

Modeling The Maturity of Critical Accounting and the Quality of Social Benefits with an Emphasis on The Role of Agency Theory

Seyyed Hossein Noorhosseini Niyaki¹, Mehdi Meshki Miavaghi^{2*},
Soghra Barari Nokashti³

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran, s.h.nourhosseini@gmail.com
2. Associate Prof., Finance, Payame Noor University, Tehran, Iran (Corresponding Author), m_meshki@pnu.ac.ir
3. Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran, sbarari@iau.ac.ir

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 2024-07-19 Revised: 2025-02-02 Accepted: 2025-02-04	This study was conducted with the aim of modeling the maturity of critical accounting and the quality of social benefits, emphasizing the role of agency theory. The foundational data theory method was used to present a model in line with the maturity of critical accounting and the quality of social benefits, emphasizing the role of agency theory through interviews with experts, which included 33 people. The final model, based on extracted categories, included 219 primary codes and 18 secondary codes and was presented under 6 main categories: conditions of causal, contextual, central category, intervening, strategic, and consequences after evaluation and screening with the fuzzy Delphi method. The results showed that achieving the quality of social benefits by emphasizing the role of representation theory is accompanied by challenges and limitations, and is affected by various factors that should be corrected with the help of critical accounting theory. Moreover, through increasing knowledge and reforming the accounting system and cases, legislation aimed at achieving the quality of social benefits for individuals can be achieved.
* Corresponding author: Dr. Mehdi Meshki Miavaghi Associate Prof., Finance, Payame Noor University, Tehran, Iran Email: m_meshki@pnu.ac.ir	

1- Introduction

Critical accounting refers to an approach in accounting, which raises a

question beyond the use of a specific method in accounting. Critical accounting theorists seek to draw attention to points that have become legitimate due to routine and repetition. In addition, they question the objectivity and neutrality of accounting and state that accounting has supported social systems under government control. One of the problems proposed and solved by accountants is the definition and traditional image of accounting. But according to critical thinking, the existing conditions are not in accordance with what accountants currently believe and act on, and all interpretations of the above images and definitions are criticized. The need for critical studies in accounting is now more evident than when the interdisciplinary and critical accounting project first emerged. The academic project is known as the Interdisciplinary and Critical Perspectives in Accounting. Critical view of accounting is not included in descriptive accounting theories, however, in order for descriptive theories to be criticized more, it is necessary to explain the critical point of view. The modeling of critical accounting maturity and the quality of social benefits is affected by various factors, among which the role of agency theory in strengthening or weakening it stands out more than others. This study was conducted with the aim of modeling the maturity of critical accounting and the quality of social benefits, emphasizing the role of agency theory.

2- Research Questions:

Q1: What variables and components are effective in the maturity of critical accounting and the quality of social benefits?

Q2: What is the role of agency theory in strengthening or weakening this relationship?

3- Methods

This study was of a hybrid type from the point of view of the implementation process; in terms of the fundamental goal, and from the point of view of the logic of the implementation, it was inductive. In this study, using the foundational data theory method, a model was presented that was in line with the maturity of critical accounting and the quality of social benefits. The role of agency theory was emphasized through interviews with experts, including 33 university faculty members, members of the auditing organization of the Standards Development Committee and Privatization Organization, members of the Stock Exchange and Securities Organization, members of scientific accounting associations and accounting trade associations. Additionally, members of the community of certified accountants, independent auditors, executive directors, financial

managers and accounting experts of companies, managers of government agencies and experts of the Tax Affairs Organization or experts who are members of the association as they are the official experts of the judiciary and the judiciary. In the qualitative part, a semi-structured interview was used, while in the quantitative part, a questionnaire based on the fuzzy Delphi method was employed to collect information.

4- Results

After the interview, during three stages of open coding, central coding and selective coding, data analysis was done according to the foundation's data theorizing method. The final model, based on extracted categories, included 219 primary codes and 18 secondary code was presented under 6 main categories: causal conditions, contextual conditions, central category, intervening conditions, strategic conditions, and consequences after evaluation and screening with the fuzzy Delphi method.

5- Discussion and Conclusion

The results of this study presented a comprehensive model that has six categories of causal conditions including extra-organizational factors, intra-organizational factors and community acceptance, economic, social, technical, managerial and policy-making factors and scientific factors as the category of background conditions, accounting and education system challenges. Excellence as a central category, government deficiencies and representation issues as intervening conditions, knowledge enhancement, accounting system reform and legal reforms, as well as social benefits, accounting system benefits, and information benefits were identified as strategies and consequences. In general, the results of this study showed that achieving the quality of social benefits by emphasizing the role of representation theory in the country is accompanied by challenges and limitations and is affected by various factors that should be given more attention, with the help of critical accounting theory.

Keywords: Critical Accounting, Quality of Social benefits, Accounting Agency Theory, Critical Ethics, Maturity.



الگوسازی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر

نقش تئوری نمایندگی

سید حسین نورحسینی نیاکی^۱، مهدی مشکی میاوقی^{۲*} و صغری براری نوکاشتی^۳

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

m_meshki@pnu.ac.ir

۲. دانشیار گروه مالی، دانشگاه پیام نور واحد، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)

sbarari@iau.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۱۶

اصلاحات نهایی: ۱۴۰۳/۱۱/۱۴

دریافت: ۱۴۰۳/۴/۲۹

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^۱ ایجاد شده است (فری^۲ و همکاران، ۲۰۱۶). از ویژگی‌های مهم تفکر انتقادی می‌توان به مواردی همچون استدلال نمودن، ارزیابی علت‌ها و در نهایت رسیدن به یک نوع خودآگاهی اشاره نمود (اسمیت^۳، ۲۰۱۵). تفکر انتقادی در حسابداری در ظهور ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بیان می‌گردد (چو^۴، ۱۹۸۶). 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.

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 (چیاپلو^۵، ۲۰۰۷). 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^۶، 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^۷، ۱۹۸۵).

از جنبه اخلاقی، برخی بر این باورند که صرف‌نظر از قدرت گروه‌های ذینفع باید بطور منصفانه با همه آنها رفتار شود و نایبستی قدرت افراد یا گروه‌ها مبنای تأمین نیازها و منافع آنها باشد (دیگان^۸ و همکاران، ۲۰۰۲). ادوارد فریمن^۹ (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. 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). 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^{۱۰}، ۲۰۲۲).

حسابداری انتقادی می‌تواند به بهترین شکل در کی از افراد سازمان‌ها و جوامع ارائه کند، بنابراین پذیرش دیدگاه انتقادی در حسابداری مهم است (بیکر و بیتنر^{۱۱}، ۱۹۹۷). 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 نظیر پیچیدگی‌های فزاینده در محیط‌های کسب‌وکار، تغییرات اجتماعی و اقتصادی، افزایش آگاهی از تأثیرات اجتماعی و اخلاقی حسابداری و نقد و بازنگری در مفاهیم سنتی حسابداری، افزایش یافته و بیشتر احساس می‌شود. 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، ۲۰۲۲).

با عنایت به مباحث مطرح شده در خصوص اهمیت و تازگی انجام این پژوهش باتوجه 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 می‌گیرد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. تئوری حسابداری انتقادی

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^{۱۲}، 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 ادراکی گسترده در مسیر مشارکت کنشگران در تکامل اجتماعی پدیدار شود. نظریه انتقادی تحت تأثیر مفاهیم نظریه پساساختارگرایی و پسامدرن مطرح است (نیمراک و تینکر^{۱۳}، ۱۸۹۹).

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^{۱۴}، ۲۰۱۵). 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:

۱-۲. 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^{۱۵}، 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 به گونه‌ای تنظیم شوند که به توسعه پایدار و عدالت اجتماعی کمک کنند (تینکر، ۱۹۸۵؛ چیاپلو^{۱۶}، 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 (چیاپلو، ۲۰۰۷). 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.

۲-۲. بلوغ حسابداری انتقادی

بلوغ را می‌توان کیفیت توانایی، بالندگی، شایستگی، 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 (فدراسیون بین‌المللی حسابداری، ۲۰۰۳). هدف اصلی مدل‌های بلوغ ارزیابی و توسعه اقدامات سازمانی از طریق ایجاد نقشه راه توسعه است (پیرا و سرانو^{۱۷}، 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 به‌صورت مستقل است، بلوغ حسابداری انتقادی باید با اهداف سازمان و جامعه‌ای که در آن خدمات ارائه می‌کند همسو باشد.

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 (گری، ۱۹۹۶).

۲-۴. تئوری نمایندگی

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 در حال چرخش است (غلامی و نظام پور، ۱۴۰۱).

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

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 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،

رهبری، کارایی و اثربخشی و سرمایه انسانی می‌باشد. پازی^{۱۸} 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 به‌عنوان یکی از ویژگی‌های آن باید گسترش یابند. تامپسون و اسمیت^{۱۹} (۲۰۲۰) بر اهمیت سیاست‌گذاری‌ها و قوانین در شفافیت گزارشگری مالی تأکید کردند. پیسی و پیسی^{۲۰} (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.

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. خواجه‌وی 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.

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 زمینه ای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی
- ۳-۲. شناسایی عوامل مرتبط با تئوری نمایندگی و کاستی های 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 مؤلفه های بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی چه می باشند؟
- 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

این مطالعه از منظر فرآیند اجرا (نوع داده ها) از نوع ترکیبی (کیفی - کمی) می باشد. در این تحقیق ترکیبی از دو روش کیفی (دلفی فازی و داده بنیاد) در دو فاز و در زمان بعدی به صورت کمی پرداخته شده است. براین اساس این تحقیق به روش ترکیبی انجام شده است. روش کمی جهت غربالگری و غنای بیشتر از طریق بازگشت به نسل و ارائه سوالات بسته مستخرج از عوامل مطروحه در سوالات باز مرحله کیفی، در طیف لیکرت ۷ گانه بررسی شده است. 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 پژوهش‌ها و مطالب علمی در پایگاه‌های 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^{۲۱} (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 به شکل نیمه ساختاریافته قرار گرفتند. نمونه‌گیری از صاحب نظران 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 به شکل نیمه ساختاریافته قرار گرفتند. نمونه‌گیری از صاحب نظران در این مطالعه تازمانی ادامه داشت که فرآیند اکتشاف و تحلیل به نقطه اشباع نظری رسید. در این مرحله پژوهش به منظور جمع آوری اطلاعات ۳۳ نفر از متخصصان به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. براین اساس با استفاده از نظر خبرگان نسبت به اخذ نظرات کدگذاری محوری و کدگذاری باز براساس فرآیند نظریه داده بنیاد 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 فرآیند 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 به منظور صحت‌گذاری و غربالسازی ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی و از طریق روش نظریه داده بنیاد اقدام و

اطمینان و انتخاب شاخص‌های نهایی روش دلفی‌فازی بوده است. براین اساس 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. به‌همین منوال مصاحبه‌ها به دلیل به اشباع 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،۰/۹
بطور کامل با اهمیت	۷	۱

۶. یافته‌های پژوهش

در این مطالعه، داده‌های بدست آمده به صورت 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. به‌همین منوال مصاحبه‌ها به دلیل به اشباع 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. در پژوهش حاضر بر اساس کدهای استخراج شده از مرحله پیش، پرسشنامه‌ای 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.

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
	دکتر	عضو هیات علمی دانشگاه	۱۳
			۳۹/۴٪

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

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 کلیدی تر 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. در این مرحله، هیچ پیش‌فرضی وجود ندارد و کدها به‌صورت اولیه و بدون طبقه‌بندی خاص ارائه می‌شوند.

۶-۲. کدگذاری محوری

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 نهایت 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

پس از کدگذاری محوری، کدگذاری گزینشی صورت گرفت و مقوله‌های اصلی که به‌طور مستقیم با پدیده اصلی پژوهش ارتباط دارند، انتخاب شدند. 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.

۶-۴. اشباع نظری

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 (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 فرآیند روش دلفی فازی را نشان می‌دهد.

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

عوامل	گویه‌ها	میانگین فازی			دی فازی	عدم رد / رد
		کران پایین (L)	مقدار محتمل (M)	کران بالا (U)		
عوامل بیرون سازمانی	اجبار به دریافت مجوز هایی با پروسه طولانی و سخت	۰/۵۵	۰/۷۳	۰/۸۵	۰/۷۱	عدم رد
	دسترسی آسان به اینترنتی پایدار و زیر ساخت‌های کامپیوتری	۰/۷۸	۰/۹۲	۰/۹۸	۰/۸۹	عدم رد
	عدم پذیرش سطوح پایین تر و دیدگاه مدیریت در سطح کلان	۰/۵	۰/۷	۰/۸۵	۰/۶۸	رد
	الزامات و اجبارات قانونی تأثیرگذار	۰/۶۶	۰/۸۴	۰/۹۴	۰/۸۱	عدم رد
	عدم آمادگی بابت پذیرش سیستم‌های جدید گزارش‌دهی مالی	۰/۵۵	۰/۷۲	۰/۸۵	۰/۷۱	عدم رد
	تورم و روند افزایشی قیمت‌ها	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۹۶	۰/۸۶	عدم رد
	زیر ساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۹۵	۰/۸۳	عدم رد
	کیفیت منافع اجتماعی اقتصاد سیاسی	۰/۶۵	۰/۸۱	۰/۹۲	۰/۷۹	عدم رد
	میزان رغبت و پذیرش	۰/۶۲	۰/۷۹	۰/۹۱	۰/۷۷	عدم رد
	عوامل جغرافیایی	۰/۴۸	۰/۶۸	۰/۸۳	۰/۶۷	رد
	تکنولوژی	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۹۵	۰/۸۳	عدم رد
	بکارگیری اصول حسابداری یکپارچه مبتنی بر حسابداری انتقادی	۰/۶۲	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
	همگرایی اصول حسابداری و تکنولوژی	۰/۶۴	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
عوامل درون سازمانی	موقعیت سازمان و موفقیت آن در حسابداری	۰/۶۵	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
	مهارت‌های فنی، فردی و رهبری کارکنان	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۹۷	۰/۸۶	عدم رد
	وضعیت شرکت در مقایسه با سایر رقبا	۰/۵۷	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۵	عدم رد
	اندازه شرکت‌ها	۰/۵۹	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۷۶	عدم رد
	هزینه بالای ارائه و گزارش اطلاعات	۰/۵	۰/۷	۰/۸۶	۰/۶۹	رد

رد / عدم رد	دی فازی	میانگین فازی			گویه ها	رد / عدم رد
		کران بالا (U)	مقدار محتمل (M)	کران پایین (L)		
عدم رد	۰/۷۳	۰/۸۷	۰/۷۵	۰/۵۷	عدم تجربه در استفاده از سیستم‌های مالی	
رد	۰/۶۷	۰/۸۵	۰/۶۸	۰/۴۸	تعدد در واحدهای عرضه و فروش و محیط کسب و کار	
عدم رد	۰/۷۸	۰/۹۲	۰/۸	۰/۶۲	استراتژی‌ها ، برنامه‌ریزی‌های اجرایی و راه‌اندازی سیستم‌های مالی	
عدم رد	۰/۸	۰/۹۴	۰/۸۲	۰/۶۴	نیاز به افزایش بهره‌وری فردی و بهبود عملکرد سازمان	
رد	۰/۶۹	۰/۸۶	۰/۷۱	۰/۵۱	عدم اجرای کامل اهداف مبتنی بر به‌کارگیری سیستم‌هایی منفعت اجتماعی	
عدم رد	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۹	۰/۶۲	حقوق شهروندی و نقش آن در رعایت عدل و انصاف	
عدم رد	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۸	۰/۶	مدیریت هزینه و کنترل ریسک	
عدم رد	۰/۷۹	۰/۹۲	۰/۸۱	۰/۶۴	مدیریت سیستم عملکرد	
عدم رد	۰/۸۴	۰/۹۵	۰/۸۶	۰/۷	تکنیک های حسابداری و مالی	
رد	۰/۶۲	۰/۸	۰/۶۳	۰/۴۴	عدم الزام در به‌کارگیری روش خاص حسابداری	
عدم رد	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۷۳	۰/۵۳	نوع شخصیت و قابلیت و خلق و خوی افراد در پذیرش سیستم‌های مالی.	رد / عدم رد
رد	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۷	۰/۵۱	ویژگی‌های فردی حسابداران	
عدم رد	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۸	۰/۶	عدم وظیفه‌شناسی نسبت به جامعه	
عدم رد	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۷۷	۰/۵۹	عدم حمایت مدیران و سهامداران در پذیرش سیستم های مالی	
عدم رد	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۶۷	عدم صلاحیت و مدیریت مناسب	
عدم رد	۰/۷۱	۰/۸۶	۰/۷۲	۰/۵۳	عدم مشروعیت از سوی جامعه و نیاز به بررسی و وضع استانداردهای حسابداری	
رد	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۷۱	۰/۵۲	عدم افزایش اطمینان خاطر جامعه نسبت به پذیرش و صرفه جویی در منابع	
عدم رد	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۷۴	۰/۵۴	عدم تصمیم‌گیری خردمندانه با توجه به شخصیت افراد	
عدم رد	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۸۳	۰/۶۶	نقش دولت‌ها و جامعه در پذیرش سیستم‌های مالی	
عدم رد	۰/۷۷	۰/۹۲	۰/۷۹	۰/۶	عکس‌العمل نهادها و کسب و کار	
عدم رد	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۵	۰/۵۵	عدم حمایت از مالکیت‌های فکری و اندیشه‌های مبتنی بر فعالیت‌های انتقادی	

عوامل	گویه ها	میانگین فازی			دی فازی	عدم رد / رد
		کران پایین (L)	مقدار محتمل (M)	کران بالا (U)		
عوامل اقتصادی	نقش پاسخگویی در برابر جامعه	۰/۶۷	۰/۸۳	۰/۹۳	۰/۸۱	عدم رد
	عدم رعایت اخلاق و مسئولیت‌های بشردوستانه	۰/۵۵	۰/۷۴	۰/۸۷	۰/۷۲	عدم رد
	وجود تورم بالا	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۹۴	۰/۸۴	عدم رد
	وارداتی بودن تجهیزات	۰/۶۵	۰/۸۱	۰/۹۱	۰/۷۹	عدم رد
	گران بودن سیستم‌های مالی	۰/۶۳	۰/۸	۰/۹۱	۰/۷۸	عدم رد
	بالا بودن هزینه‌های تعمیر سخت افزارهای مالی	۰/۵۱	۰/۶۸	۰/۸۳	۰/۶۷	رد
	هزینه بر بودن فرهنگ‌سازی	۰/۶۱	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۷	عدم رد
	هزینه بالای آموزش همگانی	۰/۶	۰/۷۹	۰/۹	۰/۷۶	عدم رد
	ضرر و زیان ناشی از هزینه هنگفت در سیستم‌های مالی	۰/۵۳	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۱	عدم رد
	پایین بودن سطح درآمد، فقدان سرمایه‌گذاری لازم	۰/۶۴	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
	کمبود بودجه جهت آموزش و فرهنگ‌سازی	۰/۵۸	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۵	عدم رد
	عدم صرف هزینه‌های هدفمند	۰/۵۷	۰/۷۵	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	هزینه‌های بالای تبلیغات	۰/۴۶	۰/۶۶	۰/۸۲	۰/۶۵	رد
	عدم تمایل شرکت‌های تولیدی در سرمایه‌گذاری در مسایل اجتماعی	۰/۵۲	۰/۷۱	۰/۸۶	۰/۷	رد
	عدم برنامه‌ریزی برای تخصیص بودجه	۰/۵۷	۰/۷۵	۰/۸۹	۰/۷۳	عدم رد
	نحوه نادرست تقسیم منابع با بخشنامه‌های مربوطه	۰/۵۷	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	وجود تحریم‌های اقتصادی	۰/۵۷	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۷۳	عدم رد
	فساد مالی در جامعه	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۹۳	۰/۸۲	عدم رد
	عدم دسترسی آحاد مردم به امکانات رفاهی و الکترونیکی	۰/۵۷	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	عدم توزیع عادلانه منفعت اجتماعی	۰/۶	۰/۷۹	۰/۹۱	۰/۷۷	عدم رد
عوامل رفاهی	عدم پاسخگویی نهادهای مربوطه	۰/۶۴	۰/۸۱	۰/۹۱	۰/۷۹	عدم رد
	نداشتن آگاهی و اطلاع عموم مردم از انواع خدمات اجتماعی و قانون اساسی	۰/۵۷	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	تحصیلات پایین و کم بودن سطح سواد جامعه	۰/۶	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۷۶	عدم رد
	سوء استفاده افراد سود جو	۰/۵۸	۰/۷۷	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	استفاده نادرست از سیستم‌های حسابداری	۰/۵۶	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۷۳	عدم رد
	عدم فرهنگ‌سازی در افزایش کیفیت منافع اجتماعی	۰/۵۴	۰/۷۴	۰/۸۸	۰/۷۲	عدم رد
	عدم توجه به امنیت خدمات الکترونیکی حسابداری	۰/۵	۰/۷	۰/۸۵	۰/۶۸	رد

رد	دی فازی	میانگین فازی			گویه ها	رد
		کران بالا (U)	مقدار محتمل (M)	کران پایین (L)		
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 روش های حسابداری معتبر و مورد تأیید	
عدم رد	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۷۴	۰/۵۶	به روز نبودن اطلاعات قشر عمده جامعه	
عدم رد	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۸	۰/۶۴	عدم هماهنگی با سیستم های مالی روز دنیا	
رد	۰/۷	۰/۸۶	۰/۷۱	۰/۵۲	ناکافی بودن تبلیغات از سوی رسانه های 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	رد
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 سیستم های 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 سیستم های الکترونیک مالیاتی	
عدم رد	۰/۷۲	۰/۸۷	۰/۷۴	۰/۵۵	عدم اتصال سیستم های پوز فروشگاهی و سیستم های مالی به سامانه های مرتبط با منافع اجتماعی	
عدم رد	۰/۷۶	۰/۹۱	۰/۷۸	۰/۵۹	نبود بستری معتبر جهت حفظ و کنترل منافع اجتماع	
عدم رد	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۷۳	۰/۵۴	ایراد در نرم افزارهای دولتی و اشکال در سیستم های مرکزی دولت هوشمند	
عدم رد	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۷۳	۰/۵۳	فراهم نبودن امنیت کافی از سوی شبکه های اجتماعی	
رد	۰/۷	۰/۸۶	۰/۷۲	۰/۵۲	عدم به روزرسانی سیستم های مالی و مالیاتی الکترونیکی	
رد	۰/۶۸	۰/۸۵	۰/۷	۰/۵	کمبود امکانات نرم افزاری و سخت افزاری	
عدم رد	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۷۴	۰/۵۵	نبود جایگزین مناسب در مواقع قطعی سیستم های مالی متمرکز	
رد	۰/۶۸	۰/۸۶	۰/۷	۰/۴۸	عدم سیستم یکپارچه شرکت ها به سامانه های دولت من	
رد	۰/۶۹	۰/۸۶	۰/۷	۰/۵	اولویت بندی نادرست در تعویض سیستم های مالی قدیمی	
عدم رد	۰/۷	۰/۸۶	۰/۷۱	۰/۵۳	آماده نبودن زیرساختها در وزارتخانه ها و نهادهای	

ردیف	گویه‌ها	میانگین فازی			دی فازی	عدم رد / رد
		کران پایین (L)	مقدار محتمل (M)	کران بالا (U)		
	ناتوانی از ارائه انواع سرویس‌های معتبر و متمرکز	۰/۴۹	۰/۷	۰/۸۵	۰/۶۸	رد
	نبود استانداردها و بخشنامه‌های مالی و حسابداری در این زمینه	۰/۵۶	۰/۷۵	۰/۸۹	۰/۷۳	عدم رد
	نبود ابزارهای تشویقی مناسب	۰/۵۷	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	استفاده مدیران در رشته‌های غیر مرتبط و بدون تخصص	۰/۶۵	۰/۸۱	۰/۹۱	۰/۷۹	عدم رد
	عدم هماهنگی مسئولان و مدیران در تصمیمات	۰/۶	۰/۷۷	۰/۸۸	۰/۷۵	عدم رد
	عدم هماهنگی نهادها و سازمانهای اجرایی	۰/۶۶	۰/۸۳	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
	تصویب قوانین جدید بدون زمینه‌سازی	۰/۶۵	۰/۸۲	۰/۹۲	۰/۸	عدم رد
	عدم پشتیبانی دولت در اجرای سیستم‌های جدید	۰/۶۱	۰/۷۹	۰/۹	۰/۷۷	عدم رد
	عدم پرورش نیروهای متخصص و کارآمد	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۹۳	۰/۸۲	عدم رد
	فساد مالی در سطح مدیریتی	۰/۶۷	۰/۸۳	۰/۹۳	۰/۸۱	عدم رد
	اتخاذ روش‌هایی نادرست مدیریتی	۰/۶۱	۰/۷۸	۰/۹	۰/۷۶	عدم رد
	عدم هماهنگی و یکپارچگی واحدهای مالی	۰/۶۳	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۷۹	عدم رد
	مشکلات مدیریتی در سطح کلان دولت	۰/۷	۰/۸۶	۰/۹۵	۰/۸۴	عدم رد
	عدم استقلال مدیریتی برای مدیران نهادهای مالی	۰/۶۲	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
	اعمال سیاست‌های تکلیفی توسط دولت	۰/۵۵	۰/۷۴	۰/۸۷	۰/۷۲	عدم رد
	رعایت سلسله مراتب اداری و بروکراتیک اداری	۰/۵۵	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۲	عدم رد
	به‌کارگیری سیستم مدیریتی سنتی	۰/۵۲	۰/۷	۰/۸۴	۰/۶۸	رد
	وابستگی شرکت‌های دولتی به مراکز تصمیم‌گیری	۰/۵۱	۰/۷۱	۰/۸۶	۰/۶۹	رد
	وجود مراکز تصمیم‌گیری چندگانه و نهادهای متعدد و موازی کاری	۰/۵۵	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۷۳	عدم رد
	عدم وجود نگاه راهبردی و برنامه‌ریزی بلند مدت	۰/۵۶	۰/۷۴	۰/۸۸	۰/۷۳	عدم رد
	عدم ثبات مدیریتی	۰/۶۳	۰/۸	۰/۹۱	۰/۷۸	عدم رد
	عدم استفاده از نیروی انسانی متخصص و باتجربه و کمبود نیروی انسانی	۰/۵۹	۰/۷۷	۰/۸۹	۰/۷۵	عدم رد
	عدم پیگیری نتایج اهداف پیش‌بینی‌شده وظایف محوله به مدیران	۰/۵۵	۰/۷۳	۰/۸۷	۰/۷۱	عدم رد
	عدم بروزرسانی قوانین و مقررات با فرهنگ اجتماع	۰/۵۹	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۵	عدم رد
	عدم انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با استانداردهای حسابداری	۰/۵۶	۰/۷۴	۰/۸۷	۰/۷۲	عدم رد

سیاست‌گذاری

عوامل	گویه ها	میانگین فازی			دی فازی	عدم رد / رد
		کران پایین (L)	مقدار محتمل (M)	کران بالا (U)		
عوامل علمی و آموزشی	بهره‌گیری از آموزش کارکنان	۰/۶۴	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۹	عدم رد
	برگزاری کلاس‌های آموزشی دوره‌ای برای کارکنان	۰/۶۷	۰/۸۳	۰/۹۳	۰/۸۱	عدم رد
	آموزش مهارت‌های عملی	۰/۶۷	۰/۸۴	۰/۹۳	۰/۸۲	عدم رد
	برگزاری همایش‌های تخصصی	۰/۶۶	۰/۸۳	۰/۹۴	۰/۸۱	عدم رد
	برقراری کلاس‌ها در راستای آموزش استانداردهای جدید	۰/۶۸	۰/۸۵	۰/۹۵	۰/۸۳	عدم رد
	ترغیب و آموزش جامعه	۰/۶۴	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
	آموزش و اطلاع‌رسانی از طریق رسانه‌های عمومی	۰/۶	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۷	عدم رد
	تشویق همه جامعه به استفاده و ثبت و گزارش از عملیات مالی	۰/۶۳	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۷۹	عدم رد
	برگزاری کلاس‌های آموزشی برای آحاد جامعه	۰/۶۱	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
چالش‌های نظام حسابداری	عدم استقلال، نبود شفافیت مالی در سیستم‌های مالی	۰/۶۲	۰/۷۹	۰/۹	۰/۷۷	عدم رد
	نبود واحدهای نظارت، کنترل و ارزیابی	۰/۶۱	۰/۸	۰/۹۱	۰/۷۷	عدم رد
	وجود فساد در سیستم‌های مالی	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۹۴	۰/۸۳	عدم رد
	عدم وجود جوان‌گرایی حرفه‌ای	۰/۶۵	۰/۸۲	۰/۹۲	۰/۷۹	عدم رد
	عدم نخبه‌پروری در حسابداری و حسابرسی	۰/۵۷	۰/۷۵	۰/۸۶	۰/۷۳	عدم رد
	نبود مفاد قانونی و قانون‌گذاری در حسابداری و حسابرسی مرتبط با کسب منفعت اجتماع	۰/۵۷	۰/۷۷	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	نبود نظام راهبری و ارکان رهبری	۰/۵۶	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۷۳	عدم رد
	عدم مشارکت با مؤسسات حسابرسی بین‌المللی	۰/۵۶	۰/۷۵	۰/۸۹	۰/۷۳	عدم رد
	عدم انتخاب شورای عالی در بستر انتخابات آزاد	۰/۵۲	۰/۷	۰/۸۵	۰/۶۹	رد
	عدم توجه ویژه و الزام آور به آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری	۰/۵۹	۰/۷۷	۰/۸۹	۰/۷۵	عدم رد
	نیاز به تغییر استانداردها و اصول حسابداری	۰/۵۵	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 انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی	۰/۵۹	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۶	عدم رد
	نبود انگیزه افشای داوطلبانه نسبت به گزارش‌های مالی،	۰/۵۴	۰/۷۳	۰/۸۶	۰/۷۱	عدم رد
	نبود منافع برای سهام‌داران و مدیران	۰/۵۳	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۱	عدم رد

عوامل	گویه ها	میانگین فازی			دی فازی	عدم رد / رد
		کران پایین (L)	مقدار محتمل (M)	کران بالا (U)		
مسائل آموزش عالی	نبود ارتباط و پیوند صنعت حسابداری و حسابرسی با دانشگاه‌ها	۰/۶۴	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۷۹	عدم رد
	عدم افزایش دانش عملی فارغ‌التحصیلان دانشگاهی	۰/۶۳	۰/۷۸	۰/۸۹	۰/۷۷	عدم رد
	نبود سیلابس‌های درسی در قالب مسائل دانشگاهی در این زمینه	۰/۵۹	۰/۷۹	۰/۹۱	۰/۷۶	عدم رد
	کم بودن سطح دانش و مهارت	۰/۶۷	۰/۸۴	۰/۹۵	۰/۸۲	عدم رد
	عدم تربیت نیروهای متخصص دانشگاهی	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۹۴	۰/۸۳	عدم رد
	عدم تخصیص بودجه‌های تحقیقاتی در سیستم‌های مالی نوین	۰/۶۸	۰/۸۴	۰/۹۴	۰/۸۲	عدم رد
	عدم استفاده از جوانان با استعداد	۰/۷	۰/۸۵	۰/۹۴	۰/۸۳	عدم رد
	عدم ایجاد انگیزه برای افراد نخبه حسابداری و حسابرسی	۰/۶۸	۰/۸۳	۰/۹۲	۰/۸۱	عدم رد
	عدم وجود بودجه مناسب	۰/۵۸	۰/۷۵	۰/۸۶	۰/۷۳	عدم رد
کاستی‌های دولت	نبود امکانات فیزیکی و استراتژی‌های سازمانی	۰/۵۶	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۷۳	عدم رد
	نبود ساختار سازمانی منعطف با نیاز جامع	۰/۵۷	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	بروکراسی شدید و عدم انعطاف در نظام مدیریتی و مال	۰/۵۶	۰/۷۴	۰/۸۷	۰/۷۲	عدم رد
	نیود مراکز رشد در سیستم‌های مالی و مالیاتی	۰/۶۲	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
	نبود دفاتر انتقال فناوری و تکنولوژی	۰/۵۷	۰/۷۶	۰/۹	۰/۷۴	عدم رد
	کمیت و پراکندگی سازمان‌ها و نهادهای مالی	۰/۵۷	۰/۷۷	۰/۹۱	۰/۷۵	عدم رد
	نبود نظام سیستم حقوق و دستمزد منعطف	۰/۵۸	۰/۷۶	۰/۸۸	۰/۷۴	عدم رد
	نبود نظام منابع انسانی منسجم و دارای تخصص	۰/۵۴	۰/۷۲	۰/۸۷	۰/۷۱	عدم رد
	عدم وجود نظام مالی کارا	۰/۵۹	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۵	عدم رد
	نبود نظام منابع اطلاعاتی و کمبود زیرساخت‌ها و منابع و نرم افزارها و سخت‌افزارهای مدیریت منابع اطلاعاتی	۰/۵۷	۰/۷۵	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	عدم تشکیل شورای عالی انجمن‌های مالی و حسابرسی مستقل	۰/۵۸	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۵	عدم رد
	عدم وجود احکام لازم‌الاجرا در خصوص رعایت بهتر آیین رفتار حرفه‌ای	۰/۵۸	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۷۴	عدم رد
	بزرگ بودن دولت در بخش خصوصی	۰/۶۱	۰/۷۸	۰/۹	۰/۷۶	عدم رد
	اقدامات انسانی و نفع شخصی	۰/۵۶	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
تغذیه مسائل	انگیزه‌های خاص مدیریت و تضاد منافع ذینفعان	۰/۵۶	۰/۷۶	۰/۹	۰/۷۴	عدم رد
	قدرت و تأثیر اجتماعی	۰/۶	۰/۷۹	۰/۹۲	۰/۷۷	عدم رد

عوامل	گویه ها	میانگین فازی			دی فازی	عدم رد / رد
		کران پایین (L)	مقدار محتمل (M)	کران بالا (U)		
	محدودیت‌ها و مشکلات تئوری نمایندگی	۰/۵۲	۰/۷۲	۰/۸۷	۰/۷	عدم رد
	ارتباطات غیر مالی و اثرات اجتماعی و محیطی	۰/۵۲	۰/۷۲	۰/۸۷	۰/۷۱	عدم رد
	واقعیت‌های پیچیده اجتماعی و فرهنگی	۰/۵۱	۰/۷	۰/۸۶	۰/۶۹	رد
	روابط مالی و اجتماعی در سازمان‌ها	۰/۵۵	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۲	عدم رد
	پاداش‌ها و عملکردها نمایندگان	۰/۵۵	۰/۷۳	۰/۸۵	۰/۷۱	عدم رد
	نظارت و کنترل داخلی در سازمان‌ها	۰/۶۳	۰/۸	۰/۹۱	۰/۷۸	عدم رد
دانش افزایی	پیوند صنعت حسابداری و حسابرسی با دانشگاه‌ها	۰/۶۷	۰/۸۴	۰/۹۳	۰/۸۲	عدم رد
	اصلاح برخی از سیلابس‌های درسی	۰/۷	۰/۸۶	۰/۹۶	۰/۸۴	عدم رد
	افزایش دانش عملی اساتید دانشگاهی	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۹۶	۰/۸۶	عدم رد
	ارتقا سطح دانش و مهارت و درک استفاده‌کنندگان	۰/۶۵	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
	تربیت نیروهای متخصص دانشگاهی	۰/۶۹	۰/۸۴	۰/۹۲	۰/۸۲	عدم رد
	افزایش دانش عملی فارغ‌التحصیلان دانشگاهی	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۹۵	۰/۸۴	عدم رد
اصلاح نظام حسابداری	الزام برای افزایش شفافیت گزارشگری مالی نهادها	۰/۶۵	۰/۸۲	۰/۹۲	۰/۸	عدم رد
	تشکیل شورای عالی مستقل از بدنه دولت	۰/۶	۰/۷۷	۰/۸۹	۰/۷۶	عدم رد
	توجه ویژه و الزام آور به آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری و حسابرسی	۰/۶۵	۰/۸۴	۰/۹۴	۰/۸۱	عدم رد
	امکان مشارکت مؤسسات حسابرسی ایرانی با مؤسسات حسابرسی بین‌المللی	۰/۶	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۷	عدم رد
	ایجاد انگیزه برای جوانان با استعداد و نخبه حسابداری و حسابرسی	۰/۶۷	۰/۸۶	۰/۹۵	۰/۸۳	عدم رد
	اصلاح برخی از مفاد قانونی در خصوص قانون‌گذاری	۰/۶۳	۰/۸۲	۰/۹۴	۰/۸	عدم رد
اصلاحات قانونی	الزامی نمودن نهادها و شرکت‌ها به گزارشگری مالی مرتبط با کیفیت منافع اجتماعی	۰/۶۱	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
	انتخاب شورای عالی در بستر انتخابات آزاد	۰/۵۵	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۲	عدم رد
	خارج نمودن دست جناح‌های مختلف از سیاست‌گذاری	۰/۶۱	۰/۷۸	۰/۸۹	۰/۷۶	عدم رد
	احکام لازم‌الاجرا در خصوص رعایت بهتر آیین رفتار حرفه‌ای	۰/۶	۰/۷۸	۰/۹	۰/۷۶	عدم رد
	توسعه حقیقت‌جویی در جامعه	۰/۵	۰/۷	۰/۸۶	۰/۶۹	رد
	افزایش علم و دانش اندوزی	۰/۶۴	۰/۸۱	۰/۹۱	۰/۷۸	عدم رد
منافع اجتماعی	استفاده بهینه از منابع کمیاب اجتماعی	۰/۵۷	۰/۷۴	۰/۸۷	۰/۷۳	عدم رد

عوامل	گویه ها	میانگین فازی			دی فازی	عدم رد / رد
		کران پایین (L)	مقدار محتمل (M)	کران بالا (U)		
	تقویت بینش و خرد جمعی	۰/۵۹	۰/۷۷	۰/۸۹	۰/۷۵	عدم رد
	گسترش نوآوری	۰/۵۹	۰/۷۶	۰/۸۸	۰/۷۴	عدم رد
	کاهش بی عدالتی در جامعه	۰/۶۷	۰/۸۳	۰/۹۳	۰/۸۱	عدم رد
	کاهش تضاد های اطلاعاتی در جامعه	۰/۶۴	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
	گسترش عملکرد اجتماعی و زیست محیطی	۰/۵۷	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۷۳	عدم رد
	هم‌افزایی منافع اجتماعی	۰/۶۳	۰/۸۱	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
	حل مشکلات و نابسامانی‌های اجتماعی	۰/۶۶	۰/۸۳	۰/۹۴	۰/۸۱	عدم رد
	گسترش تحقیقات اجتماعی در ساختارهای جامعه	۰/۶	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۷۶	عدم رد
	گسترش تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی	۰/۶۱	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
منافع نظام حسابداری	گسترش پاسخ گویی به استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی	۰/۵۸	۰/۷۶	۰/۹	۰/۷۵	عدم رد
	گسترش امکان اتکا به اطلاعات مالی	۰/۶۱	۰/۷۸	۰/۹	۰/۷۶	عدم رد
	افشای وظیفه پاسخ‌گویی و حساب‌خواهی	۰/۶۲	۰/۷۹	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
	کاهش نفوذ دولت‌ها و سیاستمداران در مشروعیت بخشیدن به سیستم‌های مالی	۰/۶۶	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
	تدوین تئوری‌های نوین و کاربردی در حسابداری	۰/۶۱	۰/۷۹	۰/۹۱	۰/۷۷	عدم رد
	درک بهتر روش‌های روزمره حسابداری	۰/۶۳	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۷۹	عدم رد
	ارزش آفرینی برای مطالعات مالی و حسابداری	۰/۶۳	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۷۹	عدم رد
	بهبود کارایی تصمیمات سرمایه‌گذاری	۰/۶۲	۰/۸	۰/۹۲	۰/۷۸	عدم رد
	تبادل دانش و آشنایی با سیستم‌های مالی و گزارشگری مبتنی بر کیفیت منافع اجتماعی	۰/۵۸	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۵	عدم رد
منافع اطلاعاتی	افزایش قدرت	۰/۴۸	۰/۶۸	۰/۸۳	۰/۶۶	رد
	ارتباط اطلاعاتی	۰/۵۲	۰/۷۱	۰/۸۵	۰/۷	رد
	بهبود تقارن اطلاعاتی در حسابداری	۰/۵۸	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۴	عدم رد
	افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری	۰/۶۴	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸	عدم رد
	گسترش فشارهای اطلاعات در حسابداری	۰/۵۷	۰/۷۶	۰/۹	۰/۷۵	عدم رد
	ایجاد هویت اساسی برای گزارش‌های مالی	۰/۵۶	۰/۷۶	۰/۹	۰/۷۴	عدم رد
	نزدیک شدن به واقعیت اطلاعات مالی و حسابداری	۰/۵۹	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۶	عدم رد
	بهبود خدمات مالی در جامعه	۰/۵۹	۰/۷۸	۰/۹	۰/۷۶	عدم رد
	کاهش فساد مالی در جامعه	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۹۶	۰/۸۵	عدم رد

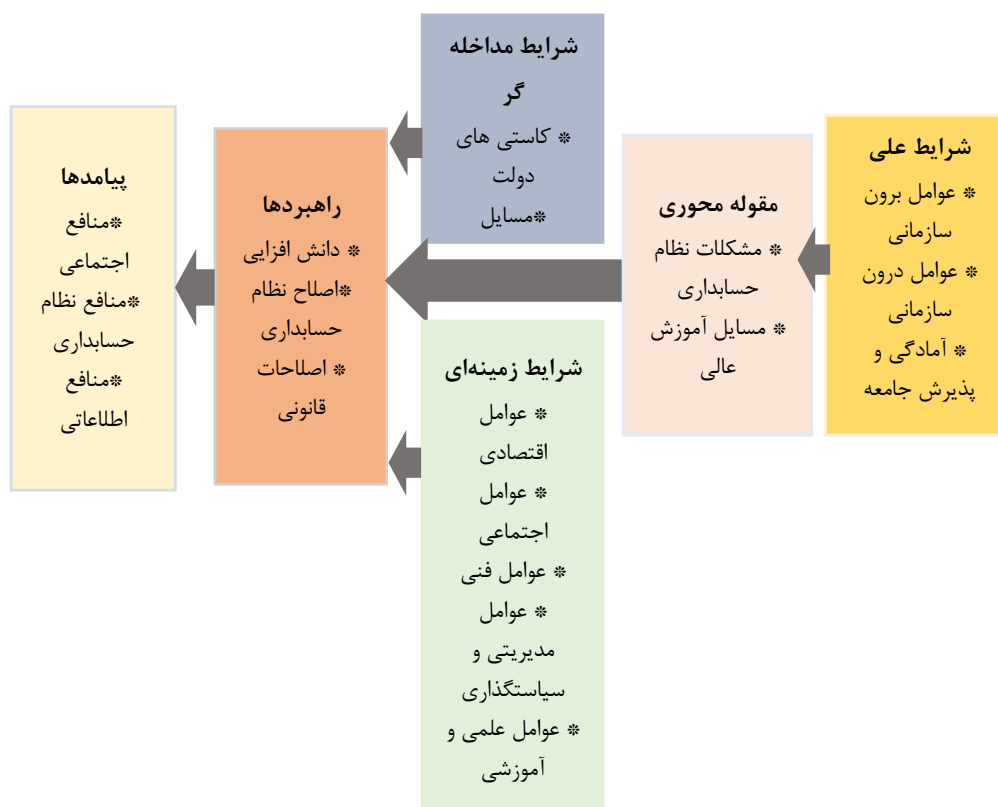
رد / عدم رد	دی فازی	میانگین فازی			گویه ها	رد / عدم رد
		کران بالا (U)	مقدار محتمل (M)	کران پایین (L)		
عدم رد	۰/۸۲	۰/۹۴	۰/۸۴	۰/۶۷	ایجاد و هم‌افزایی بین قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری	

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 آیت‌ها 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. براین‌اساس الگوی نهایی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تأکید بر نقش تئوری نمایندگی در قالب نگاره (۴) و شکل (۱) ارائه گردید. 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 ارائه گردید.

نگاره ۴. تفکیک کدهای نهایی مدل بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تاکید 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 زمینه ای	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 مداخله گر	کاستی های دولت	۱۴
	مسایل نمایندگی	۸
راهبردها	دانش افزایی	۶
	اصلاح نظام حسابداری	۵
	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 گرندد 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 ²	R ²	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) به دست 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 مولفه های مدل بلوغ حسابداری انتقادی، کیفیت منافع اجتماعی،

نقش تئوری نمایندگی

مؤلفه ها	بار عاملی	آماره t
عوامل برون سازمانی	۰/۸۳۸	۱۲/۳۹۴
عوامل درون سازمانی	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 سیاست گذاری	۰/۷۵۳	۸/۱۴۷
عوامل علمی و آموزشی	۰/۸۸۱	۲۷/۷۶۱
چالش های نظام حسابداری	۰/۸۹۲	۱۶/۳۰۹
آموزش عالی	۰/۸۹۶	۲۵/۴۲۱
کاستی های 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 آماره های t در نگاره ۵ نشان می دهد که تمام مؤلفه ها نقش مهمی در مدل نهایی دارند و بارهای عاملی قابل توجهی را به خود اختصاص داده اند. در ادامه، باتوجه به بارهای عاملی و آماره های t، نکات مهم و توجیه علمی نتایج مرتبط با آن ارائه می شود:

الف. تحلیل بارهای عاملی

بار عاملی هر مؤلفه باید بالاتر از ۰.۵ باشد تا نشان دهنده ارتباط قوی بین متغیر مشاهده شده 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^{۲۲}، ۲۰۱۰؛ کلاین^{۲۳}، 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

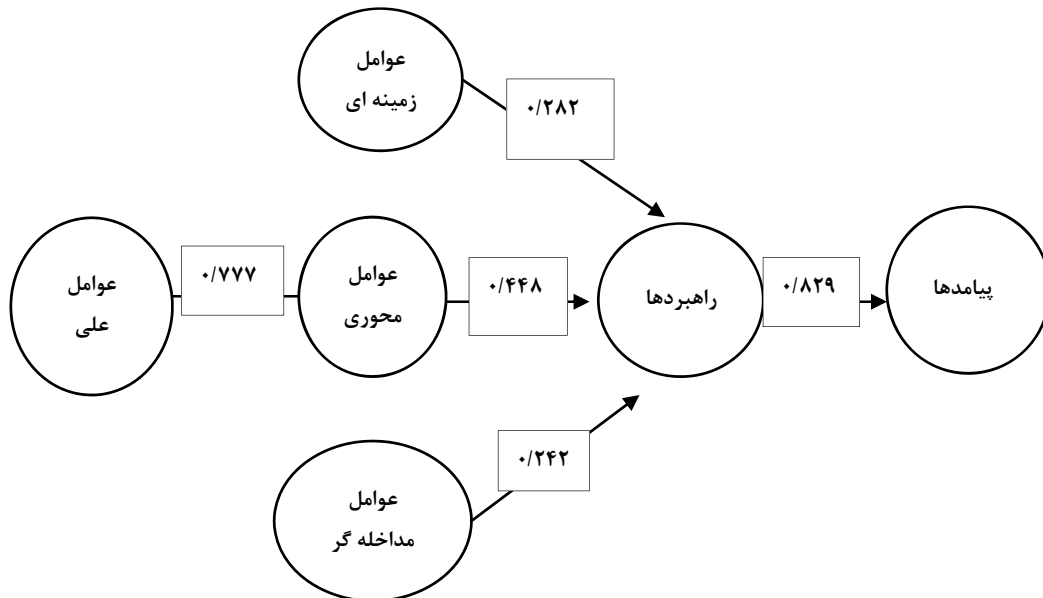
ج-۱- مؤلفه‌های کلیدی: عوامل اجتماعی با آماره t (۰/۹۲۲) و عوامل فنی با آماره t (۰/۹۰۹) به‌دلیل بارهای عاملی و آماره‌های t بالا، بیشترین تأثیر را در تبیین مدل دارند. این مؤلفه‌ها نقش مهمی در ارتقای کیفیت منافع اجتماعی دارند.

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 به‌صورت 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

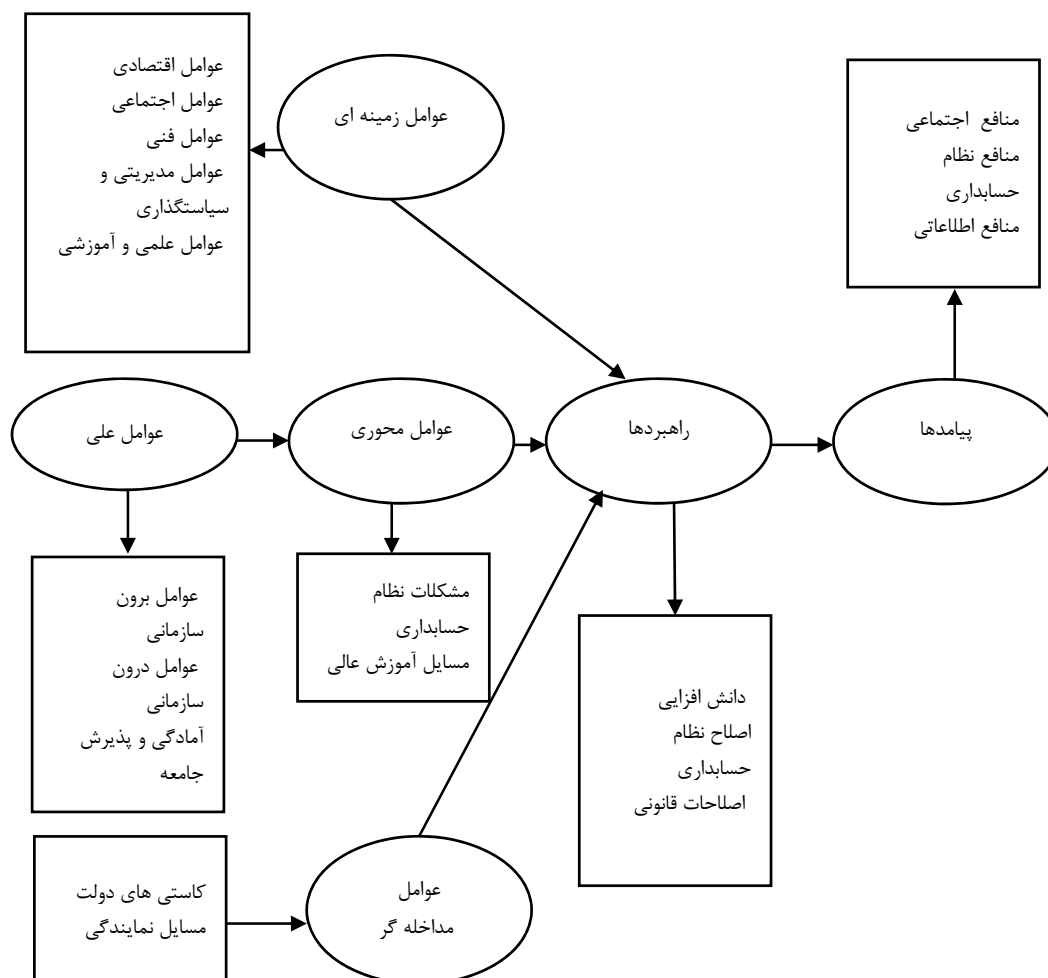
این نمودار ساختاری به ترتیب روابط بین مؤلفه‌های مدل نهایی با بارعاملی آنها را نشان می‌دهد. در این مدل:

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: ۰,۱۷۷): 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 تاکید 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

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 به‌عنوان 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 به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی، نشان‌دهنده اهمیت همراهی و مشارکت جامعه در به‌کارگیری سیستم‌های نوین حسابداری است. عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر در این پژوهش مطابق نگاره ۶، عوامل فنی، عوامل مدیریتی و سیاست‌گذاری‌ها و عوامل علمی-آموزشی به‌عنوان عوامل زمینه‌ای معرفی شده‌اند که زیربنای لازم برای اجرای راهبردهای حسابداری انتقادی را فراهم می‌کنند. همچنین، کاستی‌های دولت و مسائل نمایندگی به‌عنوان 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.

نتایج این پژوهش با تحقیقات پیشین همخوانی دارد و در عین حال ابعاد جدیدی از موضوع را روشن کرده است. نتایج پژوهش صمیمی (۱۴۰۲) هم‌راستا با یافته‌های ما نشان می‌دهد که عوامل برون‌سازمانی (اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی) به‌طور مستقیم بر کیفیت منافع اجتماعی تأثیر دارند. همچنین خواجوی و نعمت‌الهی (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 (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 (۲۰۲۰) بر اهمیت سیاست‌گذاری‌ها و قوانین در شفافیت گزارشگری مالی تأکید کردند. پژوهش ما 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. 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

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^{۷۰}، استانداردهای حسابداری دولتی^{۷۱} و مفاد قانونی مربوط به شفافیت مالی، حاکمیت شرکتی، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها^{۷۲} 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.

برای پژوهش‌های آتی 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. همچنین طراحی برنامه‌های آموزشی در راستای آشنایی نسل جدید حسابداران با دیدگاه‌های انتقادی و اهمیت آن در شفافیت اطلاعاتی و پاسخگویی اجتماعی ضروری است.

۹. محدودیت‌های پژوهش

هرچند که یکی از مزیت‌های استفاده از مصاحبه، آرایه داده‌های غنی با تکیه بر نظر خبرگان است، اما با توجه به محدودیت‌های عملی 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. همچنین تأثیر احتمالی ذهنیت و سوگیری‌های پژوهشگر به‌خصوص در تحلیل داده‌های کیفی احتمالاً بر نتایج کار 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 | 2. Ferri et al. |
| 3. Smith | 4. Chow |
| 5. Chiapello | 6. Cooper & Hopper |
| 7. Tinker | 8. Deegan |
| 9. Freeman | 10. Perksis |
| 11. Baker & Battner | 12. Held |
| 13. Neimark & Tinker | 14. Richardson |
| 15. Gray & Maunders | 16. Chiapello |
| 17. Pereira & Serrano | 18. Pazzi |
| 19. Thompson & Smith | 20. Paisey |
| 21. Strauss & Corbin | 22. Hair |
| 23. Kline | |

منابع

الف. فارسی

- جهانگیرنیا، حسین و بختیاری، مسعود (۱۳۹۶). رویه های حسابداری انتقادی در تحلیل کیفیت و افشای اطلاعات. مجله حسابداری، ۳۳(۳)، ۵۹-۶۵.
- جهانگیرنیا، حسین؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۶). تاثیر 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. پیشرفت های 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.
- ریاحی بلکوئی، احمد (۱۳۸۱). تئوری حسابداری. مترجم: پارسائیان، علی. ناشر: دفتر پژوهش های فرهنگی. چاپ اول، ۷۸۴ صفحه.
- سپاسی، سحر، میراشرفی، زهرا و بیات، مرتضی، (۱۳۹۷). پارادایم های فکری حسابداری. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۲)، ۶۰-۴۷.
- سپاسی، سحر، و رضانی، محمدجواد. (۱۳۹۹). کاربرد حسابداری مدیریت زیست محیطی در شناسایی هزینه های زیست محیطی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۹(۳۵)، ۴۸-۳۷.
- 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، عشرت. (۱۴۰۱). مطالعه نظری تئوری نمایندگی در پژوهش های 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 بتنهام. مجله علمی مطالعات علوم اسلامی انسانی. ۶(۲۱)، ۷۶-۸۸.
- گافکین، میکائیل، مهتدی، اعظم، و اصغری، ایرج. (۱۳۹۴). مروری بر تئوری های انتقادی حسابداری. نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی، ۵(۲)، ۷۸-۵۹.
- 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، کاستی‌های دولت و پیامدهای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی. مجله مطالعات تجربی حسابداری مالی.

ب. انگلیسی

- Aggestam, C. (2002). Accountability and political economy: The emergence of critical accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(3), 281-304.
- Arnold, P. J. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, Organizations & Society*, 34(6), 803-809.
- 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.
- 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 & 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 & 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. (2003). *Accounting and emancipation: Some critical interventions*. Routledge.
- Ghasemi, H., et al. (2021). The role of transparency in accounting for advancing social welfare. *Accounting & Social Development Studies*, 17(2), 89–110.
- Ghasemi, M., & Raeeshzadeh, 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 & 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.
- 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 financial monitors. *Journal of Accounting Advances*, 14(1), 1–36. (In Persian)
- 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 & 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.
- Jahangirnia, H., & Bakhtiari, M. (2017). Critical accounting procedures in quality analysis and information disclosure. *Accountant Journal*, 33(3), 59–65. (In Persian)
- Jahangirnia, 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.
- Laughlin, R. (1991). Environmental disturbances and organizational transitions and transformations: Some alternative models. *Organization Studies*, 12(2), 209–232.
- Morgan, G. (1988). Accounting as a reality construction: Towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations & Society*, 13(5), 477–485.
- Noorhosseini Niyaki, S. H., Meshki Miavaghi, M., & 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) <https://doi.org/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. *Proceedings of the 1st International Conference on the Mutation of Management Science, Economics & Accounting*. (In Persian)
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102162>
- 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, 102362. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102362>
- 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. <https://doi.org/10.1177/0268396220901537>
- Perksis, S., Lewis, A., & Lal, K. (2022). Can critical accounting perspectives contribute to the development of ocean accounting and ocean governance? *Marine Policy*, 136, 104901. <https://doi.org/10.1016/j.marpol.2021.104901>
- 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 & Auditing Review*, 29(2), 287–310.
- Riahi-Belkoi, A. (2002). *Accounting theory* (A. Parsaian, Trans.). Cultural Research Office. (In Persian)
- Richardson, A. J. (2015). Quantitative research and the critical accounting project. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 67–77. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.001>
- 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 & Auditing Studies*, 9(35), 37–48. (In Persian)
- Sepasi, S., Bayat, M., & Mirashrafi, Z. (2019). Accounting thought paradigms. *Accounting & Auditing Studies*, 7(28), 47–60. (In Persian)
- Smith, M. (2015). *Research methods in accounting* (3rd ed.). SAGE Publications Ltd.
- Smyth, S., Uddin, S., & Lee, B. (2022). Subject, method and praxis – Conducting critical studies in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 86*, 10–24. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102309>
- 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 & Policy Research*, 22(3), 50–65.
- 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.