

**Exploring the gap between theory and practice in accounting
in order to serve the interests of stakeholders: with a
theoretical approach based on the theory of faith**

Iman Zare*

*Assistant Professor of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.
(Corresponding author) iman.accounting@pnu.ac.ir*

Khadijeh Rabiee

*Assistant Professor of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.
k.rabiee@pnu.ac.ir*

Alireza Babaei

*Ph.D. of Accounting, Founding Board Member of Click Accounting-Software
Company.Bali_6040@yahoo.com*

Abstract:

Despite the necessary standards and guidelines in accounting and financial reporting supervision, the existence of a gap between theory and practice has damaged the credibility of the accounting profession. Faith theory, as a theoretical and ethical approach, examines the gap between science and practice, which can be a solution to explain the gap between theory and practice in order to fulfill the interests of accounting stakeholders as a professional problem. Accordingly, the purpose of the present study is to analyze the gap between theory and practice in accounting in order to fulfill the interests of stakeholders with a theoretical approach based on faith theory. The present study is in the category of qualitative research that was conducted using the data-based method in 2025. In order to extract categories and concepts, theoretical foundations and semi-structured interviews were used. The research community consisted of experts including members of the accounting department faculty, religious science specialists, accountants, and financial managers, and a purposeful snowball approach was used to select the sample. According to the findings, the research model can be explained in 168 concepts and 19 categories for the central phenomenon, the gap between theory and practice in accounting. The results of the research showed that a behavioral model based on the theory of faith with the rule of matching thought, belief and action, will achieve the behavior of accountants in relation to what is expected of them, which will lead to the elimination of the gap between theory and practice in accounting by enriching their belief. (Within the framework of professional expectations based on value-based approach,

Semiannually journal of Value & Behavioral Accounting

value-based approach refers to the matching of thought, heart and action, which enriches the belief of accountants.) Ultimately, the safety of the profession from the harms caused by unprofessional and unethical behaviors will be achieved in the light of institutionalizing faith on the professional behavior of accountants.

Keywords: Professional conduct, theory and practice, faith theory, stakeholder interests.

واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری در راستای ایفای منافع ذینفعان: با رویکرد تئوریک مبتنی بر نظریه ایمان

ایمان زارع^{۱*} خدیجه ربیعی^۲ علیرضا بابایی^۳

چکیده

با وجود استانداردها و دستورالعمل‌های لازم در حسابداری و نظارت بر گزارشگری مالی، وجود شکاف بین تئوری و عمل بر اعتبار حرفه حسابداری خدشه وارد نموده است. نظریه ایمان به عنوان یک رویکرد تئوریک ارزشی-اخلاقی، شکاف میان علم و عمل را بررسی می‌کند که جهت تبیین شکاف بین تئوری و عمل در راستای ایفای منافع ذینفعان حسابداری به‌عنوان یک معضل حرفه‌ای می‌تواند راهگشا باشد. براین اساس هدف پژوهش حاضر واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری در راستای ایفای منافع ذینفعان با رویکرد تئوریک مبتنی بر نظریه ایمان است. پژوهش حاضر در دسته پژوهش‌های کیفی است که با روش داده‌بنیاد در بازه زمانی فروردین تا آبان‌ماه سال ۱۴۰۴ صورت گرفت. به منظور استخراج مقولات و مفاهیم، از مبانی نظری و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده شده است. جامعه پژوهش، خبرگان صاحب‌نظر شامل اعضای هیأت علمی گروه حسابداری، متخصصان علوم دینی، حسابداران و مدیران مالی بوده است و برای انتخاب نمونه از رویکرد هدفمند گلوله برفی استفاده شد. طبق یافته‌ها، الگوی پژوهش را می‌توان در ۱۶۸ مفهوم و ۱۹ مقوله برای پدیده محوری، شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری تبیین نمود. نتایج پژوهش نشان داد الگوی رفتاری مبتنی بر نظریه ایمان با قاعده تطابق فکر، باور و عمل، رفتار حسابداران در ارتباط با آنچه از آنان انتظار می‌رود را محقق می‌سازد که با باور نمودن باور آنان منجر به حذف شکاف میان تئوری و عمل در حسابداری خواهد شد. (در چارچوب انتظارات حرفه‌ای مبتنی بر ارزش‌گرایی- ارزش‌گرایی در رویکرد مبتنی بر نظریه ایمان تطابق فکر، قلب و عمل اطلاق می‌گردد که باور حسابداران را بارور می‌نماید) نهایتاً ایمنی یافتن حرفه از گزندهای ناشی از رفتارهای غیر حرفه‌ای و غیراخلاقی در سایه نهادینه‌سازی ایمان بر رفتار حرفه‌ای حسابداران حاصل خواهد شد.

کلید واژه: رفتار حرفه‌ای، تئوری و عمل، نظریه ایمان، منافع ذینفعان.

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

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. k.rabiee@pnu.ac.ir

۳. دکتری حسابداری، عضو هیأت مؤسس شرکت حسابداری- نرم‌افزاری کلیک. Bali_6040@yahoo.com

۱- مقدمه

رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر نشان می‌دهند توجه به تقویت مهارت استدلال اخلاقی در کنار مهارت‌های فنی (تخصصی) نقش مهمی در محیط تجاری کنونی دارد (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۹۳). تا آنجا که انجام اعمال غیراخلاقی در حرفه حسابداری، شامل ارائه اطلاعات مالی گمراه کننده و متقلبانه، می‌تواند اعتماد عموم به حسابداران را از بین برده و به حیثیت حرفه لطمه وارد کند که حاکی از اهمیت اخلاق در حرفه حسابداری است (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۸). نهادینه کردن اخلاق در فرآیند گزارشگری صورت‌های مالی باید به عنوان یک اصل زیربنایی به منظور پایداری روابط تجاری، مورد توجه قرار گیرد (کابلی، رحمانی، نیکومرام و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۹). اصول اخلاق حرفه‌ای در حوزه حسابداری الزام می‌دارد که مدیران باید، صورت‌های مالی را شفاف و با رعایت استانداردهای حسابداری و عاری از هرگونه تقلب و حساب‌آرایی منتشر کنند؛ ولی رسوایی‌های مالی که از گذشته تا کنون به وقوع پیوسته، اعتبار اصول اخلاق حرفه‌ای در پیشگیری از چنین رسوایی‌هایی را در جهت حمایت از منافع ذینفعان شرکت، زیر سوال برده است (کابلی و همکاران، ۱۳۹۹؛ رشید، ۲۰۲۵). با توجه به تاثیر منفی رفتارهای انحرافی و غیراخلاقی حسابداران بر کیفیت گزارشگری مالی که منجر به نارضایتی استفاده‌کنندگان از خدمات آنان و کاهش سطح اعتماد عمومی در حرفه می‌شود (اونولی و نظرالدین، ۲۰۱۶)، باید شکاف بین تئوری و عمل که سبب ناکارآمدی اصول اخلاق حرفه‌ای در حسابداری شده است، بررسی شود تا اقدامات پیشگیرانه یا تقویتی لازم در سازمان اعمال گردد (عارف کوسومو و پابی سوفیا، ۲۰۱۸). این شکاف بین تئوری و عمل به‌عنوان یک معضل در حرفه، حاکی از یک خلاء پژوهشی است که ضرورت موضوع پژوهش جهت تبیین عوامل موثر بر تحقق همگرایی بین تئوری و عمل در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در چارچوبی فراتر از استانداردها و چارچوب‌های نظری حاکم (انگلاند و همکاران، ۲۰۱۷)، در راستای منافع ذینفعان (اولانیوبی و همکاران، ۲۰۲۰) را به خوبی نشان می‌دهد. شکست آشکار اصول اخلاق حرفه‌ای در واحدهای گزارشگر در زمان تهیه صورت‌های مالی را می‌توان در حوزه حسابداری رفتاری جستجو کرد و با بهره‌مندی از نظریه‌های اخلاقی، شناخت بهتری از ابعاد مبهم رفتارهای غیراخلاقی و گزارشگری متقلبانه کسب نمود (بابایی و همکاران، ۱۴۰۴).

یکی از این عوامل، نظام باورها و ارزش‌های افراد است (مدینه و زارع، ۱۴۰۲). زیرا فرد با باورهای مذهبی بالا، دارای خودنظارتی، خودکنترلی و کارآمدی بالایی خواهد بود که در سایه دین‌داری متاثر از باور به خدای یکتا است که در تصمیمات خود به آن رجوع می‌کند (پورناماسری و امالیا، ۲۰۱۵). باورها و اعتقادات دینی فرد در سایه ناظر دانستن خداوند بر اعمال خویش، سبب می‌شود گفتار (عقیده)، باور و کردار او همسو بوده و جنبه اخلاقی یابد (مدینه و زارع، ۱۴۰۲). به عقیده بریسوا و همکاران (۲۰۲۰) علیرغم

وجود قوانین و استانداردهای لازم در حسابداری، کماکان تحریفات حسابداری در حوزه گزارشگری مالی را شاهد هستیم که با وجود الزامات قانونی در حسابداری، وقوع این رفتارهای انحرافی ریشه در شکاف بین تئوری و عمل دارد که حاکی از عدم تطابق عقیده و عمل است (بابایی و همکاران، ۱۴۰۴؛ خوشبخت و تائبی نقندری، ۱۴۰۳) برای اساس بسیاری از نظریه پردازان راهکارهایی که به باور قلبی، ایمانی و وجدانی یک حسابدار یا حسابرس مربوط می‌شود را پیشنهاد دادند (گوآی و همکاران، ۲۰۱۶؛ ماوقان، ۲۰۲۳). دو راهکار مهمی که در این حوزه مطرح می‌شوند عبارت‌اند از دین‌داری عوامل (حسابداران و حسابرسان) و اخلاق حرفه‌ای آنان (بابایی و همکاران، ۱۴۰۴؛ مک‌گویر و همکاران، ۲۰۱۲). البته اصول اخلاق حرفه‌ای مانع تنزل اخلاقی که یکی از عوامل اصلی موثر بر رخداد رسوایی‌های مالی است نگردیده است و در حمایت از منافع ذینفعان با شکست مواجه شده است (کابلی و همکاران، ۱۳۹۹؛ وایزبرود، ۲۰۰۹). از سوی دیگر دین‌داری و باورهای مذهبی، به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل رفتاری می‌تواند بر رفتار حسابداران و حسابرسان به‌عنوان ارکان موثر بر فرآیند ارتقاء و نوآوری در گزارشگری مالی، تأثیرگذار باشد (ستایش و رضائیان‌زاده، ۱۴۰۲؛ خوشبخت، تائبی نقندری و زینلی، ۱۴۰۱). طبق نظریه اخلاق دینی^۴، دین با اخلاق پیوند دارد و همچنین دین منشأ اخلاق است و براین اساس دین‌داری می‌تواند محرک رفتارهای اخلاقی باشد (مهدوی، بهمنی و نمازی، ۱۴۰۱). دین چه به‌عنوان شریعت و یک نظام الهیاتی و چه به‌عنوان نهادی اجتماعی، تکیه‌گاه اصلی‌اش ایمان است، دین همواره در پی آن است که متدینان لباس گرم ایمان بر تن کنند تا از مخاطرات دنیوی مصون باشند. ایمان یکی از واژه‌های کلیدی در حوزه دین و دین‌داری است. ایمان، امری قلبی و درونی است و نشانه‌های مهمی مانند انجام دستورات الهی و معصیت نکردن دارد که در آثار گفتاری و رفتاری انسان جلوه می‌کند (شکرالهی، ۱۳۸۶). با توجه به جایگاه ایمان در دین و دین‌داری که انتظار می‌رود بر رفتار در حوزه‌های مالی و حسابداری تأثیرگذار باشد و همچنین عدم موفقیت اصول رفتار حرفه‌ای در عمل، پژوهش حاضر در صدد است به واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری در راستای ایفای منافع ذینفعان با رویکرد تئوریک مبتنی بر نظریه ایمان بپردازد زیرا از منظر علامه طباطبایی علم بدون التزام عملی، ایمان تلقی نخواهد شد (طباطبایی، ۱۳۶۴). این رویکردی است که تاکنون پژوهشی در داخل و خارج کشور علیرغم اهمیتی که دارد، به آن نپرداخته است. این موضوع حاکی از نوآوری و ارزش‌آفرینی پژوهش حاضر است که ضمن توسعه مبانی نظری حسابداری، با رویکرد مبتنی

بر نظریه ایمان در صدد بررسی علت شکاف میان علم و عمل حسابداران و ارائه الگویی برای آن است. براین اساس پژوهش حاضر با رویکرد داده‌بنیاد در صدد پاسخ علمی به این سؤال است که عوامل مؤثر، شرایط پیش‌زمینه و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای استقرار چنین الگویی کدامند؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

جهت حصول کیفیت گزارشگری مالی به عنوان محصول نظام حسابداری در سایه چارچوب‌های نظری و استانداردهای حاکم، افراد و گروه‌های مختلفی نقش دارند و به منظور افزایش کیفیت گزارشگری، تمامی این افراد باید از شرایط کیفی لازم برخوردار باشند و وظایف خود را به بهترین نحو و بالاترین کیفیت ارائه نمایند (میرزایی و همکاران، ۱۴۰۱). اعتبار حرفه حسابداری مرهون جلب اعتماد عمومی است که متأسفانه عدم کیفیت گزارشگری مالی ناشی از عملکرد نامناسب حسابداران منجر به از دست رفتن این اعتماد گردیده است (بابایی و همکاران، ۱۴۰۴). در این راستا مهم‌ترین راهکارهایی که تا کنون برای بازگشت اعتماد عمومی مورد استفاده قرار گرفته است، اقداماتی در راستای تجدید نظر در سازمان‌دهی و تشکیلات مراجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی، تدوین قانون‌ها، استانداردها و دستورالعمل‌های جدید حسابداری و حسابرسی در راستای بهبود گزارشگری مالی بوده که متأسفانه این اقدامات نیز نتوانسته است از فسادهای مالی و فروپاشی شرکت‌ها جلوگیری نماید و بحران‌های مالی اخیر نیز شاهد این ادعا است (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۷). از این‌رو استمرار حیات هر حرفه و اشتغال اعضاء آن وابسته به کیفیت خدمات، اعتماد، میزان اعتباربخشی، سرمایه اجتماعی و اخلاقی آنها بوده که حفظ هر کدام به نوبه خود از اهمیت بسزایی برخوردار است. یکی از مهم‌ترین راه‌های رسیدن به این امر، اصول غیررسمی در چارچوب معیارهای رفتار اخلاقی است که بر کیفیت موضوعات مدنظر می‌افزاید (دانشمندی و زارع، ۱۴۰۳). پایبندی به رفتار اخلاقی، از ضروریات اعضای هر حرفه است و براین اساس از حسابداران نیز انتظار می‌رود به کدهای اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند (رجب‌دری و همکاران، ۱۴۰۱). اخلاق برای حسابداران و کسانی که بر اطلاعات ارائه شده توسط آنها متکی هستند، اهمیت زیادی دارد، زیرا رفتار اخلاقی دیدگاه اخلاقی و مصلحت‌جامعه را به دنبال خواهد داشت؛ بنابراین، حسابداری را می‌توان به‌عنوان یک حرفه‌ی انضباطی اخلاقی در نظر گرفت، که افراد را ملزم می‌کند تا داده‌هایی که در تصمیم‌گیری تأثیر دارند، به گونه واضح و شفاف به جامعه ارائه دهند. بخش اعظم محتوای اطلاعات حسابداری نیز شامل محتوای اخلاقی و اقتصادی است (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۷). براین اساس رعایت اصول اخلاقی و استانداردهای اخلاقی توسط حسابداران نقش مهمی در کاهش معضلات اخلاقی در راستای حفظ حقوق ذینفعان و در نتیجه اعتبار

حرفه دارد (بریسوا و همکاران، ۲۰۲۰). ولیکن وقوع رسوایی‌ها و شایعات مالی، علیرغم همه قوانین و اصول اخلاقی که به صورت رسمی تدوین شده، رفتار اخلاقی حسابداران را مورد تردید قرار داده و اعتبار حرفه را زیر سوال برده است (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۵). نظام حسابداری در یک طیف شامل اصول، رویه‌ها و استانداردها و قوانین است که عمل به آنها در چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان اصول رسمی، ارائه گزارشگری مالی در طیف دیگر حسابداری را به دنبال خواهد داشت. رسوایی‌ها و کاستی‌ها، حاصل شکاف بین دو طیف موجود در نظام حسابداری است که حاکی از ناکارآمدی اصول رسمی است (سالم و همکاران، ۲۰۲۳). براین اساس پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که مبنای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای قرار می‌گیرد و تنزل اخلاقی که یکی از عوامل اصلی موثر بر رخداد رسوایی‌های مالی است لازم است در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی به عنوان منشاء رفتار اخلاقی مورد توجه بیشتری قرار گیرد. یک حسابدار حرفه‌ای باید نه تنها دانش و مهارت‌های مرتبط با حرفه را داشته باشد، بلکه توانایی قضاوت و رفتار مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی را نیز داشته باشد (وایزبرود، ۲۰۰۹). از سویی، پژوهشگران اثربخشی اصول غیررسمی در تأثیرگذاری بر شیوه‌های مدیریتی و رفتار اخلاقی افراد را مورد توجه قرار داده‌اند، زیرا آنها مکمل اصول رسمی، جهت مؤثرتر بودن این اصول هستند (کیان و همکاران، ۲۰۱۸). یکی از اصول غیررسمی کلیدی که توجه محققان را به خود جلب کرده است، دین‌داری و شاخص‌های اخلاقی آن است (چن و همکاران، ۲۰۲۰).

دین مجموعه‌ای از اصول و باورها را می‌سازد و در نتیجه چارچوب‌هایی را برای رفتار اخلاقی فراهم می‌کند (مله و فونتروونا، ۲۰۱۷). باورهای دینی در اسلام با استناد به روایاتی از امام علی (ع) و امام باقر (ع) در قالب سه بخش ایمان، تقوا و یقین قابل تبیین است (مکارم شیرازی، ۱۳۷۴). ایمان یکی از واژه‌های کلیدی در حوزه دین و دین‌داری است. از منظر کلامی، مهم‌ترین مرز بندی اعتقادی بر اساس ایمان و کفر است و از جهت اخلاقی نیز ستون اصلی ساختمان معنایی مفاهیم اخلاقی (به‌ویژه اخلاق دینی) در کتب مقدسی چون قرآن، ایمان است؛ یعنی هر عمل ارزشمند، از ایمان سرچشمه می‌گیرد و هر کردار ناشایست، در کفر و حق‌پوشی ریشه دارد (آذربایجانی، ۱۳۸۷). پیامبر اکرم (ص) در این زمینه می‌فرماید: ایمان، آن عقیده خالصی است که در جان و دل، ریشه دارد و رفتار انسان، آن را تأیید نماید. امام رضا (ع) می‌فرماید: بی‌تردید، ایمان، باور قلبی، اعتراف زبانی و عملکرد اعضاست (مجلسی، ۱۳۹۲). علامه طباطبایی از ایمان به عنوان تصدیق همراه با التزام عملی یاد می‌کند. به عبارتی دیگر ایمان به یک امر عبارت است از علم به آن امر به همراه التزام عملی به آن. بنابراین علم بدون التزام

عملی ایمان تلقی نخواهد شد (طباطبایی، ۱۳۶۴). براین اساس نظریه ایمان بهترین الگوی روانشناسی دینی است که با فراهم کردن مجموعه‌ای از ارزش‌های دینی و جهان شمول، علت شکاف میان باورها و رفتار افراد در جامعه را ترسیم می‌کند. نظریه ایمان مبتنی بر پذیرش شکاف میان معرفت و عمل و عدم کفایت معرفت برای عمل و مبتنی بر امیال و احساسات و خواسته‌های نفسانی در اعمال انسان است که موجب می‌شوند تا انسان برخلاف آگاهی و شناخت خود نسبت به خوبی و بدی رفتار کند، آن‌گونه که ارسطو و بسیاری از اندیشمندان اسلامی بدان معتقدند و نظریه ایمان برای حل این مشکل مطرح گردیده است (اکبریان، ۱۳۹۱). نقص‌ها و شکاف‌های بین دو طیف نظام حسابداری در سایه اصول رسمی، ناشی از عدم تقارن بین دانش نظری و اجرای عملی (یعنی شکاف بین معرفت و عمل) است (خواجوی، اعتمادی عیدگاهی و قدیریان آرانی، ۱۳۹۹)، که نظریه ایمان با افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای و تعهد به استانداردهای اخلاقی سعی در پر کردن آن دارد و به حرفه و جامعه اعتماد می‌بخشد. فولر (۱۹۸۱)، ایمان را از منظر هستی‌شناسانه آن مورد توجه قرار می‌دهد در بین نظریه‌های رشد ایمان، نظریه او بیش از سایر نظریه‌ها مورد توجه قرار گرفته است. وی درباره چگونگی کسب ایمان، فرایندی مشتمل بر سه گام را مطرح می‌کند: گام نخست، شناخت ارزش یا کانون ارزشی است که به قدر کافی درخور انسجام‌بخشی و معنادهی به زندگی باشد و از آنچنان اهمیتی برخوردار است که شایسته است انسان زندگی خود را معطوف و مصروف آن سازد. گام دوم، ابراز تعهد، اعتماد و ابراز وفاداری به ارزشی است که به پندار فرد مهم تلقی می‌شود. ارزش‌هایی از دیدگاه انسان مهم تلقی می‌شوند که توان حمایت، حفاظت و ارزش‌بخشی و احترام گذاشتن به ما را داشته باشند، قابل اعتماد باشند و به ما عشق بورزند. گام سوم، جهت‌بخشی به آمل، افکار، اعمال و شکل دادن به هویت خود بر اساس ارزشی است که به آن عشق ورزیده می‌شود. در واقع، انسان بخشی از چیزی می‌شود که به آن ارزش می‌دهد و به آن عشق می‌ورزد (نوذری و غلامی، ۱۳۹۶).

ایمان می‌تواند بستر، منبع یا رویکردی برای پذیرش و عمل به نظریه‌های اصلی اخلاقی و وظیفه‌گرایی، پیامدگرایی و فضیلت‌گرایی در حسابداری باشد. در وظیفه‌گرایی، ایمان موجب تعهد درونی به انجام درست وظایف می‌شود، حتی در غیاب نظارت بیرونی. در پیامدگرایی، ایمان به‌عنوان منبعی ارزش‌محور می‌تواند سنجه‌ای اخلاقی برای ارزیابی پیامدهای تصمیم‌ها فراهم کند. در فضیلت‌گرایی، ایمان بستر پرورش صفات نیک مانند صداقت، امانت‌داری، و عدالت است، کیفیت‌هایی که در رفتار حرفه‌ای

حسابداران ضروری‌اند (تریجیوونو^۵، ۲۰۱۸). این رویکرد محقق نمی‌گردد مگر در سایه باور قوی به ارزش‌ها و باروری آن‌ها در عمل که مبتنی بر رویکرد نظریه ایمان است. براین اساس نظریه ایمان می‌تواند در کدهای اخلاقی حرفه‌ای در حسابداری ایجاد ارزش افزوده عملی کند. کدهای اخلاق حرفه‌ای که عمدتاً بر اساس الزامات قانونی، حفظ اعتبار حرفه، و جلب اعتماد عمومی تدوین شده‌اند. رعایت کدها با هدف ایجاد انگیزه درونی و تعهد عمیق‌تر، بیشتر جنبه انطباق با مقررات و مسئولیت حرفه‌ای دارد و اغلب با ترس از جریمه، محرومیت یا خدشه‌دار شدن شهرت همراه است. در صورتی که در رویکرد مبتنی بر نظریه ایمان، انگیزه از درون فرد نشأت می‌گیرد. این انگیزه می‌تواند ناشی از اعتقاد به حسابرسی الهی، کسب رضایت پروردگار، اجرای دستورات دینی، یا تحقق ارزش‌های معنوی باشد. این نوع تعهد، اغلب قوی‌تر و پایدارتر از انطباق صرف با یک قانون یا مقررات بیرونی است، زیرا حتی در غیاب نظارت مستقیم، فرد احساس مسئولیت اخلاقی می‌کند. این همان مسئولیت‌پذیری در برابر خالق است که می‌تواند فراتر از مسئولیت‌پذیری در برابر نهادهای حرفه‌ای یا قانونی عمل کند. همچنین کدهای اخلاق حرفه‌ای در دایره ارزش‌ها و اخلاقیات مانند صداقت، عینیت، شایستگی حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای، مستقیماً به اجرای صحیح وظایف حسابداری مرتبط هستند. در این نگرش، مفاهیم و ابعاد نظریه ایمان، اغلب مجموعه‌ای بسیار گسترده‌تر از ارزش‌ها را شامل می‌شود که می‌تواند دیدگاه حسابداری را نسبت به مشتریان، همکاران، جامعه و حتی نحوه استفاده از منابع، عمیق‌تر و جامع‌تر کند و او را به فراتر از حداقل‌های حرفه‌ای سوق دهد (خوشبخت و تائبی نقندری، ۱۴۰۳؛ کارا و همکاران^۶، ۲۰۱۶). قابل ذکر است که فشارهای محیطی (مانند فشار مدیران برای گزارشگری مالی خاص، یا رقابت شدید) یا فشارهای اقتصادی مانند تنگناهای مالی فردی یا حتی سازمانی می‌تواند رعایت کدها را دشوار کند. در چنین شرایطی ایمان می‌تواند تاب‌آوری فرد را در برابر این فشارها به شدت افزایش دهد و او را در پایبندی به اصول اخلاقی راسخ‌تر سازد. این بدان معنا نیست که کدهای اخلاق حرفه‌ای بی‌ارزش هستند؛ بلکه آن‌ها حداقل استانداردهای لازم برای حرفه را تعیین می‌کنند. ارزش افزوده ایمان، بالاتر رفتن از این حداقل‌ها و یافتن انگیزه‌هایی عمیق‌تر در سایه باور قلبی، برای رفتار اخلاقی است (ماوقان، ۲۰۲۳). براین اساس در چارچوب حسابداری رفتاری، ایمان به عنوان بخشی از ساختار ارزشی و باورهای درونی فرد در نظر گرفته می‌شود که بر قضاوت‌های اخلاقی و تصمیم‌گیری حسابداران تأثیر می‌گذارد. نظریه

⁵ Trijuwono

⁶ Kara, Rojas-Méndez & Turan

ایمان در حسابداری، علاوه بر تکمیل کدهای اخلاق حرفه‌ای، بعدی درونی، معنوی و پایدار به ساختار اخلاقی حرفه می‌افزاید که از حوزه الزامات قانونی و نهادی فراتر می‌رود. در حالی که کدهای اخلاق حرفه‌ای عمدتاً بر حداقل استانداردهای رفتاری و پیروی از مقررات، حفظ اعتبار حرفه و جلب اعتماد عمومی متمرکزند، نظریه ایمان به‌عنوان منبعی ارزش‌محور، انگیزه درونی، مسئولیت‌پذیری معنوی و پایبندی خودجوش به اصول اخلاقی را تقویت می‌کند (الشهری، فوتکی و کوثر^۷، ۲۰۲۱).

بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد علیرغم اهمیت موضوع پژوهش که موجبات نارضایتی ذینفعان در تحقق ایفای رسالت حسابداری را به دنبال داشته، تاکنون هیچ پژوهشی به واکاوی این شکاف در میدان عملیاتی حسابداری نپرداخته است، که این موضوع خود نشان دهنده نوآوری پژوهش حاضر است اما پژوهش‌های متعددی به صورت پراکنده در ارتباط با مولفه‌های پژوهش صورت گرفته که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرند. البته بررسی موضوع پژوهش با رویکرد تئوریک مبتنی بر نظریه ایمان که مبتنی بر تطابق گفتار، پندار و کردار حسابداران است، بعد دیگری از ارزش آفرینی پژوهش حاضر است که با بررسی سوابق پژوهشی محرز خواهد شد.

پیشینه پژوهش‌های داخلی

اقبالی فر و خاتم زاده (۱۳۹۶) نشان داد هرچه سطح تعهدات حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاق حسابداران افزایش یابد، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران بهبود می‌یابد و رسوایی مالی کمتر می‌شود. اما سطح اخلاق سازمانی بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابداران تأثیرگذار نیست و این اثر غیرمستقیم است. فخاری و دادگر (۱۳۹۶) با بررسی "شکاف انتظار - عمل" آموزش مهارت‌های حرفه‌ای در دانش آموختگان رشته حسابداری به این نتیجه رسیدند که شکاف انتظار در آموزش حسابداری وجود نداشته ولی "شکاف محدودیت‌ها" و "شکاف عمل" و "شکاف انتظار - عمل" در آموزش حسابداری در دوره کارشناسی وجود دارد. نتایج پژوهش آنان بر ضرورت توجه در زمینه همسویی دانشگاه با نیازهای حرفه‌ای تأکید می‌کند.

کابلی و همکاران (۱۳۹۹) در یافته‌های پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که ارزش‌های انگیزشی مدیران هم به صورت مستقیم و هم با واسطه‌گری پایبندی به اخلاق حرفه‌ای، پیش‌بینی‌کننده رفتار متقلبانه مدیران واحد گزارشگر است.

⁷ Alshehri, Fotaki & Kauser

حلیمی جلودار (۱۴۰۰) با بررسی فرهنگ جامعه با ویژگی ایمان به این نتیجه رسید که ایمان درونی و عمیق علاوه بر اینکه سلامت روانی فرد را تامین می کند عاملی جهت رسیدن به سعادت اخروی را فراهم کرده که خود زمینه ساز تشکیل یک فرهنگ ارزشی در سازمان و جامعه می گردد. زارع و ترخونی (۱۴۰۱) در پژوهش خود نشان دادند که معادباوری حسابداران در دو بعد نظری و عملی، با ایجاد ساختارهای ارزشی و اخلاقی می تواند بهبود کیفیت پاسخگویی نظام حسابداری را به دنبال داشته باشد. براین اساس آنان معتقدند یکی از مهم ترین عوامل شکوفایی نظام حسابداری، مزین شدن حسابداران به ارزش های اخلاقی دینی است.

بیک بشرویه و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با هدف بررسی و علل ایجاد شکاف بین آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی و نیازهای حرفه در ایران انجام دادند. مدل نهایی حاصل از یافته های پژوهش، شکاف بین آموزش حسابداری در مقطع کارشناسی و نیازهای حرفه در ایران، در قالب شرایط علی، شرایط بستر، شرایط مداخله گر، راهبردها و پیامدها را ارائه داده است.

مدینه و زارع (۱۴۰۲) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که دین و باورهای حاصل از آن می توانند محرک رفتارهای اخلاقی حسابرسان باشند که با تاثیر بر رفتار حرفه ای حسابرسان بر کیفیت کار حسابرسی تأثیر بسزایی خواهند داشت.

خوشبخت و تائبی نقندری (۱۴۰۳) نشان داند که باورهای ایمانی بر عدم درستکاری حسابداران تأثیر منفی و معناداری دارد و بر اخلاق حرفه ای حسابداران دارای تأثیر مثبت و معناداری است. درنهایت، اخلاق حرفه ای، به عنوان یک متغیر میانجی رابطه بین باورهای ایمانی و عدم درستکاری حسابداران را توضیح می دهد.

بابایی و همکاران (۱۴۰۴)؛ دانشمندی و زارع (۱۴۰۳) در پژوهش خود نشان دادند دین داری به عنوان یک اصل غیررسمی و محرک ارزش های اخلاقی، بر رفتار اخلاقی حسابداران و حسابرسان تأثیر چشمگیری دارد و با تاثیر مثبت بر رفتار و تصمیم گیری مدیران، بهبود کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال خواهد داشت.

پیشینه پژوهش های خارجی

سولیسیتیو (۲۰۱۴) به این نتیجه رسید که رفتارهای ناکارآمد حسابرس در سایه عدم تعهد به اخلاق حرفه ای رخ می دهد که آن نیز نشأت گرفته از کم رنگ بودن معنویت در محیط کار است و همچنین او معتقد است فرد دین دار بواسطه خودکنترلی بالایی که دارد از بروز رفتارهای ناکارآمد جلوگیری می کند.

ناهار (۲۰۱۹)، با تاکید بر اهمیت تقوا بر آینده حسابداری در بحران‌ها و فسادهای مالی و اخلاقی نشان داد که تقوا بر صداقت و تعهد حسابداران تاثیر بسزایی دارد و نیاز به ارائه الگویی مفهومی تقوا در پژوهش‌های حسابداری را ضروری دانست. قابل ذکر است که زارع و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود با بررسی آیات ۴۴ و ۴۵ سوره توبه، نشان دادند که ایمان حقیقی، تقوای وجودی انسان را رشد می‌دهد.

فارل و همکاران (۲۰۲۲) به این نتیجه رسیدند که حمایت از حقوق و منافع بشر در سایه عدالت اجتماعی در غیاب ارزش‌های اخلاقی امکان‌پذیر نخواهد بود. براین اساس مهم‌ترین چالش در اجرا که حاصل شکاف بین تئوری و عمل است با اتکاء به ارزش‌ها و باورهای اخلاقی قابل حذف شکاف است. کارگر کام‌وار و همکاران (۲۰۲۳) با بررسی تأثیر جهت‌گیری مذهبی بر رویکرد تصمیم‌گیری ضمن تأکید بر وابستگی مذهبی به عنوان شاخصی از رفتار اخلاقی در رویکردهای قضاوتی و تصمیم‌گیری مالی به این نتیجه رسیدند که جهت‌گیری مذهبی تأثیر مثبت و معناداری بر رویکرد عمل‌گرایانه حسابداران و حسابرسان دارد.

آدلپ و همکاران (۲۰۲۳) در قالب پژوهشی با روش تفسیری، شیوه‌هایی که احساسات مذهبی بر گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد احساسات مذهبی با طراحی چارچوب‌های پاسخگویی مناسب به‌ویژه در زمینه‌هایی با شکاف‌های اجتماعی و اقتصادی که می‌توانند مسئولیت‌پذیری عمومی را تضعیف کنند، پاسخگویی در حسابداری را تقویت می‌کنند.

ساری و همکاران (۲۰۲۴) در نتایج حاصل از پژوهش خود دریافتند اخلاق و فرهنگ حسابرس، هم به طور مستقیم و هم با واسطه کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است. رشید (۲۰۲۵) در پژوهش خود رفتار انسان به عنوان رکن اصلی محرک نظام‌های اجتماعی را متأثر از هنجارهای فردی، سازمانی و اجتماعی معرفی نموده و متذکر است که غفلت از آن صدمات جبران‌ناپذیر زیادی را به دنبال دارد. براین اساس مدیرانی که بیشتر تحت تأثیر چنین هنجارهایی قرار می‌گیرند، کمتر درگیر تصمیم‌های غیراخلاقی و انحرافات رفتاری خواهند شد.

بررسی سوابق موجود نشان می‌دهد وجه تمایز و نوآوری پژوهش حاضر از چند بعد حایز اهمیت است؛ اول این که نظریه ایمان برای اولین بار در حوزه حسابداری با هدف تبیین شکاف بین تئوری و عمل به عنوان معضلی فراگیر در حرفه حسابداری طبق یافته‌های پژوهش فارل و همکاران (۲۰۲۲) مورد بررسی قرار گرفته است. دوم اینکه طبق پژوهش بابایی و همکاران (۱۴۰۴)؛ ستایش و رضائین‌زاده (۱۴۰۲) ضمن تأکید بر منافع دینفعان فارغ از بعد ساختاری حسابداری و فراسوی استانداردها و

قوانین، با رویکردی رفتاری، تحقق کیفیت گزارشگری مالی را با رویکرد داده‌بنیاد دنبال خواهد نمود. سوم اینکه علیرغم پژوهش‌های بیک بشرویه و همکاران (۱۴۰۲)، فخاری و دادگر (۱۳۹۶) که شکاف بین تئوری و عمل را در حوزه آموزش حسابداری مورد بررسی قرار دادند، پژوهش حاضر ناکارآمدی رفتار را که موضوعی فراگیر در حوزه اجرایی حسابداری و حسابرسی است در پرتو نظریه ایمان با ارائه راهکار نظری تبیین می‌نماید.

۳- سؤالات پژوهش

جهت تبیین الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری در راستای منافع ذینفعان با تاکید بر نظریه ایمان با رویکرد داده‌بنیاد، سؤال‌های زیر مطرح می‌گردد.

۱. شرایط علی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری با اتکا بر نظریه ایمان کدامند؟
 ۲. مقوله‌ها و پدیده محوری شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری با اتکا بر نظریه ایمان کدامند؟

۳. شرایط زمینه‌ای شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری با اتکا بر نظریه ایمان کدامند؟
 ۴. شرایط مداخله‌ای شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری با اتکا بر نظریه ایمان کدامند؟
 ۵. راهبردها و اقدامات جهت حذف شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری با اتکا بر نظریه ایمان کدامند؟

۶. پیامدهای واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری با اتکا بر نظریه ایمان چیست؟

۴- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری در راستای ایفای منافع ذینفعان با اتکا بر نظریه ایمان است، از نظر رویکرد توسعه‌ای- بنیادی و از نظر اجرا در حیطه پژوهش‌های کیفی قرار دارد. گردآوری اطلاعات با روش کتابخانه‌ای با بررسی متون علمی- پژوهشی حسابداری و اخلاقی در حوزه ایمان و میدانی با انجام مصاحبه‌ها در بازه زمانی مقطعی در سال ۱۴۰۴ صورت گرفته است. از نظر منطق اجرا یا نوع استدلال، استقرایی است. از منظر داده‌ها با استفاده از روش داده بنیاد با رویکرد سیستماتیک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در واقع تئوری داده‌بنیاد، روشی است برای کسب شناخت، پیرامون موضوعاتی که قبلاً در مورد آنها تحقیق جامع و عمده‌ای صورت نگرفته است و دانش ما در آن زمینه محدود است. در این راهبرد، گردآوری و تحلیل داده‌ها و نظریه‌ای که در نهایت از داده‌ها استنتاج می‌شود، در ارتباط نزدیک با یکدیگر قرار دارند. این

روش به پژوهشگر این امکان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، نظریه جدیدی تدوین کنند. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی که شیوه مورد استفاده در پژوهش‌های داده بنیاد از نظریه استراوس و کوربین است، که به صورت مرحله‌ای و منظم، از ابزارهایی مانند دیگرام‌های مفهومی و جدول‌های کدگذاری استفاده شد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته و جامعه آماری شامل خبرگان آشنا با حوزه موضوع پژوهش شامل اساتید دانشگاه با حداقل مرتبه استادیاری و اساتید حوزه با حداقل سطح چهار (با توجه به تخصصی بودن موضوع نظریه ایمان از این جامعه نیز استفاده شده است)، کارشناسان رسمی دادگستری (با توجه با آشنایی آنها با چالش‌ها و موارد قضایی در حوزه مالی و حسابداری)، حسابرسان و مدیران مالی با حداقل ۱۰ سال سابقه اجرایی، است. این رویکرد باعث شد دیدگاه‌های متفاوت وارد مطالعه شود و سوگیری ناشی از یک‌جانبه‌نگری کاهش یابد. برای انتخاب نمونه خبرگان از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است زیرا با این روش بهتر می‌توان به متون جهت بررسی و افراد خبره برای مصاحبه دست پیدا کرد. (حبیبی، ۱۴۰۰) در روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای، ابتدا با انتخاب اساتید آگاه و مطلع و دارای سابقه پژوهشی در ارتباط با موضوع پژوهش و مدیران مالی و حسابداران دارای سابقه مرتبط و آشنا به علوم دینی از آنها خواسته می‌شود تا افراد دیگری را که واجد شرایط و مرتبط با موضوع پژوهش هستند معرفی نمایند. بدین ترتیب سایر اعضای نمونه از طریق معرفی آنها انتخاب می‌شوند. جمع‌آوری اطلاعات تا زمان به اشباع رسیدن داده‌ها ادامه پیدا کرد. اشباع نظری زمانی رخ می‌دهد که داده‌های جدید عمده‌تاً تکرار و تأیید مفاهیم موجود هستند و بیشتر به توسعه، توضیح و نمونه‌سازی مفاهیم پیشین می‌پردازند و مقوله، خرده‌مقوله یا رابطه جدیدی به نظریه اضافه نمی‌کنند. با توجه به اینکه در مصاحبه آخر هیچ کد جدیدی معرفی نگردید، نگارندگان تشخیص دادند، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید دیگر نیست، براین اساس ۱۶ مصاحبه صورت گرفت. مشخصات جمعیت‌شناختی خبرگان به شرح جدول ۱ می‌باشد:

جدول (۱): ویژگی‌های مصاحبه شونده‌گان (خبرگان)

مصاحبه‌شونده	نماد	عنوان شغلی	محل خدمت	سابقه شغلی	تحصیلات
اول	A1	استاد دانشگاه	تهران	۲۴	دکتری حسابداری

مصاحبه‌شونده	نماد	عنوان شغلی	محل خدمت	سابقه شغلی	تحصیلات
دوم	A2	دانشیار دانشگاه	تهران	۱۷	دکتری حسابداری
سوم	A3	دانشیار دانشگاه	تهران	۱۸	دکتری حسابداری
چهارم	A4	استادیار دانشگاه	مرکزی	۱۳	دکتری حسابداری
پنجم	A5	استاد دانشگاه	قم	۲۱	دکتری علوم قرآنی
ششم	A6	استادیار دانشگاه	قم	۱۴	دکتری علوم قرآنی
هفتم	A7	استادیار دانشگاه	قم	۱۲	دکتری معارف اسلامی
هشتم	A8	استاد حوزه	قم	۲۶	سطح چهار حوزه
نهم	A9	استاد حوزه	قم	۱۷	سطح چهار حوزه
دهم	A10	کارشناس رسمی	اصفهان	۱۱	دکتری حسابداری
یازدهم	A11	کارشناس رسمی	تهران	۱۳	دکتری حسابداری
دوازدهم	A12	حسابرس ارشد	اصفهان	۲۲	دکتری حرفه‌ای
سیزدهم	A13	مدیر مالی	مرکزی	۱۸	دکتری حسابداری
چهاردهم	A14	مدیر مالی	تهران	۲۱	دکتری حسابداری
پانزدهم	A15	مدیر مالی	اصفهان	۱۸	دکتری مدیریت مالی
شانزدهم	A16	مدیر مالی	تهران	۱۹	دکتری حسابداری

فرایند مصاحبه بدین صورت شروع شد که ابتدا سؤال‌های کلی مطرح شد و با پیشرفت در مصاحبه و بسته به شرایط مصاحبه و تخصص هریک از افراد سؤال‌های دقیق‌تر و با جزئیات بیشتر پرسیده می‌شد. براین اساس داده‌های اولیه این پژوهش از طریق مصاحبه ساختارنیافته با خبرگان و با رویکردی اکتشافی با استفاده از یک سؤال کلی و باز که با پیشرفت در مصاحبه و بسته به موقعیت، سؤال‌های دقیق‌تری مطرح می‌شد، جمع‌آوری گردید. میانگین زمان هر مصاحبه نیز حدود ۴۰ دقیقه بود. پس از انجام هر مصاحبه، تحلیل لازم روی داده‌ها صورت گرفت و مفاهیم استخراج شد. در انتها، پس از استخراج مدل پژوهش، مدل تشکیل شده در اختیار ۴ نفر از صاحب‌نظران که دو نفر در گروه مصاحبه‌شونده‌ها بودند و دو نفر دیگر که حضور نداشتند، ارائه شد و مدل نهایی پژوهش به دست آمد.

۵- یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر بعد از گردآوری داده‌ها، فرآیند کدگذاری داده‌ها براساس سه سطح کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی صورت گرفت. طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد می‌شوند و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان بررسی می‌شوند. سپس این "مفاهیم" براساس مشابهت‌هایشان طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار "مقوله پردازی" گفته می‌شود و "مقوله" مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود. به طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست. در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، در سطح ویژگی‌ها و ابعاد، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. در پایان این مرحله، مقوله‌ها بر حسب شرایط به شرایط علی^۸، شرایط مداخله‌گر^۹، شرایط زمینه‌ای^{۱۰}، راهبردها^{۱۱} و پیامدها^{۱۲} تقسیم می‌شوند. در کدگذاری انتخابی، که اصلی‌ترین بخش نظریه داده بنیاد است؛ نظریه پرداز داده بنیاد، براساس الگوی ایجاد شده با برقراری ارتباط بین مقوله محوری با سایر مقوله‌ها به نگارش نظریه می‌پردازد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

روایی و پایایی یافته‌ها از طریق روش بازبینی توسط هم‌تا و کدگذاری توسط دو نفر مستقل ارزیابی شدند. در بازبینی توسط هم‌تا از دو خبره که قبلاً نیز با آنها به عنوان نمونه پژوهش مصاحبه شده بود، استفاده شد؛ بدین ترتیب که یافته‌های پژوهش با آنها به اشتراک گذاشته شد و بازخورد آنها در مورد اقناع یافته‌ها دریافت شد. این فرایند باعث شد تا اطمینان حاصل شود که تفسیر داده‌ها و نتایج به دست آمده، بازتاب دقیقی از تجربه‌ها و دیدگاه‌های شرکت‌کنندگان است نه سوگیری‌های هنجاری-مذهبی. همچنین، جهت بررسی اعتبار یافته‌ها، از دو نفر مستقل برای کدگذاری استفاده شده است تا روایی و پایایی پژوهش افزایش یابد و تحلیل محتوای اطلاعات گردآوری شده تنها مبتنی بر قضاوت یک فرد نباشد؛ بنابراین، استفاده از دو فرد مستقل و مسلط به موضوع پژوهش سبب افزایش روایی و پایایی بین‌گروهی پژوهش می‌شود (کندراکی و همکاران، ۲۰۰۲). همچنین، برای تأمین پایایی درون‌گروهی دو فرد مذکور طی چند دوره فرایند کدگذاری‌ها را انجام دادند تا نظر آنها در طول زمان

-
8. Causal Conditions
 9. Intervening Conditions
 10. Contextual Conditions
 11. Strategies
 12. Consequences

دستخوش تغییرات قرار نگیرد و دارای ثبات نظر باشند. افزون بر این، با توجه به بررسی متون تحلیل و نمونه‌گیری مناسب برای جمع‌آوری اطلاعات، روایی پژوهش نیز تأیید شده است. در نهایت، نتایج حاصل از این دو روش با یکدیگر مقایسه شدند تا هرگونه اختلاف یا تناقض در تفسیر داده‌ها شناسایی و بررسی شود. این امر به تصحیح و تعدیل نتایج کمک کرد و اطمینان بخشید که یافته‌ها نه تنها معتبر و قابل اعتماد هستند، بلکه قابلیت تعمیم نظری یافته‌ها به شرایط یا جوامع مشابه را نیز دارند. از طریق این فرایند، روایی محتوایی و سازه‌ای پژوهش تقویت شد و پایایی آن از طریق اطمینان از ثبات و قابلیت اعتماد نتایج در زمان‌های مختلف، تأیید شد. در ادامه نیز مجدداً روایی و پایایی یافته‌ها از طریق ارائه مفاهیم شناسایی شده به ۱۶ خبره پیشین و نظرخواهی از آنان، نسبت روایی محتوایی و شاخص روایی محتوا محاسبه شد. برای محاسبه نسبت روایی محتوایی (CVR) که توسط لاوشه طراحی گردیده، از مصاحبه شونده‌گان درخواست شد تا هر یک از مفاهیم را بر اساس طیف سه بخشی لیکرت (۱. گویه ضروری است؛ ۲. گویه مفید است، ولی ضروری نیست و ۳. گویه ضرورتی ندارد) و برای محاسبه شاخص روایی محتوا (CVI) نیز طیف چهار بخشی (۱. غیر مرتبط؛ ۲. نیاز به بازبینی اساسی؛ ۳. مرتبط اما نیاز به بازبینی و ۴. کاملاً مرتبط) طبقه‌بندی کنند. حداقل مقدار قابل قبول برای نسبت روایی محتوا بر اساس تعداد خبرگان (در پژوهش حاضر ۱۶ خبره)، برابر با $0/49$ است و اگر شاخص روایی محتوا کمتر از این مقدار باشد، آن گویه بایستی حذف شود. با توجه به اینکه برای تمامی مفاهیم شناسایی شده، حداقل ۱۰ خبره آن را ضروری دانسته‌اند؛ این مسئله تضمین می‌کند که نسبت روایی محتوایی برای هر مفهوم مثبت باشد و تمامی مفاهیم تأیید می‌شوند. همچنین، حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص روایی محتوا برابر با $0/79$ است و اگر شاخص روایی محتوا بین $0/7$ تا $0/79$ باشد، آن گویه باید بازبینی شود و اگر شاخص کمتر از $0/7$ باشد، آن گویه بایستی حذف شود. نتایج نشان می‌دهد که دامنه شاخص روایی محتوا تمامی مفاهیم شناسایی شده، از $0/82$ تا $0/99$ است، بنابراین مفاهیم قابل قبول هستند.

در ادامه جهت طراحی الگوی پژوهش، ابتدا پژوهشگر متن مصاحبه‌ها را چندین بار خوانده و مفاهیم را به صورت کد استخراج می‌کند. کدهای مشابه از نظر مفهوم در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند و طبقه‌بندی می‌شوند تا ارتباط بهتر مفاهیم شکل گیرد. این مرحله را کدگذاری باز می‌نامند؛ زیرا پژوهشگر با ذهنی باز به کدگذاری می‌پردازد. در ابتدای فرآیند کدگذاری، پژوهشگر تلاش می‌کند مقوله‌ها از طریق کدگذاری باز مشخص گردند و سپس در مرحله کدگذاری محوری، به یکدیگر مرتبط

شوند. در مرحله بعد ارتباط بین مقوله‌ها طی کدگذاری باز و محوری شناسایی گردیده است، طی کدگذاری انتخابی، مقوله‌های اصلی، مقوله‌های فرعی و ارتباط آنها یکپارچه می‌شود تا مدل نظری پژوهش توسعه یابد.

در کدگذاری باز مقوله‌گذاری داده‌ها به این صورت انجام شده که با استفاده از حرکت مستمر بین داده‌های اولیه، شباهت‌ها و تفاوت‌های بین مفاهیم شناسایی و آن مفاهیم و داده‌هایی که با هم دارای وجوه مشترک بودند ذیل مقوله جداگانه نام‌گذاری و مرتب شد. براین اساس در این مرحله از طریق مقایسه مفاهیم با یکدیگر، محورهای مشترک دیگری به دست می‌آید که به آن‌ها مقوله اطلاق می‌شود. نمونه‌هایی از کدگذاری باز به همراه متن مصاحبه و کد استخراج شده، در ادامه ارائه گردیده است. نمونه اول: از دیدگاه اسلامی، ایمان شامل سه رکن است: قول (اعتقاد قلبی)، اقرار (اعلان لفظی) و عمل (اعمال شرعی). نظریه ایمان در فلسفه و اسلام، علاوه بر باور و اعتقاد، شامل پذیرش و پیروی عملی از آن اعتقادات است {همسویی اعتقاد، باور قلب و عمل}. در نظریه ایمان، عمل به عنوان یکی از ارکان اصلی ایمان محسوب می‌شود و شکاف بین تئوری (اعتقاد) و عمل (اعمال) به معنای نقص در ایمان تلقی می‌شود {علت وقوع شکاف}. اگر حسابدار به مسئولیت‌های حرفه‌ای، اخلاقی و اجتماعی خود اعتقاد داشته باشد اما در عمل از آن‌ها تخطی کند، این نقص عملی به معنای ضعف در ایمان و ایمان ناقص تلقی می‌شود {نقص حرفه در عدم تطابق ارکان ایمان اعضای حرفه}. ایمان در معنای واقعی بر نوع رفتار و عملکرد حسابداران و حسابرسان تاثیرگذار خواهد بود {تاثیرگذاری ایمان بر عملکرد}. البته ایمان واقعی که برآیند تطابق اعتقاد، باور قلبی و عمل است بر کیفیت عمل افراد منجمله حسابداران در راستای آنچه از آنان انتظار می‌رود موثر خواهد بود {کیفیت عمل}.

نمونه دوم: از دیدگاه نظریه ایمان، هرگاه فردی به مفاهیم اخلاقی، دینی یا حرفه‌ای اعتقاد داشته باشد اما در عمل آن‌ها را رعایت نکند، شکافی بین تئوری و عمل بوجود خواهد آمد. این شکاف به معنای ضعف در ایمان و یا نقص در تحقق کامل ایمان است {بعد اخلاقی و حرفه‌ای ایمان}. برخی افراد تصور می‌کنند ایمان فقط برای مومنین صدق می‌کند در صورتی که ایمان با جنبه حرفه‌ای می‌تواند شکاف بین انتظارات از حرفه و عملکرد حرفه را از بین ببرد بدین صورت که اعضای حرفه با اعتقاد راسخ به اصول حرفه‌ای، و باور قلبی نسبت به آنها، قادر خواهند بود عمل مورد انتظار را محقق

نمایند {پیامد حرفه‌ای ایمان} و حافظ منافع عمومی و ذینفعان حرفه باشند {منافع ذینفعان}. متأسفانه علیرغم استانداردها و قوانین موجود و نظارت‌های به ظاهر کافی، در حوزه حسابداری همچنان شاهد کاستی‌ها و ناکارآمدی‌ها هستیم که ریشه رفتاری دارد و نظریه ایمان این موضوع را به خوبی واکاوی می‌کند {انحرافات حسابداری در سایه ضعف ایمان}. این موضوع باید در حوزه حسابداری جدی گرفته شود والا این شکاف علیرغم تلاش‌های علمی بسیاری که صورت گرفته، همچنان باقی خواهد ماند {ضعف فرهنگ ایمان}. با توجه به اهمیت و کارکرد ایمان ضرورت دارد به عنوان گزاره‌ای پیش‌شرط در اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان گنجانده شود {اخلاق حرفه‌ای}.

نمونه سوم: پیوند عمیق و متقابل میان شناخت (تئوری) و رفتار (عمل) محصول نظریه ایمان است که محقق منجر به همگرایی تئوری با عمل است که در آن ایمان به عنوان واسطه‌ای معنوی و معرفتی، شکاف بین دانش نظری و رفتار عملی را کاهش می‌دهد یا برطرف می‌کند {پیامد التزام به ایمان} طبق دیدگاه‌های قرآنی و فلسفی اسلامی، ایمان نه تنها شامل باور و شناخت است بلکه تعهد عملی به آن باور را نیز در بر می‌گیرد و این تعهد عملی به تحقق همگرایی بین تئوری و عمل کمک می‌کند {همگرایی تئوری با عمل}. این موضوع امنیت منافع ذینفعان در برابر کاستی‌ها و کژی‌های حرفه‌ای را به دنبال خواهد داشت {امنیت و سلامت حرفه}.

در مرحله بعد که کدگذاری محوری است، مقوله‌هایی که از طریق کدگذاری باز شناسایی شده‌اند، به یکدیگر مرتبط می‌شوند. برای تشکیل مقوله‌ها، مفاهیم به دست آمده از کدگذاری باز با یکدیگر مقایسه شده و شباهت‌ها و تفاوت‌های آن‌ها بررسی گردید و مقوله‌هایی که نشان دهنده محورهای مشترک بین مفاهیم‌اند، استخراج شدند. کدگذاری محوری عبارت از رویه‌هایی است که از طریق پیوند بین معیار و معیارهای فرعی، داده‌ها را با یکدیگر ارتباط می‌دهد و به فرآیند شکل‌دهی معیارها اشاره دارد. این کار با استفاده از یک پارادایم مدل الگویی انجام می‌شود تا روابط بین شرایط علی، پدیده محوری، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها را نشان دهد. هدف از این مرحله برقراری رابطه بین طبقه‌های تولید شده در مرحله کدگذاری باز است. در این مرحله، با غربالگری، حذف کدهای تکراری و یکپارچه نمودن کدهای هم‌معنی، شاخص‌های استخراج شده از متون مصاحبه‌ها مقوله‌بندی می‌شوند. (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در ادامه مقولات الگوی پژوهش

تحت عنوان شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، شرایط مداخله‌گر و زمینه‌ای و پیامدها به همراه کدهای باز و محوری ارائه شده است.

شرایط علی

شرایط علی، شرایطی است که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. شروطی لازم اما ناکافی به منظور دستیابی به پیامدهای به کارگیری راهبردهاست. این شرایط در جدول شماره دو در ادامه ارائه شده است.

جدول (۲): شرایط علی الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد اولیه (باز)
پدیده محوری	ارزش‌های اخلاقی	شناخت ارزش- وفاداری- ایمان- تقوا- وفای به عهد- رعایت انصاف- عدالت در گفتار و رفتار- حیا و عفت- عدم وابستگی به دیگران- خیرخواهی و نیکی به دیگران- بردباری و وقار- رفق و مدارا- رعایت حد و حدود- قانون‌مداری- امانت‌داری
	رسالت حرفه‌ای	منافع ذینفعان- ایجاد و تحقق فرهنگ اخلاقی - اعتقاد درونی نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای و اخلاقی- پذیرش و گرایش درونی نسبت به تحقق اصول اخلاق حرفه‌ای- پایبندی و جاری‌سازی ارزش‌های حرفه‌ای و اخلاقی- ترویج رفتار حرفه‌ای مبتنی بر اخلاقیات- پاسخگو بودن
	رفتار حرفه‌ای مبتنی بر ایمان	اعتقاد راسخ- پاک‌سازی عمل- طهارت روح و روان- اجرای درست و دقیق کار- مراقب بودن- ملتزم بودن- خودکنترلی- دوستی و راستی- مورد اعتماد بودن- امیدواری- احساس مثبت درونی- قابل تکیه بودن- پاس داشتن حق- اخلاص در عمل - هماهنگی عمل با مبانی

پدیده محوری

پدیده محوری، مقوله کلیدی است که یک صورت ذهنی از پدیده‌ای که اساس فرآیند است، را شکل می‌دهد. این مقوله در واقع برچسب مفهومی است که برای چارچوب یا نظریه شکل گرفته، در نظر گرفته می‌شود. پدیده محوری در جدول شماره سه در ادامه ارائه شده است.

جدول (۳): پدیده محوری الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد اولیه (باز)
پدیده محوری	واکاوی شکاف بین تئوری و عمل	فاصله بین دانش نظری و عملکرد- اعتقادات سست حرفه‌ای- باور ضعیف- انحرافات با وجود قوانین- عدم اجرای درست استانداردها- عدم تطابق رفتار حرفه‌ای با آیین‌نامه-

مقوله	کد محوری	کد اولیه (باز)
		ناکارآمدی رفتار- نارضایتی ذینفعان از عملکرد حرفه
	کیفیت رفتار	سلامت عقیده- اعتقاد راسخ و قلبی- پایبندی به عقاید و ضوابط- عمل منطبق بر عقیده= کردار صادقانه- یکپارچگی عقیده، باور قلبی و عمل- سلامت رفتار- باور قلبی- باوروری باور

شرایط زمینه‌ای

مجموعه شرایط عمومی و گسترده‌ای است که زمینه پدیده مورد نظر را فراهم می‌کنند و بر توسعه، تهدید و اهمیت پدیده اثر می‌گذارند و در نهایت بر راهبردها تأثیر می‌گذارند. محل حوادث یا وقایع مرتبط با پدیده‌ای است که در آن کنش متقابل برای کنترل، اداره و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد. نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد. این شرایط در جدول شماره چهاردر ادامه ارائه شده است.

جدول (۴): شرایط زمینه‌ای الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد اولیه (باز)
شرایط زمینه‌ای	ویژگی‌های شخصیتی	اعتقادات صحیح- اهل باور و یقین- صداقت در عمل- عامل به آموزه‌های الهی- رفتار مومنانه داشتن- ملتزم به فراگیری ارزش‌های اخلاقی- انجام دستورات الهی- اجتناب از گناه و آلودگی‌های اخلاقی- برخورد عقلانی و اخلاقی در مواجهه با مشکلات
	فرهنگ سازمانی	باور سازمانی- ایمان به اهداف سازمان- بازنگری و تقویت منشور اخلاقی- فرهنگ سازمانی مبتنی بر ایمان- اخلاق محوری فرآیندهای سازمانی- بکارگیری نیروهای ارزشی- تشویق و ترغیب رفتارهای اخلاقی- آموزش اخلاق حرفه‌ای- معرفی الگوهای شاخص اخلاقی- شایسته سالاری بر مبنای عملکرد
	ضوابط حرفه‌ای	باور و تعهد به حرفه- اهمیت اخلاق در حرفه- بازنگری آیین رفتار حرفه‌ای با رویکرد ارزشی- کارآمدی حرفه‌ای- آموزش دوره‌ای و مستمر- کسب و حفظ صلاحیت- نهادینه‌سازی ایمان در رفتار حرفه‌ای

شرایط مداخله‌گر

شرایط زمینه‌ای عمومی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند. این شرایط در جدول شماره پنج در ادامه ارائه شده است.

جدول (۵): شرایط مداخله‌گر الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد اولیه (باز)
شرایط مداخله‌گر	ضعف شناختی و انگیزشی	اعتقادات سطحی - نگرش صرفاً حرفه‌ای - بی‌تقیدی و باور ضعیف مدیران و سرپرستان به اصول اخلاق - عدم باور به اهمیت اخلاق حرفه‌ای - ایمان سست یا ناقص - آشنایی سطحی و یا حتی ناآشنایی به مبانی اخلاق حرفه‌ای - عدم آگاهی از پیامدهای رفتارهای غیر ارزشی - آموزش‌های فاقد اصول معرفتی - ضعف مهارت تشخیص در حل مسائل اخلاقی - عدم بصیرت - انگیزه‌های صرفاً مادی
	کاستی‌های سازمانی	ضعف در بصیرت افزایی - ادامه همکاری با نیروهای ناکارآمد - ضعف در آموزش اخلاق حرفه‌ای - جایگزینی رابطه به جای ضابطه در سازمان - روابط سیاسی و غیراخلاقی در ساختار - عدم سازوکارهای افشاگری - تشویق و تنبیه ضعیف
	ضعف اجتماعی - فرهنگی	عدم اقتناع در بهره‌وری مطلوب از مواهب دنیا - تنگناهای مالی - فشارهای اقتصادی - جابجایی رفتارهای ارزشی و غیرارزشی با یکدیگر - عدم حمایت از آیین‌نامه‌های اخلاقی - ضعف در فرهنگ اخلاق حرفه‌ای - ضعف در فرهنگ ارزشی - عادی انگاری بی‌اخلاقی - نبود فرهنگ تشویق به رفتارهای اخلاقی - تعارضات اخلاقی الگوها

راهبردها و اقدامات

راهبرد، کنش‌ها و برهم‌کنش‌های خاصی محسوب می‌شود که از پدیده محوری حاصل می‌گردد. راهبردهای موردنظر در تئوری داده بنیاد به ارائه راه‌حلی برای مواجهه با پدیده مورد مطالعه اشاره دارد که هدف آن اداره کردن پدیده، برخورد با آن و حساسیت نشان دادن در برابر آن است. فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود. راهبردها و اقدامات در جدول شماره شش در ادامه ارائه شده است.

جدول (۶): راهبردها و اقدامات الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد اولیه (باز)
راهبردها و اقدامات	الزامات سازمانی	تدوین زیرساخت‌ها جهت نهادینه‌سازی فرهنگ مبتنی بر ایمان - ترویج اصول و ارزش‌ها - باور و یقین سازمانی به اصول و ارزش‌ها - پایبندی به ارزش‌ها - بکارگیری شاخص‌های حرفه‌ای اخلاق مدار - اجتناب از نویزهای رفتار سازمانی - همکاری تیمی
	فرآیندهای اصلاحی	احیای ارزش‌های حرفه‌ای و اخلاقی - حمایت و تقویت از انتصابات بر اساس شایسته‌سالاری حرفه‌ای و اخلاقی - حاکمیت مدیران ارزشی - نهادینه‌سازی اصول و معیارهای رفتار ارزشی - نظارت و ارزیابی مستمر با معیارهای ایمان
	آموزش و یادگیری	ایجاد اشتیاق با مباحث اخلاقی - آموزش‌های ضمن خدمت با محوریت انسان‌شناسی - شناخت عمیق اصول و ارزش‌ها - تقویت برنامه‌های آموزشی در جهت نهادینه‌سازی اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر ایمان - یادگیری مستمر
	کمال‌گرایی	اعتقاد و التزام به عمل - هماهنگی نیت با عمل - پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای - روحیه خودباوری - اعتقاد درونی نسبت به ارزش‌ها - عزت اجتماعی - مسئولیت‌پذیری - تعهد اخلاقی - وجدان کاری - صلاحیت علمی - صلاحیت اخلاقی - دستیابی توانمان به آرامش و شادی

پیامدها و نتایج

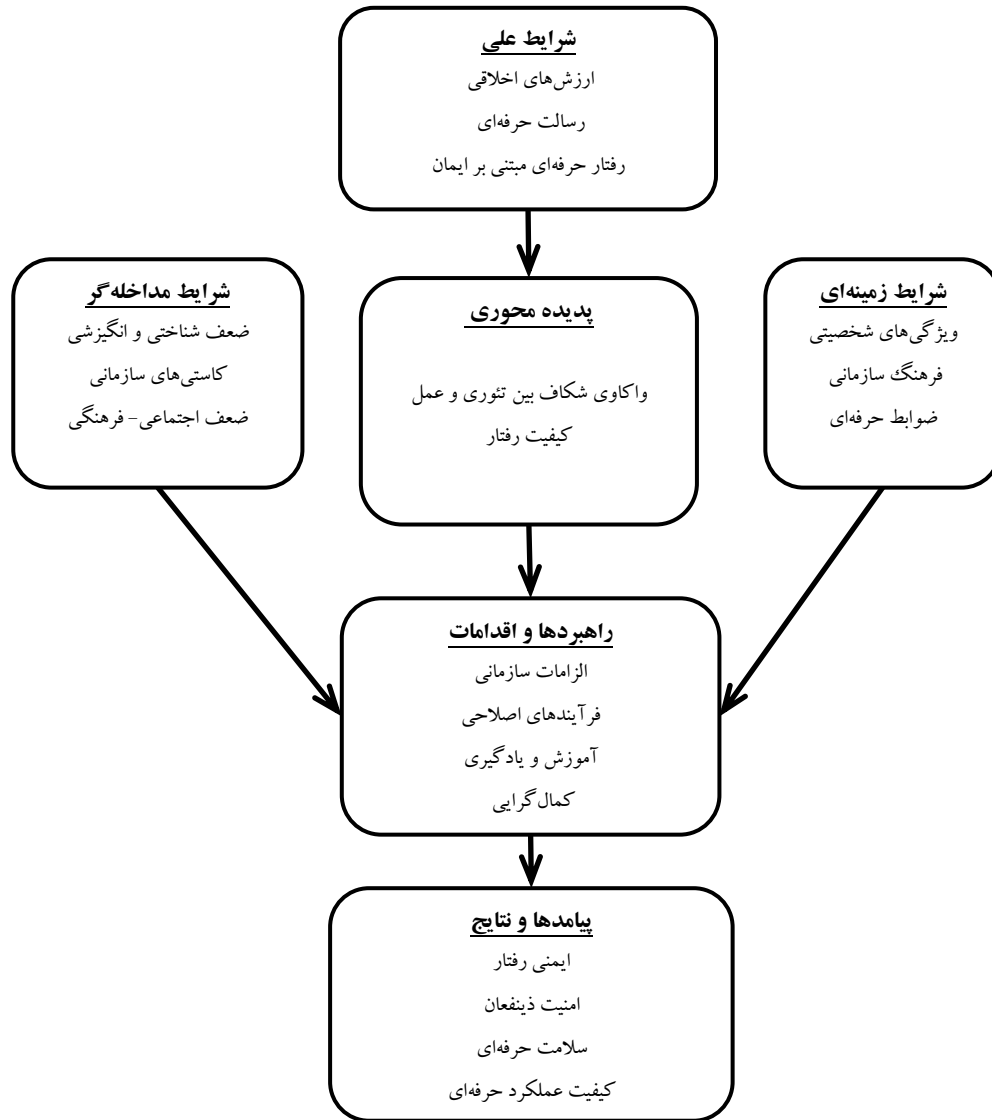
پیامدها نتیجه کنش و واکنش شرایطی است که در خصوص پدیده وجود دارد و نتایج اجرای راهبردها هستند. این راهبردها و اقدامات در جدول شماره هفت در ادامه ارائه شده است.

جدول (۷): پیامدها و نتایج الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد اولیه (باز)
پیامدها و نتایج	ایمنی رفتار	افزایش تاب‌آوری - توسعه روحی - آرامش روانی - مصونیت رفتاری - ترک افعال مغایر با انتظارات حرفه‌ای - اجتناب از بی‌قانونی - التزام به آیین رفتار حرفه‌ای - دوری از تحریفات - رهایی از بحران‌های رفتاری - عملکرد مطلوب - آراستگی عمل
	امنیت ذینفعان	کیفیت گزارشگری - تقویت پاسخگویی - افشاء کافی اطلاعات - کاهش نگرانی و دغدغه‌مندی - کاهش تعارضات حاصل از تئوری نمایندگی - کاهش نارضایتی و تعارض
	سلامت حرفه‌ای	مدافه و مراقبه - آراستگی فکر و عقیده - آراستگی گفتار - رفتار اخلاقی با رویکرد مبتنی بر ایمان - افزایش اعتماد

مقوله	کد محوری	کد اولیه (باز)
		جامعه به حرفه- کارآمدی آیین رفتار حرفه‌ای - کاهش رفتارهای غیراخلاقی - فرهنگ حرفه‌ای- مشروعیت‌بخشی به حرفه
	کیفیت عملکرد حرفه‌ای	پیوند دانش نظری با عمل- همسویی تئوری با عمل- عملکرد مطلوب طبق معیارهای حرفه‌ای و اخلاقی- تحقق کیفیت مورد انتظار- بهره‌وری سازمانی- تحقق چشم‌انداز و اهداف سازمان و حرفه- دستیابی به موفقیت- تطابق ارکان ایمان (عقیده، باور و عمل)

بعد از رفت و برگشت بین کدگذاری باز و محوری و شناسایی مقولات و مفاهیم، وارد مرحله کدگذاری انتخابی خواهیم شد. در این مرحله نظریه‌پرداز داده‌بنیاد معیار محوری را که سایر مقولات، حول آن می‌گردند و کلیتی را تشکیل می‌دهند، به طور روشمند انتخاب و با ارتباط دادن آن با سایر معیارها به نگارش نظریه اقدام می‌کند. کدگذاری انتخابی نتایج کدگذاری‌های قبلی را مد نظر قرار داده و معیار اصلی را انتخاب می‌کند و آن را به شکلی نظام‌مند به سایر معیارها ارتباط داده، ارتباطات را اعتبار می‌بخشد. با استفاده از کدگذاری انتخابی، معیارهایی که در کدگذاری باز و محوری شناسایی شده‌اند، در قالب یک تئوری فرآیندی با یکدیگر ادغام می‌شوند. در نهایت مدل پارادایمی الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری در راستای ایفای منافع ذینفعان با رویکرد تئوریک مبتنی بر نظریه ایمان را می‌توان در قالب ۶ کدگذاری محوری، ۱۹ مقوله اصلی و ۱۶۸ مفهوم طبق جداول شماره ۲ الی ۷ در نمودار ۱، ترسیم نمود.



نمودار ۱: مدل پارادایمی الگوی واکاوی شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری در راستای ایفای منافع ذینفعان با رویکرد تئوریک مبتنی بر نظریه ایمان

۶- بحث و نتیجه‌گیری

علیرغم وجود الزامات، قوانین و استانداردهای لازم در حسابداری، وقوع رسوایی‌های مالی موید، ضعف عمل به تئوری و دانش نظری در قالب قوانین و استانداردها وجود دارد. این ضعف طبیعتاً از ناکارآمدی رفتار حرفه‌ای اعضای حرفه حسابداری نشأت می‌گیرد. ناکارآمدی رفتار حرفه‌ای حسابداران بواسطه شکاف بین تئوری و عمل منجر به بروز رفتارهایی می‌شود که انتظارات حرفه و ذینفعان را آن‌طور که باید و شاید برآورده نمی‌کند که در نهایت با تاثیر منفی بر کیفیت گزارشگری مالی، موجبات نارضایتی استفاده‌کنندگان از خدمات حرفه حسابداری و کاهش سطح اعتماد عمومی در حرفه در سایه رسوایی‌های مالی را رقم می‌زند. شکاف بین تئوری و عمل به‌عنوان یک معضل در حرفه، حاکی از یک خلاء پژوهشی است که پژوهش حاضر در صدد است به واکاوی آن در راستای ایفای منافع ذینفعان با رویکرد تئوریک مبتنی بر نظریه ایمان بپردازد. الگوی ارائه شده ضمن توسعه مبانی نظری حسابداری با رویکرد رفتاری، شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای، حذف شکاف بین تئوری و عمل و هماهنگی دانش آنها را تبیین می‌نماید که حاکی از نوآوری پژوهش حاضر در راستای ارزش‌آفرینی برای حرفه حسابداری است.

به دنبال یافتن الگوی مذکور، یافته‌های پژوهش در پاسخ به سؤال اول پژوهش، شرایط علی و عواملی که سبب ساز توسعه چنین الگویی شده را شناسایی نمودند که عبارتند از ۱- ارزش‌های اخلاقی در سایه شناخت ارزش‌های متکی به ایمان و تقوا و باور راسخ به ارزش‌ها و عمل همسوی آنها با اتکا با ویژگی‌های اخلاقی شامل حیا و عفت، بردباری و وقار، وفاداری، امانت‌داری، عدم وابستگی به دیگران، خیرخواهی و نیکی به دیگران، قانون‌مداری که در قالب رفتار ارزشی در پژوهش حاضر به آن اشاره شده است؛ ۲- رسالت حرفه‌ای با محوریت منافع ذینفعان در لوای فرهنگ اخلاقی مبتنی بر ایمان در ابعاد حرفه‌ای و ارزشی، که تحقق چنین رسالتی مستلزم ترویج رویکرد اخلاقی مبتنی بر ایمان و پایبندی به آن در بین اعضای حرفه حسابداری است؛ ۳- رفتار حرفه‌ای مبتنی بر ایمان در سایه اعتقاد راسخ به مبانی حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی و عملکرد مطابق به چنین اعتقاداتی است. نیاز حرفه می‌طلبد حسابداران اهل مراقبه و خودکنترلی باشند که پیامد آن عملکرد درست و مطابق با مبانی حرفه‌ای خواهد بود که ایفای رسالت حرفه‌ای را نیز به دنبال خواهد داشت. در این بخش رفتار مبتنی بر ایمان در دو بعد حرفه‌ای و اخلاقی (دینی) تبیین می‌گردد. ایمان حرفه‌ای در حسابداری

به معنای تعهد عمیق و پایدار به اصول و اخلاق حرفه‌ای حسابداری است؛ یعنی حسابدار به‌عنوان یک عضو مسئول از جامعه حرفه‌ای، احساس می‌کند باید صادقانه، بی‌طرفانه و مطابق استانداردها عمل کند، حتی اگر از نظر مادی یا دینی فشاری به او وارد نشود. ایمان حرفه‌ای می‌تواند در یک فرد غیردینی هم وجود داشته باشد؛ یعنی فرد به‌عنوان یک حرفه‌ای مسئول، ضمن اعتقاد و باور قلبی به مبانی حرفه‌ای، احساس می‌کند که باید بر اساس این مبانی و استانداردهای حرفه‌ای عمل کند، حتی اگر از دیدگاه دینی چندان متعهد نباشد. ایمان اخلاقی (دینی) در حسابداری به معنای اعتقاد و باور قلبی به خدا، آخرت، ثواب و عقاب در فراسوی مبانی حرفه‌ای و انجام کار درست حسابداری به‌عنوان محصول اعتقاد و باور است. در این نگاه، صداقت، امانت‌داری و اجتناب از تقلب، نه فقط به‌خاطر قانون یا کد حرفه‌ای، بلکه به‌خاطر اعتقاد و باور دینی و التزام به آن‌ها در برابر خدا انجام می‌شود. در پاسخ به سؤال دوم پژوهش، پدیده محوری واکاوی شکاف بین تئوری و عمل با رویکرد مبتنی بر نظریه ایمان است که هدف از آن بررسی فاصله بین دانش نظری و مبانی حرفه‌ای حسابداران با عملکرد آنان بوده که تعیین‌کننده کیفیت رفتار و عملکرد حسابداران است. هر چه این فاصله که شکاف بین ارکان اعتقادی و مبانی حرفه‌ای حسابداران با باور قلبی و عملکرد آنان است بیشتر باشد کیفیت رفتار حرفه‌ای آنان نیز تنزل پیدا می‌کند و هر چه این فاصله کمتر بوده و نهایتاً ارکان منطبق بر هم باشند کیفیت رفتار حسابداران بهتر و بهتر خواهد شد که رضایت ذینفعان حرفه را به دنبال خواهد داشت. در پاسخ به سؤال سوم پژوهش شرایط زمینه‌ای که در سایه شرایط علی بر راهبردهای الگو تاثیرگذارند عبارتند از ۱- ویژگی‌های شخصیتی در سایه ایمان افراد، یکی از مهم‌ترین عوامل موثر بر رفتار و عملکرد حرفه‌ای آنان است که تعیین‌کننده قدرت عاملیت اخلاقی و حرفه‌ای افراد در مواجهه با شرایط حرفه‌ای و تنگناهای اخلاقی است. ۲- فرهنگ سازمانی، به عنوان نظام ارزش‌ها، باورها و رفتارهای مشترک با تمرکز بر خلق فرهنگی که ارزش‌های اخلاقی مبتنی بر ایمان را در خود جای داده باشد، موجب پایداری حرفه و سازمان می‌شود. براین اساس نهادینه‌سازی فرهنگ و منشور اخلاقی مبتنی ایمان در سازمان باید در اولویت قرار گیرد که بکارگیری مدیران و حسابداران با ایمان از ابزارهای اصلی این فرآیند هستند. همچنین جهت ارتقا و شایسته‌پروری نباید صرفاً به مهارت‌های فنی توجه کرد، بلکه باید بر شایستگی‌های مبتنی بر رفتار ارزشی که تطابق مبانی با رفتار در ابعاد حرفه‌ای و اخلاقی است، تاکید شود این رویکرد موجب افزایش کیفیت تصمیم‌گیری‌ها و بهبود عملکرد کلی سازمانی است؛ ۳- ضوابط حرفه‌ای، تبیین ارکان ایمان و التزامات آن در آیین رفتار حرفه‌ای با ابعاد حرفه‌ای و اخلاقی، به کارآمدی حرفه‌ای و تحقق رفتار اخلاقی منجر می‌گردد. براین اساس کسب

و حفظ صلاحیت در سایه ایمان تحقق می‌یابد، که این امر با اصول بنیادی مانند درستکاری، بی‌طرفی و صلاحیت حرفه‌ای همخوانی دارد. این شرایط به دنبال پدیده محوری، راهبردهای ارائه شده براساس الگوی پژوهش را زمینه‌سازی می‌کنند. یافته‌های پژوهش در پاسخ به سؤال چهارم پژوهش نشان داد براساس نظر خبرگان، عوامل مداخله‌گر عبارتند از ۱- ضعف شناختی و انگیزشی، ناشی از کمبود اعتقادات شناختی و قلبی در حسابداران، مدیران و سیاست‌گذاران حرفه است، که اغلب به نگرش حرفه‌ای بدون اخلاق مبتنی بر ایمان، عدم باور قلبی به اصول حرفه‌ای، یا اعتقاد سطحی و سست منجر می‌شود و برآیند آن ایجاد شکاف بین تئوری و عمل خواهد بود که عمل منطبق بر اصول حرفه‌ای را محقق نمی‌سازد؛ ۲- کاستی‌های سازمانی، که ناشی از ضعف عملکرد حرفه و سازمان در حوزه اخلاق سازمانی مبتنی بر ایمان است که کارآمدی رفتار حرفه‌ای را تنزل می‌دهد. همچنین سازمان با ضعف در برگزاری دوره‌های آموزش اخلاق حرفه‌ای، بصیرت‌افزایی، همکاری با نیروهای ناکارآمد و ناشایسته و جایگزینی سیاسی‌بازی و رابطه به جای ضابطه، بر ضعف اخلاق سازمانی دامن زده که در نهایت منجر به بروز عملکرد نامناسب بویژه در حوزه گزارشگری مالی خواهد شد. ۳- ضعف اجتماعی- فرهنگی، در سایه عدم التزام به مبانی عرفی و اخلاقی و عادی انگاری بی‌اخلاقی در حوزه اجتماعی که ریشه در عدم ایمان و یا حتی ایمان سست دارد، فرهنگی را رقم می‌زند که در آن بین قانون و مبانی اجتماعی و عمل افراد فاصله هست. این موضوع در حرفه حسابداری علیرغم پیشرفت علم تخصصی، با رسوایی‌های مالی خود را نشان داده که حاکی از پسرفت اخلاق در این حوزه است. یافته‌های پژوهش در پاسخ به سؤال پنجم پژوهش نشان داد راهبردهای قابل ارائه برای پوشش شکاف بین تئوری و عمل با رویکرد مبتنی بر نظریه ایمان در حسابداری عبارتند از ۱- الزامات سازمانی، بستر را برای نهادینه‌سازی فرهنگ مبتنی بر ایمان فراهم می‌نماید. این الزامات شامل تدوین زیرساخت‌هایی مانند مقررات داخلی، نظام‌های آموزشی و ضمانت‌های اجرایی است که به ارزش‌های دینی در سایه ایمان در رفتار سازمانی حاکمیت می‌بخشد. بدین ترتیب حرفه حسابداری باید با تدابیر ساختاری سازمانی الزام‌آور به ترویج رفتار حرفه‌ای با رویکرد ارزشی در سایه ایمان بپردازد. ۲- فرآیندهای اصلاحی، در پی الزامات اخلاقی و ارزشی، تمام ارکان حرفه حسابداری از قانون‌گذار تا حسابداری به احیای اخلاق و رفتار حرفه‌ای مبتنی بر ایمان بپردازند و البته نظارت و ارزیابی مستمر این فرآیند تا حصول نتیجه باید در دستور کار حرفه حسابداری قرار گیرد. ۳- آموزش و یادگیری، آموزش‌های ضمن خدمت با محوریت انسان‌شناسی و البته به صورت مستمر راهبردی است که منجر بر شناخت عمیق حسابداران از خود و شأن انسانی‌شان می‌گردد. برآیند چنین راهبردی که

جای خالی آن در حرفه حسابداری ملموس است، رفتار حرفه‌ای مبتنی بر ایمان را در حسابداران نهادینه خواهد کرد. ۴- کمال‌گرایی حرفه‌ای با رویکرد اخلاقی مبتنی بر ایمان می‌تواند آرمان‌های حرفه‌ای با رویکرد اخلاقی را برای حسابداران متصور گردد، بدین‌گونه که حسابداران با تقویت نیت‌مندی در ابعاد فنی و اخلاقی و باروری این نیت با اقدام همسو و منطبق با این نیت قادر خواهند بود به کمالات مطلوب حرفه جامه عمل بپوشانند. این راهبرد تحت لوای باور ارزشی به رسالت حرفه‌ای و باروری در سایه ایمان به کیفیت و اعتبار خدمات حسابداری کیفیت بخشیده و در نهایت منجر به جلب اعتماد ذینفعان حرفه می‌گردد. یافته‌های پژوهش در پاسخ به سؤال ششم پژوهش، پیامدهای پدیده محوری را در نتیجه راهبردهای تدوین شده مشخص نموده است که عبارتند از ۱- ایمنی رفتار، که در سایه ایمان و باور عمیق حسابداران به اصول اخلاقی و حرفه‌ای شکل می‌گیرد و منجر به مصونیت آنان از انحرافات رفتاری و ترک افعال مغایر با انتظارات حرفه‌ای و افزایش تاب‌آوری آنان در تنگناهای حرفه‌ای خواهد شد. ۲- امنیت ذینفعان، افزایش حاشیه امنیت منافع ذینفعان حرفه حسابداری به یکی از الزامات اساسی موفقیت حرفه تبدیل شده و این اهمیت با توجه به تئوری‌های نمایندگی و ذینفعان دوچندان است. تامین چنین امنیتی محقق نمی‌شود مگر با رویکرد رفتاری مبتنی بر نظریه ایمان حسابداران در کنار دانش فنی و تخصصی آنان. چنین پیامد رفتاری، ضمن تامین امنیت ذینفعان حرفه و سازمان، ارتقاء اعتبار حرفه حسابداری را نیز به دنبال خواهد داشت. ۳- سلامت حرفه‌ای، رویکرد اخلاقی مبتنی بر ایمان که تطابق رؤس اعتقاد، باور و عمل است، سلامت و کیفیت عملکرد اعضای حرفه حسابداری و به تبع آن، کیفیت گزارشگری مالی را افزایش خواهد داد. سلامت حرفه‌ای ضمن حفاظت از منافع ذینفعان حرفه حسابداری، با اعتمادسازی برای سرمایه‌گذاران، بستر رشد اقتصادی سالم و پایدار را نیز به دنبال خواهد داشت. ۳- کیفیت عملکرد حرفه‌ای در سایه تطابق تئوری با عمل، این دستاورد به رفع مهم‌ترین معضل حرفه حسابداری، حذف شکاف بین تئوری و عمل منجر خواهد شد که تنها راه حل آن التزام به رفتار ارزشی (حرفه‌ای- اخلاقی) در سایه ایمان است. ایمان عنصری است که معرفت را عملاً متبلور می‌کند و سبب همگرایی تئوری (شناخت و معرفت) با عمل (کردار) می‌گردد که در نهایت منجر به رفع شکاف میان معرفت و عمل می‌شود؛ ایمان حلقه وصل بین نظریه و عمل است که بدون آن، یکدیگر را کامل نمی‌کنند. براین اساس شکاف بین دانش نظری با عمل در حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه ایمان که حاکی از تطابق گفتار، باور و کردار است، پوشیده خواهد شد. بدین وسیله ضعف و نقص در اجرای استانداردها، قوانین و

دستورالعمل‌های موجود که در پس‌بی‌اخلاقی‌های حسابداران رخ داده و ضمن وقوع رسوایی‌های حرفه‌ای، سبب نارضایتی ذینفعان حرفه گردیده، از بین خواهد رفت.

در مدل نظری نهایی، ایمان اخلاقی (دینی) و ایمان حرفه‌ای دو منبع عمیق ارزش‌های حسابداری هستند که از طریق تقویت اخلاق حرفه‌ای، رفتار حسابداران را به سمت صداقت، شفافیت و کاهش تقلب در گزارشگری مالی سوق می‌دهند. ایمان اخلاقی، حسابدار را به‌عنوان فردی مسئول در برابر خدا و جامعه معرفی می‌کند و با ایجاد حس مسئولیت معنوی، تقویت تردید حرفه‌ای و پرهیز از گناه، او را به انجام کارهای درست و شفاف همسو با اعتقاد و باور او ترغیب می‌کند. از سوی دیگر، ایمان حرفه‌ای، همان حس تعهد به استانداردها، کدهای اخلاقی و اعتبار حرفه است که حتی در غیاب باورهای دینی قوی نیز می‌تواند مانع تقلب و رفتارهای غیراخلاقی شود و حسابدار را به رعایت اصول صداقت، عینیت و حفظ محرمانه‌گی وادارد. در نهایت، اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان یک پل نظری بین این دو نوع ایمان عمل می‌کند؛ یعنی هم از طریق ایمان دینی و هم از طریق ایمان حرفه‌ای، حسابداران به سطح بالاتری از اخلاق حرفه‌ای می‌رسند و این سطح اخلاقی، ضمن حذف شکاف بین دانش نظری و عمل، رفتارهای تقلب‌آمیز و ناهنجاری‌های گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد.

نتایج پژوهش حاضر با رویکرد داده بنیاد برای اولین بار شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری، به‌عنوان یک معضل فراگیر در حرفه حسابداری را با رویکرد رفتاری مبتنی بر نظریه ایمان مورد بررسی قرار داده است که حاکی از ارزش آفرینی پژوهش حاضر است. براساس یافته‌های پژوهش حاضر رویکرد رفتاری مبتنی بر ایمان، سه مرحله‌ای معرفی گردید که مویده نظریه مراحل رشد ایمان فولر است، در این رویکرد موفقیت زمانی حاصل می‌گردد که مراحل ایمان شامل عقیده، باور و عمل با یکدیگر منطبق باشند. این نظریه تأکید می‌کند که ایمان، انگیزه درونی قوی، برای انتخاب عمل درست در سایه باور و پایبندی به اصول اخلاقی را فراهم می‌کند، به‌گونه‌ای که حسابداران حتی در شرایط دشوار و وسوسه‌انگیز، به ارزش‌های حرفه‌ای با رویکرد رفتار ارزشی (تلفیق ایمان حرفه‌ای و دینی) وفادار می‌مانند و دستاورد آن امنیت منافع ذینفعان و مخاطبین حرفه حسابداری و سلامت و اعتبار حرفه در سایه، ایمنی رفتار حرفه‌ای حسابداران از تحریفات و گزندهای ناشی از رفتارهای غیرحرفه‌ای و غیراخلاقی و همچنین بهبود کیفیت عملکرد حسابداران در چارچوب انتظارات حرفه‌ای است. نتایج پژوهش حاضر در راستای دستاورد فارل و همکاران (۲۰۲۲) و همسو با پژوهش بابایی و همکاران (۱۴۰۴)، خوشبخت و تائبی نقندری (۱۴۰۳)، حلیمی جلودار (۱۴۰۰) و براساس توصیه نظریه‌پردازی همچون ناهار (۲۰۱۹)، الگوی اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر نظریه ایمان را به‌عنوان راهکار

حذف شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری، ارائه نمود. همچنین همسو با پژوهش فخاری و دادگر (۱۳۹۶)، نشان داد شکاف انتظار حرفه‌ای و عمل در حسابداری در سایه رفتار مبتنی بر ایمان قابل پوشش است. همچنین پژوهش حاضر با رویکرد دینی و علمی، همسو با پژوهش رشید (۲۰۲۵)، با ارائه نظریه ایمان در تحقیقات حسابداری، توسعه مبانی نظری پژوهش‌های حوزه رفتاری و آیین رفتار حرفه‌ای را فراهم نمود. نتایج پژوهش به مدیران و سیاست‌گذاران سازمانی توصیه در بکارگیری حسابداران با ایمان دارد. این پیشنهاد دو بعدی است، اول بعد حرفه‌ای به این معنا که از افرادی استفاده شود که به اصول حرفه در گفتار و باور ملتزم باشند و در نهایت این التزام در عملکرد آنان بروز پیدا کند، دوم بعد اخلاقی است که به عقاید ارزشی (دینی به عنوان کامل‌ترین منبع اخلاقی) و باور قلبی حسابداران مرتبط است که به عملکرد آنان صداقت و پاکی می‌بخشد، براین اساس حذف شکاف بین تئوری و عمل حسابداران محقق نمی‌گردد مگر اینکه حسابداران حداقل دارای ایمان حرفه‌ای باشند. از سویی ایمان اخلاقی (دینی) نیز می‌تواند پایبندی به بعد حرفه‌ای را تقویت نماید حتی در شرایط فشار و سختی. پیشنهاد دوم به سیاست‌گذاران حرفه حسابداری و مدیران ذیربط، توسعه فرهنگ ایمان و ارزیابی با معیارهای آن است تا بدین‌گونه فرهنگ مبتنی بر ایمان در اصول رفتار حرفه‌ای و میدان عمل نهادینه شود. بنابراین با توجه به اهمیت ایمان در حذف شکاف بین تئوری و عمل، از آیین اخلاقی مبتنی بر ایمان و راهبردهای آن در تقویت آیین رفتار حرفه‌ای استفاده شود و با بازنگری آیین رفتار حرفه‌ای با چنین نگرشی، کارآمدی آن را ارتقاء دهند. همچنین به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود در پژوهش‌های رفتاری، از فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی سه مرحله‌ای پژوهش حاضر که مبتنی بر نظریه ایمان است جهت بررسی نارسایی‌های رفتاری در حوزه گزارشگری مالی و حسابرسی و حتی مالیاتی استفاده نمایند. در پایان محققین پژوهش حاضر امیدوارند که نتایج به‌دست آمده در کاهش بحران‌ها و فسادهای حسابداری مؤثرتر باشد البته به شرط استقبال حسابداران و سیاست‌گذاران در نهادینه نمودن رفتار حرفه‌ای مبتنی بر ایمان، بدین معنا که آنان ضمن اعتقاد و باور قلبی به اصول رفتاری در ابعاد حرفه‌ای و اخلاقی، شکوفایی آن را در عملکرد خود نشان دهند. محدودیت اصلی پژوهش حاضر در حوزه خبرگان بود که سعی شد با انتخاب نمونه از بین خبرگان حسابداری که در زمینه رفتار اخلاقی دارای سابقه پژوهشی و اجرایی قابل قبولی هستند در کنار خبرگانی از علوم دینی در دانشگاه و حوزه، تاثیر این محدودیت را به حداقل ممکن کاهش داد.

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

از کلیه افرادی که با مشارکت و مشاوره در فرآیند مصاحبه همکاری نمودند، سپاس‌گزاری می‌شود.

فهرست منابع

- اقبال‌فر، ناصر و خاتم‌زاده، سیدعلی. (۱۳۹۶)، اثر اخلاق فردی و سازمانی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با استفاده از معادلات ساختاری، دومین کنفرانس سالانه اقتصاد، مدیریت و حسابداری، اهواز.
- اکبری‌ان، سیدمحمد. (۱۳۹۱)، نظریه ایمان در رفع شکاف معرفت و عمل اخلاقی، پژوهشنامه اخلاق، سال پنجم، شماره ۱۷، صص ۱۰۱-۱۲۰.
- آذربایجانی، مسعود. (۱۳۸۷)، بازخوانی نظریه ایمان به مثابه اراده معطوف به باور از ویلیام جیمز. پژوهش‌های فلسفی-کلامی، سال دهم، شماره ۱، صص ۵-۲۶.
- بابایی، علیرضا؛ زارع، ایمان؛ محقق، محمدرضا؛ خوشدل‌مفرد، حسین. (۱۴۰۴)، تاثیر دین‌داری بر گزارشگری مالی با میانجی‌گری ارکان نظام حسابداری: ساختار و عاملیت. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پانزدهم، شماره ۴، صص.
- بیک‌بشرویه، اعظم؛ عباس‌زاده، محمدرضا؛ لاری‌دشت‌بیاض، محمود و کرمی، مرتضی. (۱۴۰۲)، شکاف آموزش حسابداری و نیازهای حرفه: بررسی سرفصل‌های آموزشی با استفاده از روش تئوری داده‌بنیاد. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال سی‌ام، شماره ۳، صص ۳۹۸-۴۳۱.
- حبیبی، آرش. (۱۴۰۰)، روش تحقیق پیشرفته. تهران: نارون.
- حلیمی‌جلودار، مصطفی. (۱۴۰۰)، بررسی فرهنگ جامعه با ویژگی ایمان. الهیات و معارف اسلامی، سال دوم، شماره ۳، صص ۹۷-۱۰۸.
- خواجوی، شکراله؛ اعتمادی‌عیدگاهی، سارا، قدیریان‌آرانی، محمد حسین. (۱۳۹۹)، اصول اخلاق اسلامی: چارچوبی برای تدوین آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری. حسابداری و منافع اجتماعی، سال دهم، شماره ۳، صص ۱-۲۹.
- خوشبخت، اسماعیل و تائبی‌نقندری، امیرحسین. (۱۴۰۳)، تأثیر باورهای ایمانی و نقش میانجی اخلاق حرفه‌ای بر عدم‌درستکاری حسابداران در تهیه صورت‌های مالی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال بیست و یک، شماره ۸۳، صص ۲۶۷-۳۰۴.

- خوشبخت، اسماعیل؛ تائبی نقندری، امیرحسین؛ زینلی، حدیث (۱۴۰۱)، دین‌داری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۳، صص ۲۲۳-۲۵۴.
- دانشمندی، نجمه و زارع، ایمان. (۱۴۰۳)، بررسی تاثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات حسابداری: با تاکید بر نقش میانجی خودشیفتگی مدیران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال نوزدهم، شماره ۷۶، صص ۱۸۹-۲۱۹.
- رجب‌دردی، حسین؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت‌الله؛ امیری، علی. (۱۴۰۱)، رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، سال اول، شماره ۱، صص ۱۱۳-۱۴۲.
- زارع، ایمان و ترخونی، بهارک. (۱۴۰۱)، بررسی تاثیر معادباوری بر کیفیت پاسخگویی در نظام حسابداری. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال هفتم، شماره ۱۴، صص ۴۳۵-۴۶۷.
- ستایش، محمدحسین و رضائیان زاده، زهرا. (۱۴۰۲)، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر نوآوری در حسابداری. مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال بیستم، شماره ۷۸، صص ۱-۳۳.
- شکرالهی، حسن. (۱۳۸۸)، آثار این جهانی ایمان به غیب، قم، موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی (ره).
- صادقیان، مسعود؛ بنی مهد، بهمن؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸)، ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال بیست و ششم، شماره ۳، صص ۴۱۳-۴۳۴.
- طباطبایی، سید محمد حسین. (۱۳۶۴)، تفسیر المیزان، قم، اسماعیلیان.
- فخاری، حسین و دادگر، شهرام. (۱۳۹۶)، بررسی شکاف "انتظار - عمل" آموزش مهارت‌های حرفه‌ای در دانش آموختگان رشته حسابداری (با تاکید بر دوره کارشناسی). مطالعات برنامه ریزی آموزشی، سال ششم، شماره ۱۲، صص ۱۶۸-۱۸۸.
- کابلی، مونا سادات؛ رحمانی، علی؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۹)، اثربخشی ارزش‌های انگیزشی شوارتز و اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر گزارشگری مالی متقلبان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال هفدهم، شماره ۶۶، صص ۲۷-۵۰.
- مجلسی، محمدباقر، (۱۳۹۲)، بحارالانوار، ج ۱، ۲، ۴، ۱۳، ۲۳، ۲۹، ۵۰، ۶۷، ۶۹، ۷۱، ۷۰، ۷۲، ۷۳، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۹۲، ۹۳، ۱۰۳، (گروه مترجمان). تهران: موسسه انتشارات کتاب نشر. (۱۴۰۳ق).

مدینه، سید محسن و زارع، ایمان. (۱۴۰۲)، تأثیر باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: رویکرد مراتب دین‌داری از منظر اسلام. مجله دانش حسابداری، سال چهاردهم، شماره ۴، صص ۱۱۱-۱۳۲.

مکارم شیرازی، ناصر و دیگران (۱۳۷۴)، تفسیر نمونه، تهران، دارالکتب الاسلامیه.

مهدوی، غلامحسین؛ بهمنی، رضا؛ نمازی، نویدرضا (۱۴۰۱)، نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرس در تبیین رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابداری. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال هفتم، شماره ۱۳، صص ۱۱۷-۱۵۳.

نمازی، محمد و رجب‌دُری، حسین. (۱۳۹۷)، اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال پانزدهم، شماره ۱۹، صص ۱-۳۴.

نوذری، محمود و غلامی، مهدی. (۱۳۹۶)، مراحل شکل‌گیری ایمان از دیدگاه فولر و نقد آن. اسلام و پژوهش‌های روان‌شناختی، سال دوم، شماره ۸، صص ۶۵-۸۳.

- Adelopo, I., I. Rufai, and Bello, M. 2023. Financial accountability and religious sentiments: the case of Sukuk bond. *Journal of Business Ethics*, 182(2): 397-420.
- Akbarian, S. M. 2012. The Theory of Faith in Bridging the Gap between Knowledge and Moral Action, *Ethics Research Journal*, 5 (17): 101-120. (in Persian).
- Alshehri, F., Fotaki, M., & Kauser, S. 2021. The effects of spirituality and religiosity on the ethical judgment in organizations. *Journal of Business Ethics*, 174(3): 567-593.
- Arief Kusumo, B. Y., and S. H. Poppy Sofia Koeswoyo. 2018. Analyze of the effect of workplace spirituality on auditor dysfunctional behavior and its implication to audit quality: Study at the audit board of the republic of indonesia, *Journal of Accounting Auditing and Business*, 1(1): 19-33.
- Azerbaijani, M. 2008. Rereading the Theory of Faith as Will-Directed to Belief by William James. *Philosophical-Theological Studies*, 10 (1): 5- 26. (in Persian).

- Babaei, A., I. Zare, M. R. Mohagheghi, and H. Khoshdelmofard. 2025. The effect of religiosity on financial reporting through the mediation of accounting system elements: structure and agency. *Empirical Research on Accounting* 15 (4), (in Persian).
- Beik-Boshraieh, A., M. R. Abbaszadeh, M. Laridasht-e-Bayaz, and M. Karami. 2023. The Accounting Education Gap and Professional Needs: A Study of Educational Topics Using the Data-Based Theory Method. *Accounting and Auditing Reviews*, 30(3): 398-431. (in Persian).
- Borisova, E. N., T. V. Bodrova, I. D. Demina, G. U. Bekniyazova, and E. V. Zubareva. 2020. Technology to identify distortions in financial reporting of a cooperative. In *Frontier Information Technology and Systems Research in Cooperative Economics* (pp. 573-578). Cham: Springer International Publishing.
- Chen, F., X. Chen, W. Tan, and L. Zheng. 2020. Religiosity and cross-country differences in trade credit use. *Accounting & Finance*, 60: 909-941.
- Daneshmandi, N., and I. Zare. 2024. Investigating the effect of religiosity on the quality of voluntary disclosure of accounting information: with emphasis on the mediating role of managers' narcissism. *Accounting and Auditing Reviews*, 19(76): 189-219. (in Persian).
- Eghbalifar, N., and S. A. Khatamzadeh. 2017. The Effect of Individual and Organizational Ethics on Ethical Decision Making of Accountants Using Structural Equations, Second Annual Conference on Economics, Management and Accounting, Ahvaz. (in Persian).
- Evanauli, R. P., and I. Nazaruddin. 2016. Penerimaan auditor atas dysfunctional audit behavior: sebuah pendekatan karakteristik personal auditor. *Journal of Accounting and Investment*, 14(2): 158-167.
- Fakhari, H., and Sh. Dadgar. 2017. A Study of the "Expectation-Practice" Gap in the Education of Professional Skills in Accounting Graduates (with Emphasis on the Undergraduate Course). *Educational Planning Studies*, 6 (12): 168-188. (in Persian).

- Farrell, M., B. Gordijn, and A. J. Kearns. 2023. Accountability, human rights and social justice in public sector recordkeeping. *Archival Science*, 23(2): 161-185.
- Guay, W., D. Samuels, and D. Taylor. 2016. Guiding through the fog: Financial statement complexity and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 62(2&3): 234-269.
- Habibi, A. 2019. *Advanced Research Methodology*. Tehran: Naroon. (in Persian).
- Halimi Jellodar, M. 2021. Investigating the culture of society with the characteristic of faith. *Islamic Theology and Theology*, 2(3): 97-108. (in Persian).
- Kabli, M. S., A. Rahmani, H. Nikomaram, and F. Rahnamae Rudposhti. 2019. The effectiveness of Schwartz's motivational values and professional accounting ethics on fraudulent financial reporting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66): 27-50. (in Persian).
- Kara, A., Rojas-Méndez, J. I., & Turan, M. 2016. Ethical evaluations of business students in an emerging market: Effects of ethical sensitivity, cultural values, personality, and religiosity. *Journal of Academic Ethics*, 14(4): 297-325.
- Kargarkamvar, N., M. Khanmohammadi, S. Yazdani, and Z. Moradi. 2023. Investigating the effect of religious Orientation on decision making approach of financial managers. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 8(29): 117-131.
- Khajovi, Sh., S. Etemadi Eidgahi, and M. H. Ghadirian Arani. 2020. Principles of Islamic Ethics: A Framework for Formulating a Code of Professional Accounting Conduct. *Accounting and Social Benefits*, 10(3): 1-29. (in Persian).
- Khoshbakht, I., A. H. Taebi-Naghandari, and Zainali, H. 2012. Religiosity, Professional Ethics of Accountants and Financial Reporting Fraud, *Financial Accounting and Auditing Research*, 14 (53): 223-254. (in Persian).
- Khoshbakht, I., and A. H. Taebi-Naghandari. 2024. The effect of religious beliefs and the mediating role of professional ethics on accountants'

- dishonesty in preparing financial statements. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 21(83): 267- 304. (in Persian).
- Kondracki, N. L., N.S Wellman, and D. R. Amundson. 2002. Content analysis: Review of methods and their applications in nutrition education. *Journal of Nutrition Education and Behavior*, 34(4): 224-230.
- Mahdavi, Gh. H., R. Bahmani, and N. R. Namazi. 2022. The mediating role of auditor dysfunctional behavior in explaining the relationship between religiosity and professional commitment with audit quality. *Bi-Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 7 (13): 117-153. (in Persian).
- Majlesi, M. B. 1993. *Bahar al-Anwar*, vols. 1, 2, 4, 13, 23, 29, 50, 67, 69, 71, 70, 72, 73, 77, 78, 79, 92, 93, 103, (Translators Group). Tehran: Book Publishing Institute. (in Persian).
- Makarem Shirazi, N and others. 1995. *Tafsir Nemune*, Tehran, Dar al-Kutub al-Islamiyyah. (in Persian).
- Maughan, R. 2023. "Adopting and adapting sustainability accounting: fit and faith in a family business", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(9): 1-31.
- McGuire, S.T., T.C. Omer, and D. Wang. 2012. Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference? *The Accounting Review*, 87(3): 975–1003.
- Medina, S. M., and I. Zare. 2023. The effect of religious beliefs on professional skepticism and auditors' assessment of the risk of material misstatement: A level of religiosity approach from the perspective of Islam. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(4): 111-132. (in Persian).
- Melé, D., and J. Fontrodona. 2017. Christian ethics and spirituality in leading business organizations: Editorial introduction. *Journal of business ethics*, 145(4): 671-679.
- Nahar, H. 2019. "Academic malaise among future muslim accountants: role of piety". *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 10(3): 421-447.

- Namazi, M., and H. Rajabdari. 2018. Professional Auditing Ethics in Iran: Content Analysis, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 15(59): 1- 34. (in Persian).
- Nozari, M., and M. Gholami. 2017. Stages of Faith Formation from Fuller's Perspective and Its Critique. *Islam and Psychological Research*, 2(8): 65-83. (in Persian).
- Purnamasari, P., and I. Amaliah. 2015. Fraud prevention: relevance to religiosity and spirituality in the workplace. *Procedia. Social and Behavioral Sciences*, 211: 827-835.
- Qian, X., T. Cao, and C. Cao. 2018. Institutional environment and bank loans: Evidence from 25 developing countries. *Corporate Governance: An International Review*, 26(2): 84-96.
- Rashid, C. A. 2025. Social capital accounting and financial performance improvement: the role of financial information reliability as a mediator. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 16(2): 368-389.
- Rest, J. R. 1986. *Moral development: Advances in research and theory*. New York: Praeger.
- Sadeghian, M., B. Bani Mahd, H. Jahangirnia, and R. Gholami Jamkarani. 2019. Machiavellianism, Moral Orientation and Fraudulent Financial Reporting. *Accounting and Auditing Reviews*, 26(3): 413-434. (in Persian).
- Salem, R., E. Ezeani and X. Song. 2023. The relationship between religiosity and voluntary disclosure quality: a cross-country evidence from the banking sector. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 60(3): 983-1023.
- Sari, G. I., A. Suhaili, and L. Lesfandra. 2024. The Mediation role of audit quality: Impact internal audit strategy, auditor ethics, and accounting culture on financial report quality. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 7(1), 300-316.
- Setayesh, M. H., and Z. Rezaianzadeh. 2019. Identifying and Ranking Factors Affecting Innovation in Accounting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(78): 1-33. (in Persian).

-
- Shokrollahi, H. 2009. Works of this World of Belief in the Unseen, Qom, Imam Khomeini Educational and Research Institute (RA). (in Persian).
- Strauss, A., and J. Corbin. 1998. Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory (2 Nd Ed.). Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA.
- Sulistiyo, H. 2014. Relevansi nilai religius dalam mencegah perilaku disfungsi audit. *Jurnal Ekonomi Manajemen Akuntansi*, 21(36): 1-13.
- Tabatabaei, S. M. H. 1985. Tafsir al-Mizan, Qom, Ismailiyan. (in Persian).
- Trijuwono, S. 2018. Integrating spirituality in accounting research. *Journal of Business and Behavioral Economics*, 9(1): 1–15.
- Weisbrod, E. 2009. The role of affect and tolerance of ambiguity in ethical decision making. *Advances in Accounting*, 25(1): 57-63.
- Zare, I., and B. Tarkhoni. 2022. Studying the effect of eschatology on the quality of accountability in the accounting system. *Two Quarterly Journals of Value and Behavioral Accounting*, 7(14): 435-467. (in Persian).

