (۱۴۰۱) یافته‌های پژوهش خود را در قالب سه بخش بسترهای افشاء در ایران، مشکلات فعلی افشاء در گزارشگری مالی و راهکارهای بهبود افشاء ارائه نمودند. چالش‌های موجود در پیاده‌سازی استانداردها، کاهش کیفیت برخی گزارش‌های حسابرسی، عدم ارائه برخی اطلاعات مربوط و در مواردی وجود اضافه بار اطلاعاتی، به عنوان مشکلات موجود در بخش افشاء شناسایی شدند. نتایج پژوهش نشان داد، بهبود فرایند تدوین و پیاده‌سازی استانداردها، ارائه رهنمودهایی درباره افشاء و بهبود کیفیت حسابرسی می‌تواند سبب بهبود افشاء و در نتیجه ارتقا اثر بخشی گزارشگری مالی گردد. در نهایت زارع و همکاران (۱۴۰۱) در بررسی پاسخگویی سیستم حسابداری از منظر رویکردهای اسلامی و اجتماعی به این نتیجه رسیدند که الگوی اسلامی با تمرکز بر عاملیت در تئوری ساخت‌یابی و تأکید بر ارزش‌های اخلاقی در تشکیل نظام‌های اجتماعی، زبان پاسخگویی در نظام حسابداری را به تکامل و پویایی می‌رساند.

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر تلاش دارد با استفاده از شیوه کیفی به کشف و تبیین مولفه‌های مدل کیفیت افشاء در حسابداری پردازد، روش تحلیل داده‌ها تحلیل تم<sup>۱</sup> است که تحلیل تم پژوهش حاضر در دو بخش از متون علمی و دینی و متن مصاحبه‌ها صورت می‌گیرد.

### تحلیل تم

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. استفاده از مطالعات کیفی بویژه 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 انجام شده در ارتباط با موضوع مورد نظر، فقدان یک چارچوب نظری که به صورتی جامع به تبیین موضوع پردازد، مشهود باشد (براون و کلارک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶).

1. Theme analysis method  
2. Braun and Clarke

در این پژوهش از روش تحلیل تم استقرایی شش مرحله ای کلارک و براون استفاده شده است؛ تمامی مراحل تحلیل با استفاده از نرم افزار مکس کیودا<sup>۱</sup> ورژن ۱۰ انجام می گیرد. ابتدا با بررسی ادبیات موضوع، مفاهیم اولیه و کلی پیرامون مفهوم و مولفه‌های کیفیت افشاء با محوریت تئوری ساخت‌یابی از منظر اسلام استخراج شد. سپس با انجام مصاحبه ها و مطرح شدن مفاهیم جدید و جزئی، مجدداً به ادبیات مراجعه می‌شود تا معادل بحث های مطرح شده در مصاحبه ها، در ادبیات نیز جست و جو شود. با این فرایند رفت و برگشت از ادبیات به مصاحبه و از مصاحبه به ادبیات، کد ها شناسایی می شوند. پس از انجام هر مصاحبه، داده های گردآوری شده مرتب شده، در قالب فایل ورد وارد نرم افزار مکس کیودا می‌شود و برای انجام تحلیل کد گذاری می شوند. برای تعریف کدها دو عامل مدنظر بوده است:

عامل اول: نوع داده (متن یا مصاحبه). به متون علمی حرف "P" و مصاحبه ها حرف "I" شناسایی اختصاص داده می‌شود.

عامل دوم: شماره مصاحبه یا متن. در مورد متون علمی شماره ۰۱ تا ۱۱۷ و در مورد مصاحبه شماره ۰۱ تا ۱۲ اختصاص داده می‌شود.

### جامعه و نمونه پژوهش

جامعه آماری در ارتباط با متون علمی در دو بخش است که بخش اول عبارت است از کتب و مقالات معتبر در حوزه های علمی مرتبط با حسابداری و جامعه شناسی و بخش دوم عبارت است از متون دینی شامل قرآن، نهج البلاغه و کتب مراجع و اندیشمندان این حوزه و جامعه آماری در ارتباط با مصاحبه را نیز اعضای هیئت علمی گروه حسابداری با حداقل رتبه استادیاری، دارای تجربه پژوهشی در زمینه گزارشگری مالی و افشاء اطلاعات و همچنین آشنا با حوزه‌های جامعه‌شناسی و علوم اسلامی شکل داده است.

براین اساس در پژوهش حاضر برای انتخاب نمونه در بخش کیفی از میان متون حسابداری، جامعه شناسی و اسلامی، و همچنین خبرگان از روش نمونه گیری گلوله برفی (یا زنجیره ای) استفاده شده است زیرا با این روش بهتر می‌توان به افراد خبره برای مصاحبه یا متون معتبر دست پیدا کرد. 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. براین اساس تحلیل با بررسی ۱۱۷ متن علمی و دینی و انجام ۱۲ مصاحبه با خبرگان انجام شد. با توجه به اینکه در دو مصاحبه آخر هیچ کد جدیدی معرفی نگردید، محقق تشخیص داد داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید یا بررسی متون دیگر نیست.

### یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل بر اساس روش تحلیل تم در جدول ۱، نتایج به دست آمده از تحلیل تم، همراه با دسته‌تم‌ها و همچنین ذکر کدهای مربوطه درج شده است. در ادامه توضیح هر تم ارائه شده است.

#### جدول ۱. نتایج حاصل از تحلیل تم

کد	مفاهیم	تم فرعی	تم اصلی
P001- P026- P052- P070- P058- P093- -P084- I007	مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی عدالت شفافیت صداقت	رویکرد اسلامی	رویکردهای افشاء
P044- P0116- I012- P075- P030- P003	امانت‌داری آگاهی‌دهندگی احسان و خیرخواهی (در سطح خرد و کلان)		
- I004- P0106-P085 P056 P043- P038- I007	اولویت منافع اجتماعی بر فردی شفافیت اطلاعات و عملکرد عدالت اجتماعی	رویکرد جامعه‌شناسی	
P064- P027- P053- P041	مربوط بودن به موقع بودن قابل اتکا بودن	رویکرد حسابداری	
P015- P086	چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی مفید بودن سیستم حسابداری	چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی	چارچوب (اهداف)
P036- P048	سودمند بودن اطلاعات حسابداری	چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری	افشاء

کد	مفاهیم	تم فرعی	تم اصلی
P059	تاکید بر شفاف سازی بر مبنای اصول و مفاهیمی از جمله عدالت، حقیقت، انصاف، صداقت، امانتداری و مباشرت	چارچوب نظری مبتنی بر اخلاق	
P025- P014- P001	استانداردهای حسابداری		
P004- P087- P085- P091	قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار فرهنگ عمومی (اجتماعی) مراحل چرخه عمر شرکت سیستم نظارتی قوی حاکمیت شرکتی قوی (اصول متعارف و اسلامی)	ساختار	راهبردهای دستیابی به کیفیت افشا
P001- P022- I004- P008- P019- I007- I012- P080- P067 P017	اخلاق اسلامی (ایمان - تقوا) اخلاق حرفه ای	عاملیت	
I004 - I002- P009- P015- I008	ترکیب، قدرت و نیاز ذینفعان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	اجتماعی (برونزاد)	
I008- I009 - P099	اهداف، فعالیتها و ماهیت سازمانی	سازمانی (درونزاد)	سطوح افشاء
P068- P023- P018- I008- P069- I005- I010	محیط زیست و طبیعت توجه به آیندگان	پایداری	
P096	قراردادی	مبتنی بر فرآیند	
P096	عمومی		
P0115	قراردادی: افشا در راستای دستیابی به اهداف تعریف شده	مبتنی بر عملکرد	
P0115	عمومی: افشا در راستای نیازهای ذینفعان		ابعاد افشا
I010	تامین منابع		
I010	تخصیص منابع	مبتنی بر منابع	
I010	مصرف منابع		
	منبع: یافته‌های پژوهش		

### تم اصلی اول: رویکردهای افشاء

در ادامه بخشی از متون و مصاحبه های استخراج شده در قالب مفاهیم در رویکردهای معرفی شده ارائه می گردد.



**الف - رویکرد اسلامی**

الف-۱) مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی: خداوند در آیه ۱۸ سوره فاطر "وَلَا تَزِرُ وَازِرَةٌ وِزْرَ أُخْرَى... " به مسئولیت هر کس در قبال اعمال خود و پاسخگویی نسبت به آن را گوشزد می‌کند. (P001)

عنصر اصلی مسئولیت‌پذیری همان پاسخگویی است، یعنی اصالت دادن به حقوق دیگران. (P026)

افراد نسبت به مسئولیتی که دارند باید پاسخگو باشند. اسلام تاکید دارد که با توجه به تعهدی که نسبت به دیگران دارید، چه خودی و چه غیر خودی باید پاسخگو باشید. (I007)

الف-۲) عدل و عدالت: 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 بی نظیر می‌باشد و اینجا خیلی صریح اشاره می‌کند که این علم را خداوند به شما عنایت نموده و پاسخگویی آن نیز باید به خداوند و با هدف برقراری عدل و قسط باشد (I012)

الف-۳) شفاف‌سازی (شفافیت): آیات بسیاری در قرآن به اصل شفافیت اشاره دارند. از جمله آیه ۴۲ سوره بقره « وَكَلَّا تَلْبِسُوا الْحَقَّ بِالْبَاطِلِ وَتَكْتُمُوا الْحَقَّ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ. » زیرا نپوشاندن حق همان اشاره به شفافیت دارد. در واقع بیان حقایق، به جز 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 می‌باشد. (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)

الف-۴) صداقت: گزارش‌های مالی باید تصویری شفاف و صادقانه از وقایع مالی و غیرمالی واقع شده در سازمان را ارائه کنند (P044). صورتهای مالی باید عاری از هر گونه مخفی کاری و دروغگویی باشند. (P084)

الف-۵) امانت داری: 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 به عنوان امانتدار در اسلام معرفی شده اند و در این ارتباط باید پاسخگو نیز باشند. (P075)

الف-۶) آگاهی دهندگی: کیفیت افشا به سهولت مطالعه و تفسیر گزارش‌های مالی اشاره دارد. وقتی حجم اطلاعات، به موقع بودن و دقت اطلاعات افشا شده توان آگاهی دهندگی ایجاد کند و سرمایه‌گذاران درباره ارزش اوراق بهادار پس از دریافت اطلاعات به باور درستی برسند، اطلاعات افشا شده کیفیت بالایی دارند. (P003)

الف-۷) احسان و خیر خواهی: اصول دوم و سوم از بخش اول آیه ۹۰ سوره نحل "إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالْإِحْسَانِ وَإِيتَايِ ذِي الْقُرْبَىٰ" به احسان و خیر خواهی در سطح خرد و کلان اشاره دارد (P001).

الف-۷-۱) احسان و خیر خواهی (احسان در سطح جامعه): قرآن برای کارساز بودن عدل بلافاصله دستور به احسان را در پی آن می آورد. احسان و خیر خواهی در جهت تحقق عدالت ضروری است.

الف-۷-۲) نیکی به نزدیکان (احسان در بخش کوچکتری از جامعه، نسبت به نزدیکان): از آنجا که جامعه بزرگ از جامعه کوچک تر، یعنی جامعه فامیلی تشکیل شده، هر گاه این واحدهای کوچکتر از انسجام بیشتری برخوردار باشند، اثر آن در کل جامعه ظاهر می شود. (P030).

**ب) رویکرد جامعه شناسی**

ب - ۱) اولویت منافع اجتماعی بر فردی: پاسخگویی و شفافیت نسبت به اختیارات و امکانات را پاسخگویی اجتماعی گویند و هر چه این اختیارات و امکانات بیشتر باشد میزان پاسخگویی اجتماعی نیز بیشتر می شود. (I004)

برای حسابداری در رویکرد اسلامی، منافع اجتماعی بر منافع سازمانی و فردی اولویت دارد که پاسخ گویی اجتماعی بعد پررنگ آن می باشد. (P085)

ب - 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. (P106)

ب - ۳) عدالت اجتماعی: عدالت اجتماعی یکی از دلالت‌های مفهوم عدالت است که منظور از آن تخصیص «منصفانه‌ی» منابع در یک جامعه است. به این معنا قانون باید به سطح قابل قبولی از عدالت واقعی و رسمی دست یابد و باید توزیع منصفانه‌ی منابع و برابر فرصت‌ها را تضمین کند. (P043)

عدالت به عنوان یکی از مهمترین اصول اخلاقی در حسابداری مطرح است و حسابداری با حداکثر سازی منافع اجتماعی نقش موثری در توسعه و پایداری اجتماعی ایفا می‌نماید. (P038)

#### ج) رویکرد حسابداری

ج-۱) مربوط بودن و قابل اتکا بودن: ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات در ارتباط با مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات در صورت‌های مالی می‌باشد. (P064)

افشای اطلاعات یعنی دادن تمام اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری. اطلاعات، ورودی فرآیند تصمیم‌گیری است. اطلاعات که وارد مدل تصمیم‌گیری می‌شود باید دارای ویژگی‌های کیفی باشد یعنی باید مربوط و قابل اتکا باشد. (P027)

ج-۲) به موقع بودن: به موقع بودن که از شاخصه‌های مربوط بودن است در بحث افشاهای اختیاری از اهمیت زیادی برخوردار است. (P053) یک شرکت با سابقه‌ی بیشتر در جمع‌آوری، پردازش و ارائه‌ی اطلاعات، به موقع‌تر عمل می‌کند و اطلاعات را با کیفیت و شفافیت بیشتری افشا می‌کند. (P041)

#### تم اصلی دوم: چارچوب‌ها (اهداف) افشاء

الف) 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 برای پاسخ‌خواه و پاسخگو حق و حقوق قانونی در نظر گرفته می‌شود. (P015)

چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی، مبتنی بر سودمندی سیستم حسابداری می‌باشد. (P086)

ب) چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری: «نظریه سودمندی تصمیم» در راستای حداکثر نمودن ثروت توسط مورر در سال ۲۰۰۲ مطرح شده است، اساس این چارچوب نظری بر سودمندی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است. (P036)

یکی از اهداف ارائه صورتهای مالی فراهم نمودن اطلاعات مالی و غیرمالی، جهت تصمیم‌گیری منطقی سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از این صورتهای است. (P048)

ج) چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی: چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق بر شفاف‌سازی تأکید دارد و بر مبنای اصول و مفاهیمی شامل حقیقت، مباشرت، انصاف، عدالت، صداقت، امانتداری پایه‌گذاری شده است. (P059)

#### تم اصلی سوم: راهبردهای دستیابی به کیفیت افشاء

طبق تئوری ساخت‌یابی و منابع اسلامی دو رکن اصلی و راهبردی جهت دستیابی به کیفیت افشاء را دو تم فرعی عاملیت و ساختار تشکیل می‌دهند که در ادامه تشریح می‌گردند.

#### الف) ساختار

الف-۱) استانداردهای حسابداری: استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا برای عمل و کارکرد کارای بازارهای سرمایه ضروری هستند، چرا که تصمیمات مربوط به تخصیص سرمایه به طور فزاینده‌ای بر اطلاعات مالی قابل فهم و معتبر اتکا می‌کنند. (P014)

الف-۲) قوانین و الزامات سازمان بورس: در آیات بسیاری بر قانون‌مداری تأکید شده است. به عنوان مثال «أَلَمْ أَمَرَ رَبِّي بِالْقِسْطِ» (اعراف، ۲۹). «وَأَنَّ هَذَا صِرَاطِي مُسْتَقِيمًا فَاتَّبِعُوهُ وَلَا تَتَّبِعُوا السُّبُلَ فَتَفَرَّقَ بِكُمْ عَن 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)

ایجاد مقررات سختگیرانه برای افشای اطلاعات مربوط به وسیله شرکتها و مقررکردن مجازات برای عدم شفافیت اطلاعات شرکتها، آنها را مجبور به افشای اطلاعات و افزایش شفافیت می‌کند، بنابراین، قوانین و الزامات بورس از جمله الزام به افشای اجباری عدم تقارن اطلاعاتی و وجود تضاد منافع نمایندگی بین مدیران و سرمایه‌گذاران برون‌سازمانی را کاهش می‌دهد. (P014)

الف-۳) فرهنگ عمومی (اجتماعی): فرهنگ عمومی مجموعه منسجم و نظام یافته ای از اهداف، ارزشها، عقاید، باورها، رسوم و هنجارهای مردم متعلق به یک جامعه بزرگ، قوم یا ملت است. در واقع، ارزشهای فرهنگی هر جامعه ای بر ساختار اجتماعی و رفتار حرفه ای افراد آن جامعه تاثیر می گذارد. (P025)

الف-۴) مراحل چرخه عمر شرکت: واکنش و پاسخ بازارهای سرمایه به اطلاعات حسابداری در مراحل مختلف چرخه عمر شرکت تفاوت معناداری با هم دارند. شرکتها با توجه به هر مرحله از حیات اقتصادی خود، سیاست و خط مشی خاصی را دنبال می کنند، که این سیاست ها بر کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارشگری شرکتها مؤثر است. (P014)

الف-۵) سیستم نظارتی قوی: برای اطمینان یافتن از ایفای مسئولیت افشا و شفافیت مناسب اطلاعات بنگاه های اقتصادی در مقابل عموم و افراد ذینفع، باید نظارت و مراقبت کافی به عمل آید. اعمال نظارت و مراقبت در این زمینه، مستلزم وجود سازوکارهای قوی است. (P004)

الف-۶) حاکمیت شرکتی قوی (اصول متعارف و اسلامی): حاکمیت، ساختاری است که اهداف سازمان و ابزار دستیابی به این اهداف نظیر پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی نفعان و نظارت بر عملکرد در چارچوب آن مشخص و تدوین می گردد. (P087)

حاکمیت شرکتی متعارف در صدد ارتقای انصاف، شفافیت و پاسخگویی در شرکت است. (P085)

حاکمیت شرکتی اسلامی از تلفیق حاکمیت شرکتی (اصول متعارف)، انطباق با شریعت و مسئولیت های اخلاقی (ارزش های اخلاقی) و امانتداری حاصل می گردد. (P087). (P091)

#### ب) عاملیت

ب-۱) اخلاق اسلامی (ایمان- تقوا): برای تقویت پاسخگویی باید به اصول و رفتار حرفه ای و اخلاق اسلامی (تقویت اعتقاد و تقوای الهی) تمسک جست. (I004)

انسان در صورتی می تواند مسئولیت پذیر باشد که با دو اصل تقوا و ایمان زمینه های آن را فراهم کند. (P022)

از دیدگاه قرآن کریم و روایات اهل بیت (علیهم السلام)، تقوا اصلی ترین زمینه مسئولیت پذیری است. (P001) فلاح و رستگاری بر اثر تقوا به دست می آید. (P019) بنابراین مسئولیت پاسخگویی در تقوای الهی خلاصه می شود و با تاکید بر تقوا می توان پاسخگویی را ارتقا بخشید. (I007)

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 (علیه السلام) 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)

ب-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 پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. (P080)

ظرفیت و قابلیت پاسخگویی و شفافیت را می‌توان با تقویت ارزش‌های اخلاقی و اصول رفتار حرفه‌ای ارتقا داد. (I012)

#### تم اصلی چهارم: سطوح افشاء

سطوح افشاء در سه تم فرعی اجتماعی، سازمانی و پایداری ارائه می‌گردد.

الف) سطح اجتماعی: در این سطح پاسخگویی و شفافیت نسبت به ذینفعان برون سازمانی مطرح است.

الف-۱) ترکیب ذینفعان- قدرت ذینفعان و نیاز ذینفعان: در حسابداری با پاسخگویی اجتماعی و شفافیت سازمانی روبرو هستیم که وظیفه آن تهیه گزارش در زمان‌ها و مکان‌های مختلف و به شکل مناسب برای استفاده کنندگان این اطلاعات می‌باشد (P009)

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 بعد داشته باشد: درون سازمانی و برون سازمانی. در بعد برون سازمانی پاسخگویی متناسب با نیاز ذینفعان و در بعد درون سازمانی پاسخگویی باید نسبت به عملکرد مالی، فرآیندها، اهداف، برنامه‌ها و خط مشی سازمان صورت گیرد (I004).

الف-۲) مسئولیت اجتماعی شرکتهای: شفافیت و پاسخگویی از زمینه‌های مهم مورد مطالعه جامعه‌شناسی است، که در آیات و روایات نیز فراوان به ضرورت و اهمیت آن اشاره شده است و نشان‌دهنده اهمیت دیدگاه اسلامی برای زندگی اجتماعی است. (P015)

در حسابداری با پاسخگویی اجتماعی سازمانی روبرو هستیم یعنی ارائه گزارشی از اطلاعات لازم در زمان ها و مکان‌های مختلف و به شکل مناسب برای استفاده کنندگان (I002).  
افشای مسئولیت اجتماعی به بهبود کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها خواهد انجامید. نتیجه حاصل، مورد حمایت تئوری ذینفعان نیز می‌باشد. (I008)

**ب) سطح سازمانی:** در این سطح شفافیت نسبت به ذینفعان درون سازمانی مطرح است.  
ب-۱) اهداف، فعالیتها و ماهیت سازمانی: پاسخگویی اجتماعی در حسابداری می‌تواند دو بعد داشته باشد: درون سازمانی و برون سازمانی. در بعد درون سازمانی پاسخگویی باید نسبت به عملکرد مالی، فرآیندها، اهداف، برنامه‌ها و خط مشی سازمان صورت گیرد (I009)  
متغیرهای سازمانی (درون زاد) 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 بعد درون سازمانی پاسخگویی باید نسبت به عملکرد مالی، فرآیندها، اهداف، برنامه‌ها و خط مشی سازمان صورت گیرد (I008).

**ج) سطح پایداری:** در این سطح بر افشاء اطلاعات نسبت به گذشتگان و همچنین آیندگان و حفظ و حراست از منابع برای آیندگان تاکید دارد که باید نسبت به مصارف و ذخایر این منابع به گذشتگان و آیندگان پاسخگو بود. (P068)

ج-۱) محیط زیست و طبیعت: مولفه‌های مسئولیت‌پذیری از منظر قرآن و اسلام را می‌توان تحت چهار عنوان معرفی نمود که عبارت‌اند از اعتقادی، فردی، اجتماعی و در قبال محیط زیست (P018)  
از نگاه آموزه‌های دینی، محافظت از منابع طبیعی و محیط زیست (سایر مخلوقات)، از مهم‌ترین مسئولیت‌ها به شمار می‌رود (P023).

ج-۲) توجه به آیندگان: تدارک‌ها به احتمالات آینده مربوط به ذخایر است که به توسعه آینده شرکت کمک می‌کنند (P069). نگاه به آینده یک مقوله از پاسخگویی است (I010).  
نظام حسابداری باید نسبت به تخصیص و مصرف منابع در قبال آیندگان افشاگر باشد (I005).

### تم اصلی پنجم: ابعاد افشاء

در این تم، اینکه نسبت به چه چیزهایی افشا صورت گیرد، 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>۱</sup> با شیوه‌های استاندارد و قانونی ارائه می‌شود. حسابداری سنتی به طور 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. (P096)

**ب) رویکرد مبتنی بر عملکرد**

این رویکرد بر اساس دست یافتن به اهداف سازمانی است. 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 می‌باشد. بنابراین نوع قراردادی، افشاء میزان دستیابی به اهداف تعریف شده و نوع عمومی، افشاء متناسب با نیازهای ذینفعان است. (P0115)

**ج) رویکرد مبتنی بر منابع**

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

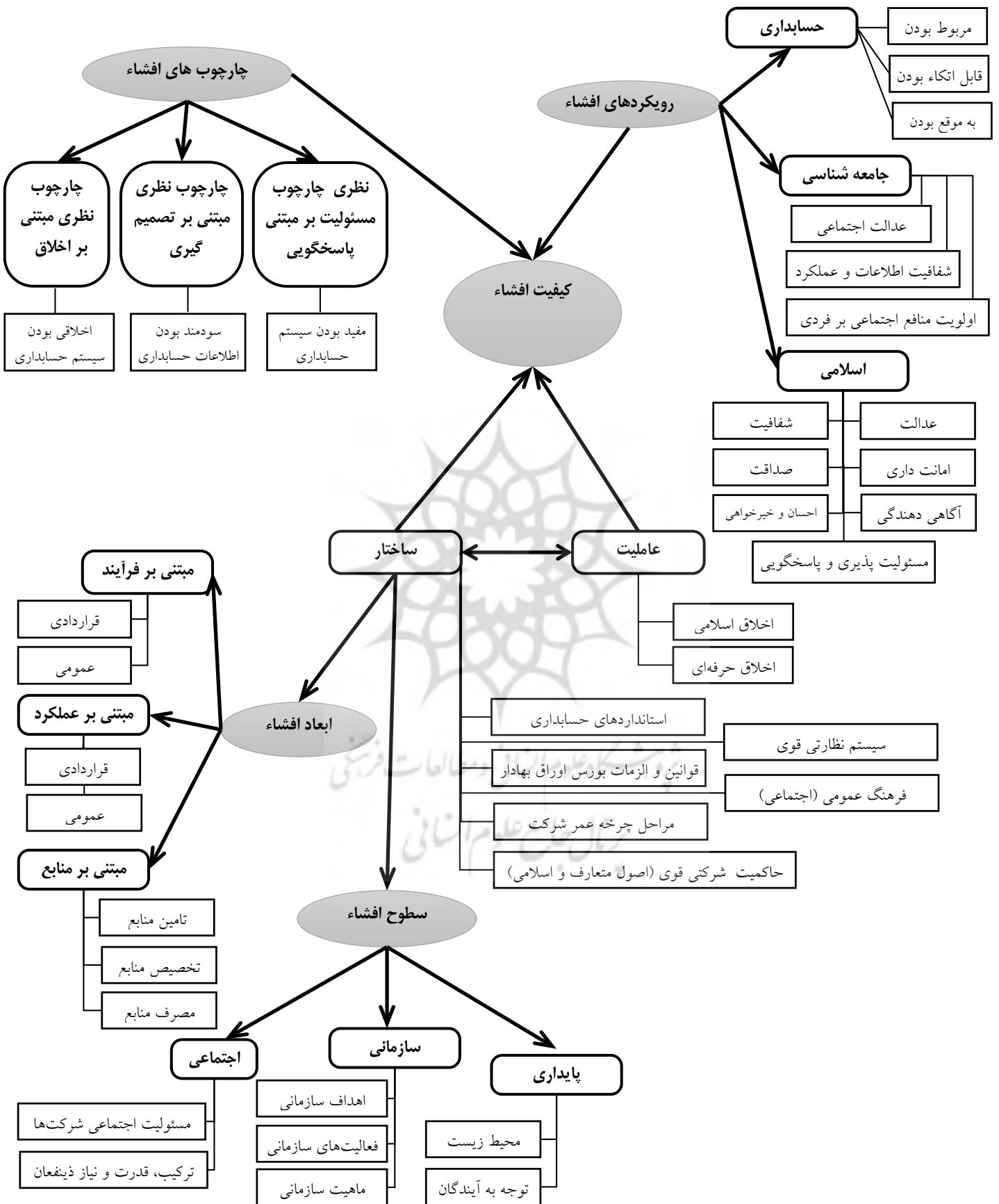
جنبه تامین منابع: به عنوان مثال مالیات قابل بررسی است و اگر فرار مالیاتی داریم یعنی اینکه دولت نتوانسته به طور منصفانه مالیات را دریافت کند و باید در این زمینه پاسخگو باشد. همچنین طبق شریعت اسلامی کسب و تامین منابع باید مشروع و حلال باشد.

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.

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. (IO10)

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





نمودار ۱: مولفه های کیفیت افشاء در حسابداری بر مبنای رویکردهای اسلامی و جامعه‌شناسی

منبع: یافته‌های پژوهش

### بحث و نتیجه گیری

کیفیت افشا در گزارشگری مالی یکی از عوامل موثر برای دستیابی به بازار کارای سرمایه و تخصیص بهینه سرمایه، به عنوان بنیادی‌ترین عامل برای رشد اقتصادی است که توان اثرگذاری بالایی بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی افراد دارد. با توجه به اهمیت موضوع، پژوهش حاضر در صدد تبیین کیفیت افشاء با تاکید بر مضمون اجتماعی آن با استفاده از تئوری ساخت‌یابی برآمده است، از سوی دیگر با عنایت به جامعیت رویکرد اسلامی در دستیابی بشر به سعادت و رستگاری از آموزه‌های قرآنی و روایات معتبر جهت تکمیل بررسی‌ها در ارتباط با موضوع پژوهش استفاده شده است. هدف پژوهش یافتن مولفه‌های کیفیت افشاء از منظر اسلام بر مبنای تئوری ساخت‌یابی بر اساس روش تحلیل تم است. مطابق نتایج پژوهش تلفیق سه رویکرد حسابداری و جامعه‌شناسی و اسلامی در تکامل مفهوم کیفیت افشاء مفید واقع شدند. تلفیق سه رویکرد ویژگی‌های کیفی مطلوب افشاء اطلاعات در نظام حسابداری را تبیین می‌نماید، بدین صورت که کیفیت افشاء اطلاعات علاوه بر ویژگی‌های مربوط، قابل اتکاء و به موقع بودن در رویکرد حسابداری باید با رعایت اولویت منافع اجتماعی اطلاعات بر جنبه فردی و سازمانی در قالب عدالت اجتماعی، شفافیت اطلاعاتی و عملیاتی در رویکرد اجتماعی و ویژگی‌های مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی، عدالت، شفافیت، صداقت، امانت‌داری، آگاهی‌دهندگی و احسان و خیرخواهی از منظر اسلام دنبال شود. چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری و چارچوب نظری مبتنی بر اخلاق با محوریت مفید بودن اطلاعات حسابداری و سودمند بودن سیستم حسابداری با تمرکز بر جنبه اخلاقی سیستم حسابداری، اهداف و چارچوب کیفیت افشاء را روشن می‌سازند. 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 و رفتاری عاملیت بر مبنای رویکرد اسلامی تقویت می‌شود. بنابراین به عاملیت به عنوان رکن تاثیرگذار در رابطه دوسویه بین عاملیت و ساختار در تولید و بازتولید ساختارها در نظام‌های اجتماعی توجه بیشتری شد. در الگوی اسلامی با رشد و تقویت حاکمیت اخلاقی و رفتاری در عاملیت با استفاده از مولفه‌های ایمان، تقوا و اخلاق حرفه‌ای به تقویت و شکوفایی اخلاقی 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 تقویت اخلاق در نظام حسابداری می‌گردد. چنین نظامی با حاکمیت شرکتی قوی شامل حاکمیت شرکتی اسلامی که از تجمیع مباحث مرتبط با حاکمیت شرکتی (اصول متعارف)، انطباق با شریعت و مسئولیت‌های اخلاقی (ارزش‌های اخلاقی) و امانتداری می‌باشد، به وسیله تدوین استانداردهای حسابداری، قوانین و الزامات مطلوب با اعمال فرهنگ عمومی و سیستم نظارتی و کنترلی قوی در مراحل چرخه عمر شرکت به تقویت کیفیت افشاء خواهد پرداخت. این جریان دستیابی به کیفیت افشاء اطلاعات در نظام حسابداری با رعایت منافع اجتماعی با محوریت اخلاق را محقق می‌سازد.

جهت دستیابی به هدف پژوهش، افشاء باید نسبت به سطوح اجتماعی با در نظر گرفتن مسئولیت اجتماعی شرکتها و ترکیب، نیاز و قدرت ذینفعان، سطح سازمانی با در نظر گرفتن اهداف، فعالیت‌ها و ماهیت سازمان، سطح پایداری با توجه به محیط زیست، طبیعت و منافع آیندگان صورت گیرد. با در نظر گرفتن این موضوع که حتی اگر بین منافع سازمانی و منافع اجتماعی تضادی بوجود آید، منابع اسلامی و جامعه‌شناسی طبق اخلاقیات، اولویت را به منافع اجتماعی می‌دهند. افشاء در سطوح ذکر شده باید نسبت به فرآیندها در دو بعد قراردادی (اندازه‌گیری نتایج به شکل حسابداری سنتی) یا عمومی (سایر اشکال حسابداری به غیر از حسابداری سنتی که تحت تاثیر ترکیب، نیاز و قدرت ذینفعان قرار می‌گیرد)، نسبت به عملکردها در دو بعد قراردادی (افشاء در راستای دستیابی به اهداف تعریف شده) و عمومی (افشاء در راستای نیازهای ذینفعان) و نسبت به منابع در سه بعد تامین، تخصیص و مصرف منابع صورت گیرد. بنابراین نظام حسابداری با اولویت افشاء نسبت به تعهدات و مسئولیت‌های اخلاقی و اجتماعی در چارچوب مفید بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری و همچنین سودمند و اخلاقی بودن سیستم حسابداری طبق مولفه‌های تبیین شده در پژوهش حاضر مدلی جامع برای کیفیت افشاء ارائه می‌دهد.

مدل ارائه شده در پژوهش حاضر با در نظر گرفتن رویکردهای اجتماعی و اخلاقی از منظر اسلام در نوع خود جدید و دارای ارزش آفرینی در حوزه کیفیت افشاء بوده است. اگرچه پژوهش مشابهی در این زمینه یافت نشد، اما یافته‌های پژوهش بر مبنای رویکردهای پژوهش زارع و همکارانش (۱۴۰۱)، کامارودین و همکارانش (۲۰۲۱)، حاجی زاده و آورجه (۱۳۹۳)، انگلاند، گردین و برانز (۲۰۱۷) و در راستای نتایج زارع (۱۴۰۰)، کامارودین و آوزیر (۲۰۲۰)،

رجبی مقدم و همکارانش (۱۴۰۰)، ربیعی و همکارانش (۱۳۹۹)، ایزی و همکارانش (۱۳۹۷)، غلامی جمکرانی و بختیاری (۱۳۹۶)، مدل کیفیت افشاء را با تلفیق رویکردهای حسابداری، اسلامی و اجتماعی توسعه داده است. در ادامه نتایج پژوهش حاضر همسو با نتایج انگلاند و گردین (۲۰۱۳)، زارع و همکارانش (۱۴۰۱) مبانی نظری مرتبط با کیفیت افشاء را با تمرکز بر آموزه‌های اسلامی و تئوری ساخت‌یابی بسط داده است.

بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود در راستای نتایج برزیده و همکاران (۱۴۰۱) در تدوین و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری و قوانین و دستورالعمل‌های مربوط به افشاء اطلاعات که توسط عاملیت صورت می‌گیرد و در نهایت سبب بروز ساختارها و نظام‌های اجتماعی از جمله حسابداری می‌گردد، از مدل پژوهش حاضر استفاده شود. این امر تقویت ابعاد اجتماعی و اخلاقی در بحث گزارشگری مالی و افشاء اطلاعات که از نیازهای مبرم نظام حسابداری و گزارشگری مالی در دهه‌های اخیر می‌باشد را به دنبال خواهد داشت. همچنین با توجه به چارچوب‌های ارائه شده در مدل پژوهش حاضر، به پژوهشگران توصیه می‌شود با تاکید بر این معیارها در صدد ارائه و توسعه چارچوب نظری جامعی در نظام حسابداری در راستای ایفای تعهدات اخلاقی، مباشرتی و پاسخگویی با اولویت منافع اجتماعی ذینفعان باشند. با توجه به جنبه اخلاقی- اسلامی بودن پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی تاثیر مولفه‌های اخلاقی بر کیفیت افشاء اختیاری مورد بررسی قرار گیرد.

در نهایت در این پژوهش مسائل و محدودیت‌های مربوط به پژوهش‌های کیفی مطرح بوده است. یکی از محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی، این است که تحلیل و تفسیر داده‌ها به صورت ناخواسته تحت تاثیر سوئیچ‌ها و گرایش‌های شخصی پژوهشگر قرار می‌گیرد. در پژوهش حاضر، پژوهشگر کوشیده است تا بی‌طرفانه بودن خود در تحلیل داده‌ها و بیان یافته‌ها را حفظ کند، با اینحال ممکن است سوئیچ‌ها و گرایش‌های پژوهشگر اثرگذار بوده باشد. محدودیت دیگر با توجه به ابعاد سه‌گانه پژوهش؛ حسابداری، اجتماعی و اخلاقی در ارتباط با نمونه تحقیق بود که یافتن خبرگانی که بر هر سه حوزه مسلط باشند کمی دشوار بود. پژوهشگر در ارتباط با این محدودیت با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی کوشیده است که به بهترین افراد جهت کسب پاسخ دست پیدا کند.

## منابع

- احمدپور، احمد، حاجیه‌ها، زهره، چناری بوکت، حسن. (۱۳۹۶). کیفیت افشا و پاداش مدیریت. پژوهش‌های تجربی حسابداری ۷(۱) ۶۱-۷۴.
- برزیده، فرخ؛ بولو، قاسم و نخبه فلاح، زهرا. (۱۴۰۱). الگوی بهبود افشا در گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۱)، -
- اعتمادی، حسین، خلیل‌پور، مهدی. (۱۳۹۱). کیفیت افشاء اطلاعاتی با استفاده از رویکرد فازی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲(۱)، ۱۱۵-۱۲۲.
- افلاطونی، عباس، خطیری، محمد، بیرالوند، یاسر. (۱۴۰۰). تاثیر کیفیت افشای اطلاعاتی مالی بر عملکرد واقعی شرکت. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۴(۴۰)، ۹۷-۱۱۰.
- امیرآزاد، میر حافظ، برادران حسن زاده، رسول، محمدی، احمد، تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴)، ۲۱-۴۲.
- ایزی، رویا، گرکز، منصور، سعیدی، پرویز، معطوفی، علیرضا. (۱۳۹۷). ارائه مدل کیفیت افشای اطلاعات حسابداری مبتنی بر تحلیل رفتار مالی مدیران (دیدگاه روانشناسی شناختی). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۷)، ۶۳-۸۲.
- پارکر، جان. (۱۳۸۶). ساخت‌یابی. (حسین قاضیان، مترجم). تهران: نشر نی. (۲۰۰۰)
- پورحیدری، امید، فروغی، عارف. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر نفوذ مدیرعامل بر کیفیت افشای اطلاعات حسابداری. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۱)، ۲۷-۵۳.
- حاجی زاده، مهین و آورجه، محی‌الدین، (۱۳۹۳)، مسئولیت‌پذیری اجتماعی در قرآن کریم با تاکید بر دیدگاه علامه طباطبایی در المیزان، دو فصلنامه قرآن در آینه پژوهش، ۱(۱)، ۱۵۵-۱۲۵.
- حسینی الاصل، محسن، جهانشاد، آرزینا. (۱۳۹۸). ضرورت گسترش سطح افشاء و توسعه گزارش‌های مالی در بستر حسابداری اسلامی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۴(۱۱)، ۲۱۷-۲۵۵.
- خیرالهی، فرشید، ندری، محمد. (۱۳۹۴). تکنیک‌های تصمیم‌گیری در حسابداری مدیریت از دیدگاه اسلامی. پژوهش‌های مالی اسلامی ۲(۴). ۶۹-۹۶.
- دارابی، رویا، چناری بوکت، حسن، محمودی خاتمی، مرجان. (۱۳۹۵). کیفیت افشا و پیامد اقتصادی اطلاعات حسابداری. حسابداری مدیریت، ۹(۳۱)، ۵۱-۶۳.

- دیانتی دیلمی زهرا، منطقی خسرو، مشهدی سیده پریسا. (۱۳۹۵). بررسی ضرورت حسابداری اسلامی: از دید خبرگان دانشگاهی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱(۱): ۱-۲۴.
- ریبی، خدیجه، مهرانی، کاوه، تحریری، آرش. (۱۳۹۹). تدوین مدل ارزیابی کیفیت افشای اختیاری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۵)، ۱۸۷-۲۰۶.
- رجبی مقدم، داود، مهربان پور، محمدرضا، غلامی جمکرانی، رضا، کاشانی پور، محمد، میثمی، حسین. (۱۴۰۰). اقتصاد اسلامی و شناسایی مؤلفه‌های افشا در گزارشگری مالی اسلامی. اقتصاد اسلامی، ۲۱(۸۴)، ۱۶۷-۱۸۸.
- زارع، ایمان، غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸). تئوری ساخت‌یابی آنتونی گیدنز و نقش آن در تعیین مدل پاسخ‌گویی سازمانی در نظام حسابداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰)، ۴۱-۵۸.
- زارع، ایمان، مرادی، محمد، غلامی جمکرانی، رضا، بابایی فرد، اسدالله، جهانگیرنیا، حسین. (۱۴۰۱). ارائه الگوی پاسخگویی در حسابداری از منظر رویکردهای اسلامی-اجتماعی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸(۲)، ۳۷-۵۸.
- زارع، ایمان. (۱۴۰۰). تبیین مفهوم پاسخگویی از منظر اسلام در حسابداری با محوریت تئوری ساخت‌یابی، دکتر غلامی جمکرانی و دکتر مرادی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد واحد قم.
- 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.
- سبحانی نژاد، مهدی و نجفی، حسن، ۱۳۹۳، تحلیل ابعاد شناسانه مسئولیت‌پذیری در سبک زندگی اسلامی، سراج منیر، تهران، دانشکده الهیات و معارف اسلامی، شماره ۱۶، صص ۱۷۰-۱۵۱.
- ستوده، رضا، فغانی، مهدی، پیفته، احمد. (۱۳۹۹). بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۷(۱)، ۱۹۳-۲۰۸.
- سجادی، سید حسین. شیری، یحیی. محمدی، ناهید. (۱۳۹۶). حسابداری بین‌المللی، تهران، انتشارات ترمه.
- طاهری، محسن، ارسطا، محمدجواد، ملک‌افضلی اردکانی، محسن. (۱۳۹۸). مبانی و آثار اصل شفافیت از منظر اندیشه سیاسی اسلام. سیاست متعالیه، ۷(۲۴)، ۸۱-۱۰۰.
- غلامی جمکرانی، رضا، نیکومرام، هاشم، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۲). ضرورت چارچوب نظری گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی از منظر خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی. پژوهش‌های مالی اسلامی، ۳(۱)، ۳۵-۷۲.

- غلامی جمکرانی، رضا؛ بختیاری، مسعود. (۱۳۹۶). افشاء و مدل های آن. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۳(۳)، ۶۷-۷۶.
- فضیلت، فرهاد، شاهوردیانی، شادی، ولی پور، هاشم. (۱۴۰۰). اثر تعدیلی مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد در شرکت‌های دولتی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸(۱)، ۱۳۹-۱۵۲.
- قرآن کریم.
- کاظمی علوم، مهدی، عبدی، مصطفی، حیدری معقول، زهرا. (۱۳۹۷). کارکرد اخلاقی تئوری عدالت در حسابداری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۸(۱)، ۱۱۱-۱۲۷.
- کردستانی، غلامرضا؛ حسینی، نیرالسادات. (۱۳۹۲). بررسی رابطه‌ی بین کیفیت افشا و محتوای سود حسابداری. بررسی‌های حسابداری، ۱۱(۱)، ۱۲۰-۱۴۰.
- گیدنز، آنتونی. (۱۳۸۴). مسائل محوری در تئوری اجتماعی: کنش، ساختار و تناقض در تحلیل اجتماعی. (محمد رضایی، مترجم). تهران: نشر سعاد. (۱۹۷۹)

## References

- Aflatoni, Abbas, Khatiri, Mohammad, Biralvand, Yaser. (2021). the effect of the quality of financial information disclosure on the actual performance of the company. *Accounting and Management Perspective*, 4(40), 97-110. (In Persian).
- Amirazad, Mir Hafez, Baradaran Hassanzadeh, Rasool, Mohammadi, Ahmad, Taghizadeh, Hoshang. (2017). A comprehensive model of factors affecting the quality of financial reporting in Iran using grounded theory. *Financial Accounting Research*, 10(4), 21-42. (In Persian).
- Braun, V. & Clarke, V. (2006), "Using thematic analysis in psychology", *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
- Barzideh, Farrokh; Bolo, Qasim and Nakhba Falah, Zahra. (2023). Disclosure improvement model in financial reporting. *Experimental Accounting Research*, 13 (1), -
- Coker, O. (2012). *Accountability in Non-Governmental Organizations: Theory and Practice*, Phd dissertation, King's College London, pp154.
- Conrad, L. (2014). Reflections on the application of and potential for structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 128-134.

- Darabi, Roya, Chenari Buket, Hassan, Mahmoudi Khatami, Marjan. (2015). Disclosure quality and economic consequences of accounting information. *Management Accounting*, 9(31), 51-63. (In Persian).
- Dayanti Dilmi, Zahra, Manteghi, Khosro, Mashhadi, Seyedah Parisa. (2015). Examining the necessity of Islamic accounting: from the point of view of academic experts. *Two quarterly journals of value and behavioral accounting*. 1 (1): 1-24. (In Persian).
- Englund H; Gerdin J. (2014). Structuration theory in accounting research; applications and applicability, forthcoming. *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: *Critical Perspectives on Accounting*. Available online 10 April 2017. 73(1), 101-118.
- Etemadi, Hossein, Khalilpour, Mehdi. (2011). Assessing the quality of information disclosure of companies admitted to the stock exchange using the fuzzy approach. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 1(2), 115-122. (In Persian).
- Fazilat, Farhad, Shahvardiani, Shadi, Valipour, Hashem. (2021). The moderating effect of social responsibility on the relationship between investment and performance in public companies. *Bi-Quarterly Journal of Government Accounting*, 8(1), 139-152. (In Persian).
- Gholami Jamkarani, Reza, Nikumram, Hashem, Rahnamai Rudpashti, Fereydoun. (2012). The necessity of the theoretical framework of financial reporting with an Islamic approach from the perspective of professional and academic experts. *Islamic Financial Research*, 3(1), 35-72. (In Persian).
- Gholami Jamkarani, Reza; Bakhtiari, Massoud. (2016). Disclosure and its models. *Management and Accounting Studies Quarterly*, 3(3), 67-76. (In Persian).
- Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society*. Berkeley, C.A: University of California Press.
- Giddens, Anthony. (2005). *Central Issues in Social Theory: Action, Structure, and Contradiction in Social Analysis*. (Mohammad Rezaei, translator). Tehran: Saad Publishing. (1979) (In Persian).
- Hajizadeh, Mahin and Avarjeh, Mohi-ud-Din, (2014). Social Responsibility in the Holy Quran with Emphasis on the Perspective of Allameh Tabatabai in Al-Mizan, *Two Quarterly Quarterly Quran in the Mirror of Research*, Tabriz, Azerbaijan Shahid Madani University, No. 1., 156-123. (In Persian).



- Hosseini al-Asal, Mohsen, Jahanshad, Azita. (2018). the necessity of expanding the level of disclosure and development of financial reports in the context of Islamic accounting. *Financial accounting and auditing research*, (44) 11, 217-255. (In Persian).
- Izi, Roya, Gerkaz, Mansour, Saeedi, Parviz, Matofi, Alireza. (2017). Presenting the accounting information disclosure quality model based on the analysis of managers' financial behavior (cognitive psychology perspective). *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 7(27), 63-82. (In Persian).
- Kabanda, S. and Brown, I. (2017). A Structuration Analysis of Small and Medium Enterprise (SME) Adoption of E-commerce: The Case of Tanzania Small and Medium Enterprises. *Telematics and Informatics*, 4(34), 118-132.
- Kamaruddin, M.I.H. and Auzair, S.M. (2020), "Measuring 'Islamic accountability' in Islamic social enterprise (ISE)", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 13(2), 303-321.
- Kamaruddin, M.I.H; Auzair, S.M; Rahmat, M.M. and 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*, 17(3). 427-449.
- Kazemi Ulum, Mehdi, Abdi, Mostafa, Heydari Maghool, Zahra. (2017). The ethical function of justice theory in accounting. *Accounting and Social Interests*, 8(1), 111-127. (In Persian).
- Khairullahi, Farshid, Nadri, Mohammad. (2017). Decision Making Techniques in Management Accounting from an Islamic Perspective. *Islamic Financial Research* (2) 4. 69-96. (In Persian).
- Kurdestani, Gholamreza, Hosseini, Nir al-Sadat. (2012). Investigating the relationship between disclosure quality and accounting profit content. *Accounting Reviews*, 1(1), 120-140. (In Persian).
- Macintosh, N. B. and R. W. Scapens. (1991). *Accounting and control systems: a structuration*
- Mattessich, Richard, (1995), *Critique of Accounting*. USA. Quorum Books.
- Parker, John. (2006). *Structuration*. (Hossein Ghazian, translator). Tehran: Ney Publishing. (2000). (In Persian).
- Penman Stephen H; (2003). *Financial statement Analysis and Security Valuation*, MC Graw Hill
- Pourheidari, Omid, Foroghi, Aref. (2018). Investigating the effect of CEO influence on the quality of accounting information disclosure. *Experimental studies of financial accounting*, 16(61), 27-53. (In Persian).

- Rabiei, Khadijah, Mehrani, Kaveh, Tahriri, Aresh. (2019). Formulation of optional disclosure quality assessment model. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 9(35), 187-206. (In Persian).
- Rajabi Moghadam, Daoud, Mehrabanpour, Mohammad Reza, Gholami Jamkarani, Reza, Kashanipour, Mohammad, Maithami, Hossein. (2021). Islamic economy and identification of disclosure components in Islamic financial reporting. *Islamic Economy*, 21(84), 167-188. (In Persian).
- Roberts, J. and Scapens, R. (1985). Accounting Systems and Systems of Accountability Understanding Accounting Practices in their Organizational Contexts. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 10 (4).
- Roberts, J. (2014). Testing the limits of structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 135-141.
- Sajjadi, Seyyed Hossein. Shiri, Yahya. Mohammadi, Nahid. (2016). *International Accounting*, Tehran, Termeh Publications. (In Persian).
- Sobhaninejad, Mehdi and Najafi, Hassan, (2014), Dimensional analysis of responsibility in Islamic lifestyle, *Siraj Munir*, Tehran, Faculty of Theology and Islamic Studies, No. 16, 170-151. (In Persian).
- Sotoudeh, Reza, Faghani, Mehdi, Pifeh, Ahmad. (2020). Assessing the ability of the internal processes of the Court of Audit to be accountable to users. *Journal of Public Accounting*, 7 (1), 193-208. (In Persian).
- Taheri, Mohsen, Arista, Mohammad Javad, Malek Afzali Ardakani, Mohsen. (2018). The foundations and effects of the principle of transparency from the perspective of Islamic political thought. *Sublime Politics*, 7(24), 81-100. (In Persian).
- Zaid, O.A. (2000), "Appointment Qualifications of Muslim Accountants in the Middle Ages", *Accounting Education*, 9(4), 329-342.
- Zare, Iman, Gholami Jamkarani, Reza. (2019). Anthony Giddens's structuration theory and its role in determining the organizational accountability model in the accounting system. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8 (30), 41-58. (In Persian).
- Zare, Iman, Moradi, Mohammad, Gholami Jamkarani, Reza, Babaei Fard, Asadullah, Jahangirnia, Hossein. (2022). Presenting the model of accountability in accounting from the perspective of Islamic-social approaches. *Bi-Quarterly Journal of Government Accounting*, 8(2), 37-58. (In Persian).
- Zare, Iman. (2022), Explaining the concept of accountability from the perspective of Islam in accounting with a focus on structuration theory, Dr. Gholami

Jamkarani and Dr. Moradi, Faculty of Humanities, Azad University, Qom Branch. (In Persian).

Zare; I. (2023). The Quality of Financial Reporting with a Theoretical Approach and Based on a Comprehensive Conceptual Framework: From the Perspective of Adjusted Structuration Theory, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(76), 189-219.

#### COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

