



## الکوسازی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی

سید حسین نورحسینی نیاکی<sup>۱</sup>، مهدی مشکی میاوقی<sup>۲\*</sup> و صغری براری نوکاشتی<sup>۳</sup>

**چکیده:** این پژوهش با هدف طراحی الگویی برای بلوغ حسابداری انتقادی و ارتقای کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی انجام شد. مسئله اصلی پژوهش، فقدان ساختاری جامع برای تحلیل و بهبود نظام حسابداری در راستای تأمین منافع اجتماعی بود. برای این منظور، از نظریه داده‌بنیاد و مصاحبه با ۳۳ نفر از خبرگان به شناسایی عوامل کلیدی در راستای موضوع پژوهش در سال‌های ۱۴۰۲-۱۴۰۳ پرداخته شد. مدل نهایی شامل ۲۱۹ کد اولیه و ۱۸ کد ثانویه، در قالب شش دسته اصلی (عوامل علی، زمینه‌ای، مقوله محوری، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها) ارائه و با روش دلفی فازی اعتبارسنجی گردید. نتایج، چارچوبی کاربردی برای تقویت نظام حسابداری و پاسخگویی اجتماعی ارائه می‌دهد. نتایج نشان داد دستیابی به کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی با چالش‌ها و محدودیت‌هایی همراه و متأثر از عوامل گوناگونی می‌باشد که بایستی با کمک تئوری حسابداری انتقادی به اصلاح آنها اقدام کرد و از طریق دانش‌افزایی، اصلاح نظام حسابداری و موارد قانونی در راستای دستیابی آحاد مردم جامعه به افزایش کیفیت منافع اجتماعی اقدام نمود. این یافته‌ها می‌توانند به سیاست‌گذاران، سازمان‌های دولتی و نهادهای مرتبط کمک کنند تا با شناسایی چالش‌ها و محدودیت‌های موجود، سیاست‌هایی تدوین کنند که ضمن تقویت عدالت اجتماعی، شفافیت و پاسخگویی را در نظام حسابداری ارتقا دهند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری انتقادی، کیفیت منافع اجتماعی، تئوری نمایندگی حسابداری، اخلاق انتقادی، بلوغ.

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران  
s.h.nourhosseini@gmail.com

۲. دانشیار گروه مالی، دانشگاه پیام نور واحد، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)  
m\_meshki@pnu.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران  
Sbarari@iau.ac.ir

## ۱. مقدمه

اخیراً به دلیل پدیده جهانی شدن حوزه‌های مرتبط با حسابداری، تحولات روز افزون نیازهای مشتریان این بخش و تخصصی شدن فناوری‌ها، مفاهیم نوینی همچون حسابداری انتقادی<sup>۱</sup> ایجاد شده است (فری<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). از ویژگی‌های مهم تفکر انتقادی<sup>۳</sup> می‌توان به مواردی همچون استدلال نمودن، ارزیابی علت‌ها و در نهایت رسیدن به یک نوع خودآگاهی اشاره نمود (اسمیت<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵). تفکر انتقادی در حسابداری در ظهور ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بیان می‌گردد (چو<sup>۵</sup>، ۱۹۸۶). از جمله این موارد می‌توان به بی‌طرفی، عینیت و بیان صادقانه در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی<sup>۶</sup> اشاره نمود. به‌طوری که از دیدگاه محققان انتقادی این ویژگی‌ها، نوعی مشروعیت بخشیدن به فعالیت واحدهای تجاری تهیه کننده اطلاعات حسابداری می‌باشد. درواقع واحدهای تجاری خودشان اقدام به تهیه اطلاعاتی می‌نمایند که برای اندازه‌گیری و افشا مهم نمی‌باشد. (نیکو مرام و بنی مهد، ۱۳۹۶).

در حسابداری انتقادی، مفاهیمی چون «عینیت» و «بی‌طرفی» نه تنها به چالش کشیده می‌شوند، بلکه به‌طور جدی مورد بازنگری و تجدید نظر قرار می‌گیرند. در دیدگاه سنتی، این مفاهیم در حسابداری به معنای تلاش برای نمایاندن گزارش‌های مالی دقیق و بدون تأثیر از سوگیری‌های شخصی و ایدئولوژیک هستند. اما در حسابداری انتقادی، این مفاهیم به‌ویژه به دلیل نقشی که در انعکاس یا پنهان‌سازی روابط قدرت و نابرابری‌ها در جوامع دارند، مورد پرسش قرار می‌گیرند.

عینیت به معنای گزارش‌دهی بدون تأثیر از نظرات و سوگیری‌های شخصی است. در حسابداری سنتی، عینیت به‌عنوان یک معیار کلیدی برای اطمینان از صحت و دقت اطلاعات مالی در نظر گرفته می‌شود. با این حال، حسابداری انتقادی معتقد است که عینیت هرگز کاملاً بی‌طرف و بی‌تأثیر از ساختارهای اجتماعی و اقتصادی نیست. (جهانگیرنیا و بختیاری، ۱۳۹۶) همان‌طور که هاپوود<sup>۷</sup> (۱۹۸۷) در مقاله خود بیان کرده است، حسابداری نه تنها یک سیستم فنی برای ارائه گزارش‌های مالی است، بلکه فرایندی اجتماعی است که توسط نیروهای اقتصادی و سیاسی شکل می‌گیرد. در نتیجه، مفهومی به نام «عینیت» در حسابداری انتقادی به‌طور پیوسته به‌عنوان ابزاری برای به‌وجود آوردن و تقویت ساختارهای قدرت به چالش کشیده می‌شود. بی‌طرفی در حسابداری به معنای انتخاب و گزارش اطلاعات بدون تأثیر از هرگونه نظر یا اولویت خاص است. از نظر سنتی، بی‌طرفی در حسابداری به عنوان یک اصل اخلاقی در نظر گرفته می‌شود. اما در رویکرد انتقادی،

این مفهوم مورد نقد قرار می‌گیرد. تینکر<sup>۸</sup> (۱۹۸۵) در مقاله‌ای معروف بیان می‌کند که ادعای بی‌طرفی در حسابداری اغلب در خدمت منافع طبقات خاصی قرار دارد. در واقع، انتخاب‌های حسابداری و شیوه‌های گزارش‌دهی می‌توانند منعطف باشند و بسته به منافع گروه‌های مختلف (مانند سرمایه‌گذاران، مدیران، یا دولت‌ها) تغییر کنند. در این دیدگاه، بی‌طرفی نه تنها غیرممکن است، بلکه می‌تواند به‌طور ناخودآگاه منافع گروه‌های خاص را تقویت کند. در نتیجه، مفاهیم عینیت و بی‌طرفی در حسابداری انتقادی به‌عنوان پدیده‌هایی که تحت تأثیر منافع و ساختارهای اجتماعی و اقتصادی قرار دارند، مورد بازنگری قرار می‌گیرند و این دیدگاه به‌طور قابل توجهی از تحلیل‌های سنتی حسابداری جدا می‌شود.

به بیان دیگر حسابداری انتقادی رویکردی را در حسابداری با ایجاد پرسشی فراتر از بکارگیری روش خاص در حسابداری مطرح می‌نماید. نظریه‌پردازان حسابداری انتقادی نیز به دنبال جلب توجه به سوی نقاطی می‌باشند که به دلیل روزمرگی و تکرار، مشروع جلوه داده می‌شوند. نظریه حسابداری انتقادی بر نقش حسابداری در مشروعیت بخشیدن به نابرابری‌های اجتماعی و اقتصادی تأکید دارد و شیوه‌های سنتی را که اغلب کارایی فنی را بر عدالت اجتماعی ترجیح می‌دهند، به چالش می‌کشد (چیپلو<sup>۹</sup>، ۲۰۰۷). همچنین انتخاب‌های حسابداری عمیقاً در ساختارهای سیاسی و اقتصادی ریشه دارند و پویایی‌های قدرت را در جامعه بازتاب می‌دهند و تقویت می‌کنند (تینکر، ۱۹۸۵). حسابداری انتقادی فرضیات پذیرفته‌شده روش‌های سنتی را به چالش می‌کشد و بر نقش آن‌ها در تقویت بی‌عدالتی‌های سیستماتیک و تسلط شرکت‌های بزرگ تأکید دارد (کوپر و هوپر<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۸). به علاوه حسابداری انتقادی، عینیت و بی‌طرفی حسابداری را زیر سوال برده و بیان می‌نماید که تاکنون حسابداری از نظام‌های اجتماعی تحت کنترل دولت حمایت نموده است و باتمركز بر تضادها و ناسازگاری‌ها سعی در تقویت حسابداری دارد؛ به طوریکه اخلاق انتقادی لازمه این تفکر می‌باشد (تینکر، ۱۹۸۵). باتوجه به اینکه حسابداری انتقادی، با دیدگاه یکی از متفکران کنونی آن، یعنی یورگن هابرماس<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۴) قابل شناسایی می‌باشد و او نیز با تأکید بر نقش ارتباطی سعی در حل مشکلات معرفتی جهان نوین دارد. اخلاق انتقادی نیز بر همین اساس قابل طرح است (محسنی و همکاران، ۱۳۹۷).

هرچند یکی از مسائل طرح و حل شده توسط حسابداران تعریف و تصویر سنتی از حسابداری می‌باشد، اما شرایط موجود مطابق با آنچه در حال حاضر حسابداران به آن باور دارند و به آن عمل می‌کنند در تفکر انتقادی صدق نمی‌کند، به گونه‌ای که تمامی تعابیر، تصاویر و تعاریف فوق مورد

انتقاد قرار می‌گیرند. از جنبه اخلاقی، برخی بر این باورند که قدرت گروه‌های ذینفع باید بطور منصفانه با همه آنها رفتار شود و نیابستی قدرت افراد یا گروه‌ها مبنای تأمین نیازها و منافع آنها باشد (دیگان و همکاران، ۲۰۰۲). ادوارد فریمن<sup>۱۲</sup> (۱۹۸۴) از پیشگامان تئوری ذینفعان است که در کتاب خود با عنوان مدیریت استراتژیک: رویکرد ذینفعان بر اهمیت رفتار منصفانه با تمامی ذینفعان، بدون توجه به میزان قدرت آنها، تأکید دارد. او معتقد است که سازمان‌ها باید نیازها و منافع تمامی ذینفعان را به‌طور عادلانه مد نظر قرار دهند و قدرت یا نفوذ یک گروه نباید مبنای تأمین منافع آنها باشد. همچنین، توماس دونالدسون<sup>۱۳</sup> و لی پرستون<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۵) در مقاله‌ای با عنوان تئوری ذینفعان و رویکردهای آن به تکمیل مباحث پیشین در تئوری ذینفعان پرداخته و بر اهمیت رفتار منصفانه با تمامی ذینفعان تأکید کرده‌اند. در واقع تأمین منافع کلیه ذینفعان امکان‌پذیر نیست ولی مدیران باید به گونه‌ای عمل نمایند که بیشینه تعادل بین کلیه ذینفعان برقرار شود (دیگان و همکاران، ۲۰۰۲). حسابداری انتقادی و بلوغ آن در عرصه نوین با چالش‌ها و مشکلات متعددی مواجه می‌باشد. اینکه حسابداران به جهت پاسخگویی به عموم جامعه از وظیفه ذاتی برخوردارند، امری اجتناب‌ناپذیر و از مبانی اصلی بی‌طرفی می‌باشد. تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری ادعا دارند که اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی بی‌طرفانه و بدون سوگیری است، ولی شواهد حاکی از این است که حسابداری همانند ابزاری در دست عده ای است که تنها منافع گروه خاصی را تأمین و منافع دیگران را نادیده می‌گیرند (ریاحی بلکوئی، ۱۳۸۱). این درحالی است که حسابداری انتقادی به نقش محوری حسابداری در قضاوت بین شرکت‌ها و حوزه‌های اجتماعی مختلف مثل مصرف‌کنندگان و عموم مردم تأکید دارد و حسابداری را به‌عنوان یک عمل اجتماعی مطرح می‌نماید (جهانگیر نیا و بختیاری، ۱۳۹۶). بلوغ حسابداری انتقادی، ضمن تکامل نهادها و شرکت‌ها، آنها را تشویق می‌کند تا عدالت را در حوزه‌های مرتبط با اقتصاد، اجتماع و محیط زیست از طریق توسعه متمرکز رویه‌های حسابداری و پاسخگویی تقویت کند (سیاسی و رمضانی، ۱۳۹۹). در سال‌های اخیر، حسابداری انتقادی در پاسخ به نیاز به نقد اجتماعی، اقتصادی و کثرت‌گرایی اطلاعات توسعه یافته است، جایی که بر مسئولیت‌پذیری تأکید می‌شود و حسابداری صرفاً تکنیکی برای گزارش ارزش‌های پولی و به حداکثر رساندن ثروت یا فرصت‌های اقتصادی نیست، بلکه ابزاری برای تقویت کیفیت منافع اجتماعی، مسئولیت‌پذیری و حکمرانی از طریق مشارکت گسترده‌تر سهامداران است (پرکسیس و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۲۲).

گسترش منافع اجتماعی<sup>۱۶</sup> به‌عنوان هدف اصلی اکثر دولت‌ها و سازمان‌ها می‌باشد و کیفیت

منافع اجتماعی یکی از مهم‌ترین معضلات جامعه بشری در جهان می‌باشد (صفرزاده بندری و جودکی چگینی، ۱۴۰۰). اطلاعات حسابداری ممکن است به‌عنوان یک ابزار طبیعی برای جنبش‌های اجتماعی<sup>۱۷</sup> تصور نگردد و منجر به تحول‌های اقتصادی نیز نشود. با این حال، همانطور که گالهور و هاسلم<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۶) بیان داشتند، از نظر تاریخی، اطلاعات حسابداری توسط سوسیالیست‌ها، مبارزان و اتحادیه‌های کارگری استفاده گردیده، تا نابرابری و استثمار را که سرمایه‌داری ایجاد می‌کند را برطرف نماید. در اوایل قرن بیست و یکم، از آنجایی اطلاعات حسابداری، هیچ تعلق طبقاتی نداشته است، در مبارزات جنبش‌های اجتماعی علیه سیاست‌های نئولیبرالی مورد استفاده قرار می‌گرفت. با این استدلال که وقتی مبارزان، اطلاعات حسابداری را عمدتاً به‌عنوان واقعیت ارائه می‌کردند، چنین اطلاعاتی فراتر از جمع‌آوری کامل توسط هر گروه، طبقه یا بدنه اجتماعی خاص بوده است (لزلی و استورات<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۶). حسابداری انتقادی می‌تواند به بهترین شکل درکی از افراد سازمان‌ها و جوامع ارائه کند، بنابراین پذیرش دیدگاه انتقادی در حسابداری مهم است (بیکر و بیتنر<sup>۲۰</sup>، ۱۹۹۷). براساس این دیدگاه عمل حسابداری به حمایت از اقتصاد، ساختار اجتماعی و تحکیم آن جهت دستیابی به توزیع برابر قدرت و ثروت در جامعه گرایش دارد و بخش عمده‌ای از تحقیقات حسابداری بر پایه این نقطه نظر انجام شده است که واقعیت‌های موجود در دنیا ماهیتی قابل تعیین دارند. در این دیدگاه واقعیت‌های عینی مستقل از عامل انسانی مورد توجه قرار گرفته است. دیدگاه انتقادی به این موضوع اشاره دارد که حسابداری بیشتر در خدمت گروه‌هایی است که تأمین‌کننده سرمایه واحد تجاری هستند، تا سایر گروه‌ها و اجتماع. محققان دیدگاه انتقادی ویژگی عینیت یا بی‌طرفی اطلاعات حسابداری را زیر سوال می‌برند. یعنی حسابداری برای ایجاد یا مشروعیت بخشیدن به ساختارهای خاص اجتماعی، اقتصادی و آموزشی تلاش می‌کنند (قربانی، ۱۳۹۷). در حال حاضر نیاز به مطالعات انتقادی در حسابداری نسبت به زمانی که برای اولین بار پروژه حسابداری میان رشته‌ای و تئوری انتقادی در حسابداری ظهور کرد به دلایل متعدد زیر افزایش یافته و بیشتر احساس می‌شود: ۱- پیچیدگی‌های فزاینده در محیط‌های کسب‌وکار: با جهانی‌شدن و توسعه فناوری، محیط‌های کسب‌وکار پیچیده‌تر شده‌اند که این امر نیاز به تحلیل‌های عمیق‌تر و انتقادی‌تر در حسابداری را افزایش داده است. ۲- تغییرات اجتماعی و اقتصادی: تحولات اجتماعی و اقتصادی، مانند جهانی‌شدن و تغییرات ساختارهای سازمانی، نیاز به بازنگری در مفاهیم و رویه‌های حسابداری را ضروری کرده است. ۳- افزایش آگاهی از تأثیرات اجتماعی و اخلاقی حسابداری: با رشد آگاهی عمومی نسبت به تأثیرات

اجتماعی و اخلاقی تصمیمات حسابداری، نیاز به مطالعات انتقادی برای بررسی این تأثیرات بیشتر احساس می‌شود. ۴- نقد و بازنگری در مفاهیم سنتی حسابداری: مطالعات انتقادی به چالش کشیدن مفاهیم و رویه‌های سنتی حسابداری پرداخته و به دنبال ارائه دیدگاه‌های جدید و بهبود یافته هستند. مجموعه این عوامل باعث شده‌اند که جامعه حسابداری به‌طور فزاینده‌ای به اهمیت و ضرورت مطالعات انتقادی پی ببرد و در جهت توسعه و ترویج آن‌ها تلاش کند. (گافکین و همکاران، ۱۳۹۴). بر این اساس پروژه آکادمیک که به عنوان دیدگاه‌های بین‌رشته‌ای و انتقادی در حسابداری شناخته شده، اکنون وارد دهه پنجم خود شده است. در این دوران شاهد شکوفایی جامعه جهانی که توسط طیف وسیعی از کنفرانس‌های بین‌المللی در جوامع تحقیقاتی حفظ و تداوم یافته است، می‌باشیم (اسمیت و همکاران<sup>۲۱</sup>، ۲۰۲۲).

باتوجه به مطالب بیان شده، دیدگاه انتقادی درباره حسابداری در زمره تئوری‌های توصیفی حسابداری قرار نمی‌گیرد (پوکستی<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۳). لذا برای آنکه تئوری‌های توصیفی مورد نقد و بررسی بیشتر قرار گیرند، نیازمند این است که دیدگاه انتقادی بطور کاملی تشریح گردد. الگوسازی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی متأثر از عوامل مختلفی می‌باشد که در این میان نقش تئوری نمایندگی و دولت‌ها به‌عنوان نماینده اجتماع را در تقویت و یا تضعیف آن بیش از سایرین برجسته می‌نماید. بر این اساس اقتصاد سیاسی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی دولت‌ها به‌عنوان نماینده کشورها در جامعه جهانی نقش بزرگی را ایفا می‌کند. با توجه به مطالب بیان‌شده تعیین عوامل مؤثر بر بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با توجه به محیط کسب و کار شرکت‌ها و روابط آنها با دولت و جامعه و نیز بررسی نقشی که تئوری نمایندگی در تقویت یا تضعیف این روابط و استقرار یک سیستم حسابداری اثربخش ایفا می‌کند، ضرورت می‌یابد. اهمیت بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی در زمینه‌های متعددی مشهود است. حسابداری انتقادی با تمرکز بر نقش اجتماعی، سیاسی و اقتصادی حسابداری تلاش می‌کند تا محدودیت‌های رویکردهای سنتی را شناسایی کرده و جایگزین‌هایی عادلانه‌تر و شفاف‌تر ارائه دهد. بنابراین ضرورت و اهمیت بلوغ حسابداری انتقادی شامل:

- ۱- نقد ساختارهای قدرت و نابرابری: حسابداری انتقادی کمک می‌کند تا نقش حسابداری در تقویت یا تغییر ساختارهای قدرت و نابرابری‌های اجتماعی مورد بررسی قرار گیرد. این امر به شفافیت و پاسخگویی بیشتر در سیستم‌های اقتصادی و اجتماعی منجر می‌شود (کوپر<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۵).
- ۲- ارتقاء شفافیت و پاسخگویی: بلوغ حسابداری انتقادی به بهبود شفافیت گزارش‌دهی مالی و

پاسخگویی نهادها کمک می‌کند و می‌تواند تأثیر مثبت بر اعتماد عمومی داشته باشد (گالهور و هسلام<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۳).

۳- تمرکز بر منافع اجتماعی: حسابداری انتقادی بر اهمیت در نظر گرفتن منافع تمام ذی‌نفعان، از جمله جوامع محلی، تأکید دارد و محدودیت‌های روش‌های صرفاً سودمحور را نشان می‌دهد (برادبنت و لافلین<sup>۲۵</sup>، ۱۹۹۸).

مطالعات انتقادی در حسابداری به دنبال آن است که حسابداری را نه تنها به عنوان یک ابزار فنی، بلکه به عنوان یک پدیده اجتماعی و سیاسی بررسی کند. هدف اصلی این مطالعات، تحلیل و نقد نقش حسابداری در ساختارهای قدرت، نابرابری‌های اجتماعی و تأثیرات آن بر جوامع است. این رویکرد تلاش می‌کند تا محدودیت‌های پارادایم‌های سنتی حسابداری را شناسایی و راهکارهایی برای ایجاد شفافیت، پاسخگویی و عدالت بیشتر ارائه دهد. مطالعات انتقادی می‌توانند به بهبود وضعیت حسابداری از چند جهت کمک کنند:

۱- ایجاد شفافیت بیشتر در گزارش‌دهی مالی از طریق بررسی تأثیرات اجتماعی و محیطی آن.

۲- تقویت پاسخگویی نهادها با شناسایی ضعف‌های موجود در سیستم‌های حسابداری سنتی.

۳- کمک به طراحی استانداردهایی که دغدغه‌های زیست‌محیطی و عدالت اجتماعی را در نظر بگیرند. بر این اساس این مطالعه نیز با هدف آرایه الگوی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی و دولت‌ها صورت گرفت. تحقیق حاضر به موارد زیر کمک نموده و ضمن پاسخ‌دهی به چالش‌ها تعامل میان اقتصاد و جامعه را فراهم می‌کند:

۱- کمک به عدالت اجتماعی: بلوغ حسابداری انتقادی به کاهش شکاف‌های اجتماعی و ایجاد

توزیع عادلانه‌تر منابع کمک می‌کند.

۲- پاسخ به چالش‌های معاصر: با توجه به مسائل جهانی مانند تغییرات اقلیمی و بحران‌های

اقتصادی، حسابداری انتقادی می‌تواند به ارائه راه‌حل‌های جامع‌تر و پاسخ‌گوتر کمک کند.

۳- تعامل میان اقتصاد و جامعه: این رویکرد حسابداری را از یک ابزار فنی به یک سازوکار

اجتماعی و اخلاقی تبدیل می‌کند.

با عنایت به مباحث مطرح شده در خصوص اهمیت و تازگی انجام این پژوهش با توجه به اینکه تاکنون، در حوزه حسابداری، تلاش‌های کمی برای توسعه و بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و شناسایی شاخص‌های آن صورت گرفته است، به چرایی انجام آن می‌پردازد. در ادامه و در بخش دوم نسبت به ارائه مبانی نظری و پیشینه پژوهش اقدام می‌گردد تا پشتوانه نظری و تجربی تقویت

گردد و سپس مباحث روش شناختی در بخش سوم مطالعه، از نظر شیوه انجام و پیاده سازی پژوهش مورد کنکاش قرار می گیرد.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱. تئوری حسابداری انتقادی

حسابداری مجموعه‌ای از تلاش‌های تئوریک خنثی (فاقد آثار ارزشی) نبوده و نقطه نظرات سیاسی، اقتصادی و اجتماعی افراد درگیر در این حوزه را نیز به نمایش می‌گذارد. با توجه به ماهیت اجتماعی حسابداری به نظر می‌رسد که فلسفه تحقیق پوزیتیویستی علوم طبیعی برای استفاده در رشته حسابداری ناکافی است. این موضوع همچنین در بسیاری از علوم اجتماعی نیز مطرح است. لذا امروزه محققان حسابداری نیز به طور مکرر تلاش می‌کنند تا به بررسی چارچوب نظری تئوریک خاص علوم اجتماعی بپردازند (هابر<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۵).

از لحاظ تاریخی، نهادهای حرفه‌ای حسابداری بر فضایل، گفتمان‌های اخلاقی و تعهدات برای خدمت به منافع عمومی به عنوان بخشی از ادعای خود به عنوان یک وظیفه حرفه‌ای تأکید دارند (اورت و گرین<sup>۲۷</sup>، ۲۰۰۷). این موضوع در مفاهیم مبتنی بر شخصیت همانند وظیفه، زندگی خدمتی و فراخوانی که در کدهای اخلاقی اولیه گنجانده شده است، آشکار شده است (پرسی و پرسی<sup>۲۸</sup>، ۲۰۲۰). تئوری انتقادی، جنبشی فکری-فلسفی است، که به نقد جامعه و فرهنگ در سرتاسر علوم اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و انسانی می‌پردازد. تئوری انتقادی دارای دو معنای کاملاً مختلف با ریشه‌های متفاوت، یکی ریشه در جامعه‌شناسی و دیگری ریشه در نقد ادبی دارد (هلد<sup>۲۹</sup>، ۱۹۸۰). در بخش جامعه‌شناسی تئوری غالب در مکتب فرانکفورت می‌باشد که نگاهی انتقادآمیز به استفاده ابزاری از علم و فلسفه دارد و پیشرفت‌های علمی را وسیله‌ای برای رهایی انسان می‌داند. از طرفی دیگر در بخش نقد ادبی دیدگاهی به آینده‌پژوهی و آینده‌نگری دارد و تلاش می‌کند تا با تلفیق دو جریان فکری اثبات‌گرا و تعبیری؛ با گذر از این دوگانگی در ساختار اداری گسترده در مسیر مشارکت کنشگران در تکامل اجتماعی پدیدار شود. نظریه انتقادی<sup>۳۰</sup> تحت تأثیر مفاهیم نظریه پساساختارگراییانه و پسامدرن مطرح است (نیمراک و تینکر<sup>۳۱</sup>، ۱۸۹۹). در نظریه انتقادی رشته‌های متعددی از علوم انسانی و اجتماعی نظیر فلسفه، جامعه‌شناسی، علوم سیاسی، اقتصاد، روانشناسی، ادبیات، هنر و بسیاری از موارد دیگر برای تجزیه و تحلیل مسائل و مشکلات جامعه مورد نقد قرار می‌گیرند. به عنوان مثال، از دیدگاه مکتب انتقادی، جامعه‌شناسی به پذیرش وضع موجود در جامعه

متهم شده است. مکتب انتقادی معتقد است که جامعه‌شناسی از جامعه به‌طور جدی انتقاد نمی‌کند و نمی‌خواهد از ساختارهای اجتماعی موجود فراتر رود. مکتب انتقادی مدعی است که جامعه‌شناسی پایبندی خود را برای یاری ستم‌دیدگان جامعه از دست داده است (بوهمن<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۵؛ هلد، ۱۹۸۰). به عقیده مکتب انتقادی جامعه‌شناسان بر جامعه به‌عنوان یک کل و نه بر افراد جامعه تأکید دارند و در واقع کنش و روابط میان فرد و جامعه را نادیده می‌گیرند (جهانگیرنیا و همکاران، ۱۳۹۶).

تئوری انتقادی در حسابداری موضوعی است که توانایی بسیار زیادی جهت بسط شاخص‌های اجتماعی، اقتصادی و سیاسی رشته حسابداری دارد. با این وجود ارائه یک تعریف دقیق از حسابداری انتقادی بسیار مشکل است (گلهوفر و هسلام<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۶). مفهوم حسابداری انتقادی از رویکردهای بین رشته‌ای در پژوهش‌های حسابداری دهه ۱۹۷۰ به‌وجود آمده است و به‌دنبال ترکیب نظریه‌های غیر اقتصادی و روش‌های غیراثباتی به منظور کشف اجزای رفتاری سازمانی و اجتماعی حسابداری می‌باشد (ریچاردستون<sup>۳۴</sup>، ۲۰۱۵). این مفهوم به‌طور مستقیم یا غیر مستقیم در افکار مارکسیستی ریشه دارد و این موضوع که حسابداری یک فن خنثی و عینی است و کارکردش بهبود کارایی تخصیصی بازار است را مورد نقد قرار داده و در عوض به روش‌هایی که فعالیت‌های حسابداری می‌تواند ثروت را میان طبقه‌های مختلف اجتماعی تقسیم کند تأکید می‌کند (آرنولد<sup>۳۵</sup>، ۲۰۰۹). نظریه انتقادی به‌دنبال ایجاد چالش در عقاید غالب عقلانیت اقتصادی و نشان دادن اثرات مضر آن برای رفاه فرد و جامعه می‌باشد (جیمز<sup>۳۶</sup>، ۲۰۰۸).

در حسابداری انتقادی، چالش‌های عمده‌ای در زمینه اخلاق و عدالت اجتماعی وجود دارند که به‌طور مستقیم بر توسعه و کاربرد این حوزه تأثیر می‌گذارند. این چالش‌ها به‌ویژه در رابطه با نحوه استفاده از اطلاعات مالی و تصمیمات حسابداری در سطح اجتماعی و اقتصادی اهمیت دارند. برای پرداختن به این چالش‌ها، باید نگاهی دقیق‌تر به مشکلات اخلاقی و اجتماعی که حسابداری انتقادی با آن‌ها روبه‌رو است، بیندازیم:

## ۲-۱-۱. چالش‌های اخلاقی در حسابداری انتقادی

حسابداری انتقادی به بررسی تأثیر اخلاق بر تصمیمات مالی می‌پردازد. چالش‌های اصلی شامل تعارض منافع شخصی و گروهی و مسائل مربوط به شفافیت و صداقت در گزارش‌دهی مالی است. برخی سازمان‌ها ممکن است با تحریف اطلاعات مالی در راستای منافع خود عمل کنند که این

موضوع به اعتماد عمومی لطمه می‌زند. حسابداری انتقادی بر لزوم افزایش شفافیت و صداقت اطلاعات مالی تأکید دارد تا از فساد و تحریف داده‌ها جلوگیری شود. (گری و ماندرز<sup>۳۷</sup>، ۱۹۸۷).

## ۲-۱-۲. چالش‌های عدالت اجتماعی در حسابداری انتقادی

در سطح اجتماعی، حسابداری می‌تواند نابرابری‌های اقتصادی و اجتماعی را تشدید کند. سیاست‌های حسابداری که به نفع شرکت‌های بزرگ و سرمایه‌گذاران کلان تنظیم می‌شوند، ممکن است منجر به افزایش شکاف طبقاتی و کاهش عدالت اجتماعی شوند. همچنین، بی‌توجهی به ابعاد محیط‌زیستی و منافع اجتماعی در تصمیمات حسابداری از دیگر چالش‌ها است. در این زمینه، حسابداری انتقادی پیشنهاد می‌کند که استانداردهای مالی به‌گونه‌ای تنظیم شوند که به توسعه پایدار و عدالت اجتماعی کمک کنند (تینکر، ۱۹۸۵؛ چیپالو، ۲۰۰۷).

## ۳-۱-۲. چالش‌های عملی در اجرای حسابداری انتقادی

اجرای حسابداری انتقادی با مشکلاتی مواجه است که از جمله آن‌ها می‌توان به مقاومت در برابر تغییرات ساختاری در سازمان‌ها اشاره کرد، چراکه بسیاری از ذینفعان از حفظ وضعیت موجود سود می‌برند. علاوه بر این، هزینه‌های پیاده‌سازی سیستم‌های جدید حسابداری که اصول عدالت اجتماعی و شفافیت را رعایت کنند، می‌تواند مانعی برای پذیرش گسترده این رویکرد باشد (گری و ماندرز، ۱۹۸۷).

## ۴-۱-۲. راهکارهای پیشنهادی حسابداری انتقادی

برای مقابله با چالش‌های ذکر شده، حسابداری انتقادی بر ضرورت تدوین استانداردهای شفاف‌تر و نظارت دقیق‌تر بر فرآیندهای مالی تأکید دارد. همچنین، افزایش آگاهی حسابداران و سیاست‌گذاران درباره تأثیرات اجتماعی حسابداری و ایجاد چارچوب‌های قانونی قوی‌تر می‌تواند به بهبود عدالت اجتماعی و کاهش نابرابری‌ها کمک کند (چیپالو، ۲۰۰۷).

درواقع حسابداری انتقادی با چالش‌های اخلاقی، عدالت اجتماعی و عملیاتی روبرو است که برای رفع آن‌ها باید بر شفافیت اطلاعات مالی، توجه به عدالت اجتماعی و پیاده‌سازی استانداردهای جدید حسابداری تمرکز شود.

اخیراً رویکرد انتقادی در حسابداری نیز همانند علوم اجتماعی، جایگاه خود را پیدا نموده است. نظریه‌های متعارف حسابداری (مانند سود باقیمانده و تخصیص) به‌دلیل محدودیت در پاسخ به

بحران‌های اجتماعی و اقتصادی دهه ۱۹۷۰ (مانند بحران نفت، تورم جهانی و رکود اقتصادی) جایگاه خود را از دست دادند و به‌جای آن، نظریه‌های مبتنی بر اقتصاد سیاسی و دیدگاه‌های انتقادی مطرح شدند. در این زمان اجتماعات دانشگاهی فروپاشی پارادایم موجود را پذیرفتند و شروع به توسعه ابعاد سیاسی، اجتماعی و اقتصادی حسابداری نمودند و آن‌را با نام اقتصاد سیاسی مطرح نمودند (اگستام<sup>۳۸</sup>، ۲۰۰۲).

تحقیقات انتقادی حسابداری، حیطه وسیعی از تحقیقات از به‌شدت محتاطانه تا به شدت افراطی را در بر می‌گیرد ولی با این‌وجود تمام آنها تلاش می‌کنند، با آگاه‌سازی حسابداری در مورد نتایج گسترده‌ای از عوامل اقتصادی، سیاسی و اجتماعی که رویه‌های اجرایی آنها را بر عهده دارند، این رویه‌ها را بهبود بخشند. همانگونه که مورگان (۱۹۸۸) بیان نمود که هرچه فردی بیشتر و بهتر بپذیرد که حسابداری علمی اجتماعی است و بر جهان اجتماعی تأثیر دارد، اعتقاد وی به مناسب بودن استفاده از رویکردهای علوم طبیعی کاهش می‌یابد (مورگان<sup>۳۹</sup>، ۱۹۸۸). از این‌رو مطالعات انتقادی در مخالفت با بکارگیری روش علمی علوم تجربی در تحقیقات حسابداری همبستگی دارند؛ چراکه روش‌شناسی علوم تجربی به‌طور خاص هرگونه ملاحظات انسانی و اجتماعی را به‌علت درک غلط خود از دانش عینی نادیده می‌گیرد (چو، ۱۹۸۶؛ لافلین<sup>۴۰</sup>، ۱۹۹۵). یکی از نتایج پذیرش حسابداری به‌عنوان یک دانش اجتماعی آن است که این امر مسئولیت‌های اجتماعی بالاتری را به حسابداران درمورد آگاه بودن از کاربردهای اجتماعی رویه‌هایشان تحمیل می‌کند. برای رسیدن به این هدف پژوهشگران بسیاری به‌روش تحقیقات اجتماعی روی آورده‌اند، تا اهمیت و مناسب بودن این روش‌ها برای انجام تحقیقات حسابداری نشان دهند (سپاسی و همکاران، ۱۳۹۷).

## ۲-۲. بلوغ<sup>۴۱</sup> حسابداری انتقادی

بلوغ را می‌توان کیفیت توانایی، بالندگی، شایستگی، قابلیت پختگی رشد و پیشرفت یا واجد صلاحیت بودن تعریف کرد. در بستر حسابداری قابلیت‌های حرفه حسابداری از جمله خصوصیات ضروری است که حسابدار باید از آنها برخوردار باشد تا توانایی و صلاحیت دستیابی به الزامات حسابداری را داشته باشد. بلوغ به معنای «رشد کامل یا شرایط کامل» است (بیرکت، ۱۹۹۳؛ بویس ۲۰۰۴؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداری، ۲۰۰۳). مدل‌های بلوغ، مانند مدل بلوغ قابلیت (CMM) و مدل تعالی سازمانی (EFQM)، ابزارهایی هستند که به سازمان‌ها کمک می‌کنند تا سطح پیشرفت و تکامل فرآیندها و سیستم‌های خود را ارزیابی کنند. این مدل‌ها نقاط قوت و ضعف

سازمان را به صورت ساختاریافته شناسایی می‌کنند و فراتر از اطلاعاتی که از طریق الگوبرداری ساده به دست می‌آید، عمق بیشتری در تحلیل فرآیندها ارائه می‌دهند. برای مثال، مدل CMM می‌تواند ضعف‌های موجود در سیستم‌های مالی و کنترل داخلی را در مراحل مختلف بلوغ سازمانی شناسایی کند و راهکارهایی برای بهبود ارائه دهد. در مقابل، الگوبرداری صرفاً به مقایسه با بهترین عملکردها بسنده می‌کند و ممکن است به تحلیل عمیق نیازهای خاص سازمان نپردازد. این تمایز مدل‌های بلوغ را به ابزاری ضروری برای بهبود عملکرد در زمینه‌هایی مانند حسابداری و مدیریت مالی تبدیل می‌کند و مدل بلوغ ارزیابی پیرا و سرانو<sup>۴۲</sup> (۲۰۲۰) با تمرکز بر مدل‌های بلوغ، یک چارچوب مفهومی برای ارزیابی و توسعه اقدامات سازمانی ارائه می‌دهد. (پالک<sup>۴۳</sup>، ۱۹۹۳؛ کرزنر<sup>۴۴</sup>، ۲۰۱۹؛ هامر<sup>۴۵</sup>، ۲۰۰۷؛ لافلین، ۱۹۹۱؛ پیرا و سرانو، ۲۰۲۰).

مفاهیم پایه‌ای و زیربنای بلوغ متضمن این امر است که سازمان‌های بالغ به شکل نظام‌مندی عمل می‌کنند؛ درحالی‌که در سازمان‌های نابالغ دستیابی به نتایج در نتیجه تلاش‌های قهرمانانه افراد در استفاده از رویکردهایی است که کم یا زیاد به طور خودانگیخته یا خودجوش آنها را به وجود آورده‌اند (حجازی و همکاران، ۱۳۹۰). هدف اصلی مدل‌های بلوغ ارزیابی و توسعه اقدامات سازمانی از طریق ایجاد نقشه راه توسعه است (پیرا و سرانو، ۲۰۲۰).

از آنجایی که مهم‌ترین مأموریت حرفه حسابداری و حسابرسی نیز یاری رساندن به مدیریت در دستیابی به اهداف و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان از طریق ارزیابی کفایت و اثر بخشی فرآیندهای راهبری مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به صورت مستقل است، بلوغ حسابداری انتقادی باید با اهداف سازمان و جامعه‌ای که در آن خدمات ارائه می‌کند همسو باشد (آندرس، ۲۰۲۲). مطالعات و معیارهای حرفه‌ای مربوط به بلوغ حسابداری انتقادی محدود است. مدل‌های موجود بلوغ، بیشتر خاص بخش رشته‌های دولتی و مدیریت هستند یا محدود به ابزارهایی هستند که حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند (مؤسسه کی پی ام جی ۲۰۱۵؛ دلوتی، ۲۰۱۷). مطالعات محدودی به توسعه مدل‌های بلوغ خاص حسابداری انتقادی پرداخته‌اند. مدل‌های موجود مانند Internal Audit Maturity Framework و سایر ابزارهای طراحی شده توسط مؤسسات بین‌المللی مانند KPMG و Deloitte بیشتر بر حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک و ابزارهای مرتبط با بخش دولتی متمرکز هستند و به جنبه‌های گسترده‌تر حسابداری انتقادی، شامل عدالت اجتماعی و تحلیل سیاسی، کمتر پرداخته‌اند (کپ ام جی ۴۶، ۲۰۱۵؛ دلویت<sup>۴۷</sup>، ۲۰۱۷).

این مدلها براساس مدل بلوغ (مدل بلوغ قابلیت) می‌باشند. بنابراین یک مدل بلوغ جامع برای

تحلیل ماهیت چندبعدی بلوغ حسابداری انتقادی لازم است (دیسیمون و همکاران<sup>۴۸</sup>، ۲۰۱۹).

## ۲-۳. کیفیت منافع اجتماعی

یک سازمان بر حسب رفع نیازهای عمومی و اجتماعی ایجاد می‌گردد و مبنای آن نیاز به تولید کالا و یا خدمت به جامعه می‌باشد. لذا یک سازمان نمی‌تواند خود را جدا از جامعه بداند و جامعه نیز نمی‌تواند بدون سازمان به حیات خود ادامه دهد. این رابطه بیانگر آن است که هر تصمیم و عمل سازمان به‌نحوی روی جامعه اثر می‌گذارد (حجتی فرد، ۱۳۹۲). حسابداری اجتماعی به‌عنوان ابزاری برای پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، بر رابطه متقابل سازمان‌ها و جامعه تأکید دارد. سازمان‌ها برای رفع نیازهای عمومی و اجتماعی ایجاد می‌شوند و نمی‌توانند از جامعه جدا باشند، همان‌طور که جامعه نیز بدون سازمان‌ها قادر به بقا نیست. مفاهیمی مانند "جامعه آگاه" که حقوق اجتماعی خود را مطالبه می‌کند و "شرکت‌های پاسخگو" که ملزم به رعایت مسئولیت‌های اجتماعی هستند، مبنای آغاز حسابداری اجتماعی است. این رویکرد، حسابداری را به‌عنوان یک دانش اجتماعی معرفی می‌کند که باید هم‌زمان با تغییرات اجتماعی و نیازهای جدید تحول یابد، در غیر این صورت ممکن است جایگاه خود را از دست بدهد (گرای<sup>۴۹</sup>، ۱۹۹۶؛ ماتیسوس<sup>۵۰</sup>، ۱۹۹۳).

در مقاطع مختلف، مفهوم منافع عمومی دستخوش تفاسیر متنوعی شده است. مفاهیمی مانند کارایی، نفولبرالیسم، و مدیریت عمومی جدید، چارچوبی متغیر برای تعریف منافع عمومی ایجاد کرده‌اند. این تغییرات و نبود تعریف دقیق از منافع عمومی، گاهی توسط نهادهای حرفه‌ای حسابداری برای طرح ادعاهای مبهم درباره منافع عمومی استفاده می‌شود. چنین ادعاهایی اغلب به تقویت اعتماد عمومی نسبت به حرفه حسابداری منجر می‌شود که به نوبه خود جریان درآمد و موقعیت حرفه‌ای اعضای این حوزه را حفظ می‌کند. در نتیجه، لفاظی درباره منافع عمومی گاه ابزاری برای تأمین منافع خصوصی حرفه‌ای است (هود<sup>۵۱</sup>، ۱۹۹۱؛ اورگان<sup>۵۲</sup>، ۲۰۱۰؛ پیسی و پیسی<sup>۵۳</sup>، ۲۰۲۰).

چهار فرض اساسی در سیستم حسابداری مسئولیت اجتماعی به جهت افزایش کیفیت منافع اجتماعی وجود دارد (احمدی آستانه و عسگری، ۱۳۹۳):

- هر واحد تجاری در قبال جامعه پیرامونی خود تعهداتی دارد که پایبند به انجام آنهاست.
- منابع اقتصادی جامعه کمیاب و محدود است، پس ضرورت دارد در بکارگیری و استفاده از آنها حداکثر بهره‌وری حاصل آید، به‌گونه‌ای که منافع اجتماعی حاصل از مصرف آنها بیش از

هزینه‌های اجتماعی باشد.

- کالاهایی که قبلاً رایگان بوده‌اند، دیگر این چنین رایگان در دسترس قرار نمی‌گیرند. مثلاً آب و هوای پاکیزه اغلب نیازمند مخارج سنگین ناشی از مقررات مربوط به کنترل آلودگی محیط زیست و عملیات خود پالایی است، پس واحد تجاری باید در ازای استفاده از آنها منافعی را در اختیار اجتماع قرار دهد.

- از حقوق مسلم جامعه است که میزان تعهدات اجتماعی واحد تجاری نسبت به خود و همچنین مقدار انجام شده آنها آگاهی یابد و این آگاهی لازم است براساس اصول و مبانی گزارشگری حسابداری صورت گیرد (گرای، ۱۹۹۶؛ الکنیگتون<sup>۵۳</sup>، ۱۹۹۷؛ کارول<sup>۵۴</sup>، ۱۹۹۱).

## ۲-۴. تئوری نمایندگی

نظریه نمایندگی در متون مختلفی همانند اقتصاد، بیمه، مدیریت و حسابداری بیان شده است. در تئوری نمایندگی یک نفر مسئولیت تصمیم‌گیری در خصوص توزیع منابع مالی و اقتصادی و یا انجام خدمتی را طی قرارداد مشخص به شخص دیگری واگذار می‌نماید. شخص اول در اصطلاح صاحبکار (مالک) و شخص دوم را نماینده (کارگزار) می‌نامند. به بیان جنسن و مک‌لینگ (۱۹۷۶) رابطه بین سهامدار و مدیر، مدیر عامل و مدیران دایره‌های مختلف سازمان، شخص (حقیقی یا حقوقی) با وکیل قانونی، بیمه‌گر و بیمه‌گذار، دولت و جامعه؛ نمونه‌هایی از تئوری نمایندگی هستند. از دیرباز، تئوری نمایندگی حول محور مشکلات نمایندگی و حل و فصل این مشکلات درحال چرخش است (غلامی و نظام پور، ۱۴۰۱). در نگاه کلی تئوری که روابط بین مالک و کارگزاران را در تجارت توضیح می‌دهد، تئوری نمایندگی گفته می‌شود و به‌طور خاص در بازار بورس، رابطه بین سهامداران و مدیران شرکت رابطه نمایندگی گفته می‌شود. در این رابطه احتمال تضاد بین سهامداران و مدیران وجود دارد که این تضاد، تئوری نمایندگی نامیده می‌شود. دو مشکل اصلی تئوری نمایندگی: اولی در تضاد منافع بین مالکان و مدیران به وجود می‌آید و مالکان از تأیید صحت انجام کار توسط مدیران ناتوان هستند (چون انجام چنین کاری، مشکل و درعین حال هزینه‌بر می‌باشد) و دیگری در هنگام اختلاف نگرش مالکان و مدیران شرکت در مواجهه با ریسک به وجود می‌آید. به‌طوریکه ریسک‌پذیری بین مالک و مدیر متفاوت است (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱).

## ۲-۵. نقش دولت و تئوری نمایندگی در بلوغ حسابداری انتقادی

در حسابداری انتقادی، نقش دولت‌ها و تئوری نمایندگی به عنوان عواملی اساسی در شکل‌دهی به مفاهیم و فرآیندهای حسابداری به شدت مورد توجه قرار می‌گیرند. این عوامل به‌ویژه در تحلیل روابط قدرت و منافع اجتماعی در حسابداری اهمیت دارند. برای پاسخ به این سوال که چگونه این عوامل بر بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی تأثیر می‌گذارند، لازم است ابتدا توضیح دهیم که هر یک از این مفاهیم چگونه در این چارچوب مطرح می‌شوند (نورحسینی و همکاران، ۱۴۰۳). تئوری نمایندگی همچنین مبنای علمی جهت به‌کارگیری فن‌های مهم حسابداری مدیریت از قبیل ارزیابی عملیات مدیران، اعطای پاداش، بودجه‌بندی، تضاد منافع و مشارکت در ریسک را فراهم کرده است (نمازی، ۱۳۸۴).

### ۲-۵-۱. نقش تئوری نمایندگی

تئوری نمایندگی<sup>۵۵</sup> در حسابداری انتقادی به بررسی روابط بین نمایندگان (مانند مدیران) و مالکان (مانند سهام‌داران) پرداخته و به این نکته اشاره دارد که در بسیاری از موارد، منافع نمایندگان ممکن است با منافع مالکان یا سایر ذینفعان تعارض داشته باشد. به‌طور خاص، این تئوری به نحوه ارتباط مدیران و سهامداران با تمرکز بر انگیزه‌ها و ریسک‌ها می‌پردازد. در بسیاری از موارد، مدیران ممکن است برای به حداکثر رساندن منافع شخصی خود، اطلاعات مالی را به گونه‌ای دستکاری کنند که تصویر نادرستی از وضعیت مالی شرکت به‌دست دهد. در این بستر، تئوری نمایندگی نشان می‌دهد که حسابداری می‌تواند ابزاری برای تقویت این شکاف‌ها و نابرابری‌ها شود (جنسن و مک‌لینگ<sup>۵۶</sup>، ۱۹۷۶).

در حسابداری انتقادی، این تئوری مورد نقد قرار می‌گیرد، چرا که این دیدگاه تنها بر اساس فرض‌های اقتصادی و نفع فردی عمل می‌کند، درحالی‌که حسابداری به‌عنوان یک ابزار اجتماعی باید به بررسی روابط پیچیده و تنش‌های موجود در سیستم‌های اقتصادی و اجتماعی بپردازد. در نتیجه، تئوری نمایندگی در چارچوب حسابداری انتقادی به چالش کشیده می‌شود تا نشان دهد که چگونه به‌واسطه نهادها و نیروهای اجتماعی، می‌توان به منافع اجتماعی و عمومی بیشتر توجه کرد (تینکر، ۱۹۸۵).

## ۲-۵-۲. نقش دولت‌ها:

دولت‌ها به‌عنوان بازیگران کلیدی در شکل‌دهی به قوانین و مقررات حسابداری، می‌توانند تأثیرات عمیقی بر توسعه حسابداری انتقادی داشته باشند. دولت‌ها به‌طور مستقیم از طریق تنظیم قوانین مالیاتی، الزامات گزارش‌دهی مالی و نظارت بر بازارهای مالی، فرآیندهای حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند. در بسیاری از کشورها، قوانین و مقررات دولتی می‌توانند استانداردهای حسابداری را به‌گونه‌ای طراحی کنند که بیشتر به نفع گروه‌های خاص (مانند شرکت‌های بزرگ یا نهادهای دولتی) باشد و نه منافع اجتماعی به‌طور کلی. از این‌رو، در چارچوب حسابداری انتقادی، تحلیل نقش دولت‌ها به‌عنوان عاملی که ممکن است منافع اجتماعی را تحت‌الشعاع قرار دهد و به نفع گروه‌های قدرتمند، تغییر دهد، مورد توجه قرار می‌گیرد (گری و ماندرز، ۱۹۸۷).

## ۲-۵-۳. تأثیر دولت و تئوری نمایندگی بر بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع

## اجتماعی:

در حسابداری انتقادی، بلوغ این حوزه به‌معنای تحول و گسترش درک انتقادی از فرآیندهای حسابداری است. این بلوغ در نتیجه توجه به تأثیرات اجتماعی، اقتصادی و سیاسی حسابداری در جوامع مختلف شکل می‌گیرد. دولت‌ها و تئوری نمایندگی به‌عنوان دو عامل کلیدی، می‌توانند به‌طور مستقیم بر این بلوغ تأثیر بگذارند. از یک سو، نقش دولت‌ها در تعیین قوانین و استانداردها می‌تواند فرآیندهای حسابداری را به سمت منافع خاص سوق دهد، اما از سوی دیگر، امکان تغییر این قوانین به‌طور آگاهانه و با تأکید بر عدالت اجتماعی، می‌تواند به گسترش بلوغ حسابداری انتقادی کمک کند. تئوری نمایندگی نیز می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای تحلیل تعارضات منافع و تلاش برای ایجاد شفافیت بیشتر در فرآیندهای مالی و حسابداری مورد استفاده قرار گیرد. در نهایت، اگر این عوامل در چارچوب حسابداری انتقادی به‌درستی تجزیه و تحلیل شوند، می‌توانند به بهبود کیفیت منافع اجتماعی در سیستم‌های حسابداری کمک کنند. در این صورت، هدف نه‌تنها تأمین منافع اقتصادی، بلکه ارتقای شفافیت، عدالت و مسئولیت‌پذیری اجتماعی خواهد بود (گری و ماندرز، ۱۹۸۷).

## ۲-۶. پیشینه تجربی پژوهش

رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) با طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر

بخش عمومی و با استفاده از تحلیل مضمون واکاوی گزارش کردند که مدل بلوغ شامل فناوری اطلاعات، گزارشگری مالی، بودجه و برنامه‌ریزی مالی، قوانین و مقررات، راهبری و نظارت مالی، راهبری، کارایی و اثربخشی و سرمایه انسانی می‌باشد. پازی و همکاران (۲۰۲۱) با بررسی سازمان‌های غیر دولتی از منظر پاسخگویی عمومی و بحث حسابداری انتقادی و همچنین توضیح شرایط حسابداری و رویدادهای آموزشی در این سازمان‌ها بیان کردند که پاسخگویی جایگزین با ادغام آموزش حسابداری انتقادی به عنوان یکی از ویژگی‌های آن باید گسترش یابند. تامپسون و اسمیت<sup>۵۷</sup> (۲۰۲۰) بر اهمیت سیاست‌گذاری‌ها و قوانین در شفافیت گزارشگری مالی تأکید کردند. پیسی و پیسی (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی بینش‌های ارائه شده توسط تجزیه و تحلیل خط‌مشی‌های توسعه حرفه‌ای مستمر در حرفه حسابداری، به ادبیات مربوط به ادعاهای تاریخی و فعلی در مورد منافع عمومی توسط حسابداران حرفه‌ای و نهادهای حسابداری پرداختند. به‌طوری‌که با تکیه بر نظریه منافع عمومی بیان کردند که در هنگام بررسی ادعاهای حرفه برای خدمت به منافع عمومی، این حرفه چگونه می‌تواند منافع عمومی را از طریق پیامدهای مرتبط با این سیاست‌ها، تعریف و محدود نماید. گای و همکاران<sup>۵۸</sup> (۲۰۱۹) در پژوهش خود نشان دادند که حسابداری انتقادی می‌تواند ابزاری برای بهبود پاسخگویی و کاهش نابرابری اجتماعی باشد.

صمیمی (۱۴۰۲) به عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به‌عنوان مؤلفه‌های تأثیرگذار در نظام حسابداری انتقادی اشاره کرد و ضعف‌های ساختاری و فنی نظام حسابداری ایران را مورد بررسی قرار داد. حیدری و همکاران (۱۴۰۱) با تبیین دیدگاه مبادله اجتماعی در گرایش به افشای تخلف‌های حسابداری در سایه صفات پنهان شخصیت نظارت‌کنندگان گزارش کردند که صفات پنهان شخصیت و مبادله اجتماعی تأثیر مثبت معناداری در افشای تخلف‌های مالی دارند. نورحسینی و همکاران (۱۴۰۰) نیز در پژوهشی با موضوع اخلاق در حسابداری و بررسی تفکری انتقادی و رئالیسم انتقادی در اخلاق و حسابداری بیان کردند که آموزش می‌تواند اخلاق آینده حرفه حسابداری را تضمین نماید و اطمینان می‌دهد که حسابداری نقش خود را در جهت شکوفایی اقتصاد و پیشرفت جامعه ادامه دهد. نهادهای اخلاق اسلامی نیز در برنامه آموزشی منجر به تأمین نیاز جامعه در تربیت حسابداران حرفه‌ای و حل مسائل پیشرفته می‌گردد. خواجهی و نعمت‌الهی (۱۳۹۹) با بررسی رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری را بیان نمودند که در دیدگاه انتقادی انسان موجودی خلاق، مختار و منتقد است و پژوهش حسابداری انتقادی نیز بایستی همین نگاه را به انسان‌ها داشته باشد. استاندارهای حسابداری و حسابرسی نیز باید بر همین اساس

نگاشته شوند. کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) با بررسی تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها بیان کردند که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر معیارهای حسابداری تأثیر مثبتی دارد. بادآور نهندی و همکاران (۱۳۹۷) با بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر تعامل بین هزینه‌های نمایندگی و سرعت تعدیل قیمت سهام پیشنهاد کردند که در خصوص کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها اهتمام لازم انجام شود تا این شاخص‌ها از حالت ظاهری خارج شده و به ابزاری مهم برای تصمیم‌گیری تبدیل شوند و فضای شفاف اطلاعاتی را در بازار سرمایه ایران برقرار کنند. محسنی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیق خود با عنوان مطالعات انتقادی در حسابداری با رویکرد تحلیلی بیان نمودند که حسابداری انتقادی، عینیت و بی‌طرفی حسابداری را زیر سوال برده و بیان کردند که تاکنون حسابداری از نظام‌های اجتماعی تحت کنترل دولت، حمایت نموده است. رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۲) نیز در پژوهش خود با عنوان حسابداری مدیریت انتقادی، با تبیین مفاهیم حسابداری مدیریت انتقادی، گزارش نمودند که حسابداری مدیریت انتقادی بر تغییر در رویکردهای حسابداری مدیریت تمرکز دارد و این تغییرات را ناشی از عواملی اساسی چون روابط اجتماعی، سیاسی و اقتصادی در هر جامعه و نقش قدرت، دانش و درک سیستم‌ها دانستند.

### ۳. هدف پژوهش

پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی مفهومی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی با اهداف جزئی ذیر صورت پذیرفت:

- ۳-۱. شناسایی عوامل علی و زمینه‌ای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی
- ۳-۲. شناسایی عوامل مرتبط با تئوری نمایندگی و کاستی‌های دولت در بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی
- ۳-۳. شناسایی راهبردها و پیامدهای موثر بر بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی

### ۴. سوالات پژوهش

سوال اصلی: مهمترین عوامل و مؤلفه‌های بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی چه می‌باشند؟

۴-۱. مهمترین عوامل و مولفه های علی و زمینه ای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع

اجتماعی چه می باشند؟

۴-۲. مهمترین عوامل و مولفه های مرتبط با تئوری نمایندگی و کاستی های دولت در بلوغ

حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی چه می باشند؟

۴-۳. مهمترین راهبردها و پیامدهای موثر بر بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع

اجتماعی چه می باشند؟

## ۵. روش شناسی پژوهش

با در نظر گرفتن هدف و مسئله مورد نظر در این مطالعه، الگوسازی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی صورت گرفت، این مطالعه از منظر فرآیند اجرا (نوع داده ها) از نوع ترکیبی (کیفی- کمی) می باشد. در پژوهش های ترکیبی، پژوهشگر از ترکیبی از روش ها، داده ها یا مفاهیم کمی و کیفی در یک مطالعه پژوهشی منفرد یا در مجموعه ای از مطالعات مرتبط استفاده می کند. بخش های کمی و کیفی پژوهش به صورت پی در پی برای پاسخ به سئوالات پژوهش هدایت می شود. در این تحقیق ترکیبی از دو روش کیفی (دلفی فازی و داده بنیاد<sup>۵۹</sup>) در دو فاز و در زمان بعدی به صورت کمی پرداخته شده است. بر این اساس این تحقیق به روش ترکیبی (Exploratory sequential design) انجام شده است. روش کمی جهت غربالگری و غنای بیشتر از طریق بازگشت به نسل و ارائه سوالات بسته مستخرج از عوامل مطرحه در سوالات باز مرحله کیفی، در طیف لیکرت ۷ گانه بررسی شده است. در مواردی که دارای مبانی قوی نیستند از روش کیفی و جهت غنای پژوهش در ادامه از روش کمی نیز استفاده می شود. از منظر نتیجه نیز این مطالعه از نوع بنیادی بوده است که با هدف کشف ماهیت پدیده ها و آزمودن نظریه و گسترش دانش موجود انجام شده است. در واقع این مطالعه یک چهارچوب مفهومی ایجاد می کند، تا از این طریق بتوان به شناسایی و اولویت بندی شاخص های نمایندگی، کاستی های دولت و پیامدهای بلوغ تئوری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی در حسابداری مدیریت با دید همه جانبه پرداخت. از نظر روش شناخت، پژوهشی فلسفی و تجربی و از منظر منطق اجرا (نوع استدلال) استقرایی بوده است. در این مطالعه، باتوجه به این که در زمینه بلوغ تئوری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی در حسابداری مدیریت با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی پژوهش ها و مطالب علمی در پایگاه های دانش بسیار کم است، از استراتژی نظریه داده بنیاد جهت الگوسازی استفاده شده است.

در این بخش ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان بوده است. در مرحله کیفی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، باتوجه به رویکرد کیفی مورد نظر که نظریه داده بنیاد می‌باشد، از سه فرآیند کدگذاری شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی با استفاده از مدل پارادایمی استراوس و کروبین<sup>۶۰</sup> (۱۹۹۸) استفاده شده است. این تحقیق طی سال‌های ۱۴۰۲-۱۴۰۳ انجام شد. جامعه آماری مورد مطالعه شامل خبرگانی بود که دارای تخصص، تجربه و دانش کافی در زمینه پژوهش داشتند. با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب و مورد مصاحبه عمیق به‌شکل نیمه ساختاریافته قرار گرفتند. نمونه‌گیری از صاحب‌نظران در این مطالعه تازمانی ادامه داشت که فرایند اکتشاف و تحلیل به نقطه اشباع نظری رسید.

در این پژوهش متخصص فردی است که یکی از اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی، کارشناس سازمان خصوصی‌سازی، اعضای سازمان بورس و اوراق بهادار، اعضای انجمن‌های علمی و صنفی حسابداری، اعضای جامعه حسابداران رسمی، حسابرسان مستقل، مدیران اجرایی، مدیران مالی و کارشناسان حسابداری شرکت‌ها، مدیران دستگاه‌های دولتی و کارشناسان سازمان امور مالیاتی و یا کارشناسان عضو کانون کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضائیه بودند. نمونه مورد مطالعه، با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب و مورد مصاحبه عمیق به‌شکل نیمه ساختاریافته قرار گرفتند. نمونه‌گیری از صاحب‌نظران در این مطالعه تازمانی ادامه داشت که فرایند اکتشاف و تحلیل به نقطه اشباع نظری رسید. در این مرحله پژوهش به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات ۳۳ نفر از متخصصان به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. براین‌اساس با استفاده از نظر خبرگان نسبت به اخذ نظرات کدگذاری محوری و کدگذاری باز براساس فرآیند نظریه داده‌بنیاد استراوس و کروبین (۱۹۹۸) اقدام گردید. در این پژوهش رویکرد هدفمند در انتخاب نمونه فاز اول استفاده شد. نمونه‌گیری از خبرگان در این پژوهش تازمانی ادامه داشت که فرایند اکتشاف و تحلیل به نقطه اشباع نظری رسید.

در مرحله کمی، برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه مطابق نگاره (۱) گردآوری شده است. در این بخش نظرسنجی از خبرگان، مبتنی بر روش دلفی به‌منظور صحت‌گذاری و غربالسازی ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی و از طریق روش نظریه داده‌بنیاد اقدام و اطمینان و انتخاب شاخص‌های نهایی روش دلفی‌فازی بوده است. براین‌اساس پرسشنامه‌ای با سؤالات باز پاسخ بر مبنای سؤالات و اهداف اصلی پژوهش در اختیار هر کدام از

خبرگان قرار گرفت تا نظرات خود را در خصوص شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های نمایندگی، کاستی‌های دولت و پیامدهای بلوغ تئوری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی در حسابداری مدیریت بیان نماید و پس از اتمام هر مصاحبه متن آن توسط پژوهشگر مورد تحلیل قرار گرفت. به‌همین‌منوال مصاحبه‌ها به‌دلیل به‌اشباع رسیدن تا نفر سی و سوم ادامه یافت. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش از راهبرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد بهره گرفته شد.

#### نگاره ۱. طیف هفت درجه فازی برای شاخص‌گذاری ارزش‌ها

| متغیر زبانی        | عدد فازی | مقیاس عدد فازی |
|--------------------|----------|----------------|
| بطور کامل بی اهمیت | ۱        | ۰،۰،۰/۱        |
| خیلی بی اهمیت      | ۲        | ۰،۰/۱،۰/۳      |
| بی اهمیت           | ۳        | ۰/۱،۰/۳،۰/۵    |
| متوسط              | ۴        | ۰/۳،۰/۵،۰/۷۵   |
| با اهمیت           | ۵        | ۰/۵،۰/۷۵،۰/۹   |
| خیلی با اهمیت      | ۶        | ۰/۷۵،۰/۱،۰/۹   |
| بطور کامل با اهمیت | ۷        | ۱              |

#### ۶. یافته‌های پژوهش

در این مطالعه، داده‌های بدست آمده به‌صورت گام‌به‌گام (پس از پایان یافتن هر مصاحبه) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. به‌طوریکه جهت مصاحبه با خبرگان پس از معرفی پژوهشگر، اطلاعاتی درخصوص موضوع مورد پژوهش و هدف از مطالعه در اختیار آنان قرار داده شد. سپس از آن‌ها تقاضا گردید به سؤالات مصاحبه با دقت تمام پاسخ گویند و یادداشت برداری پاسخ‌ها به‌طور دقیق انجام گرفت. پس از اتمام هر مصاحبه، متن آن توسط پژوهشگر مورد تحلیل قرار گرفت. به‌همین‌منوال مصاحبه‌ها به‌دلیل به‌اشباع رسیدن تا نفر سی و سوم ادامه یافت. بعد از انجام مصاحبه، مفهوم‌پردازی در هر مصاحبه صورت گرفته و موضوعات کلیدی تر و مقوله‌ها استخراج گردیدند. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی جامعه نمونه در بخش کیفی در نگاره (۲) نشان داده شده است. بیشتر افراد مورد مطالعه در این تحقیق آقایان (با ۵۷/۶ درصد) بودند. بیشتر خبرگان شرکت‌کننده در مصاحبه (۵۷/۶) بین ۳۶ تا ۴۵ سال داشتند. تحصیلات اکثریت آن‌ها کارشناسی‌ارشد (۶۰/۶ درصد) بود و ۳۹/۴ درصد باقی نیز مدرک دکتری داشتند.

در این مطالعه، از راهبرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها بهره گرفته شد. جهت تحلیل متون مصاحبه در این بخش از پژوهش از رویکرد کدگذاری سه مرحله‌ای استراوس و کوربین در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شد.

#### نگاره ۲. مشخصات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان (خبرگان) در پژوهش

| متغیر                      |                  | تخصص و شغل خبرگان         | فراوانی | درصد  |
|----------------------------|------------------|---------------------------|---------|-------|
| جنسیت خبرگان پژوهش         | مرد              |                           | ۱۹      | ۵۷٪/۶ |
|                            | زن               |                           | ۱۴      | ۴۲٪/۴ |
| سن خبرگان پژوهش            | کمتر از ۳۵ سال   |                           | ۱۰      | ۳۰٪/۳ |
|                            | بین ۳۶ تا ۴۵ سال |                           | ۱۹      | ۵۷٪/۶ |
|                            | بیش از ۴۶ سال    |                           | ۴       | ۱۲٪/۱ |
| میزان تحصیلات خبرگان پژوهش | کارشناسی‌ارشد    | حسابرس - مدیر مالی - مدرس | ۲۰      | ۶۰٪/۶ |
|                            | دکتر             | عضو هیات علمی دانشگاه     | ۱۳      | ۳۹٪/۴ |

در پژوهش حاضر بر اساس کدهای استخراج شده از مرحله پیش، پرسشنامه ای طراحی گردید که در اختیار اعضای پانل دلفی قرار گرفت. در این پژوهش اعضای پانل خبرگان دانشگاهی بودند که با توجه به سطح تحصیلات، آشنایی با روش پژوهش و سوابق پژوهشی به صورت هدفمند انتخاب شدند. در مرحله کدگذاری باز، با بررسی و مرور خط به خط متون مصاحبه و استخراج مفاهیم از میان آنها و همچنین بر اساس شباهت‌ها و قرابت معنایی و مفهومی میان کدهای مرتبط با موضوع پژوهش، تعداد ۴۰۷ استخراج و در قالب مفاهیم مرتبط دسته‌بندی و با استفاده از تحلیل چند پاسخی اولویت بندی شدند.

برای استخراج موضوعات کلیدی‌تر و مقوله‌ها در پژوهش‌های کیفی، به‌ویژه در روش‌شناسی نظریه داده‌بنیاد، از یک فرآیند سیستماتیک استفاده شد که شامل مراحل مختلف کدگذاری و تحلیل داده‌ها است. در اینجا مراحل دقیق استخراج مقوله‌ها و موضوعات کلیدی‌تر طبق روش داده‌بنیاد شرح داده شده است:

#### ۶-۱. کدگذاری باز<sup>۶۱</sup>

در اولین مرحله از تحلیل داده‌ها، کدگذاری باز انجام می‌شود. این مرحله شامل بررسی دقیق

متن مصاحبه‌ها و شناسایی مفاهیم اصلی و عبارات مرتبط است. برای استخراج موضوعات کلیدی‌تر: داده‌ها خط به خط بررسی شدند.

مفاهیم اولیه از هر بخش متن استخراج و به دسته‌های مختلف تقسیم می‌شوند. این مفاهیم اولیه می‌توانند به‌طور مستقیم از کلمات مصاحبه‌شونده استخراج شوند (برای مثال، عباراتی مانند "چالش‌های مالی" یا "نیاز به شفافیت"). در این مرحله، هیچ پیش‌فرضی وجود ندارد و کدها به‌صورت اولیه و بدون طبقه‌بندی خاص ارائه می‌شوند.

#### ۶-۲. کدگذاری محوری<sup>۶۲</sup>

در مرحله بعدی، کدگذاری محوری صورت گرفت. در این مرحله، ارتباطات بین کدهای شناسایی‌شده در مرحله کدگذاری باز بررسی شد. مقوله‌ها و مفاهیم کلیدی از طریق این فرایند شناسایی شدند:

کدهای مشابه و مرتبط گروه‌بندی می‌شوند. روابط بین کدها و مقوله‌ها استخراج شدند. مقوله‌های اصلی که تأثیر مستقیم بر پدیده اصلی دارند شناسایی شدند. در این مرحله، پژوهشگر سعی می‌کند تا روابط پیچیده‌تری را بین مفاهیم شناسایی‌شده پیدا کرده و مقوله‌های اساسی‌تر را از دل داده‌ها بیرون بکشد.

#### ۶-۳. کدگذاری گزینشی<sup>۶۳</sup>

پس از کدگذاری محوری، کدگذاری گزینشی صورت گرفت. در این مرحله، مقوله‌های اصلی که به‌طور مستقیم با پدیده اصلی پژوهش ارتباط دارند، انتخاب شدند. این مقوله‌ها دقیق‌تر و ویژه‌تر هستند:

تنها مقوله‌هایی که به‌طور مؤثر و به‌طور مستقیم بر سوالات پژوهش پاسخ می‌دهند، انتخاب و برجسته شدند.

در این مرحله، پژوهشگر سعی می‌کند تا یک «نظریه اصلی» یا یک مفهوم جامع ایجاد کند که تمامی مقوله‌ها و روابط آن‌ها را دربرگیرد.

## ۴-۶. اشباع نظری ۶۴

اشباع نظری زمانی است که داده‌های جدید دیگر اطلاعات جدید و قابل توجهی اضافه نمی‌کنند. این نشان‌دهنده آن است که تمامی مقوله‌ها و مفاهیم کلیدی شناسایی شده و تحلیل‌های لازم انجام شده‌اند. در این مرحله، هیچ داده جدیدی برای توسعه مقوله‌ها یا شناسایی مفاهیم جدید وجود ندارد. (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

در بخش کیفی و در مرحله کدگذاری باز و پس از پیاده‌سازی‌ها مصاحبه‌ها، داده‌های حاصل از مصاحبه مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت و برای داده‌های مشابه، کدی مناسب اختصاص داده شد. در مرحله کدگذاری محوری مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز شامل ۲۱۹ کد اولیه (شاخص) و ۱۸ کد ثانویه تحت ۶ دسته اصلی: شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، مقوله محوری، شرایط مداخله‌گر، شرایط راهبردی و پیامدی قرار گرفتند. در این مرحله برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل (اجماع نظرات خبرگان) از روش دلفی فازی استفاده شد. از این رو پرسشنامه‌ای که ۲۱۹ گویه دربرداشت طراحی و در اختیار خبرگان قرار داده شد. در این مطالعه پس از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها مقدار قطعی کلیه گویه‌ها با عدد آستانه ۰/۷ مقایسه شد. نگاره (۳) نتایج حاصل از فرایند روش دلفی فازی را نشان می‌دهد.

## نگاره ۳. شناسایی شاخص‌ها بر اساس نظرات خبرگان پژوهش و مدل فازی

| رد                  | گویه‌ها                                                 | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی | عدم رد / رد |
|---------------------|---------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|---------|-------------|
|                     |                                                         | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |         |             |
| پیشرفت‌های حسابداری | اجبار به دریافت مجوز هایی با پروسه طولانی و سخت         | ۰/۸۵             | ۰/۷۳               | ۰/۵۵              | ۰/۷۱    | عدم رد      |
|                     | دسترسی آسان به اینترنتی پایدار و زیر ساخت‌های کامپیوتری | ۰/۹۸             | ۰/۹۲               | ۰/۷۸              | ۰/۸۹    | عدم رد      |
|                     | عدم پذیرش سطوح پایین تر و دیدگاه مدیریت در سطح کلان     | ۰/۸۵             | ۰/۷                | ۰/۵               | ۰/۶۸    | رد          |
|                     | الزامات و اجبارات قانونی تأثیر گذار                     | ۰/۹۴             | ۰/۸۴               | ۰/۶۶              | ۰/۸۱    | عدم رد      |
|                     | عدم آمادگی بابت پذیرش سیستم‌های جدید گزارش‌دهی مالی     | ۰/۸۵             | ۰/۷۲               | ۰/۵۵              | ۰/۷۱    | عدم رد      |
|                     | تورم و روند افزایشی قیمت‌ها                             | ۰/۹۶             | ۰/۸۸               | ۰/۷۳              | ۰/۸۶    | عدم رد      |
|                     | زیر ساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری                    | ۰/۹۵             | ۰/۸۵               | ۰/۶۹              | ۰/۸۳    | عدم رد      |
|                     | کیفیت منافع اجتماعی اقتصاد سیاسی                        | ۰/۹۲             | ۰/۸۱               | ۰/۶۵              | ۰/۷۹    | عدم رد      |
|                     | میزان رغبت و پذیرش                                      | ۰/۹۱             | ۰/۷۹               | ۰/۶۲              | ۰/۷۷    | عدم رد      |

| عوامل                | گویه ها                                                           | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی / عدم رد |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|------------------|
|                      |                                                                   | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |                  |
| عوامل                | عوامل جغرافیایی                                                   | ۰/۸۳             | ۰/۶۸               | ۰/۴۸              | رد               |
|                      | تکنولوژی                                                          | ۰/۸۳             | ۰/۸۵               | ۰/۶۹              | عدم رد           |
|                      | بکارگیری اصول حسابداری یکپارچه مبتنی بر حسابداری انتقادی          | ۰/۷۸             | ۰/۹۲               | ۰/۸               | عدم رد           |
|                      | همگرایی اصول حسابداری و تکنولوژی                                  | ۰/۸              | ۰/۹۳               | ۰/۸۲              | عدم رد           |
| عوامل درون سازمانی   | موقعیت سازمان و موفقیت آن در حسابداری                             | ۰/۸              | ۰/۹۳               | ۰/۸۲              | عدم رد           |
|                      | مهارت های فنی، فردی و رهبری کارکنان                               | ۰/۸۶             | ۰/۹۷               | ۰/۸۹              | عدم رد           |
|                      | وضعیت شرکت در مقایسه با سایر رقبا                                 | ۰/۷۵             | ۰/۹                | ۰/۷۷              | عدم رد           |
|                      | اندازه شرکت ها                                                    | ۰/۷۶             | ۰/۹۱               | ۰/۷۸              | عدم رد           |
|                      | هزینه بالای ارائه و گزارش اطلاعات                                 | ۰/۶۹             | ۰/۸۶               | ۰/۷               | رد               |
|                      | عدم تجربه در استفاده از سیستم های مالی                            | ۰/۷۳             | ۰/۸۷               | ۰/۷۵              | عدم رد           |
|                      | تعدد در واحدهای عرضه و فروش و محیط کسب و کار                      | ۰/۶۷             | ۰/۸۵               | ۰/۶۸              | رد               |
|                      | استراتژی ها، برنامه ریزی های اجرایی و راه اندازی سیستم های مالی   | ۰/۷۸             | ۰/۹۲               | ۰/۸               | عدم رد           |
|                      | نیاز به افزایش بهره وری فردی و بهبود عملکرد سازمان                | ۰/۸              | ۰/۹۴               | ۰/۸۲              | عدم رد           |
|                      | عدم اجرای کامل اهداف مبتنی بر به کارگیری سیستم هایی منفعت اجتماعی | ۰/۶۹             | ۰/۸۶               | ۰/۷۱              | رد               |
|                      | حقوق شهروندی و نقش آن در رعایت عدل و انصاف                        | ۰/۷۷             | ۰/۹                | ۰/۷۹              | عدم رد           |
|                      | مدیریت هزینه و کنترل ریسک                                         | ۰/۷۶             | ۰/۸۹               | ۰/۷۸              | عدم رد           |
|                      | مدیریت سیستم عملکرد                                               | ۰/۷۹             | ۰/۹۲               | ۰/۸۱              | عدم رد           |
|                      | تکنیک های حسابداری و مالی                                         | ۰/۸۴             | ۰/۹۵               | ۰/۸۶              | عدم رد           |
|                      | عدم الزام در به کارگیری روش خاص حسابداری                          | ۰/۶۲             | ۰/۸                | ۰/۶۳              | رد               |
| آمادگی و پذیرش جامعه | نوع شخصیت و قابلیت و خلق و خوی افراد در پذیرش سیستم های مالی.     | ۰/۷۱             | ۰/۸۷               | ۰/۷۳              | عدم رد           |
|                      | ویژگی های فردی حسابداران                                          | ۰/۶۹             | ۰/۸۵               | ۰/۷               | رد               |
|                      | عدم وظیفه شناسی نسبت به جامعه                                     | ۰/۷۶             | ۰/۸۹               | ۰/۷۸              | عدم رد           |
|                      | عدم حمایت مدیران و سهامداران در پذیرش سیستم های مالی              | ۰/۷۵             | ۰/۸۸               | ۰/۷۷              | عدم رد           |
|                      | عدم صلاحیت و مدیریت مناسب                                         | ۰/۸۱             | ۰/۹۳               | ۰/۸۴              | عدم رد           |
|                      | عدم مشروعیت از سوی جامعه و نیاز به بررسی و وضع                    | ۰/۷۱             | ۰/۸۶               | ۰/۷۲              | عدم رد           |

| عوامل         | گویه‌ها                                                               | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی / عدم رد |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|------------------|
|               |                                                                       | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |                  |
|               | استانداردهای حسابداری                                                 |                  |                    |                   |                  |
|               | عدم افزایش اطمینان خاطر جامعه نسبت به پذیرش و صرفه جویی در منابع      | ۰/۸۵             | ۰/۷۱               | ۰/۵۲              | رد               |
|               | عدم تصمیم‌گیری خردمندانه با توجه به شخصیت افراد                       | ۰/۸۸             | ۰/۷۴               | ۰/۵۴              | عدم رد           |
|               | نقش دولت‌ها و جامعه در پذیرش سیستم‌های مالی                           | ۰/۹۳             | ۰/۸۳               | ۰/۶۶              | عدم رد           |
|               | عکس‌العمل نهادها و کسب و کار                                          | ۰/۹۲             | ۰/۷۹               | ۰/۶               | عدم رد           |
|               | عدم حمایت از مالکیت‌های فکری و اندیشه‌های مبتنی بر فعالیت‌های انتقادی | ۰/۸۸             | ۰/۷۵               | ۰/۵۵              | عدم رد           |
|               | نقش پاسخگویی در برابر جامعه                                           | ۰/۹۳             | ۰/۸۳               | ۰/۶۷              | عدم رد           |
|               | عدم رعایت اخلاق و مسئولیت‌های بشردوستانه                              | ۰/۸۷             | ۰/۷۴               | ۰/۵۵              | عدم رد           |
|               | وجود تورم بالا                                                        | ۰/۹۴             | ۰/۸۷               | ۰/۷۱              | عدم رد           |
|               | وارداتی بودن تجهیزات                                                  | ۰/۹۱             | ۰/۸۱               | ۰/۶۵              | عدم رد           |
| عوامل اقتصادی | گران بودن سیستم‌های مالی                                              | ۰/۹۱             | ۰/۸                | ۰/۶۳              | عدم رد           |
|               | بالا بودن هزینه‌های تعمیر سخت افزارهای مالی                           | ۰/۸۳             | ۰/۶۸               | ۰/۵۱              | رد               |
|               | هزینه بر بودن فرهنگ‌سازی                                              | ۰/۹۲             | ۰/۸                | ۰/۶۱              | عدم رد           |
|               | هزینه بالای آموزش همگانی                                              | ۰/۹              | ۰/۷۹               | ۰/۶               | عدم رد           |
|               | ضرر و زیان ناشی از هزینه هنگفت در سیستم‌های مالی                      | ۰/۸۸             | ۰/۷۳               | ۰/۵۳              | عدم رد           |
|               | پایین بودن سطح درآمد، فقدان سرمایه‌گذاری لازم                         | ۰/۹۳             | ۰/۸۲               | ۰/۶۴              | عدم رد           |
|               | کمبود بودجه جهت آموزش و فرهنگ‌سازی                                    | ۰/۹              | ۰/۷۷               | ۰/۵۸              | عدم رد           |
|               | عدم صرف هزینه‌های هدفمند                                              | ۰/۸۹             | ۰/۷۵               | ۰/۵۷              | عدم رد           |
|               | هزینه‌های بالای تبلیغات                                               | ۰/۸۲             | ۰/۶۶               | ۰/۴۶              | رد               |
|               | عدم تمایل شرکت‌های تولیدی در سرمایه‌گذاری در مسایل اجتماعی            | ۰/۸۶             | ۰/۷۱               | ۰/۵۲              | رد               |
|               | عدم برنامه‌ریزی برای تخصیص بودجه                                      | ۰/۸۹             | ۰/۷۵               | ۰/۵۷              | عدم رد           |
|               | نحوه نادرست تقسیم منابع با بخشنامه‌های مربوطه                         | ۰/۸۹             | ۰/۷۶               | ۰/۵۷              | عدم رد           |
|               | وجود تحریم‌های اقتصادی                                                | ۰/۸۸             | ۰/۷۵               | ۰/۵۷              | عدم رد           |
|               | فساد مالی در جامعه                                                    | ۰/۹۳             | ۰/۸۵               | ۰/۶۹              | عدم رد           |

| میانگین فازی | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) | گویه ها | پایان                                                                                  |
|--------------|------------------|--------------------|-------------------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------|
|              |                  |                    |                   |         |                                                                                        |
| عدم رد / رد  | ۰/۷۴             | ۰/۸۹               | ۰/۷۶              | ۰/۵۷    | عدم دسترسی آحاد مردم به امکانات رفاهی و الکترونیکی                                     |
| عدم رد       | ۰/۷۷             | ۰/۹۱               | ۰/۷۹              | ۰/۶     | عدم توزیع عادلانه منفعت اجتماعی                                                        |
| عدم رد       | ۰/۷۹             | ۰/۹۱               | ۰/۸۱              | ۰/۶۴    | عدم پاسخگویی نهادهای مربوطه                                                            |
| عدم رد       | ۰/۷۴             | ۰/۸۹               | ۰/۷۶              | ۰/۵۷    | نداشتن آگاهی و اطلاع عموم مردم از انواع خدمات اجتماعی و قانون اساسی                    |
| عدم رد       | ۰/۷۶             | ۰/۹۱               | ۰/۷۸              | ۰/۶     | تحصیلات پایین و کم بودن سطح سواد جامعه                                                 |
| عدم رد       | ۰/۷۴             | ۰/۸۹               | ۰/۷۷              | ۰/۵۸    | سوء استفاده افراد سود جو                                                               |
| عدم رد       | ۰/۷۳             | ۰/۸۸               | ۰/۷۵              | ۰/۵۶    | استفاده نادرست از سیستم‌های حسابداری                                                   |
| عدم رد       | ۰/۷۲             | ۰/۸۸               | ۰/۷۴              | ۰/۵۴    | عدم فرهنگ‌سازی در افزایش کیفیت منافع اجتماعی                                           |
| رد           | ۰/۶۸             | ۰/۸۵               | ۰/۷               | ۰/۵     | عدم توجه به امنیت خدمات الکترونیکی حسابداری                                            |
| عدم رد       | ۰/۷۱             | ۰/۸۷               | ۰/۷۳              | ۰/۵۴    | عدم اطلاع جامعه از مزایای بلند مدت سیستم حسابداری مبتنی بر کیفیت منافع اجتماع          |
| عدم رد       | ۰/۸              | ۰/۹۳               | ۰/۸۲              | ۰/۶۴    | عدم رضایت مردم به دلیل نبود عدالت                                                      |
| عدم رد       | ۰/۷۱             | ۰/۸۶               | ۰/۷۳              | ۰/۵۵    | نبود قوانین و استانداردها و روش‌های حسابداری معتبر و مورد تأیید                        |
| عدم رد       | ۰/۷۳             | ۰/۸۹               | ۰/۷۴              | ۰/۵۶    | به‌روز نبودن اطلاعات قشر عمده جامعه                                                    |
| عدم رد       | ۰/۷۸             | ۰/۹۱               | ۰/۸               | ۰/۶۴    | عدم هماهنگی با سیستم‌های مالی روز دنیا                                                 |
| رد           | ۰/۷              | ۰/۸۶               | ۰/۷۱              | ۰/۵۲    | ناکافی بودن تبلیغات از سوی رسانه‌های ارتباط جمعی                                       |
| عدم رد       | ۰/۸              | ۰/۹۲               | ۰/۸۲              | ۰/۶۴    | نبود نیروی ماهر و کار بلد، نبود سیستم جامع آموزش                                       |
| عدم رد       | ۰/۷۴             | ۰/۸۹               | ۰/۷۶              | ۰/۵۶    | نقصان زیرساختها و تراکم خطوط مخابراتی                                                  |
| عدم رد       | ۰/۷۷             | ۰/۹                | ۰/۷۹              | ۰/۶۳    | کند بودن سرعت خطوط ارتباطی و اینترنت                                                   |
| عدم رد       | ۰/۷۱             | ۰/۸۸               | ۰/۷۲              | ۰/۵۲    | متمرکز نبودن سیستم‌های حسابداری                                                        |
| عدم رد       | ۰/۷۴             | ۰/۸۹               | ۰/۷۶              | ۰/۵۸    | قطعی ارتباط از مراکز توزیع عادلانه ثروت                                                |
| عدم رد       | ۰/۷۴             | ۰/۸۸               | ۰/۷۶              | ۰/۵۸    | پهنای پایین باند مخابراتی کشور                                                         |
| عدم رد       | ۰/۷۴             | ۰/۸۸               | ۰/۷۶              | ۰/۵۸    | محدودیت در استفاده از سیستم‌های الکترونیک مالیاتی                                      |
| عدم رد       | ۰/۷۲             | ۰/۸۷               | ۰/۷۴              | ۰/۵۵    | عدم اتصال سیستم‌های پوز فروشگاهی و سیستم‌های مالی به سامانه‌های مرتبط با منافع اجتماعی |
| عدم رد       | ۰/۷۶             | ۰/۹۱               | ۰/۷۸              | ۰/۵۹    | نبود بستر معتبر جهت حفظ و کنترل منافع اجتماع                                           |

| عوامل                       | گویه ها                                                            | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی | عدم رد / رد |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|---------|-------------|
|                             |                                                                    | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |         |             |
| عوامل                       | ایراد در نرم افزارهای دولتی و اشکال در سیستم‌های مرکزی دولت هوشمند | ۰/۷۲             | ۰/۸۸               | ۰/۷۳              | ۰/۵۴    | عدم رد      |
|                             | فراهم نبودن امنیت کافی از سوی شبکه‌های اجتماعی                     | ۰/۷۱             | ۰/۸۷               | ۰/۷۳              | ۰/۵۳    | عدم رد      |
|                             | عدم به‌روزرسانی سیستم‌های مالی و مالیاتی الکترونیکی                | ۰/۷              | ۰/۸۶               | ۰/۷۲              | ۰/۵۲    | رد          |
|                             | کمبود امکانات نرم‌افزاری و سخت‌افزاری                              | ۰/۶۸             | ۰/۸۵               | ۰/۷               | ۰/۵     | رد          |
|                             | نبود جایگزین مناسب در مواقع قطعی سیستم‌های مالی متمرکز             | ۰/۷۳             | ۰/۸۹               | ۰/۷۴              | ۰/۵۵    | عدم رد      |
|                             | عدم سیستم یکپارچه شرکت‌ها به سامانه‌های دولت من                    | ۰/۶۸             | ۰/۸۶               | ۰/۷               | ۰/۴۸    | رد          |
|                             | اولویت‌بندی نادرست در تعویض سیستم‌های مالی قدیمی                   | ۰/۶۹             | ۰/۸۶               | ۰/۷               | ۰/۵     | رد          |
|                             | آماده نبودن زیرساختها در وزارتخانه‌ها و نهادهای                    | ۰/۷              | ۰/۸۶               | ۰/۷۱              | ۰/۵۳    | عدم رد      |
|                             | ناتوانی از ارائه انواع سرویس‌های معتبر و متمرکز                    | ۰/۶۸             | ۰/۸۵               | ۰/۷               | ۰/۴۹    | رد          |
|                             | نبود استانداردها و بخشنامه‌های مالی و حسابداری در این زمینه        | ۰/۷۳             | ۰/۸۹               | ۰/۷۵              | ۰/۵۶    | عدم رد      |
| عوامل مدیریتی و سیاست گذاری | نبود ابزارهای تشویقی مناسب                                         | ۰/۷۴             | ۰/۸۹               | ۰/۷۶              | ۰/۵۷    | عدم رد      |
|                             | استفاده مدیران در رشته‌های غیر مرتبط و بدون تخصص                   | ۰/۷۹             | ۰/۹۱               | ۰/۸۱              | ۰/۶۵    | عدم رد      |
|                             | عدم هماهنگی مسئولان و مدیران در تصمیمات                            | ۰/۷۵             | ۰/۸۸               | ۰/۷۷              | ۰/۶     | عدم رد      |
|                             | عدم هماهنگی نهادها و سازمانهای اجرایی                              | ۰/۸              | ۰/۹۳               | ۰/۸۳              | ۰/۶۶    | عدم رد      |
|                             | تصویب قوانین جدید بدون زمینه‌سازی                                  | ۰/۸              | ۰/۹۲               | ۰/۸۲              | ۰/۶۵    | عدم رد      |
|                             | عدم پشتیبانی دولت در اجرای سیستم‌های جدید                          | ۰/۷۷             | ۰/۹                | ۰/۷۹              | ۰/۶۱    | عدم رد      |
|                             | عدم پرورش نیروهای متخصص و کارآمد                                   | ۰/۸۲             | ۰/۹۳               | ۰/۸۵              | ۰/۶۹    | عدم رد      |
|                             | فساد مالی در سطح مدیریتی                                           | ۰/۸۱             | ۰/۹۳               | ۰/۸۳              | ۰/۶۷    | عدم رد      |
|                             | اتخاذ روش‌هایی نادرست مدیریتی                                      | ۰/۷۶             | ۰/۹                | ۰/۷۸              | ۰/۶۱    | عدم رد      |
|                             | عدم هماهنگی و یکپارچگی واحدهای مالی                                | ۰/۷۹             | ۰/۹۳               | ۰/۸۱              | ۰/۶۳    | عدم رد      |
|                             | مشکلات مدیریتی در سطح کلان دولت                                    | ۰/۸۴             | ۰/۹۵               | ۰/۸۶              | ۰/۷     | عدم رد      |
|                             | عدم استقلال مدیریتی برای مدیران نهادهای مالی                       | ۰/۷۸             | ۰/۹۲               | ۰/۸               | ۰/۶۲    | عدم رد      |
|                             | اعمال سیاست‌های تکلیفی توسط دولت                                   | ۰/۷۲             | ۰/۸۷               | ۰/۷۴              | ۰/۵۵    | عدم رد      |
|                             | رعایت سلسله مراتب اداری و بروکراتیک اداری                          | ۰/۷۲             | ۰/۸۸               | ۰/۷۳              | ۰/۵۵    | عدم رد      |
|                             | به‌کارگیری سیستم مدیریتی سنتی                                      | ۰/۶۸             | ۰/۸۴               | ۰/۷               | ۰/۵۲    | رد          |
|                             | وابستگی شرکت‌های دولتی به مراکز تصمیم‌گیری                         | ۰/۶۹             | ۰/۸۶               | ۰/۷۱              | ۰/۵۱    | رد          |
|                             | وجود مراکز تصمیم‌گیری چندگانه و نهادهای متعدد و موازی              | ۰/۷۳             | ۰/۸۹               | ۰/۷۴              | ۰/۵۵    | عدم رد      |

| عوامل                  | گویه ها                                                                        | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی | عدم رد / رد |
|------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|---------|-------------|
|                        |                                                                                | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |         |             |
|                        | کاری                                                                           |                  |                    |                   |         |             |
|                        | عدم وجود نگاه راهبردی و برنامه ریزی بلند مدت                                   | ۰/۷۴             | ۰/۸۸               | ۰/۷۳              | عدم رد  |             |
|                        | عدم ثبات مدیریتی                                                               | ۰/۸              | ۰/۹۱               | ۰/۷۸              | عدم رد  |             |
|                        | عدم استفاده از نیروی انسانی متخصص و باتجربه و کمبود نیروی انسانی               | ۰/۷۷             | ۰/۸۹               | ۰/۷۵              | عدم رد  |             |
|                        | عدم پیگیری نتایج اهداف پیش بینی شده وظایف محوله به مدیران                      | ۰/۷۳             | ۰/۸۷               | ۰/۷۱              | عدم رد  |             |
|                        | عدم بروزرسانی قوانین و مقررات با فرهنگ اجتماع                                  | ۰/۷۷             | ۰/۹                | ۰/۷۵              | عدم رد  |             |
|                        | عدم انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با استانداردهای حسابداری                    | ۰/۷۴             | ۰/۸۷               | ۰/۷۲              | عدم رد  |             |
|                        | بهره گیری از آموزش کارکنان                                                     | ۰/۸              | ۰/۹۲               | ۰/۷۹              | عدم رد  |             |
|                        | برگزاری کلاس های آموزشی دوره ای برای کارکنان                                   | ۰/۸۳             | ۰/۹۳               | ۰/۸۱              | عدم رد  |             |
|                        | آموزش مهارت های عملی                                                           | ۰/۸۴             | ۰/۹۳               | ۰/۸۲              | عدم رد  |             |
| عوامل علمی و آموزشی    | برگزاری همایش های تخصصی                                                        | ۰/۸۳             | ۰/۹۴               | ۰/۸۱              | عدم رد  |             |
|                        | برقراری کلاس ها در راستای آموزش استانداردهای جدید                              | ۰/۸۵             | ۰/۹۵               | ۰/۸۳              | عدم رد  |             |
|                        | ترغیب و آموزش جامعه                                                            | ۰/۸۲             | ۰/۹۳               | ۰/۸               | عدم رد  |             |
|                        | آموزش و اطلاع رسانی از طریق رسانه های عمومی                                    | ۰/۸              | ۰/۹۲               | ۰/۷۷              | عدم رد  |             |
|                        | تشویق همه جامعه به استفاده و ثبت و گزارش از عملیات مالی                        | ۰/۸۱             | ۰/۹۳               | ۰/۷۹              | عدم رد  |             |
|                        | برگزاری کلاس های آموزشی برای آحاد جامعه                                        | ۰/۸              | ۰/۹۲               | ۰/۷۸              | عدم رد  |             |
|                        | عدم استقلال، نبود شفافیت مالی در سیستم های مالی                                | ۰/۷۹             | ۰/۹                | ۰/۷۷              | عدم رد  |             |
|                        | نبود واحدهای نظارت، کنترل و ارزیابی                                            | ۰/۸              | ۰/۹۱               | ۰/۷۷              | عدم رد  |             |
|                        | وجود فساد در سیستم های مالی                                                    | ۰/۸۵             | ۰/۹۴               | ۰/۸۳              | عدم رد  |             |
|                        | عدم وجود جوان گرایی حرفه ای                                                    | ۰/۸۲             | ۰/۹۲               | ۰/۷۹              | عدم رد  |             |
| چالش های نظام حسابداری | عدم نخبه پروری در حسابداری و حسابرسی                                           | ۰/۷۵             | ۰/۸۶               | ۰/۷۳              | عدم رد  |             |
|                        | نبود مفاد قانونی و قانون گذاری در حسابداری و حسابرسی مرتبط با کسب منفعت اجتماع | ۰/۷۷             | ۰/۸۹               | ۰/۷۴              | عدم رد  |             |
|                        | نبود نظام راهبری و ارکان رهبری                                                 | ۰/۷۵             | ۰/۸۸               | ۰/۷۳              | عدم رد  |             |
|                        | عدم مشارکت با مؤسسات حسابرسی بین المللی                                        | ۰/۷۵             | ۰/۸۹               | ۰/۷۳              | عدم رد  |             |
|                        | عدم انتخاب شورای عالی در بستر انتخابات آزاد                                    | ۰/۷              | ۰/۸۵               | ۰/۶۹              | رد      |             |
|                        | عدم توجه ویژه و الزام آور به آیین رفتار حرفه ای و استانداردهای                 | ۰/۷۷             | ۰/۸۹               | ۰/۷۵              | عدم رد  |             |
|                        |                                                                                |                  |                    |                   |         |             |
|                        |                                                                                |                  |                    |                   |         |             |
|                        |                                                                                |                  |                    |                   |         |             |
|                        |                                                                                |                  |                    |                   |         |             |

| عوامل             | گویه‌ها                                                    | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی | عدم رد / رد |
|-------------------|------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|---------|-------------|
|                   |                                                            | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |         |             |
|                   | حسابداری                                                   |                  |                    |                   |         |             |
|                   | نیاز به تغییر استانداردها و اصول حسابداری                  | ۰/۷۵             | ۰/۷۵               | ۰/۸۸              | ۰/۷۳    | عدم رد      |
|                   | عدم تقارن اطلاعاتی                                         | ۰/۵۸             | ۰/۷۷               | ۰/۸۹              | ۰/۷۵    | عدم رد      |
|                   | تضاد منافع بین مدیران و سهامداران                          | ۰/۶۴             | ۰/۸۱               | ۰/۹۳              | ۰/۷۹    | عدم رد      |
|                   | هزینه‌های افشاء در کیفیت منافع اجتماعی                     | ۰/۵۷             | ۰/۷۶               | ۰/۸۹              | ۰/۷۴    | عدم رد      |
|                   | هزینه‌های راه‌اندازی سیستم‌های مالی مبتنی بر بلوغ حسابداری | ۰/۵۹             | ۰/۷۷               | ۰/۹               | ۰/۷۶    | عدم رد      |
|                   | انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی                              | ۰/۵۴             | ۰/۷۳               | ۰/۸۶              | ۰/۷۱    | عدم رد      |
|                   | نبود انگیزه افشای داوطلبانه نسبت به گزارش‌های مالی،        | ۰/۵۳             | ۰/۷۳               | ۰/۸۸              | ۰/۷۱    | عدم رد      |
| مسائل آموزشی عالی | نبود منافع برای سهامداران و مدیران                         | ۰/۶۴             | ۰/۸۲               | ۰/۹۳              | ۰/۷۹    | عدم رد      |
|                   | نبود ارتباط و پیوند صنعت حسابداری و حسابرسی با دانشگاه‌ها  | ۰/۶۳             | ۰/۷۸               | ۰/۸۹              | ۰/۷۷    | عدم رد      |
|                   | عدم افزایش دانش عملی فارغ‌التحصیلان دانشگاهی               | ۰/۵۹             | ۰/۷۹               | ۰/۹۱              | ۰/۷۶    | عدم رد      |
|                   | نبود سیلابس‌های درسی در قالب مسائل دانشگاهی در این زمینه   | ۰/۶۷             | ۰/۸۴               | ۰/۹۵              | ۰/۸۲    | عدم رد      |
|                   | کم بودن سطح دانش و مهارت                                   | ۰/۶۹             | ۰/۸۵               | ۰/۹۴              | ۰/۸۳    | عدم رد      |
|                   | عدم تربیت نیروهای متخصص دانشگاهی                           | ۰/۶۸             | ۰/۸۴               | ۰/۹۴              | ۰/۸۲    | عدم رد      |
|                   | عدم تخصیص بودجه‌های تحقیقاتی در سیستم‌های مالی نوین        | ۰/۷              | ۰/۸۵               | ۰/۹۴              | ۰/۸۳    | عدم رد      |
|                   | عدم استفاده از جوانان با استعداد                           | ۰/۶۸             | ۰/۸۳               | ۰/۹۲              | ۰/۸۱    | عدم رد      |
| کاست‌های دولت     | عدم ایجاد انگیزه برای افراد نخبه حسابداری و حسابرسی        | ۰/۵۸             | ۰/۷۵               | ۰/۸۶              | ۰/۷۳    | عدم رد      |
|                   | عدم وجود بودجه مناسب                                       | ۰/۵۶             | ۰/۷۵               | ۰/۸۸              | ۰/۷۳    | عدم رد      |
|                   | نبود امکانات فیزیکی و استراتژی‌های سازمانی                 | ۰/۵۷             | ۰/۷۶               | ۰/۸۹              | ۰/۷۴    | عدم رد      |
|                   | نبود ساختار سازمانی منعطف با نیاز جامع                     | ۰/۵۶             | ۰/۷۴               | ۰/۸۷              | ۰/۷۲    | عدم رد      |
|                   | بروکراسی شدید و عدم انعطاف در نظام مدیریتی و مال           | ۰/۶۲             | ۰/۸                | ۰/۹۲              | ۰/۷۸    | عدم رد      |
|                   | نبود مراکز رشد در سیستم‌های مالی و مالیاتی                 | ۰/۵۷             | ۰/۷۶               | ۰/۹               | ۰/۷۴    | عدم رد      |
|                   | نبود دفاتر انتقال فناوری و تکنولوژی                        | ۰/۵۷             | ۰/۷۷               | ۰/۹۱              | ۰/۷۵    | عدم رد      |
|                   | کمیت و پراکندگی سازمان‌ها و نهادهای مالی                   | ۰/۵۸             | ۰/۷۶               | ۰/۸۸              | ۰/۷۴    | عدم رد      |
|                   | نبود نظام سیستم حقوق و دستمزد منعطف                        | ۰/۵۴             | ۰/۷۲               | ۰/۸۷              | ۰/۷۱    | عدم رد      |
|                   | نبود نظام منابع انسانی منسجم و دارای تخصص                  | ۰/۵۹             | ۰/۷۷               | ۰/۹               | ۰/۷۵    | عدم رد      |
|                   | عدم وجود نظام مالی کارا                                    |                  |                    |                   |         |             |

| عوامل               | گویه ها                                                                                                | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی | عدم رد / رد |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|---------|-------------|
|                     |                                                                                                        | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |         |             |
|                     | نبود نظام منابع اطلاعاتی و کمبود زیرساخت ها و منابع و نرم افزارها و سخت افزارهای مدیریت منابع اطلاعاتی | ۰/۸۹             | ۰/۷۵               | ۰/۵۷              | ۰/۷۴    | عدم رد      |
|                     | عدم تشکیل شورای عالی انجمن های مالی و حسابرسی مستقل                                                    | ۰/۹              | ۰/۷۷               | ۰/۵۸              | ۰/۷۵    | عدم رد      |
|                     | عدم وجود احکام لازم الاجرا در خصوص رعایت بهتر آیین رفتار حرفه ای                                       | ۰/۸۸             | ۰/۷۵               | ۰/۵۸              | ۰/۷۴    | عدم رد      |
|                     | بزرگ بودن دولت در بخش خصوصی                                                                            | ۰/۹              | ۰/۷۸               | ۰/۶۱              | ۰/۷۶    | عدم رد      |
| مسائل نمایندگی      | اقدامات انسانی و نفع شخصی                                                                              | ۰/۸۹             | ۰/۷۶               | ۰/۵۶              | ۰/۷۴    | عدم رد      |
|                     | انگیزه های خاص مدیریت و تضاد منافع ذینفعان                                                             | ۰/۹              | ۰/۷۶               | ۰/۵۶              | ۰/۷۴    | عدم رد      |
|                     | قدرت و تأثیر اجتماعی                                                                                   | ۰/۹۲             | ۰/۷۹               | ۰/۶               | ۰/۷۷    | عدم رد      |
|                     | محدودیت ها و مشکلات تئوری نمایندگی                                                                     | ۰/۸۷             | ۰/۷۲               | ۰/۵۲              | ۰/۷     | عدم رد      |
|                     | ارتباطات غیر مالی و اثرات اجتماعی و محیطی                                                              | ۰/۸۷             | ۰/۷۲               | ۰/۵۲              | ۰/۷۱    | عدم رد      |
|                     | واقعیت های پیچیده اجتماعی و فرهنگی                                                                     | ۰/۸۶             | ۰/۷                | ۰/۵۱              | ۰/۶۹    | رد          |
|                     | روابط مالی و اجتماعی در سازمان ها                                                                      | ۰/۸۸             | ۰/۷۳               | ۰/۵۵              | ۰/۷۲    | عدم رد      |
|                     | پاداش ها و عملکردها نمایندگان                                                                          | ۰/۸۵             | ۰/۷۳               | ۰/۵۵              | ۰/۷۱    | عدم رد      |
|                     | نظارت و کنترل داخلی در سازمان ها                                                                       | ۰/۹۱             | ۰/۸                | ۰/۶۳              | ۰/۷۸    | عدم رد      |
|                     | پیوند صنعت حسابداری و حسابرسی با دانشگاه ها                                                            | ۰/۹۳             | ۰/۸۴               | ۰/۶۷              | ۰/۸۲    | عدم رد      |
| دانش افزایی         | اصلاح برخی از سیلابس های درسی                                                                          | ۰/۹۶             | ۰/۸۶               | ۰/۷               | ۰/۸۴    | عدم رد      |
|                     | افزایش دانش عملی اساتید دانشگاهی                                                                       | ۰/۹۶             | ۰/۸۹               | ۰/۷۴              | ۰/۸۶    | عدم رد      |
|                     | ارتقا سطح دانش و مهارت و درک استفاده کنندگان                                                           | ۰/۹۳             | ۰/۸۲               | ۰/۶۵              | ۰/۸     | عدم رد      |
|                     | تربیت نیروهای متخصص دانشگاهی                                                                           | ۰/۹۲             | ۰/۸۴               | ۰/۶۹              | ۰/۸۲    | عدم رد      |
|                     | افزایش دانش عملی فارغ التحصیلان دانشگاهی                                                               | ۰/۹۵             | ۰/۸۷               | ۰/۷۱              | ۰/۸۴    | عدم رد      |
|                     | الزام برای افزایش شفافیت گزارشگری مالی نهادها                                                          | ۰/۹۲             | ۰/۸۲               | ۰/۶۵              | ۰/۸     | عدم رد      |
| اصلاح نظام حسابداری | تشکیل شورای عالی مستقل از بدنه دولت                                                                    | ۰/۸۹             | ۰/۷۷               | ۰/۶               | ۰/۷۶    | عدم رد      |
|                     | توجه ویژه و الزام آور به آیین رفتار حرفه ای و استانداردهای حسابداری و حسابرسی                          | ۰/۹۴             | ۰/۸۴               | ۰/۶۵              | ۰/۸۱    | عدم رد      |
|                     | امکان مشارکت مؤسسات حسابرسی ایرانی با مؤسسات حسابرسی بین المللی                                        | ۰/۹۲             | ۰/۸                | ۰/۶               | ۰/۷۷    | عدم رد      |
|                     | ایجاد انگیزه برای جوانان با استعداد و نخبه حسابداری و                                                  | ۰/۹۵             | ۰/۸۶               | ۰/۶۷              | ۰/۸۳    | عدم رد      |

| عوامل               | گویه ها                                                                     | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی / عدم رد |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|------------------|
|                     |                                                                             | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |                  |
|                     | حسابرسی                                                                     |                  |                    |                   |                  |
| اصلاحات قانونی      | اصلاح برخی از مفاد قانونی در خصوص قانون‌گذاری                               | ۰/۹۴             | ۰/۸۲               | ۰/۶۳              | عدم رد           |
|                     | الزامی نمودن نهادها و شرکت‌ها به گزارشگری مالی مرتبط با کیفیت منافع اجتماعی | ۰/۹۲             | ۰/۸                | ۰/۶۱              | عدم رد           |
|                     | انتخاب شورای عالی در بستر انتخابات آزاد                                     | ۰/۸۸             | ۰/۷۳               | ۰/۵۵              | عدم رد           |
|                     | خارج نمودن دست جناح‌های مختلف از سیاست‌گذاری                                | ۰/۸۹             | ۰/۷۸               | ۰/۶۱              | عدم رد           |
|                     | احکام لازم الاجرا در خصوص رعایت بهتر آیین رفتار حرفه‌ای                     | ۰/۹              | ۰/۷۸               | ۰/۶               | عدم رد           |
| منافع اجتماعی       | توسعه حقیقت‌جویی در جامعه                                                   | ۰/۸۶             | ۰/۷                | ۰/۵               | رد               |
|                     | افزایش علم و دانش اندوزی                                                    | ۰/۹۱             | ۰/۸۱               | ۰/۶۴              | عدم رد           |
|                     | استفاده بهینه از منابع کمیاب اجتماعی                                        | ۰/۸۷             | ۰/۷۴               | ۰/۵۷              | عدم رد           |
|                     | تقویت بینش و خرد جمعی                                                       | ۰/۸۹             | ۰/۷۷               | ۰/۵۹              | عدم رد           |
|                     | گسترش نوآوری                                                                | ۰/۸۸             | ۰/۷۶               | ۰/۵۹              | عدم رد           |
|                     | کاهش بی‌عدالتی در جامعه                                                     | ۰/۹۳             | ۰/۸۳               | ۰/۶۷              | عدم رد           |
|                     | کاهش تضاد های اطلاعاتی در جامعه                                             | ۰/۹۳             | ۰/۸۲               | ۰/۶۴              | عدم رد           |
|                     | گسترش عملکرد اجتماعی و زیست محیطی                                           | ۰/۸۸             | ۰/۷۵               | ۰/۵۷              | عدم رد           |
|                     | هم‌افزایی منافع اجتماعی                                                     | ۰/۹۲             | ۰/۸۱               | ۰/۶۳              | عدم رد           |
|                     | حل مشکلات و نابسامانی‌های اجتماعی                                           | ۰/۹۴             | ۰/۸۳               | ۰/۶۶              | عدم رد           |
|                     | گسترش تحقیقات اجتماعی در ساختارهای جامعه                                    | ۰/۹۱             | ۰/۷۸               | ۰/۶               | عدم رد           |
|                     | گسترش تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی                                          | ۰/۹۲             | ۰/۸                | ۰/۶۱              | عدم رد           |
| منافع نظام حسابداری | گسترش پاسخ‌گویی به استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی                            | ۰/۹              | ۰/۷۶               | ۰/۵۸              | عدم رد           |
|                     | گسترش امکان اتکا به اطلاعات مالی                                            | ۰/۹              | ۰/۷۸               | ۰/۶۱              | عدم رد           |
|                     | افشای وظیفه پاسخ‌گویی و حساب‌خواهی                                          | ۰/۹۲             | ۰/۷۹               | ۰/۶۲              | عدم رد           |
|                     | کاهش نفوذ دولت‌ها و سیاستمداران در مشروعیت بخشیدن به سیستم‌های مالی         | ۰/۹۳             | ۰/۸۲               | ۰/۶۶              | عدم رد           |
|                     | تدوین تئوری‌های نوین و کاربردی در حسابداری                                  | ۰/۹۱             | ۰/۷۹               | ۰/۶۱              | عدم رد           |
|                     | درک بهتر روش‌های روزمره حسابداری                                            | ۰/۹۳             | ۰/۸۱               | ۰/۶۳              | عدم رد           |
|                     | ارزش آفرینی برای مطالعات مالی و حسابداری                                    | ۰/۹۳             | ۰/۸۱               | ۰/۶۳              | عدم رد           |
|                     | بهبود کارایی تصمیمات سرمایه‌گذاری                                           | ۰/۹۲             | ۰/۸                | ۰/۶۲              | عدم رد           |

| عوامل          | گویه ها                                                                       | میانگین فازی     |                    |                   | دی فازی / عدم رد |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|------------------|
|                |                                                                               | کران بالا<br>(U) | مقدار محتمل<br>(M) | کران پایین<br>(L) |                  |
| منافع اطلاعاتی | تبادل دانش و آشنایی با سیستم‌های مالی و گزارشگری مبتنی بر کیفیت منافع اجتماعی | ۰/۷۵             | ۰/۷۷               | ۰/۵۸              | عدم رد           |
|                | افزایش قدرت                                                                   | ۰/۶۶             | ۰/۶۸               | ۰/۴۸              | رد               |
|                | ارتباط اطلاعاتی                                                               | ۰/۷              | ۰/۷۱               | ۰/۸۵              | رد               |
|                | بهبود تقارن اطلاعاتی در حسابداری                                              | ۰/۷۴             | ۰/۷۶               | ۰/۸۹              | عدم رد           |
|                | افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری                                                 | ۰/۸              | ۰/۸۲               | ۰/۹۳              | عدم رد           |
|                | گسترش فشارهای اطلاعات در حسابداری                                             | ۰/۷۵             | ۰/۷۶               | ۰/۹               | عدم رد           |
|                | ایجاد هویت اساسی برای گزارش‌های مالی                                          | ۰/۷۴             | ۰/۷۶               | ۰/۹               | عدم رد           |
|                | نزدیک شدن به واقعیت اطلاعات مالی و حسابداری                                   | ۰/۷۶             | ۰/۷۷               | ۰/۹               | عدم رد           |
|                | بهبود خدمات مالی در جامعه                                                     | ۰/۷۶             | ۰/۷۸               | ۰/۹               | عدم رد           |
|                | کاهش فساد مالی در جامعه                                                       | ۰/۸۵             | ۰/۸۷               | ۰/۹۶              | عدم رد           |
|                | ایجاد و هم‌افزایی بین قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری                 | ۰/۸۲             | ۰/۸۴               | ۰/۹۴              | عدم رد           |
|                | کاهش نفوذ نهادهای سیاست‌گذاری و دولتی                                         | ۰/۸              | ۰/۸۲               | ۰/۹۲              | عدم رد           |

در پژوهش حاضر، برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل (اجماع نظرات خبرگان) از روش دلفی فازی استفاده شد. از این رو پرسشنامه‌ای که ۲۱۹ گویه در برداشت طراحی و در اختیار خبرگان قرار گرفته شد. پس از انتخاب روش مناسب و فازی‌زدایی مقادیر برای غربال آیتم‌ها یک آستانه تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شد. اگر مقدار قطعی حاصل از فازی‌زدایی دیدگاه تجمیع شده خبرگان، بزرگتر از آستانه تحمل باشد شاخص مورد نظر تایید و اگر کوچکتر بود رد شد. پس از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها مشخص شد که مقدار قطعی ۲۵ گویه در مقوله چالش‌ها کمتر از ۰/۷ (عدد آستانه) بوده و مابقی مقدار قطعی ۱۹۴ گویه بیش از ۰/۷ بود که نشان از اتفاق نظر خبرگان داشت. براین اساس الگوی نهایی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی شامل مؤلفه‌های عوامل برون سازمانی، عوامل درون سازمانی، آمادگی و پذیرش جامعه، عوامل اقتصادی، عوامل اجتماعی، عوامل فنی، عوامل مدیریتی و سیاستگذاری، عوامل علمی و آموزشی، چالش‌های نظام حسابداری، آموزش عالی، کاستی‌های دولت، مسائل نمایندگی، دانش افزایی، اصلاح نظام حسابداری، اصلاحات قانونی، منافع اجتماعی، منافع نظام

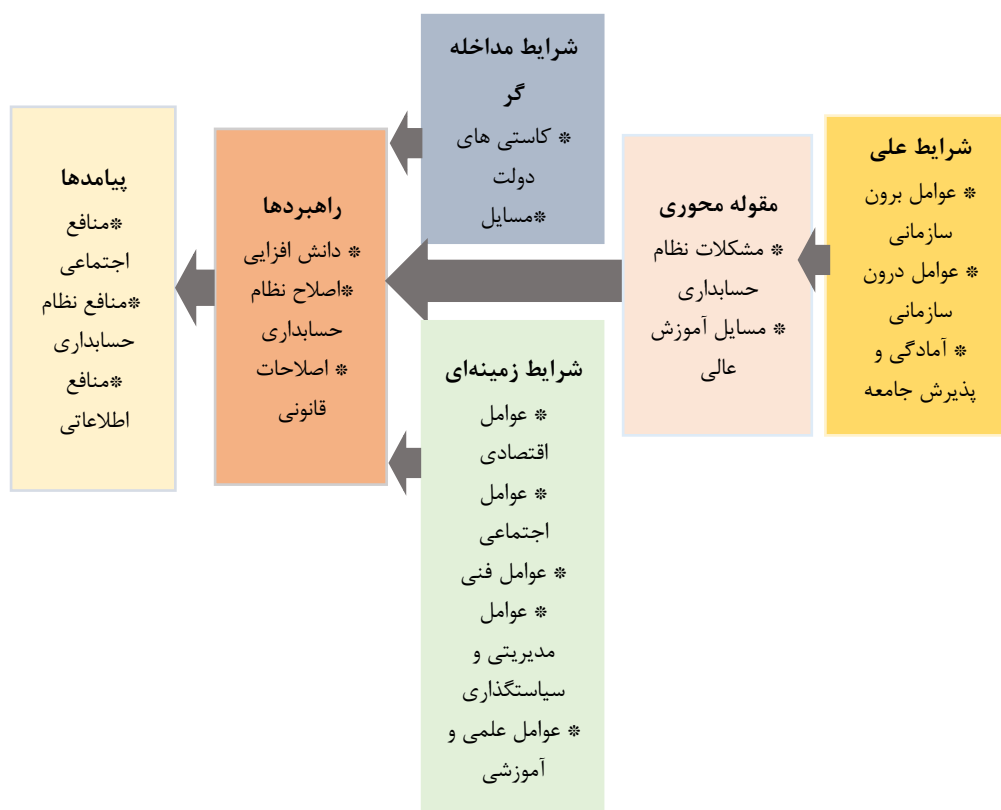
حسابداری و منافع اطلاعاتی در قالب نگاره (۴) و شکل (۱) ارایه گردید. با توجه به نگاره فوق بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی، شامل عوامل برون‌سازمانی با تعداد ۱۱ شاخص، عوامل درون‌سازمانی با تعداد ۱۱ شاخص، آمادگی و پذیرش جامعه با تعداد ۱۱ شاخص، عوامل اقتصادی با تعداد ۱۳ شاخص، عوامل اجتماعی با تعداد ۱۳ شاخص، عوامل فنی با تعداد ۱۲ شاخص، عوامل مدیریتی و سیاست‌گذاری با تعداد ۲۲ شاخص، عوامل علمی و آموزشی با تعداد ۹ شاخص، چالش‌های نظام حسابداری با تعداد ۱۶ شاخص، آموزش عالی با تعداد ۸ شاخص، کاستی‌های دولت با تعداد ۱۴ شاخص، مسایل نمایندگی با تعداد ۸ شاخص، دانش‌افزایی با تعداد ۶ شاخص، اصلاح نظام حسابداری با تعداد ۵ شاخص، اصلاحات قانونی با تعداد ۵ شاخص، منافع اجتماعی با تعداد ۱۰ شاخص، منافع نظام حسابداری با تعداد ۹ شاخص و منافع اطلاعاتی با تعداد ۱۰ شاخص ارایه گردید.

نگاره ۴. تفکیک کدهای نهایی مدل بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر

#### نقش تئوری نمایندگی

| کد محوری        | کد ثانویه                   | تعداد کدهای نهایی |
|-----------------|-----------------------------|-------------------|
| عوامل علی       | عوامل برون سازمانی          | ۱۱                |
|                 | عوامل درون سازمانی          | ۱۱                |
|                 | آمادگی و پذیرش جامعه        | ۱۱                |
| شرایط زمینه‌ای  | عوامل اقتصادی               | ۱۳                |
|                 | عوامل اجتماعی               | ۱۴                |
|                 | عوامل فنی                   | ۱۲                |
|                 | عوامل مدیریتی و سیاست‌گذاری | ۲۲                |
|                 | عوامل علمی و آموزشی         | ۹                 |
| مقوله محوری     | چالش‌های نظام حسابداری      | ۱۶                |
|                 | مسایل آموزش عالی            | ۸                 |
| شرایط مداخله‌گر | کاستی‌های دولت              | ۱۴                |
|                 | مسایل نمایندگی              | ۸                 |
| راهبردها        | دانش‌افزایی                 | ۶                 |
|                 | اصلاح نظام حسابداری         | ۵                 |

| کد محوری         | کد ثانویه           | تعداد کدهای نهایی |
|------------------|---------------------|-------------------|
|                  | اصلاحات قانونی      | ۵                 |
| پیامدها          | منافع اجتماعی       | ۱۰                |
|                  | منافع نظام حسابداری | ۹                 |
|                  | منافع اطلاعاتی      | ۱۰                |
| مجموع کل شاخص ها |                     | ۱۹۴               |



شکل ۱. مدل فرآیندی مطالعه در قالب پارادیم کدگذاری محوری استخراج شده از گردند تئوری

در ادامه اعتباریابی، تحلیل عاملی تاییدی و اعتبار سنجی کمی مدل پژوهش براساس شاخص-های شناسایی شده با کمک نرم افزار PLS مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفت که نتایج در نگاره (۵) ارائه شده است. نیکویی برازش در سطح بیرونی، سطح درونی و کلی مدل پژوهش مورد

تأیید قرار گرفت و در نهایت روابط مابین عوامل شناسایی شده در الگوی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی با استفاده از روش معادلات ساختاری بررسی شد.

#### نگاره ۵. خلاصه شاخص‌های ارزیابی برازش مدل

| مؤلفه‌ها        | CR    | Cronbachs Alpha | AVE   | Q <sup>2</sup> | R <sup>2</sup> | GOF   | SRMR  |
|-----------------|-------|-----------------|-------|----------------|----------------|-------|-------|
| عوامل علی       | ۰/۸۵۷ | ۰/۷۵۱           | ۰/۶۶۷ | ۰/۳۳۴          | ۰/۶۹۴          | ۰/۵۴۱ | ۰/۰۷۷ |
| شرایط زمینه‌ای  | ۰/۹۳۵ | ۰/۹۱۲           | ۰/۷۴۳ | ۰/۵۷۷          |                |       |       |
| مقوله محوری     | ۰/۸۸۸ | ۰/۷۴۹           | ۰/۷۹۹ | ۰/۳۴۵          |                |       |       |
| شرایط مداخله‌گر | ۰/۹۰۸ | ۰/۷۹۷           | ۰/۸۳۱ | ۰/۴۲۲          |                |       |       |
| راهبردها        | ۰/۸۳۸ | ۰/۷۰۵           | ۰/۶۳۶ | ۰/۲۹۳          |                |       |       |
| پیامدها         | ۰/۹۳۴ | ۰/۸۹۵           | ۰/۸۲۵ | ۰/۵۶۷          |                |       |       |
| متوسط شاخص‌ها   | ۰/۸۹۳ | ۰/۸۹۳           | ۰/۷۵۰ | ۰/۴۵۵          |                |       |       |

براساس متوسط شاخص پایایی ترکیبی (۰/۸۹۳) و متوسط ضرایب آلفای کرونباخ (۰/۸۰۱) که از ۰/۷۰ بیشتر می‌باشند و با توجه به اندازه متوسط واریانس استخراج شده (۰/۷۵۰) که از ۰/۰۵ بزرگتر است، مدل از پایایی همگرا برخوردار بوده و با توجه به اینکه  $(CR > AVE)$  روایی همگرا نیز برقرار می‌باشد. با توجه به اینکه شاخص ضریب تعیین  $R^2$  (۰/۶۹۴) از ۰/۶۷ بزرگتر است و همچنین بر اساس شاخص  $Q^2$  که مقدار متوسط آن (۰/۴۵۵) از ۰/۳۵ بیشتر می‌باشد، چنین استنباط می‌شود که مدل ساختاری از برازش مناسب برخوردار بوده و قدرت پیش‌بینی مدل بیش از حد متوسط می‌باشد. براساس معیار نیکویی برازش (GOF) مقدار محاسبه شده برای این شاخص (۰/۵۴) به‌دست آمده که از ۰/۳۵ بیشتر است و همچنین شاخص SRMR چون بین ۰/۰۵ تا ۰/۱ محاسبه شده، لذا چنین استنباط می‌شود که مدل کلی از برازش قابل قبولی برخوردار می‌باشد. براین اساس مقادیر معناداری  $t$  درنگاره (۵) که همگی در سطح اطمینان ۹۵ درصد، معنی‌دار می‌باشند، می‌توان نتیجه گرفت که مدل اندازه‌گیری از برازش مناسبی برخوردار است.

نگاره ۶. بار عاملی و آماره تی مؤلفه های مدل بلوغ حسابداری انتقادی، کیفیت منافع اجتماعی،

#### نقش تئوری نمایندگی

| مؤلفه‌ها                    | بار عاملی | آماره t |
|-----------------------------|-----------|---------|
| عوامل برون‌سازمانی          | ۰/۸۳۸     | ۱۲/۳۹۴  |
| عوامل درون‌سازمانی          | ۰/۸۳۴     | ۱۸/۶۴۷  |
| آمادگی و پذیرش جامعه        | ۰/۷۷۸     | ۱۰/۱۴۰  |
| عوامل اقتصادی               | ۰/۸۳۲     | ۱۱/۵۲۹  |
| عوامل اجتماعی               | ۰/۹۲۲     | ۲۵/۹۹۷  |
| عوامل فنی                   | ۰/۹۰۹     | ۴۱/۲۵۵  |
| عوامل مدیریتی و سیاست‌گذاری | ۰/۷۵۳     | ۸/۱۴۷   |
| عوامل علمی و آموزشی         | ۰/۸۸۱     | ۲۷/۷۶۱  |
| چالش‌های نظام حسابداری      | ۰/۸۹۲     | ۱۶/۳۰۹  |
| آموزش عالی                  | ۰/۸۹۶     | ۲۵/۴۲۱  |
| کاستی‌های دولت              | ۰/۹۱۵     | ۲۸/۸۰۳  |
| مسایل نمایندگی              | ۰/۹۰۸     | ۲۴/۰۳۲  |
| دانش افزایی                 | ۰/۸۷۴     | ۲۴/۷۸۱  |
| اصلاح نظام حسابداری         | ۰/۶۴۱     | ۴/۸۷۵   |
| اصلاحات قانونی              | ۰/۸۵۷     | ۱۵/۷۹۹  |
| منافع اجتماعی               | ۰/۸۶۰     | ۱۱/۳۳۳  |
| منافع نظام حسابداری         | ۰/۹۳۱     | ۴۴/۴۲۱  |
| منافع اطلاعاتی              | ۰/۹۳۲     | ۴۶/۹۵۶  |

تحلیل بارهای عاملی و آماره‌های t در نگاره ۵ نشان می‌دهد که تمام مؤلفه‌ها نقش مهمی در مدل نهایی دارند و بارهای عاملی قابل‌توجهی را به خود اختصاص داده‌اند. در ادامه، باتوجه به بارهای عاملی<sup>۶۵</sup> و آماره‌های t، نکات مهم و توجیه علمی نتایج مرتبط با آن ارائه می‌شود:

#### الف. تحلیل بارهای عاملی

بار عاملی هر مؤلفه باید بالاتر از ۰.۵ باشد تا نشان‌دهنده ارتباط قوی بین متغیر مشاهده‌شده

و متغیر پنهان باشد. در این مدل:

الف-۱- تمام بارهای عاملی بالاتر از ۰.۶ هستند که نشان می‌دهد متغیرها به‌خوبی توضیح‌دهنده مؤلفه‌های خود هستند (هیر<sup>۶۶</sup>، ۲۰۱۰؛ کلاین<sup>۶۷</sup>، ۲۰۱۵).

الف-۲- بالاترین بار عاملی: منافع نظام حسابداری (۰/۹۳۱)، نشان‌دهنده تأثیر قوی این مؤلفه در مدل و همچنین عوامل اجتماعی (۰/۹۲۲) و عوامل فنی (۰/۹۰۹)، تأکید بر اهمیت زیرساخت‌های اجتماعی و فناوری دارند.

الف-۳- پایین‌ترین بار عاملی: اصلاح نظام حسابداری (۰/۶۴۱)، که اگرچه قابل قبول است، اما نسبت به سایر مؤلفه‌ها ارتباط ضعیف‌تری را نشان می‌دهد.

### ب. تحلیل آماره‌های t

آماره‌های t برای تعیین معناداری روابط استفاده می‌شود. اگر مقدار t بیشتر از ۱.۹۶ باشد، رابطه در سطح خطای ۰.۰۵ معنادار است. تمام آماره‌های t در این مدل به‌وضوح بیشتر از ۱.۹۶ هستند که نشان‌دهنده معناداری روابط است (هیر، ۲۰۱۰؛ کلاین؛ ۲۰۱۵).

ب-۱- بالاترین آماره t: نافع نظام حسابداری با آماره t (۴۴.۴۲۱) بیانگر قدرت بالای این مؤلفه در مدل است. همچنین عوامل فنی با آماره t (۴۱.۲۵۵)، نشان‌دهنده اهمیت نقش فناوری در مدل بلوغ حسابداری انتقادی است.

ب-۲- پایین‌ترین آماره t: صلاح نظام حسابداری با آماره t (۴.۸۷۵)، اگرچه معنادار است، اما نسبت به سایر مؤلفه‌ها تأثیر کمتری دارد.

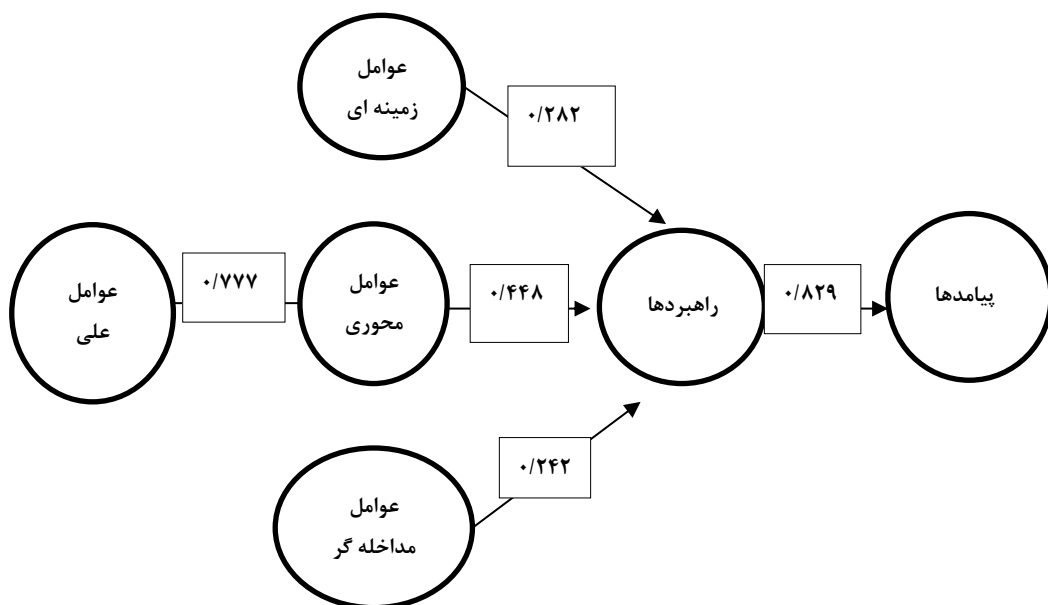
### ج. اهمیت مؤلفه‌ها در مدل

ج-۱- مؤلفه‌های کلیدی: عوامل اجتماعی با آماره t (۰/۹۲۲) و عوامل فنی با آماره t (۰/۹۰۹) به‌دلیل بارهای عاملی و آماره‌های t بالا، بیشترین تأثیر را در تبیین مدل دارند. این مؤلفه‌ها نقش مهمی در ارتقای کیفیت منافع اجتماعی دارند.

ج-۲- مؤلفه‌های مداخله‌گر: کاستی‌های دولت با آماره t (۰/۹۱۵) و مسائل نمایندگی با آماره t (۰/۹۰۸) به‌عنوان موانع اصلی تأثیرگذار در اجرای موفق اصلاحات شناسایی می‌شوند.

ج-۳- پیامدهای اصلی: منافع اجتماعی با آماره t (۰/۸۶۰) و منافع نظام حسابداری با آماره t (۰/۹۳۱) به‌عنوان اهداف نهایی مدل، بازتاب‌دهنده اثربخشی راهبردها هستند.

ج-۴- **توجیه علمی و تناسب با هدف تحقیق:** همچنین پژوهشگران معتقدند که ارائه نمودار نیز به درک علمی روابط در مدل کمک می‌کند و این روابط را به صورت بصری نمایش دهد و خواننده را از پیچیدگی اعداد و جداول دور کند که در ادامه ارائه می‌گردد. در ادامه شکل (۲) و (۳) به ترتیب بارعاملی روابط بین مؤلفه‌های مدل نهایی و مدل نهایی بلوغ حسابداری انتقادی مطالعه را نشان می‌دهد.



شکل ۲. بار عاملی مولفه‌های مدل بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی

این نمودار ساختاری به ترتیب روابط بین مؤلفه‌های مدل نهایی با بارعاملی آنها را نشان می‌دهد. در این مدل:

۱. **عوامل زمینه‌ای (بار عاملی: ۰/۲۸۲):** این عوامل به عنوان متغیرهای اولیه بر راهبردهای سیستم حسابداری تأثیر می‌گذارند و شامل شرایط کلان اجتماعی، اقتصادی و محیطی است.
۲. **عوامل علی (بار عاملی: ۰/۷۷۷):** این دسته عوامل، علت‌های ریشه‌ای تأثیرگذار بر بلوغ حسابداری انتقادی هستند که بر سایر مؤلفه‌ها اثر مستقیم دارند.
۳. **راهبردها (بار عاملی: ۰/۴۴۸):** راهبردهای پیشنهادی که تحت تأثیر عوامل علی و

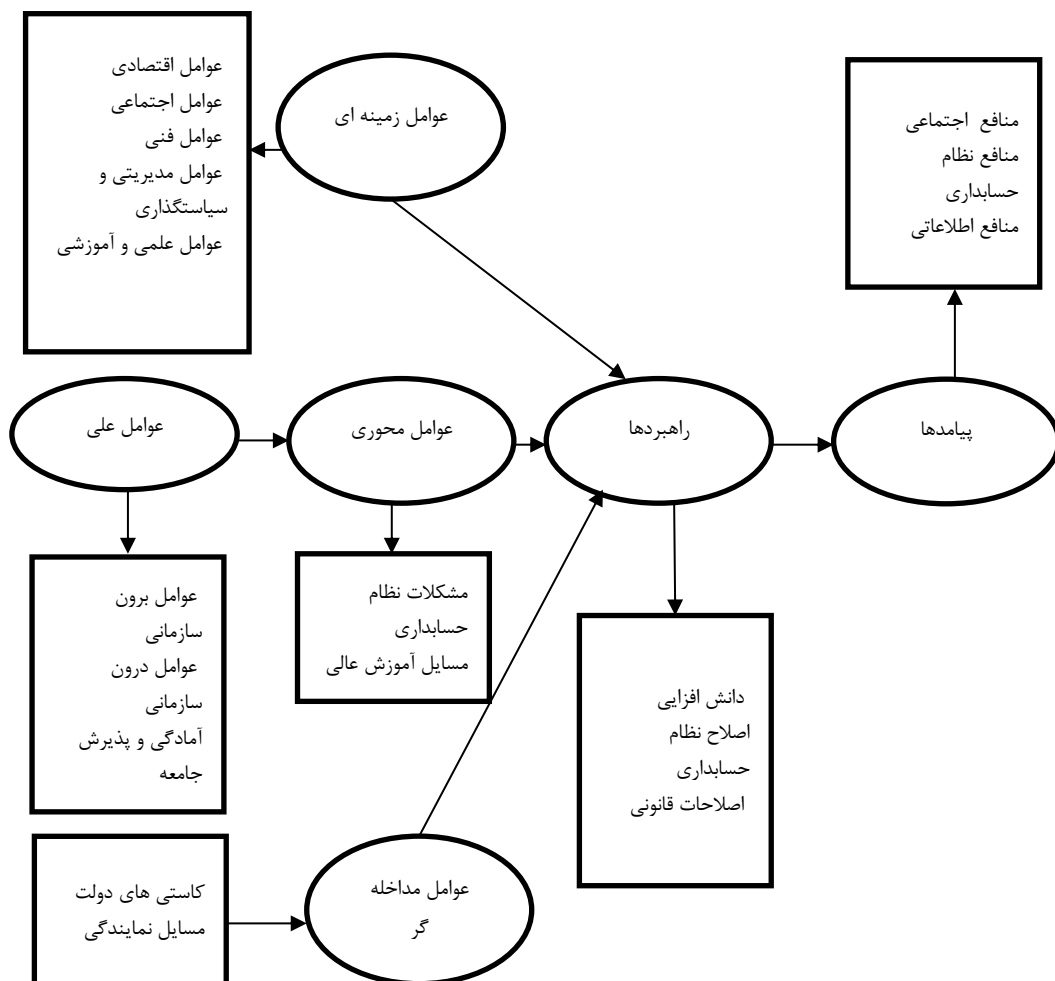
زمینه‌ای قرار گرفته و منجر به پیامدهای مدل می‌شوند.

۴. عوامل مداخله‌گر (بار عاملی: ۰.۲۴۲): این متغیرها در اجرای راهبردها تأثیرگذار بوده و

ممکن است موانعی در مسیر اجرای سیاست‌های پیشنهادی ایجاد کنند.

۵. پیامدها (بار عاملی: ۰.۳۸۹): نتایج و پیامدهای نهایی که تحت تأثیر راهبردهای

پیشنهادی قرار دارند و نشان‌دهنده اثرات کلی مدل بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی است.



شکل ۳. مدل نهایی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری

نمایندگی

این مدل ساختاری، اجزای مختلف سیستم بلوغ حسابداری انتقادی را به همراه ارتباط بین آن‌ها نمایش می‌دهد.

۱. عوامل اقتصادی، فنی و مدیریتی: این موارد به عنوان شرایط علی در مدل در نظر گرفته شده‌اند و به توسعه و بهبود نظام حسابداری کمک می‌کنند.
  ۲. عوامل برون‌سازمانی و درون‌سازمانی: این دسته از عوامل تأثیر مستقیمی بر رشد حسابداری دارند و شامل محیط اقتصادی، آمادگی جامعه و سیاست‌های اجرایی است.
  ۳. عوامل محوری (چالش‌های نظام حسابداری و مسائل آموزش عالی): این مؤلفه‌ها به عنوان هسته اصلی مدل شناخته می‌شوند و تأثیرپذیری زیادی از شرایط علی و زمینه‌ای دارند.
  ۴. عوامل مداخله‌گر (کاستی‌های دولت و مسائل نمایندگی): این عوامل به عنوان موانع و چالش‌های اجرایی شناخته شده‌اند که بر پیاده‌سازی راهبردهای پیشنهادی تأثیر می‌گذارند.
  ۵. راهبردها (دانش‌افزایی، اصلاح نظام حسابداری و اصلاحات قانونی): این راهکارها برای بهبود کیفیت حسابداری و ارتقای منافع اجتماعی پیشنهاد شده‌اند.
  ۶. پیامدهای نهایی (منافع اجتماعی، منافع نظام حسابداری و منافع اطلاعاتی): این بخش نشان‌دهنده نتایج مطلوبی است که با اجرای راهبردهای پیشنهادی حاصل می‌شود و بر بهبود شفافیت، کارآمدی و پاسخگویی حسابداری تأثیر دارد.
- این مدل کلیه عوامل مؤثر بر بلوغ حسابداری انتقادی را شناسایی کرده و ساختاری منسجم برای توسعه و بهبود سیستم حسابداری در راستای افزایش منافع اجتماعی ارائه می‌دهد.

## ۷- بحث و نتیجه گیری

حسابداری به عنوان یک نهاد اجتماعی و علمی، نقشی مهم در توسعه اقتصادی و ارتقای کیفیت منافع اجتماعی ایفا می‌کند. این پژوهش با ارائه مدلی برای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی، به شناسایی عوامل مؤثر، موانع موجود و پیامدهای بالقوه این حوزه پرداخته است. نتایج نگاره ۶ نشان می‌دهد که چالش‌های نظام حسابداری و مسائل آموزش عالی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار در شکل‌گیری و بلوغ این الگو هستند. در این راستا، تقویت نظام آموزشی و رفع چالش‌های ساختاری نظام حسابداری برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و دستیابی به شفافیت اطلاعاتی ضروری است. عوامل علی و تأثیر آن‌ها پنج مقوله اصلی شامل عوامل برون‌سازمانی، عوامل درون‌سازمانی، آمادگی و پذیرش جامعه، عوامل اقتصادی و عوامل

اجتماعی به عنوان عوامل علی در مدل بلوغ حسابداری انتقادی شناسایی شده‌اند. عوامل اجتماعی و اقتصادی تأثیر مستقیمی بر سازگاری نظام حسابداری با نیازهای جامعه و افزایش شفافیت مالی دارند. آمادگی و پذیرش جامعه به عنوان یکی از عوامل کلیدی، نشان‌دهنده اهمیت همراهی و مشارکت جامعه در به کارگیری سیستم‌های نوین حسابداری است. عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر در این پژوهش مطابق نگاره ۶، عوامل فنی، عوامل مدیریتی و سیاست‌گذاری‌ها و عوامل علمی-آموزشی به عنوان عوامل زمینه‌ای معرفی شده‌اند که زیربنای لازم برای اجرای راهبردهای حسابداری انتقادی را فراهم می‌کنند. همچنین، کاستی‌های دولت و مسائل نمایندگی به عنوان عوامل مداخله‌گر شناسایی شده‌اند که مانع از اجرای بهینه نظام حسابداری می‌شوند. پیامدهای اصلی مدل عبارت‌اند از: منافع اجتماعی، منافع نظام حسابداری و منافع اطلاعاتی. این پیامدها نشان‌دهنده تأثیر مستقیم حسابداری انتقادی در بهبود شفافیت، پاسخگویی و توزیع عادلانه منابع در جامعه هستند. نظام حسابداری شفاف و کارآمد می‌تواند اعتماد عمومی را افزایش دهد و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و اجتماعی را بهبود بخشد.

این پژوهش تلاش کرد تا با ارائه مدلی جامع برای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر تئوری نمایندگی، به بررسی روابط میان عوامل تأثیرگذار و پیامدهای نظام حسابداری بپردازد. نتایج این پژوهش با تحقیقات پیشین همخوانی دارد و در عین حال ابعاد جدیدی از موضوع را روشن کرده است. به‌طوری‌که صمیمی (۱۴۰۲) به عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به عنوان مؤلفه‌های تأثیرگذار در نظام حسابداری انتقادی اشاره کرد و ضعف‌های ساختاری و فنی نظام حسابداری ایران را مورد بررسی قرار داد. نتایج این پژوهش هم‌راستا با یافته‌های ما نشان می‌دهد که عوامل برون‌سازمانی (اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی) به‌طور مستقیم بر کیفیت منافع اجتماعی تأثیر دارند. همچنین خواجه‌ی و نعمت الهی (۱۳۹۹) بر رویکرد انتقادی در حسابداری تأکید کردند و نشان دادند که استانداردهای حسابداری باید مورد بازبینی قرار گیرند تا بتوانند به بهبود شفافیت و رفع نابرابری‌های اجتماعی کمک کنند. یافته‌های ما نیز نشان داد که اصلاحات قانونی و ارتقای شفافیت گزارشگری مالی از راهبردهای کلیدی برای تقویت منافع اجتماعی و نظام حسابداری است. از تحقیقات خارجی نیز گای و همکاران<sup>۶۸</sup> (۲۰۱۹) در پژوهش خود نشان دادند که حسابداری انتقادی می‌تواند ابزاری برای بهبود پاسخگویی و کاهش نابرابری اجتماعی باشد. نتایج ما نیز تأیید می‌کند که توجه به عوامل اجتماعی و اقتصادی به همراه اصلاحات مدیریتی می‌تواند کیفیت منافع اجتماعی را بهبود بخشد. همچنین تامپسون و اسمیت<sup>۶۹</sup>

(۲۰۲۰) بر اهمیت سیاست‌گذاری‌ها و قوانین در شفافیت گزارشگری مالی تأکید کردند. پژوهش‌ها نیز نشان داد که عوامل مدیریتی و سیاست‌گذاری نقش مهمی در پیشبرد راهبردهای حسابداری انتقادی دارند. این پژوهش با ارائه مدلی جامع برای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی، چارچوبی برای شناسایی ضعف‌ها و فرصت‌های موجود در نظام حسابداری فراهم کرده است. نتایج پژوهش در نگاره ۳، ۵ و ۶ می‌تواند به نهادهای سیاست‌گذار، سازمان‌های حسابداری و دانشگاه‌ها در جهت اصلاح قوانین حسابداری، توسعه آموزش‌های تخصصی، تدوین استانداردهای حسابداری با تأکید بر منافع اجتماعی و نظام حسابداری و تقویت پاسخگویی مالی و شفافیت اطلاعاتی کمک کند. با توجه به ارتباط مستقیم حسابداری با شفافیت مالی و پاسخگویی اجتماعی، الگوی بلوغ حسابداری انتقادی می‌تواند به تحقق اهداف کلان اقتصادی و اجتماعی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه مانند ایران، منجر شود. در نهایت، این مدل می‌تواند نقشی کلیدی در تقویت نظام مالی کشور و دستیابی به کیفیت منافع اجتماعی ایفا کند.

پژوهش حاضر نشان داد که مطابق الگوی نهایی شکل ۳، بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی تحت تأثیر عوامل متعددی از جمله عوامل برون‌سازمانی (اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی)، عوامل درون‌سازمانی، آمادگی جامعه و مسائل مدیریتی و آموزشی قرار دارد. همچنین، موانعی نظیر کاستی‌های دولت و مسائل نمایندگی می‌توانند مانع از تحقق اهداف نظام حسابداری شوند. این یافته‌ها نشان می‌دهند که برای رسیدن به بلوغ حسابداری و ارتقای کیفیت منافع اجتماعی، باید راهبردهای جامعی تدوین شود.

نتایج مرتبط با کاربردهای عملی و پیشنهادهای سیاستی پژوهش حاضر شامل اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی، بازنگری در استانداردهای حسابداری برای افزایش شفافیت و پاسخگویی، الزام شرکت‌ها به گزارشگری مالی مرتبط با کیفیت منافع اجتماعی، تدوین آیین‌نامه‌هایی برای شفافیت مالی و پاسخگویی بیشتر، تقویت آموزش و دانش‌افزایی در حوزه حسابداری، طراحی دوره‌های آموزشی در حوزه حسابداری انتقادی برای دانشجویان و حسابداران حرفه‌ای، تقویت همکاری میان صنعت حسابداری و دانشگاه‌ها برای انتقال دانش عملیاتی و بهبود مهارت‌ها، تقویت زیرساخت‌های مدیریتی و سیاست‌گذاری‌ها، تشکیل شوراهای مستقل از دولت برای نظارت بر نظام حسابداری، افزایش مشارکت سازمان‌های حرفه‌ای و بین‌المللی در تدوین استانداردها و راهبردهای حسابداری بودند.

همچنین تمرکز بر منافع اجتماعی شامل نهادینه‌سازی رویکرد حسابداری انتقادی در نظام

تصمیم‌گیری مالی و اقتصادی کشور، افزایش آگاهی عمومی نسبت به تأثیر حسابداری بر شفافیت و پاسخگویی اجتماعی می‌توان بیان نمود.

از طرفی ایجاد ارتباط بین‌المللی در حسابداری شامل همگرایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای تقویت شفافیت و اعتماد عمومی، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی از موارد دارای اهمیت است.

این پژوهش با ارائه مدلی جامع و کاربردی، چارچوبی برای تحلیل نقاط ضعف و قوت نظام حسابداری در ایران فراهم کرد و نشان داد که بهبود نظام حسابداری، علاوه بر رفع کاستی‌های داخلی، می‌تواند به تحقق اهداف کلان اجتماعی و اقتصادی کمک کند.

## ۸. پیشنهادها

### ۸-۱. پیشنهادهای کاربردی:

بر اساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌گردد همچون توسعه هر حوزه‌ای، در حسابداری نیز با تمرکز بر شناسایی نیازها و اهداف حال و آتی ذینفعان اجتماعی نسبت به اصلاح نظام حسابداری در امور علمی و دانش‌افزایی، بهبود شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی و اصلاح استانداردهای حسابداری و برخی مفاد قانونی، از جمله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۷۰</sup>، استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۷۱</sup> و مفاد قانونی مربوط به شفافیت مالی، حاکمیت شرکتی، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها<sup>۷۲</sup> و قوانین ضد فساد و پول‌شویی و مطابقت محاسبه استهلاک تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای حسابداری و همگرایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و قوانین مالیاتی، اقدام شده و زمینه لازم برای نهادینه‌سازی منافع اجتماعی مهیا گردد. به نظر می‌رسد ارائه استانداردهای حسابداری منطبق با تئوری انتقادی جهت بهبود کیفیت منفعت اجتماعی در این زمینه می‌تواند اثربخش باشد. همچنین پیشنهاد می‌گردد در ارائه استانداردهای حسابداری، علاوه بر دیدگاه انتقادی به منافع اجتماعی، به منافع نظام حسابداری و همچنین منافع اطلاعاتی که شامل افزایش قابلیت اتکای گزارش‌های مالی، بهبود تصمیم‌گیری اقتصادی، افزایش شفافیت در تخصیص بهینه منابع عمومی، ارتقای پاسخگویی مالی و افزایش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی سازمان‌ها می‌شود، توجه گردد. در نهایت، تدوین استانداردهای حسابداری که موجب توجه ویژه به ذینفعان انتقادی از جمله گروه‌های کمتر برخوردار، نهادهای نظارتی و جوامع مدنی می‌شود، در دستور کار قرار داده شده و به طور خاص مورد توجه قرار گیرد.

## ۸-۲. پیشنهادها برای تحقیقات آتی:

- ۸.۲.۱. پیشنهاد می‌شود تأثیر متقابل عوامل علی (مانند عوامل اقتصادی و اجتماعی) و عوامل زمینه‌ای (مانند سیاست‌گذاری‌ها و آموزش) در تحقیقات آتی بررسی شود تا درک بهتری از روابط درونی آن‌ها حاصل شود.
- ۸.۲.۲. مطالعات تطبیقی در استانداردهای حسابداری: بررسی امکان تطبیق استانداردهای حسابداری بین‌المللی با نظام حسابداری ایران می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و منافع اجتماعی منجر شود.
- ۸.۲.۳. تمرکز بر آموزش حسابداری انتقادی: طراحی برنامه‌های آموزشی در راستای آشنایی نسل جدید حسابداران با دیدگاه‌های انتقادی و اهمیت آن در شفافیت اطلاعاتی و پاسخگویی اجتماعی ضروری است.
- ۸.۲.۴. استفاده از فناوری‌های نوین: مطالعات آتی می‌توانند به کاربرد فناوری‌های پیشرفته، مانند هوش مصنوعی در بهبود شفافیت، کاهش مشکلات نمایندگی و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی بپردازند.
- ۸.۲.۵. ارتقای شفافیت و پاسخگویی: پژوهش‌هایی که به تأثیر شفافیت گزارشگری مالی در افزایش اعتماد عمومی و بهبود کیفیت منافع اجتماعی می‌پردازند، می‌توانند افق‌های جدیدی در این حوزه ایجاد کنند.
- ۸.۲.۶. بررسی تأثیر حسابداری انتقادی بر کاهش فساد مالی در سازمان‌های دولتی و غیردولتی.
- ۸.۲.۷. انجام مطالعات تطبیقی میان کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه در زمینه تأثیر استانداردهای حسابداری بر منافع اجتماعی.
- ۸.۲.۸. مطالعه نقش آموزش‌های مبتنی بر حسابداری انتقادی در افزایش آگاهی حرفه‌ای حسابداران.
- ۸.۲.۹. طراحی مدلی جامع برای ارتقای شفافیت مالی و پاسخگویی اجتماعی با تأکید بر تعاملات بین دولت، جامعه و صنعت حسابداری.

### ۹. محدودیت‌های پژوهش

هرچند که یکی از مزیت‌های استفاده از مصاحبه، ارایه داده‌های غنی با تکیه بر نظر خبرگان است، اما گردآوری داده‌ها در این پژوهش با ابزار مصاحبه و پرسشنامه از این نظر که بسیار وقت‌گیر و انجام مراحل آن نیازمند دقت و حوصله بوده و امکان مصاحبه با نمونه‌های متعدد وجود نداشته است، همچنین عدم همکاری برخی از افراد در پاسخگویی به پرسشنامه به جهت وقت‌گیر بودن، محدودیت این پژوهش بوده است. یکی دیگر از محدودیت‌های اصلی این پژوهش می‌توان به محدودیت زمان اشاره نمود. تاثیر احتمالی ذهنیت و سوگیری‌های پژوهشگر به‌خصوص در تحلیل داده‌های کیفی یکی از مباحث ناشی از ارزش‌ها، ادراکات، تصورات، دانش و ویژگی‌های فردی از جمله قدرت تعامل با دیگران و ... بوده است که در فرآیند این پژوهش مانند طرح گویه‌ها و طراحی پرسشنامه و تحلیل نتایج نیز بی‌اثر نبوده است، با این وجود، تلاش گردید که این اثرات با تکنیک‌های ذکر شده در بحث اعتبار سنجی به حداقل برسد.

### یادداشت‌ها

- |                        |                       |
|------------------------|-----------------------|
| 1- Critical accounting | 37- Gray & Maunders   |
| 2- Ferri et al.        | 38- Aggestam          |
| 3- Critical thinking   | 39- Morgan            |
| 4- Smith               | 40- Laughlin          |
| 5- Chow                | 41- Maturity          |
| 6- Financial reporting | 42- Pereira & Serrano |
| 7- Deegan et al.       | 43- Paulk             |
| 8- Tinker              | 44- Kerzner           |
| 9- Chiapello           | 45- Hammer            |
| 10- Cooper & Hopper    | 46- KPMG              |
| 11- Habermas           | 47- Deloitte          |
| 12- Edward Freeman     | 48- DeSimone          |
| 13- Thomas Donaldson   | 49- Gray              |
| 14- Lee Preston        | 50- Mathews           |
| 15- Perks et al.       | 51- Hood              |
| 16- Social benefit     | 52- O'Regan           |
| 17- Social movements   | 53- Elkington         |
| 18- Gallhofer & Haslam | 54- Carroll           |
| 19- Lesley & Stewart   | 55- Agency Theory     |
| 20- Baker & Battner    | 56- Jensen & Meckling |
| 21- Smyth et al.       | 57- Thompson & Smith  |
| 22- Puxty              | 58- Guy et al.        |

- |                        |                            |
|------------------------|----------------------------|
| 23- Cooper             | 59- Grounded theory        |
| 24- Gallhofer          | 60- Strauss & Corbin       |
| 25- Broadbent          | 61- Open Coding            |
| 26- Huber              | 62- Axial Coding           |
| 27- Everett & Green    | 63- Selective Coding       |
| 28- Paisey & Paisey    | 64- Theoretical Saturation |
| 29- Held               | 65- Factor Loadings        |
| 30- Critical theory    | 66- Hair                   |
| 31- Neimark & Tinker   | 67- Kline                  |
| 32- Bohman             | 68- Guy                    |
| 33- Gallhofer & Haslam | 69- Thompson & Smith       |
| 34- Richardson         | 70- IFRS                   |
| 35- Arnold             | 71- IPSAS                  |
| 36- James              | 72- CSR                    |

### منابع

#### الف. فارسی

احمدی آستانه، رسول و عسکری، آریتا، (۱۳۹۳)، حسابداری مسئولیت اجتماعی، اولین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و فرهنگ ایرانی اسلامی، موسسه پیشگامان فرهیختگان فرهنگ و اندیشه ولیعصر با همکاری اداره کل فرهنگ و ارشاد اسلامی استان اردبیل، ۲۸ آبان ۱۳۹۳ اردبیل، ایران.

اخوان حجازی، سیدمجتبی؛ احمدی‌زاد، آرمان و صبورطینت، امیرحسین (۱۳۹۰). به‌کارگیری مدل بلوغ قابلیت‌های بازاریابی به‌منظور ارزیابی فرایندهای بازاریابی در شرکت ایران ترانسفو. تحقیقات بازاریابی نوین، ۱(۲)، ۴۰-۴۱.

اقدام مزرعه، یعقوب، نیکومرام، هاشم و بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۶)، دموکراسی و توسعه حسابداری، نشریه حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۲)، ۷۱-۸۰.

بادآور نهندي، یونس، پاک مرام، عسگر و قادری، قدرت (۱۳۹۷). تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر تعامل بین هزینه‌های نمایندگی و سرعت تعدیل قیمت سهام. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۲)، ۳۱-۶۲.

جهانگیرنیا، حسین و بختیاری، مسعود (۱۳۹۶). رویه‌های حسابداری انتقادی در تحلیل کیفیت و افشای اطلاعات. مجله حسابداری، ۳۳(۳)، ۵۹-۶۵.

جهانگیرنیا، حسین؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت

- افشای رویه های حسابداری انتقادی بر عدم تقارن اطلاعاتی. فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت. ۱۰(۳۳)، ۱-۱۲.
- حیدری، قنبر؛ نیکومرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۴۰۱) تبیین دیدگاه مبادله اجتماعی در گرایش به افشای تخلف های حسابداری در سایه صفات پنهان شخصیت نظارت کنندگان مالی. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۱)، ۱-۳۶.
- خواجوی، شکرالله، نعمت الهی، زعیمه (۱۳۹۹). رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری. نشریه علمی حسابداری مدیریت. ۱۳(۴۴)، ۷۳-۸۳.
- رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد. (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت انتقادی. مجله دانش حسابداری و حسابداری مدیریت. ۲(۵)، ۱-۱۴.
- ریاحی بلکوئی، احمد (۱۳۸۱). تئوری حسابداری. مترجم: پارسائیان، علی. ناشر: دفتر پژوهش‌های فرهنگی. چاپ اول، ۷۸۴ صفحه.
- سپاسی، سحر، میراشرقی، زهرا و بیات، مرتضی، (۱۳۹۷). پارادایم های فکری حسابداری. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۲)، ۶۰-۴۷.
- سپاسی، سحر، و رضائی، محمدجواد. (۱۳۹۹). کاربرد حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در شناسایی هزینه‌های زیست‌محیطی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۹(۳۵)، ۴۸-۳۷.
- صفرزاده بندری، محمدحسین و جودکی چگینی، زهرا. (۱۴۰۰). حسابداری منافع اجتماعی در بخش عمومی. مجله حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۲)، ۱۲۲-۱۰۳.
- صمیمی، سعید (۱۴۰۲). الگوی محدود سازی انحصار گرایی و ویژگی های منفی ماکیاولیسم حسابرسان در پرتو تئوری انتقادی، دانش حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۱۸۵-۲۱۵.
- غلامی، افسانه و نظام پور، عسرت. (۱۴۰۱). مطالعه نظری تئوری نمایندگی در پژوهشهای حسابداری، پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۶(۴)، ۱۱-۱۸.
- قاسمی، مصطفی و رئیس زاده، آمنه (۱۳۹۹). تئوری انتقادی در حسابداری براساس دیدگاه جرمی بنتهام. مجله علمی مطالعات علوم اسلامی انسانی. ۶(۲۱)، ۷۶-۸۸.
- کردستانی، غلامرضا، قادرزاده، سید کریم و حقیقت، حمید (۱۳۹۷) تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت ها. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۱)، ۱۸۷-۲۱۷.
- گافکین، میکائیل، مهتدی، اعظم، و اصغری، ایرج. (۱۳۹۴). مروری بر تئوری‌های انتقادی حسابداری.

نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی، ۵(۲)، ۷۸-۵۹.

محسنی، عبدالرضا؛ قربانی، داریوش و علی بابایی، غزل. (۱۳۹۷). مطالعات انتقادی در حسابداری با رویکرد تحلیلی. سومین کنفرانس علمی پژوهشی رهیافت های نوین در علوم انسانی ایران. ۹ صفحه.

محسنی، عبدالرضا؛ قربانی، داریوش و علی بابایی، غزل. (۱۳۹۸). مطالعات انتقادی در حسابداری با رویکرد تحلیلی. دستاوردهای نوین در مطالعات علوم انسانی. ۲(۱۴)، ۲۰۷-۲۲۴.

نمازی، محمد. (۱۳۸۴). بررسی کاربردهای تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت. *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*. ۲۲، ۱۴۷-۱۶۴.

نورحسینی نیاکی، سید حسین و شعبانی صمغ آبادی، مریم. (۱۴۰۰). اخلاق در حسابداری و بررسی تفکری انتقادی و رئالیسم انتقادی در اخلاق و حسابداری. *اولین کنفرانس بین المللی جهش علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری*.

نورحسینی نیاکی، سید حسین، مشکی میاوقی، مهدی و براری نوکاشتی، صغری. (۱۴۰۳). شناسایی و اولویت بندی عوامل مرتبط با تئوری نمایندگی، کاستی های دولت و پیامدهای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی. *مجله مطالعات تجربی حسابداری مالی*.

doi: 10.22054/qjma.2024.81824.2611

#### ب. انگلیسی

Aggestam, C. (2002). *Accountability and political economy: The emergence of critical accounting research*. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(3), 281-304.

Aghdam-Mazraeh, Y., Nikoomaram, H. & Banimahd, B. (2017). Democracy and accounting development. *Management Accounting*, 10(32), 71-80. [In Persian]

Ahmadi-Astaneh, R. & Askari, A. (2014). Social responsibility accounting. *The First National Conference in Economic Management and Iranian Islamic Culture papers*, Valiasr Institute of Pioneers of Culture and Thought with the cooperation of the General Department of Culture and Islamic Guidance of Ardabil Province, 28 November 2013, Ardabil, Iran. [In Persian]

Ahmadi, A., Akhavan-Hejazi, S.M. & Sabourtinat A.H. (2011), using marketing capability maturity model to measure marketing processes at iran transo corporation. *New Marketing Research Journal*, 1(2), 41-59. [In

Persian]

- Arnold, P. J. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6), 803-809.
- Badavar-Nahandi, Y., Pakmaram, A. & Ghaderi, Gh. (2018). The impact of financial reporting quality on interaction between agency costs and speed of adjustment of stock price. *Journal of Accounting Advances*, 10(2), 31-62. [In Persian]
- Baker, C.R. & Battner, M.S. (1997). Interpretive and Critical Research in Accounting: A Commentary on Its Absence from Mainstream Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*. 8, 293-310.
- Birkett, W. P. (1993). Competency Based Standards for Professional Accountants in Australia and New Zealand. Sydney: Australian Society of Certified Practicing Accountants.
- Bohman, J. (2005). Critical Theory. In E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Fall 2005 Edition). Stanford University. Retrieved from <https://plato.stanford.edu/entries/critical-theory/>
- Boyce, G. (2004). Critical Accounting Education: Teaching and Learning Outside the Circle. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4-5), 565-586.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (1998). Developing empirical research: An example informed by a Habermasian approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(2), 176-200.
- Carroll, A. B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39-48.
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of “performance” in the field of management. *European Accounting Review*, 16(1), 7-36.
- Chow, C. W. (1986). The use of accounting information in managerial performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, 24(Suppl.), 1-26.
- Cooper, C. (2015). Accounting for the fictitious: A Marxist contribution to understanding accounting’s roles in the financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 30, 63-82.
- Cooper, C., & Hopper, T. (2018). Critical accounting in action: Lessons learned from engaging research with practice. *Accounting, Organizations and Society*, 70, 1-10.
- Deegan, C., Rankin, M. & Voght, P. (2002). Firms’ disclosure reactions to major social incidents: Australian evidence. *Accounting Forum*, 24(1), 101-130.
- DeSimone, L. M., Moseley, J. L., & Wong, L. (2019). *Developing a*

- comprehensive maturity model for critical accounting practices: A multidimensional approach*. Journal of Accounting and Organizational Change, 15(4), 483-502.
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65-91.
- EFQM (2020). *The EFQM Model*. European Foundation for Quality Management.
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: Capstone Publishing.
- Ferri, P., Lusiani, M., & Pareschi, L. (2016). Accounting for accounting history: An exploratory study through topic modeling approach. Department of Management, *Università Ca'Foscari Venezia Working Paper*.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.
- Gallhofer, S. & Haslam, J. (2006). Mobilising accounting in the radical media during the First World War and its aftermath: The case of Forward in the context of Red Clydeside. *Critical Perspectives on Accounting*. (17), 224-252.
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (2003). *Accounting and emancipation: Some critical interventions*. Routledge.
- Ganbar Heydari, G., Nikoomaram, H., Banimahd, B. & Vakilifard, H.R. (2022) Explain the perspective of social exchange in the willingness to Whistleblowing of accounting misconducts in the shadow of dark personality traits of fianacial monitors. *Journal of Accounting Advances*, 14(1), 1-36. [In Persian]
- Ghasemi, H., et al. (2021). The Role of Transparency in Accounting for Advancing Social Welfare. *Accounting and Social Development Studies*, 17(2), 89-110.
- Ghasemi, M. & Raeeszadeh, A. (2020). Critical theory in accounting based on Jeremy Bentham's perspective. *Studies of Human Islamic Sciences*. 6(21), 76-88. [In Persian]
- Gholami, A. & Nezampour, E. (2022) Theoretical study of representation theory in accounting research. *Research in Accounting and Economic Sciences*, 6(4), 11-18. [In Persian]
- Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996). *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. Prentice Hall.

- Gray, R., Owen, D., & Maunders, K. (1987). Accountability, social responsibility and a new public sector management: A critical evaluation. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(1), 71-96.
- Guy, S., et al. (2019). Critical Accounting and Its Role in Enhancing Accountability and Reducing Social Inequality. *Journal of Critical Accounting Research*, 8(1), 12-30.
- Habermas, J. (1984). *The theory of communicative action: Reason and the rationalization of society* (Vol. 1). Beacon Press.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2010). *Multivariate Data Analysis*. Pearson.
- Hammer, M. (2007). The Process Audit. *Harvard Business Review*, 85(4), 111-123.
- Held, D. (1980). *Introduction to Critical Theory: Horkheimer to Habermas*. Berkeley: University of California Press.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19
- Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.
- Huber, W.D. (2015). The research– publication complex and the construct shift in accounting research. *International Journal of Critical Accounting*, 7(1), 1-48.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2003). *International Education Standards for Professional Accountants*. New York: IFAC.
- Jahangirnira, H. & Bakhtiari, M. (2017). Critical accounting procedures in quality analysis and information disclosure. *Accountant Journal*, 33(3), 59-65. [In Persian]
- Jahangirnira, H., Rahnamay-Roodposhti, F. & Vakilifard, H.R. (2017). The quality of critical accounting procedures effect on information asymmetry. *Management Accounting*, 10(33), 1-12. [In Persian]
- James, K. (2008). A critical theory and postmodernist approach to the teaching of accounting theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(5), 643-676.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kerzner, H. (2019). *Using the Project Management Maturity Model: Strategic Planning for Project Management*. John Wiley & Sons.
- Khajavi, Sh. & Neamatollahi, Z. (2020) critical theory and its role in

- accounting. *Management Accounting*, 13(44), 73-86. [In Persian]
- Kline, R. B. (2015). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. Guilford Press.
- Kordestani, Gh.R. Ghaderzadeh, S.K. & Haghghat, H. (2018). mpact of corporate social responsibility disclosure on the accounting, economic and market-based measures of corporate performance evaluation. *Journal of Accounting Advances*, 10(1), 187-217. [In Persian]
- Laughlin, R. (1991). Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations: Some Alternative Models. *Organization Studies*, 12(2), 209-232.
- Lesley, C., Stewart, S. (2016). Accounting and social movements: An exploration of critical accounting praxis, *Accounting Forum*, 40(3), 220–234.
- Mathews, M. R. (1993). *Socially Responsible Accounting*. London: Chapman & Hall.
- Mohseni, A.R., Ghorbani, D. & Alibabaei, Gh. (2018) Critical studies in accounting with an analytical approach. *3rd scientific conference of modern approaches in the humanities of Iran*, 9 p. [In Persian]
- Morgan, G. (1988). Accounting as a Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice, *Accounting. Organizations and Society*, 13(5), 477-485
- Noorhosseini Niyaki, S. H. , Meshki Miavaghi, M. and Barari Nokashti, S. (2024). Identifying and Prioritizing the Factors Related to Agency Theory, Government shortcomings and the Consequences of Critical Theory Maturity in Accounting and the Quality of Social Benefits. *Empirical Studies in Financial Accounting* . [In Persian] doi: 10.22054/qjma.2024.81824.2611.
- Noorhosseini-Niaki, S.H. & Shabani-Samghabadi, M. (2021). Ethics in accounting and examining critical thinking and critical realism in ethics and accounting.1st international conference on the mutation of management science, economics and accounting [In Persian]
- O'Regan.P. (2010). Regulation, the public interest and the establishment of an accounting supervisory body. *Journal of Management Governance*. 14(2): 297-312.
- Paisey, C. & Paisey, N.J. (2020). Protecting the public interest? Continuing professional development policies and role-profession conflict in accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*. (68), 1-22.
- Paulk, M. C., Curtis, B., Chrissis, M. B., & Weber, C. V. (1993). Capability

- Maturity Model for Software. *Software Engineering Institute*.
- Pazzi, S. & Ekaterina, S. (2023). NGOs, public accountability, and critical accounting education: Making data speak. *Critical Perspectives on Accounting*, 92, Page, 102362.
- Pereira, R. & Serrano, J. (2020). A review of methods used on IT maturity models development: A systematic literature review and a critical analysis. *Journal of Information Technology*, 35(2), 161-178.
- Perksis, S., Lewis, A. & Lal, K. (2022). Can critical accounting perspectives contribute to the development of ocean accounting and ocean governance? *Marine Policy*, 136(3), Page, 104901.
- Puxty, A. G. (1993). *The Social and Organizational Context of Management Accounting*. London: Academic Press.
- Rahmani, A., Mollanazari, M., Faal Ghayoumi, A., Mahmoudkhani, M., Behbahaninia, P. S., Parsaei, M., Ghadirian Arani, M. H., & Khadivar, A. (2022). Design of the Financial Management and Accounting Maturity Model for Public Sector Entities. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 287-310.
- Rahnamay-Roodposhti, F. & Goudarzi, A. (2013), critical thinking in accounting. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, 2(5), 1-14. [In Persian]
- Riahi-Belkoi, A. (2002). *Accounting Theory*. Translator: Parsaian, A., Publisher: Cultural Researchs Office. First edition, 784 p. [In Persian]
- Richardson, A. J. (2015). Quantitative research and the critical accounting project. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 67-77.
- Safarzadeh-Bandari, M.H. & Joudaki-Chegeni, Z. (2021). Accounting for social benefits in the public sector. *Accounting and Social Interests*, 11(2), 103-122. [In Persian]
- Samimi, S., (2023). The Pattern Restricting Monopolism and Negative Machiavellian Property of Auditors with emphasis on Critical Theory. *Financial Accounting Knowledge*, 10(2), 185-215. [In Persian]
- Sepasi, S. & Ramezani, M. J. (2020) the use of environmental management accounting (EMA) for identifying environmental costs, *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 9(35), 37-48. [In Persian]
- Sepasi, S., Bayat, M. & Mirashrafi, Z. (2019). Accounting thought paradigms. *Accounting & Auditing Studie*, 7(28), 47-60. [In Persian]
- Smith, M (2015). *Research methods in accounting*. 3rd Edition, Publisher : *SAGE Publications Ltd; Third edition*
- Smyth, S., Uddin, S. & Lee, B. (2022). Subject, method and praxis –

- Conducting critical studies in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, (86), 10-24.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (2nd ed.). Sage Publications.
- Thompson, J., & Smith, R. (2020). Policy and Governance Impacts on Financial Reporting Transparency. *International Journal of Accounting and Policy Research*, 22(3), 50-65.
- Tinker, A. M. (1985). *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*. New York: Praeger.
- Tinker, A. M. (1985). Theories of the firm and accounting: The economic and political implications of accounting choice. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(1), 81-109.